

Управління розвитком

*Харківський національний
економічний університет*

*Міжвузівська
науково-практична конференція
молодих вчених та студентів
"Актуальні проблеми та перспективи
розвитку обліку і аудиту в Україні"*

*Секція 1
"Тенденції розвитку аудиту в Україні"*

*Секція 2
"Використання аналітичних методів
у теорії та практиці обліку і аудиту"*

*Секція 3
"Сучасні проблеми обліку діяльності
підприємств, установ, організацій
та шляхи їх вирішення"*

21 квітня 2008 року

Збірник наукових статей

видається 2 рази на рік

№ 5, 2008

Харків. Вид. ХНЕУ, 2008

Засновник і видавець

ХАРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Реєстраційний номер свідоцтва **КВ №5948** від 19 березня 2002 р.

Затверджено на засіданні вченої ради університету.

Протокол №7 від 29.02.2008 р.

Редакційна колегія

Пономаренко В. С. — докт. екон. наук, професор (головний редактор)

Афанасьєв М. В. — канд. екон. наук, професор

Внукова Н. М. — докт. екон. наук, професор

Грігорян Г. М. — докт. екон. наук, професор

Гриньова В. М. — докт. екон. наук, професор

Дікань Л. В. — канд. екон. наук, професор

Дороніна М. С. — докт. екон. наук, професор

Іванов Ю. Б. — докт. екон. наук, професор

Кизим М. О. — докт. екон. наук, професор

Клебанова Т. С. — докт. екон. наук, професор

Левикін В. М. — докт. техн. наук, професор

Малярєвський Ю. Д. — канд. екон. наук, доцент

Назарова Г. В. — докт. екон. наук, професор

Орлов П. А. — докт. екон. наук, професор

Пушкар О. І. — докт. екон. наук, професор

Трийд О. М. — докт. екон. наук, професор

Українська Л. О. — докт. екон. наук, професор

Хохлов М. П. — докт. екон. наук, професор

Ястремська О. М. — докт. екон. наук, професор

Редакція збірника наукових статей

Зав. редакції **Сєдова Л. М.**

Редактори: **Лященко Т. О.** **Новицька О. С.**
Гергеша А. В. **Новицька Л. М.**
Голінська О. Г. **Гнатченко Г. О.**
Дуднік О. М. **Грицай І. М.**
Замазій О. Є. **Коротчаєва І. О.**
Нещеретна О. М.

Комп'ютерна верстка **Копитько Н. О.**

Адреса видавця: 61001, Україна, м. Харків, пр. Леніна, 9а

Телефони:

(057)702-03-04 — головний редактор

(057)758-77-05 — зав. редакції

E-mail: vydav@ksue.edu.ua

Відповідальність за достовірність фактів, дат, назв, імен, прізвищ, цифрових даних, які наводяться, несуть автори статей.

Рішення про публікацію статті приймає редакційна колегія. У текст статті без узгодження з автором можуть бути внесені редакційні виправлення або скорочення.

Редакція залишає за собою право їх опублікування у вигляді коротких повідомлень і рефератів.

При передрукуванні матеріалів посилання на збірник обов'язкове.

Підписано до друку 09.04.2008 р.

Формат 84×108 1/16. Папір MultiCopy.

Ум.-друк. арк. 9,0. Обл.-вид. арк. 11,34. Тираж 500 прим. Зам. № 221.

Ціна договірна.

Надруковано з оригінал-макета на Riso-6300 61001, м. Харків, пр. Леніна, 9а.
Видавництво ХНЕУ.

- © Харківський національний економічний університет, 2008
- © Видавництво ХНЕУ, 2008
- дизайн, оформлення обкладинки
- © Управління розвитком, 2008

Секція 1

Тенденції розвитку аудиту в Україні

УДК 657.6

Архипова Т. С.

ДЕРЖАВНИЙ АУДИТ: ПРОБЛЕМИ ВПРОВАДЖЕННЯ ТА НАПРЯМКИ ЇХ ВИРІШЕННЯ

В умовах перетворень у суспільному житті, пов'язаних з тісною інтеграцією України у світову спільноту, було піднято питання запровадження в Україні аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ. Незважаючи на проблеми, з якими довелось зіткнутися, попередні результати аудиту свідчать про його високу ефективність і перспективність. За результатами проведених протягом 2006 року аудиторських процедур виявлено більш ніж на 61 млн. грн. фінансових порушень, з яких усунуто на 57,9 млн. грн. Крім цього, виявлено недоліки, які могли спричинити збитки чи втрату фінансових ресурсів на 2,7 млн. грн.

Про позитиви аудиту свідчить також те, що з об'єктами аудиту проведено понад 60 спільних нарад, семінарів, круглих столів. Працівники ДКРС підготували 678 пропозицій щодо підвищення ефективності й забезпечення законності використання бюджетних коштів, з яких 429 (63,3%) повністю враховані. Прийнято 121 управлінське рішення. Навряд чи хто пригадав би якийсь інший централізований контрольний захід у системі ДКРС, під час якого спостерігалася б така плідна співпраця з підконтрольними об'єктами. Тому подальший розвиток аудиту та вирішення пов'язаних з ним проблем є актуальним напрямком досліджень.

Дану проблему вивчають у своїх працях А. В. Мамишев, І. В. Загляда, О. О. Байбекова, В. Мельничук, також це питання є об'єктом розгляду Верховної Ради, Головки КРУ, Кабінету Міністрів [1 – 3].

Мета дослідження – розкриття проблем адаптації державного аудиту до умов української економіки, внесення пропозицій щодо його подальшого впровадження.

Ураховуючи вивчення досвіду організації державного фінансового контролю у Франції, Нідерландах та країнах Балтії, Головки КРУ розробило теоретико-методологічні засади здійснення в Україні аудиту фінансово-господарської діяльності бюджетної установи, головним завданням якого має стати сприяння бюджетній установі в забезпеченні правильності ведення бухгалтерського обліку, законності використання бюджетних коштів, державного і комунального майна, складанні достовірної фінансової звітності та організації дієвого внутрішнього фінансового контролю [4].

При проведенні аудиту виникли певні труднощі:

1. Недосконалість законодавчої системи. Так, процедура проведення аудиту передбачає декілька виходів державного аудитора в бюджетну установу протягом року. Водночас аудит вважається для ДКРС контрольними процедурами, а Порядок проведення контрольно-ревізійної роботи, затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від 20.04.2006 р. №550, передбачає, що на кожен вихід для проведення контрольних заходів виписується окреме призначення [2].

Проте аудит однієї бюджетної установи, хай він триває аж рік, вважається одним контрольним заходом. Виникає запитання: призначення на проведення аудиту потрібно виписувати на кожен вихід у бюджетну установу чи на початку року виписувати одне призначення, що буде дійсним протягом року.

2. Оформлення аудиторського висновку. Основним етапом проведення аудиту фінансово-господарської діяльності бюджетної установи є складання аудиторського звіту з висновком про достовірність фінансової звітності об'єкта аудиту. Це досить складна і неоднозначна процедура, яка потребує високого рівня кваліфікації державного аудитора. Досвіду складання аудиторських звітів немає. Тому необхідно розробити певний шаблон аудиторського звіту та окремі докладні роз'яснення щодо його складання.

Рекомендації №451 визначають, що за результатами здійснених аудиторських процедур аудитор повинен у письмовій формі інформувати керівництво об'єкта контролю про виявлені порушення (недоліки) та надавати свої пропозиції щодо їх усунення. Ця інформація і пропозиції мають бути відображені в довідках, складених за результатами аудиторських процедур. Однак у практиків виникло запитання: якщо в процесі аудиту жодних порушень (недоліків) не виявлено і, отже, пропозицій керівництву немає, то чи потрібно аудиторю складати довідку. А якщо потрібно, то що саме в ній відображати і чи є потреба надавати цю довідку об'єкту аудиту.

© Архипова Т. С., 2008



3. Яким чином потрібно організувати роботу, аби за мінімум часу аудитор міг виконати максимум аудиторських процедур з максимальною ефективністю, як слід побудувати роботу, щоб аудитор витрачав значно менше часу на проведення обстежень та інших процедур в одній бюджетній установі. Необхідно, щоб аудитор отримував доступ до максимальної кількості господарських і фінансових операцій бюджетної установи, а також до її документів, не полишаючи свого робочого місця в органі ДКРС.

Для того щоб робота аудитора була результативною, пропонуються такі заходи:

1. За домовленістю (можливо, письмовою) державного аудитора з керівництвом бюджетної установи він розглядає основні договори бюджетної установи напередодні підписання. В такому разі аудитор вивчає всі документи, що передують підписанню цієї угоди, і після їх розгляду переконуються у правильності оплат за договорами.

2. За домовленістю державного аудитора з керівництвом бюджетної установи він може бути присутній під час проведення установою тендерних процедур. Тоді аудитор упевниться у правильності укладених за результатами тендерів угод і не акцентуватиме уваги на оплаті рахунків за цими угодами.

3. Нині переважна більшість бюджетних установ застосовує комп'ютеризовану форму ведення бухгалтерського обліку, і отже, переважна більшість документів складається в електронній формі. Тому припускаємо можливість відкриття державним аудитором електронної скриньки в Інтернеті з відповідним паролем.

4. Передбачити обов'язкову участь державного аудитора в колегіях, які проводяться бюджетною установою, де, зазвичай, розглядаються підсумки роботи установи та проблемні питання в її діяльності. Беручи участь у колегіях, аудитор аналізуватиме отриману інформацію й попереджатиме ризики в діяльності установи, які він заздалегідь визначив для обов'язкового дослідження [5].

Література: 1. Закон України "Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні" від 1.12.2006 р. №424-V // <http://zakon.rada.gov.ua>. 2. Постанова Кабінету Міністрів України від 20.04.2006 р. №550 // <http://rada.gov.ua>. 3. Бюджетний Кодекс України від 21.06.2001 р. №2542 // <http://rada.gov.ua>. 4. Судачина І. М. В одному напрямі з Європою // Фінансовий контроль. – 2007. – №2(37). – С. 21 – 25. 5. Заглада І. В. Пілотний проект аудиту: підсумки та перспективи // Фінансовий контроль. – 2007. – №2(37). – С. 18 – 20.

Калінкін Д. В.

УДК 657.6

ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ АУДИТУ ДОХОДІВ І ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ПІДПРИЄМСТВА

У сучасних ринкових умовах відомчий державний контроль не може задовольнити потреби користувачів фінансових звітів: акціонерів, власників, інвесторів, покупців, постачальників, банків та інших фінансових установ, профспілок, працівників підприємства та ін. У зв'язку з цим виникає нова форма незалежного фінансового контролю – аудит, який має великі перспективи розвитку в Україні. На сьогодні помітна єдність у розумінні та тлумаченні сутності, мети й завдань аудиту доходів і фінансових результатів. Але невирішеним залишається питання підвищення якості обліку та аудиту фінансових результатів, що призводить до значного викривлення показників звітності. Тому останнім часом фахівці з обліку й аудиту здійснюють активний пошук шляхів підвищення ефективності обліку доходів і фінансових результатів, що підвищить аналітичність інформації, яка є об'єктом дослідження аудиторів; покращить результативність рішень, прийнятих керівниками підприємства на основі результатів проведеного аудиту; зробить суттєвий поступ у вдосконаленні аудиту доходів і фінансових результатів підприємств України різних форм власності. Тому питання вдосконалення ефективності аудиту є досить актуальним.

Вивчаючи вітчизняний досвід теоретичних досліджень щодо шляхів підвищення ефективності аудиту доходів і фінансових результатів, слід відзначити напрацювання таких учених-економістів, як А. Г. Загородній, М. В. Корягін, А. Д. Шеремет, В. П. Суйц, О. В. Лишиленко, В. Д. Понікаров [1 – 4].

Метою роботи є розробка шляхів удосконалення ефективності аудиту доходів і фінансових результатів підприємства в Україні на основі аналізу сучасного стану справ щодо законодавчого забезпечення такої системи.

Виникнення аудиту в Україні пов'язано з необхідністю суспільної контрольованості ринкових процесів функціонування підприємницьких структур недержавної форми власності. У зв'язку з цим практика потребує міцного теоретичного та законодавчого фундаментів, створення яких тільки розпочинається.

© Калінкін Д. В., 2008

Інтереси зовнішніх та внутрішніх споживачів економічної інформації часто не співпадають, і це привело до об'єктивної необхідності запровадження в Україні зовнішнього та внутрішнього аудиту. Зовнішній аудит здійснюється незалежними аудиторами, які задовольняють інформаційні потреби акціонерів, кредиторів, страхових компаній, інвесторів та інших споживачів. Внутрішній аудит – штатними аудиторами підприємства з метою надання керівництву необхідної інформації для управління.

Прибуток – це основний узагальнюючий показник фінансових результатів господарської діяльності підприємства. Тому один із найважливіших етапів організації аудиту на підприємстві полягає в перевірці обліку доходів та фінансових результатів (прибутку або збитку).

Метою аудиту доходів і результатів діяльності є встановлення достовірності даних первинних документів щодо визначення доходів та формування фінансових результатів, повноти й своєчасності відображення первинних даних у зведених документах та облікових регістрах, правильності ведення обліку доходів і результатів діяльності та його відповідності прийнятій обліковій політиці, достовірності відображення доходів і визначення результатів діяльності у звітності господарюючого суб'єкта, відповідності методики обліку та оподаткування операцій з обліку доходів від реалізації, інших операційних доходів, інших доходів, надзвичайних доходів, фінансових результатів тощо, що застосовуються на підприємстві, чинним нормативним документам України в період, який перевіряється.

На думку автора, проведення аудиту фінансових результатів підприємства є гарантом визначення ефективності діяльності будь-якого суб'єкта господарювання незалежно від форми власності, здійснення контролю формування та використання його ресурсів, дотримання вимог діючого законодавства країни з даного питання. Розглянувши зміст і структуру фінансових результатів, більш детально можна сказати, що вони характеризують джерела формування доходів та напрямки їх використання, фінансові результати залежно від виду діяльності, напрямки використання прибутку.

Література: 1. Загородній А. Г. Аудит: теорія і практика: Навч. посібник / А. Г. Загородній, М. В. Корягін. – Львів: Львівська політехніка, 2004. – 252 с. 2. Шеремет А. Д. Аудит: Учебник / А. Д. Шеремет, В. П. Суйц. – М.: ИНФРА-М, 2002. – 160 с. 3. Лишилєнко О. В. Напрямки вдосконалення обліку і аудиту фінансових результатів // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – №6. – С 20. 4. Понікаров В. Д. Аудит підприємницької діяльності: Навч. посібник. – Харків: ХДЕУ, 1997. – 160 с.

УДК 657.6

Коваленко Н. В.

АУДИТОРСЬКИЙ РИЗИК: НОВИЙ ПІДХІД ЩОДО ЙОГО ВИЗНАЧЕННЯ

Аудит в Україні сьогодні вже пройшов процес формування, став на шлях динамічного розвитку та є важливою життєвою необхідністю у фінансово-економічній діяльності суб'єктів господарювання. Його подальший прогрес викликає об'єктивну потребу в більш досконалих і динамічних методах визначення основних факторів аудиту. Одним із вагомих факторів, що впливають на здійснення аудиторської перевірки, є аудиторський ризик. Важливість його визначення зумовлена вірогідністю висловлення аудитором невідповідної думки щодо достовірності фінансових звітів. Тому подальше теоретичне дослідження й практичне обґрунтування цього питання набуває актуальності та є об'єктом наукового пошуку для багатьох учених-економістів.

Мета роботи – теоретичне обґрунтування й розробка практичних рекомендацій щодо вдосконалення методики визначення аудиторського ризику. Для досягнення поставленої мети проаналізовано концептуальні підходи щодо сутності аудиторського ризику; досліджено загальноприйнятту модель визначення аудиторського ризику; розроблено рекомендації стосовно вдосконалення методики розрахунку аудиторського ризику.

Проблеми дослідження теорії та практики визначення аудиторського ризику висвітлені в роботах вітчизняних і зарубіжних учених: Н. С. Чопчян, С. Петренко, І. Дмитренко, Б. Т. Жаригласової, С. М. Біскової, М. В. Тарасової, В. В. Вітлінського, Г. І. Великоіваненко, В. І. Подольського, Н. С. Щербакіної, Н. А. Ремізова, О. Л. Свірської, Д. Ю. Філіп'єва. Однак, незважаючи на достатню кількість відповідних робіт, аналіз цих праць свідчить про те, що зазначене питання, не знайшовши однозначного тлумачення різними авторами, потребує подальшого дослідження.

Згідно з Міжнародними стандартами аудиту, аудиторський ризик – ризик того, що аудитор висловить невідповідну аудиторську думку, коли фінансові звіти суттєво викривлені. Аудиторський ризик – це функція ризику суттєвого викривлення фінансових звітів (тобто ризик того, що фінансові



звіти суттєво викривлені до аудиторської перевірки) та ризику того, що аудитор не виявить таке викривлення [1, с. 234].

Крім нормативних документів, існує велика кількість наукових публікацій, автори яких також намагаються розкрити сутність поняття "аудиторський ризик".

В економічному словнику Б. Райзберга наведено наступне тлумачення аудиторського ризику: "Аудиторський ризик – це об'єктивно існуюча вірогідність допущення можливих неточностей та відхилень від реальних даних, що виникає в ході аудиторської перевірки" [2].

У словнику Міжнародного інституту дослідження ризику пояснюється, що аудиторський ризик – це вірогідність допущення неточностей та відхилень від реальних даних в аудиторському висновку [3].

Фінансово-кредитний енциклопедичний словник (за редакцією А. Г. Грязнової) трактує аудиторський ризик так: "Аудиторський ризик – суб'єктивно визначена аудитором вірогідність того, що бухгалтерська звітність клієнта містить невиявлені суттєві помилки чи викривлення після підтвердження її достовірності або містить суттєві викривлення в той час, коли насправді таких викривлень у бухгалтерській звітності немає" [4].

Таким чином, сутність аудиторського ризику полягає в тому, що аудитор може допустити деякі похибки у своїй роботі (здійснивши тестування контрольних моментів та інші аудиторські процедури) і при підведенні загальних підсумків зробити неправильні висновки.

Сутність аудиторського ризику тісно пов'язана з процесом його визначення, що змушує зосередити особливу увагу на методиці розрахунку аудиторського ризику.

Зазначимо, що єдиної методики визначення аудиторського ризику немає. Вона, як правило, розробляється кожною аудиторською фірмою або окремим аудитором відповідно до умов конкретної перевірки. З цією метою створюють так звані моделі аудиторського ризику, які постійно вдосконалюються.

Моделювання аудиторського ризику передбачено Міжнародними стандартами аудиту. Орієнтовна модель аудиторського ризику може мати такий вигляд:

$$ПАР = ВР \times РК \times РН, \quad (1)$$

де ПАР – прийнятний аудиторський ризик;

ВР – внутрішньогосподарський ризик;

РК – ризик контролю;

РН – ризик невиявлення.

Доцільно відмітити, що розглянута модель аудиторського ризику не позбавлена недоліків, а саме: оцінка властивого аудиторського ризику, ризику контролю й ризику невиявлення в значній мірі суб'єктивні; це модель планування, й при оцінці результатів аудиту її використання не завжди є можливим; викладена модель аудиторського ризику дає змогу зрозуміти скоріше якісний, ніж кількісний взаємозв'язок окремих його складових. Тому вона більш придатна для приблизної оцінки, ніж для точного розрахунку аудиторського ризику.

Наявність усіх виявлених недоліків свідчить про недоопрацьованість наведеної моделі, тому виникає потреба в удосконаленні методики розрахунку аудиторського ризику. Таким чином, необхідно дослідити наведену модель (1) більш детально, причому приділити головну увагу її компонентам.

На думку автора, оцінка ризику є багатовимірною величиною, компоненти якої r_i , $i = 1, \dots, n$, формуються залежно від мети дослідження, суб'єктивного чинника, який характеризує ставлення суб'єкта ризику до невизначеності, тощо. Тоді кожен складову аудиторського ризику в моделі (1) можна представити у вигляді такої багатовимірної величини R_j , яка знаходиться в залежності від деякої сукупності складових елементів (ризиків). У цьому випадку модель (1) можна перетворити на вираз такого вигляду:

$$ПАР = \prod_{j=1}^m \sum_{i=1}^n r_{ji} P_{ji}, \quad (2)$$

де r_{ji} – питома вага значущості ризику i -ї компоненти цільової функції в загальній сукупності;

r_{ji} – імовірність прояву ризику i -ї компоненти цільової функції;

n – кількість компонент ризику.

За визначенням $0 \leq r_i \leq 1$, $i = 1, \dots, n$, а згідно з моделлю (1) $m = 3$, а саме: $R_1 = ВР$, $R_2 = РК$, $R_3 = РН$.

Запропонована формула (2) розрахунку аудиторського ризику враховує максимальну кількість ризиків, що супроводжують аудитора на кожному етапі проведення перевірки. Вона не суперечить загальноприйнятій моделі (1) та відповідає вимогам МСА 315 "Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища й оцінка ризиків суттєвих викривлень", який стверджує, що "однією із складових завдання аудитора з оцінки ризику є необхідність визначити, які з виявлених ризиків, згідно із судженням аудитора, є ризиками, які вимагають особливого розгляду аудитором" [1, с. 486].

Отже, якщо аудитор візьме до уваги якнайбільшу кількість можливих ризиків у розрізі їх значущості в загальній сукупності, то це дасть змогу більш точно визначити величину самого аудиторського ризику. Ця математична модель також не виключає властивого аудиторіві використання про-

фесійного судження, оскільки оцінити компоненти аудиторського ризику математично точно практично неможливо, проте сам факт розгляду більшої сукупності факторів ризику дає надію на отримання більш точного результату.

Література: 1. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики / Пер. з англ. О. В. Селезньова, О. Л. Ольховікової, О. В. Гик, Т. Ц. Шарашидзе, Л. Й. Юрківської, С. О. Кулікова. – К.: ТОВ "ІАМЦ АУ "СТАТУС", 2006. – 1152 с. 2. Райзберг Б. Современный экономический словарь / Б. Райзберг, Л. Лозовский, Е. Стародубцева // <http://slovari.yandex.ru>. 3. Словарь Международного института исследования риска // <http://www.miiir.ru/modules/glossaire/> 4. Финансово-кредитный энциклопедический словарь / Под общ. ред. А. Г. Грязновой. – М.: Изд. "Наука", 2002. – 300 с. 5. Дмитренко И. Аудиторський ризик: підходи к оцінці // Бухгалтерський учет и аудит. – 2003. – №8. – С. 38 – 41. 6. Жарыгласова Б. Т. Оценка аудиторского риска // Аудитор. – 2006. – №12. – С. 5 – 11. 7. Петренко С. Методи оцінки ризику при виробленні стратегії аудиту // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – №10. – С. 49 – 52. 8. Подольский В. И. Оценка и использование составляющих аудиторского риска / В. И. Подольский, Н. С. Щербакова // Аудиторские ведомости. – 2006. – №3. – С. 12 – 17.

УДК 657.6

Ковальова М. О.

СТАНОВЛЕННЯ І РОЗВИТОК АУДИТУ В УКРАЇНІ

В економічній літературі висловлюються різні думки щодо історії виникнення аудиту у світі. Слово "аудит" походить від латинського слова "audio" – він слухає (відповідно "auditor" – той, хто слухає) [1].

Аудит – це перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації про фінансово-господарську діяльність суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їхньої звітності, обліку, його повноти й відповідності чинному законодавству та установленим нормативам [2].

Однією з причин гальмування розвитку аудиту в Україні є те, що вона впродовж багатьох століть була поневолена іншими державами. Рівень розвитку аудиту значною мірою залежав від розвитку продуктивних сил і виробничих відносин цих країн.

Перші зародки аудиту можна віднести до 1987 – 1989 рр., коли почали діяти спільні підприємства з іноземним капіталом. В Україні було створене дочірнє відділення "Інаудиту".

Розвиток аудиту в Україні започатковано після розпаду Радянського Союзу та створення незалежної держави.

На сучасному етапі розвитку національної економіки спостерігаються значні зміни в методах і механізмах господарювання, зумовлені розширенням та зміцненням недержавних форм власності, приватизаційними процесами, розвитком міжрегіональних і міжнародних зв'язків, побудованих на ринкових засадах.

В Україні виникла нова категорія людей, реально здатних впливати на економічну, соціальну і політичну атмосферу в державі, – категорія власників.

Характерною рисою власників є зацікавленість у стабільності, передбачуваності та відкритості всіх процесів, що відбуваються в суспільстві, оскільки безпека будь-якого бізнесу визначається, насамперед, загальним становищем у державі та суспільстві.

Формування приватної власності як альтернативи державному секторові економіки зумовило виникнення низки нових професій в економічній сфері, де важливе місце належить аудиторам.

Історія виникнення й розвитку аудиту в Україні вимірюється лише декількома роками, що принесли багато здобутків, успіхів і розчарувань. Офіційне визнання обов'язкового аудиту відбулося в 1993 р., через два роки після проголошення незалежності України, у зв'язку з ухваленням Закону України "Про аудиторську діяльність".

Підприємці, банкіри, інвестори, державні службовці вже добре знають, що таке аудит, і широко користуються його послугами.

Отже, розвиток аудиту в Україні пройшов три етапи.

Перший – 1987 – 1992 рр. – створення перших аудиторських структур.

Другий – 1993 – 1998 рр. – формування нормативно-правової бази аудиту в Україні [3]. Ухвалення Закону України "Про аудиторську діяльність" від 22 квітня 1993 р. За 1994 – 1995 рр. проведено обов'язковий аудит усіма суб'єктами підприємницької діяльності. Ухвалення Закону України "Про наукову та науково-технічну експертизу", згідно з яким аудиторі повинні давати науково обґрунтовану оцінку результатів аудиторського дослідження й науково-технічної експертизи.

Третій – 1999 р. – дотепер – діяльність аудиту на новій нормативно-правовій базі та посилення монопольного становища представників провідних іноземних аудиторських послуг в Україні [1].



Удосконалення національної системи аудиту значною мірою пов'язується з передбачуваними змінами чинної Конституції України.

Реформування суспільно-політичної сфери сприятиме зміцненню статусу та зростанню значущості аудиту.

Література: 1. Усач Б. Ф. Аудит: Навч. посібник. – 2-ге вид., стереотип. – К.: Знання-Прес, 2003. – 252 с.
2. Закон України "Про аудиторську діяльність" від 14.09.2006 р. // <http://zakon.rada.gov.ua/> 3. Гончарук Я. А. Аудит: Навч. посібник / Я. А. Гончарук, В. С. Рудницький. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К.: Знання, 2007. – 444 с.

Колодина О. М.

УДК 657.6:005

МЕТОДИЧЕСКИЙ ПОДХОД К ОЦЕНКЕ КАЧЕСТВА АУДИТА

На современном этапе развития аудиторской практики в Украине наблюдается общая тенденция к увеличению количества аудиторских фирм, а также аудиторов, которые единолично предоставляют аудиторские услуги. Тем не менее в Украине отсутствует единая методика оценки качества предоставленных аудиторами услуг. Данная проблема рассматривалась в работах О. Ю. Редько, И. И. Пилипенко, О. Н. Ионовой, Н. И. Гаевской и многих других. Однако до настоящего времени остается нерешенным вопрос относительно порядка расчета оценки качества аудиторских услуг.

Целью статьи является теоретическое обоснование и разработка методических и практических рекомендаций оценки качества аудиторской проверки на предприятии.

Исследование аудиторской практики показало, что вопрос качества предоставляемых аудитором услуг в Украине сводится к соблюдению принципов Кодекса профессиональной этики бухгалтера, изданного Международной федерацией бухгалтеров. Кроме того, на современном этапе только начинается разработка Аудиторской палатой Украины подходов к оценке качества аудита и методических рекомендаций по соблюдению аудитором внутрифирменных правил.

Таким образом, можно выделить следующие проблемы оценки качества аудита на предприятии:

- 1) отсутствие единой методики оценки качества аудита;
- 2) качество аудита сводится к соблюдению аудитором принципов Кодекса профессиональной этики бухгалтера;
- 3) не отслеживается достаточным образом качество предоставляемых услуг новосозданных аудиторских фирм;
- 4) разрабатываемые методики носят рекомендательный характер и сводятся к соблюдению определенных внутрифирменных правил.

В современной научной и практической литературе существуют различные трактовки понятия "качество". Международная организация по стандартизации определяет качество (стандарт ИСО-8402) как совокупность свойств и характеристик продукции или услуги, которые придают им способность удовлетворять обусловленные или предполагаемые потребности [1]. В связи с этим под оценкой качества аудита автором понимается положительный либо неудовлетворительный результат выполнения и соблюдения всех необходимых требований и условий аудита. При этом стоит заметить, что отдельные факторы могут определить вероятность качественного предоставления услуг аудитором.

По мнению автора, существует ряд количественных (то есть тех, которые измеряются количественно) и качественных факторов. Так, к количественным факторам можно отнести: стаж работы аудитором, занятость персонала в аудиторской фирме, факты привлечения экспертов, количество предоставленных отчетов с момента существования аудиторской фирмы, перечень предоставляемых услуг, охват в работе различных отраслей народного хозяйства, временные границы проведения аудита в сравнении с фирмами-конкурентами, штат сотрудников, количество предоставленных аудиторских услуг за год.

К качественным факторам можно отнести: наличие высшего образования (экономического, юридического), стаж работы юристом, экономистом, наличие действующего сертификата аудитора, наличие и соблюдение внутрифирменных стандартов, полнота рабочей документации аудитора, соблюдение ежегодного повышения квалификации.

Необходимо подчеркнуть, что данные признаки следует рассматривать только для мелких аудиторских фирм, появление и исчезновение которых на рынке аудиторских услуг невозможно проследить [2].

© Колодина О. М., 2008



По мнению автора, существует оптимальный размер для каждого из вышеуказанных факторов. Тем не менее, учитывая субъективизм исследования, для определения значимости каждого фактора автором использовался методический подход, в основу которого был положен метод экспертных оценок.

Так, в данном исследовании был использован метод ранжирования, который заключается в том, что каждый эксперт присваивает числовые ранги каждому из приведенных в анкете факторов, начиная с самого важного [3].

Реализацию указанного методического подхода автором предлагается осуществлять поэтапно:

- 1) определение факторов качества аудита;
- 2) оценка уровня факторов. При оценке уровня фактора за основу принимается оценка по четырехбалльной шкале, в которой уровни распределяются следующим образом: 1 – низкий; 2 – ниже среднего; 3 – средний; 4 – высокий;
- 3) определение ранга каждого фактора. Ранг каждого фактора устанавливается методом экспертного опроса;
- 4) определение корректирующего коэффициента надежности оценки (ККН). ККН оценки фактора принимается для каждого фактора, исходя из предположения об изменении в течение года исследуемого фактора. ККН будет стремиться к значению 1, если изменения фактора не будут существенными. Показатели берутся итогом за год, принимаются во внимание изменения, происходившие у аудитора или аудиторской фирмы в течение года до момента определения оценки качества аудита;
- 5) расчет первоначальной оценки факторов. Следует отметить, что первоначальная оценка равна произведению значения уровня фактора на его ранг;
- 6) расчет общей оценки факторов. Общая оценка факторов равна сумме произведений первоначальной оценки фактора на ККН;
- 7) оценка качества проведения аудита. Обратим внимание, что при оценке качества аудита значение, полученное в результате исследования, имеет количественное выражение, поэтому автором предполагается использование шкалы оценки качества проведенного аудита. Так, при общей оценке до 25 – риск низкого качества аудита более 75%, то есть оценка качества аудита является неудовлетворительной; от 25 – 50, риск – от 50 до 75%, аудит – удовлетворительный; от 50 до 75, риск – 25 – 50%, аудит – хороший; более 75 – риск менее 25%, аудит – отличный.

Данный методический подход к оценке качества аудита помогает выявить элементы аудита, которые имеют наибольшее влияние на качество предоставленных аудитором услуг. В свою очередь, полученная в результате оценка позволит определить вероятность эффективного проведения аудита.

Литература: 1. МЭС №8 "Требования к компетентности профессионалов по аудиту" // Аудитор Украины. – 2007. – №9 (115). – С. 24. 2. Белякин В. М. Основы маркетинга. – М.: Высшая школа, 1999. – 92 с. 3. Грановский В. А. Содержание принципов теорий измерений. Анализ и формализация измерительного эксперимента / В. А. Грановский, Л. М. Гунтер // Сборник научных трудов; [Под ред. Ю. В. Тарбеева. – Л.: Энергоатомиздат, Ленинградское отделение, 1986. – С. 56.

УДК 657.6:368.03

Коротка О. В.

АУДИТ СТРАХОВИХ КОМПАНІЙ

В умовах розвитку ринкових відносин, зростання конкуренції великого значення набувають питання забезпечення функціонування господарюючих суб'єктів від наявних і потенційних загроз, створення дієвої системи захисту їх від впливу можливих негативних факторів, тому тема є досить актуальною.

Основна проблема полягає у вивченні особливостей аудиту окремих елементів аудиторських процедур, аудиту облікової політики, аудиту власного капіталу та аудиту доходів під час перевірки страхових компаній (СК).

Багато в чому вирішенню цієї проблеми сприяє формування в Україні досконалого, фінансово стійкого страхового ринку. Згідно з кількістю діючих на страховому ринку СК на ньому складаються специфічні умови, які впливають на відносини страховиків і страхувальників, рівень та методи державного регулювання, способи надання страхових послуг, організаційні особливості СК. Крім того, СК мають відігравати суттєву роль в акумулюванні вільних коштів, проведенні активної інвестиційної політики тощо.

© Коротка О. В., 2008



Як бачимо, в широкому розумінні страховий ринок – це вся сукупність економічних відносин з приводу купівлі-продажу страхових послуг, тобто ринок забезпечує органічний зв'язок між страховиками і страхувальниками. Відповідно до ст. 1 Закону України "Про фінансові послуги і регулювання ринків фінансових послуг" страхова компанія – це фінансова установа, виключним видом діяльності якої є надання фінансових послуг [1].

Страхування здійснюється на основі договорів страхування між страховиком і страхувальником, згідно з яким страховик бере на себе зобов'язання в разі настання страхового випадку здійснити страхову виплату страхувальнику або іншій особі, визначеній у договорі страхування страхувальником, на користь якої укладено договір страхування, а страхувальник зобов'язується сплачувати страхові платежі у визначені строки та виконувати інші умови договору.

Відповідно до ст. 34 Закону України "Про страхування" страховики публікують свій річний баланс за формою і в порядку, встановленими уповноваженим органом. Достовірність та повнота річного балансу і звітності страховиків повинна бути підтверджена аудитором. Згідно зі ст. 33 Закону України "Про страхування" страховики зобов'язані щоквартально подавати уповноваженому органу фінансову звітність та інші звітні дані за формою, встановленою уповноваженим органом, затверджені власником страховика, а також давати на запити уповноваженого органу необхідні пояснення щодо звітних даних. Для того щоб провести якісно аудит фінансової звітності, потрібно досить ретельно спланувати перевірку. Аудитор має розробити, оформити загальний план і програму аудиторської перевірки, визначити істотність помилок, погодити з замовником, а потім здійснити перевірку за цією програмою.

Практика проведення аудиту страхових компаній показала об'єктивну необхідність наявності послідовних аудиторських процедур із зазначенням обсягу перевірки за кожного процедурою з формуванням робочих документів аудитора.

Аудит СК, по-перше, передбачає перевірку облікової політики (наказ про облікову політику підприємства, робочий план рахунків бухгалтерського обліку, перелік затверджених форм первинних документів і форм для внутрішньої бухгалтерської звітності, пояснення до фінансової звітності). Це дає можливість скласти уявлення не тільки про бухгалтерський облік, а й про професіоналізм бухгалтерської служби й адміністрації підприємства, зацікавленість підприємства в результатах діяльності. Також важливим етапом при перевірці є аудит власного капіталу СК. Аудитор при перевірці складу і структури статутного фонду СК перевіряє кількість та види акцій, їхню номінальну ціну, склад власників, що володіють понад 5% статутного фонду, визначає, чи існують власники контрольного пакета відповідно до Положення "Про порядок підтвердження антимонопольним комітетом України наявності контрольного пакета акцій" від 09.12.1994 р. №9-Р [2].

Відповідно до ст. 2 Закону України "Про страхування" при створенні страховика або збільшенні зареєстрованого статутного фонду статутний фонд має бути оплачений виключно в грошовій формі, і дозволяється його формування цінними паперами, які випускаються державою, не більше 25% [3]. Згідно зі ст. 30 Закону України "Про страхування" мінімальний розмір статутного фонду страховика, який займається іншими видами страхування, ніж страхування життя, встановлюється в сумі, еквівалентній 1 млн. євро, а страховика, який займається страхуванням життя, – 1,5 млн. євро за валютним обмінним курсом валюти України. Таким чином, при проведенні аудиту власного капіталу страхової компанії здійснюється:

вивчення статутних документів, статуту, протоколів зборів учасників;
перевірка правильності ведення бухгалтерського обліку власного капіталу відповідно до вимог чинного законодавства України;
перевірка правильності формування в обліку прибутків (збитків);
перевірка достовірності обсягу власного капіталу, відображеного у фінансовій звітності.
Також необхідно враховувати особливості вимог законодавства до формування і відображення статутного капіталу страхових компаній:
перевірка відповідності статутного капіталу законодавчим вимогам і статутним документам;
перевірка документів, що підтверджують фактичне здійснення внесків у статутний фонд.
Підводячи підсумки, можна сказати, що страховий ринок України є певною мірою структурованим економічним середовищем. У той же час на процеси подальшого планомірного розвитку страхування як у регіонах, так і в Україні в цілому впливають проблеми різного характеру, більшість яких знаходиться власне поза площиною страхового ринку, зокрема:

- 1) повільні темпи ринкової трансформації та реструктуризації реального сектору економіки;
- 2) значна частка тіньової економіки;
- 3) збиткова діяльність більшості підприємств;
- 4) приховані монополістичні утворення.

