

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Державний вищий навчальний заклад
«КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
імені ВАДИМА ГЕТЬМАНА»

ІНСТИТУТ ЕКОНОМІКИ ТА МЕНЕДЖМЕНТУ АПК

СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ НА ПІДПРИЄМСТВАХ

АПК

**Збірник
наукових праць
студентів**

Випуск 2

УДК 657.1:338.436
ББК 65.052.253.2я43
С 76

С 76 **Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку і контролю на підприємствах АПК: збірник наукових праць студентів. Вип. 2 / Відп. за вип. М. М. Коцупатрий. — К. : КНЕУ, 2014. — 264 с.**
ISBN 978-966-483-897-6

У збірнику представлено наукові праці студентів, присвячені економічним і соціальним проблемам стану та розвитку бухгалтерського обліку і контролю на підприємствах АПК. Збірник призначено для наукових співробітників, аспірантів і студентів, які спеціалізуються в економічній науці.

УДК 657.1:338.436
ББК 65.052.253.2я43

Редакційна колегія факультету економіки агропромислового комплексу

Голова редакційної колегії М. М. Коцупатрий, канд. екон. наук, проф.

Відп. секретар редакційної колегії О. В. Садовник, канд. екон. наук.

Члени редакційної колегії: В. Г. Андрійчук, д-р екон. наук, проф.; О. О. Єранкін, д-р екон. наук, доц.; І. Б. Карпова, канд. екон. наук., доц., С. І. Ковач, канд. екон. наук., доц., І. Д. Дудко, д-р політ. наук, доц.; М. Й. Хорунжий, канд. екон. наук., проф.; З. І. Зайцева, д-р іст. наук, доц.

*Рекомендовано Вченою радою факультету економіки АПК КНЕУ
Протокол № 10 від 03.06.2014 р.*

*Розповсюджувати та тиражувати
без офіційного дозволу КНЕУ забороняється*

ISBN 978-966-483-897-6

© КНЕУ, 2014

ЗМІСТ

<i>Ананьєва О. Є.</i> Організація первинного обліку інвестиційної нерухомості	5
<i>Байраківський А. Л.</i> Зміни у фінансовій звітності згідно до вимог МСФЗ.	14
<i>Бондар К. О.</i> Документальне оформлення капітальних інвестицій.....	20
<i>Бугай А. А.</i> Організація аудиту розрахунків з покупцями і замовниками	26
<i>Варич О. А.</i> Інвентаризація як методичний прийом аудиту	31
<i>Волошина Д. Ю.</i> Ефективність операційної діяльності підприємства на прикладі ПП «Сорт» м. Березань Київської області.	37
<i>Вольф І. В.</i> Проблеми організації обліку витрат на вирощування зернових культур	42
<i>Галушко Т. В.</i> Економічна сутність і класифікація основних засобів.	48
<i>Голованчук В. М.</i> Методика аудиту розрахунків з підзвітними особами за відрядженнями	53
<i>Живанюк Б. А.</i> Методика аналізу праці та її оплати	59
<i>Зінович В. Е.</i> Вплив галузевих особливостей на організацію обліку фінансових результатів	65
<i>Калінкіна М. С.</i> Електронні гроші: визначення та сутність.	71
<i>Корнєва О. М.</i> Облік загальновиробничих витрат сільськогосподарських підприємств	77
<i>Кравчук А. О.</i> Особливості формування статутного капіталу в товариствах з обмеженою відповідальністю	84
<i>Крюкова А. Г.</i> Порівняльна характеристика методів нарахування амортизації основних засобів	90
<i>Кутова Н. В.</i> Удосконалення облікового забезпечення управління капітальними інвестиціями	99
<i>Лежніна Ю. К.</i> Облікове забезпечення ефективного управління нематеріальними активами на підприємстві	104
<i>Лозінська І. В.</i> Питання організації обліку матеріалів сільськогосподарського призначення	110
<i>Маковський О. Л.</i> Методика розрахунку чистого прибутку (збитку) у фінансовій звітності сільськогосподарських підприємств.	115
<i>Малашевський В. М.</i> Особливості обліку загальновиробничих витрат у рослинництві	121
<i>Мельничук Я. П.</i> Облік розрахунків з підзвітними особами	127

<i>Молочко А. С.</i> Вдосконалення обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками на підприємствах АПК	133
<i>Молочко В. С.</i> Особливості аналізу стану та ефективності використання основних засобів на підприємствах АПК	141
<i>Москаленко О. О.</i> Аудит основних засобів підприємств відповідно до вимог міжнародних стандартів аудиту.	150
<i>Моторна М. Ю.</i> Методика аудиту розрахунків за податком на прибуток.	156
<i>Неліна Д. І.</i> Акцизний податок: актуальні питання сьогодення . .	159
<i>Оксентюк Т. Д.</i> Побудова системи обліку витрат на збут на підприємствах лісового господарства	165
<i>Омельченко Ю. В.</i> Облікова політика підприємства щодо переоцінки основних засобів	170
<i>Острікова О. В.</i> Основні напрями аудиту розрахунків з оплати праці	175
<i>Откидач Ю. І.</i> Проблеми кредитування аграрних підприємств . .	181
<i>Погорілий Є. В.</i> Методика аудиту статутного капіталу товариств з додатковою відповідальністю	185
<i>Поліщук О. І.</i> Організаційні аспекти аудиту наявності і руху матеріалів сільськогосподарського призначення	191
<i>Прохоренко К. О.</i> Порядок обліку та списання простроченої дебіторської заборгованості у бюджетній установі	198
<i>Руденко Н. Є.</i> Бюджетування як передумова вдосконалення системи фінансового планування на підприємстві.	204
<i>Руденок В. І.</i> Документальне оформлення розрахунків за фіксованим сільськогосподарським податком.	210
<i>Савічева Ю. П.</i> Методичні аспекти оцінки основних засобів у бухгалтерському і податковому обліку	216
<i>Субач Н. Ю.</i> Позиція аграрних підприємств України та можливості її зміцнення	221
<i>Сушко М. О.</i> Удосконалення обліку виходу продукції молочного скотарства.	228
<i>Цегельник Т. В.</i> Облік розрахунків за податком на доходи фізичних осіб за цивільно-правовими договорами	234
<i>Чайка В. О.</i> Забезпечення конкурентоспроможності овочів закритого ґрунту в умовах виходу на європейський ринок.	238
<i>Шаповалова Є. О.</i> Система внутрішнього аудиту реалізації продукції.	246
<i>Шапошник А. А.</i> Облікове забезпечення управління витратами на виробництво цукрових буряків	251
<i>Штукін О. М.</i> Організаційно-методичні аспекти облікової політики підприємства щодо розрахунків з підзвітними особами	257

УДК 657.4:347.214.2

Ананьева О. Є., магістрант*

ДВНЗ «Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана»

ОРГАНІЗАЦІЯ ПЕРВИННОГО ОБЛІКУ ІНВЕСТИЦІЙНОЇ НЕРУХОМОСТІ

У статті досліджено підходи до організації первинного обліку інвестиційної нерухомості на підприємстві та наведено основні моделі, які використовуються при здійсненні обліку.

Ключові слова: інвестиційна нерухомість, операційна нерухомість, національні Положення (стандарты) бухгалтерського обліку, Міжнародні стандарти фінансової звітності.

В статье исследованы подходы к организации первичного учета инвестиционной недвижимости на предприятии и приведены основные модели, которые используются при осуществлении учета.

Ключевые слова: инвестиционная недвижимость, операционная недвижимость, национальные Положения (стандарты) бухгалтерского учета, Международные стандарты финансовой отчетности.

Approaches to the organization of the primary accounting for investment properties in the company was studied in this paper; also the main models were shown witch are used in the implementation of accounting.

Keywords: Investment Property, Owner-occupied Property, National Provisions (Standards) of Accounting, International Financial Reporting Standards.

Постановка проблеми. З 1 січня 2008 року у структурі активів вітчизняних підприємств з'явилися нові об'єкти обліку — операційна та інвестиційна нерухомість, які потребують перегляду методики побудови інформаційної системи управління та облікового процесу. Методологічні засади обліку інвестиційної нерухомості в Україні визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість» (далі –П(С)БО 32). Як і більшість національних стандартів, П(С)БО 32 розроблено на основі міжнародного аналога — Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 40 «Інвестиційна нерухомість» / IAS 40 «Investment property».

* Науковий керівник – к.е.н., доцент Мельничук В.В.

Аналіз останніх джерел і публікацій. Після прийняття вітчизняного стандарту інвестиційна нерухомість стала одним із першочергових об'єктів наукових досліджень багатьох українських науковців. Організаційно-методичні аспекти бухгалтерського обліку інвестиційної нерухомості розкриті в працях Генералової Н. В. [6], Головка Т. В. [7], Жолнер І. В. [8], Міронової О. І. [9], Охрименко С. А. [10], Супрунової І. В. [11] та інших.

Вивчення концептуальних підходів і праць окремих науковців дає можливість відзначити, що облікові аспекти інвестиційної та операційної нерухомості викликали багато суперечностей, міркувань та аналітичних досліджень. У практичній діяльності вітчизняних підприємств виникає багато питань стосовно обліку нерухомості, які бухгалтерам потрібно вирішувати самостійно без пояснень. Таким чином, дослідження і з'ясування методології бухгалтерського обліку нерухомості має вагомe теоретичне і практичне значення.

Постановка завдання. Метою статті є розкриття методологічних засад первинного обліку інвестиційної нерухомості на підприємстві.