Але, незважаючи на це, страховий ринок України рухається вперед і частка страхових компаній значно збільшується.

Література: 1. Закон України "Про фінансові послуги і державне регулювання ринків фінансових послуг" від 12.07.2001 р. №2664-III // <http://zakon.rada.gov.ua> 3. Положення "Про порядок підтвердження антимонопольним комітетом України наявності контрольного пакета акцій" від 09.12.1994 р. №9-Р // <http://zakon.rada.gov.ua> 3. Закон України "Про страхування" від 04.10.2001 р. №2745-III // <http://zakon.rada.gov.ua> 4. Безручко Л. В. Аудит страхових компаній // Аудитор України. – 2004. – №14. – С. 16 – 21.

АУДИТ РОЗРАХУНКІВ З БЮДЖЕТОМ

У період становлення ринкової моделі економіки відбуваються радикальні зміни в системі аудиту з метою одержання достовірної інформації для прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Тому наукове дослідження окремих напрямів реформування системи аудиту є одним із найважливіших завдань науки і практики на сучасному етапі економічного розвитку держави.

Актуальність цього питання полягає у тому, що аудит розрахунків з бюджетом – це один із найбільш важливих елементів в організації методики аудиту підприємства.

Аудит розрахунків платників податків з бюджетами різних рівнів останнім часом піддається критиці як з боку керівників господарських структур, так і з боку податкової адміністрації. У наукових та практичних публікаціях по-різному трактуються існуючі методи обліку розрахунків із фінансовими органами держави, визначення кінцевих фінансових результатів і податкових зобов'язань.

В Україні зроблено вже багато щодо наближення аудиту до міжнародних стандартів. Тому дослідження з питань удосконалення аудиту розрахунків з бюджетом слід орієнтувати не тільки на міжнародні стандарти і досвід, а й на конкретні умови та специфіку діяльності підприємства відповідної галузі економіки.

Розвитку теорії і практики аудиту розрахунків з бюджетом сприяли роботи як західних економістів – К. Друрі, Макконелла, Б. Нідлза, П. Самуельсона, П. Фрідмана, Ч. Т. Хорнгрена, так і вітчизняних – М. Т. Білухи, Ф. Ф. Бутинця, А. М. Герасимовича, З. В. Гуцайлюка, В. І. Єфіменка, В. П. Загороднього, Г. Г. Кірейцева, М. В. Кужельного, А. М. Кузминського, В. Г. Линника, М. С. Пушкаря, В. В. Сопка, М. Г. Чумаченка, В. Г. Швеця, В. О. Шевчука та ін. [1].

Основною метою роботи є обґрунтування теоретичних положень, а також розробка методичних і практичних рекомендацій з питань удосконалення аудиту розрахунків підприємницьких структур з бюджетом з урахуванням трансформації бухгалтерського обліку до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Основними питаннями, які необхідно з'ясувати під час аудиту, є: обґрунтованість відстрочених податкових активів та інших необоротних активів; правильність визначення валових доходів, валових витрат та амортизаційних відрахувань; достовірність відображення в обліку заборгованості покупців і замовників за відвантаженою продукцією, яка забезпечена векселями, й за виданими авансами в рахунок наступних платежів та сум нарахованих дивідендів, відсотків, що підлягають надходженню; правильність відображення сум статутного капіталу, пайового капіталу, додаткового вкладеного капіталу, резервного капіталу, нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) та вилученого капіталу; взаємна погодженість показників фінансової звітності [2].

Для досягнення зазначеної мети були визначені такі завдання: розкрити суть платежів до бюджету та їх економічну природу; узагальнити діючий порядок розрахунків із бюджетом та іншими фінансовими інститутами з позицій повноти, достовірності й своєчасності розрахунків; розробити пропозиції щодо вдосконалення методів аналізу розрахунків з бюджетом; вивчити чинну систему внутрішньогосподарського аудиту розрахунків з бюджетом з метою його вдосконалення [3].

Таким чином, проведене дослідження аудиту розрахунків з бюджетом дало можливість здійснити теоретичне узагальнення та сформулювати науково обґрунтовані положення щодо вдосконалення аудиторських процедур при визначенні податкових зобов'язань підприємств недержавних форм власності. За результатами проведеного дослідження сформульовано такі висновки і пропозиції.

В умовах існування приватної та колективної форм власності пріоритетне значення має аудиторський контроль розрахунків із бюджетом. Він має включати контроль за повнотою, достовірністю і своєчасністю розрахунків. Складовою частиною цього контролю повинно бути запобігання порушенню правил ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності, недопущення ухилень від повних і своєчасних розрахунків із бюджетами всіх рівнів та позабюджетними фондами з податків і зборів (обов'язкових платежів) та неподаткових зобов'язань.

Удосконалення аудиту розрахунків із бюджетом повинно здійснюватися з використанням нової класифікації аудиторських дій, що дозволяє певним чином доповнити теоретичні засади аудиту й підвищити його ефективність.

Література: 1. Павлюк К. В. Фактори, що впливають на доходи державного бюджету / К. В. Павлюк, О. О. Василик // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Серія: Економіка. – 2004. – №45. – С. 32 – 34. 2. Василик О. Д. Теорія фінансів. Підручник. – К.: НІОС, 2004. – 416 с. 3. Василик О. О. Створення ефективної податкової системи // 36. наук. пр. "Роль фінансово-кредитної системи у стимулюванні економічного зростання в Україні". – Луцьк: Ред.-вид. від. "Вежа" Волинського державного університету ім. Лесі Українки, 2003. – С. 294 – 296.

АУДИТ РОЗРАХУНКІВ З ДЕБІТОРАМИ ТА КРЕДИТОРАМИ

Актуальність даної теми обумовлена тим, що в даний час Україну охоплює криза платежів, дебіторсько-кредиторська заборгованість підприємств одне одному досягла величезних сум. Проведення аудиту дебіторсько-кредиторської заборгованості є необхідним, оскільки це стимулює підприємство до більш ретельної й регулярної інвентаризації дебіторсько-кредиторської заборгованості, до активного здійснення заходів щодо стягнення заборгованості з неплатників через арбітраж.

Метою аудиту дебіторської заборгованості та зобов'язань є контроль за станом розрахунків, що сприяють зміцненню договірної й розрахункової дисципліни; виконанням зобов'язань з постачання продукції в заданому асортименті і якості; дотриманням платіжної дисципліни; скороченням дебіторської заборгованості; прискоренням обіговості оборотних активів; поліпшенням фінансового стану; наданням допомоги виконавцям; формуванням пропозицій щодо вдосконалення й раціоналізації договірної роботи суб'єктів господарювання [1].

При написанні роботи були використані підручники вітчизняних та закордонних авторів, національні й міжнародні нормативи аудиту, інші законодавчі та нормативно-правові акти, що регламентують облік і аудит дебіторсько-кредиторської заборгованості, а також локальні акти та робочі документи конкретних аудиторських фірм.

Основним завданням дослідження є вирішення проблем становлення первинних даних відносно наявності зобов'язань перед кредиторами, повноти і своєчасності відображення первинних даних у зведених документах та облікових регістрах, правильності ведення обліку зобов'язань і його відповідності прийнятій обліковій політиці, національним Положенням (стандартам) бухгалтерського обліку, реальності наявних зобов'язань, законності проведених розрахунків, достовірності відображення стану зобов'язань і звітності господарюючого суб'єкта. Як переконує зарубіжний і вітчизняний досвід аудиторської практики, аудиторська перевірка складається з окремих послідовних етапів, які в узагальненому вигляді можна назвати так: підготовчий, проміжний, етап фізичної перевірки, основний (етап аудиту окремих статей звітності), підсумковий етап.

Для успішного виконання поставлених завдань аудитор складає програму аудиту, до якої в обов'язковому порядку вносить необхідні аудиторські процедури із зазначенням виконавців та термінів виконання [1].

Дебіторська заборгованість істотно погіршує фінансовий стан підприємства, вона є іммобілізацією грошових засобів, відверненням їх з господарського обороту, що призводить до зниження темпів виробництва і результативних показників діяльності підприємства, оскільки прострочена дебіторська заборгованість, за якою закінчився термін позовної давності, підлягає віднесенню на збитки підприємства [2].

Кредиторська заборгованість, хоча і є тимчасовим залученням позикових засобів, у результаті негативно впливає на стан підприємств, оскільки наявність кредиторської заборгованості свідчить про неплатоспроможність підприємства і підриває авторитет підприємства в покупців та замовників. Кредиторська заборгованість з терміном позовної давності, що закінчився, підлягає віднесенню до бюджету, тобто остаточно вилучається з господарської діяльності підприємств-виробників [2].

Постановкою аудиту стану розрахунків є встановлення достовірності даних відносно повноти і своєчасності відображення інформації у зведених документах та облікових регістрах, правильності ведення обліку розрахунків відповідно до прийнятої облікової політики, достовірності відображення залишків у звітності господарюючого суб'єкта [1].

Збираючи загальні відомості щодо виникнення, обліку дебіторської заборгованості та зобов'язань, правильності їх оцінки, аудиторю необхідно визначити мінімальний перелік інформації, яка має бути надана клієнтом або отримана самим аудитором у ході проведення аудиту.

Результатом проведення аудиту дебіторсько-кредиторської заборгованості, облік якої регламентується П(С)БО №10 "Дебіторська заборгованість" і П(С)БО №11 "Зобов'язання" та іншими нормативно-правовими й законодавчими актами України [3].

Важливим для проведення аудиторської перевірки стану дебіторсько-кредиторської заборгованості, підготовки достовірного висновку про стан його господарства та фінансів є перевірка наявності й аналіз формування облікової політики підприємства, а саме моменти, що стосуються обліку дебіторської та кредиторської заборгованості.

Аудитору дебіторсько-кредиторської заборгованості треба використовувати професійні знання для оцінки ризику аудиту й підготовки аудиторських процедур [1].

За результатами аудиту дебіторсько-кредиторської заборгованості в аудитора складається певне уявлення про достовірність бухгалтерської звітності. Проміжні висновки про те, що порядок розрахунків з дебіторами та кредиторами незадовільний, можуть стати основою для складання аудитором негативного висновку.

Література: 1. Колаковська Т. М. Організація та методика аудиту: Навч. посібник / Т. М. Колаковська, Т. В. Пігча. – К.: Караван, 2003. – 560 с. 2. Мултанівська Т. В. Організація і методика аудиту: Конспект лекцій. – Харків: ХНЕУ, 2005. – 152 с. 3. П(С)Б №10 "Дебіторська заборгованість", затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 8 жовтня 1999 року №237 // <http://zakon.rada.gov.ua/> 4. Завгородній А. Г. Аудит: теорія і практика – Львів: Львівська політехніка, 2004. – 456 с. 5. Понікаров В. Д. Аудит: Навч. посібник для самостійного вивчення дисципліни / В. Д. Понікаров, Т. М. Серікова. – Харків: ВД "ІНЖЕК", 2003. – 212 с.

УДК 657.6

Назарова Ю. О.

АНАЛІЗ ІСНУЮЧИХ ПІДХОДІВ ЩОДО КЛАСИФІКАЦІЇ АУДИТОРСЬКОГО РИЗИКУ

У сучасних умовах аудиторська діяльність пов'язана з рядом невизначеностей, які можуть вплинути на кінцевий результат. Аудит, що проводиться в таких умовах, найчастіше називають ризик-орієнтованим аудитом. Це свідчить про те, що під час проведення перевірки на кожному її етапі аудитор стикається з великою кількістю ризиків, різних за характером і природою виникнення. Тому питання аналізу існуючих підходів щодо класифікації аудиторського ризику є досить актуальним.

Мета роботи – узагальнення існуючого досвіду з приводу структурування аудиторського ризику на основі розробки нової класифікації аудиторського ризику. Новизна запропонованої класифікації полягає у відокремленні в її складі додаткових класифікаційних ознак.

Успішний розвиток аудиторської діяльності багато в чому залежить від аудиторського ризику. Дана проблема знайшла своє відображення в нормативних документах та працях як вітчизняних, так і зарубіжних вчених, а саме: Н. С. Чопчян [1, с. 163], С. Петренко [2, с. 49], І. Дмитренко [3, с. 38], Б. Т. Жаригласової [4, с. 5], М. В. Тарасової [5, с. 10] та ін. Однак, незважаючи на достатню кількість відповідних робіт, аналіз цих праць свідчить про те, що зазначене питання, не знайшовши однозначного тлумачення різними авторами, потребує подальшого дослідження.

Аналіз структури аудиторського ризику доцільно розпочати із вивчення нормативної літератури, що регулює здійснення аудиторської діяльності як на міжнародному рівні, так і на території України. Так, Міжнародні стандарти аудиту поділяють аудиторський ризик на ризик суттєвого викривлення фінансових звітів (ризик суттєвого викривлення) і ризик того, що аудитор не виявить таке викривлення (ризик невиявлення). Ризик суттєвого викривлення складається з двох компонентів: властивий ризик та ризик контролю [6, с. 234]. Практично такого ж погляду щодо структури аудиторського ризику дотримується Б. Т. Жаригласова [4, с. 5], яка поділяє аудиторський ризик на три взаємопов'язані елементи: внутрішньогосподарський ризик (чистий ризик), ризик засобів контролю (контрольний ризик) і ризик невиявлення. Такі ж складові аудиторського ризику вказують у своїх класифікаціях Н. С. Чопчян [1, с. 163], С. Петренко [2, с. 49]. Однак жоден автор не робить узагальнення аудиторського ризику у визначенні області його потенційного виникнення.

Підсумовуючи наявні погляди вчених-практиків щодо складових аудиторського ризику, доречно зазначити, що спостерігається відсутність повного переліку ознак, за якими можливо класифікувати аудиторський ризик на кожному з етапів аудиторської перевірки. Отже, в контексті потреби подальшого розгляду порушеного питання автором було запропоноване власне бачення класифікації аудиторського ризику. Новизна запропонованої класифікації полягає у виокремленні в її складі додаткових класифікаційних ознак. Так, на думку автора, до складу властивого ризику доречно додати ознаку залежно від рівня фінансової звітності, а до складу ризику контролю — ознаку залежно від рівня системи внутрішнього контролю.

© Назарова Ю. О., 2008



На думку автора, запропонована схема класифікації аудиторського ризику якомога повно охоплює всю сукупність ознак, використання якої дозволить аудиторам врахувати максимальну кількість ризиків на кожному з етапів здійснення аудиторської перевірки, що можуть вплинути на кінцевий результат.

Література: 1. Чопчийн Н. С. Изменения в концепции риска в Международных стандартах аудита (МСА) // Сб. тр. региональной науч.-пр. конф. "Молодые ученые – производству". Т. 5. – Старый Оскол: Изд. СТИ МИСиС, 2006. – С. 163 – 166. 2. Петренко С. Методи оцінки ризику при виробленні стратегії аудиту // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – №10. – С. 49 – 52. 3. Дмитренко І. Аудиторський ризик: підходи к оцінці // Бухгалтерський учет и аудит. – 2003. – №8. – С. 38 – 41. 4. Жарыгласова Б. Т. Оценка аудиторського ризику // Аудитор. – 2006. – №12. – С. 5 – 11. 5. Тарасова М. В. Оценка аудиторського ризику и уровня существенности с использованием аналитических процедур // Аудитор. – 2004. – №5. – С. 10 – 19. 6. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики / Пер. з англ. мови О. В. Селезньова, О. Л. Ольховікової, О. В. Гик, Т. Ц. Шарашидзе, Л. Й. Юрківської, С. О. Кулікова. – К.: ТОВ "ІАМЦ АУ "СТАТУС", 2006. – 1152 с.

Топчій А. В.

УДК 657.6

МЕТОДИЧНІ ПРИЙОМИ ПРОВЕДЕННЯ ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ

В умовах значних перетворень у суспільному житті, пов'язаних зі становленням ринкових відносин, велику увагу приділяють проблемі неефективного використання державного майна і коштів. У зв'язку з цим у практику контролюючих органів впроваджено нову форму державного фінансового контролю, а саме державний аудит, який є синтезом фіскальної ревізії та партнерського аудиту. Здійснення державного аудиту регламентується низкою нормативно-правових актів, жоден з яких не визначає чіткої методики проведення державного аудиту взагалі та застосування методичних прийомів такого контролю зокрема.

Мета дослідження – визначення методичних прийомів проведення державного аудиту. Для досягнення поставленої мети в роботі автором проаналізовано класифікацію методичних прийомів фінансового контролю, а також визначено конкретні методичні прийоми державного аудиту.

У діючому законодавстві зазначено, що державний аудит – це різновид державного фінансового контролю, який полягає в перевірці й аналізі фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку й достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю [1]. З цього визначення можна зробити висновок, що державний аудит в деякій мірі є синтезом уже відомої ревізії та незалежного аудиту.

Отже, для здійснення державного аудиту доцільно застосовувати методичні прийоми, які у своїй діяльності використовують як ревізори, так і аудиторів.

У результаті аналізу робіт [2 – 6] щодо здійснення ревізії й аудиту автором представлено загальну класифікацію методичних прийомів, які у своїй діяльності можуть застосовувати державні аудиторів.

Класифікація методичних прийомів державного аудиту зображена на рисунку.

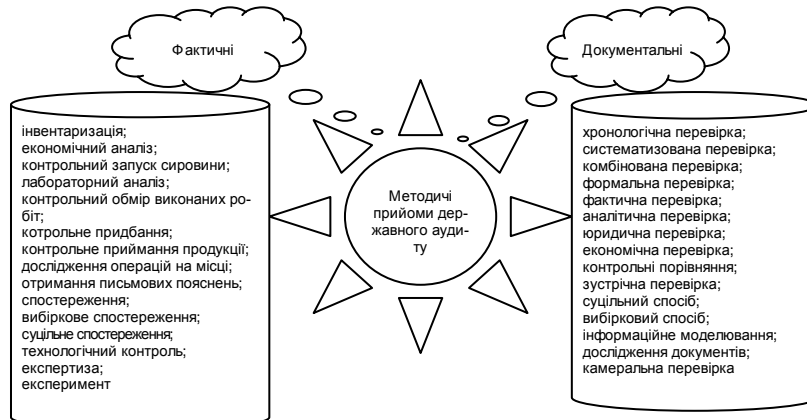


Рис. Класифікація методичних прийомів державного аудиту

© Топчій А. В., 2008

Таким чином, для досягнення максимального результату фінансового контролю, одним із видів якого є державний аудит, доцільно використовувати методичні прийоми, узагальнені автором, у комплексі.

Література: 1. Закон України "Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні" від 1 грудня 2006 р. №424-V // <http://zakon.rada.gov.ua/> 2. Дікань Л. В. Контроль і ревізія: Навчальний посібник. – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 244 с. 3. Ільїна С. Б. Основи аудиту: Навч.-пр. посібник. – К.: Кондор, 2006. – 380 с. 4. Мурашко В. М. Контроль і ревізія фінансово-господарської діяльності: Навч. посібник / В. М. Мурашко, Т. М. Сторожук, О. В. Мурашко; [За заг. ред. П. В. Мельника. – К.: ЦУЛ, 2003. – 312 с. 5. Усач Б. Ф. Контроль і ревізія: Підручник. – 5-те вид., стер. – К.: Знання-Прес, 2004. – 252 с. 6. Усач Б. Ф. Аудит: Навч. посібник. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К.: Знання, 2004. – 232 с.

УДК 657.69

Федосєєнко І. Г.

ЯКІСТЬ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ ТА ПРОБЛЕМИ ЇЇ ПЕРЕВІРКИ

Необхідність забезпечення гідної якості аудиторських послуг та її зовнішнього контролю залишається темою для обговорення протягом останніх п'яти років. З розвитком аудиту в Україні підвищуються вимоги до якості як аудиторських послуг, так і аудиторського контролю в цілому. Проте сучасна економічна й правова реальність здійснюють певний виклик аудиту та його якості, спонукаючи аудиторів більше турбуватися про власну професійну безпеку і про розмір доходу. Тому питання оцінки якості аудиторських послуг є актуальними як на теоретичному, так і на практичному рівнях.

Мета роботи – висвітлення основних проблем якості аудиторських послуг та аудиторського контролю в Україні й розробка шляхів їх удосконалення.

Розгляду існуючих на сьогодні в Україні проблем контролю якості аудиторських послуг приділяють увагу такі вчені-економісти, як М. Л. Крапивко, В. Д. Понікаров, Н. М. Проскуріна, К. О. Редько, Т. М. Серікова, К. С. Сурніна, Н. А. Чорна та ін.

За роки свого існування аудит в Україні встиг тільки сформувати основи діяльності – розробив основні правила поведінки на ринку, які регламентуються нормативно-правовими актами, Законом України "Про аудиторську діяльність" та стандартами аудиту. Також рішенням Аудиторської палати України з 1 січня 2004 року в Україні як власні національні стандарти застосовуються Міжнародні стандарти аудиту [1]. Тому відповідно до Міжнародного стандарту аудиту 220 (МСА) "Контроль якості аудиторської роботи" можна виокремити три рівні контролю якості аудиту:

1. На рівні власне фахівця-виконавця через підвищення кваліфікації, обмін досвідом усередині фірми між співробітниками, участь у науково-практичних конференціях тощо.
2. На рівні юридичної особи – аудиторської фірми.
3. На рівні професійної аудиторської громадської організації.

Зарубіжний досвід свідчить, що перевага надається другому та третьому рівням у їхньому органічному поєднанні. У той же час Законом України "Про аудиторську діяльність" не були врегульовані такі питання: на кого покладаються функції зовнішнього контролю за дотриманням аудиторами затверджених стандартів аудиту і Кодексу етики професійних бухгалтерів; який порядок формування відповідної служби та фінансового забезпечення здійснення незалежного контролю за якістю аудиту й аудиторських послуг.

Одним з основних питань є питання про те, хто має здійснювати ці функції. Чи буде їх односідно здійснювати Аудиторська палата України як регуляторний орган аудиту або ж такий контроль увійде в обов'язки Спілки аудиторів як професійної організації. Запропонована "українська" модель контролю якості [2] передбачає розподіл повноважень та обов'язків між Аудиторською палатою України (АПУ) як регулятором діяльності і Спілкою аудиторів України (САУ) як професійною організацією. При цьому основне навантаження з контролю покладається на САУ. Однак за чинним законодавством Спілка аудиторів ні перед ким не звітує та офіційно навіть не має права на здійснення контролю за власними членами. Аудиторська палата України має таке право, але чи можна визнати АПУ дійсно професійним об'єднанням аудиторів, хоча б виходячи з того, що половина її членів представляють інтереси державних виконавчих органів влади. На жаль, започаткова-



ний АПУ та САУ ініціативний контроль якості аудиту поки що не тільки не показав своєї дієвості, а й навіть не має ознак реального втілення у вітчизняну практику. Не останню роль у цьому відіграло і слабе фінансове забезпечення робіт Контрольної комісії АПУ та САУ в цілому. Тому ідеальним рішенням було б створення окремого незалежного моніторингового комітету, до складу якого входили б представники САУ та АПУ і який був би підзвітним з'їзду аудиторів. Цей комітет мав би повноваження з проведення моніторингу, публічного висвітлення його результатів і представлення до накладання стягнень.

І міжнародний досвід, і досвід нашої країни показує, що механізмом контролю якості аудиту може бути тільки діюча система, яка повинна містити в собі постійний моніторинг, який включає:

1. Нагляд (збір інформації про діяльність, рекламу, тарифи, методи утримання клієнта і т. п.).
2. Контроль (проведення перевірок, дистанційне тестування й анкетування, запити і спостереження).
3. Профілактика (надання рекомендацій, проведення тренінгів, гарячі консультаційні лінії).
4. Покарання (накладання стягнень).
5. Інформування (інформування про вирішення складних аудиторських ситуацій, про хід розгляду дисциплінарних справ, пов'язаних із порушенням стандартів аудиту й етики).

Для вирішення цієї проблеми слід внести зміни у Статут САУ або ініціювати відповідні зміни до Закону України "Про аудиторську діяльність", за якими [3]:

1. Професійне об'єднання аудиторів визнавалося б чинним та легітимним, якщо серед його членів перебуває не менше 1000 сертифікованих осіб або не менше 50% усіх зареєстрованих аудиторських фірм. Разом з тим сертифікований аудитор повинен бути членом будь-якого, але одного об'єднання, а не одночасно двох або більше.

2. Професійне об'єднання аудиторів повинне мати закріплене уставом та законом право на:

- а) сертифікацію своїх членів;
- б) підвищення кваліфікації своїх членів;
- в) внутрішні стандарти якості послуг та робіт, що надаються замовникові при цьому бажано, щоб стандарти включали основи професійної етики;
- г) здійснення контролю якості роботи членів свого об'єднання аудиторів.

3. Слід повернути ліцензування аудиторської діяльності, як це робиться в усьому світі (за винятком України). Це є певним стимулом для підвищення кваліфікації аудиторів в Україні.

4. Одноособові приватно-практикуючі аудитори повинні обов'язково бути членами власного професійного об'єднання, яке б організувало контроль за якістю аудиторських послуг та несло солідарну відповідальність за них.

5. Професійне об'єднання повинне щорічно звітувати про свою роботу, в тому числі і про наслідки контролю якості роботи своїх членів у Верховній Раді України.

Наступною проблемою, яка значно впливає на систему контролю якості роботи аудиторських фірм, є наявність чинників, що не залежать від аудиторів, а саме [4]:

1. При дотриманні аудиторами вимог незалежності, чесності, об'єктивності, конфіденційності і професійної етики на практиці аудитори стикаються із замовниками, які працюють за правилами, що суперечать чинному законодавству.

2. Укомплектування аудиторських фірм професійними співробітниками, що володіють знаннями, вміннями і навичками, необхідними для належного виконання ними обов'язків, не усуває заплутаність, двояке читання в законодавстві.

3. Високий рівень кримінальної відповідальності посадових осіб замовника аудиту ставить під сумнів їхню зацікавленість у високому професіоналізмі аудиторів.

Питання якості аудиторських послуг прямо пов'язане ще з однією проблемою: демпінг в аудиторському бізнесі. При виконанні вимог стандартів, здійсненні процедур аудиту з оформленням усіх робочих документів робота аудиту в підсумку виявиться просто нерентабельною. Тобто впливає висновок, що демпінг у підсумку веде просто до загибелі професії і над цим варто задуматися зараз.

Для зміцнення позицій аудиту в Україні необхідні реальні практичні кроки, які б сприяли забезпеченню умов якісного виконання робіт, а також документального підтвердження належної якості проведеного аудиту при роботі з конкретним замовником.

Література: 1. Понікаров В. Д. Аудит: Навч. посібник / В. Д. Понікаров, Т. М. Серікова. – Харків: ВД "ІН-ЖЕК", 2006. – 224 с. 2. Крапивко М. Л. Моніторинг як основна складова системи забезпечення якості // Аудитор України. – 2006. – №17(57). – С. 34 – 36. 3. Редько К. О. Адміністрація та адміністративні аспекти контролю якості аудиторських робіт та послуг // Аудитор України. – 2006. – №17(57). – С. 10 – 12. 4. Чорна Н. А. Контроль якості аудиту, від теорії до практики // Аудитор України. – 2006. – №17(57). – С. 20 – 21. 5. Закон України "Про аудиторську діяльність" // www.rada.gov.ua. 6. Проскуріна Н. М. Контроль якості роботи аудиторів // Аудитор України. – 2006. – №17(57). – С. 4 – 8. 7. Сурніна К. С. Контроль якості аудиторських послуг // Аудитор України. – 2006. – №17(57). – С. 16.

ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ В УКРАЇНІ

У процесі розвитку та становлення економіки України на державному рівні, а також підприємств як окремих суб'єктів господарювання одним із важливих елементів управління є внутрішній аудит. Внутрішній аудит забезпечує можливість прийняття ефективних управлінських рішень та їх виконання. Серед усіх елементів управління саме внутрішній аудит дає реальну оцінку стану підприємства. Актуальність розвитку внутрішнього аудиту обумовлена бажанням власників та менеджерів упорядкувати структуру й організацію бізнес-процесів, що може привести до суттєвої економії коштів компанії. Однією з гарантій успіху в компанії відповідного рівня корпоративного управління є наявність у компанії служби внутрішнього аудиту, що дає позитивний сигнал для потенційних інвесторів та кредиторів.

Що стосується внутрішнього аудиту, безпосередньої системи контролю на підприємстві, то тут відсутня будь-яка правова база з боку держави. Мета внутрішнього аудиту, а також обсяг охопленої роботи залежать від вимог менеджерів підприємства і бажання в його функціонуванні. З цього випливає актуальність даного питання.

Метою цієї статті є проблеми розвитку внутрішнього аудиту в Україні та становлення й закріплення його на державному рівні; проблеми становлення стандартів внутрішнього аудиту.

Проблемою розвитку внутрішнього аудиту займаються такі вчені, як В. С. Рудницький, Н. І. Дорош, Ф. Ф. Бутинець, О. Нетикша, а також головні аудитори аудиторських фірм. Даними вченими-науковцями внутрішній аудит розглядається з погляду визначення терміну внутрішнього аудиту, його суттєвості, але проблема встановлення внутрішнього аудиту на державному рівні недостатньо розвинута.

Порівнюючи зовнішній аудит з внутрішнім, можна стверджувати, що зовнішній аудит уже закріпився на державному рівні та в сучасному діловому середовищі Законом України "Про аудиторську діяльність" і Національними нормативами аудиту. Чого не можна сказати про внутрішній аудит. Поки що не розроблено методології здійснення внутрішнього аудиту, відповідних стандартів щодо деталізації контрольних процедур, етичних вимог до внутрішніх аудиторів.

В Україні розвиток внутрішнього аудиту почався зі створення відділів внутрішнього аудиту в банках. На основі міжнародних стандартів внутрішнього аудиту розроблені та введені НБУ Національні стандарти внутрішнього аудиту в банках. На основі цих стандартів кожний комерційний банк може розробляти свої власні стандарти внутрішнього аудиту. Розглянемо міжнародний досвід організації внутрішнього аудиту. Аудиторську діяльність у світовому масштабі регламентують Міжнародні стандарти України (INTOSAI), на базі Міжнародних стандартів аудиту розроблені стандарти Міжнародним інститутом внутрішніх аудиторів (IIA).

В Україні також створено в 2000 р. Інститут внутрішніх аудиторів (ІВА), основні завдання якого наступні:

визначити наукове обґрунтування внутрішнього аудиту як соціального явища;
законодавчо закріпити професії внутрішнього аудитора на ринку трудових ресурсів України.

Однак на даний момент поставлені завдання ІВА не реалізовані. Проблема стандартизації полягає ще й у тому, що в Україні не визначені чітко методика й організація внутрішнього аудиту.

Вивчення та аналіз зарубіжних стандартів внутрішнього аудиту дозволяють використовувати накопичений світовий досвід для формування національних нормативів внутрішнього аудиту, враховуючи при цьому специфіку й особливості національної економіки. При розробці стандартів внутрішнього аудиту слід ураховувати наступні три положення:

- 1) розробка стандартів етики аудиторів, які характеризують та визначають етичні принципи внутрішнього аудиту, а також закріплюють права, обов'язки й відповідальність аудиторів;
- 2) розробка стандартів організації аудиту, які характеризують процес здійснення та управління внутрішнім аудитом;
- 3) стандарти методики аудиту, що передбачають методику проведення аудиту.

Стандарти внутрішнього контролю INTOSAI рекомендують доручити спеціальному уповноваженому органу розробку та прийняття нормативного документа, що визначив би на рівні держави концепцію підрозділу внутрішнього контролю, його цілі і стандарти, яких необхідно дотримуватися у процесі функціонування такого підрозділу. Цей орган час від часу повинен переглядати стандарти внутрішнього контролю та вносити необхідні зміни [1, с. 22].

Таким чином, керуючись міжнародним досвідом, можна виділити загальні принципи організації внутрішнього аудиту:

у кожному органі державного сектору повинен бути підрозділ аудиту, але функціонально незалежний;



спеціальний уповноважений орган має розробити та прийняти нормативні документи, що мають визначити концепцію підрозділу внутрішнього аудиту;

необхідно забезпечити незалежність органів державного сектору у виборі та запровадженні внутрішніх процедур аудиту.

Належна якість та ефективність діяльності структурних підрозділів внутрішнього аудиту, насамперед, повинні забезпечуватися шляхом її стандартизації та підтримуватися постійною вимогою щодо дотримання внутрішніми аудиторомі стандартів.

Значення стандартів полягає в тому, що вони визначають методологічні засади проведення внутрішнього аудиту [2, с. 172].

забезпечують високу якість аудиторської перевірки;

сприяють використанню в аудиторській практиці нових наукових досліджень;

допомагають користувачам зрозуміти процес перевірки;

забезпечують зв'язок окремих елементів аудиторського процесу.

Упровадження внутрішнього аудиту повинне здійснюватися поступово за умов наукової та практичної розробки багатьох актуальних питань, пов'язаних з розвитком державного аудиту. Для практичної роботи необхідні стандарти внутрішнього аудиту, регламенти, інструкції, рекомендації, методики, посібники, коментарі та інші документи. Наприклад, украї важливим є Кодекс етики внутрішнього аудитора, хартія внутрішнього аудиту, єдині вимоги до положення про підрозділ внутрішнього аудиту. Під керівництвом Міністерства фінансів України необхідно створити єдину базу внутрішнього аудиту в органах державного сектору, за допомогою якої буде можливість не лише отримувати необхідну інформацію, а й обмінюватися думками, радитися, консультуватися. На підприємствах різних форм власності служби внутрішнього аудиту будуть створюватися після прийняття Закону "Про державний внутрішній фінансовий контроль". Але деякі спроби запровадження внутрішнього аудиту вже почали з'являтися в Україні. Так, був створений центральний підрозділ гармонізації внутрішнього аудиту (ЦПГ ВА), діяльність якого спрямована на створення внутрішнього аудиту в Україні. ЦПГ ВА після затвердження стратегії навчання і навчальних програм організуватиме та координуватиме навчання й підвищення кваліфікації керівників і працівників служб внутрішнього аудиту, розроблятиме правила та процедури проведення іспитів на здобуття сертифіката "внутрішній аудитор у державному секторі" [3, с. 51].

Отже, стандарти визначають підхід до проведення аудиту масштабу аудиторської перевірки, види звітів аудиторів, питання методики, а також базові принципи проведення аудиторських перевірок, якими повинні користуватися всі внутрішні аудиторі.

Література: 1. Футоранська Ю. М. Окремі аспекти державного регулювання у сфері внутрішнього фінансового контролю в Україні // Фінансовий контроль. – 2006. – №2(31). – С. 20 – 23. 2. Гніденко Н. А. Проблеми стандартизації внутрішнього аудиту у відповідності з міжнародними стандартами // Вісник Технологічного університету Поділля. – 2004. – №3. – Т. 2. – С. 170 – 174. 3. Бариніна М. Внутрішній аудит – другий стовп ДВФК // Фінансовий контроль. – 2007. – №4(39). – С. 50 – 53.

Шум Д. М.

УДК 657.65

ЯКІСТЬ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА НАПРЯМКИ ЇЇ ВДОСКОНАЛЕННЯ

На сучасному етапі функціонування суспільства в Україні відбуваються істотні зрушення, що призводять до змін у веденні аудиту фінансової звітності. У даний час якість вітчизняного аудиту взагалі й аудиту фінансової звітності зокрема викликає багато нарікань: методика перевірки залишається недосконалою і не повністю враховує сучасні наукові надбання, що мають бути покладені в основу розвитку аудиторської практики. Виходячи з вищесказаного, є необхідність у створенні більш ефективної системи контролю якості аудиту фінансової звітності.

Метою даного дослідження є розгляд ключових засад забезпечення якості аудиту фінансової звітності, а також розробка та запропонування напрямків її підвищення.

Дослідженням проблем аудиту фінансової звітності займається ряд вчених: Л. В. Гаженко [1], Б. Гринін, С. Кириця [2], П. Денчук, В. Рожелюк [3], Л. В. Дікань, Т. О. Кривцова [4], В. І. Драч, М. Г. Пивоваров [5] та багато інших.

Можна виділити наступні основні фактори впливу на якість проведення аудиторської перевірки фінансової звітності: кваліфікація персоналу аудиторської фірми, створення внутрішньої документації контролю якості в аудиторських фірмах. На думку автора, покращення якості аудиту фінансової

© Шум Д. М., 2008



звітності можна досягти, розробивши внутрішні стандарти аудиторської фірми стосовно організації планування та проведення перевірки. При цьому обов'язково повинні враховуватись специфіка діяльності підприємства та реальні обсяги й терміни перевірки.

Також визначальним чинником для забезпечення належного рівня проведення аудиту є професійна компетентність аудитора, його знання законодавчої та нормативної бази, здібності до глибокого аналізу та чіткого формулювання положень, викладених у висновку за результатами перевірки. При цьому процес аудиту слід організувати таким чином, щоб кожен окремий його етап можна було б перевіряти, і здійснювати цю процедуру слід незалежно від рівня професійної компетентності виконавців.