Виклад основного матеріалу дослідження. В Україні починаючи з 2008 року для виділення нерухомості, яка розглядається з точки зору забезпечення функціонування підприємства або організації як частина реальних активів використовується поняття «операційна» нерухомість, а нерухомості, що використовується для отримання доходу поза виробничою діяльністю, — «інвестиційна нерухомість».

Відзначимо, що згідно П(С)БО 32, інвестиційна нерухомість — це власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою отримання орендних платежів або збільшення власного капіталу, а не для виробництва та постачання товарів, надання послуг, адміністративної мети або продажу в процесі звичайної діяльності [1].

Згідно з П(С)БО 32, якщо певний об'єкт основних засобів включає частину, що утримується з метою отримання орендної плати та/або для збільшення власного капіталу, та іншу частину, що є операційною нерухомістю, і ці частини можуть бути продані окремо (або окремо надані в оренду згідно з договором про фінансову оренду), то ці частини відображаються як окремі інвентарні об'єкти [1, п. 6].

Отже, слід визначити, чи може підприємство продати ту частину, яка використовується як інвестиційна нерухомість, і окремо іншу частину. Якщо може, то інвестиційна частина обліковується

окремо як інвестиційна нерухомість (згідно з П(С)БО 32), а операційна частина — також окремо як операційна нерухомість (згідно з П(С)БО 7).

У П(С)БО 32 зазначено, що якщо ці частини не можуть бути продані окремо, об'єкт основних засобів визнається інвестиційною нерухомістю за умови її використання переважно з метою отримання орендної плати та/або для збільшення власного капіталу. За наявності ознак, за яких об'єкт основних засобів може бути віднесено і до операційної, і до інвестиційної нерухомості, підприємство розробляє критерії щодо їх розмежування [1, п. 6].

Таким чином, для того щоб встановити, з якою метою переважно використовується нерухомість, слід визначити відповідні критерії, які доцільно встановити наказом по підприємству. Критерії щодо розмежування інвестиційної та операційної нерухомості необхідно зазначити у примітках до фінансової звітності [1, п. 34].

Можна обрати один з двох критеріїв — натуральний або вартісний.

Відповідно до натурального критерію, якщо більша частина (понад 50 % або інший відсоток) площі (чи об'єму) об'єкта використовується як інвестиційна нерухомість, то й весь об'єкт слід вважати інвестиційною нерухомістю.

Згідно з вартісним критерієм, якщо як інвестиційна нерухомість використовується частина, що має більшу вартість (більше 50 % або інший відсоток), то весь об'єкт слід вважати інвестиційною нерухомістю. Тут можна застосувати й інший підхід. Скажімо, переважною буде та частина нерухомості, яка приносить більший дохід (більше 50 % або інший відсоток).

Відповідно до МСБО 40 інвестиційну нерухомість слід оцінювати або за її собівартістю, або за справедливою вартістю [2].

Витрати на операцію слід включати до первісної оцінки.

Собівартість придбаної інвестиційної нерухомості включає:

- ціну її придбання;
- видатки, які безпосередньо віднесені до придбання.

Безпосередньо віднесені видатки охоплюють, наприклад, гонорари за надання професійних юридичних послуг, податки, пов'язані з передачею права власності, та інші витрати на операцію.

Собівартістю інвестиційної нерухомості, яка збудована самим підприємством, є собівартість на дату завершення її будівництва або поліпшення. До цієї дати підприємство застосовує М(С)БО 16. Із цієї дати нерухомість стає інвестиційною та застосовується М(С)БО 40.

Собівартість інвестиційної нерухомості не збільшується на суму:

а) витрат, пов'язаних із введенням її в дію (якщо вони не є необхідними для приведення нерухомості до робочого стану відповідно до намірів управлінського персоналу);

б) операційних збитків, понесених до того, як інвестиційна нерухомість досягає запланованого рівня експлуатації, або

в) наднормативних сум відходів матеріалів, оплати праці або інших ресурсів, витрачених під час будівництва або поліпшення цієї нерухомості.

Якщо оплату за інвестиційну нерухомість відстрочено, її собівартістю є грошовий еквівалент ціни. Різниця між цією сумою і загальною сумою платежів визнається як витрати на відсотки за період надання кредиту.

Якщо частка нерухомості, утримувана на умовах оренди, класифікується як інвестиційна нерухомість, тоді статтею, яка відображається в обліку за справедливою вартістю, є саме ця частка, а не нерухомість, що лежить у її основі.

Одна або кілька інвестиційних нерухомостей можуть бути придбані в обмін на нематеріальний актив чи активи або ж в обмін на поєднання монетарних і немонетарних активів. Наведене далі обговорення стосується обміну одного негрошового активу на інший, але воно також поширюється на всі види обміну, наведені в попередньому реченні. Оцінювати собівартість такої інвестиційної нерухомості треба за справедливою вартістю за винятком випадків, коли:

I. операція обміну за сутністю не є комерційною операцією або

II. справедливую вартість ані отриманого, ані відданого в обмін активу не можна достовірно оцінити.

Підприємство може:

а) обирати модель справедливої вартості або модель на основі собівартості для оцінки всієї інвестиційної нерухомості, яка забезпечує доходні зобов'язання і безпосередньо пов'язана зі справедливою вартістю або ж з доходами від конкретних активів, включаючи цю інвестиційну нерухомість;

б) обирати модель справедливої вартості або ж модель собівартості для всієї іншої інвестиційної нерухомості, незалежно від вибору, зробленого в а).

Модель справедливої вартості. Підприємство, яке обирає модель справедливої вартості, після первісного визнання слід оцінювати всю його інвестиційну нерухомість за її справедливою вартістю.

Справедливою вартістю інвестиційної нерухомості є ціна, за якою цю нерухомість можна обміняти в операції між обізнаними,

зацікавленими і незалежними сторонами. Справедлива вартість навмисне не включає попередньо оцінену ціну (з урахуванням інфляції або дефляції внаслідок особливих умов чи обставин), таких як угоди про незвичайне фінансування, продаж зі зворотною орендою, спеціальні умови або поступки, надані будь-якою стороною, пов'язаною з продажем.

Підприємство визначає справедливую вартість без будь-яких вирахувань витрат на операцію, які він може понести у зв'язку з продажем або іншим вибуттям.

Справедлива вартість інвестиційної нерухомості повинна відображати ринкові умови на дату балансу.

Оцінена справедлива вартість є чинною на конкретний час на певну дату.

Оскільки ринкові умови можуть змінюватися, сума, відображена у звіті як справедлива вартість, може виявитися неправильною чи невідповідною на інший час. Визначення справедливої вартості також передбачає одночасний обмін і завершення контракту про продаж без будь-якої зміни в ціні, яка могла б статися в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами, якщо такий обмін і завершення не відбуваються одночасно.

Справедлива вартість інвестиційної нерухомості відображає, серед іншого, дохід від оренди згідно з поточними угодами про оренду, а також доцільні та обґрунтовані з точки зору ринку припущення, що їх можуть робити обізнані, зацікавлені та незалежні сторони стосовно доходу від оренди за майбутніми угодами про оренду з урахуванням поточних умов. Справедлива вартість відображає (на подібній основі) також будь-яке вибуття грошових коштів (зокрема орендну плату та інше вибуття коштів), яке можна очікувати стосовно цієї нерухомості. Деякі види такого вибуття грошових коштів визнаються у зобов'язаннях, а інші визнаються пізніше у фінансових звітах (наприклад, періодичні платежі, як-от непередбачена орендна плата).

Визначення справедливої вартості містить посилання на «обізнаних і зацікавлених сторін». У цьому контексті «обізнані» означає, що зацікавлений покупець і зацікавлений продавець достатньо поінформовані про характер і характеристики інвестиційної нерухомості, її фактичне та потенційне використання, а також про стан ринку на дату балансу. Зацікавлений покупець мотивований, але не зобов'язаний купувати. Такий покупець ні надто зацікавлений, ні зобов'язаний купувати за будь-яку ціну [2].

Передбачуваний покупець не сплатить вищу ціну, ніж на ринку запитують обізнані і зацікавлені покупці та продавці.

Зацікавлений продавець не надто зацікавлений, не вимушений продавати за будь-яку ціну і не готовий вимагати ціну, яка не вважається обґрунтованою на поточному ринку. Зацікавлений продавець мотивований продати інвестиційну нерухомість за ринкових умов і за найкращу ціну, яку можна отримати. Фактичні обставини фактичного власника інвестиційної нерухомості не є частиною цього міркування, оскільки зацікавлений продавець є насправді гіпотетичним власником (наприклад, зацікавлений продавець не враховуватиме конкретні умови оподаткування фактичного власника інвестиційної нерухомості).

Визначення справедливої вартості є операцією між незалежними сторонами.

Операція між незалежними сторонами — це операція між сторонами, що не мають між собою жодних особливих або конкретних стосунків, які зробили б ціну операції нехарактерною для умов ринку. Вважається, що така операція — це операція між незв'язаними сторонами, які діють самостійно.

Найкращим свідченням справедливої вартості є поточні ціни, що існують на активному ринку на подібну нерухомість у тій самій місцевості і в подібному стані за подібних умов угод про оренду або інших контрактів.

Визначаючи справедливу вартість інвестиційної нерухомості, підприємство уникає подвійного обчислення активів або зобов'язань, що визнаються в балансі як окремі активи або зобов'язання. Наприклад:

а) обладнання, таке як ліфти або кондиціонери, часто є невід'ємною частиною будівлі і включається в інвестиційну нерухомість, а не визнаються окремо як основні засоби;

б) якщо офісне приміщення здається в оренду разом з меблями, у справедливу вартість офісу звичайно включається і справедлива вартість меблів, оскільки орендний дохід пов'язаний з офісом, що має меблі.