Автор вважає, що однією з причин погіршення якості аудиторської перевірки є "шаблонне" ставлення аудиторів до об'єктів, що перевіряються. Кожен замовник аудиту фінансової звітності, як і інших аудиторських послуг взагалі, має свої особливості, а тому потребує індивідуального підходу до перевірки в рамках чинного законодавства. Відповідно до цього зростає ризик не виявлення порушень і, у свою чергу, зменшується якість проведення перевірки.

Таким чином, автор пропонує керівникам аудиторських фірм здійснювати нагляд і контроль за роботою на всіх рівнях; спрямовувати роботу на забезпечення об'ґрунтованої впевненості в тому, що виконана робота відповідає стандартам якості; постійно проводити моніторинг адекватності й ефективності політики та процедур контролю якості. Крім того, якість аудиторської перевірки фінансової звітності можна покращити завдяки створенню й функціонуванню ефективної системи внутрішнього контролю на підприємствах, які виступають замовниками аудиту.

Отже, на думку автора, вдосконалення контролю якості проведення аудиторської перевірки фінансової звітності приведе до підняття іміджу аудиторів та послуг, що ними надаються.

Наукова новизна даного дослідження полягає в розробці й об'ґрунтуванні напрямків забезпечення якості аудиту фінансової звітності з точки зору доцільності.

Література: 1. Гаженко Л. В. Якість аудиту фінансової звітності та шляхи її вдосконалення // Аудитор України. – 2004. – №22(62). – С. 28 – 29. 2. Гринін Б. Аудит облікової політики суб'єкта господарювання / Б. Гринін, С. Кириця // Аудитор України. – 2003. – №6(24). – С. 25 – 27. 3. Денчук П. Організаційно-структурні особливості побудови служби внутрішнього аудиту на підприємстві / П. Денчук, В. Рожелюк // Аудитор України. – 2003. – №15(33). – С. 30 – 32. 4. Дикань Л. В. Проблемы определения уровня ответственности в независимом и государственном финансовом аудите / Л. В. Дикань, Т. А. Кривцова // Сучасні проблеми аудиту в Україні. – 2006. – №1. – С. 24 – 30. 5. Драч В. І. Аудит достовірності фінансової звітності за МСА / В. І. Драч, М. Г. Пивоваров // Аудитор України. – 2003. – №16(34). – С. 13 – 16.

УДК 369.214

Шаруда Ю. В.

УДОСКОНАЛЕННЯ КОНТРОЛЮ ЗА СИСТЕМОЮ СОЦІАЛЬНОГО СТРАХУВАННЯ ВІД НЕЩАСНИХ ВИПАДКІВ НА ВИРОБНИЦТВІ

Сучасне суспільство наполегливо вимагає повноцінного соціального захисту. Наявність на підприємствах різних форм власності значної кількості робочих місць із важкими та шкідливими умовами праці, виробництв із несприятливими технологічними режимами й наднормованими роботами спричиняє перенапруження та якісне погіршення трудового потенціалу. Посилення контролю за економіко-правовими аспектами страхування від нещасних випадків і профзахворювань пов'язане із зростаючою актуальністю питання збереження трудових ресурсів.

Питання контролю соціального страхування від нещасних випадків на виробництві є предметом наукових досліджень вітчизняних та зарубіжних вчених: О. І. Амоши, В. П. Бевза, В. В. Кулікова, П. Левіна, О. В. Макарової та ін.

Метою статті є аналіз ситуації, яка склалась в Україні щодо контролю соціального страхування населення від нещасних випадків на виробництві, та визначення основних завдань його подальшого реформування.

Контроль за системою соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та профзахворювань здійснює одноіменний фонд, керування яким здійснюється на паритетних засадах державою, представниками застрахованих осіб та роботодавцями. Виконавчий орган правління Фонду – Виконавча дирекція, яка здійснює контроль правильності нарахування і своєчасності сплати страхових внесків; проводить планові та позапланові перевірки документів, що пов'язані зі спла-

© Шаруда Ю. В., 2008



тою страхових внесків окремих платників; отримує від керівників та інших посадових осіб підприємств усні й документальні пояснення стосовно незрозумілих питань; застосовує штрафні санкції та примусово стягує несплачені страхові внески. Контрольні процедури здійснюються регулярно, однак часто вони не є ефективними, оскільки немає дієвого методичного та правового забезпечення.

Тому за результатами проведеного дослідження сучасного стану контролю соціального страхування населення від нещасних випадків в Україні були виявлені наступні проблеми: майже 80% нормативних актів з цього питання – це акти радянських часів; низька правова відповідальність держави та інших суб'єктів правовідносин у цій сфері соціального забезпечення населення; механізм фінансування державних страхових фондів не забезпечує реалізації їх функцій на практиці; фінансові труднощі страхування від нещасних випадків на виробництві та профзахворювань; функціональна нечіткість механізмів акумулювання страхових платежів, яка викликає фінансову нестійкість системи соціального страхування. Доходи Фонду цього виду соціального страхування не покривають витрат на забезпечення статутних напрямів діяльності, і з кожним роком ця ситуація погіршується. Крім цього, кошти даного виду страхування вилучаються на цілі, не передбачені законодавством. У зв'язку з цим особливого значення набуває політика державного регулювання в зазначеній сфері [1].

Удосконалюючи систему контролю соціального страхування, важливо врахувати досвід розвинених країн, які вирішують соціальні проблеми значною мірою завдяки грамотній реалізації страхових принципів. Конструкція тарифної політики в системі соціального страхування передбачає обов'язкову участь урядових структур та незалежних актуаріїв, які обговорюють і дають рекомендації щодо формування бюджетів. Зазначену процедуру варто запровадити і в Україні. Визнання страхових ресурсів власністю застрахованих у формі асоційованих коштів посилить їх зацікавленість у правильності, своєчасності й повноті нарахування та сплати страхових внесків, а також у збереженні й запобіганні їх нецільовому використанню.

Для вдосконалення системи контролю соціального страхування автором пропонується:

надати органам соціального страхування права самоврядування, які здійснюються на паритетних засадах роботодавцями і застрахованими;

розробити більш гнучку й розгалужену систему страхових тарифів, яка для класифікації рівнів професійних ризиків та їх оцінки буде застосовувати групування наслідків страхових випадків за якісними й кількісними характеристиками залежно від особливостей видів економічної діяльності, технологічної специфіки підприємств і праці в різних професійних групах працюючих.

Таким чином, система контролю страхування від нещасних випадків та профзахворювань потребує змін законодавства.

Література 1. Левін П. Удосконалення соціального страхування від нещасних випадків – умова збереження трудового потенціалу // Актуальні проблеми економіки. – 2006. — №3 (57). – С. 21 – 28.

Дорошенко А. М.

УДК 657.6

ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

Внутрішній аудит є найголовнішою проблемою будь-якого підприємства. Ця проблема цікавить багатьох спеціалістів, таких, як В. Й. Килимнюк, М. С. Пушкар, Л. А. Костырко, Е. А. Ананькіна [1 – 4], але в ній містяться ще недосліджені питання. Значні трансформаційні зміни, що відбуваються останніми роками в умовах ринкових відносин в Україні, зокрема кардинальні зміни банківської системи, впровадження нових форм власності, трансформація бухгалтерського обліку, надають надзвичайної актуальності питанням упровадження контролінгу як системи управління фінансовими ресурсами суб'єкта господарювання.

Основною метою контролінгу як складової частини внутрішнього аудиту є отримання найбільшої кількості ключових параметрів, які дають об'єктивну і точну картину фінансового стану підприємства, його прибутків та видатків, змін у структурі активів та пасивів, у розрахунках з дебіторами та кредиторами [2; 4; 5]. Це дає можливість своєчасно виявляти та усувати недоліки у фінансовій діяльності і знаходити резерви покращення фінансового стану підприємства, його платоспроможності й ділової активності. Під час такого аналізу аналітика та керівника може зацікавити не тільки поточний фінансовий стан підприємства, але і його проєкція на найближчу або майбутню перспективу, тобто очікувані параметри покращення фінансового стану [3; 6].

Ефективність системи контролінгу залежить від організації роботи, пов'язаної із систематизацією збору та обробки даних, тому на підприємстві доцільно створити структуризовану службу "контролінгу" або "контролінгу і фінансів" [1; 3]. При цьому необхідно враховувати такі основні вимоги:

© Дорошенко А. М., 2008



- 1) узгодження цілей, управління цілями та їх досягнення з обраною стратегією, яка координується вищим рівнем управління;
- 2) переконання кадрів вищого рівня управління в необхідності системи контролінгу як елемента зворотного зв'язку в кібернетичній системі отримання інформації для менеджменту;
- 3) розроблення сучасної системи управління адаптивного типу, пристосованої до умов роботи на науковій основі, докорінне переоцінювання методів управління, які діяли до цього часу;
- 4) вирішення питання про те, як управляти фірмою в комп'ютерну епоху, а не використовувати комп'ютер у роботі;
- 5) усвідомлення командою менеджерів, що головним завданням управління є розробка курсу подальшого економічного розвитку підприємства;
- 6) виділення контролінгу в незалежну, самостійну і нейтральну службу в системі управління;
- 7) забезпечення служби контролінгу інформацією про діяльність підприємства за заздалегідь визначеним переліком даних.

Служба контролінгу, як і будь-яка фінансово-економічна служба, під час становлення налагоджує зв'язок з іншими службами і відділами, відбувається більш точний поділ функцій управління. Згодом вона може розширити свій вплив та свій штат, для чого в кожен цех чи підрозділ може бути призначений свій контролер, який відстежуватиме й аналізуватиме відхилення фактичних параметрів роботи (насамперед, витрат) від планових. Така організація роботи служби контролінгу діє в багатьох великих європейських промислових компаніях, наприклад, у концерні Fiat в Італії [5; 6].

Наслідком упровадження контролінгу буде забезпечення стабільної роботи підприємства, сталого розвитку та зростання економіки підприємства.

Результати дослідження свідчать про необхідність більш широкого впровадження в Україні контролінгу як системи інтегрованого інформаційного забезпечення планування і контролю. Розвиток та впровадження фінансового контролінгу як системи внутрішнього аудиту сприятиме управлінню витратами й прибутками підприємства, дасть можливість своєчасно змінювати стратегію бізнесу для забезпечення стабільного розвитку.

Література: 1. Ананькіна Е. А. Контролінг как инструмент управления предприятием / Под ред. Н. Г. Данилочкиной. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 2000. – 280 с. 2. Костырко Л. А. Финансовый анализ, прогнозирование экономического потенциала предприятия. – Луганск: ООО "Знания", 2003. – 92 с. 3. Килимнюк В. Й. Забезпечення прибутковості та ефективного розвитку паливопостачальних об'єднань України на основі контролінгу. Монографія. – Вінниця: БІКОМ, 2000. – 136 с. 4. Пушкар М. С. Контролінг: Монографія. – Тернопіль: Економічна думка, 2001. – 148 с. 5. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контролинга: Пер. с нем. / Под ред. и с предисл. А. А. Турчака, Л. Г. Головача, М. Л. Лукашевича. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 800 с. 6. Фольмут Х. Инструменты контролинга от А до Я. – М.: Финстат, 2001. – 288 с.

УДК 657.633

Кожушко О. В.

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ НА ПІДПРИЄМСТВІ

В умовах ринкової економіки в Україні особливої ваги набувають питання вдосконалення управління національною господарською системою в цілому та кожною одиницею господарювання зокрема. При цьому враховується, що управління тісно пов'язане з контролем, який водночас є самостійною функцією управління та засобом установаження зворотних зв'язків між суб'єктом і об'єктом управління [1, с. 14]. Це обумовлює необхідність формування та подальшого розвитку управлінської спрямованості в контролі.

Внутрішньогосподарський контроль в умовах інтеграційних процесів, що відбуваються в економіці, з досить великою швидкістю набуває особливого значення. Він підтримує взаємодію, взаємозв'язок різних видів діяльності в межах підприємства і його окремих підрозділів, стимулює її ефективність, активно впливаючи на підконтрольні об'єкти, а також забезпечує зворотний зв'язок між суб'єктом та об'єктом управління щодо оцінки ефективності ухвалених управлінських рішень. Найвагомим результатом зворотного зв'язку є надання суб'єкту управління об'єктивної, неупередженої, логічно виваженої інформації щодо реалізації ухвалених управлінських рішень та їх ефективності на рівні окремих структурних підрозділів системи.

© Кожушко О. В., 2008



Проблеми дослідження організації внутрішньогосподарського контролю висвітлені в роботах вітчизняних та зарубіжних вчених, таких, як В. Д. Андрєєв, М. Т. Білуха, В. В. Бурцев, Ф. Ф. Бутинець, Л. В. Дікань, Є. В. Калюга, Л. П. Куліковська, В. Ф. Максимова, Л. В. Нападівська, В. С. Рудницький, А. А. Ситнов, Л. В. Сотнікова, В. П. Суйц, Тоні Скоун, Б. Ф. Усач, В. О. Шевчук та багато інших. Як показали дослідження, у більшості опублікованих робіт автори недостатньо уваги приділяють теоретичному обґрунтуванню та розробці методології внутрішньогосподарського контролю, незважаючи на те, що саме він сприяє ефективному вирішенню завдань, які постають перед підприємством на шляху досягнення цілей розвитку. У багатьох наукових працях відсутнє викладення термінологічного понятійного матеріалу або вживаються різні терміни для одних і тих самих понять.

Важливість зазначених проблем обумовила вибір даної теми дослідження та вказує на її актуальність.

Метою статті є теоретичне обґрунтування та розробка методичних і практичних рекомендацій щодо вдосконалення організації внутрішньогосподарського контролю на підприємстві.

Для виконання поставленої мети були вирішені наступні завдання:

проаналізовано основні підходи щодо сутності внутрішньогосподарського контролю;

побудовано загальну схему системи внутрішньогосподарського контролю;

обґрунтовано підхід щодо дослідження особливостей організації внутрішньогосподарського контролю на підприємстві;

У результаті проведеного дослідження наукових праць як вітчизняних, так і зарубіжних вчених можна констатувати, що в сучасній економічній науці питання сутності поняття "внутрішньогосподарський контроль" є дискусійними. Насамперед, це виявляється в тому, що не існує єдності у самому терміні. Так, різні вчені-економісти ототожнюють поняття "внутрішній контроль", "внутрішній економічний контроль", "внутрішньогосподарський контроль" та "внутрішній аудит" [1, с. 13; 2, с. 89; 3, с. 15; 4, с. 3; 5, с. 18 – 19; 6, с. 54; 7, с. 88].

На думку автора, терміни "внутрішній контроль" та "внутрішній економічний контроль" у разі виокремлення поняття економічного контролю із загальної класифікації мають певні обмеження в застосуванні відповідно до їх змістового наповнення та не розкривають його сутності ні як окремого об'єкта дослідження, ні як складової управлінського процесу. Крім того, як уже зазначалось, відносно суб'єкта господарювання внутрішньогосподарський контроль є внутрішнім контролем. Тобто зазначені види економічного контролю мають загальний, один і той же об'єкт, здійснюються за допомогою одних і тих же методів, проводяться всередині однієї й тієї ж системи – підприємства. Виходячи з цього, на думку автора, можна тлумачити ці два терміни як різне словесне визначення одного поняття – внутрішньогосподарський контроль. Щодо внутрішнього аудиту, то доцільно зазначити, що він є самостійною формою контролю, одна із функцій якого – оцінка функціонування внутрішньогосподарського контролю підприємства [8, с. 10].

Досліджуючи поняття "внутрішньогосподарський контроль", справедливо підкреслити, що в авторів видань останніх років не існує єдності у його визначеннях. Так, М. Т. Білуха визначає його як такий, що включає контрольні функції, здійснювані власниками підприємства [2, с. 25]. Ф. Ф. Бутинець окреслює внутрішньогосподарський контроль як контроль, здійснюваний органами внутрішнього контролю (головним бухгалтером підприємства, ревізійною комісією тощо) [3, с. 11]. А В. О. Шевчук взагалі говорить про некоректність поділу контролю на внутрішній і зовнішній різновиди [9, с. 49]. Тобто перші два автори визначають місце внутрішньогосподарського контролю у загальній класифікації. Третій же автор відкидає саму можливість існування внутрішнього контролю.

Подальше дослідження робіт цих та інших авторів з питань формування понятійного апарату внутрішньогосподарського контролю дозволяє за допомогою морфологічного аналізу зробити висновки про доцільність групування визначень сутності внутрішньогосподарського контролю для більш глибокого розуміння його змісту за такими базовими категоріями, як дії, процес, система та стадія управління.

Це, у свою чергу, дає можливість розглядати його з трьох позицій. Так, поняття внутрішньогосподарського контролю можна трактувати як систему (що входить до системи управління підприємством), яка складається з ряду елементів. Тобто він обслуговує систему управління з метою сприяння дієвому й ефективному виконанню організаційної стратегії. При цьому для його здійснення необхідна наявність мети (стратегії), фактичних даних (отриманих за допомогою системи бухгалтерського обліку), процесу виявлення відхилень фактичних даних від запланованих та ухвалення рішень щодо ліквідації відхилень. Водночас внутрішньогосподарський контроль виступає як процес. Це дозволяє визначити його не як одноразову дію, а як серію безперервних дій, спрямованих на досягнення визначеного стратегічного напрямку діяльності підприємства. Крім того, внутрішньогосподарський контроль є однією зі стадій (функцій) процесу управління. Тобто це не тільки процес, спрямований на досягнення цілей компанії, але й результат дій керівництва щодо планування, організації, моніторингу діяльності підприємства в цілому і його окремих підрозділів.

Доцільно зауважити, що більшість наукових робіт, присвячених внутрішньогосподарському контролю, висвітлюють захоплення вчених саме системним підходом, який становить "експліцитний вияв процедур визначення об'єктів як систем і способів їх специфічно системного дослідження (опису, пояснення, передбачення, конструювання і т. д.). Він може виступати у свідомості вчених та фіксуватись у відповідних текстах у доволі різних формах – від емпіричного напівінтуїтивного опису спеціальних процедур системного дослідження і до чіткого, в окремому випадку математичного, виразу загальносистемних процедур та методів" [10, с. 27]. Таким чином, учені-системники роз'яснюють, що для системного підходу до дослідження характерним є інтуїтивний розгляд процедур, авторських тверджень та поглядів. Наразі в літературі розробці таких положень присвячена

монографія В. Ф. Максимової, в якій автор обґрунтувала застосування системного підходу і поняття системи до внутрішньогосподарського контролю. Так, В. Ф. Максимова окреслила, що загальна спрямованість дослідження за системним підходом внутрішньогосподарського контролю визначається декількома блоками рішень: теоретичних, концептуальних, організаційних та методичних. Кожен блок супроводжується детальним аналізом наявних наукових і практичних розробок у даній сфері досліджень [5, с. 46]. Це дає змогу достовірно оцінити стан, проблеми, визначити ступінь позитивності наявних рішень, рекомендацій положень, окреслити невирішені й дискусійні питання та розвинути наявні наукові результати попередників і адаптувати їх до існуючої практики [11, с. 76].

Підсумовуючи всі загальні визначення поняття внутрішньогосподарського контролю та узагальнюючи проведенний аналіз, автором пропонується під внутрішньогосподарським контролем розуміти систему безперервних контрольних дій за функціонуванням об'єктів управління, що здійснюються керівництвом підприємства або уповноваженою ним посадовою особою (органом), з метою формування інформаційних засад ухвалення управлінських рішень або їх коригування для досягнення поставлених цілей найбільш ефективним способом.

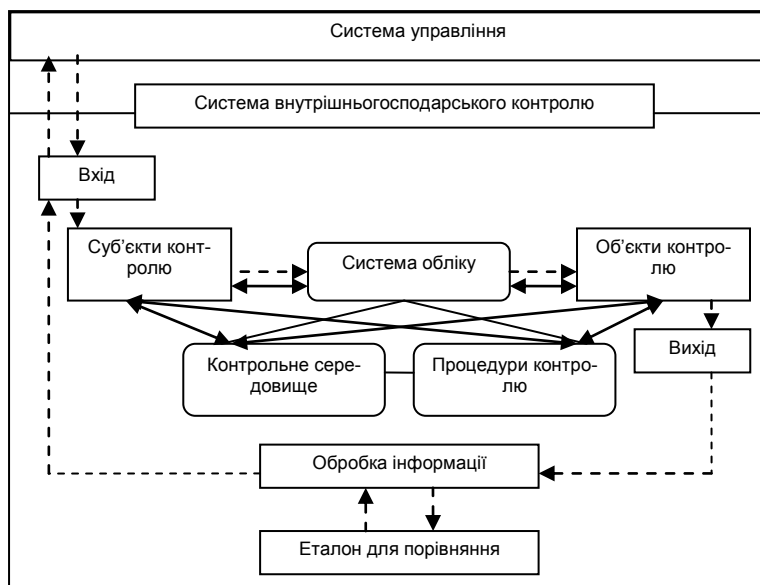
Наведене автором визначення обумовлене тим, що сутність та зміст контролю не можуть бути ґрунтовно розкриті окремо від сфери управлінської діяльності, яку він обслуговує. Новизна такого визначення полягає в його доступності, легкості для розуміння та повноті.

Проте слід зауважити, що застосування системного підходу як основи розвитку методології сучасної науки внутрішньогосподарського контролю потребує значної уваги до формалізації системного дослідження, тобто виокремлення та подальшого функціонування не внутрішньогосподарського контролю як системи, а системи внутрішньогосподарського контролю. Це, на думку автора, дасть можливість вивчати системні побудови інших сфер управління, орієнтуючись на вимоги та обмеження загальної теорії систем.

Наразі необхідно підкреслити, що під системою внутрішньогосподарського контролю автор розуміє організаційну сукупність, яка утворює цілком визначену цілісність, єдність елементів, що перебувають у відносинах і зв'язках один з одним та зі складовими цілісної системи управління. При цьому до елементів внутрішньогосподарського контролю, з одного боку, належать об'єкти та суб'єкти внутрішньогосподарського контролю, а з іншого – контрольне середовище, система обліку й контрольні процедури [12, с. 214], які розробляються і використовуються власником або керівництвом підприємства, щоб забезпечити достатню гарантію відповідності цілям управління.

Таке розуміння сутності системи внутрішньогосподарського контролю дозволяє побудувати її загальну схему (рис. 1).

При цьому доцільно зауважити, що наведена на рис. 1 схема, запропонована автором, містить у собі такі елементи будь-якої функціонуючої системи, як: вхід (інформаційне забезпечення контрольної діяльності), вихід (продукт функціонування системи внутрішньогосподарського контролю) та механізм, який перетворює вхід системи в її вихід та розкривається у процесі здійсненні контрольних процедур згідно з цілями, завданнями і формами контролю (обробка інформації, еталон для порівняння) [5, с. 124].



Умовні позначення:

- > інформаційні потоки, які пов'язують елементи внутрішньогосподарського контролю;
- - -> інформаційні потоки, що пов'язують систему управління із системою внутрішньогосподарського контролю та окреслюються в ній

Рис. 1. Загальна схема системи внутрішньогосподарського контролю



Як видно зі схеми, система внутрішньогосподарського контролю є частиною системи управління, однак вона нею не управляє, тобто ефективність її функціонування буде залежати від притаманних їй властивостей та наявного потенціалу [5, с. 57].

У той же час організована управлінська діяльність завжди спрямована на впорядкування й поєднання в часі та просторі всіх необхідних складових і забезпечення проявів синергетичного ефекту (перевищення якостей організації над сумою якостей її складових). Це розуміння має бути, на думку автора, основою для досягнення оптимального результату функціонування й розвитку внутрішньогосподарського контролю підприємства.

Слід підкреслити, що в економічній літературі в переважній більшості джерел питання організації внутрішньогосподарського контролю розглядаються у двох аспектах.

Так, перша група авторів досліджує це питання лише згідно з основними об'єктами бухгалтерського обліку, тобто: контролем матеріальних ресурсів, основними фондами, трудовими ресурсами, непрямими витратами, сукупними виробничими витратами, виробництвом і реалізацією продукції [13, с. 21; 14 с. 56; 15, с. 85; 16, с. 68]. Однак, на думку автора, твердження, що ведення обліку передбачає водночас здійснення контролю, дуже суперечливе. Побудова бухгалтерської моделі господарських засобів і забезпечення контролю їхнього збереження та доцільності досягаються принципово різними методами. Елементи методу бухгалтерського обліку не містять у собі контрольних функцій. Так, за допомогою документації навряд чи можна вести попередній контроль господарських операцій, тому що він здійснюється переважно на стадіях, які передують складанню первинних документів. За складністю й важливістю розв'язуваних завдань калькулювання та інвентаризація далеко виходять за межі методу бухгалтерського обліку, а залучення до бухгалтерських рахунків для одержання різного роду інформації є процедурою, що відноситься до інших функцій управління.

Інша група авторів визнає недостатність поширення внутрішньогосподарського контролю лише на об'єкти бухгалтерського обліку, а розглядає його в системі управління підприємством, тобто сфера діяльності контролю розширюється і виходить за межі бухгалтерського обліку [12, с. 146; 15, с. 57; 17, с. 91]. При цьому контроль у системі управління В. П. Суйц досліджує у взаємозв'язку з іншими функціями управління: бухгалтерським обліком, аналізом господарської діяльності, плануванням, оцінкою діяльності робітників, пояснюючи це кінцевою метою обліку і контролю за управлінням господарськими процесами – виконанням затверджених планів. Окрім того, він вважає, що, оскільки основна мета контролю полягає в отриманні фактичних даних та в зіставленні їх із критеріями, які характеризують цілі управління, контроль тісно пов'язаний з аналізом [17, с. 92]. На думку автора, це твердження про необхідність поєднання контрольних і аналітичних функцій є суперечливим, оскільки аналітичні дії обов'язкові для кожної з функцій планування й організації, обліку та регулювання. Саме тому аналіз можна вважати методом контролю.

Тобто раціональна організація внутрішньогосподарського контролю можлива лише тоді, коли він розглядається як самостійна функція управління. При цьому слід зазначити, що на підприємстві внутрішньогосподарський контроль і організація внутрішньогосподарського контролю належать до різних функцій управління. А саме внутрішньогосподарський контроль – до контрольної, а організація внутрішньогосподарського контролю – до організаційної [18, с. 5].

Для визначення організації внутрішньогосподарського контролю автором пропонується застосовувати системно-процесний підхід. Це дозволить подати організацію внутрішньогосподарського контролю, з одного боку, як самостійну систему, що складається з частин, кожна з яких має свої власні цілі, або як частину тієї або іншої системи більш високого порядку, а саме системи управління підприємством, а з іншого – як складний багатоступеневий процес, що передбачає наступні етапи:

1) критичний аналіз та порівняння цілей функціонування підприємства, що ставились раніше, стратегії і тактики за видами діяльності, розмірами, організаційною структурою, а також потенціалом підприємства;

2) розробку та документальне закріплення нової ділової концепції підприємства, а також комплекс заходів, які здатні втілити ділову концепцію в життя та спрямовані на вдосконалення підприємства, успішну реалізацію його цілей, укріплення його позицій на ринку;

3) аналіз ефективності функціонування існуючої структури управління, розробку положень про організаційну структуру підприємства та його підрозділів, план документації та документообігу, штатний розклад, посадові інструкції з зазначенням прав, обов'язків та відповідальності кожної структурної одиниці;

4) розробку формальних типових прийомів і способів контролю конкретних фінансових та господарських операцій, які дозволяють упорядкувати взаємовідносини з приводу контролю працівників фінансово-господарської діяльності, ефективно управляти ресурсами, оцінювати рівень інформації для прийняття управлінських рішень;

5) організацію спеціалізованого контрольного підрозділу або впровадження окремих контролюючих обов'язків відповідним робітникам;

6) визначення шляхів удосконалення внутрішньогосподарського контролю з урахуванням перманентного розвитку підприємства та безперервно змінюваних внутрішніх і зовнішніх умов функціонування.

На думку автора, такий розгляд забезпечить цілісність системи внутрішньогосподарського контролю та дасть можливість створити таку модель організації внутрішньогосподарського контролю, в якій може бути досягнутий ефективний комунікаційний зв'язок і створена система необхідних інформаційних потоків з раціональним розміщенням джерел і користувачів інформації, застосуван-

ням сучасних технологій її одержання та передачі. Крім того, це дозволить здійснити чітку координацію діяльності всіх ланок системи внутрішньогосподарського контролю.

Ураховуючи все вищезазначене, на думку автора, під організацією внутрішньогосподарського контролю необхідно розуміти комплекс систематичних заходів, спрямованих на функціонування внутрішнього устрою взаємопов'язаних, упорядкованих та узгоджених складових елементів внутрішньогосподарського контролю, створений для оптимізації виконання контрольних дій та спрямований на досягнення поставленої управлінської мети. Таке визначення дозволяє зрозуміти те, що саме організація створює передумови для дієвого функціонування внутрішньогосподарського контролю на підприємстві.

Отже, організацію внутрішньогосподарського контролю можна зобразити за допомогою схеми, розробленої автором (рис. 2).

Наведена автором схема організації внутрішньогосподарського контролю дозволяє простежити процес формування інформаційних засад ухвалення управлінських рішень за допомогою виокремлення напрямків впливу на складові елементи внутрішньогосподарського контролю задля ухвалення або корегування управлінських рішень для досягнення поставленої управлінської мети. Це досягається за допомогою:

1) керівного впливу, що становить вхідну інформацію або вхідні величини, які можна змінювати й використовувати в управлінні. При цьому необхідно зазначити, що потрібно змінювати вхідні величини таким чином, щоб надати системі руху, якому надається перевага порівняно з іншими можливими напрямками. У такому разі посилюється вплив вхідних величин як керівної інформації, тобто такої, яка здійснює керівний вплив;

2) збурювального впливу, що становить вхідну інформацію, яка відрізняється від управління тим, що вона не піддається зміні. Збурювальні вхідні величини втручаються в процес усередині системи внутрішньогосподарського контролю, змінюють результат її функціонування і таким чином суттєво впливають на систему в цілому [5, с. 105].

Отже, організація внутрішньогосподарського контролю є одним із важелів функціонування раціональної системи управління. Це пояснюється тим, що в сучасних умовах внутрішньогосподарський контроль трансформувався в ефективний інструмент органічної діяльності підприємства, тому що, по-перше, його складовими є контрольне середовище, контроль облікової системи, контрольні процедури; по-друге, виявлення ризиків та робота в напрямку їх зниження, виявлення причин і умов, які сприяють виникненню нестач, надлишків, суттєвих спотворень фінансової звітності та здійсненню зловживань, шахрайства, стають факторами вдосконалення управління; по-третє, він забезпечує коригування управлінських рішень відповідно до визначених орієнтирів і загальної стратегії.

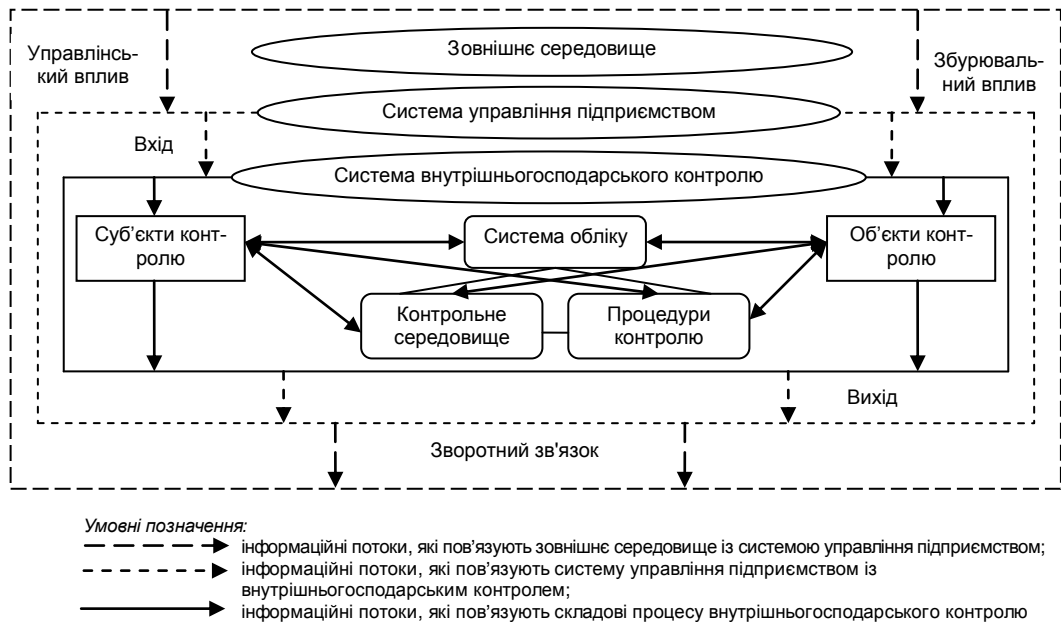


Рис. 2. Організація внутрішньогосподарського контролю

Проведене наукове дослідження теоретичних засад внутрішньогосподарського контролю дозволяє стверджувати, що внутрішньогосподарський контроль має справу безпосередньо з економічними процесами, використанням ресурсів та отриманням результатів. Саме це надає яскраву динамічність його функції та висвітлює його значення в управлінні підприємством.

Водночас організація внутрішньогосподарського контролю є одним із важелів функціонування раціональної системи управління. Її необхідність на різних рівнях управління сучасними підпри-



емствами зумовлена посиленням конкурентної боротьби та зростанням кількості проблемних підприємств і пов'язана не лише із загальною макроекономічною нестабільністю, а й з дією негативних факторів, що виникають унаслідок підвищених ризиків господарської політики, слабкості стратегічного планування, не завжди кваліфікованого управління.

Література: 1. Бурцев В. В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации. – М.: Экзамен, 2000. – 320 с. 2. Белуха Н. Т. Теория финансово-хозяйственного контроля и аудита: Учебник. – К.: ПП "Влад и Владе", 1996. – 320 с. 3. Бутинець Ф. Ф. Аудит: Підр. для студ. спец. "Облік і аудит" вищих навч. закл. – 2-ге вид., перероб. та доп. – Житомир: ПП "Рута", 2002. – 672 с. 4. Левковская В. Г. Проблемы внутреннего хозяйственного контроля на предприятиях // Сб. науч. трудов ДИП "Предпринимательство: проблемы и решения". Вып. 3. – Донецк: ООО "КИТИС", 1999. – 216 с. 5. Максимова В. Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку. – К.: АВРІО, 2005. – 264 с. 6. Мурашко В. М. Контроль і ревізія фінансово-господарської діяльності. Навч. посібник / В. М. Мурашко, Т. М. Сторожук, О. В. Мурашко; [За заг. ред. П. В. Мельника. – К.: ЦУЛ, 2003. – 312 с. 7. Нападowska Л. В. Внутрішньогосподарський контроль у ринковій економіці: Монографія. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 224 с. 8. Дікань Л. В. Внутрішньогосподарський контроль. Конспект лекцій / Л. В. Дікань, Н. М. Шульга. – Харків: Вид. ХНЕУ, 2005. – 64 с. 9. Шевчук В. О. Контроль господарських систем у суспільстві з перехідною економікою. Монографія. – К.: КДТЕУ, 1998. – 372 с. 10. Садовский В. Н. Основания общей теории систем. – М.: Наука, 1974. – 280 с. 11. Вунш Г. Теория систем: Пер. с нем. Т. Э. Шенкеля. – М.: Сов. радио, 1978. – 288 с. 12. Пилипенко А. А. Организация обліку і контролю: Підручник / А. А. Пилипенко, В. І. Отенко. – Харків: ВД "ІНЖЕК", 2005. – 424 с. 13. Валуев Б. И. Проблемы развития учета в промышленности. – М.: Финансы и статистика, 1984. – 216 с. 14. Левин И. Б. Технично-экономическое планирование на коммерческих предприятиях. – М.: Финансы и статистика, 1989. – 240 с. 15. Соловьев Г. А. Экономический контроль в системе управления. – М.: Финансы и статистика, 1986. – 192 с. 16. Кужельний М. В. Контроль фінансової звітності та правильності її складання: Навч.-метод. посібник / М. В. Кужельний, С. В. Калюга, О. В. Калюга; [За заг. ред. М. В. Кужельного. – К.: Ельга, Ніка-Центр, 2001. – 240 с. 17. Суйц В. П. Внутрішньопроизводственный контроль. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 128 с. 18. Пишна О. Б. Методика оцінки ефективності внутрішнього контролю підприємства // Матеріали III Міжнар. наук-практ. конф. "Динаміка наукових досліджень 2004", 21 – 30 червня 2004 р. Т. 48. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2004. – С. 5 – 6.

Секція 2

Використання аналітичних методів у теорії та практиці обліку і аудиту

Гуленко О. І.

УДК 657.6

"ІНСПЕКТУВАННЯ" ТА "РЕВІЗІЯ": СУТНІСТЬ І ЗМІСТ

Наприкінці минулого, 2007 року відбулися значні зміни в економічному законодавстві, що стосуються законопроектів, які регламентують здійснення державного фінансового контролю в Україні, а саме замість проведення традиційної ревізії контрольно-ревізійна служба здійснює інспектування. Офіційних роз'яснень з цього приводу наведено не було, тому, на думку автора, є доцільним визначення й розмежування понять "інспектування" та "ревізії", що й зумовлює актуальність теми наукового дослідження.

Метою дослідження є розкриття сутності понять "ревізія" та "інспектування", а також їх порівняння щодо змісту здійснення таких перевірок.

Для досягнення мети дослідження автором проведено аналіз сутності понять "інспектування" й "ревізії" в розрізі законодавчих актів та літературних джерел.

Дослівний переклад слів "інспектування" й "ревізія" з латинської мови дав змогу дійти висновку, що ревізія – це перегляд, а інспектування – огляд. Відомо, що перед здійсненням перегляду повинен бути проведений огляд, і це дає можливість стверджувати, що в інспектування певною мірою закладений зміст ревізії.

На сьогодні в Україні, згідно із законодавством, інспектування проводиться у формі ревізії, отже, можна сказати, що ревізія є засобом реалізації інспектування. Проте для визначення того, яке з цих понять є більш широким за своїм змістом, необхідно проаналізувати різні погляди на досліджувані терміни та визначити їх сутність.

© Гуленко О. І., 2008

Деякі визначення понять "інспектування" та "ревізія" наведені в таблиці.

Таблиця

Визначення понять "інспектування" та "ревізія"

Джерело	Сутність поняття	
	Ревізія	Інспектування
Радянський енциклопедичний словник [1]	Документальна перевірка фінансово-господарської діяльності підприємств, установ або посадових осіб за встановлений термін	Перевірка органами контролю певного виду діяльності
Бізнес-словник [2]	Перевірка господарської діяльності компанії, організацій, установ, яка здійснюється уповноваженим державним органом	Стеження органами управління за виконанням установлених правил
Словник російської мови С. І. Ожегова [3]	Перегляд чого-небудь з метою внесення суттєвих змін; обстеження чієї-небудь діяльності для встановлення правильності й законності дій [3, с. 548]	Перевірка чієї-небудь дій у порядку нагляду й інструктажу
Закон України "Про державну контрольно-ревізійну службу України" [4]	Метод документального контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємства, установи, організації, дотримання законодавства з фінансових питань, за достовірністю обліку та звітності, за способом викриття крадіжок	—
Постанова КМУ "Про затвердження Порядку проведення інспектування державною контрольно-ревізійною службою України" №550 [5]	—	Полягає в документальній і фактичній перевірці певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності об'єкта контролю і проводиться у формі ревізії, яка повинна забезпечувати виявлення фактів порушення законодавства, встановлення винних у їх допущенні посадових і матеріально відповідальних осіб
Великий бухгалтерський словник [6]	Перевірка фінансово-господарської діяльності підприємств, організацій, установ, службових дій посадовців, документів, записів уповноваженими на це органами на предмет контролю дотримання законів, правил, інструкцій, достовірності і об'єктивного відображення в документах істинного стану, відсутності порушень, наявності документально зафіксованих товарно-матеріальних цінностей	Спостереження особливим видом органів управління, які суміщують контрольні функції з деякими адміністративними правами, за виконанням правил

У результаті аналізу таблиці зроблено наступні висновки.

По-перше, відповідно до "Радянського енциклопедичного словника", на думку автора, поняття "інспектування" ширше за поняття "ревізія", оскільки в словнику виділяється, що ревізія є документальною перевіркою, а інспектування – перевіркою. Отже, доцільно зауважити, що документальна перевірка є одним із видів проведення перевірки взагалі, що свідчить про те, що інспектування проводиться за допомогою ревізії.

По-друге, відповідно до "Словника російської мови", автор вважає за необхідним виділити те, що інспектування є більш широким поняттям, оскільки складається зі здійснення ревізії та інструктажу.

По-третє, відповідно до Постанови КМУ №550 "Про затвердження Порядку проведення інспектування державною контрольно-ревізійною службою" інспектування полягає в документальній фактичній перевірці, проте Закон України "Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні" визначає ревізію як метод документального контролю, що, на думку автора, підтверджує, що інспектування є більш широким поняттям за своїм змістом та сутністю.

Однак, якщо розглядати сутність цих понять з огляду на сучасний етап, необхідно зауважити, що згідно з чинним законодавством інспектування полягає в документальній і фактичній перевірці певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності об'єкта контролю і проводиться у формі ревізії, яка повинна забезпечувати виявлення фактів порушення законодавства, встановлення винних у їх допущенні посадових і матеріально відповідальних осіб [6].

На думку автора, треба розглянути детальніше, що включає поняття інспектування на сьогодні. Отже, інспектування полягає в документальній і фактичній перевірці. Перевірка, у свою чергу, є різновидом здійснення контролю, тому що під контролем слід розуміти систему відносно з приводу систематичного спостереження й перевірки ходу функціонування відповідного об'єкта певного суспільного, виробничого або іншого процесу органами контролю, установами, уповноваженими особами з метою встановлення відхилень об'єкта контролю від заданих параметрів [7].

Оскільки на сьогодні інспектування полягає в документальній і фактичній перевірці, то, на думку автора, треба розглянути значення цих понять.

Документальний контроль полягає у вивченні бухгалтерських документів, записів в облікових регістрах, показників звітів і балансів, статистичних та оперативних матеріалів. Він проводиться шляхом:

- огляду документів;
- вивчення сутності та змісту відображеної в документі операції.



Під фактичним контролем розуміють перевірку наявності грошових коштів, запасів, необоротних активів, розрахунків у натурі тощо [7].

Отже, автором визначено, що в сутність інспектування, крім ревізії, включається проведення фактичного контролю. Також можна зауважити, що відмінність інспектування від ревізії в історичному значенні полягає у присутності інструктажу в сутності інспектування.

Література: 1. Советский энциклопедический словарь / Под ред. А. М. Прохорова. – 4-е изд. – М.: Советская энциклопедия, 1989. – 132 с. 2. Бизнес-словарь // <http://slovar.plib.ru> 3. Ожегов С. И. Словарь русского языка / Под. ред. члена-корр. АН СССР Н. Ю. Шведовой. – 20-е изд. – М.: Русский язык, 1988. – 752 с. 4. Закон України "Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні" від 26 січня 1993 р. №2939-ХІІ // <http://www.rada.kiev.ua> 5. Постанова КМУ "Про затвердження Порядку проведення інспектування державною контрольно-ревізійною службою" від 20 квітня 2006 р. №550 // <http://www.liga.net> 6. Большой бухгалтерский словарь / Под ред. А. Н. Азрилияна. – М.: Институт новой экономики, 1999. – 576 с. 7. Дікань Л. В. Конспект лекцій "Контроль і ревізія" (загальна теорія) для студентів спеціальності 8.050106 всіх форм навчання. – Харків: Вид. ХДЕУ, 2004. – 144 с.

Літвінова Н. О.

УДК 339.168(477)

ПРОБЛЕМИ ЗАСТОСУВАННЯ АКЦИЗНОГО ОПОДАТКУВАННЯ ПРИ ІНТЕГРАЦІЇ УКРАЇНИ ДО ЄВРОПЕЙСЬКОГО СОЮЗУ

Актуальність даної теми полягає в тому, що євроінтеграційна ідея, яка набуває дедалі ширшої підтримки в українському суспільстві, поступово стає чинником не лише зовнішньої, але й внутрішньої політики України. Так, у проекті Податкового кодексу України розділом VI "Акцизний податок" передбачено відмінності, які порівняно з існуючою системою спрямовані, насамперед, на стимулювання розвитку виробництва та експорту підакцизних товарів, а також узгодження законодавства з нормами Директив Ради Європейського Союзу, які регулюють питання оподаткування акцизним податком.

Метою даної роботи є виявлення проблем застосування акцизного оподаткування в процесі інтеграції України до Європейського Союзу.

Акцизна політика держави – досить дискусійна сфера. Попри існування універсальних економічних законів, єдиної формули стягнення акцизного податку у світі поки що не існує.

Вітчизняний досвід функціонування акцизного збору свідчить про те, що потрібно ретельніше визначити ставки податку. Адже їх завищення зумовить зростання цін на підакцизну продукцію та зменшення її легального виробництва. А це, у свою чергу, призведе до згортання діяльності легальних підприємств та зростання тіньової економіки.

У цілому сучасна система акцизного оподаткування відповідає міжнародним правилам – як щодо переліку підакцизних товарів, так і стосовно механізму стягнення акцизного збору. Однак залишається нерозв'язаною ще низка проблем, зокрема щодо обліку в Україні тіньового спирту та алкогольних напоїв. Потребує вдосконалення система контролю за цією галуззю з боку держави [1].

Дослідження міжнародного досвіду стягнення акцизного збору свідчить про низькі ставки акцизного збору, зокрема на тютюнові вироби, алкогольні напої та нафтопродукти. Так, мінімальне податкове зобов'язання з акцизного збору на вироби в Європі регламентовано в розмірі не менш ніж 57 відсотків від ціни найбільш уживаної цінової категорії сигарет та 64 євро за 1 000 штук. У таких країнах, як Франція, Великобританія, Португалія, Німеччина, акцизний збір становить понад 60 відсотків ціни тютюнових виробів. Натомість в Україні показник акцизного збору не може бути меншим ніж 24 відсотки від максимальної роздрібною ціни, що майже втричі менше, ніж у Європі [2].

При цьому слід зауважити, що різке підвищення ставок з метою узгодження їх із європейськими може негативно вплинути на вітчизняну економіку. Досвід 1998 р. свідчить, що різке підвищення акцизних ставок на алкогольні напої спричинило припинення більшої частини виробництва цієї продукції, внаслідок чого поширилося тіньове виробництво [3].

Законом України про державний бюджет на 2008 рік внесено зміни до Закону "Про ставки акцизного збору на тютюнові вироби", згідно з якими підвищено ставки акцизного збору на сигарети: адвалерні – з 10 до 12,5 та специфічні – з 13 до 14 грн. (тільки на сигарети з фільтром), а також встановлено мінімальне податкове зобов'язання зі сплати акцизного збору у твердій сумі з одиниці

© Літвінова Н. О., 2008

реалізованої продукції. Підвищення адвалерних та специфічних ставок акцизного збору на сигарети з фільтром сприятиме збільшенню питомої ваги суми акцизу в ціні тютюнових виробів і надходженню акцизного збору до бюджету, а також узгодженню вітчизняного законодавства з нормами Європейського Союзу [4].

Установлене мінімальне податкове зобов'язання зі сплати акцизного збору у твердій сумі з одиниці реалізованої продукції на сигарети, по суті, відрізняється від того, що діяло в минулому році, яке було встановлене у відсотках до максимальної роздрібної ціни (без податку на додану вартість та акцизного збору). Це пов'язано, передусім, з питомою вагою акцизного збору в ціні сигарет. Якщо в процесі застосування обмеження, що діяло у 2007 р., частка акцизного збору коливалась від 25,2% у ціні більш дешевих сигарет з фільтром та до 15,6% – у ціні більш дорогих, то під час застосування обмеження у твердих сумах, прийнятого Законом про державний бюджет на 2008 рік, частка акцизу коливалась від 32 до 12,4% відповідно.

На думку автора, така заміна мінімального податкового зобов'язання має різносторонню дію. З одного боку, стимулюватиметься виробництво більш якісних і дорогих сигарет, що сприятиме захисту здоров'я громадян, які їх споживають, але призведе до зменшення питомої ваги акцизного збору в ціні та надходжень акцизного збору з цього сегмента сигарет із фільтром. З іншого боку, збільшення питомої ваги акцизного збору в ціні більш дешевих сигарет із фільтром, що становлять найбільший сегмент реалізованої продукції минулого року, може призвести до зниження обсягів їх споживання і, як наслідок, до зменшення бази оподаткування та надходжень акцизного збору до бюджету з тютюнових виробів у 2008 р. [5].

Таким чином, інтеграція до Європейського Союзу передбачає підвищення ставок на підакцизні товари, а це, у свою чергу, може призвести до поширення тіньового виробництва. Тому підвищення ставок слід здійснювати поетапно, з урахуванням платоспроможності населення, адже в разі недоступності для населення легальної продукції активізується її тіньове виробництво. У зв'язку з цим підвищенню ставок акцизного податку завжди мають передувати глибокий економічний аналіз і прогноз наслідків такого підвищення.

Запровадивши законодавство, орієнтоване на акцизні євростандарти, які, як правило, корелюються з акцизами і податками у сусідніх країнах, можна водночас розв'язати три завдання: досягати зростання легального виробництва, зменшення контрабанди та збільшення надходжень до бюджету [6].

Тому в сучасних умовах слід відмовитися від суто фіскального підходу і створити відповідний центр економічного моніторингу та прогнозування сучасного виробництва, який би чітко визначав межі податкового тиску і змінював їх лише з урахуванням підтримки розвитку виробництва.

Література: 1. Дикаленко М. Акцизное затмение / М. Дикаленко, Э. Московчук // Бизнес. – 2008. – №2. – С. 15. 2. Сагалін Н. Акцизна політика: обличчям до платників // Урядовий кур'єр. – 2007. – №9. – С. 6 – 9. 3. Сидниченко Г. Акцизний податок // Вісник податкової служби України. – 2007. – №23. – С. 13. 4. Закон України "Про державний бюджет України на 2008 рік" від 28 грудня 2007 року №107-VI-ВР // <http://zakon.rada.gov.ua/> 5. Германова О. Акцизний збір на тютюнові вироби: турбота про споживача // Вісник податкової служби України. – 2007. – №38. – С. 10 – 12. 6. Мельник В. Акциз як стимул для контрабанди? // День. – 2000. – №159. – С. 5.

УДК 347.7

Тараненко Е. В.

ПРОБЛЕМЫ ПРАВОВОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ КАМЕРАЛЬНЫХ ПРОВЕРОК И ПУТИ ИХ РЕШЕНИЯ

Важность поднятия любых вопросов относительно контроля обусловлена необходимостью разработки стратегии развития общей системы контроля и государственного финансового контроля в частности, который в рыночных условиях становится главнейшим. Повышение действенности и эффективности контроля и усиление его профилактической направленности становятся ключевыми вопросами такой стратегии [1].

Целью статьи является выявление проблем правового обеспечения камеральных проверок и разработка направленных их решения.

В результате проведенного исследования автором было выявлено, что отдельные этапы камеральной проверки и особенности ее проведения регламентируются несколькими законами и нормативными документами [2 – 4], среди которых методические рекомендации ГНАУ, которые не зарегистрированы в Минюсте Украины. Таким образом, процедура проведения таких проверок не

© Тараненко Е. В., 2008



установлена законодавством. В частности, были выделены следующие проблемы правового обеспечения камеральных проверок:

1) в законодательстве не определена частота проведения камеральных проверок: при каждом представлении отчетности, через определенный промежуток времени или выборочно. Также не установлено, могут ли камеральные проверки быть плановыми и внеплановыми, в каком порядке органы государственной налоговой службы (ГНС) должны проводить камеральную проверку и т. п. Следует отметить, что указанные вопросы налоговые органы решают самостоятельно, учитывая задачи по наполнению бюджета, которые стоят перед ними;

2) снижение качества проведения камеральных проверок, вызванное увеличением объектов контроля;

3) законодательно неурегулированы права работников ГНС о взимании штрафных санкций за несвоевременное предоставление отчетности, выявленное при камеральной проверке;

4) в Законе Украины "О государственной налоговой службе" [2] не определен порядок и форма предоставления от налогоплательщиков разъяснений по вопросам, возникающим в ходе проведения проверок налоговыми органами.

Таким образом, исследование показало, что недостаточное нормативно-правовое обеспечение налоговых проверок порождает огромное количество несоответствий и проблем при проведении камеральных проверок. Сложившаяся ситуация требует совершенствования правовой базы. По мнению автора, необходимо:

1) конкретизировать периодичность проведения и порядок камеральных проверок;

2) ограничить количество объектов контроля во избежание отождествления камеральной проверки невыездной документальной;

3) расширить полномочий органов ГНС в сфере наложения штрафов за несвоевременное предоставление налоговой отчетности, выявленное в результате камеральной проверки;

4) конкретизировать порядок предоставления пояснений налогоплательщиком органам ГНС.

Внесение данных изменений в законодательство и синхронизация многочисленных правовых актов предоставит возможность для более эффективного осуществления государственного контроля, в данном случае путем проведения камеральной проверки.

Литература: 1. Дікань Л. В. Контроль і ревізія (загальна теорія). Конспект лекцій для студентів спеціальності 8.050106 денної форми навчання. – Харків: Вид. ХНЕУ, 2004. – 144 с. 2. Закон України "О государственной налоговой службе" от 04.12.1990 г. №0509 // [http // zakon.rada.gov.ua/](http://zakon.rada.gov.ua/) 3. Закон Украины "О порядке погашения обязательств плательщиками налогов перед бюджетами и государственными целевыми фондами", от 21.12.2000 г. №2181 // [http // zakon.rada.gov.ua/](http://zakon.rada.gov.ua/) 4. Методические рекомендации по предварительному рассмотрению деклараций по НДС, утвержденные приказом ГНАУ от 03.09.2004 г. №515.

Замятіна К. В.

УДК 336.225

МЕТОДИЧНИЙ ПІДХІД ДО ВІДБОРУ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ З НАЙБІЛЬШИМ ФІСКАЛЬНИМ ЕФЕКТОМ

Сучасні умови господарювання зумовили виникнення широкого кола питань стосовно теоретичних і практичних проблем розвитку податкового аудиту. Серед них значне місце посідають галузеві аспекти податкових ризиків як основи відбору платників для перевірки. Виходячи з цього, виникає коло питань щодо вдосконалення процесу відбору платників задля підвищення ефективності податкового аудиту.

Слід зауважити, що методи відбору та аналізу інформації, що потрапляє до контролюючого органу, дещо змінилися. За останні десятиліття були розроблені та успішно застосовуються абсолютно нові прийоми й методи, засновані на принципах математичного аналізу.

Однак, досі не існує однотайного погляду щодо правильності, доцільності та ефективності застосування того чи іншого прийому. Саме це й зумовило актуальність обраної теми дослідження.

Метою даного дослідження є теоретичне обґрунтування та розробка методичних і практичних рекомендацій щодо впровадження математичних методів у практику діяльності підрозділів податкового аудиту ДПС України.

Метою реорганізації та модернізації податкової служби України є збільшення прибуткової частини бюджету за рахунок податкових надходжень одночасно зі скороченням витрат на адміністрування податків.

© Замятіна К. В., 2008

Досягнення цієї мети можливе шляхом удосконалення податкового законодавства як передумови створення сприятливих умов для розвитку виробництва, підприємництва та економіки в цілому.

Слід зауважити, що скорочення витрат на адміністрування можливе в результаті автоматизації процесів відбору платників податків для проведення податкового аудиту. При відборі слід ураховувати особливості ризико-орієнтованої системи оподаткування. В той же час мінімізація ризиків можлива за умови постійного моніторингу й аналізу діяльності та звітності платників податків.

Саме для цього автором пропонується впровадити один з математичних методів, заснований на законі Бенфорда, в аналітичну та передперевірочну діяльність податкових аудиторів.

Даний метод дозволяє проаналізувати й виявити систематичні викривлення таких операційних даних, як суми бухгалтерських проводок, суми страхових виплат, обсяги поставок та суми в податкових деклараціях, базуючись на оцінці пріоритетних цифр і принципі, що кожна цифра у великому масиві даних може в середньому зустрічатися певну кількість разів. Значні відхилення від середніх показників свідчать про наявність ризиків та ймовірність шахрайства.

Алгоритм методу Бендорфа показаний на рис. 1

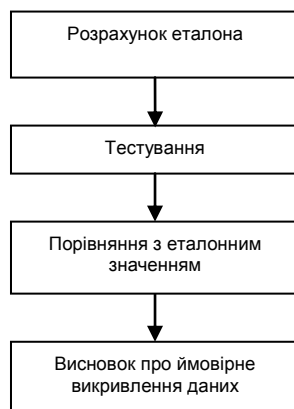


Рис. 1. Алгоритм застосування методу

Під розрахунком еталона розуміється встановлення величини показника, що відображає, скільки разів та чи інша цифра може зустрітися в масиві даних. Для цього доцільно використовувати ймовірнісні методи аналізу, а також розрахунок еталонного значення за допомогою інтегрального показника.

Тестування включає наступні процедури: аналіз "першої цифри" та "другої цифри", аналіз "першої та другої цифри", аналіз з "першої по третю цифри", аналіз округлення та аналіз дублікатів. Результати тестування необхідно представити у вигляді таблиці або графіка. При наявності значних розбіжностей з еталонним значенням проводять спеціальне дослідження причин такого явища [1, с. 34].

Аналіз даних, проведений за допомогою наведеної методики, дозволяє за наявності відхилень від еталона вважати за потрібне проведення більш детальної перевірки. Таким чином, результати аналізу можуть слугувати критерієм для відбору об'єктів перевірки, способом зниження ризику з боку податкового органу, підвищення фіскального ефекту діяльності податкової інспекції, а за наявності певної технічної бази – спрощення та зниження витрат на адміністрування податків.

Упровадження цього методу, на думку автора, повинно пройти поетапно (рис. 2).

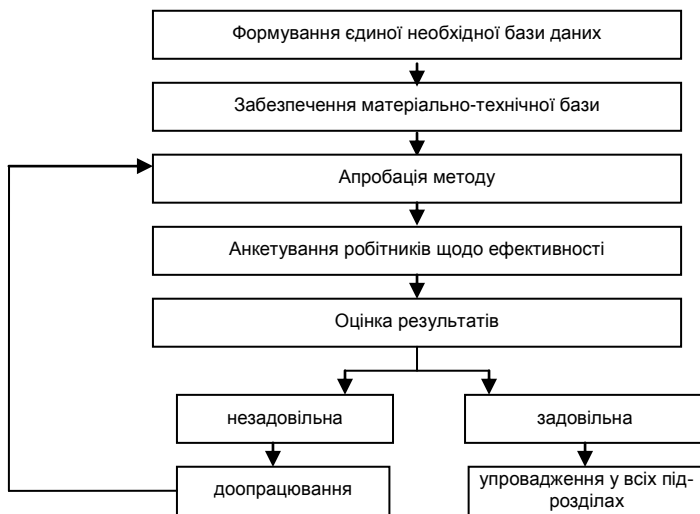


Рис. 2. Алгоритм упровадження методу



Перший етап полягає у створенні єдиної інформаційної бази, передбачає можливість доступу всіх підрозділів податкової служби до інформації про платників та їх звітність.

На другому етапі провадиться забезпечення матеріально-технічної бази, що включає надання необхідного програмного забезпечення робочих місць. Зарубіжний досвід свідчить про досить ефективне використання таких програмних продуктів, як ACL компанії ACL Services Ltd, IDEA від компанії CaseWare International Inc. або ActiveData компанії Infor-mationActive Ltd. У Росії схожий функціонал вбудовується в деякі версії програми AuditNET [1, с. 157].

Наступним кроками є:

1) застосування даного методу в окремих інспекціях. На даному етапі, на думку автора, особливу увагу слід приділити спеціалізованим підрозділам, що працюють з великими платниками податків;

2) опитування експертів щодо ефективності методу;

3) оцінка результатів експерименту, яку можна здійснювати за допомогою методу експертних оцінок.

Слід зауважити, що окреслений підхід використовується як для отримання попередніх даних про платників податків, так і при перманентному аналізі діяльності таких платників у подальшому.

Таким чином, запропонований методичний підхід щодо відбору платників податків за найбільшим фіскальним ефектом дозволяє своєчасно виявити порушення податкового законодавства та виокремити ті з них, які відбуваються систематично.

Література: 1. Мухин В. Н. Исследование систем управления. – М.: Изд. "Экзамен", 2003. – 384 с.

Введенская Т. М.

УДК 336.228.34

УКЛОНЕНИЕ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ: АНАЛИЗ СУЩЕСТВУЮЩЕЙ СИТУАЦИИ

На сегодняшний день актуальной проблемой является минимизация предпринимателями собственных расходов за счет уклонения от уплаты налогов.

Значительный вклад в изучение данной проблемы сделали: Ю. А. Данилевский, А. Д. Шеремет, С. О. Шохин, Г. Манн, Э. Майер, Т. А. Ли, Д. Хенли, Д. Хитфинд, П. Фридман, М. Эзамел и др.

Цель данного исследования – выделение причин уклонения и избежания от налогообложения и разработка рекомендаций для их устранения.

Существует два пути экономии на налогах: избежание и уклонение от уплаты налогов [1].

Избежание налогов рассматривается как следствие минимизации налоговых обязательств законным путем. В отличие от него уклонение трактуется как укрывательство налоговой базы и/или предоставление в налоговые органы заведомо ложной информации. Так, избежание налогообложения является вполне правомерным, а уклонение — противоправным действием.

В результате проведенного исследования к примерам уклонения от уплаты налогов можно отнести:

1) неотражение субъектом предпринимательской деятельности результатов финансово-хозяйственной деятельности в налоговом учете (субъектом предпринимательской деятельности в налоговые органы представляются налоговые декларации с показателями, свидетельствующими об отсутствии деятельности, тогда как другие документы свидетельствуют о проведении значительного объема финансовых операций);

2) минимизация доходов предприятия путем искусственного завышения валовых расходов или уменьшение налоговых обязательств по налогу на добавленную стоимость путем завышения налогового кредита с помощью использования предприятий с признаками "фиктивности" (суть данной схемы заключается в привлечении к проведению финансово-хозяйственной деятельности с целью завышения валовых расходов "фиктивных предприятий");

3) уклонение от уплаты НДС и его возмещение из бюджета при проведении операций на территории Украины и др. [2].

Результаты исследования показали, что уклонение от уплаты налогов приводит к недополучению средств в бюджет и влечет за собой несбалансированности доходов и расходов бюджета [1].

© Введенская Т. М., 2008



При этом автором были выявлены причины уклонения от уплаты налогов, и по результатам опроса экспертов они включают:

- слишком высокие налоги (81,8%);
- несовершенство законодательства (72,7%);
- поборы со стороны представителей власти (54,5%);
- желание предпринимателей получить сверхдоходы (36,4%);
- нежелание предпринимателей платить налоги (18,2%);
- связь бизнеса с криминальными структурами (9,1%);
- нечестность предпринимателей (9,1%).

Все вышеизложенное указывает на то, что уклонение от уплаты налогов является одной из масштабных проблем и требует к себе повышенного внимания [3].

Следует отметить, что деятельность в сфере налогообложения регулируется огромным количеством нормативных актов. Существенной преградой на пути деятельности налоговых органов являются разногласия и противоречия в действующем законодательстве, а также несоответствие ведомственных актов законам Украины.

Таким образом, усовершенствование ряда законодательных актов не только перекрыло бы пути уклонения от налогообложения, но и дало бы возможность значительно увеличить доходы бюджета. Поэтому налоговая система не должна оставлять сомнений у налогоплательщика в неизбежности платежа. Система штрафов и санкций [5], общественное мнение в стране должны быть такими, чтобы неуплата или несвоевременная уплата налогов были менее выгодными, чем своевременное и честное выполнение обязательств перед налоговыми органами.

Литература: 1. <http://www.visnuk.com.ua> 2. Криминальный кодекс Украины от 05.04.2001 г. №2341-III // <http://zakon.gov.ua/> 3. Закон Украины "О системе налогообложения" от 30.11.2006 г. №398-V // <http://zakon.gov.ua/> 4. www.nbu.gov.ua 5. Постановова "Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів" від 08.10.2004 р. №153 // <http://zakon.gov.ua/>

УДК 336.221.4

Вещипан О. О.

ПОДАТКОВА РЕФОРМА В УМОВАХ СТАНОВЛЕННЯ ІННОВАЦІЙНОЇ ЕКОНОМІКИ

Інноваційний клімат в Україні, незважаючи на помітні успіхи в реалізації стратегії економічних реформ, є малопривабливим. Одна з причин – неефективна система правового регулювання оподаткування інноваційної діяльності.

Незважаючи на те, що вітчизняна податкова система за окремими показниками відповідає визнаним світовим стандартам, проблема її переважно фіскальної спрямованості залишається актуальною. У цих умовах усі заходи з активізації інноваційної діяльності промислових підприємств є неефективними.

Аналіз досліджень і публікацій показав, що вирішенню означених питань присвячено чимало наукових праць. Плідно працюють над проблемою ефективності податкового стимулювання розвитку економіки й промисловості провідні вчені, такі, як Я. Жаліло, С. Захарін, В. Лацак, Ю. Бажал та ін. Проте деякі питання, такі, як можливе зниження ставки основних прямих податків, недосконалість нормативних актів у сфері оподаткування, розглянуті неповністю.

Мета статті – розробка рекомендації щодо вдосконалення системи оподаткування в напрямі посилення її стимулюючого впливу на розвиток інноваційної діяльності.

Податкова система України перебуває у стані хронічного реформування. В умовах нестабільності правового регулювання товаровиробникам складно планувати свою діяльність, і вони часто змушені приховувати результати господарської діяльності.

Одним з етапів такого реформування було прийняття Закону України "Про наукову і науково-технічну діяльність", а на його основі – Закону України "Про інноваційну діяльність" від 04.07.2002 р. за №40-IV [1]. Ґрунтуючись на даному законі, автор пропонує сформувати шкалу диференційованих ставок залежно від доходів, що підлягають оподаткуванню, наведену в таблиці.

© Вещипан О. О., 2008

Шкала диференційованих ставок, що встановлені для інноваційних підприємств

Найменування податку, на який розповсюджується пільга	Відсоток відрахування до бюджету від встановленої ставки податку, %	База оподаткування
Пільги з податку на прибуток	50	Від обсягу прибутку, отриманого від виконання інноваційних проектів
Пільги зі сплати земельного податку	50	Від діючої ставки податку
Митні пільги	0	Необхідні для виконання пріоритетного інноваційного проекту сировина, устаткування, обладнання, комплектуючі та інші товари, які не виробляються в Україні, за ввезення в Україну протягом строку чинності свідоцтва про державну реєстрацію інноваційного проекту мають бути звільненими від сплати ввізного мита
Пільги з податку на додану вартість	50	Від обсягу ПДВ з операцій з продажу товарів (виконання робіт, надання послуг), пов'язаних з виконанням інноваційних проектів

За даними таблиці можна зазначити, що для інноваційних підприємств було встановлено пільгове оподаткування. Наприклад, згідно із Законом, 50% від обсягу податку на прибуток, одержаного від виконання інноваційних проектів, мають залишатися в розпорядженні платника податків із зарахуванням його на спеціальний рахунок для використання виключно на фінансування інноваційної, науково-технічної сфер діяльності і на розширення власних науково-технологічних та дослідно-експериментальних баз.

Проте відсутність практичної реалізації прийнятої нормативної бази негативно вплинула на стан інноваційної діяльності в Україні.

Податкова система має бути одним із важливих засобів інвестиційного забезпечення засад інноваційної моделі розвитку в Україні. Причому доцільна наявність у розроблюваному Податковому кодексі України спеціального розділу з вичерпним переліком податкових стимулів інвестиційного та інноваційного аспектів економічного розвитку держави. Можливе зниження ставки податку на фонд оплати праці, оскільки це значною мірою знизить відносні ціни на виготовлену продукцію й може вирівняти податкове навантаження на різні галузі української економіки.

Ураховуючи викладене, можна дійти висновків, що в Україні створено певні законодавчі положення щодо податкового стимулювання інноваційної та науково-технічної сфер діяльності, проте позитивний їх вплив не відчувається через призупинення правових приписів.

У подальшому мають бути досліджені конкретні форми і методи заохочення корпоративного сектору до високопродуктивної інноваційної діяльності в умовах трансформаційної економіки з урахуванням її обмежених можливостей.

Література: 1. Закон України "Про інноваційну діяльність" від 04.07.2002 р. №40-IV // <http://zakon.rada.gov.ua/>

Гридасова О. О.

УДК 336.225:330.341.1

ПРОБЛЕМИ МЕХАНІЗМУ ПОДАТКОВОГО СТИМУЛЮВАННЯ ІННОВАЦІЙНОГО РОЗВИТКУ В УКРАЇНІ

На сьогодні вже не існує сумнівів щодо необхідності переходу України на інноваційну модель економічного розвитку, оскільки практика доводить, що саме інноваційні зрушення на сучасному етапі розвитку країни здатні не тільки забезпечити високі показники економічного зростання, а й вирішити певні екологічні та соціальні проблеми, забезпечити конкурентоспроможність національної економіки, підвищити експортний потенціал країни. Однак в Україні практично не створені умови для ефективного здійснення інноваційної діяльності. Найбільші перешкоди для розвитку та подальшого ефективного функціонування інновацій підприємств в Україні пов'язують з недостатнім їх податковим стимулюванням.

© Гридасова О. О., 2008



В умовах становлення ринкової економіки в Україні відбувається розвиток податкової системи, роль якої в процесах активізації інноваційної діяльності досліджується в працях М. Меламеда, А. М. Соколовської, Л. Д. Тулуша та ін. Серед учених, які займаються даною проблематикою, слід виділити І. Держину, А. Водянова, О. Гаврилову, Н. Шелюдську, А. Яковлева, В. Буряковського, Т. Александрюка та ін., проте варто відзначити, що нині гостро бракує науково обґрунтованих практичних рекомендацій щодо посилення стимулюючого впливу фінансової і, насамперед, податкової політики на розвиток інноваційних процесів в Україні. Це обумовлює актуальність обраної теми дослідження.

Метою дослідження є розробка пропозицій щодо посилення податкового стимулювання інноваційної діяльності підприємств.

На сучасному етапі розвитку стимулююче спрямування податків в Україні використовується для підтримки окремих галузей (наприклад, сільського господарства, де запроваджено спеціальні режими прямого та непрямого оподаткування), окремих суб'єктів господарювання (спеціальні режими для суб'єктів малого підприємництва) та окремих регіонів (спеціальні економічні зони (СЕЗ) та вільні економічні зони (ВЕЗ) для територій, визнаних пріоритетними або депресивними, тобто такими, що потребують економічного поживлення). Крім того, останнім часом з'являються технопарки, техноінкубатори, інноваційно-технологічні центри, інноваційно-промислові комплекси, функціонування яких базується на комерціалізації науково-технічної діяльності та прискоренні впровадження технічних нововведень у сферу матеріального виробництва. Проте нині зазначені процеси не набули належного розвитку, оскільки в державі немає виваженої системи їх фінансового стимулювання [1].

У той же час стимулювання через надання податкових пільг (особливо це стосується СЕЗ і ВЕЗ) характеризується системністю при їх наданні, а також направленістю на забезпечення досягнення конкретних результатів від дії стимулюючих режимів оподаткування на посилення науково-технічного прогресу, розвиток інноваційної діяльності. Така направленість може забезпечитися лише розробкою відповідної державної програми, в якій би чітко визначалися інструментарій для її впровадження та належні результати [2].

Треба звернути увагу й на те, що одним з важливих джерел фінансування інновацій є амортизація. Проте на практиці частка амортизаційних відрахувань незначна, оскільки вона нараховується в розмірі 5% від початкової вартості основних фондів, але враховуючи їх значне зношування, ця величина, по суті, мінімальна. Отже, податкова підтримка інноваційної діяльності також безпосередньо має бути пов'язана з амортизаційною політикою, її спрямованістю на інтенсивне оновлення виробничого потенціалу [3].

Зауважимо, що в міжнародній практиці система податкових пільг є різноманітною і включає [3]: застосування знижених норм (ставок) при оподаткуванні прибутку, отриманого від діяльності, яка є суспільно пріоритетною;

звільнення від оподаткування виробничих фондів, створених за рахунок прибутку; надання пільг при нарахуванні амортизації основних засобів (застосування механізмів прискореної амортизації);

звільнення (виведення) від оподаткування окремих об'єктів (прибутку, що спрямовується на розширене відтворення);

використання інвестиційного податкового кредиту, який передбачає повне або часткове звільнення від оподаткування прибутку, що спрямовується на нові інвестиції в пріоритетні галузі економіки або інновації;

звільнення від оподаткування окремих галузей територій (новостворених підприємств від оподаткування прибутку, сплати майнових податків);

звільнення від сплати непрямих податків при реалізації інноваційного продукту, від сплати митних платежів при ввезенні обладнання та комплектуючих тощо.

Ураховуючи зарубіжний досвід, автор пропонує розробити механізм податкового стимулювання інноваційної діяльності в Україні, який включатиме наступні чинники:

застосування податкових пільг для всього циклу інноваційного процесу – від фундаментальних досліджень до впровадження у виробництво за умови використання інновацій для збільшення обсягу та підвищення якості продукції;

для підвищення значущості амортизаційних відрахувань і власних інноваційно-відтворювальних ресурсів господарюючих суб'єктів доцільним є запровадження практики використання прискорених методів нарахування амортизації з метою оподаткування прибутку. Періоди повернення інвестованого капіталу необхідно наблизити до діючих у розвинених країнах. У рамках кожної групи амортизованого майна слід запровадити верхню та нижню межу норм амортизації, надавши підприємствам право самостійного обрання конкретної норми залежно від ступеня участі у програмі державної технічної політики;

поширення практики надання інноваційним підприємствам середньострокових кредитів із знижкою кредитної ставки;

використання диференційованої шкали розмірів податкових пільг залежно від активності в інноваційному процесі конкретних підприємств, установ, організацій й окремих осіб за умови щорічного збільшення ними витрат на науково-дослідні та дослідно-конструкторські роботи. Шкала диференційованих ставок залежно від обсягів реалізації інноваційної продукції, розроблена автором, подана в таблиці.

**Шкала диференційованих ставок залежно
від обсягів реалізації інноваційної продукції**

Категорія	Інтервал обсягу реалізації інноваційної продукції, млн. грн	ПДВ, %	Податок на прибуток, %
I		20	25
II		18	22
III		15	18
IV		12	14
V		9	10
VI		5	5

Згідно з поданою шкалою видно, що чим більше підприємство виробляє та реалізує інноваційної продукції, тим менші податкові ставки до нього застосовуються. На думку автора це повинно стимулювати малі та середні підприємства до підвищення свого рівня нововведень, що буде в цілому сприяти зростанню конкурентоспроможності економіки держави.