Справедлива вартість інвестиційної нерухомості не відображає майбутніх капітальних видатків, які збільшать або покращать нерухомість, і не відображає відповідні майбутні вигоди від цих майбутніх видатків.

Також слід зазначити, що якщо підприємство раніше оцінювало інвестиційну нерухомість за справедливою вартістю, він повинен продовжувати оцінювати цю нерухомість за справедливою вартістю до моменту її вибуття (або до того, коли нерухомість не стане нерухомістю, зайнятою власником, або суб'єкт господарювання не починає поліпшувати нерухомість з метою подальшого

продажу в звичайному ході діяльності), навіть якщо зіставні ринкові операції стають менш частими або ринкові ціни стають не такими доступними.

Модель собівартості. Після початкового визнання підприємство, що обирає модель собівартості, повинно оцінювати всю свою інвестиційну нерухомість відповідно до вимог МСБО 16, визначених для цієї моделі, за винятком тієї нерухомості, яка відповідає критеріям для її класифікації як такої, що утримується для продажу (або включена до ліквідаційної групи і класифікована як така, що утримується для продажу) відповідно до МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу і припинена діяльність». Оцінювати інвестиційну нерухомість, яка відповідає критеріям для класифікації як така, що утримується для продажу (або включена до ліквідаційної групи і класифікована як така, що утримується для продажу), слід відповідно до МСФЗ 5 [5].

Переведення до інвестиційної нерухомості (або з інвестиційної нерухомості) слід здійснювати тоді і тільки тоді, коли відбувається зміна у використанні, що засвідчується:

а) початком зайняття власником — у разі переведення з інвестиційної нерухомості до нерухомості, зайнятої власником;

б) початком поліпшення з метою продажу — у разі переведення з інвестиційної нерухомості до запасів;

в) закінченням зайняття власником — у разі переведення з нерухомості, зайнятої власником, до інвестиційної нерухомості;

г) початком операційної оренди іншою стороною — у разі переведення із запасів до інвестиційної нерухомості або

г) завершенням будівництва або забудови — у разі переведення з нерухомості в процесі будівництва або забудови (застосовується МСБО 16) до інвестиційної нерухомості.

Відповідно до МСБО 40 підприємство має переводити нерухомість з інвестиційної нерухомості до запасів тоді і тільки тоді, коли є зміна у використанні, що підтверджується початком поліпшення з метою продажу.

Коли підприємство вирішує позбутися інвестиційної нерухомості без поліпшення, то він продовжує розглядати нерухомість як інвестиційну нерухомість до моменту, коли припиняється її визнання (виключається з балансу), і не вважає її запасами. Подібним чином, якщо підприємством починає повторно поліпшувати існуючу інвестиційну нерухомість для продовження її майбутнього використання як інвестиційної нерухомості, то нерухомість залишається інвестиційною нерухомістю і не підлягає перекласифікації в нерухомість, зайняту власником, протягом повторного поліпшення.

Вибуття. Визнання інвестиційної нерухомості слід припиняти (виключати з балансу) при вибутті або коли інвестиційна нерухомість постійно вилучається з використання і не очікується жодних економічних вигод від її вибуття.

Вибуття інвестиційної нерухомості може здійснюватися шляхом продажу або укладання угоди про фінансову оренду. Визначаючи дату вибуття інвестиційної нерухомості, підприємство застосовує критерії МСБО 18 для визнання доходу від продажу товарів і розглядає відповідні керівництва Додатка до МСБО 18 [4].

МСБО 17 застосовується при вибутті шляхом укладання угоди про фінансову оренду або продажу майна з його подальшою орендою [3].

Відповідно до принципу визнання, якщо підприємство визнає собівартість заміни частини інвестиційної нерухомості у балансовій вартості активу, то це підприємство повинен припинити визнання балансової вартості заміненої частини. Для інвестиційної нерухомості, яка відображається в обліку за моделлю собівартості, замінена частина може не бути частиною, на яку амортизація нараховувалася окремо.

При застосуванні моделі справедливої вартості справедлива вартість інвестиційної нерухомості може вже відображати той факт, що частина, яка підлягає заміні, втратила свою вартість. В інших випадках може бути складно визначити, на скільки потрібно зменшити справедливую вартість відповідно до тієї її частини, яка підлягає заміні. Альтернативою зменшення справедливої вартості відповідно до заміненої частини (у разі недоречності) може служити підхід, за яким собівартість заміни включається до балансової вартості активу з подальшою переоцінкою справедливої вартості, як це слід було б зробити у випадку вдосконалення, яке не передбачає заміну.

Прибутки або збитки, що виникають через вибуття або ліквідацію інвестиційної нерухомості, слід визначати як різницю між чистими надходженнями від вибуття і балансовою вартістю активу і визнавати їх як дохід або витрати в прибутку або збитках (за винятком випадків, коли МСБО 17 вимагає іншого підходу до продажу майна з його зворотною орендою) у періоді вибуття чи ліквідації.

При суттєвому коригуванні отриманої оцінки інвестиційної нерухомості для відображення у фінансових звітах підприємство повинно розкривати узгодження між отриманою і скоригованою оцінками, включеними до фінансових звітів, окремо показуючи сукупну суму будь-яких визнаних за орендою зобов'язань, які були додані, і будь-які суттєві коригування.

Крім того, суб'єктові господарювання слід розкривати:

- а) опис інвестиційної нерухомості;
- б) пояснення того, чому справедливу вартість не можна достовірно оцінити;
- в) якщо можливо, діапазон оцінок, у якому найімовірніше, перебуває справедлива вартість;
- г) при вибутті інвестиційної нерухомості, що не відображається за справедливою вартістю:
 - той факт, що суб'єкт господарювання продав інвестиційну нерухомість, що не відображалася за справедливою вартістю;
 - балансову вартість інвестиційної нерухомості під час продажу;
 - суму визнаних прибутків або збитків.

Висновки з проведеного дослідження. Таким чином, інвестиційна нерухомість — це власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою отримання орендних платежів або збільшення власного капіталу.

Підприємство може обирати модель справедливої вартості або модель на основі собівартості для оцінки всієї інвестиційної нерухомості, яка забезпечує доходні зобов'язання і безпосередньо пов'язана зі справедливою вартістю або ж з доходами від конкретних активів, включаючи цю інвестиційну нерухомість або обирати модель справедливої вартості або ж модель собівартості для всієї іншої інвестиційної нерухомості.

Визнання інвестиційної нерухомості слід припиняти (виключати з балансу) при вибутті або коли інвестиційна нерухомість постійно вилучається з використання і не очікується жодних економічних вигод від її вибуття.

Список використаних джерел

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 2 липня 2007 р. № 779 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0823-07>.
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 40 (МСБО 40). Інвестиційна нерухомість IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012.
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 17 (МСБО 17). Оренда IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012.
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 (МСБО 18). Дохід IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012.

5. Міжнародний стандарт фінансової звітності 5 (МСФЗ 5). Непоточні активи, утримувані для продажу, та неприпинена діяльність IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012.

6. Генералова Н. В. МСФО (IAS) 40 «Инвестиции в недвижимость» [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.ipppou.ru/>

7. Головка Т. В. Методичні засади обліку інвестиційної нерухомості / Т. В. Головка // Фінанси, облік і аудит. — 2010. — № 16. — С. 219–227.

8. Жолнер І. В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами: Навч. посіб. — К.: Центр учбової літератури, 2012. — 368 с.

9. Міронова О. І. Аналіз окремих положень МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість» / О. І. Міронова // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Сер.: Економічні науки. — 2013. — № 1. — С. 152–154.

10. Охрименко С. А. Проблеми обліку інвестиційної нерухомості / С. А. Охрименко, О. В. Писарчук // Проблеми економіки. — 2012. — № 3. — С. 179–182.

11. Супрунова І. В. Визнання та оцінка інвестиційної нерухомості в бухгалтерському обліку / І. В. Супрунова // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. — 2010. — Вип. 1(16). — С. 273–283.

УДК 657.37

Байраківський А. Л., магістрант*

ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»

ЗМІНИ У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ ЗГІДНО ДО ВИМОГ МСФЗ

У статті розглянуто деякі зміни в формах фінансової звітності згідно із введенням Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1.

Ключові слова: облік, фінансова звітність, НП(С)БО 1, міжнародні стандарти, гармонізація.

В статье рассмотрены некоторые изменения в формах финансовой отчетности в соответствии с введением Национального положения (стандарта) бухгалтерского учета 1.

Ключевые слова: учет, финансовая отчетность, НП(С)БО 1, международные стандарты, гармонизация.

* Науковий керівник – к.е.н., доцент Величко О. Г.

The article deals with some changes in the form of financial statements in conformity with the introduction of national principle (standards) of accounting 1.

Keywords: accounting, financial statements, NP(S)A 1, international standards, harmonization.

Постановка проблеми. З прийняттям Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [1] та Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність» [2] відбулись чергові зміни у формах і структурі фінансової звітності. Поряд із зазначеним національним стандартом, який відмінив дію положень (стандартів) бухгалтерського обліку, які регулювали складання фінансової звітності (П(С)БО 1-5, 20), при заповненні та перевірці правильності складання фінансової звітності застосовують Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності [3] та Методичні рекомендації з перевірки порівнянності показників фінансової звітності [4]. Нові форми фінансової звітності використовують як підприємства, що застосовують міжнародні стандарти фінансової звітності, так і підприємства, які ведуть бухгалтерський облік відповідно до національних стандартів бухгалтерського обліку, за винятком суб'єктів малого підприємства, які і надалі складають звітність за спрощеною формою.