Крім того, автором пропонується запровадити для малих і середніх науково-виробничих організацій, штат яких не перевищує 500 працівників, за рахунок коштів Державного інноваційного фонду України безповоротні субсидії в розмірі до 30% загальної суми витрат на створення та впровадження інновацій.

Таким чином, реалізація запропонованих напрямків активізації інноваційної діяльності в Україні дасть змогу значно підвищити рівень інноваційної активності промислових підприємств, стабілізувати прискорений процес оновлення виробництва, сприяти зростанню конкурентоспроможності економіки держави, ефективно використовувати внутрішні і залучати зовнішні інвестиції на інноваційну діяльність.

Література: 1. Гальчинський А. С. Інноваційна стратегія українських реформ / А. С. Гальчинський, В. М. Геєць, А. К. Кінах, В. П. Семиноженко. – К.: Знання України, 2002. – 220 с. 3. 2. Матросова Л. Інновації як основа конкурентоспроможної економіки // Економіст. – 2007. – №8. – С. 70 – 72. 3. Тулуш Л. Д. Податкові важелі та механізми стимулювання інновацій // Фінанси України. – 2006. – №4. – С. 62 – 70.

Матвієнко-Біляєва Г. Л.

УДК 658.5

ПРОЦЕСНИЙ ПІДХІД У ЛОГІСТИЧНІЙ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА ТА ЇЇ КОНТРОЛІНГУ

Аналітична функція контролінгу найповніше реалізується при моделюванні логістичної діяльності підприємства в спрямуванні на оптимізацію матеріальних потоків, розглядаючи їх у перетині етапів логістичної діяльності. Особливість моделювання в логістиці визначається змістом самої логістичної системи, передбачає формування якісної інформації для її контролінгу.

Побудова й функціонування логістичної системи повинні ґрунтуватися на таких основних чинниках, як реалізація принципу процесного підходу, що виявляється, передусім, в інтеграції та чіткій взаємодії всіх елементів логістичної системи [1]. Взагалі основу процесного підходу складає розгляд підприємства як сукупності ключових бізнес-процесів. У зв'язку з цим упровадження процесного підходу дозволяє, наприклад, знизити такі характерні для функціональної моделі витрати, як витрати часу на передачу результатів діяльності між підрозділами та співробітниками [2].

На разі в економічній літературі категорія "процесний підхід" не має однозначного визначення. Така ситуація склалась за декількома причинами. Перша з них – це існуюча культура менеджменту якості, яка заснована на процесному підході і тільки починає розвиватись. На кінець 2006 р. кількість підприємств, що мали сертифікат системи якості відповідних вимог МС ІСО серії 9000 версії 2000 р., у всьому світі складала 510 616, в Росії – 1 517, в Україні – 685 (для порівняння: США – 37 026, Японія – 27 385, Китай – 57 783).

Друга причина – це діяльність консалтингових підприємств, які рекламують процесний підхід, трактуючи його кожний на свій лад, тим самим залплутуючи управлінців. В основному метою цих підприємств є продаж дорогоцінних програмних засобів моделювання бізнес-процесів і автоматизації підприємств.

Третя причина – недостатня підготовка управлінців вищого рівня в галузі систем менеджменту якості та управління персоналом.

Отже, під процесом необхідно розуміти "сукупність взаємопов'язаних і взаємодіючих видів діяльності, яка вдосконалює входи та виходи і становить цінність для споживача". В даному визна-



ченні процесу можна розуміти будь-яку діяльність, використовуючи конкретні ресурси (персонал, інформацію, матеріальні ресурси, технології). Таке визначення процесу є достатньо загальним, під нього попадає будь-який підрозділ підприємства. Дійсно, в кожному підрозділі виконуються конкретні роботи, витрачаються ресурси, використовується обладнання [3; 4].

На думку автора, процесний підхід дозволяє ефективно організувати систему логістики та її контролінг, зробити її прозорою для керівництва і такою, що здатна швидко реагувати на зміни як зовнішнього, так і внутрішнього середовища.

Процесний підхід дає можливість розглядати досліджуваний об'єкт як комплекс взаємопов'язаних підсистем, які поєднані єдиною метою, а також розкрити його інтегративні властивості, зовнішні та внутрішні зв'язки.

Основою діяльності будь-якого підприємства становлять її процеси, або процесний підхід, що визначаються цілями й завданнями підприємства. Отже, суть та суттєвість процесного підходу в дослідженні контролінгу логістичної діяльності спрямовує й формалізує її як процес.

Література: 1. Кальченко А. Г. Основи логістики: Навч. посібник. – К.: Тов. "Знання", КОО, 1999. – 136 с. 2. Пономарьова Ю. В. Логістика: Навч. посібник. – 2-ге вид., перероб. та доп. – К.: Центр навчальної літератури, 2005. – 328 с. 3. Репин В. В. Процессный подход к управлению. Моделирование бизнес-процессов / В. В. Репин, В. Г. Елиферев. – 3-е изд., испр. – М.: РИА "Стандарты и качество", 2005. – 408 с. 4. Бондаренко М. Ф. Моделирование и проектирование бизнес-систем: методы, стандарты, технологии: Учеб. пособие / М. Ф. Бондаренко, С. И. Маторин, Е. А. Соловьев. – Харьков: Компания СМІТ, 2004. – 272 с.

УДК 631.16.658.155.2

Урсаки І. Ю.

АНАЛІЗ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПРИВАТНОЇ АГРОФІРМИ ІМ. Т. Г. ШЕВЧЕНКА

У процесі розвитку ринкових відносин сільськогосподарські підприємства України зіткнулися з рядом проблем щодо регулювання витрат і доходів, визначення фінансових результатів та відображення їх в обліку. Господарювання в умовах вільної конкуренції вимагає від управлінського персоналу прийняття оперативних та правильних рішень стосовно питань управління витратами і доходами. З метою збільшення загальної маси прибутку та підвищення прибутковості підприємств в умовах формування ринкового середовища слід постійно проводити аналіз впливу зазначених чинників на величину прибутку. Проблема організації високоефективної системи обліку й аналізу витрат і доходів, визначення прибутку (збитку), яка буде сприяти надходженню й обробці якісної інформації для потреб управління, постає дуже гостро [1].

Прибуток є основою економічного та соціального розвитку підприємства. Він становить стаке джерело фінансування розвитку виробництва (реінвестування прибутку), виплати дивідендів, створення резервних фондів, задоволення соціальних і матеріальних потреб працівників підприємств, благодійної діяльності [2]. Одночасно він виступає важливим показником для оцінювання виробничої й фінансової діяльності підприємств, оскільки відображає ступінь його активності та фінансового благополуччя, а також ефективність менеджменту. Тому прибуток як інтегрований показник зазнає впливу багатьох чинників діяльності підприємств. Залежно від рівня дії ці чинники поділяються на макро- і мікроекономічні.

Головним завданням аналізу фінансових результатів є визначення динаміки прибутку, виявлення й кількісна оцінка впливу різних чинників на його розмір, а також пошук резервів збільшення прибутку. З метою визначення впливу зазначених факторів та підвищення прибутковості підприємств слід постійно здійснювати аналіз фінансових результатів, ліквідності, платоспроможності, фінансової стійкості та прибутковості.

Аналіз прибутку має розв'язувати такі завдання: постійне дослідження процесу утворення та одержання прибутку; обґрунтування оптимального варіанта цін на продукцію, виходячи з конкретних умов угоди, її обсягу, досягнутого рівня витрат виробництва; визначення впливу об'єктивних і суб'єктивних факторів на обсяг реалізації продукції та фінансові результати; своєчасна розробка системи заходів, спрямованих на зростання суми прибутку.

Проведемо аналіз ефективності господарської діяльності приватної агрофірми ім. Т. Г. Шевченка Королівського району Чернігівської області (таблиця).

© Урсаки І. Ю., 2008

Аналіз фінансових результатів ПАФ ім. Т. Г. Шевченка

№з/п	Показник	Період		Зміни за звітний період	
		2006 р.	2005 р.	тис. грн.	відсотки
1	Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції	2700,0	2455,0	245,0	109,98
2	Собівартість реалізованої продукції	2168,9	1897	271,5	114,31
3	Валовий прибуток від реалізації (р. 1 – р. 2)	531,1	598,0	-66,5	88,87
4	Адміністративні витрати	242,2	184,6	57,6	131,20
5	Собівартість реалізованої продукції з урахуванням адміністративних витрат і витрат на збут (р. 2 + р. 4 + р. 5)	2411,1	2081,6	329,1	115,81
6	Прибуток від реалізації (р. 1 – р. 6)	288,9	373,0	-84,1	77,45
7	Інші операційні витрати	114,0	145,4	-31,4	78,40
8	Інші операційні доходи	214,4	66,0	148,4	324,85
9	Прибуток від операційної діяльності (р. 7 – р. 8 + р. 9)	389,3	293,6	95,7	132,60
10	Інші фінансові доходи	4,9	105,9	-101,0	4,63
11	Фінансові витрати	101,2	42,2	59,0	239,81
12	Прибуток від звичайної діяльності (р. 10 + р. 11 – р. 12)	293,0	357,3	-64,3	82,00
13	Податок на прибуток				
14	Чистий прибуток	293,0	357,3	-64,3	82,00
15	Амортизація	82,0	39,0	43,0	210,26
16	Грошовий потік	375,0	396,3	-21,3	94,63

Дані таблиці свідчать про зменшення у звітному періоді чистого прибутку на 18%. Це відбулося за рахунок збільшення собівартості реалізованої продукції. У звітному періоді на 1 грн. чистого доходу від реалізації продукції дане підприємство витрачало $(2\ 168,9 + 242,2) \div 2\ 700 = 0,89$ коп., а в попередньому періоді $(1\ 897,0 + 184,6) \div 2\ 455 = 0,85$ коп. Також необхідно зазначити, що у 2006 році відбулося зростання адміністративних витрат, фінансових витрат, зменшення інших фінансових доходів. Як наслідок цього, відбулися зміни у структурі прибутку від звичайної діяльності, а саме збільшилась частка прибутку від операційної діяльності і зменшились інші фінансові доходи. Негативним є також зменшення грошового потоку на 5,47%.

Таким чином, прибуток посідає одне з головних місць у загальній системі вартісних інструментів ринкової економіки. Він забезпечує стабільність підприємства, гарантує повну його незалежність. Нестабільна економічна ситуація, недостатній рівень цін на сільськогосподарську продукцію стосовно збільшення собівартості, а тому і зменшення рентабельності зумовлюють потребу пошуку шляхів підвищення прибутковості сільськогосподарських підприємств.

Аналізуючи фінансові результати приватної агрофірми, видно, що загальна величина прибутку 2006 р. порівняно з 2005 р. зменшилась на 64,3 тис. грн. Величина прибутку від реалізації зменшилась на 84,1 тис. грн. Це відбулося за рахунок збільшення собівартості реалізованої продукції на 271,5 тис. грн., адміністративних витрат – на 57,6 тис. грн. Прибуток від операційної діяльності збільшився на 95,7 тис. грн. Прибуток від звичайної діяльності зменшився на 64,3 тис. грн. за рахунок зменшення фінансових доходів на 101 тис. грн. і збільшення фінансових витрат на 59 тис. грн.

Раціональне формування й використання чистого прибутку підприємства може базуватися тільки на глибокому та всебічному аналізі факторів, що сприяють його формуванню й використанню, пошуку резервів зростання. Останнє передбачає, передусім, подолання кризи неплатежів, удосконалення ціноутворення, поліпшення управління формуванням і використанням чистого прибутку суб'єктів господарювання.

Повсякденне виконання поставлених завдань сприятиме побудові цілісного механізму управління формуванням прибутку.

Література: 1. Плаксієнко В. Я. Методика визначення фінансових результатів та відображення їх в обліку / В. Я. Плаксієнко, О. І. Дачій // Облік і фінанси АПК. – 2005. – №2. – С. 16 – 19. 2. Лабенко О. М. Визначення основних факторів формування прибутку сільськогосподарських підприємств // Економіка АПК. – 2007. – №7. – С. 112 – 114.

ШЛЯХИ ОПТИМІЗАЦІЇ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

У сучасних умовах особливого значення набуває ефективне використання облікової інформації для докладного аналізу в прийнятті оптимальних і своєчасних управлінських рішень, які дають змогу оперативно використовувати дієві заходи щодо забезпечення конкурентоспроможності суб'єктів господарювання на поточний момент та довгострокову перспективу. Тому однією з найважливіших функцій системи бухгалтерського обліку є інформаційна як засіб забезпечення управлінської системи необхідною обліковою інформацією. Бухгалтерську інформацію для потреб управління потрібно спрямовувати, насамперед, для вирішення оперативних завдань, а також для досягнення стратегічних управлінських цілей. Тому вона повинна бути суттєвою. Користувачі звітності підприємства про фінансові результати досліджують вплив помилок на фінансові результати діяльності підприємства. Помилки в доходах і витратах є суттєвими, якщо після їх виправлення прибуткове підприємство не має прибутків або стає збитковим [1]. У сфері ринкових відносин придатність інформації для проведення ґрунтовного аналізу та прийняття управлінських рішень залежить не лише від суттєвості, а й від надійності та релевантності, що є головними властивостями облікової інформації.

Загальна інформація про якісні характеристики бухгалтерського обліку в системі управління міститься у фінансових звітах, типові форми яких, їх зміст та головні вимоги до розкриття головних статей регламентовано у Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку №1-6. Існує багато змін та доповнень до затверджених П(С)БО, що свідчить про необхідність удосконалення форм фінансових звітів. Це дасть змогу точніше й раціональніше формувати облікову інформацію для потреб аналізу, аудиту, статистики та оподаткування в управлінні діяльністю підприємства [2]. Виходячи із зазначеного вище, важливою потребою виступає вдосконалення типової форми фінансової звітності №2 "Звіт про фінансові результати", адже вона дає уявлення про прибутковість підприємства – головну мету кожного суб'єкта господарювання. Важливим кроком стосовно розгляду можливості вдосконалення форми цього звіту є чітке розмежування видів діяльності підприємства. Відповідно до П(С)БО №3 "Звіт про фінансові результати" існує виділення трьох головних видів діяльності суб'єкта господарювання: 1) звичайна діяльність; 2) операційна діяльність; 3) основна діяльність [3].

Фінансові результати діяльності суб'єктів господарювання отримують шляхом порівняння доходів і витрат. Тому другим кроком щодо вдосконалення структури "Звіту про фінансові результати" є встановлення взаємозв'язку видів діяльності з рахунками доходів і витрат.

Тому доцільно для обліку головних видів діяльності, які зазначаються у П(С)БО №3, використовувати такі рахунки доходів, витрат і результатів:

1) для звичайної діяльності, яка включає операційну (основну й іншу операційну) та іншу звичайну діяльність (фінансову та інвестиційну): доходи – рахунки 70 – 74; витрати – 90 – 97; результати – 791 – 793;

2) для надзвичайних подій: доходи – рахунок 75; витрати – 99; результати – 794 [4].

У сучасних умовах господарювання кожне підприємство визначає специфічні для нього напрямки аналізу фінансових результатів. На думку автора, необхідно виділити наступні головні етапи проведення комплексного аналізу фінансових результатів щодо підвищення ефективності управлінських рішень на підприємстві:

розробка організаційно-інформаційної моделі аналізу фінансових результатів;

аналіз формування фінансових результатів (за типовою формою №2 "Звіт про фінансові результати") в динаміці за 3 – 5 років;

загальний аналіз чистого прибутку підприємства та прибутку від реалізації товарної продукції (робіт, послуг) – за 3 – 5 років;

факторний аналіз прибутку від операційної діяльності з використанням формалізованих і неформалізованих методів оцінки;

загальний аналіз головних показників рентабельності за 3 – 5 років;

факторний аналіз рентабельності підприємства;

узагальнення результатів аналізу.

Отже, в процесі проведеного дослідження було доведено актуальність поставленого питання, а саме вдосконалення основної форми фінансової звітності у системі "облік – аналіз – аудит –



прогнозування – управління” та значущість облікової інформації для проведення ґрунтового аналізу й прийняття управлінських рішень з метою поліпшення фінансових результатів діяльності суб’єкта господарювання.

Література: 1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №3 "Звіт про фінансові результати", затверджене наказом Мінфіну України від 31.03.1999 року №87 //www.nau.kiev.ua 2. Лишилєнко О. Напрями вдосконалення обліку та аудиту фінансових результатів // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – №6. – С. 16 – 23. 3. Цветкова Н. Суттєвість інформації фінансової звітності та її вплив на економічні рішення користувачів // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – №7. – С. 38 – 45. 4. Янчева Л. Фінансова звітність в інформаційній системі управління / Л. Янчева, І. Чернікова, С. Ляшенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – №6. – С. 57 – 61.

Штеревєря А. В.

УДК 658.5

МЕТОДИЧНІ РЕКОМЕНДАЦІЇ ЩОДО ОЦІНКИ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА НА ОСНОВІ ВПРОВАДЖЕННЯ ЗСП У СИСТЕМУ УПРАВЛІННЯ

Якість оцінки діяльності підприємства залежить від ступеня впровадження ЗСП (збалансованої системи показників) на даному підприємстві. Процес упровадження ЗСП обумовлений рядом факторів: специфікою галузі, розміром і періодом функціонування підприємства, корпоративною культурою тощо. Проведені дослідження надають змогу виділити основні етапи, де характерним для кожного з них є свої завдання, методи їх вирішення та обґрунтування узагальнених рішень. Отже, впровадження стратегічних карт слід здійснювати виділенням таких основних етапів застосування ЗСП на підприємстві:

1. Аналіз середовища функціонування підприємства.
2. Визначення місії і цілей.
3. Оцінка стратегічної позиції підприємства.
4. Вибір стратегії.
5. Визначення ключових аспектів діяльності підприємства. Завдання етапу: вибір та обґрунтування топ-характеристик підприємства за напрямками діяльності; формування складових ЗСП. Методи їх вирішення: порівняння, кількісна оцінка, експертні оцінки, мозковий штурм. Головна мета етапу – визначення ступеня взаємодії складових ЗСП [1; 2].
6. Виявлення характеру та ступеня взаємозв'язку зі стратегією підприємства. Завдання етапу: визначення ступеня взаємозв'язку ЗСП зі стратегією підприємства; визначення характеру взаємозв'язку ЗСП зі стратегією підприємства. Методи їх вирішення: кореляційний аналіз, аналіз фінансової та бухгалтерської звітності, маркетинговий аналіз, метод порівняння. Мета етапу – декомпозиція стратегічних цілей підприємства до структури підрозділів підприємства [1 – 3].
7. Формування ініціативної групи з організації впровадження ЗСП на підприємстві.
8. Напрямки реалізації стратегії підприємства.
9. Теоретичне формування системи оціночних показників.
10. Аналітичне визначення збалансованості системи показників. Задачі етапу: визначення статистичної узгодженості відсутності протиріч у складових ЗСП; визначення збалансованості між складовими ЗСП та зовнішнім середовищем. Методи їх вирішення: економічно-математичні методи, графічний метод. Мета етапу – формування інформаційних систем; виявлення структури інформаційних систем підприємства [1; 2; 4].
11. Аналіз механізму причинно-наслідкових зв'язків у ЗСП.
12. Розробка стратегічних карт. Завдання етапу: побудова стратегічних карт; упровадження стратегічних карт в інформаційні потоки підприємства. Методи їх вирішення: графічний метод, метод аналізу й синтезу. Головна мета – вдосконалення інформаційних систем підприємства шляхом реорганізації інформаційних зв'язків підприємства [2; 5].
13. Контроль та оцінка впровадження стратегічних карт. Завдання етапу: оцінка ефективності реалізації стратегії; оцінка ступеня впливу впровадження стратегічних карт на результативність діяльності підприємства. Методи їх вирішення: методи порівняльного аналізу, теоретичне обґрунтування. Головна мета етапу – визначення напрямів подальшого стратегічного розвитку підприємства [1; 2; 4].

© Штеревєря А. В., 2008

Таким чином, розробка методики формування ЗСП дає змогу скоригувати стратегічні цілі підприємства з урахуванням динаміки та характеру зміни релевантного середовища і внутрішнього потенціалу підприємства. Для цього необхідно співвіднести існуючу та розроблену в процесі впровадження ЗСП стратегію діяльності підприємства. Тож дотримання наведених практичних рекомендацій методично організують ефективне впровадження ЗСП на підприємстві.

Література: 1. Каплан Роберт С. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию / Роберт С. Каплан, Дейвид П. Нортон; [Пер. с англ. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: ЗАО "Олимп-Бизнес", 2004. – 320 с. 2. Нивен Пол Р. Диагностика збалансованої системи показників: Підтримуючи максимальну ефективність / Пер. з англ.; [За наук. ред. М. Горського. – Дніпропетровськ: Баланс Бізнес Букс, 2006. – 256 с. 3. Наливайко А. П. Теорія стратегії підприємства. Сучасний стан та напрямки розвитку: Монографія. – К.: КНЕУ, 2001. – 228 с. 4. Ридинг Клайв. Стратегическое бизнес-планирование: Динамическая система повышения эффективности и обеспечения конкурентного преимущества / Пер. с англ.; [Под ред. И. А. Войтюк. – Днепропетровск: Баланс Бизнес Букс, 2005. – 384 с. 5. Каплан Роберт С. Стратегические карты. Трансформация нематериальных активов в материальные результаты / Роберт С. Каплан, Дейвид П. Нортон; [Пер. с англ. – М.: ЗАО "Олимп-Бизнес", 2005. – 512 с.

УДК 657.62

Голуб Ю. О.

ЗАГАЛЬНІ АСПЕКТИ ЗАСТОСУВАННЯ АНАЛІТИЧНИХ ПРИЙОМІВ В АУДИТОРСЬКІЙ ДІЯЛЬНОСТІ

На розвиток економічної та соціальної сфери будь-якої країни суттєво впливає фінансовий контроль, який забезпечує ефективне функціонування фінансової системи на макро- і мікрорівнях. Однак чинний нині інститут фінансового контролю на мікрорівні, а саме аудит, не може повною мірою запобігти помилкам, зловживанням та фальсифікаціям з фінансовими ресурсами суб'єктів господарювання, забезпечити їх стабільну й ефективну діяльність, сприяти збереженню і раціональному використанню активів підприємств, своєчасній підготовці надійної фінансової інформації, а, отже, сприяти поступальному розвитку соціально-економічних відносин. Тому аудиторська діяльність на сучасному етапі вимагає значних практичних удосконалень, а саме реформування методичних засад здійснення аудиту шляхом застосування аналітичних прийомів. Це в підсумку і визначає актуальність обраної теми дослідження.

Результати аналізу існуючих публікацій вказують на значимість та важливість обраного напрямку дослідження.

Головною метою даної роботи є визначення загальних аспектів застосування аналітичних прийомів в аудиторській діяльності на сучасному етапі шляхом обґрунтування місця та ролі окремого аналітичного прийому в аудиторській перевірці.

Перш ніж визначити основні напрямки застосування аналітичних прийомів в аудиторській діяльності, доцільно з'ясувати сутність поняття "економічний аналіз". Це, на думку автора, дозволить точніше окреслити змістовність та значущість аналітичних прийомів.

Так, економічний аналіз у широкому розумінні становить систему прийомів, що використовуються в контролі для розкриття причинних зв'язків, які обумовлюють результати явищ і процесів [1, с. 39].

Тож виходячи з цього, на думку автора, загалом аналітичні прийоми відіграють важливу роль при формуванні думки в результаті будь-якого дослідження. Отже, слід зазначити, що аналітичні прийоми в тій чи іншій мірі повинен застосовувати кожний аудитор.

Ураховуючи стадії та етапи здійснення аудиторської перевірки, автором запропоновано наступну схему застосування аналітичних прийомів у ході аудиторської перевірки, наведену на рисунку.

Особливе значення аналітичні прийоми набувають на організаційній стадії аудиторської перевірки. На цій стадії аналітичні прийоми дозволяють визначити особливості діяльності суб'єкта господарювання, намітити стратегію перевірки для більш ефективної роботи та економії коштів і часу на аудиторську перевірку.

У процесі аудиту фінансово-господарської діяльності об'єкта, що перевіряється, аудитору в міру своєї кваліфікації слід використовувати аналітичні прийоми для визначення проблем у формуванні фінансової інформації, прийняття рішень про дійсність показників, відображених у фінансовій звітності. Для досягнення таких цілей варто використовувати наступні аналітичні прийоми: спостереження, співставлення, підтвердження, опитування, контроль та інші, необхідні в кожному конкретному випадку прийоми.

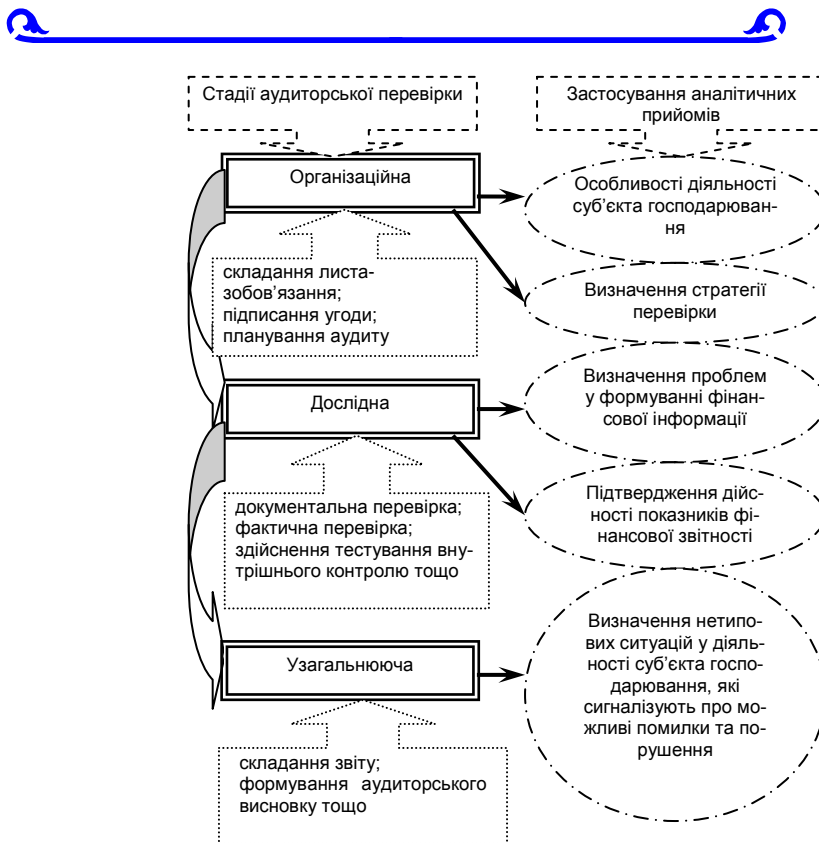


Рис. Основні напрямки застосування аналітичних прийомів у ході аудиторської перевірки

Варто відзначити, що в результаті детального застосування аналітичних прийомів формується оцінка дійсності суб'єкта, що перевіряється. Така оцінка є непрямим свідченням, на основі якого аудитор приймає рішення про необхідність застосування інших методів та прийомів аудиторської перевірки, в більшій мірі орієнтованих на отримання прямих доказів, якщо ця необхідність походить від попереднього аналізу суб'єкта господарювання.

Також застосування аналітичних прийомів допомагає визначити нетипові ситуації в діяльності підприємства. Наприклад, аналітичні оцінки бухгалтерського балансу потрібні аудитору як орієнтир, як сигнальні показники на можливі помилки, які допущені в ході фінансово-господарської діяльності.

Слід наголосити, що застосування аналітичних прийомів дозволяє віднайти та визначити операції, які мають ознаки шахрайства, а саме: крадіжки, маніпуляції обліковими записами, фальсифікації, нетипові операції тощо.

При наявності таких операцій аудитори мають вивчити зазначені витрати з метою виявлення причин їхнього здійснення, а також одержати від посадових осіб об'єкта аудиту пояснення та розрахунки щодо доцільності здійснення цих витрат, результати пояснень відобразити в аудиторському звіті.

Важливим є застосування аналітичних прийомів для ранжирування виявлених викривлень у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності на помилки і шахрайство. Для цього аудитор визначає незвичайні коливання (значні несподівані різниці) шляхом порівняння даних попередньої звітності об'єкта перевірки за звітний період та іншою інформацією минулих років. Однією із можливих причин існування цих незвичайних коливань можуть бути ненавмисні помилки в обліку та звітності. Якщо сума незвичайних коливань велика, то аудитору необхідно встановити причини цих коливань та визначити для себе, а це є результатом впливу нормальних економічних явищ або помилкою.

Отже, взявши до уваги проведені дослідження, автором запропоновано використовувати методичні прийоми аудиту в комплексі, застосовуючи не тільки документальну та фактичну перевірки, а й економічний аналіз. А це, у свою чергу, сприятиме вчасному та ефективному виявленню в ході аудиторської перевірки помилок і порушень у діяльності суб'єкта господарювання.

При цьому як напрямок подальших досліджень, на думку автора, варто вказати на необхідність розробки механізму застосування аналітичних прийомів в аудиторській діяльності.

МЕТОД ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ В АУДИТОРСЬКОМУ ПРОЦЕСІ ТА ЗАХОДИ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ЙОГО ЗАСТОСУВАННЯ

Аудит в Україні за порівняно короткий термін пройшов етап становлення, але його розвиток на сьогодні й досі триває [1]. На сучасному етапі розвитку національного аудиту важливого значення набуває проблема підвищення ефективності і результативності аудиторських перевірок. При цьому загальновідомим є той факт, що ефективність будь-якої перевірки залежить від результативності застосування методів певної перевірки. Одним із найважливіших методів аудиторської перевірки є метод інвентаризації [2]. Саме тому проблема підвищення ефективності застосування методу інвентаризації в аудиторському процесі на сьогодні є надзвичайно актуальною.

Мета даного дослідження – розробка шляхів підвищення ефективності застосування методу інвентаризації в аудиторському процесі.

Поняття інвентаризації було відоме ще в Давньому Єгипті, Китаї, Давній Греції, Давньому Римі. Питанню інвентаризації у своїх працях приділяли увагу такі вчені, як Лука Пачолі, Домсніко Манчині, Ян Імпін, Вольфганг Швайкер-старший, Валентин Менгер та ін. Інвентаризація того часу носила дискретний характер і проводилася працівниками обліку, які визначали залишок запасів у натурі, й не мали уявлення про обліковий залишок. На кожному історичному етапі інвентаризація набуває нового значення, переглядається та уточнюється.

Під інвентаризацією розуміють перевірку фактичної наявності та стану об'єкта контролю, яка здійснюється шляхом спостереження, вимірювання, реєстрації й порівняння отриманих даних із даними бухгалтерського обліку.

Інвентаризації притаманний комплекс наступних господарсько-правових ознак: наявність розпорядчого документа, здійснення дій колегіальним органом, виявлення кількісних і якісних характеристик об'єкта, реєстрація та оцінка фактів, нормативно-правове регулювання, бухгалтерська обробка документів, узагальнення й реалізація результатів, прийняття рішень.

Основними завданнями інвентаризації в межах аудиторського процесу є:

виявлення фактичної наявності основних засобів, нематеріальних активів, товарно-виробничих запасів, коштів, цінних паперів та інших грошових документів, а також обсягів незавершеного виробництва в натурі;

встановлення лишку або недостачі запасів і коштів шляхом зіставлення фактичної наявності з даними бухгалтерського обліку;

виявлення запасів, які частково втратили свою первісну якість, застарілих фасонів і моделей, а також матеріальних цінностей та нематеріальних активів, що не використовуються;

перевірка дотримання умов і порядку зберігання матеріальних та грошових цінностей, а також правил утримання й експлуатації основних засобів;

перевірка реальної вартості зарахованих на баланс основних засобів, нематеріальних активів, запасів, цінних паперів і фінансових вкладень; сум грошей у касах, на поточному, валютному та інших рахунках у банківських установах; грошей у дорозі, дебіторської і кредиторської заборгованості, незавершеного виробництва, витрат майбутніх періодів, однорідних елементів об'єкта майна та резервів наступних витрат і платежів.

На думку автора, для вдосконалення застосування методу інвентаризації в аудиторському процесі слід запровадити такі зміни:

1. Систематична організація теоретичної перепідготовки кадрів, які входять до складу інвентаризаційних комісій, з проведенням роз'яснювальної роботи стосовно процесу інвентаризації на підприємстві.

Необхідність повного охоплення інвентаризаційним процесом усіх ділянок підприємства для подання більш точної інформації про стан основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів. Упровадження методики проведення перманентних інвентаризацій.

2. Контроль за виконавцями інвентаризаційного процесу та недопущення проведення інвентаризації формально.

3. Метою посилення контролю за правильністю внесення до опису матеріалів аудиторам слід здійснювати після закінчення інвентаризацій контрольно-вибіркові перевірки за участю інвентаризаційної комісії.

Такі контрольні вибіркові перевірки мають спрямовуватися на виявлення негативних явищ (включення до опису матеріалів без їх фактичного переліку, неправильне складання розрахунків під час визначення маси вантажомістких цінностей або включення до основного опису тих цінностей, що надійшли в період інвентаризації, тощо).



3. Необхідність упровадження сучасних комп'ютерних технологій, проведення інвентаризації з використанням мобільних терміналів автоматичної ідентифікації потрібної одиниці обліку. Використання мобільних терміналів дає можливість формування співставлення всіх надлишків і нестач, а також інвентаризаційних описів порівняльних відомостей.

Проведення інвентаризації здійснюється за допомогою терміналів збору даних та програмного забезпечення.

При скануванні штрихових кодів або при пошуку за внутрішнім кодом чи інвентарним номером однозначно потрібна одиниця ідентифікації буде знайдена.

Упровадження використання мобільних терміналів під час проведення інвентаризації надасть певні переваги: скорочення вартості та часу проведення з обліку майна; спрощення процесу інвентаризації; зменшення трудовитрат при проведенні інвентаризації; забезпечення постійного контролю за майном; попередження розкрадання; збільшення рівня оперативного контролю за рухом основних засобів; позбавлення від помилок при надходженні й вибутті основних засобів.

Провести підготовку кваліфікованих спеціалістів, які при використанні нових технологій в інвентаризаційному процесі зможуть залучити додаткові трудові ресурси в інші галузі діяльності підприємства.

4. Удосконалення методики проведення інвентаризацій на підприємстві.

Для цього необхідно сконцентрувати увагу на забезпеченні раптовості проведення інвентаризації з тим, щоб не дати можливості матеріально відповідальним особам підготуватися до неї і приховувати можливі нестачі та розтрати; ретельному підборі членів інвентаризаційної комісії з огляду на те, що проведення інвентаризації на тому самому підприємстві тим самим складом комісії двічі підряд не дозволяється; дотриманні послідовності процесу проведення інвентаризації, опломбування приміщень, підвалів та інших місць зберігання цінностей, що мають окремі входи і виходи, перевірки правильності роботи ваговимірюваних приладів, одержання останніх звітів, узятих у матеріально відповідальних осіб до підписок про те, що до початку інвентаризації всі прибуткові й видаткові документи включено до звіту і жодних документів не залишилося; додержанні правил підрахунку цінностей; ретельному оформленні документів інвентаризації.

Таким чином, автором запропоновано шляхи підвищення ефективності застосування методу інвентаризації в аудиторському процесі. Наукова новизна одержаних результатів полягає в розробці та обґрунтуванні напрямів підвищення результативності використання методу інвентаризації на сучасних вітчизняних підприємствах під час проведення аудиту.

При цьому як напрямок подальших досліджень слід виділити необхідність розробки пропозицій щодо вдосконалення таких методів аудиторського процесу, як лабораторний аналіз, опитування тощо.

Література: 1. Закон України "Про аудиторську діяльність" // Галицькі контракти. – 1993. – №23. – www.liga.net. 2. Инструкция по инвентаризации основных средств, нематериальных активов, товарно-материальных ценностей, денежных средств и документов и расчетов, утвержденная Министерством финансов Украины от 11.08.1994 г. №69, с изменениями и дополнениями от 05.12.1997 г. №268 // Баланс. – 1998. – №6. – С. 35 – 46.

Малахов В. А.

УДК 657.633(477)

АНАЛІЗ ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ В УКРАЇНІ ТА ШЛЯХИ ЙОГО ВДОСКОНАЛЕННЯ

Сучасні аспекти розвитку економіки України спричиняють потребу в забезпеченні ефективної діяльності вітчизняних суб'єктів господарювання. Однією з найважливіших умов задоволення даної потреби є впровадження на підприємствах, в установах та організаціях внутрішнього аудиту. Водночас, не дивлячись на достатньо тривале функціонування внутрішнього аудиту на вітчизняних суб'єктах господарювання, правові засади внутрішнього аудиту в Україні, на жаль, практично відсутні, а тому потребують подальшого вдосконалення. Важливість зазначених потреб зумовили вибір теми цього дослідження та підтверджують її актуальність.

Метою даного дослідження є розробка й обґрунтування шляхів удосконалення правового забезпечення внутрішнього аудиту в Україні на основі аналізу сучасного стану правового підґрунтя внутрішнього аудиту.

© Малахов В. А., 2008

Проблемою дослідження внутрішнього аудиту займається ряд вчених: С. Андріяш [1], Н. А. Гніденко [2], Л. Ю. Івашко [3], Б. Н. Лебедев [4], О. Нетикша [5; 6], А. А. Ситонов [7], А. Со-нин [8], Д. М. Хома [9] та ін.