Аналіз останніх джерел і публікацій. Вагомий внесок у дослідження питання змін у фінансовій звітності згідно із нововведеними національними стандартами здійснили вітчизняні науковці Воськало В. І., Воськало Н. М., Борисейко Ю. В., Прохар Н. В., Новодворська В. В., Безверхий К. В., Боярова О. А., Кузик Н. П та інші.

Постановка завдання. Висвітлити та проаналізувати основні зміни, що відбулися у формах фінансової звітності із введенням Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Виклад основного матеріалу дослідження. Загалом, із введенням нових стандартів склад фінансової звітності не змінився. Однак структура цих звітів і назви для перших двох форм змінились. У новій фінансовій звітності статті укрупнились, однак на розсуд підприємства додаткові статті, передбачені додатком 3 до національного стандарту, можна подавати у звітності за умови, що вони є істотними і оцінка статті може бути достовірно визначена [5].

Одним із нововведень стало заміна для форм трирівневого кодування рядків на чотирирівневе. Так, статті фінансових звітів умовно

позначаються чотирма цифрами (кодом рядка). Позитивним аспектом такого нововведення стає чітка ідентифікація по коду рядка форми фінансового звіту, а саме, форма № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» має коди рядків, що починаються цифрою один, форма № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» — два, форма № 3 «Звіт про рух грошових коштів» — три та форма № 4 «Звіт про власний капітал» — чотири. Відтак, таке кодування дозволяє ідентифікувати форму, що спрощує процес її заповнення. Іншим нововведенням стало надання підприємствам вибору форми Звіту про рух грошових коштів. Так, при складанні фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності підприємства можуть обрати спосіб складання звіту про рух грошових коштів за прямим або непрямым методом із застосуванням відповідної форми звіту [6].

Крім цього, нововведенням стає вимога щодо обов'язковості надання разом із пакетом річної фінансової звітності, Звіту про власний капітал за попередній період (рік), для забезпечення порівняльного аналізу інформації такого звіту та дотримання принципів порівнянності та зіставності фінансових звітів.

Варто зазначити, що вітчизняні науковці неоднозначно зустріли зміни, що були внесені Міністерством фінансів України і багато з них розкритикувало у своїх роботах новації законотворців. Розглянемо ж детальніше основні зміни, що відбулися із введенням НП(С)БО 1 і Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності.

Щодо Балансу, то він отримав другу назву, яка визначає його суть — Звіт про фінансовий стан. На перший погляд, кількість статей у цьому звіті зменшилась, однак якщо звернутись до додатку 3 НП(С) БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», то більшість цих статей залишились. Кількість розділів в активів Балансу скоротилась: витрати майбутніх періодів з окремого розділу стали статтею у складі «Оборотних активів». На нашу думку, переведення витрат майбутніх періодів у склад оборотних активів є недоцільним. Оскільки, у цій статті, крім витрат, пов'язаних з річною передплатою преси, придбаних патентів тощо, відображаються витрати на інновації, які у незавершеному стані оборотними активами бути не можуть: їх не можливо реалізувати, і вони можуть нагромаджуватися на цьому рахунку довше ніж рік (чи операційний цикл). Розміщення витрат майбутніх періодів після грошових коштів порушує побудову цього розділу за принципом зростання ліквідності цих активів.

У I розділі «Необоротні активи» активу Балансу оцінка нематеріальних активів та основних засобів здійснюється за залишко-

вою вартістю (хоча в окремий рядок і не виділяється). Для інвестиційної нерухомості та довгострокових біологічних активів, відповідно до структури Балансу (відсутні рядки, в яких відображається первісна вартість і сума нарахованого зносу) пріоритетною є оцінка за справедливою вартістю, тобто на кожну дату Балансу здійснюється переоцінка цих активів з віднесенням зміни їх вартості на витрати чи доходи і амортизація на такі активи не нараховується. Однак, відповідно до облікової політики, підприємство може обрати здійснення оцінювання цих активів і за залишковою вартістю з нарахуванням амортизації. У цьому випадку необхідно буде заповнювати додаткові вписувані рядки [5].

Виробничі запаси, незавершене виробництво, готову продукцію та товари можна показувати у звітності узагальнено в одному рядку як запаси, або окремо, використовуючи додаткові статті. При цьому не обов'язково уточнювати дані про всі види запасів. Підприємство на власний розсуд деталізує інформацію, яка є істотною. Таким чином, величина у рядку 1100 «Запаси» може бути більшою або рівною сумі рядків, які її деталізують: 1101 «Виробничі запаси», 1102 «Незавершене виробництво», 1103 «Готова продукція», 1104 «Товари» [5].

«Грошові кошти та їх еквіваленти» за новою формою тепер не розшифровуються на: «в національній валюті», «в т.ч. у касі» та «в іноземній валюті».

Пасив «Звіту про фінансовий стан» також зазнав змін у структурі. Зокрема, тепер у ньому 4 розділи — «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» розподілили між «Поточними» та «Довгостроковими зобов'язаннями»; «Доходи майбутніх періодів» включили до «Поточних зобов'язань і забезпечень».

З усіх складових власного капіталу найбільших змін у відображенні в Балансі зазнав додатковий капітал. Як і раніше, його складові показують у двох статтях, однак тепер в окрему статтю виділено суми дооцінки необоротних активів і фінансових інструментів як капітал у дооцінках. Додатково можна показати емісійний дохід і накопичені курсові різниці. Як зазначає у своїй роботі В. І. Воскалько, об'єднання ж в одну статтю статутного та пайового капіталів є доцільним, оскільки вони виконують однакову функцію і їх розмір фіксується в установчих документах у момент реєстрації підприємства [5].

Форма №2 «Звіт про фінансові результати» (Звіт про сукупний дохід) доповнена розділом — «Сукупний дохід», де відображаються зміни у власному капіталі протягом звітного періоду внаслідок господарських операцій та інших подій (за винятком змін капіталу за

рахунок операцій з власниками). Даний розділ містить такі статті: Дооцінка (уцінка) необоротних активів, Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів, Накопичені курсові різниці, Частка іншого сукупного доходу асоційованих і спільних підприємств, Інший сукупний дохід, Інший сукупний дохід до оподаткування, Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом, Інший сукупний дохід після оподаткування та сукупний дохід, який визначається як сума чистого фінансового результату прибутку (збитку) та іншого сукупного доходу після оподаткування.

Перший розділ «Звіту про фінансові результати» тепер розпочинається з відображення чистого доходу від реалізації продукції товарів, робіт, послуг), тобто не потрібно показувати загальну виручку, в якій міститься податок на додану вартість, акцизний податок та інші надходження, які не відносяться до доходів. На нашу думку, таке рішення є цілком доцільним, оскільки спростить читання фінансової звітності, а також зменшує її переобтяження «податковою інформацією». Але на думку Н.В. Прохар, у контексті такої зміни взаємоузгодження доходів відповідно до Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) та Податкової декларації з податку на прибуток підприємства буде проблемним [8].

Вилучення зі Звіту доходів і витрат від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, що визначаються лише сільськогосподарськими підприємствами, також є обґрунтованим у зв'язку з умовністю визначення вартості продукції сільського господарства.

Варто звернути увагу на те, що між самими формами існує деяка неузгодженість показників, наприклад, реалізація необоротних активів у формі №2 відображається, як результат операційної діяльності, а в формі №3 «Звіт про рух грошових коштів», як дохід від інвестиційної діяльності [7].

Щодо «Звіту про рух грошових коштів», то тут треба відмітити в першу чергу той факт, що тепер його можна подавати за однією із зручних для підприємства форм: Звіт про рух грошових коштів, що складається за прямим і непрямым методами відповідно. Відповідно за якою формою буде складатися цей звіт, необхідно передбачити в Наказі про облікову політику. Комітетом з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку визнаються обидва способи, проте МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів» заохочує підприємства до використання прямого методу подання інформації про грошові потоки у результаті операційної діяльності у Звіті про рух грошових коштів. Цей метод дає можливість

здійснювати не тільки ретроспективний аналіз грошових потоків, а й прогнозувати рух грошових коштів на перспективу [7]. За непрямым методом складання цей розділ майже не відрізняється від форми, затвердженої у 1999 р. Однак у додатку 3 до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» передбачено значну кількість додаткових статей, які деталізують зміни в збільшенні та зменшенні оборотних активів і поточних зобов'язань. Структура розділів II «Рух коштів внаслідок інвестиційної діяльності» та III «Рух коштів внаслідок фінансової діяльності» за прямим і непрямым методом не відрізняється. Щодо попередньої форми — то в складі інвестиційної діяльності не виділяють надходження та витрачання від операцій з майновими комплексами, які відносять до необоротних активів, а у фінансовій діяльності показують витрачання на викуп власних акцій [5].

«Звіт про власний капітал», окрім загальних змін по всіх формах кодів рядків, і змін, відповідно до першого розділу Пасиву балансу, тобто, в структурі Власного капіталу, також зазнав змін з точки зору спрощення. Наприклад, тепер уже не можна буде деталізувати зміни у власному капіталі від переоцінки активів, адже тепер ця інформація відображається у рядку 4110 «Інший сукупний дохід за звітний період», інформація для якого береться з Розділу II «Звіту про фінансові результати». Але на нашу думку, таке скорочення є доцільним, оскільки цю інформацію можна буде деталізовано переглянути у «Звіті про фінансові результати».

Структуру та форму приміток до річної фінансової звітності НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» не регулює. Проте Примітки мають важливе значення, оскільки забезпечують більшу деталізацію інформації по важливих об'єктах, доповнюють і роблять зрозумілішою інформацію, що наведена в інших формах фінансової звітності. Тому важливо забезпечити якомога доцільніший, об'єктивний і серйозний підхід до складання Приміток до річної фінансової звітності.

Список використаних джерел

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73.
2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність»: Наказ Міністерства фінансів України від 26.07.2013 р. № 628.
3. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності: Наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. № 433.

4. Про затвердження Методичних рекомендацій з перевірки порівнянності показників фінансової звітності: Наказ Міністерства фінансів України від 11.04.03 № 476.

5. *Воськало В. І.* Зміни у фінансовій звітності: підвищення якості та гармонізація із міжнародними стандартами. / В.І. Воськало, Н. М. Воськало // Науковий вісник НЛТУ України. — 23.10 (2013). — С. 175–180

6. *Борисейко Ю. В.* Нові форми фінансової звітності: переваги і недоліки / Ю.В. Борисейко // Вісник ЖДТУ. — 2013. — №1 (63). — С. 39–41.

7. *Новодворська В. В.* Трансформація фінансової звітності вітчизняних підприємств до МСФЗ / В. В. Новодворська, А. А. Дишлиук // Економічні науки. — 2013. — Вип. 10(4). — С. 52–56.

8. *Прохар Н. В.* Особливості та дискусійні аспекти фінансової звітності відповідно до Національного Положення (стандарту) бухгалтерського обліку / Н. В. Прохар // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. — 2013. — Вип. 23. — С. 341–345.

УДК 657

Бондар К. О., магістрант*

ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»

ДОКУМЕНТАЛЬНЕ ОФОРМЛЕННЯ КАПІТАЛЬНИХ ІНВЕСТИЦІЙ

У статті досліджено існуючі первинні документи з обліку витрат, пов'язаних із здійсненням капітальних інвестицій. Побудовано схему інформаційних потоків у первинному обліку капітальних інвестицій. Запропоновано використання картки аналітичного обліку капітальних витрат для внутрішніх потреб підприємств незалежно від галузі та форми власності.

Ключові слова: первинний облік, капітальні витрати, капітальні інвестиції, документообіг.

В статье исследованы существующие первичные документы по учету затрат, связанных с осуществлением капитальных инвестиций. Построено схему информационных потоков у первичном учете капитальных инвестиций. Предложено использование карточки аналитического учета капитальных затрат для внутренних нужд предприятий независимо от отрасли и формы собственности.

Ключевые слова: первичный учет, капитальные затраты, капитальные инвестиции, документооборот.

The article examines the existing primary documents on accounting costs related to capital investment. A scheme of

* Науковий керівник – к.е.н., доцент Білозор Л.В.

information flow in the primary accounting capital investment build. A card use analytical accounting capital expenditures for internal business regardless of industry and ownership proposed.

Key words: primary accounting, capital expenditures, capital investments, workflow.

Постановка проблеми. У сучасних економічних умовах переважна більшість підприємств для подальшого розвитку потребують здійснення докорінних змін у різних напрямках своєї діяльності — створення нових конкурентоспроможних видів продукції, технологічного переозброєння тощо. Одним з основних видів інвестиційної діяльності підприємств та організацій є капітальні інвестиції, які являють собою один з головних показників фінансово-господарської діяльності підприємств. У свою чергу, для ефективного управління інвестиціями необхідна своєчасна та повна інформація, достовірність якої підтверджується первинним обліком, що на сьогодні ускладнено внаслідок недоліків методологічного характеру в документуванні даної ланки бухгалтерського обліку. Недооцінка її важливості та актуальності призвела до нерозробленості окремих типових форм первинного обліку капітальних інвестицій, які, в багатьох випадках, розглядаються лише як похідні від документів з обліку необоротних активів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання обліку капітальних інвестицій отримали висвітлення у наукових розробках М. І. Бондаря, Ф. Ф. Бутинця, І. В. Жураківської, З. В. Задорожного, Я. Д. Крупки, П. М. Майданевич, Н. М. Лисенко, В. Ф. Палія, Н. М. Ткаченко та інших.

Я. О. Ізмайлов пропонує удосконалення до обліково-звітних документів, у яких передбачено групування капітальних інвестицій за метою їх здійснення. Так, у формах ОЗ-1, ОЗ-6, НА-1 і НА-2 автор рекомендує ввести додаткові рядки, де вказуватиметься інформація, з якою метою отримані, придбані або збудовані (створені) об'єкти капітальних інвестицій [1, с. 10]. Детально досліджуючи питання первинного обліку капітальних інвестицій у створення необоротних активів господарським способом, проф. С. Й. Сажинець рекомендує використовувати спеціально розроблену форму Замовлення на роботи та послуги з капітального інвестування [2, с. 506]. І. Є. Старко у своїй статті прослідковує процес формування типових первинних документів обліку нематеріальних активів і порядок їх застосування [3].

Постановка завдання. Метою статті є дослідження існуючих форм первинних документів щодо визнання та обліку витрат,

пов'язаних із здійсненням капітальних і внесення пропозицій щодо їх удосконалення.

Виклад основного матеріалу дослідження. Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій для обліку капітальних інвестицій передбачено активний рахунок 15 «Капітальні інвестиції» [4]. На субрахунках даного рахунку відображається інформація про понесені витрати на придбання та створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів. Тому, виходячи з цього, первинні документи з обліку капітальних інвестицій слід розглядати в розрізі документування операцій з основними засобами, іншими необоротними матеріальними активами, нематеріальними активами, довгостроковими біологічними активами та виходячи з типових форм документування, прийнятих у будівництві.

При розгляді вкладень у підприємство у формі капітальних інвестицій в основні засоби слід врахувати те, що вони можуть здійснюватись різними способами (будівництво і придбання нових активів, реконструкція чи модернізація наявних тощо), що впливає на відображення таких господарських операцій у первинній документації.

Форми КБ-2в «Акт приймання виконаних підрядних робіт» і КБ-3 «Довідка про вартість виконаних робіт та витрати» є типовими формами первинних документів у будівництві [5]. Вони використовуються для визначення вартості будівельних робіт і проведення розрахунків між забудовником і підрядником. Обидва первинні документи складаються у двох примірниках, один з яких передається замовнику.

Наказом Державного комітету статистики України «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів» [6] затверджено типові форми М-28 і М-28а «Лімітно-забірна картка» для відображення відпуску матеріалів на будівельні об'єкти, які використовуються протягом усього терміну будівництва. При відпуску матеріалів зі складу комірник розписується в лімітно-забірній картці форми М-28, а одержувач — у лімітно-забірній картці форми М-28а. Наказом Державного комітету статистики України «Про затвердження типових форм первинного обліку» [7] передбачено п'ять форм первинних документів, які містять інформацію про понесені капітальні витрати на будівництво основних засобів. Форма ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів» у цьому випадку використовується для зарахування до скла-

ду основних засобів окремих об'єктів, тобто введення їх в експлуатацію і слугує підставою для заповнення форми ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів», у якій ведеться аналітичний облік за кожним об'єктом окремо. Для оформлення приймання-здачі основних засобів із ремонту, реконструкції та модернізації застосовується форма ОЗ-2 «Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів». Для реєстрації інвентарних карток використовується форма ОЗ-7 «Опис інвентарних карток обліку основних засобів». У свою чергу форма ОЗ-9 «Інвентарний список основних засобів» призначена для пооб'єктного обліку основних засобів за місцями їх знаходження. Існують також спеціалізовані форми для обліку основних засобів, із врахування особливостей їх використання в різних галузях економіки.

Якщо ж будівництво основних засобів здійснюється власними силами, то підтвердженням понесених витрат слугуватимуть такі первинні документи: форма М-8, рапорт на погодинні роботи, наряд на виконання робіт, акт про здавання-приймання виконаних робіт і вже згадані форми ОЗ. Типову форму М-8 «Лімітно-забірна картка» використовують для відображення багаторазового відпуску запасів одного номенклатурного номера в один і той же цех, дільницю тощо протягом одного місяця [7]. До зарахування об'єкта на баланс підприємства, яке здійснюється на підставі форми ОЗ-1, його первісна вартість формується на основі актів виконаних робіт, рахунків-фактур, рапортів на погодинні роботи, які відображають вартість виконаних робіт і слугують підставою для нарахування заробітної плати (з відповідним нарахуванням єдиного соціального внеску) залученим у процесі капітального будівництва робітникам. Після складення всіх цих документів формується акт здавання-приймання виконаних робіт, який, своєю чергою, є підставою для введення об'єкта в експлуатацію.

Виходячи з того, що для документування операцій з іншими необоротними матеріальними активами не розроблено спеціальних методичних рекомендацій, для відображення понесення капітальних витрат на їх придбання (створення) використовуються форми, аналогічні первинним документам для обліку основних засобів.

При відображенні в первинному обліку здійснення капітальних інвестицій у придбання (створення) нематеріальних активів слід керуватись Наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інте-

лектуальної власності у складі нематеріальних активів» [8]. Наказом передбачено форми НА-1 «Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів», НА-2 «Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» і НА-4 «Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів». Форма НА-1 використовується підприємствами для введення у господарський оборот і використання окремих об'єктів права інтелектуальної власності, складається в одному примірнику на основі технічної, науково-технічної та іншої документації. Для аналітичного обліку окремих об'єктів і груп однотипних об'єктів права інтелектуальної власності, що надійшли в один місяць, призначена форма НА-2, яка складається на основі уже вказаної форми. У свою чергу інвентаризаційний опис складається в одному примірнику за місцем знаходження нематеріального активу та за відповідальною особою за нього. Також капітальні витрати по придбанню або створенню нематеріальних активів можуть відображатись у накладних (у випадку придбання) і в актах про здавання-приймання виконаних робіт (у випадку створення).