До правового забезпечення внутрішнього аудиту належать закони України, інструкції, положення, доповнення, роз'яснення, офіційні коментарі, що регулюють діяльність суб'єктів господарювання та стандарти. На думку автора, важливішим недоліком правового забезпечення внутрішнього аудиту в Україні є відсутність у Законі України "Про аудиторську діяльність" [10] будь-якої згадки про внутрішній аудит. Отже, в основному регламентуючому документі аудиторської діяльності в Україні зовсім не приділено уваги внутрішньому аудиту. Крім того, в системі нормативного регулювання аудиторської діяльності важливе місце займають правила (стандарти) аудиту. Слід зауважити, що на відміну від внутрішнього зовнішній аудит повною мірою врегульований стандартами до його здійснення (Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики [11], Рішення Аудиторської палати України "Про порядок застосування в Україні стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів" [12]). Саме відсутність єдиних стандартів діяльності внутрішніх аудиторів підприємств змушує фахівців служб внутрішнього аудиту використовувати зарубіжний досвід проведення внутрішнього аудиту, а також методики здійснення ревізій підприємств державної форми власності, розроблені в період командно-адміністративної економіки. Поряд з вивченням даного питання все ж таки немає чітко визначеного загального підходу до стандартизації внутрішнього аудиту, немає систематизації основних принципів і завдань стандартів, відсутні чіткі напрями й пропозиції вирішення даного питання. Водночас обґрунтування внутрішнього аудиту передбачає, зокрема, розробку та впровадження стандартів внутрішнього аудиту. Вивчення й аналіз зарубіжних стандартів внутрішнього аудиту дозволило використати нагромаджений у світі досвід для формування національних нормативів внутрішнього аудиту.

Можна визначити основні шляхи вдосконалення внутрішнього аудиту в Україні щодо правового регулювання аудиту, які зображені на рисунку.

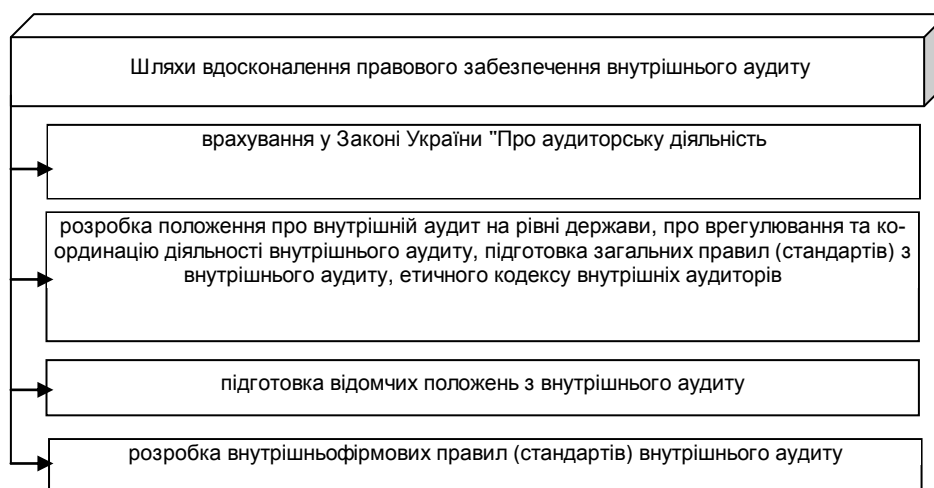


Рис. Шляхи вдосконалення правового забезпечення внутрішнього аудиту в Україні

Таким чином, для вдосконалення правового забезпечення внутрішнього аудиту потрібно розробити стандарти внутрішнього аудиту за наступними трьома напрямками:

- 1) стандарти етики аудиторів, що характеризують і визначають етичні принципи внутрішніх аудиторів, крім того, закріплюють права, обов'язки, відповідальність аудиторів;
- 2) стандарти організації аудиту, що характеризують процес здійснення та управління внутрішнім аудитом;
- 3) стандарти методики аудиту, що передбачають методику проведення аудиту.

Метою таких стандартів повинно бути встановлення загальних правил аудиторської діяльності щодо організації й методики його проведення. Кожен стандарт має визначати певну частину або сторону роботи аудитора, повинен бути коротким та лаконічним, але з достатньою повнотою описувати вимоги до регулювання об'єкта стандарту. Отже, стандарти внутрішнього аудиту мають становити єдині вимоги до порядку здійснення, підготовки, оформлення, оцінки достовірності інформації, до порядку підготовки чи кваліфікації, а також регламентації надання окремих супутніх послуг і підготовки результатів аудиту.

Таким чином, за результатами проведеного дослідження розроблено та обґрунтовано шляхи вдосконалення правового забезпечення внутрішнього аудиту в Україні, а також певні заходи щодо стандартизації внутрішнього аудиту.



Наукова новизна одержаних результатів полягає в розробці та запропонованні певних шляхів удосконалення правового підґрунтя внутрішнього аудиту, що, у свою чергу, здатне забезпечити високу якість аудиторської перевірки, які сприятимуть використанню в аудиторській практиці нових наукових досягнень і спроможні допомогти користувачам зрозуміти процес перевірки.

Як напрямок подальших досліджень слід відзначити розробку обґрунтованої моделі організації внутрішнього аудиту на вітчизняному підприємстві.

Література: 1. Андрияш С. Проблеми організації та розвитку внутрішнього аудиту // Вісник Київського національного торговельно-економічного університету. – 2003. – №6. – С. 172 – 181. 2. Гніденко Н. А. Проблеми стандартизації внутрішнього аудиту у відповідності з міжнародними стандартами // Вісник Технологічного університету Поділля. – 2004. – №3. – С. 170 – 174. 3. Івашко Л. Ю. Впровадження системи внутрішнього аудиту // Фінансовий контроль. – 2006. – №6. – С. 52 – 56. 4. Лебедев Б. Н. Аудит в системе внутреннего контроля предприятия // Теория и практика управления социальными системами: философия, психология, педагогика. – 2005. – №2. – С. 76 – 82. 5. Нетикша О. Організація служби внутрішнього аудиту та її роботи на підприємстві // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – №7. – С. 61 – 65. 6. Нетикша О. Сучасні тенденції в організації внутрішнього аудиту // Вісник НБУ. – 2003. – №5. – С. 58 – 60. 7. Ситонов А. А. Современный взгляд на сущность и предметную область внутреннего аудита // Финансовый менеджмент. – 2005. – №2. – С. 99 – 112. 8. Сонин А. Зачем компании внутренний аудит? // Менеджмент и менеджер. – 2006. – №78. – С. 21 – 26. 9. Хома Д. М. Особливості організаційної структури внутрішніх аудиторських служб // Вісник Хмельницького національного університету. – 2005. – №6. – С. 191 – 198. 10. Закон України "Про аудиторську діяльність" від 22.04.93 р. №3125-ХІІ зі змінами і доповненнями // www.rada.gov.ua 11. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики. – К.: ТОВ ІАМЦ АУ "Статус", 2004. – 1028 с. 12. Рішення Аудиторської палати України "Про порядок застосування в Україні стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів" від 18.04.03 р. №122 // www.rada.gov.ua

Вороніна О. О.

УДК 658.155:005

ВИЗНАЧЕННЯ МІЦНОСТІ ВИРОБНИЧИХ МОЖЛИВОСТЕЙ ПРОМИСЛОВОГО ПІДПРИЄМСТВА

Розвиток промислового підприємства обумовлений перспективами розвитку виробничих можливостей. Для остаточного визначення запасу міцності виробничих можливостей підприємства щодо випуску необхідного обсягу продукції з погляду відсутності негативної дії податку на додану вартість, на думку автора, варто скористатися інтегральною оцінкою його визначення. Тож і відповідна оцінка запасу міцності виробничих потужностей підприємств є лише зваженою якісною оцінкою. Однак це не є обмеженням для її розгляду. Величина такої оцінки може визначати як зміну запасу міцності з погляду певного підприємства, так і бути ознакою порівняння зазначеної міцності з погляду наявних можливостей того або іншого виробництва. Тобто більш потужне виробництво за звичай при використанні своїх можливостей має й більші значення відповідної оцінки. Загалом формалізоване подання такої оцінки має наступний вигляд:

$$MV = \int_0^{WD} (WD \times \sqrt{1 - \frac{WD_x^2}{WD^2}}) d(WD_x) - \int_0^{WD} (CN \times \sqrt{1 - \frac{WD_x^2}{WD^2}}) d(WD_x), \quad (1)$$

де MV – запас міцності виробничих можливостей підприємства щодо випуску необхідного обсягу продукції з погляду відсутності негативної дії податку на додану вартість;

WD – валовий дохід підприємства;

WD_x – поточна зміна валового доходу;

CN – сумарне значення собівартості продукції (C) та податку на додану вартість (N).

У таблиці подано розрахунки відповідних коефіцієнтів запасу міцності для досліджуваних підприємств за підсумками їх діяльності протягом аналізованого часу (всі коефіцієнти поділено на однакову величину для взаємного порівняння між собою з погляду різних виробничих можливостей окремих підприємств).

© Вороніна О. О., 2008

Коефіцієнт запасу міцності виробництва для досліджуваних підприємств за підсумками їх діяльності протягом аналізованого часу [1; 2]

Підприємства	Станом на 31.12				
	2002 р.	2003 р.	2004 р.	2005 р.	2006 р.
ВАТ "Харківський машинобудівний завод "СВІТЛО ШАХТАРЯ"	3,842000	2,431000	13,910000	13,390000	12,910000
ВАТ "Електромашина"	0,029490	0,050490	0,063060	0,078860	0,096930
ЗАТ "Лозівський завод "Трактородеталь"	0,019790	0,017050	0,031850	0,032170	0,018240
ВАТ "Харверст"	0,046040	0,061100	0,003488	0,036330	0,071190
ВАТ "Харківський дослідний завод технологічного оснащення"	0,001040	0,000873	0,001316	0,000884	0,001533
ВАТ "Дзержинський електромеханічний завод "СЕНСОР"	0,000218	0,000846	0,001140	0,000631	0,000856
ВАТ "Точмаш"	1,123000	0,386200	0,621200	0,493400	-0,187500
ВАТ "Дніпровагонмаш"	0,107200	7,193000	19,610000	32,120000	27,190000
ВАТ "Новогорлівський машинобудівний завод"	0,010510	0,003947	0,018600	0,001708	0,000051

Якщо проаналізувати дані таблиці, то, перш за все, можна побачити підтвердження тези відповідно до того, що більш потужне виробництво при використанні своїх можливостей має й більші значення відповідної оцінки. Так, найбільші значення відповідного коефіцієнта є у ВАТ "Харківський машинобудівний завод "СВІТЛО ШАХТАРЯ" та ВАТ "Дніпровагонмаш". Саме ж ці підприємства мають і найбільші значення валового доходу, собівартості продукції.

Разом з цим за даними таблиці видно, що за досліджуваними підприємствами спостерігається змінна тенденція значень коефіцієнта запасу міцності виробництва. При цьому для такого підприємства, як ВАТ "Точмаш", відповідне значення коефіцієнта за підсумками 2006 року й зовсім є від'ємним, що співпадає із значним погіршенням загального фінансового результату цього підприємства.

Якщо порівняти зміни в коефіцієнті запасу міцності виробництва та відповідні значення чистого прибутку (збитку) досліджуваних підприємств, то можна побачити, що не всі вони зазнають значного податкового тиску з боку тих сум податку на додатну вартість, які вони сплачують. Тож причини отримання від'ємних фінансових результатів слід шукати й на інших етапах його формування. Хоча в цілому необхідно відмітити, що зростання сум сплати податку на додану вартість зменшує величину чистого доходу підприємства, а відтак і величину його загального фінансового результату.

Тож наявне зростання коефіцієнта запасу міцності виробництва можна розглядати і як показник зростання чистого доходу підприємства. Прикладом такого визначення можливо вважати, зокрема, дані ВАТ "Електромашина", для якого зростання коефіцієнта запасу міцності виробництва за підсумками 2006 року на відміну від 2005 року свідчить й про відповідне зростання чистого доходу.

Така ж ситуація за підсумками 2006 року характерна і для ВАТ "Харверст", ВАТ "Харківський дослідний завод технологічного оснащення", ВАТ "Дзержинський електромеханічний завод "СЕНСОР". Хоча не всі ці підприємства мали в цілому позитивні фінансові результати.

Тобто в цілому подане можна покласти в основу процедури координації аналізу як складової управління фінансовим результатом. Сутність означеної процедури полягає у визначенні коефіцієнта запасу міцності виробництва досліджуваного підприємства та порівнянні динаміки його зміни з величиною загального фінансового результату.

Так, у разі позитивної динаміки коефіцієнта запасу міцності виробництва та наявності позитивного загального фінансового результату можна вважати, що відповідне управління не потребує його коригування.

Якщо динаміка коефіцієнта запасу міцності виробництва є позитивною, а загальний фінансовий результат вважається негативним, то коригування управління фінансовим результатом є доцільним у розрізі окремих його складових, відповідних до певних різновидів діяльності підприємства. У разі ж від'ємної динаміки коефіцієнта запасу міцності виробництва, насамперед, необхідним є коригування випуску та збуту продукції з метою забезпечення більш високих значень валового доходу.

Література: 1. Звіти підприємств // www.istock.com.ua. 2. Річні звіти підприємств // www.smida.gov.ua

Секція 3

Сучасні проблеми обліку діяльності підприємств, установ, організацій та шляхи їх вирішення

Ваєрик О. В.

УДК 657.421

МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ГУДВІЛА

Відображення процесів придбання та злиття підприємств у сучасній інформаційній системі підприємства пов'язане з виникненням такого об'єкта обліку, як гудвіл. Дана економічна категорія в загальному вигляді становить набуті економічні вигоди, не відображені в обліку придбаного підприємства та втілені в нематеріальних чинниках формування ринкової вартості останнього. Гудвіл під час придбання дорівнює різниці між вартістю придбання підприємства в цілому та вартістю його окремих складових активів, що наведені в балансі підприємства.

Аналіз публікацій дає підстави стверджувати, що серед науковців і досі спостерігаються розбіжності поглядів щодо методичних аспектів відображення гудвіла в системі обліку.

Операції придбання підприємств у цілому або як частини такого цілісного майнового комплексу пропонується відображати в обліку при передачі права власності на активи, зобов'язання і капітал підприємства, яке продається, підприємства-покупця (після відповідної оцінки цих статей) за дебетом відповідних рахунків активів і кредитом субрахунків 685 "Розрахунки з іншими кредиторами", 377 "Розрахунки з іншими дебіторами", 631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками та підрядниками". Ці розбіжності призводять до певних незручностей при практичному застосуванні теорії обліку гудвіла. На думку автора, найбільш доцільним є використання субрахунку 685 "Розрахунки з іншими кредиторами", оскільки даний рахунок абстрагує від прив'язки до постачальників, та відображення виникнення дебіторської заборгованості.

Якщо з'ясується, що оплата за придбання цього підприємства була вищою від вартості переоцінених чистих активів, то це свідчить про наявність позитивного гудвіла, який відображається за дебетом субрахунку 191 "Гудвіл при придбанні" та кредитом вищезазначеного рахунку.

Амортизація гудвіла здійснюється відповідно до вимог п. 10 П(С)БО 19 "Об'єднання підприємств". Так, первісна (балансова) вартість гудвіла зменшується щомісячним рівномірним нарахуванням амортизації протягом строку корисного його використання, але не більше 20 років. Термін корисного використання гудвіла визначається з урахуванням прогнозованого періоду діяльності підприємства, нормативно-законодавчої бази, попиту на продукцію підприємства на ринку.

Проте, на думку автора, жоден з трьох перелічених критеріїв не завжди можливо достовірно спрогнозувати. Вони слугують лише підґрунтям підприємцям і бухгалтерам, що потрібно враховувати, визначаючи термін корисного використання, тим більше, в МСБО 22 "Об'єднання компаній" цих "критеріїв" більше, проте можна припустити, що їх там перелічено не всі, які слід приймати до уваги при визначенні терміну корисного використання гудвіла.

Дослідження стосовно питання відображення в обліку нарахування амортизації гудвіла показало, що й досі тут існує невизначеність. Так, Л. В. Городянською [1] пропонується амортизацію гудвіла відображати за дебетом рахунку 92 "Адміністративні витрати" та кредитом субрахунку 133 "Накопичена амортизація нематеріальних активів". Якщо ж розглядати підхід, запропонований І. Павлюком [2], то він рекомендує відображувати суму амортизації за дебетом субрахунків 977 "Інші витрати звичайної діяльності" або 993 "Інші надзвичайні витрати" та кредитом субрахунку 191 "Гудвіл при придбанні".

Автор вважає використання рахунку 92 "Адміністративні витрати" для відображення нарахування амортизації гудвіла економічно необґрунтованим методичним підходом, оскільки положення П(С)БО 16 "Витрати" відображення даного виду витрат за цією статтею не передбачають. Застосування субрахунку 993 "Інші надзвичайні витрати" в даному випадку також є недостатньо доцільним, через те що виникнення цього виду витрат матиме протягом багатьох років регулярний характер. Тому оптимальною кореспонденцією рахунків для відображення амортизації гудвіла, на погляд авторів, є Д-т 977 "Інші витрати звичайної діяльності", К-т 191 "Гудвіл".

У разі виникнення при придбанні підприємства негативного гудвіла (перевищення справедливої вартості над вартістю придбання) його відображають у бухгалтерському обліку за кредитом

© Ваєрик О. В., 2008

субрахунку 192 "Негативний гудвіл" з подальшим зменшенням та збільшенням доходів підприємства за кредитом субрахунку 746 "Інші доходи від звичайної діяльності". Негативний гудвіл спрямовується також на погашення збитків, які можуть виникнути в процесі використання в господарській діяльності придбаного активу.

Література: 1. Городянська Л. В. Особливості обліку гудвіла та методи оцінки його вартості на підприємстві // Фінанси України. – 2007. – №4. – С. 119 – 126. 2. Павлюк І. Бухгалтерський облік вибуття та амортизації нематеріальних активів // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – №2. – С. 3 – 8.

УДК 631.16:658.153

Гольонко М. С.

СТРУКТУРА ОБОРОТНИХ ЗАСОБІВ, ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ НИМИ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ ТА ВИЗНАЧЕННЯ НАПРЯМІВ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ЇХ ВИКОРИСТАННЯ

Серед фінансових компонентів, які здійснюють значний вплив на роботу підприємства, важливе місце належить оборотним засобам. Вони перебувають у постійному русі, а їх розмір повинен бути таким, щоб забезпечити безперервний процес виробництва на підприємстві, тому що при зменшенні оборотних засобів скорочується виробничо-господарська діяльність сільськогосподарського підприємства. Існування й розвиток сільськогосподарських підприємств в умовах ринкового господарювання не може відбуватися без ефективного використання оборотних засобів. Так, ефективність їх використання відіграє велику роль у формуванні загального обсягу і структури цих коштів, оптимізації джерел фінансування.

Оборотні засоби є багатогранною економічною категорією, яка має речовий та вартісний зміст. Окремі економісти характеризують оборотні засоби як сукупність оборотних виробничих фондів і фондів обігу, інші, навпаки, вважають, що оборотні засоби – це грошовий вираз сукупності оборотних виробничих фондів і фондів обігу [1]. Проте найоптимальнішим у сучасних умовах є визначення економічної сутності оборотних засобів з позицій розгляду їх як ресурсного елементу. М. Я. Дем'яненко зазначає: "Предмети праці, готова продукція, кошти в розрахунках, грошові кошти безвідносно виробничого процесу становлять ресурсний елемент господарства і в цій якості виступають як оборотні засоби" [2].

Визначення структури оборотних засобів, виявлення та аналіз основних тенденцій зміни співвідношення окремих елементів оборотних засобів між собою розглянуто на прикладі ПСП "Слов'яни" Сосницького району Чернігівської області (таблиця).

Таблиця

Наявність та структура оборотних засобів за 2006 рік

Види оборотних засобів	На початок року		На кінець року		Абсолютне відхилення тис. грн.	Зміни в структурі, %
	тис. грн.	%	тис. грн.	%		
Запаси і затрати:	149,4	95,2	160,9	95,0	11,5	-0,2
виробничі запаси	72,6	46,3	62,5	36,9	-10,1	-9,4
тварини на вирощуванні та відгодівлі	37,1	23,6	58,3	34,4	21,2	10,8
незавершене виробництво	39,7	25,3	40,1	23,7	0,4	-1,6
Грошові кошти, розрахунки та інші активи	7,5	4,8	8,4	5,0	0,9	0,2
Розрахунки з дебіторами	2,3	1,5	2,1	1,2	-0,2	-0,2
Грошові кошти	0,4	0,3	1,5	0,9	1,1	0,6
Інші оборотні активи	4,8	3,1	4,8	2,8	0	-0,2
Усього	156,9	100	169,3	100	12,4	0,0

Аналіз даних таблиці показує, що сума оборотних засобів за рік збільшилася на 12,4 тис. грн., за рахунок збільшення запасів і витрат – на 11,5 тис. грн., грошових коштів – на 1,1 тис. грн. Дослідження показує, що зростання запасів та затрат відбулося за рахунок збільшення кількості тварин на вирощуванні й відгодівлі – на 10,8%. Позитивним слід відмітити збільшення гро-



шових коштів та збільшення в динаміці їх питомої ваги. Треба також звернути увагу на зниження дебіторської заборгованості як в абсолютному вимірі, так і за питомою вагою, що може позитивно вплинути на фінансове становище підприємства.

У системі заходів, спрямованих на підвищення ефективності роботи підприємства і поліпшення його фінансового становища, важливе місце відводиться питанням раціонального використання оборотних засобів.

Аналіз ефективності використання оборотних засобів підприємства виявив напрями її підвищення на господарському рівні:

визначення оптимальних розмірів вкладень оборотних засобів на основі їх нормування та вдосконалення організації матеріального забезпечення виробництва;

зменшення обсягів оборотних засобів у сфері обігу, застосування прогресивних форм розрахунків (акредитиви, векселі);

забезпечення рівномірного залучення засобів у кругообіг та їх вивільнення за рахунок раціонального співвідношення галузей виробництва, які потребують різних строків авансування затрат; дотримання оптимального співвідношення між основними та оборотними засобами [3].

Таким чином, структура оборотних засобів у сільськогосподарських підприємствах дозволяє виявити їх розподіл за призначенням, визначити найважливіші елементи при розробці заходів щодо підвищення ефективності їх використання.

Література: 1. Білик М. Д. Управління фінансами державних підприємств. – К.: Тов. "Знання" КОО, 1999. – С. 156. 2. Гришова І. Ю. Оборотні засоби молокопереробних підприємств / За ред. М. Я. Дем'яненка. – К.: ННЦІАЕ, 2005. – С. 10. 3. Демчук Л. А. Підвищення ефективності використання оборотних засобів у сучасних умовах господарювання // Економіка АПК. – 2002. – №8. – С. 176.

Горайнова Ю. С.

УДК 657/471

Топорова Г. М.

НАПРЯМКИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ДОКУМЕНТООБІГУ НА МАЛИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Діяльність малих підприємств, до яких відповідно до ГК України відносяться підприємства, на яких за звітний рік середньооблікова чисельність працюючих не перевищує 50 чоловік та обсяг валового доходу від реалізації продукції не перевищує 500 000 євро за середньорічним курсом НБУ щодо гривні [1], сприяє гнучкості економіки, збільшенню національного продукту країни за рахунок мобілізації фінансових і виробничих ресурсів населення та розширенню ринку товарів і послуг. Тому раціонально організована облікова робота на малих підприємствах допоможе одержати максимально повні та реальні дані про фінансовий, майновий стан підприємства й результативність його діяльності, що сприятиме їх стійкій та ефективній роботі.

Однак реформування бухгалтерського обліку та звітності в Україні до сьогодні залишило цілий ряд питань у вітчизняних підприємств, у тому числі й у суб'єктів малого підприємництва.

У роботах з організації обліку недостатньо уваги приділяється особливостям облікового процесу на малих підприємствах, у тому числі й такої технічної складової, як документообіг. Правильна організація облікової роботи в цій ділянці дасть змогу вести бухгалтерський облік з урахуванням управлінських функцій, полегшить облікову і контрольну роботу, що й обумовило актуальність теми даної роботи.

Бухгалтерський облік на малому підприємстві починається з розробки облікової політики, що визначає ефективність бухгалтерського обліку. Згідно з Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" облікова політика — це сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [2]. Кожне підприємство незалежно від форми власності реалізує своє право на вибір облікової політики, що визначає характер прийняття рішень за багатьма питаннями господарської діяльності як у бухгалтерському, так і податковому обліку.

Однією з найвідповідальніших стадій організації обліку на малому підприємстві є технологічна, яка виконує функцію переробки первинної документації відповідно до функцій бухгалтерського обліку та відображає реалізацію обраної методології в облікових регістрах, схемах відображення на рахунках [3]. Саме на цій стадії розробляється такий елемент облікової політики, як документообіг, для раціоналізації якого малим підприємствам доцільно провести ряд заходів.

© Горайнова Ю. С., Топорова Г. М., 2008



По-перше потрібно здійснити планування документообігу. Циркуляція первинної інформації й документообіг становлять найважливіший об'єкт організації обліку. Від того як раціонально будуть побудовані і як швидко будуть складатися, передаватися й оброблятися документи, залежить швидкість одержання облікової інформації, що використовується для управління. Раціонально організований документообіг на малому підприємстві приводить до мінімального розриву часу між здійсненням господарських операцій і одержанням необхідних зведених даних керівництвом підприємства. При плануванні документообігу на підприємстві потрібно розробити схему його організації, при цьому загальна тривалість документообігу повинна бути мінімальною. Встановлення раціональної послідовності складання й просування документів з твердими строками сприятиме поширенню попереднього контролю та усуненню зустрічних документопотоків.

Графік документообігу, який визначає порядок обробки інформації, що знаходиться в первинних документах, є складовою частиною раціональної організації документообігу за рахунок упорядкування руху та своєчасного отримання записів у бухгалтерському обліку.

Після планування документообігу на малих підприємствах потрібно здійснювати його аналіз, найпростішою формою якого є графічний метод, при якому складаються схеми, що відображають маршрут проходження документів, зв'язки між підрозділами та весь потік документів, пов'язаних з виконанням одного завдання. Такий аналіз дає необхідну інформацію про систему управління обліком на підприємстві, призначення і характер документів, маршрути руху документів. Проведення аналізу документообігу потребує впровадження системи контролю за документообігом, що полягає у вивченні дотримання встановлених строків складання й здавання первинних документів та визначенні їх відповідності існуючому законодавству.

Після вибору необхідних форм первинних документів з уже існуючих та розроблених самостійно на малому підприємстві потрібно сформувати робочий альбом первинних документів, у якому за розділами згрупувати їх зразки. Кожен розділ має складатися з переліку документів, зразків документів та коротких рекомендацій щодо їх заповнення. Наявність такого альбому сприяє поліпшенню документування, запобігає різною в застосуванні форм первинних документів, полегшує облік і контроль.

Література: 1. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. №436-IV // www.rada.gov.ua 2. Закон України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 р. №996 // www.rada.gov.ua 3. Пилипенко А. А. Організація обліку і контролю. Навч. посібник / А. А. Пилипенко, В. І. Отенко. – Харків: Вид. ХДЕУ, 2002. – 288 с.

УДК 657.37:006.32

Дейнеко Є. В.

ОСОБЛИВОСТІ СКЛАДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

Процес переходу фінансового обліку та аудиту на міжнародні стандарти супроводжується гострими дискусіями й різними підходами до вирішення даного питання. З уведенням Міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – МСФЗ) на правовому полі України виникає безліч проблем та ситуацій технічного характеру.

МСФЗ виступають на даний момент ефективним інструментом підвищення прозорості і зрозумілості інформації, яка розкриває діяльність суб'єктів господарювання, створює достовірну базу для визнання доходів та витрат, оцінки активів і зобов'язань, що надає можливість об'єктивно розкривати й відображати існуючі фінансові ризики у звітуючих суб'єктів, а також порівнювати результати їх діяльності з метою забезпечення адекватної оцінки їх потенціалу та ухвалення відповідних управлінських рішень.

Таким чином, актуальним є запровадження МСФЗ, мета яких – зведення до мінімуму розбіжності фінансової звітності різних країн і забезпечення на цій основі порівнянності та надійності інформації для різних користувачів.

Питанням щодо трансформації фінансової звітності, складеної за національними стандартами бухгалтерського обліку, займаються Л. Нищенко, О. Мельникова [1], Д. Савенков [2]. Підвищений інтерес серед теоретиків і практиків бухгалтерського обліку та аудиту до цього питання й зумовив актуальність теми.

Метою дослідження є теоретичний розгляд процесу переходу на Міжнародні стандарти фінансової звітності, визначення проблем та розробка пропозицій щодо їх усунення.

Вивчення спеціальної літератури й дослідження розвитку бухгалтерського обліку у світі дозволяє стверджувати, що існує ряд позитивних моментів, які сприяють застосуванню МСФЗ в Україні. Позитивними сторонами як для суб'єктів господарювання, що складають фінансову звітність, так і для зовнішніх користувачів є:

© Дейнеко Є. В., 2008



можливість отримання необхідної інформації для прийняття управлінських рішень;
забезпечення порівнянності звітності з іншими організаціями, незалежно від того, резидентом якої країни вони є і на якій території здійснюють господарську діяльність;
можливість залучення іноземних інвестицій і позик, а також виходу на зарубіжні ринки;
престижність, забезпечення більшої довіри з боку потенційних партнерів;
у багатьох випадках велика надійність інформації;
прозорість інформації, що забезпечується шляхом дотримання правил її складання, а також численними поясненнями до звітності [3].

Але, незважаючи на переваги, що надають МСФЗ, існують певні проблеми при трансформації фінансової звітності, які виникають з таких обставин:

- неопрацьована методика трансформації;
- розбіжності в методиках розрахунків статей фінансової звітності;
- слабка розробленість галузевих стандартів, які б ураховували особливості тієї або іншої галузі;
- відсутність досвіду використання професійного судження у спеціалістів, які складають звітність, а також багатоваріантність вибору внутрішніх і зовнішніх джерел інформації для прийняття рішень;
- орієнтованість МСФЗ тільки на комерційні підприємства, створені та функціонуючі для отримання прибутку;
- небажання незалежних аудиторів співпрацювати зі службами, відповідальними за трансформацію;
- недостатня кваліфікація виконавців.

Для вирішення існуючих проблем та подолання протиріч, що виникають у процесі переходу на МСФЗ і безпосередньо під час трансформації фінансової звітності на підприємствах, автором пропонуються наступні заходи:

- законодавче визнання МСФЗ;
- розробка облікової політики щодо складання МСФЗ та викладення її основних принципів;
- складання регламенту трансформації з докладним викладенням усіх практичних моментів;
- узгодження з незалежними аудиторами методик та підходів, які використовуватимуться при оцінці статей звітності;
- автоматизація процесу трансформації;
- максимально можливе наближення методологічних засад за національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку;
- проведення консультацій незалежними аудиторськими компаніями.

Таким чином, переваги складання фінансової звітності за міжнародними стандартами дійсно є і вони незаперечні для більшості користувачів фінансової звітності. Цінність МСФЗ важлива не тільки для іноземних, а й для національних інвесторів. Це ще раз підтверджує необхідність і користь процесу впровадження МСФЗ для всіх секторів економіки України. Але зміни в порядку ведення бухгалтерського обліку та складання звітності, зокрема перехід на МСФЗ, повинні здійснюватися поступово з урахуванням можливостей, потреб і готовності професійного та іншого зацікавленого суспільства, а також органів державної влади.

Література: 1. Мельникова О. В. Проблеми трансформації фінансової звітності, складеної за вимогами національних стандартів, у звітність за міжнародними стандартами // Економіка і держава. – 2006. – №9. – С. 34 – 35. 2. Савенков Д. Л. Влияние МСФО на систему стратегического учета и анализа предприятия // Менеджмент в России и за рубежом. – 2006. – №3. – С. 61 – 66. 3. Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України // [http // www. minfin. gov. ua](http://www.minfin.gov.ua)

Жмака И. А.

УДК 657.44

ОСОБЕННОСТИ И ПРОБЛЕМЫ АВТОМАТИЗАЦИИ УЧЕТА ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Автоматизация бухгалтерского учета на предприятии и подготовка финансовой отчетности в налоговые органы являются одной из наиболее важных задач. В данной статье сделана попытка изложить процесс появления программных продуктов по автоматизации учета.

Сегодня очень тяжело представить бухгалтерию без таких программ, как "1С:Бухгалтерия", "Парус", "Галактика" и др., системы автоматизированного проведения платежей "Клиент-Банк", программы автоматизированной подачи налоговой отчетности и др. Многие бухгалтера успешно используют программы управления финансами: "ФинЭксперт", "БЭСТ-ПРО", "IT-предприятие", а также их западные аналоги [1]. Необходимо сказать, что в зависимости от масштаба предприятия и специфики его работы решение должно быть подобрано индивидуально. Бухгалтерскую, учетную программу традиционно выбирает главный бухгалтер, но, безусловно, выбор необходимо согласовать с персоналом.

Активная работа с бухгалтерскими программами началась где-то с 1995 года. Тогда разработчики программного обеспечения только начинали активно осваивать новый для них рынок. Сначала

© Жмака И. А., 2008



все программы были примитивны. Явных лидеров выделить было сложно. Версии программ под Windows были редкостью. Была необходима возможность гибкой настройки под нужды конкретного пользователя. Разработчики пошли двумя концептуально различными путями. Одни начали просто наращивать количество настроек своих программ. Это наименее трудоемкий, простой путь, требующий наименьшего количества капитальных вложений. Поэтому по нему пошли разработчики таких программ, как "Галактика", "R-Style", "БЭСТ", "Парус" и многие другие. Однако есть вторая концепция. Разработчики, следующие ей, увеличили штат сотрудников, разделившись на две взаимодействующие команды. Первая из них – системные программисты – разрабатывала бухгалтерский конструктор (язык программирования), а вторая – прикладные программисты – писала типовые решения для различных участков учета. Вторым путем развития оказался наиболее перспективным потому, что дал потребителям продукт, который они могли доработать под свои запросы [2, с. 36].

Первым этот прогрессивный путь осознала фирма "Плюс/Микро". Данная программа получила название "Лука Про". Однако фирма "Плюс/Микро" допустила большую стратегическую ошибку – не вложила достаточно средств в разработку типовых решений. Из-за этого данная идея не была понята широким кругом потребителей. На рынок вышла очень известная фирма "1С". Она уже имела на своем счету популярный продукт "1С:Бухгалтерия 6.0 для Windows", который довольно примитивен, но добротен и сделан. Их первой разработкой стала "1С:Торговля 7.0" (1997 г.), которая не предусматривала ведение плана счетов. Учет велся на примитивных регистрах – n-мерных таблицах, содержащих учетные данные. "1С" разработала хорошее типовое решение и обеспечила пользователей хорошей поддержкой – документацией, консультацией. Позднее выходит версия "1С:Торговля 7.5". В программу были внесены небольшие изменения. Еще через некоторое время фирма "1С" на основании "1С:Торговли 7.5" создает новый программный продукт. "1С" удаляет регистры, а вместо них вводит бухгалтерские счета и методы работы с ними. Новая программа получила название "1С:Бухгалтерия". Программы были объединены в один комплекс, названный "1С:Предприятие", то есть программы стали выступать частями системы "1С:Предприятие". Первая из них, "управленческая", показывает учет товара для себя, это реальный учет. Другой учет, "финансовый", предназначен для налоговых органов, акционеров и пр. Помимо этого комплексная конфигурация позволяет создавать проводки, документы, свойственные только для "1С:Бухгалтерии" [3].

Можно сделать вывод, что применение той или иной программы существенно облегчает труд бухгалтеров. Но выбор того или другого программного продукта, в первую очередь, должен аргументироваться необходимостью в нем [4]. Занять лидирующее положение на рынке, повысить эффективность работы персонала, создать оптимальную структуру управления – вот первоочередные задачи руководителя предприятия. В бухгалтерской и банковской деятельности это особенно важно, что обуславливает широкое применение бухгалтерских пакетов и программ, благодаря внедрению которых повышается оперативность обработки данных и достоверность деловой информации, принимаются более объективные финансовые и управленческие решения [5].

Литература: 1. Программное обеспечение: создание и учет // Экспресс-анализ законодательных и нормативных актов. – 2005. – №43. – С. 31 – 36. 2. "1С: Бухгалтерия 8.0 для Украины" – новый уровень автоматизации учета // Бухгалтерия. – 2006. – №14. – С. 11 – 15. 3. Какую бухгалтерскую программу выбрать? // Баланс. – 2005. – №51. – С. 46 – 50. 4. Голошевич И. Компьютерная программа – "мираж" в учете // Бухгалтерия. – 2005. – №15. – С. 45 – 49. 5. Лисенко Н. М. Вдосконалення методологічних засад автоматизації обліку суб'єктів господарювання // Актуальні проблеми економіки. – 2005. – №8. – С. 150 – 160. 6. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.99 р. №996-XIV // liga-zakon. com. ua

УДК 657.411.3

Казаковская О. А.

ОТРАЖЕНИЕ В УЧЕТЕ АНУЛИРОВАНИЯ АКЦИЙ (ДОЛЕЙ) СОБСТВЕННОЙ ЭМИССИИ, РАНЕЕ ВЫКУПЛЕННЫХ У АКЦИОНЕРОВ

Операция по формированию уставного капитала осуществляется в деятельности предприятия разово. Изменение уставного капитала, в особенности его уменьшение в связи с аннулированием акций (долей), является операцией еще более редкой, так как не осуществляется на каждом предприятии, что приводит к недостаточному освещению этого вопроса в отечественной литературе.

Цель данной работы – рассмотреть порядок отражения в учете аннулирования акций (долей) собственной эмиссии, ранее выкупленных у акционеров, проанализировать существующие несоответствия традиционного варианта отражения данной операции нормативной базе по финансовому учету и разработать рекомендации по их устранению.

© Казаковская О. А., 2008



Приобретение акций (долей) собственной эмиссии в учете предприятия отражается проводкой дебет счета 45 "Изъятый капитал", кредит счета 31 "Счета в банках", аннулирование – дебет 40 "Уставный капитал", кредит 45 на сумму, соответствующую номинальной стоимости акций (долей), которые аннулируются. Превышение стоимости выкупа акций (долей) над их номинальной стоимостью при аннулировании принято отражать проводкой по дебету 421 "Эмиссионный доход", 425 "Прочий дополнительный капитал", 44 "Нераспределенные прибыли (непокрытые убытки)" и кредиту 45 "Изъятый капитал", обратную ситуацию – дебет 45 "Изъятый капитал", кредит 421 "Эмиссионный доход", 425 "Прочий дополнительный капитал" [1].

Традиционное отражение в учете операций первого случая (дебет 421 "Эмиссионный доход", 425 "Прочий дополнительный капитал", 44 "Нераспределенные прибыли (непокрытые убытки)", кредит 45 "Изъятый капитал") не противоречит нормативной базе по бухгалтерскому учету. Однако во втором случае (дебет 45 "Изъятый капитал", кредит 421 "Эмиссионный доход", 425 "Прочий дополнительный капитал") наблюдается несоответствие, так как, согласно Инструкции о применении Плана счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций (далее – Инструкция о применении Плана счетов), счет 45 "Изъятый капитал" не корреспондирует по дебету с кредитом счета 42 "Дополнительный капитал". Согласно этой инструкции, превышение номинальной стоимости акций (долей) над стоимостью их выкупа необходимо отразить проводкой по дебету 45 "Изъятый капитал" и кредиту 44 "Нераспределенные прибыли (непокрытые убытки)" [2].

Согласно Закону Украины "О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине", предприятие самостоятельно выбирает форму организации бухгалтерского учета как определенную систему регистров учета, порядка и способа регистрации и обобщения информации в них, придерживаясь единых требований, установленных этим Законом, и с учетом особенностей своей деятельности и технологии обработки учетных данных [3]. Следовательно, использование корреспонденции счетов, не предусмотренной Инструкцией о применении Плана счетов, в данном случае не является нарушением.

Более того, использование проводки дебет 45 "Изъятый капитал", кредит 44 "Нераспределенные прибыли (непокрытые убытки)", по мнению автора, не есть целесообразным. Так, согласно этой же инструкции, на субсчете 421 "Эмиссионный доход" отражается прибыль (убыток) от продажи, выпуска или аннулирования инструментов собственного капитала [2]. Согласно положению (стандарту) бухгалтерского учета 13 "Финансовые инструменты" (далее – П(с)БУ 13), к инструментам собственного капитала относятся простые акции, доли и другие виды собственного капитала [4]. Следовательно, поскольку изъятый капитал является инструментом собственного капитала, прибыль от его аннулирования, согласно Инструкции о применении Плана счетов, должна отражаться на субсчете 421 "Эмиссионный доход". Кроме того, по этой же причине на него распространяются нормы П(с)БУ 13, согласно которому прибыль (убыток) от продажи, выпуска или аннулирования выпущенных инструментов собственного капитала эмитент отображает увеличением (уменьшением) дополнительного вложенного капитала [4].

Таким образом, согласно нормативной базе по финансовому учету, единственным верным способом отражения превышения номинальной стоимости акций (долей) над стоимостью их приобретения при аннулировании изъятых капиталов является осуществление бухгалтерской записи дебет 45 "Изъятый капитал", кредит 42 "Дополнительный капитал". По мнению автора, для устранения несоответствий в нормативной базе необходимо внести исправления в Инструкцию о применении Плана счетов, дополнив ее указанной корреспонденцией счетов.

Литература: 1. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні: Навч.-прак. посібник / За ред. С. Ф. Голуба. – Дніпропетровськ: ТОВ "Баланс-Клуб", 2000. – 768 с. 2. Инструкция о применении Плана счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций, утвержденная Приказом Министерства финансов Украины от 30.11.99 г. №291 // www.liga-zakon.com.ua 3. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.99 р. №996-XIV // www.liga-zakon.com.ua 4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 13 "Фінансові інструменти", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 30.11.01 р. №559 // www.liga-zakon.com.ua

Коршунов Е. А.

УДК 339.562(477)

ПРОБЛЕМЫ ИМПОРТА ТОВАРОВ НА ТЕРРИТОРИЮ УКРАИНЫ

Внешнеэкономическая деятельность является стратегическим направлением развития и вступления Украины в европейское экономическое сообщество и Всемирную торговую организацию.

Период с 2000 по 2007 г. отмечен активизацией развивающихся стран в этой сфере [1, с. 3]. Что касается Украины, то следует отметить, что украинские организации, занимающиеся внешнеэкономической деятельностью, сталкиваются с большим количеством проблем, которые носят как объективный, так и субъективный характер. Особенно они характерны для предприятий, импор-

© Коршунов Е. А., 2008

тирующих товары на территорию Украины. Одной из главных проблем является недостаточность денежных средств на текущем гривневом и валютном счетах, в результате чего предприятие для импорта товаров вынуждено прибегать к займам в банках, которые чаще всего представлены в виде кредита или открытой кредитной линии. Соответственно такие средства предоставляются под высокий процент, который выгоден для банка, но не выгоден для субъекта внешнеэкономической деятельности. Это, конечно же, способствует развитию экономики государства в целом, но не развитию субъектов предпринимательской деятельности. Кредиты предоставляются, как правило, только под залог недвижимого имущества, принадлежащего такому предприятию, что требует оценки его стоимости со стороны независимых оценочных фирм, а это ведет к дополнительным расходам. В некоторых случаях кредиты предоставляются под залог импортируемого оборудования.

Все субъекты хозяйствования в Украине имеют право осуществлять внешнеэкономическую деятельность согласно статье 2 Закона "О внешнеэкономической деятельности" [2]. Однако движение товаров и услуг через государственную (таможенную) границу Украины в обоих направлениях подлежит процедуре декларирования и таможенного оформления. Перед тем как начать какие-либо внешнеторговые операции (экспорт, импорт, временный ввоз-вывоз, посреднические соглашения), предприятие должно стать на учет в таможенном органе. Каждое предприятие по украинским законам имеет право самостоятельно декларировать таможенным органам свои товары, которые являются объектами внешнеэкономической деятельности, или поручить эту процедуру так называемым таможенным брокерам – предприятиям или отдельным лицам, имеющим соответствующие полномочия и опыт работы в этом деле. Таможенный контроль и таможенное оформление осуществляются в местах пересечения государственной границы и внутри страны региональными отделениями таможни [3].

Также одной из существенных проблем является процесс растаможивания импортируемых товаров, который характеризуется дополнительными расходами и затратами большого количества времени, что мешает как можно быстрее ввести в эксплуатацию оборудование, чтобы оно начало отработывать затраченные на его приобретение средства.

Но самый спорный вопрос возникает при уплате налога на добавленную стоимость. Таможня со своей стороны рекомендует перечислять НДС на счета таможни, мотивируя это тем, что в противном случае товар не будет растаможен и будет храниться на складе таможни, а предприятие, в свою очередь, будет нести расходы за каждый день его неоформления. Государственная налоговая администрация Украины или районная налоговая по юридическому адресу регистрации такого предприятия рекомендует уплачивать НДС на счета налоговой, мотивируя этот момент тем, что в дальнейшем не известно, когда бюджетное возмещение будет перечислено на расчетный счет субъекта внешнеэкономической деятельности. Конечно же нужно, чтобы такие спорные вопросы решались в рамках действующего правового поля, установленного действующим законодательством Украины. Одним из путей решения проблемы о недостаточности денежных средств на расчетном счете предприятия для уплаты НДС при импорте является оформление налогового векселя, что требует авалирования. Но процедура авалирования достаточно дорогостоящая. Банк берет определенный процент от суммы, на которую выдается налоговый вексель, и процент этот зависит от величины недостающей суммы. Налоговый вексель выдается со сроком погашения не более тридцати дней со дня его предоставления в таможню [4]. Кабинет Министров Украины имеет право определить более продолжительные сроки погашения налогового векселя для отдельных видов деятельности, носящих сезонный характер. Обязанности по погашению налогового векселя не могут передаваться другим лицам. Порядок выпуска, обращения и погашения векселей, которые выдаются на сумму НДС при импорте товаров на таможенную территорию Украины, утверждено Постановлением КМУ от 01.10.97 г. №1104.

Хотелось бы также отметить, что для решения этой проблемы предприятие должно учитывать действия фактора времени при оценке реальной суммы возмещения экспортного НДС и затрат, связанных с оформлением импортного налогового обязательства векселем. Такой подход, прежде всего, связан с дисконтированием фактических затрат предприятия, когда при расчете дисконтного множителя должен быть учтен либо уровень рентабельности предприятия, либо средняя банковская ставка по депозитам.

Решение всех спорных вопросов, возникающих в сфере внешнеэкономической деятельности, даст серьезный толчок в развитии всей экономики Украины, а принятия законов, декретов КМУ, ГНАУ в области налогообложения должны способствовать выведению огромного процента теневой экономики на легальный уровень, что увеличит поступления в бюджеты различных уровней налогов, сборов и обязательных платежей.

Необходимо, чтобы осуществлялось государственное регулирование за деятельностью банков, позволяющее за счет специальных государственных программ предоставлять кредиты на развитие бизнеса не только под условия, выгодные банкам, но и субъектам предпринимательской деятельности. Ведь если посмотреть на зарубежный опыт развития экономики, то она держится и развивается именно за счет малого и среднего бизнеса, который всячески поддерживается со стороны государства. Для того чтобы снизить уровень теневой экономики, нужно, прежде всего, изменить ставки налоговых платежей, сделать их менее высокими, дающими возможность как производить наполнение государственного бюджета, так и стабильно развиваться всей экономике



України в цілому, а планування заключення внешнеекономічних контрактів дозволить визначити майбутню рентабельність фірми з точки зору фінансового обліку та приймати ефективні рішення по управлінню доходами та витратами з позиції управлінського обліку.

Література: 1. Международные валютно-кредитные и финансовые отношения / Под ред. Л. Н. Красиной. – М.: Финансы и статистика, 1994. – 220 с. 2. Закон України "О внешнеэкономической деятельности" от 16.04.91 г. №959-12, с изменениями и дополнениями от 22.12.05 г. №3268-4 // zakon. rada. gov. au/ 3. Таможенный кодекс Украины от 11.07.2002 г. №92-9, с изменениями и дополнениями от 05.06.2003 г. №910-9 // zakon. rada. gov. au/ 4. Закон Украины "О налоге на добавленную стоимость" от 03.04.1997 г. №168/97, с изменениями и дополнениями от 02.10.2003 г. №1218-9 // zakon. rada. gov. au/ 5. Постановление Правления НБУ "Об утверждении Инструкции о перемещении валюты Украины через таможенную границу Украины" от 12.07.2000 г. №283, с изменениями от 12.02.2003 г. №54 // zakon. rada. gov. au/

Лучанинова Г. С.

УДК 657.47

ПРОБЛЕМИ РОЗПОДІЛУ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ

Облік витрат та калькулювання собівартості продукції – одна з найважливіших ланок в управлінні витратами, тому що саме рівень собівартості виробництва одиниці продукції є основою для ухвалення великої кількості управлінських рішень. Оптимальний розподіл загально виробничих витрат дозволить отримати реальну картину стосовно собівартості продукції, що сприятиме підвищенню ефективності управління підприємством. Однак у наш час перед обліковими працівниками, які фактично й виконують вищезгаданий розподіл, постає ряд проблем, пов'язаних з недосконалістю П(с)БО 16 "Витрати" відносно розподілу загально виробничих витрат.

По-перше, це поділ загально виробничих витрат на змінні та постійні. Згідно з п. 16 П(с)БО 16 перелік та склад змінних і постійних загально виробничих витрат установлюються підприємством [1, с. 55]. Разом з тим більшість дослідників вказують на неможливість прямого поділу витрат на змінні та постійні [2, с. 6] або ж підкреслюють можливість такого поділу лише за умови високопрофесійного управлінського судження [2, с. 8]. Тому деякі автори [3, с. 15] через відсутність у П(с)БО 16 методики чіткого поділу витрат на змінні і постійні вказують на "візуальність" та недостовірність поділу, запропонованого цим стандартом. Таким чином, унаслідок того, що на практиці точно розмежувати постійні та змінні загально виробничі витрати не завжди можливо, для облікових, планових і аналітичних цілей, на думку автора, доцільно використовувати розрахункові методи [4, с. 67 – 82], а саме метод найменших квадратів.

По-друге, це поділ постійних загально виробничих витрат на розподілені та нерозподілені, а також їх перерозподіл між витратами звітного періоду й собівартістю реалізованої продукції за період. Такий перерозподіл призводить до порушення принципу нарахування та відповідності доходів і витрат. Віднесення постійних нерозподілених загально виробничих витрат до складу собівартості реалізованої продукції призведе до викривлення показника фактичної собівартості реалізованої продукції [5, с. 131].

Інший бік цієї проблеми – відсутність механізму розподілу постійних нерозподілених загально виробничих витрат між об'єктами реалізації. Автор пропонує розподіляти вказані витрати між видами реалізованої продукції пропорційно доходу від реалізації кожного виду продукції.

Для уникнення невідповідності у Звіті про фінансові результати показника собівартості реалізованої продукції його економічній сутності внаслідок включення до нього величини постійних нерозподілених загально виробничих витрат пропонується:

1) додати до Звіту про фінансові результати розділ "Загально виробничі витрати" [5, с. 132], де й акумулювати суми постійних нерозподілених загально виробничих витрат;

2) позбавитися нерозподіленої частини постійних загально виробничих витрат за допомогою обрання бази розподілу вказаних витрат таким чином, щоб віднести їх до виробничої собівартості продукції в повному обсязі [5, с. 133];

3) за відсутності на підприємстві показника "нормальна потужність" постійні загально виробничі витрати в повному обсязі включити до виробничої собівартості продукції [3, с. 15].

На думку автора, два останні підходи надають можливість підприємствам сформувати реальну інформацію про фактичну собівартість реалізованої продукції у Звіті про фінансові результати.

По-третє, існують проблеми при розподілі загально виробничих витрат між об'єктами витрат. Так, некоректне обрання бази їх розподілу може стати причиною того, що окремі об'єкти витрат

© Лучанинова Г. С., 2008

(види продукції, робіт чи послуг) виявляться збитковими за умови загальної прибутковості підприємства. Тому для отримання достовірних даних по витратах за окремими об'єктами автор пропонує в якості бази розподілу загальногосподарських витрат використовувати маржинальний прибуток [6, с. 70]. Це забезпечить управлінський персонал надійною інформаційною базою для оцінювання порівняної собівартості виробів та для формування цін.

Таким чином, в основі розподілу загальногосподарських витрат повинен лежати детальний аналіз динаміки цих витрат виробничо-економічними службами підприємства та обрання ними належної методики такого розподілу, бо від правильності їх розмежування залежить величина витрат звітного періоду, а отже, і прибуток підприємства.

Література: 1. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 16 "Расходы" // Все о бухгалтерском учете. – 2003. – №14. – С. 54 – 57. 2. Чумаченко М. П(с)БО 16 "Витрати" таки перешкоджає економічній роботі на підприємстві / М. Чумаченко, І. Белоусова // Бухгалтерський облік та аудит. – 2007. – №10. – С. 3 – 10. 3. Чумаченко М. Економічна робота на підприємстві та П(с)БО 16 "Витрати" / М. Чумаченко, І. Белоусова // Бухгалтерський облік та аудит. – 2007. – №3. – С. 13 – 16. 4. Голов С. Ф. Управленческий бухгалтерский учет. – К.: Скарби, 1998. – 384 с. 5. Череп А. В. Управління витратами суб'єкта господарювання. Монографія. Ч. 1. – Харків: ВД "ІНЖЕК", 2006. – 368 с. 6. Орлов О. Нетрадиционный метод распределения накладных затрат / О. Орлов, Е. Рясных // Економіст. – 2005. – №7. – С. 69 – 73.

УДК 336. 773 (477)

Сахаров П. О.

ОСНОВНІ ПРОБЛЕМИ ТА ЗАВДАННЯ СУЧАСНОЇ КРЕДИТНО-БАНКІВСЬКОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ

Сучасна банківська система – це найважливіша сфера національного господарства будь-якої розвиненої держави. Її практична роль визначається тим, що вона управляє в державі системою платежів і розрахунків; більшу частину своїх комерційних справ здійснює через внески, інвестиції й кредитні операції; поряд з іншими фінансовими посередниками банки направляють заощадження населення до фірм і виробничих структур.

В Україні сьогодні домінує раціональна грошово-кредитна політика. Вона покликана мінімізувати інфляцію, сприяти стійкому економічному зростанню, підтримувати рівень валютного курсу на економічно обґрунтованому рівні.

Сама по собі грошово-кредитна політика, як і будь-яка інша політика, не може бути поганою або гарною. Політика оцінюється відповідно до того, наскільки вона відповідає інтересам суспільства (або певної його частини) й наскільки сприяє досягненню поставлених цілей і вирішенню конкретних завдань.

Основною метою грошово-кредитної політики в Україні як складової частини фінансової політики на сьогодні є перехід до економічних методів регулювання грошового обігу через: підвищення ролі банківського кредиту й формування банківських резервів; формування фінансового ринку (купівлі-продажу цінних паперів); призупинення необґрунтованого переходу грошей зі сфери безготівкового обігу в наявний тощо [1].

Основні методи грошово-кредитної політики: визначення й регулювання норм обов'язкових резервів для комерційних банків і фінансово-кредитних установ; процентна політика; рефінансування комерційних банків; керування золотовалютними резервами; операції із цінними паперами на відкритому ринку; регулювання імпорту й експорту капіталів.

Заходи, що вживаються урядом та Національним банком України, дозволяють говорити про тенденцію стабілізації економічного становища в країні і перехід до інтенсивного розвитку народногосподарського комплексу.

Дія механізму грошово-кредитної політики України полягає в послідовному зміцненні грошової одиниці країни – гривні – через відповідний механізм банківської системи.

Перед країною постає завдання переходу до стабільного економічного зростання, що вимагає від Національного банку України створення умов для підвищення інвестиційної активності.

Одним із найважливіших завдань грошово-кредитної політики України стало збільшення коштів у підприємств, скорочення масштабів неплатежів і зниження частки угод, що обслуговуються за допомогою негрошових форм розрахунків [2].

Забезпечення податкових надходжень дозволяє поповнювати бюджет і використовувати видаткові статті у встановленому обсязі. Відсутність наростаючої заборгованості бюджету є серйозним чинником, що скорочує масштаби неплатежів в економіці.

© Сахаров П. О., 2008



Наслідком розширення реальної грошової маси є зростання ліквідності. Під зростанням грошових розрахунків розуміється зростання попиту на реальні касові залишки і збільшення реальної грошової маси.

У теперішній час Україна переходить до зваженої грошової політики на основі поліпшення загальноекономічної кон'юнктури.

Монетарний інструмент регулювання грошово-кредитної політики спрямований на зменшення інфляції й стримування обсягу грошової маси. Згідно зі статистичними даними утримується у двозначних, а то й менших межах (мала місце дефляція), однак показникові особливості її прояву були в останні роки. Так, у 2007 році факторами інфляції стали так звані "цінові шоки" на окремих товарних ринках і різке збільшення соціальних витрат бюджету при уповільненні темпів економічного зростання. Тому стримування інфляції (не тільки попиту, а й витрат) монетарними важелями НБУ дійсно недостатнє, потрібні також антиінфляційні заходи уряду і, в першу чергу, стимуляція внутрішнього ринку й підтримка виробничої індустрії [3].

При аналізі структури керування банків спостерігається заміщення джерел формування їхніх ресурсів. Загострюється проблема недостатності грошових ресурсів для розширення банківської діяльності.

Таким чином, не дивлячись на значні досягнення банківської системи України, її основною проблемою є недостатня капіталізація, що відображається в ряді таких проблем: обмеженість можливостей кредитування, недостатня якість менеджменту, неадекватність керування ризиками та ін. Тим часом слід зазначити, що проблеми банків не є внутрішньоавтономними, а обумовлені проблемами їхніх клієнтів і партнерів. Якість відносин з ними в остаточному підсумку відображає розвиток економіки в цілому як макросистеми.

Література: 1. Економічна теорія: політекономія. Підручник / За ред. В. Д. Базилевича. – К.: Знання, 2006. 2. Економіка: Учеб. посібник / Под ред. Э. А. Кузнецова. – Харьков: Одиссей, 2006. 3. Прусова Л. Г. Економіка в питаннях і відповідях. – К.: АТЗТ "Експрес-об'ява", 1998.

Семенюта Т. В.

УДК 657.372.3: [631.12.658.27]

НАРАХУВАННЯ АМОРТИЗАЦІЇ ТА ЇЇ ВПЛИВ НА ВІДТВОРЕННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Деформація економічних процесів, що відбувається в економіці нашої країни, призвела до скорочення амортизаційних відрахувань, які є джерелом відновлення основних засобів. Відповідно до чинного законодавства України, зокрема Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби", амортизація – це систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів за вирахуванням та умовами використання необоротних матеріальних активів [1].

Амортизація є економічною основою відтворення основних засобів. За допомогою амортизації у вартості виробленої продукції відшкодовується суспільна праця, уречевлена в основних засобах. Таким чином, амортизація фіксує міру зношення основних фондів, виражає величину зменшення їх корисної вартості й акумулює кошти для їх оновлення [2].

П(С)БО 7 "Основні засоби" передбачає 5 методів нарахування амортизації: прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискорення зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий.

Основна мета даного дослідження – з'ясування того, який саме метод нарахування амортизації є більш доцільним та ефективним для сільськогосподарських підприємств.

Досліджувалася дана проблема на підприємствах Лубенського району Полтавської області. Серед передових підприємств району, зокрема СТОВ "Удай", СТОВ "Світоч", ТОВ "Полтава-2006", Держспецгосп "Дружба", ПСП "Оберіг", використовуються лише три із зазначених методів нарахування амортизації: прямолінійний, виробничий та податковий. Методи прискореної амортизації не використовуються, бо є ефективними тільки для високорентабельних підприємств [3].

Сільськогосподарські ж підприємства району знаходяться в досить скрутному становищі і не є такими.

У переважній більшості досліджуваних підприємств основні засоби досить давно не оновлювалися, а тому суттєво зношені й мають незначну балансову вартість. Особливо зношеною є сільськогосподарська техніка, 90% якої вже давно експлуатується за межами амортизаційного строку.

Про те, що досить швидко скоротились амортизаційні відрахування, свідчить структура затрат.

© Семенюта Т. В., 2008

Так, у одному з підприємств району – ПСП "Оберіг" – загальні витрати на виробництво у 2005 році становили 4 567,8 тис. грн., із яких амортизація складала 78,3 тис. грн. На початок 2008 року загальні витрати – 6 345,9 тис. грн., а амортизація – лише 24,7 тис. грн.

У СТОВ "Світоч" амортизаційні відрахування на початок 2008 року скоротилися з 65,3 тис. грн. у 2005 році до 33,4 тис. грн.

У зв'язку з цим спостерігаємо значне скорочення амортизаційних відрахувань. А для просто-го відтворення сільськогосподарської техніки необхідно щорічно акумулювати та відносити на витрати виробництва в 5 разів більше, ніж фактично нараховується тепер.

В умовах недостатньої забезпеченості сільського господарства інвестиціями, швидкого "старіння" основних засобів та зменшення з року в рік їх залишкової вартості найприйнятнішим методом нарахування амортизації є пряомолінійний. Розрахунок амортизації за пряомолінійним методом здійснюється за формулою:

$$PСА = (ПВ - ЛВ) : СКВ,$$

де РСА – річна сума амортизації;

ПВ – первісна вартість;

ЛВ – ліквідаційна вартість;

СКВ – строк корисного використання.

У ТОВ "Полтава-2006" пряомолінійний метод нарахування амортизації було впроваджено з 1 січня 2006 року. До цього підприємство користувалося виробничим методом. На початок 2008 року амортизаційні відрахування зросли з 26,7 тис. грн. у 2006 р. до 45,8 тис. грн.

Суму нарахованої амортизації дані підприємства відображають збільшенням суми витрат підприємства та зносу необоротних активів. Тобто нарахування амортизації відображається за кредитом рахунку 13 "Знос (амортизація) необоротних матеріальних активів" та дебетом рахунку витрат (23, 91, 92, 93, 949, 99, 15) [4].

За результатами проведеного дослідження доцільним буде впровадження в сільськогосподарських підприємствах саме пряомолінійного методу нарахування амортизації, тому що використання цього методу дасть можливість протягом усього терміну експлуатації основних засобів рівномірно переносити їхню вартість на собівартість продукції шляхом нарахування й розподілу амортизаційних відрахувань, а також уможливити створення реального джерела для відтворення основних засобів.

Література: 1. П(С)БО 7 "Основні засоби", затверджене Міністерством фінансів України від 27 квітня 2000 р. №92 // www.nau.kiev.ua 2. Данилів Б. В. Амортизаційна політика в сільському господарстві: вплив на відтворення основних засобів // Економіка АПК. – 2007. – №6. – С. 25 – 32 3. Бондарчук М. Ю. Амортизаційна політика в технічному оновленні сільськогосподарських підприємств // Економіка АПК. – 2007. – №7. – С. 75 – 80. 4. Огійчук М. Ф. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах: Підручник / За ред. М. Ф. Огійчука. – 4-ге вид. – К.: Алерта, 2007. – 980 с.

УДК 658.012

Симоненко А. А.

ВЛИЯНИЕ РАЗВИТИЯ СИСТЕМЫ МЕНЕДЖМЕНТА ПРЕДПРИЯТИЯ НА ВЫБОР СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

В рыночных отношениях основным критерием деятельности предприятия является получение максимальной прибыли в настоящем и будущем. Поэтому возникает острая необходимость в управлении затратами и наличии такой информационной системы, которая удовлетворяла бы запросы внутренних пользователей в процессе принятия управленческих решений относительно деятельности предприятия. Такой информационной системой является управленческий учет.

Управленческий учет – это процесс выявления, измерения, накопления, анализа, подготовки информации, которая используется управленческим звеном для планирования, оценки и контроля всередине предприятия [1].

© Симоненко А. А., 2008



Поскольку управленческий учет является гибкой, динамической и модифицированной информационной системой, его следует рассматривать как систему, находящуюся на грани двух глобальных систем процесса управления предприятием.

В настоящее время в научном мире ведутся споры относительно того, является ли управленческий учет подсистемой как таковой.

На взгляд автора, управленческий учет – подсистема менеджмента и бухгалтерского учета. Для того чтобы аргументировать данную точку зрения, необходим экскурс в историю формирования управленческого учета.

В своем развитии управленческий учет прошел четыре стадии: 1) калькулирование затрат; 2) производственный учет; 3) управленческий учет; 4) управление затратами, или стратегический учет. Поскольку управленческий учет формируется под воздействием запроса системы менеджмента, рассмотрим этапы его развития в разрезе функций, которые возложены на данную систему. Каждый этап развития управленческого учета характеризуется нарастанием функций системы менеджмента [2].

На первой стадии управленческий учет характеризовался выполнением функций контроля, подсчета и накопления. При этом он использовал только такие методы финансового учета, как счет и двойная запись, инвентаризация, документация, оценка [3].

Вторая стадия управленческого учета охватывает период развития мировой экономики, когда большинство предприятий придерживается производственной концепции. Суть данной концепции состоит в том, что потребители отдадут предпочтение более дешевым и доступным для приобретения товарам. Поэтому деятельность предприятия направлена на поддержание низких расходов и цен на продукцию, на постоянное усовершенствование и разработку ее модификаций. Таким образом, этот этап управленческого учета как информационная система, реагирующая на запросы системы менеджмента предприятия, выполняет функции учета, анализа затрат по центрам их возникновения и контроля с целью повышения эффективности деятельности предприятия, а также возникают зачатки планирования в процессе принятия решения относительно ценообразования и ассортимента. На этой стадии было разработано большое количество методов и их элементов, таких, как: группировка, обобщение, нормирование; "стандарт-кост", нормативное и фактическое калькулирование, стандартные расходы. При этом применялись и методы финансового учета, которые использовались на первой стадии.

На третьей стадии управленческий учет выполняет свои базовые функции и расширяет функции анализа и планирования. В связи с возникновением обратной связи между процессами обобщения информации о производстве и принятием решений были разработаны такие методы, как: "директ-кост", метод сегментного анализа, калькулирование по операциям, по процессам и по заказам, линейное программирование, методы корреляционного анализа. Данная стадия развития характеризуется применением методов предыдущих этапов и внедрением метода бюджетирования [2].

На четвертой стадии управленческий учет перерастает в стратегический учет, задачей которого является удовлетворение информационных потребностей внутренних пользователей для повышения эффективности управления предприятия и улучшения его результатов в будущем. То есть управленческий учет становится комплексной и гибкой информационной системой, направленной на планирование, координацию, организацию, прогнозирование деятельности предприятия. Данная система использует методы имитационного моделирования, принятия альтернативных решений, экспертных оценок. Широко используется метод бюджетирования и происходит дальнейшее развитие математических методов. Хотя по вопросам признания учета стратегическим в настоящее время ведутся широкие дискуссии среди ученых [1 – 5].

Таким образом, в зависимости от уровня развития менеджмента на предприятии специалист выбирает и внедряет стадию развития управленческого учета с соответствующими методами. Из этого следует, что для эффективного принятия управленческого решения целесообразно разработать единую концепцию метода управленческого учета. Эта концепция должна быть основанной на системном подходе и способной обеспечивать не только оценку финансового состояния и финансовых результатов деятельности прошлых лет, но и эффективность планирования, нормирования, контроля и прогнозирования [5].

Литература: 1. Нападовська Л. Управлінський облік. – Дніпропетровськ, 2000. – 450 с. 2. Лабунская С. В. Управленческий учет. Конспект лекций для студентов специальности 8.050106 всех форм обучения. Ч. 1. – Харьков: Изд. ХНЭУ, 2005. – 60 с. 3. Гуцайлюк З. Ще раз про місце та роль управлінського обліку в інформаційній системі господарюючих суб'єктів // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – №11. – С. 45 – 49. 4. Микитенко Т. Коли бухгалтерський облік є наукою // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – №8 – С. 196 – 210. 5. Нападовська Л. Методологічні засади управлінського обліку // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – №4. – С. 26 – 31.

УПРОВАДЖЕННЯ МІЖНАРОДНИХ ЗАСАД ОБЛІКУ І ЗВІТНОСТІ: РЕАЛІЇ ТА ПЕРСПЕКТИВИ

Для нормального функціонування в будь-якій структурі ринкової економіки необхідно, щоб учасники, приймаючи рішення, мали правдиву й об'єктивну інформацію про майно, грошовий та фінансовий стан, результати роботи (прибуток, дохід або збитки), а також про систему їх формування на підприємстві. Важливим завданням зовнішньої політики України є входження її до Європейського Союзу.

Упровадження міжнародних стандартів фінансової звітності у систему бухгалтерського обліку дасть змогу відобразити умови ринкової економіки в повному обсязі та стати зрозумілою для іноземних інвесторів.

За останні роки відбулася концептуальна розробка реформування бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних стандартів, зроблені спроби створити проекти нормативної бази бухгалтерського обліку, актуальні моменти обговорювались на міжнародних конференціях, "круглих столах" тощо, однак процес упровадження в Україні міжнародних стандартів фінансової звітності зіштовхується з вирішенням певного кола проблемних питань.

Так, з точки зору Міністерства фінансів України, перш за все необхідно окреслити правовий аспект труднощів, що виникають при впровадженні Міжнародного стандарту фінансової звітності (МСФЗ), оскільки на сьогодні залишається невизначеним шлях включення міжнародних стандартів у правове поле України. Крім того, як відомо, не всі вимоги МСФЗ можуть бути реалізовані при складанні звітності вітчизняними підприємствами, що стосуються, наприклад, відображення в обліку та звітності інвестиційної вартості [1].

Слід зазначити, що такі питання можуть бути вирішені нашою державою на підставі міжнародного досвіду та специфіки національної економіки.

Виникають також труднощі впровадження міжнародних стандартів, що пов'язані з необхідністю співпраці з Радою з міжнародних стандартів фінансової звітності з метою отримання актуальної інформації про зміни до існуючих стандартів та про нові МСФЗ.

Упровадження вимагає значної підготовки фахівців, які повинні складати фінансову звітність згідно з міжнародними стандартами на рівні установ – регуляторів фінансових ринків. Відсутність матеріальної бази та коштів щодо переходу на МСФЗ також є однією з нагальних проблем. Реальну допомогу підприємцям сьогодні можуть надати лише ті організації, що вже створили необхідну матеріальну базу та мають відповідні програми.

Слід також зупинитися на мовному аспекті, оскільки зміст перекладеного з англійської мови тексту МСФЗ, а також професійна навчальна література з облікового циклу дисциплін не завжди показують суть тієї чи іншої економічної категорії. Також існують труднощі й у придбанні авторських прав на видання й переклад МСФЗ [2].

Отже, з-поміж переваг МСФЗ для України існують і недоліки, що призвели до зниження прибутків підприємств, тому що стандарти та калькуляція собівартості за колишньою методологією бухгалтерського обліку й сучасною дуже відрізняються. У зв'язку з цим залишається доцільним упровадження МСБО поетапно. Неабияку роль щодо цього слід покласти на органи державної влади, які регулюють організацію та методику бухгалтерського обліку і звітності.

Необхідно зазначити, що ефективне впровадження МСФЗ в Україні як одного з факторів інноваційно-інвестиційного розвитку держави повинно супроводжуватися створенням методичних рекомендацій щодо застосування міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності; вдосконаленням первинної облікової документації з урахуванням міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і фінансової звітності; координацією дій органів державної влади; міжнародною співпрацею в рамках спеціалізованих професійних організацій тощо [3].

Упроваджувати основні принципи міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності необхідно всім підприємствам. Але потрібно встановити різні вимоги до об'єкта розкриття інформації у фінансовій звітності для різних груп підприємств, зокрема, з урахуванням їх в операціях на ринках капіталів та об'єктах діяльності.

Зараз Україна має достатньо потенціалу до подальшого розвитку, вона також зацікавлена в переорієнтації економіки на високотехнологічну. Вузкоспецифічні на перший погляд проблеми бухгалтерського обліку насправді є однією з важливих умов проведення економічних реформ. Таким чином, унаслідок упровадження МСФЗ в Україні буде створена прозора та зрозуміла для всього світу система контролю за діяльністю суб'єктів господарювання.

Література: 1. Голов С. Міжнародні стандарти фінансової звітності: сучасний стан та застосування // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – №8 – 9. – С. 88 – 100. 2. Нищенко ЛІ. Гармонізація бухгалтерського обліку та фінансової звітності України з міжнародними стандартами. – 2006. – №5. – С. 6 – 8. 3. Розпорядження "Про схвалення Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні" від 24 жовтня 2007 р. №911-р. // www.kmu.gov.ua/control

ПРИМЕНЕНИЕ КАССОВЫХ ОРДЕРОВ КАК БЛАНКОВ СТРОГОГО УЧЕТА

Постановлением КМУ от 06.06.2007 г. №809 были внесены изменения в раздел II приложения к Постановлению КМУ от 19.04.93 г. №283 "Об установлении порядка изготовления бланков ценных бумаг и документов строгого учета", согласно которому приходные и расходные кассовые ордера получили статус бланков строгого учета [1]. Данное Постановление вступило в силу с 01.01.2008 г., следовательно, именно с этой даты приходные и расходные кассовые ордера должны четко соответствовать своему новому статусу. В соответствии с Правилами изготовления бланков ценных бумаг и документов строгого учета бланки ордеров должны содержать типографскую нумерацию. Однако из-за несовершенства законодательной базы возникают сложности с практическим исполнением данного постановления, в связи с чем эта тема является особенно актуальной.

Данный вопрос рассматривался многими специалистами бухгалтерского учета, а именно: О. Кононенко, Н. Беловой, И. Назарбаевой, Т. Крысенко.

От обычного бланк строгого учета отличается тем, что его полиграфическое исполнение отвечает нормативно-технической документации, разрабатываемой для каждого вида бланка (не допускается применение того же самого графическо-художественного оформления бланков разных видов и назначения). Для каждого вида бланков разрабатывается специальная технология изготовления и средства защиты от подделки. Кроме того, на бланках строгого учета обязательно указываются серия и номер. Поэтому целью данной работы является анализ формы и усовершенствование бланков строгой отчетности, таких, как приходные и расходные кассовые ордера.