Наказом Міністерства аграрної політики України «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо застосування спеціальних форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів» передбачено дві форми первинного обліку здійснення капітальних інвестицій у придбання (виращування) довгострокових біологічних активів: «Акт приймання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень) і передачі їх в експлуатацію» (форма ДБАСГ-1) та «Акт приймання довгострокових біологічних активів тваринництва (формування основного стада тварин)» (форма ДБАСГ-2) [9]. Наведені форми складаються для введення в експлуатацію багаторічних насаджень і для формування основного стада тварин відповідно.

З метою зменшення втрат і спотворення інформації, на підприємствах незалежно від галузі і форми власності варто створити внутрішній документ з обліку капітальних інвестицій — картку аналітичного обліку капітальних витрат. Такий документ повинен містити інформацію про вид та обсяги капітальних витрат (без ПДВ та окремо — сума ПДВ) в розрізі аналітичних рахунків, дати понесення витрат та номери документів, які підтверджують це, інформація про контрагентів, пов'язаних зі здійсненими інвестиціями. Дана картка не лише унеможливить викривлення інформації про капітальні інвестиції, яка отриму-

ється користувачами, але й зможе слугувати документом, який дасть можливість юридично правильно ввести об'єкти необоротних активів в експлуатацію, паралельно забезпечуючи достовірність визначення їх первісної вартості [10].

Висновки. Отже, останніми роками спостерігається зростання інтересу науковців до питання документування капітальних інвестицій, що пояснюється усвідомленістю їх вагомості у сучасному економічному середовищі. Однак, унаслідок відсутності єдиних методологічних підходів і базисів для належного обліку та документування капітальних інвестицій документообіг даної ділянки є досить складним і громіздким [10]. На наш погляд, підприємствам слід потурбуватися про створення власних внутрішніх форм документів з обліку капітальних інвестицій, що покликано узагальнити ключову інформацію по надходженню та використанню інвестиційних ресурсів в одному документі.

Список використаних джерел

1. *Ізмайлов Я. О.* Облік і аналіз капітальних інвестицій: організація і методика (на матеріалах гірничо-збагачувальних підприємств): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / Ізмайлов Ярослав Олексійович; ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана». — К., 2009. — 22 с.
2. *Сажинець С. Й.* Організація обліку капітальних інвестицій у створення необоротних активів господарським способом на промислових підприємствах/ С. Й. Сажинець // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку: Вісник Національного університету «Львівська політехніка». — 2009. — № 647. — С. 504–510.
3. *Старко І. Є.* Первинний облік нематеріальних активів: шляхи удосконалення / І. Є. Старко // Науковий вісник Національного лісотехнічного університету України. — 2011. — Вип. 21.2. — С. 290–294.
4. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291.
5. Про затвердження примірних форм первинних документів з обліку в будівництві: Наказ Міністерства регіонального розвитку та будівництва в Україні від 04.12.2009 № 554.
6. Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів: Наказ Міністерства статистики України від 21.06.1996 № 193.
7. Про затвердження типових форм первинного обліку: Наказ Державного комітету статистики України від 29.12.1995 № 352.
8. Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів: Наказ Міністерства фінансів України від 22.11.2004 № 732.

9. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо застосування спеціальних форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів : Наказ Міністерства аграрної політики України від 21.01.2008 № 73.

10. Височан О. С. Первинний облік капітальних інвестицій/ О. С. Височан, Р. І. Гнатюк // Науковий вісник Херсонського державного університету. — 2013. — № 1. — С. 85–87.

УДК 657.65

Бугай А. А., магістрант*

ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»

ОРГАНІЗАЦІЯ АУДИТУ РОЗРАХУНКІВ З ПОКУПЦЯМИ І ЗАМОВНИКАМИ

У статті розглянуто організацію аудиту розрахунків з покупцями і замовниками, висвітлено класифікацію та основні етапи проведення аудиту розрахунків з покупцями і замовниками.

Ключові слова: аудит, класифікація, етапи, розрахунки

В статье рассмотрена организация аудита расчетов с покупателями и заказчиками, освещена классификация и основные этапы проведения аудита расчетов с покупателями и заказчиками.

Ключевые слова: аудит, классификация, этапы, расчеты

The article deals with the organization of audit settlements with buyers and customers, classification and highlights the main stages of the audit settlements with buyers and customers.

Keywords: audit, classification stage, the calculations

Вступ. Однією з найскладніших проблем вітчизняної економіки, у тому числі сільськогосподарських підприємств, є стабілізація розрахунково-платіжної системи і подолання платіжної кризи, що стало вже хронічним і яке виражається також у збільшенні дебіторської заборгованості. Організація аудиту є одним з найнадійніших способів контролю за станом обліку та ефективністю функціонування внутрішньогосподарського контролю на підприємстві.

Проблемам удосконалення внутрішнього аудиту присвячено значну кількість досліджень і публікацій, серед яких можна на-

* Науковий керівник – к.е.н., доцент Канцуров О.О.

звати роботи Білик М., Буфатіної І., Горбачової О., Гуцаленко Л., Глущенко Я., Ющенко М. та ін. [1].

Аудит розрахунків з покупцями і замовниками передбачає перевірку правильності створення резерву сумнівних боргів, законності списання підприємством дебіторської заборгованості, правильності встановлення ступеня відповідальності осіб, з вини яких виникли ці збитки, відображення в обліку операцій щодо списання заборгованості.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Для того щоб розкрити сутність аудиту розрахунків з покупцями і замовниками, розглянемо визначення мети аудиту дебіторської заборгованості різними авторами. Так, на думку Іванової Н. А. та Ролінського О. В., метою аудиту дебіторської заборгованості є підтвердження інформації щодо повноти, достовірності, законності та правильності відображення в обліку та своєчасність розрахунків [5]. Т. В. Мултанівська метою аудиту дебіторської заборгованості вважає перевірку правильності відображення в обліку розрахунків підприємства з покупцями і замовниками та іншими дебіторами [6]. В. Я. Савченко розглядає мету аудиту дебіторської заборгованості як підтвердження достовірності, повноти, реальності і законності обліку дебіторської заборгованості у звітності, тобто у балансі підприємства [3].

Узагальнюючи підходи вчених, можна зробити висновок, що на сьогодні мета аудиту розрахунків з покупцями і замовниками полягає у тому, щоб підтвердити інформацію щодо повноти, достовірності, законності, правильності та своєчасності відображення в обліку розрахунків.

Мета дослідження. Проаналізувати основні завдання аудиту розрахунків з покупцями і замовниками, основні етапи проведення аудиту та розглянути аналіз стану та структури дебіторської заборгованості за розрахунками з покупцями та замовниками.

Виклад основного матеріалу. Основними завданнями та напрямками аудиту розрахунків з покупцями та замовниками є:

- перевірка наявності та правильності оформлення первинних документів, що є підставою для записів розрахунків з покупцями та замовниками;

- встановлення реальної заборгованості по розрахункам з покупцями та замовниками та простроченої заборгованості (за якою минув строк позовної давності);

- перевірка правильності списання заборгованості по розрахункам з покупцями та замовниками, строк позовної давності якої минув;

— перевірка достовірності відображення в обліку заборгованості з покупцями та замовниками залежно від прийнятого методу визначення реалізації;

— оцінка синтетичного та аналітичного обліку;

— перевірка правильності використання рахунків, передбачених Планом рахунків;

— оцінка стану дебіторської заборгованості за встановленими критеріями;

— перевірка правильності розрахунків з покупцями та замовниками (оплата коштами, вексями, застосування бартерних операцій, розрахунки іншими матеріальними цінностями);

— перевірка правильності відображення дебіторської заборгованості в аналітичному і синтетичному обліку

— перевірка правильності оцінки дебіторської заборгованості та розрахунку величини резерву сумнівних боргів;

— оцінка стану внутрішнього контролю за розрахунками з покупцями та замовниками;

— перевірка належної класифікації дебіторської заборгованості (безпосередньо заборгованості, що стосується розрахунків з покупцями та замовниками) і розкриття необхідної інформації в «Примітках до фінансової звітності»;

— перевірка порівнянності показників фінансової бухгалтерської і не бухгалтерської звітності (звіт голови правління, директора компанії, фінансового огляду та ін.) відповідно дебіторської заборгованості (безпосередньо заборгованості, що стосується розрахунків з покупцями та замовниками).

Важливим моментом у проведенні аудиту розрахунків з покупцями і замовниками є отримання необхідного обсягу якісних аудиторських доказів у ході проведення аудиторських процедур.

При визначенні основних завдань аудиту, що полягають у збиранні та обробці інформації про предмет аудиту та формуванні на цій основі аудиторських висновків, потрібно врахувати дотримання основних етапів аудиту (рис. 1).

Процес планування передбачає складання двох документів:

- загальної стратегії аудиту;
- плану аудиторської перевірки.

Також необхідно оцінити властивий ризик. Властивий ризик оцінюється на підготовчому етапі, коли аудитор знайомиться з підприємством. Ризик контролю визначається системою бухгалтерського обліку та системою внутрішнього контролю.

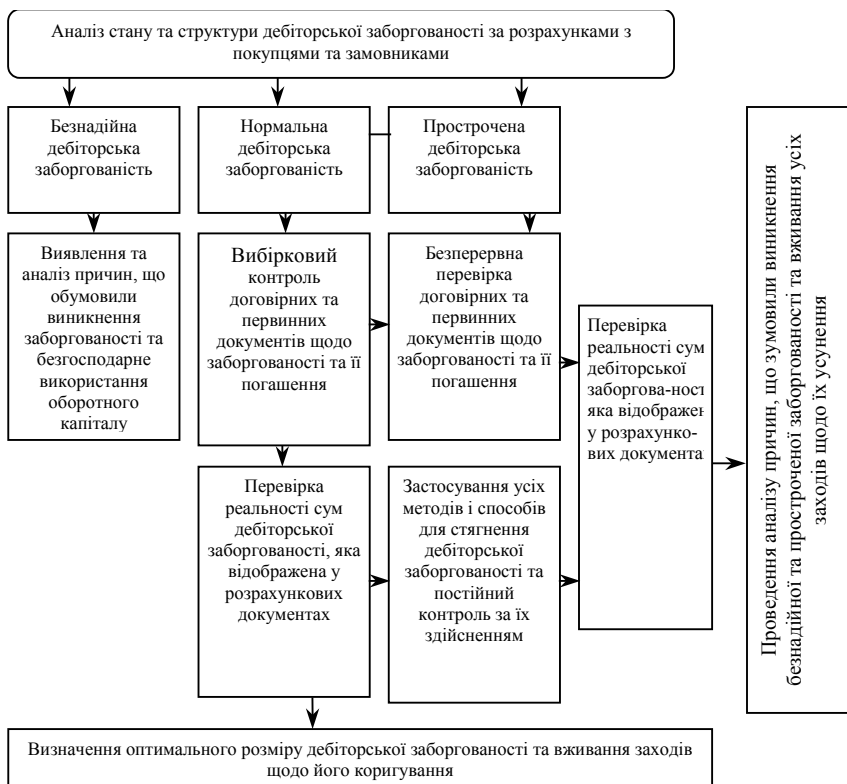


Рис. 1. Схема здійснення внутрішнього аудиту дебіторської заборгованості на підприємстві

Таблиця 1

ОСНОВНІ ЕТАПИ ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ

№з/п	Основні етапи аудиту	Короткий зміст робіт на етапі
1.	Етап попередньої підготовки (укладання договору на аудит)	Виконання процедур вивчення бізнесу клієнта — Збирання інформації про замовника — Прийняття рішення щодо схвалення замовника — Укладання або поновлення договору з клієнтом
2.	Планування	— Розроблення загального плану аудиту — Здійснення попереднього судження про суттєвість — Визначення стратегії аудиту — Розроблення детальної програми аудиту

№з/н	Основні етапи аудиту	Короткий зміст робіт на етапі
3.	Етап планування аудиторських процедур контролю	— Виконання тестів оцінювання системи внутрішнього контролю — Виконання тестів оцінювання системи бухгалтерського обліку
		— Процедури перевірки по суті (підтвердження залишків на рахунках бухгалтерського обліку) — Аналітичні процедури
4.	Завершальний етап	— Проведення процедур на узгодженість — Огляд подій, що сталися після дати складання балансу — Проведення аналізу показників фінансової звітності — Підготовка аудиторського висновку

Сьогодні як ніколи обставини сприяють створенню служб внутрішнього аудиту. Служба внутрішнього аудиту проникає у функції менеджменту, організаційну діяльність підприємства, забезпечує інформацією про якість управлінської діяльності, надає керівництву результати аналізу, фінансові прогнози щодо діяльності, яка перевіряється, рекомендації, поради, а також готує узагальнену інформацію про дійсне становище компанії, що дає можливість своєчасно внести корективи до діяльності підприємства та ліквідувати недоліки.

Висновки. Таким чином, для ефективного функціонування підприємства важливо здійснювати внутрішній аудит дебіторської заборгованості. У рамках удосконалення внутрішнього аудиту дебіторської заборгованості на підприємстві рекомендується розробити у процесі наступних досліджень схему його проведення, перелік аудиторських процедур для встановлення реальності, повноти дебіторської заборгованості підприємства та робочі документи аудиторської перевірки.

Список використаних джерел

1. Буфатіна І. Облік дебіторської заборгованості [Текст] / І. Буфатіна // Все про бухгалтерський облік. — 2010. — № 52. — С. 41–45.
2. Валуєв Б. І. Проблеми управлінської орієнтації бухгалтерського обліку / Б. І. Валуєв // Світ бухгалтерського обліку. — 1998. — № 1. — С. 2–10.

3. Горбачова О. М. Облік і аналіз дебіторської заборгованості: проблеми та шляхи їх вирішення [Текст] / О. М. Горбачова, Л. В. Лахай // Торгівля і ринок. — 2010. — № 30. — Т. 2. — С. 392–399.

4. Гуцаленко Л. В. Контроль дебіторської заборгованості: організація і методика здійснення [Електронний ресурс] / Л. В. Гуцаленко, І. С. Слободянюк // Економічні науки. — Серія «Облік і фінанси». — Випуск 8 (29). — Ч. 2. — 2011. — Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/en_oif/2011

5. Іванова Н. А. Організація і методика аудиту : навч. посібн. / Н. А. Іванова, О. В. Ролінський. — К. : Центр учбової літератури, 2008. — 216 с.

6. Мултанівська Т. В. Аудит : навч. посібн. / Т. В. Мултанівська, Т. С. Воїнова, О. О. Вороніна. — Х. : Вид. ХНЕУ, 2010. — 336 с.

7. Павлова Г.Є. Фінансовий облік активів аграрних підприємств: навчальний посібник / Г.Є. Павлова, О.В. Чернецька. — Донецьк: Юго-Восток, 2012. — 393 с.

8. Петrenchенко Н. С. АУДИТ ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ // Наукова бібліотека — 2012. [Електронний ресурс]. URL: <http://www.repository.hneu.edu.ua/.pdf>.

УДК 657.631

Варич О.А., магістрант*

ДВНЗ «Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана»

ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ ЯК МЕТОДИЧНИЙ ПРИЙОМ АУДИТУ

У статті досліджено особливості інвентаризації як методичного прийому аудиту. Визначено основні функції аудитора при проведенні інвентаризації.

Ключові слова: інвентаризація, аудит, внутрішній контроль, метод, інвентаризаційний аудит.

В статье исследованы особенности инвентаризации как методического приема аудита. Определены основные функции аудитора при проведении инвентаризации.

Ключевые слова: инвентаризация, аудит, внутренний контроль, метод, инвентаризационный аудит.

* Науковий керівник – к.е.н., доцент Царьов М.С.

The article examines the features of the inventory as an audit methodical reception. Determines main functions of the auditor for inventory.

Keywords: inventory, audit, internal control, method, inventory audit.

Постановка проблеми. Основним джерелом інформації про діяльність підприємства є дані бухгалтерського обліку та складена на їх основі фінансова, податкова, статистична та інші види звітності. Саме тому, надзвичайно важливим є забезпечення об'єктивності, достовірності та реальності показників бухгалтерського обліку та звітності.

Постановка завдання. Метою дослідження є визначення особливостей проведення інвентаризації на підприємствах за вимогою аудитора.

Аналіз останніх джерел і публікацій. Теоретичні та практичні засади проведення інвентаризації в аудиторському процесі висвітлюються в роботах таких вітчизняних і зарубіжних науковців, як: Белов М. Г., Бутинець Ф. Ф., Кужельний М. В., Макаров В. Г., Шпіг О. А., Бардаш С. В., Андрєєв В. Д., Сопко В. В. та ін.

Виклад основного матеріалу. Забезпечити достовірність показників обліку і запобігти можливим відхиленням покликана інвентаризація — один із головних методів обліку і контролю. Її проведення дає змогу з'ясувати розходження між даними бухгалтерського обліку та фактичною наявністю, станом і оцінкою активів, власного капіталу і зобов'язань підприємства, перевірити повноту документального оформлення і відображення в обліку господарських операцій, підтвердити реальність показників звітності підприємства. Крім того, інвентаризація є дієвою формою контролю за роботою матеріально відповідальних осіб, облікових працівників, ефективним засобом підвищення внутрішньої дисципліни на підприємстві. Інвентаризаційний аудит (аудит результатів інвентаризації) проводиться з метою оцінки якості і надійності інвентаризації, проведеної внутрішніми підрозділами компанії.

Інвентаризаційний аудит особливо актуальний, якщо: підприємство має велику кількість філій, відокремлених структурних підрозділів; у керівника є сумніви в достовірності проведеної інвентаризації; новий керівник, і, приймаючи справи, необхідно бути впевненим у достовірності інформації про стан майна і зобов'язань [2].

Метою аудиту при проведенні інвентаризації є отримання доказів з питань: фактичної наявності майна і реальності фінансових зобов'язань; дійсності результатів інвентаризації; повноти і своєчасності відображення результатів проведення інвентаризації. Функції аудитора при інвентаризації можна підрозділити на три групи.

Методологічна функція — аудитор має ознайомитися з порядком обліку ТМЦ і з встановленою на підприємстві системою контролю, в тому числі порядком проведення інвентаризації.

Контрольна функція передбачає, що аудитор має переконатися у фактичній наявності матеріально-виробничих запасів, інспектувати їх стан і умови їх зберігання; у випадку використання підприємством статистичних методів аудитор повинен переконатися в їх обґрунтованості, правильному застосуванні та статистичній значущості результатів, для того щоб отримати впевненість у надійності цих даних як базису для оцінки вартості ТМЦ на кінець звітного періоду.