В настоящее время в продаже имеются бланки кассовых ордеров, которые по своему внешнему виду соответствуют их новому статусу: они изготовлены типографским способом, имеют серию, номер и определенную степень защиты (водяные знаки). Из информации, нанесенной на бланки, следует, что данные типовые формы кассовых документов утверждены Приказом Министерства статистики Украины от 15.02.96 г. №51 "Об утверждении типовых форм первичного учета кассовых операций" [2]. Обратившись к этому документу, нельзя не заметить существенное различие – типовые формы, приведенные в этом документе, не имеют такого реквизита, как "Серия _". С ведением законодательного использования кассовых ордеров как бланков строгого учета никаких изменений или дополнений в Приказ Министерства статистики Украины не было внесено. Согласно Положению о ведении кассовых операций в национальной валюте в Украине, утвержденному Постановлением Правления НБУ от 15.12.2004 г. №637, "кассовый ордер — первичный документ (приходный или расходный кассовый ордер), применяемый для оформления поступлений (выдачи) наличности из кассы [3]. Форма кассовых ордеров установлена Приказом Министерства статистики Украины от 15.02.96 г. №51 "Об утверждении типовых форм первичного учета кассовых операций" (п. 1.2 главы I). Именно эти документы и должны использоваться предприятиями. Когда была предпринята первая попытка введения приходного кассового ордера как бланка строгого учета, Министерство статистики Украины утвердило приказом не только форму приходного кассового ордера как бланка строгой отчетности, но и инструкцию о порядке его изготовления, хранения и использования, но данный документ был отменен самим же Министерством статистики Украины. Постановление же КМУ от 06.06.2007 г. №809 внесло лишь дополнение в номенклатуру бланков строгой отчетности, следовательно, именно с момента вступления в силу изменений бланки кассовых ордеров относятся к бланкам строгого учета. За принятием постановления КМУ должны были последовать другие документы или появиться разъяснения по поводу бланков кассовых документов, в частности, изменяющие существующий бланк или утверждающие новый. Однако никаких новых документов не было принято, никаких разъяснений не последовало [4].

Также не стоит забывать о том, что практически все предприятия ведут автоматизированный учет, в том числе и кассовых операций. Многие из них оформляют большое количество кассовых документов, и их выписка теперь займет много времени. Кроме потери времени, связанной с выпиской данных документов, необходимо обратить внимание на финансовые потери предприятий, ведь стоимость бланков составляет 18,00 грн. (на 26.02.08), а уменьшить данные расходы предприятию никак не удастся, поскольку оно не может отказаться от ведения кассовых операций вообще.

Таким образом, кассовые ордера теперь являются бланками строгой отчетности, однако никаких разъяснений по поводу образца бланка пока не приняты. В принципе данный бланк соответствует статусу бланка строгого учета, но на нем не указан такой атрибут, как "Серия _". Поэтому необходимо, чтобы в ближайшее время этот вопрос был урегулирован законодательно.

Литература: 1. Постановление Кабинета Министров Украины от 19.04.93 г. №283 "Об установлении порядка изготовления бланков ценных бумаг и документов строгого учета" (с изменениями, внесенными Постановлением КМУ от 06.12.07 г. №809) // www.giev.rada.ua 2. Приказ Министерства статистики Украины от 15.02.96 г. №51 "Об утверждении типовых форм первичного учета кассовых операций" // www.giev.rada.ua 3. Положение о ведении кассовых операций в национальной валюте в Украине, утвержденное Постановлением Правления НБУ от 15.12.2004 г. №637 // www.giev.rada.ua 4. <http://www.buhgalteria.com.ua>

ПРОБЛЕМЫ ФУНКЦИОНИРОВАНИЯ СУБЪЕКТОВ МАЛОГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА В УКРАИНЕ И ПУТИ ИХ РЕШЕНИЯ

В условиях рыночной экономики уровень бюджетных поступлений зависит в значительной мере от деятельности предпринимательских структур, в том числе субъектов малого бизнеса, и системы их налогообложения. Без выполнения комплекса мероприятий по повышению бюджетных поступлений невозможно решить проблемы инвестиционной активности, социальные проблемы, а также проблемы мобилизации финансовых ресурсов для обеспечения выполнения функций государства. Существование таких проблем обуславливает актуальность данной темы.

Целью работы является выявление проблем функционирования субъекта малого предпринимательства и выделение направлений, их совершенствование.

Малый бизнес – один из важнейших инструментов, оказывающих содействие повышению занятости населения, созданию и увеличению национального продукта страны.

В то же время на современном этапе становления экономики развитию малого предпринимательства не уделяется должного внимания.

По мнению автора, основной причиной несовершенства функционирования малого бизнеса являются противоречия в действующем законодательстве. Так, Закон "О государственной поддержке малого предпринимательства" говорит о том, что субъект малого предпринимательства сам выбирает систему налогообложения, а в то же время Указом Президента "Об упрощенной системе учета и отчетности" вводятся критерии субъектов малого предпринимательства, которые могут перейти на упрощенную систему налогообложения [1; 2].

Кроме того, проблемой малого бизнеса являются ставки налогов. Субъект малого предпринимательства не всегда может уплатить 25% налога на прибыль, но шкала дифференцированных ставок налоговыми органами не разработана.

Очень серьезные проблемы, недостатки функционирования малого бизнеса связаны с его налогово-информационным обеспечением. Его субъекты страдают от монополии налоговых инспекций на информацию, особенно подзаконные акты, внутренние инструкции и разъяснительные документы, которые практически не доступны плательщикам налога. В ситуации, когда вопросы налогообложения регулируются несколькими сотнями правовых актов и инструктивных документов, работники налоговых служб могут разъяснить все неясности законодательных положений на пользу бюджета [3].

По данным Института реформ, 97% опрошенных руководителей предприятий не довольны высокими ставками налогов, 86% считают, что существует слишком много разных налогов, а 77% – что частые смены налоговой отчетности очень вредят работе их предприятий.

Вместе с тем в рыночной экономике перед любой организацией встает вопрос, каким образом необходимо организовать бизнес, чтобы доходы были максимально возможными, налоги минимальными, а организация законопослушной. Это возможно только в том случае, если минимальное налогообложение проводится с учетом норм и требований действующего законодательства, а также производится планирование доходов и расходов.

Сегодня в Украине необходимо создание оптимальной и эффективной налоговой системы. Это можно сделать, если налоговое законодательство придет к четкости, устранению неоднозначных норм и положений, упростится налоговый учет, устранятся несоответствия, которые возникают на стыке налогового и гражданского, налогового и криминального, налогового и административно-го права [4].

Налоговая политика относительно субъектов малого предпринимательства должна предусматривать также направленность налоговой системы на партнерские отношения между субъектами малого предпринимательства и правительства с учетом тех обстоятельств, что государство сможет повысить свои доходы, если сектор малого предпринимательства будет функционировать успешно.

Идеальную форму налоговой системы, по мнению автора, могут составить 4 направления:

1. Финансовое: соответствие налоговой системы мировым стандартам.
2. Экономическое: налоговая система должна базироваться на основных проблемах налогов, которые приводятся к изъятию, с одной стороны, и погашению большей части затрат государственного бюджета – с другой.
3. Социальное: налоговая система должна обеспечить равный подход ко всем слоям населения и отдельных хозяйственных единиц.
4. Организационное: налоговая система должна быть четко разделенной на общегосударственную и местную.



Необходимо создать такую налоговую систему, в которой все налоги и сборы будут экономически обоснованными и законно обоснованными, легко и однозначно рассчитываться, не затруждая развитие предприятия. Но в каждом подходе необходим комплекс, нужна взаимосвязь всех элементов хозяйственного механизма.

Литература: 1. Закон Украины "Про державну підтримку малого підприємництва" від 19.10.2000 р. №2063-111 // <http://zakon.rada.gov.ua/> 2. Указ Президента України "Про спрощену систему оподаткування, обліку і звітності суб'єктів малого підприємництва" від 28.06.99 р. №746/99 // <http://zakon.rada.gov.ua/> 3. Сухорукова Т. Державна підтримка бізнесу // Економіка України. – 2005. – №1. – С. 47 – 51. 4. Злобина Л. А. Оптимизация налогообложения экономического субъекта: Учеб. пособие / Л. А. Злобина, М. М. Стажкова. – М.: Академический проект, 2003. – 240 с.

Титарева Е. Л.

УДК 336.227

НАЛОГОВЫЙ КРЕДИТ ПРИ ИМПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЯХ

Очень часто налогоплательщики сталкиваются с ситуацией, когда изменения, вносимые законодателем в действующий не один год порядок налогообложения, приводят к несоответствию существующих норм законов и законодательных актов.

Такая ситуация сложилась и у плательщиков налога на добавленную стоимость, приобретающих товары у нерезидента. Причиной этого стал порядок формирования налогового кредита по налогу на добавленную стоимость, измененный Законом Украины "О внесении изменений в некоторые законодательные акты Украины по вопросам налогообложения" от 30.11.2006 г. №398-V [1]. Именно этот Закон внес дополнения в пп. 7.4.1 ст. 7 Закона Украины "О налоге на добавленную стоимость" [2].

Базой налогообложения товаров, импортируемых на таможенную территорию Украины, согласно Закона Украины "О налоге на добавленную стоимость", является договорная стоимость таких товаров, но не менее таможенной стоимости, указанной в ввозной таможенной декларации [1, п. 4.3 ст. 4]. Для операций по импорту товаров (сопутствующих услуг) и по поставке услуг нерезидентом на таможенную территорию Украины право на налоговый кредит возникает по дате уплаты налога по налоговым обязательствам, датой возникновения которых является дата представления таможенной декларации с указанием в ней суммы налога, подлежащего уплате. Для отражения суммы налогового кредита необходимо соблюдение Закона "О налоге на добавленную стоимость": импортированные товары должны использоваться в облагаемых НДС операциях в рамках хозяйственной деятельности плательщика налога [1, п.п. 741 п. 74 ст. 7]. Поскольку теперь этот подпункт не содержит привязки налогового кредита к валовым расходам, то считается вполне правомерным отражение налогового кредита по НДС, уплаченного таможенным органам в момент таможенного оформления. Здесь важно отметить, что до 01.01.2007 г. в соответствии с действующей в то время редакцией п.п. 741 п. 74 ст. 7 Закона Украины "О налоге на добавленную стоимость" вся сумма НДС, фактически уплаченная импортером при таможенном оформлении ввозимого товара, попадала в налоговый кредит (разумеется, если приобретенные товары предполагалось использовать в налогооблагаемых операциях в рамках хозяйственной деятельности плательщика налога).

В настоящее время сложилась иная ситуация. Изменившийся пункт Закона Украины "О налоге на добавленную стоимость" указывает на необходимость формирования налогового кредита, исходя из договорной (контрактной) стоимости ввозимых товаров (услуг), но не выше уровня обычных цен. А как известно, при таможенном оформлении импортируемых товаров базой налогообложения является их договорная (контрактная) стоимость, но не ниже таможенной стоимости, указанной в ввозной ГТД [1, п. 4.3 ст. 4].

Договорная стоимость товаров на таможенной территории Украины формируется исходя из сложившихся на момент продажи рыночных условий (спроса, качества товара, известности производителя и др.), и поскольку каждое предприятие-импортер может обосновать причину, по которой для определенного товара установлена именно такая договорная цена (условия поставки, сопоставимые условия, скидки и др.), тогда договорная цена равна обычной цене. Договорная стоимость импортных товаров очень часто оказывается ниже, чем установленная Таможенным кодексом минимальная таможенная стоимость. В результате этого сумма налоговых обязательств по НДС, начисленных при продаже товаров на территории Украины, ниже суммы налогового кредита, отраженного при ввозе товаров.

© Титарева Е. Л., 2008

Таким образом, до 01.01.07 г. связи между суммами налогового кредита и договорной стоимости не существовало. После указанной даты сумма налогового кредита составляет 20% от договорной (контрактной) стоимости ввозимых товаров. В результате сумма, которую импортер – плательщик НДС – уплатит в бюджет при таможенном оформлении, всегда будет больше суммы, которую можно включить в налоговый кредит.

Для разъяснения дальнейших действий налогоплательщикам Государственной налоговой администрацией Украины издано Письмо-разъяснение от 23.05.2007 г. №216/4/16-1510, в котором было рассмотрено обращение об определении суммы налогового кредита по импортным товарам и сделано следующее разъяснение: "поскольку цена импортного товара в целях исчисления НДС регулируется нормами Закона об НДС и таможенного законодательства, устанавливается в размере договорной (контрактной) стоимости такого товара, но не менее таможенной стоимости, с учетом указанных расходов и налогов, сборов, в том числе акцизных сборов, ввозной таможенной пошлины, включаемых в цену товаров согласно законам Украины по вопросам налогообложения, то уплаченный при импорте НДС, исчисленный в соответствии с требованиями налогового и таможенного законодательства, включается в состав налогового кредита налогоплательщика при условии использования импортированных товаров в налогооблагаемых операциях в пределах хозяйственной деятельности налогоплательщика". Но, как известно, в соответствии с Письмом Минюста Украины №4-7620-20 от 17.04.2005 г. налоговые разъяснения не имеют силы нормативного акта, а носят лишь разъяснительный характер и не должны содержать новых правовых норм. Таким образом, можно констатировать, что, не смотря на все расхождения в нормативных документах, законодательных актах и письмах-разъяснениях ГНАУ, для налогоплательщиков начиная с 01.01.2007 г. сумма НДС, уплачиваемая при таможенном оформлении импортных товаров, в соответствии с Законом Украины "О налоге на добавленную стоимость", будет больше суммы НДС, которую разрешено включать в налоговый кредит.

Таким образом, очередное противоречие в налоговом законодательстве ставит перед предприятием новые проблемы и затрудняет ведение бизнеса, с одной стороны, и требует согласования на законодательном уровне – с другой.

Литература: 1. Закон Украины "О внесении изменений в некоторые законодательные акты Украины по вопросам налогообложения" от 30.11.2006 г. №398-V // <http://zakon.rada.gov.ua> 2. Закон Украины "О налоге на добавленную стоимость" от 03.04.97 г. №168/97-ВР // <http://zakon.rada.gov.ua> 3. Войтенко Т. ВЭД: бухгалтерский и налоговый учет в подробностях. – Харьков: Фактор, 2007. – С. 163 – 166. 4. Самарченко Е. Изменение 2007: ударим НДСом по импортерам // Бухгалтерия. – 2007. – №8. – С. 54 – 56.

УДК 657.42

Цибулько Д. І.

ОБЛІК ЯК ІНСТРУМЕНТ УПРАВЛІННЯ ІННОВАЦІЙНИМИ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА

Інноваційна модель розвитку підприємств висуває завищені вимоги до внутрішнього механізму управління, одним із ключових компонентів якого є система обліку та аналіз витрат. Головне завдання при цьому – можливість чітко ідентифікувати витрати, пов'язані з конкретними технологічними операціями та продуктами. Відсутність відповідної законодавчої бази з відображення витрат інноваційної діяльності, а також методики їх бухгалтерського обліку обумовлює актуальність написання даної роботи.

Як вважають деякі автори (О. В. Кантаєва, О. Кузьменко, В. М. Гончаров, А. А. Голубенко, А. В. Гриньов, А. А. Пересада) та як показує практичний досвід діяльності підприємств, інновації можуть бути представлені за наступними напрямками:

- капітальні інновації у створення нових видів основних засобів;
- інтелектуальні та капітальні інновації у створення нематеріальних активів;
- оборотні інновації у створення нових видів готової продукції, товарів, робіт та послуг.

Таким чином, методика відображення витрат інноваційної діяльності буде залежати від спеціфіки галузі, в якій працює підприємство [1 – 3].

Однією з проблем, які виникають перед підприємством на шляху до реалізації інновацій, що недостатньо розглянуті в літературі, є інформаційне забезпечення інноваційної діяльності. Всю сукупність проблем, що виникають перед керівництвом підприємства, можна розділити на стандартні (звичайні) – такі, як час та розмір закупівель, оптимальна структура випуску продукції та ін. – і не-



стандартні, які виникають уперше. Перед керівниками вітчизняних підприємств нестандартних проблем виникає все більше й більше. Отже, метою даної роботи є використання бухгалтерського обліку для відображення інноваційних витрат підприємства та обґрунтування особливостей, які виникають при їх відображенні [3].

Інноваційна діяльність сьогодні потребує значних витрат, що обумовлено великою наукомісткістю інноваційних продуктів. Навіть великі корпорації не завжди мають достатньо коштів, щоб самостійно фінансувати створення та впровадження нового продукту. Тому кожному підприємству, зважаючи на свої можливості, необхідно розробляти оптимальну стратегію фінансування інноваційної діяльності. Такою стратегією фінансування витрат інноваційної діяльності для підприємств можуть служити амортизаційні відрахування. Використовуючи дане джерело фінансування, у підприємства не будуть виникати зобов'язання щодо повернення чи виплати процентів, дивідендів, отже, підприємство не ризикує своїми активами. Для цього підприємству потрібно створити амортизаційний фонд, який буде накопичуватися щомісяця за рахунок амортизаційних відрахувань і направлятиметься на розвиток виробництва. Крім того, підприємства, які займаються інноваційною діяльністю, особливо вперше, зіштовхнуться з проблемою обліку цих витрат та вибіркою інформації, необхідної для оцінки інноваційних процесів, тому бухгалтерський облік покликаний забезпечити керівництво підприємства всією потрібною інформацією для прийняття своєчасних і обґрунтованих рішень. Як уже зазначалося, сучасний стан бухгалтерського обліку характеризується відсутністю чіткої законодавчої бази при відображенні витрат інноваційної діяльності. Розроблені в економічній теорії та затверджені в законодавчій базі підходи до визначення економічної сутності інновацій є основою для розробки методики їх бухгалтерського обліку [4].

Отже, для того щоб прослідкувати за інформацією, яка необхідна для цілей бухгалтерського обліку та для керівництва підприємства щодо витрат інноваційної діяльності, автором даної роботи пропонується виділити з вищевказаних капітальні інновації та охарактеризувати спосіб оцінки фактичних витрат капітальних інновацій.

Для оцінки фактичних витрат капітальних інновацій та фінансового планування інновацій можна запропонувати підприємству внести деякі корективи й виділити окремі субрахунки: 157-1 "Капітальні інновації", 157-2 "Придбання активів для інновацій" для того, щоб відстежити всю необхідну інформацію, яка стосується оцінки обліку та ефективності використання інновацій.

Література: 1. Закон України "Про інноваційну діяльність" від 4 липня 2002 р. №40-IV, зі змінами та доповненнями від 25 березня 2005 р. №2505-IV // <http://zakon.rada.gov.ua/> 2. Гончаров В. М. Управління інноваціями як елемент стратегічного розвитку підприємств // Вісник Донецького державного університету економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського. – 2003. – №3. – С. 90 – 95. 3. Кузьменко О. Оцінка пріоритетності інноваційних проектів на підприємстві // Схід. – 2004. – №5. – С. 37 – 41. 4. Кангаева О. В. Обоснование инновационных затрат предприятия для достижения и конкурентоспособности продукции // Вісник Житомирського державного технічного університету. – 2003. – №4. – С. 312 – 317.

Шелехань Е. Ю.

УДК 657. 432

ДЕБИТОРСКАЯ ЗАДОЛЖЕННОСТЬ В СЛУЧАЕ ЛИКВИДАЦИИ ДОЛЖНИКА

В современных условиях хозяйственной деятельности любого предприятия возникает как дебиторская, так и кредиторская задолженность. В зависимости от финансового состояния предприятия и его партнеров такие два вида задолженности могут в последующем перерасти в сомнительную задолженность, а потом в безнадежную, если не принять соответствующих мер. Особое внимание заслуживает проблема учета дебиторской задолженности в случае ликвидации должника. Проблемой учета сомнительной и безнадежной задолженности занимались такие ученые, как Н. Лапина, В. Завгородний, И. Губина, Я. Соколов.

Целью данной работы является освящение вопроса учета списания дебиторской задолженности в случае ликвидации должника.

В соответствии с требованиями П(с)БУ 10 "Дебиторская задолженность" безнадежная задолженность – это текущая дебиторская задолженность, относительно которой существует уверенность в ее невозврате должником или по которой истек срок исковой давности [1].

В соответствии с законом о прибыли к составу безнадежной дебиторской задолженности предприятие в налоговом учете может отнести, если не истек срок исковой давности; кредитор не пытался взыскать долг или не принял мер, предусмотренных законодательством.

© Шелехань Е. Ю., 2008

При пассивном получении информации о ликвидации должника, например через средства массовой информации, не предполагается отражение такой информации ни в налоговом, ни в бухгалтерском учете. Кроме того, задолженность, по которой кредитор не обращается в суд относительно ее принудительного взыскания до истечения сроков исковой давности, не включается в состав валовых расходов кредитора и не может быть возмещена за счет его страховых резервов [2].

Если же в СМИ было официальное сообщение о ликвидации дебитора, лицо, которое приняло решение об его ликвидации, устанавливает порядок и определяет сроки для заявления претензий кредиторами. Такие процедуры, как обращение с претензией к должнику после объявления о ликвидации и получение уведомления о том, что погашение долга невозможно из-за недостаточности имущества, являются достаточными для того, чтобы долг, непогашенный вследствие недостаточности имущества, отнести к валовым расходам кредитора. К составу валовых расходов сумма задолженности за отгруженные товары может быть отнесена без учета НДС.

Например, предприятие "Восток" продает готовую продукцию предприятию "Сочи" за 3 600 грн., НДС – 600 грн., себестоимость готовой продукции составляет 2 000 грн. Предприятие "Восток" через СМИ узнало об открытии ликвидации должника и объявило в ликвидационную комиссию. Из-за недостаточности имущества долги не были погашены. В бухгалтерском учете у предприятия "Восток" операции отражены следующим образом (таблица).

Таблица

Учет списания дебиторской задолженности предприятия "Восток"

№ п/п	Содержание операции	Бухгалтерский учет		Сумма, грн.
		Д-т	К-т	
1	Отгружена готовая продукция предприятием "Восток"	361	701	3 600
2	Отражены налоговые обязательства по НДС	701	641	600
3	Списана себестоимость готовой продукции	901	26	2 000
4	Создан резерв сомнительных долгов	944	38	1 000
5	Заявлено требование в ликвидационную комиссию	374	361	3 600
6	Списана задолженность при получении уведомления о невозможности погашения долга из-за недостаточности имущества (за счет резерва сомнительных долгов)	38	374	1 000
7	Списана задолженность, которая в сумме превышает резерв сомнительных долгов	944	374	2 600
8	Списан доход от реализации готовой продукции на финансовый результат	701	791	3 000
9	Списана себестоимость на финансовый результат	791	901	2 000
10	Списан резерв сомнительных долгов	791	944	2 600

Также в соответствии с Законом Украины "О налогообложении прибыли предприятий" кредитор относит задолженность к составу валовых расходов как безнадежную, если по представлению продавца нотариус совершает исполнительную надпись о взыскании задолженности с покупателя или взыскании заложенного имущества.

Продавец, который получил исполнительную надпись нотариуса, имеет право увеличить валовые расходы в налоговом периоде получения такой исполнительной надписи на неоплаченную стоимость отгруженных товаров без учета НДС [3].

В заключении рассмотренной статьи можно отметить, что актуальной для предприятий является проблема управления дебиторской задолженностью, определение мер по списанию рисков по просроченным платежам и налогового учета дебиторской задолженности в случае ликвидации должника. Эффективным инструментом решения вышеперечисленных проблем, по мнению автора, является факторинг, который заслуживает особого рассмотрения в последующих работах.

Литература: 1. П(с)БУ 10 "Дебиторская задолженность", утвержденное приказом Министерства финансов Украины от 08.10.99 г. (с изменениями и дополнениями) // <http://www.nau/kyiv/ua> 2. Лапина Н. Налоговый и бухгалтерский учет дебиторской задолженности в случае ликвидации должника // ГлавБух. – 2006. – №36. – С. 26 – 28. 3. Закон Украины "О налогообложении прибыли предприятий" от 28.12.94 г. №334/94-ВР // <http://www.nau/kyiv/ua>



МЕТОДИЧНА ОСНОВА АДАПТАЦІЇ ОРГАНІЗАЦІЙНОГО МЕХАНІЗМУ

Одним із важливих резервів підвищення ефективності роботи підприємства в умовах конкурентного середовища стає підвищення адаптивних можливостей організаційного механізму, який забезпечує виробництво конкурентоспроможної продукції, зміцнення його потенціалу. Дослідження організаційного механізму як системи вимагає врахування наступних принципів: системності, розвитку, спільності, стандартизації, уніфікації та ефективності.

Автором статті пропонується провести декомпозицію організаційного механізму підприємства, запропонувати методичну основу його адаптації до умов конкурентного середовища.

Реалізація системного підходу при розробці ефективного організаційного механізму підприємства, який дозволяє йому займати конкурентні позиції на ринку, виявила тісні взаємозв'язки між економічними, технічними, соціологічними та організаційними чинниками, що підкреслюють доцільність їх комплексного врахування в процесі розробки заходів щодо вдосконалення структур управління, які функціонують у межах єдиної системи [1]. При цьому виділяються такі види структур, відмінні типами елементів і зв'язків між ними: функціональна, технічна, організаційна, алгоритмічна, програмна, інформаційна.

Інформація для аналізу та синтезу організаційного механізму підприємства може бути отримана на підставі єдиного підходу до її загальної декомпозиції за різними ознаками. Це потребує врахування таких чинників керованості: координованість окремих структурних елементів (підрозділів, відділів, груп) організації, яка передбачає їх узгодженість у процесі функціонування при наявності локальних цілей і критеріїв; ієрархія управління, а саме взаємодія елементів різних рівнів управління в організації; циклічність процесів організаційного перетворення; сумісність – здатність взаємодіяти за допомогою обміну інформацією.

Так само для побудови оптимального оперативно-регульованого організаційного механізму необхідне вичленення єдиного функціонального елемента на підставі застосування єдиного підходу щодо декомпозиції та врахування основних ознак.

Перша ознака полягає в послідовному виділенні елементів, які характеризуються виробничо-господарською самостійністю. Передусім, таким елементом є сама організація, а всередині неї – підрозділи та відділи. У свою чергу, ці підрозділи можуть містити більш дрібні елементи, які мають певну самостійність у розв'язанні господарських питань і плануванні своєї діяльності (групи, бюро). При цьому відособлення структурних підрозділів зумовлює поліпшення якості та збільшення обсягів виробництва, підвищення складності організації управління, необхідність надання певної виробничо-господарської автономії організації управління окремими галузями для підвищення їх прибутковості.

Декомпозиція за цією ознакою приводить до змін в організаційній ієрархії, при цьому кожним елементом передбачено вирішити два завдання:

самоуправління, яке спрямоване на визначення такої взаємодії різних внутрішніх контурів організаційного механізму, що забезпечує виконання планових завдань вищого елемента; координації підлеглих елементів нижчого рівня.

Друга ознака декомпозиції – виділення часових періодів. Ця ознака є найбільш важливою для подальшої декомпозиції елементів, оскільки її застосування не тільки відповідає вимогам автономності, а й дозволяє конкретизувати завдання самоврядування та координації для кожного елемента кожного рівня за періодами часу, істотних з точки зору вищого (що координує) елемента.

Такими періодами для підприємства є рік, квартал, місяць, тиждень. Для вказаних періодів вищий орган за підсумками роботи здійснює оцінку діяльності нижчих. Їх зацікавленість у виконанні планових завдань за періодами створюється системою стимулів, які знаходять своє відображення у формуванні фондів заохочення та штрафних санкцій.

Кожний рівень управління, отриманий після першого й другого кроку декомпозиції, вирішує завдання самоуправління, що полягає в наступному: знайти такі завдання для нижчого рівня, які:

1) забезпечують виконання завдання вищого рівня за обсягом виробництва та рівнем прибутковості;

2) забезпечені ресурсами.

Третьою ознакою декомпозиції є виділення всередині організаційного механізму елементів з різними аспектами господарської діяльності (організація управління забезпеченням матеріальними та трудовими ресурсами, фінансами, транспортом). Застосування цієї ознаки дозволяє визначити:

1) механізми самоуправління часових рівнів і їх елементів;

2) механізми координації елементів нижчих рівнів за різними напрямками виробничо-господарської діяльності.

У зв'язку з цим розв'язання завдання самоуправління часових рівнів вимагає впровадження координуючої моделі (сітьового графіка) в якості внутрішньорівневого та міжрівневого координатора.

Таким чином, відповідно до теорії ієрархічних систем управління [2] організаційний механізм підприємства має ешелонну ієрархію, та її елементи мають властивості автономності, крім координованості.

1. Замкненість контурів управління кожним елементом (тобто планування, облік, контроль, регулювання та аналіз діяльності даного підрозділу).

2. Наявність для елементів усіх рівнів власних (локальних) цілей.

3. Існування для кожного елемента стимулів та важелів, які забезпечують йому достатню свободу у виборі рішень і в той же час зацікавленість у досягненні загальної мети.

Тому для оптимального функціонування організаційного механізму підприємства в конкурентному середовищі, враховуючи системний підхід та результати декомпозиції, було розроблено методичну основу його адаптації. Вона включає комплекс методичних рекомендацій щодо вдосконалення організації управління, планування, створення моделей оптимізації планів і процесів прийняття рішень, які охоплюють усі рівні ієрархії. Це методичні рекомендації щодо вдосконалення організації та управління підприємством на основі сітьового планування, створення й функціонування підсистеми норм і нормативів, оцінки та проектування гнучких організаційних структур управління, застосування програмно-цільових методів управління.

Упровадження розроблених методик забезпечить підприємству більший ступінь адаптації організаційного механізму та взаємну ув'язку його підсистем.

Відмінність запропонованого підходу полягає в багатоаспектному поданні структури управління як системи, що складається з декількох класів підсистем і відносної автономності їх розробки. Це дає можливість визначити основні принципи формування організаційного механізму підприємства.

Література: 1. Панфилов А. С. Системный подход в организации управления предприятием // Знание. Сер. Наука и техника управления. – 1989. – №7. – 64 с. 2. Сурмин Ю. П. Теория систем и системный анализ: Учеб. пособие. – К.: МАУП, 2003. – 368 с.

Зміст

Секція 1

Тенденції розвитку аудиту в Україні

Архипова Т. С. Державний аудит: проблеми впровадження та напрямки їх вирішення.....	3
Калінкін Д. В. Шляхи вдосконалення ефективності аудиту доходів і фінансових результатів підприємства.....	4
Коваленко Н. В. Аудиторський ризик: новий підхід щодо його визначення.....	5
Ковальова М. О. Становлення і розвиток аудиту в Україні.....	7
Колодина О. М. Методический подход к оценке качества аудита.....	8
Коротка О. В. Аудит страхових компаній.....	9
Костіна В. Є. Аудит розрахунків з бюджетом.....	11
Кулешова Т. В. Аудит розрахунків з дебіторами та кредиторами.....	12
Назарова Ю. О. Аналіз існуючих підходів щодо класифікації аудиторського ризику.....	13
Топчій А. В. Методичні прийоми проведення державного аудиту.....	14
Федосеєнко І. Г. Якість аудиторських послуг та проблеми її перевірки.....	15
Хворостенко О. Ю. Проблеми розвитку внутрішнього аудиту в Україні.....	17
Шум Д. М. Якість аудиту фінансової звітності та напрямки її вдосконалення....	18
Шаруда Ю. В. Удосконалення контролю за системою соціального страхування від нещасних випадків на виробництві.....	19
Дорошенко А. М. Шляхи вдосконалення внутрішнього аудиту.....	20
Кожушко О. В. Теоретичні засади організації внутрішньогосподарського контролю на підприємстві.....	21

Секція 2

Використання аналітичних методів у теорії та практиці обліку і аудиту

Гуленко О. І. "Інспектування" та "ревізія": сутність і зміст.....	26
Літвінова Н. О. Проблеми застосування акцизного оподаткування при інтеграції України до Європейського Союзу.....	28
Тараненко Е. В. Проблемы правового обеспечения камеральных проверок и пути их решения.....	29
Замятіна К. В. Методичний підхід до відбору платників податків з найбільшим фіскальним ефектом.....	30
Введенская Т. М. Уклонение от уплаты налогов: анализ существующей ситуации.....	32
Вещипан О. О. Податкова реформа в умовах становлення інноваційної економіки.....	33
Гридасова О. О. Проблеми механізму податкового стимулювання інноваційного розвитку в Україні.....	34
Матвієнко-Біляєва Г. Л. Процесний підхід у логістичній діяльності підприємства та її контролінгу.....	36
Урсаки І. Ю. Аналіз фінансових результатів діяльності приватної агрофірми ім. Т. Г. Шевченка.....	37

Щетініна А. Г. Шляхи оптимізації обліку і аналізу фінансових результатів діяльності підприємства.....	39
Штеревєря А. В. Методичні рекомендації щодо оцінки діяльності підприємства на основі впровадження ЗСП у систему управління.....	40
Голуб Ю. О. Загальні аспекти застосування аналітичних прийомів в аудиторській діяльності.....	41
Синюгіна Н. В. Метод інвентаризації в аудиторському процесі та заходи підвищення ефективності його застосування.....	43
Малахов В. А. Аналіз правового забезпечення внутрішнього аудиту в Україні та шляхи його вдосконалення.....	44
Вороніна О. О. Визначення міцності виробничих можливостей промислового підприємства.....	46

Секція 3

Сучасні проблеми обліку діяльності підприємств, установ, організацій та шляхи їх вирішення

Ваврик О. В. Методичні аспекти обліку гудвіла.....	48
Гольонко М. С. Структура оборотних засобів, забезпечення ними сільськогосподарських підприємств та визначення напрямів підвищення ефективності їх використання.....	49
Горяйнова Ю. С., Топорова Г. М. Напрямки вдосконалення документообігу на малих підприємствах.....	50
Дейнеко Є. В. Особливості складання фінансової звітності за міжнародними стандартами.....	51
Жмака И. А. Особенности и проблемы автоматизации учета предпринимательской деятельности.....	52
Казаковская О. А. Отражение в учете аннулирования акций (долей) собственной эмиссии, ранее выкупленных у акционеров.....	53
Коршунов Е. А. Проблемы импорта товаров на территорию Украины.....	54
Лучанінова Г. С. Проблеми розподілу загальногвиробничих витрат.....	56
Сахаров П. О. Основні проблеми та завдання сучасної кредитно-банківської системи України.....	57
Семенюта Т. В. Нарахування амортизації та її вплив на відтворення основних засобів.....	58
Симоненко А. А. Влияние развития системы менеджмента предприятия на выбор системы управленческого учета.....	59
Скотаренко А. О. Упровадження міжнародних засад обліку і звітності: реалії та перспективи.....	61
Смирнова Ю. К. Применение кассовых ордеров как бланков строгого учета...62	62
Сокол Е. В. Проблемы функционирования субъектов малого предпринимательства в Украине и пути их решения.....	63
Титарєва Е. Л. Налоговый кредит при импортных операциях.....	64
Цибулько Д. І. Облік як інструмент управління інноваційними витратами підприємства.....	65
Шелєхань Е. Ю. Дебиторская задолженность в случае ликвидации должника...66	66
Бондаренко А. В. Методична основа адаптації організаційного механізму.....	68

Довідка про авторів

Архипова Т. С. – студент ХНЕУ
Калінкін Д. В. – студент ХНЕУ
Коваленко Н. В. – студент ХНЕУ
Ковальова М. О. – студент Харківського інституту банківської справи Університету банківської справи НБУ
Колодіна О. М. – студент ХНЕУ
Коротка О. В. – студент ХНЕУ
Костіна В. Є. – студент ХНЕУ
Кулешова Т. В. – студент ХНЕУ
Назарова Ю. О. – студент ХНЕУ
Топчій А. В. – студент ХНЕУ
Федосєєнко І. Г. – студент ХНЕУ
Хворостенко О. Ю. – студент ХНЕУ
Шум Д. М. – студент ХНЕУ
Шаруда Ю. В. – студент ХНЕУ
Дорошенко А. М. – студент Харківського інституту банківської справи Університету банківської справи НБУ
Кожушко О. В. – викладач ХНЕУ
Гуленко О. І. – студент ХНЕУ
Літвінова Н. О. – студент ХНЕУ
Тараненко К. В. – студент ХНЕУ
Зам'ятіна К. В. – студент ХНЕУ
Введенська Т. М. – студент ХНЕУ
Вещипан О. О. – студент ХНЕУ
Гридасова О. О. – студент ХНЕУ
Матвієнко-Біляєва Г. Л. – здобувач ХНЕУ
Ураски І. Ю. – студент Харківського національного аграрного університету ім. В. В. Докучаєва
Щетініна А. Г. – студент Харківського інституту банківської справи Університету банківської справи НБУ
Штеревєря А. В. – викладач ХНЕУ
Голуб Ю. О. – викладач ХНЕУ
Синюгіна Н. В. – викладач ХНЕУ
Малахов В. А. – викладач ХНЕУ
Вороніна О. О. – викладач ХНЕУ
Ваврик О. В. – студент Харківського інституту фінансів Українського державного університету фінансів і міжнародної торгівлі
Гольонко М. С. – студент Харківського національного аграрного університету ім. В. В. Докучаєва
Горяїнова Ю. С. – канд. екон. наук, доцент ХНЕУ
Топорова Г. М. – ст. викладач ХНЕУ
Дейнеко Є. В. – студент ХНЕУ
Жмака І. А. – студент ХНЕУ
Казаковська О. О. – студент ХНЕУ
Коршунов Є. А. – студент ХНЕУ
Лучанінова Г. С. – студент ХНЕУ
Сахаров П. О. – аспірант ХНЕУ
Семенюта Т. В. – студент Харківського національного аграрного університету ім. В. В. Докучаєва
Симоненко А. О. – студент ХНЕУ
Скотаренко А. О. – студент Харківського інституту фінансів Українського державного університету фінансів і міжнародної торгівлі
Смирнова Ю. К. – студент ХНЕУ
Сокол О. В. – студент ХНЕУ
Титарєва О. Л. – студент ХНЕУ
Цибулько Д. І. – аспірант ХНЕУ
Шелєхань О. Ю. – студент ХНЕУ
Бондаренко А. В. – викладач ХНЕУ