Технічна функція зобов'язує аудитора отримати докази надійності процедур, затверджених у компанії. Для цього аудитор не тільки тестує систему контролю, а й проводить відповідні процедури.

Аудитори повинні не тільки розуміти суть і призначення проведених ними процедур, а й уміти пояснити їх необхідність клієнту.

1. Вибір кількості позицій для контрольного підрахунку та їх розташування між різними типами ТМЦ (незавершене виробництво, матеріали, товари) — кількість позицій визначається, виходячи із встановленого рівня надійності, а тип ТМЦ — для підтвердження декількох рядків балансу.

2. Тестування системи контролю клієнта (використання лічильних аркушів, ярликів) проводиться для того, щоб оцінити, чи можна покладатися на клієнтські процедури, за підсумками яких він складає інвентаризаційну відомість.

3. Перевірка правильності ідентифікації клієнтом ТМЦ, що повністю або частково втратили свою вартість, або пошкоджених — для оцінки необхідності коригування резерву або вартості ТМЦ в балансі.

4. З'ясування різниці між даними обліку і фізичним підрахунком — необхідно зрозуміти, чи є це відхилення окремо

взятим фактом чи проявом характерним для всіх місць зберігання, що тягне за собою масове спотворення в кількості ТМЦ.

5. Копії яких клієнтських документів необхідно отримати — фізичні докази існування клієнтських процедур і проведення інвентаризації [4].

Аудит результатів інвентаризації передбачає виконання таких аудиторських процедур: аналіз документів, підготовлених за результатами інвентаризації; арифметична перевірка результатів; аналіз прийнятих рішень за результатами інвентаризацій; оцінка повноти і своєчасності відображення результатів інвентаризацій у бухгалтерському обліку; аналіз результатів звірки розрахунків за взаємними фінансовими зобов'язаннями і процесу врегулювання розбіжностей, якщо вони виявлені в ході звірки.

Вибірково (за згодою клієнта) аудитор може звірити фактичну наявність того чи іншого матеріалу (вибирають матеріальні цінності, які мають велику вартість, або кількість яких за документами найменша). Контрольну перевірку наявності окремих видів цінностей аудитор доцільно проводити разом з матеріально-відповідальною особою і працівником бухгалтерії. Результати мають бути оформлені окремим актом, у якому вказують, перевірка яких саме цінностей проводилась і які конкретно одержано результати. При цьому треба поцікавитись у матеріально-відповідальній особи коли була остання інвентаризація і її характер (планова, непланова, повна, часткова тощо). Детальне вивчення своєчасності, повноти проведення інвентаризацій аудитор здійснює на основі наказів по підприємству (їх відсутність — теж інформація для роздумів, доказ не на користь належної організації контролю за збереженням матеріальних цінностей).

Матеріально-виробничі запаси чи інше майно, що визнається аудитором суттєвим об'єктом, зобов'язує аудитора особисто бути присутнім при їх інвентаризації. Організація повинна попередити аудитора про неї завчасно, бажано письмово. Аудитор включається до складу комісії з інвентаризації як незалежний спостерігач, що фіксує всі відхилення від встановленої процедури. А ось якщо аудитор не зміг приїхати на інвентаризацію в призначений час, то він зобов'язаний самостійно провести вибіркового огляд та перерахунок запасів. При необхідності аудитор повинен скласти оборотну відомість

руху запасів у період між датами, за станом на які проведено вибірковий огляд і перерахунок і складена фінансова (бухгалтерська) звітність. Така необхідність може виникнути при наявності обставин, що дозволяють аудитору вважати, наприклад, що мали місце навмисні спотворення з вини матеріально відповідальних осіб.

Беручи участь у комісії по проведенню інвентаризації або проводячи вибіркову інвентаризацію самостійно, аудитор повинен взяти до уваги безпеку складських приміщень, організацію пропускового режиму на склад, правильність оформлення договорів з матеріально відповідальними особами.

Мета участі аудитора в проведенні інвентаризації — не тільки виявлення відповідності між даними бухгалтерської звітності і фактичною наявністю матеріально-виробничих запасів, а й ґрунтовна оцінка, глибокий аналіз системи внутрішнього контролю організації.

При розміщені матеріально-виробничих запасів у кількох місцях, аудитор повинен визначити, де його присутність особливо важлива. Встановити це він може на основі аналізу суттєвості, беручи до уваги як кількісні, так і якісні характеристики рівня суттєвості. Наприклад, якщо на якомусь складі виявиться, що система внутрішнього контролю на відміну від всіх інших складів не організована належним чином, то, незважаючи на кількісну неістотність матеріально-виробничих запасів, що зберігаються на цьому складі, аудитор може прийняти рішення про проведення інвентаризації саме на цьому складі.

Перед проведенням інвентаризації, аудитору необхідно враховувати такі моменти: особливості системи бухгалтерського обліку запасів і внутрішнього контролю за їх збереженням; невід'ємний ризик, ризик засобів контролю і ризик невиявлення у відношенні матеріально-виробничих запасів, а також рівень суттєвості; необхідність відповідності затвердженого керівництвом порядку проведення інвентаризації вимогам нормативних правових актів та особливостям діяльності економічного суб'єкта; термін проведення інвентаризації матеріально-виробничих запасів; місця зберігання матеріально-виробничих запасів; доцільність залучення експертів.

По кожному об'єкту, що підлягає інвентаризації, аудитору необхідно отримати відповіді на такі питання:

- Чи існує актив або зобов'язання на дату інвентаризації;
- Чи належать суб'єкту права і зобов'язання за станом на дату інвентаризації;
- Чи була здійснена операція чи подія господарської діяльності на момент проведення інвентаризації;
- Чи немає неврахованих активів, зобов'язань, операцій або подій господарської діяльності, а також нерозкритих статей до моменту проведення інвентаризації;
- Чи відображається актив або зобов'язання за відповідною балансовою вартістю;
- Чи враховуються операція або подія господарської діяльності з відповідною сумою, чи відносяться дохід або витрата до відповідного періоду [3].

Оцінивши надійність системи внутрішнього контролю в цілому або надійність окремих засобів контролю як високу, аудиторська група вправі розумним чином знизити кількість елементів обліку, що перевіряються в ході аудиторської вибірки.

Висновки. Інвентаризація як метод аудиту дозволяє отримати докази з питань: фактичної наявності майна і реальності фінансових зобов'язань; дійсності результатів інвентаризації; повноти і своєчасності відображення результатів проведення інвентаризації. Проведення незалежного інвентаризаційного аудиту дозволяє отримати об'єктивні, достовірні і вичерпні дані про склад майнового комплексу та зобов'язань підприємства, включаючи філії і дочірні компанії організацій. Участь аудитора в проведенні інвентаризації надає можливість зробити оцінку, глибокий аналіз системи внутрішнього контролю організації. У разі, якщо аудиторська організація оцінить систему внутрішнього контролю як надійну, вона вправі знизити кількість елементів обліку, що перевіряються в ході аудиторської вибірки.

Список використаних джерел

1. Наука й економіка [Текст] // Наук.-теорет. Журн. Хмельницького екон. ун-ту. — Вип. 3(15), т.1. — 2009. — С. 323.
2. Гончар І.І. Методичні прийоми і процедури в аудиті // Формування ринкової економіки [Електронний ресурс] : зб. наук. праць. — Спец. вип. : у 2 ч. Організаційно-правові форми агропромислових формувань: стан, перспективи та вплив на розвиток сільських територій / М-во освіти і науки, молоді та спорту України, ДВНЗ «Київський нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана» ; відп. ред. О. О. Беляєв. — К. : КНЕУ, 2011. — Ч. 2. — С. 362–368.

3. *Льченко О.О.* Інвентаризація — методичний прийом та принципи проведення// Інтернет джерело: <http://zsas.zhitomir.org/ru/forum/> Житомирська наукова школа Франка Бутинця.

4. *Кулаковська Л. П., Піча Ю. В.* Організація і методика аудиту: навчальний посібник. — 2-ге вид. — К.: Каравела, 2008. — 560 с.

УДК 338.3

Волошина Д.Ю., магістрант*

ДВНЗ «Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана»

ЕФЕКТИВНІСТЬ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА НА ПРИКЛАДІ ПП «СОРТ» М. БЕРЕЗАНЬ КИЇВСЬКОЇ ОБЛАСТІ

У сучасних умовах аграрні підприємства стикнулися з проблемами, пов'язаними із забезпеченням ефективного процесу виробництва. Насамперед, проблеми стосуються формування рівня собівартості продукції, процесу закупівлі виробничих ресурсів та оновлення матеріало-технічної бази. Для розуміння даних проблем необхідною умовою є визначення необхідних підходів щодо здійснення ефективної операційної діяльності, яка є основною діяльністю підприємства.

Ключові слова: ефективність, операційна діяльність, собівартість продукції, прибуток, рівень рентабельності виробництва.

В современных условиях аграрные предприятия столкнулись с проблемами, связанными с обеспечением эффективного процесса производства. Прежде всего, проблемы касаются формирования уровня себестоимости продукции, процесса закупки производственных ресурсов и обновления материально-технической базы. Для понимания данных проблем необходимым условием является определение необходимых подходов по осуществлению эффективной операционной деятельности, которая является основной деятельностью предприятия.

Ключевые слова: эффективность, операционная деятельность, себестоимость продукции, прибыль, уровень рентабельности производства

In modern conditions farmers face the problems associated with the provision of efficient production process. First, the problem

* Науковий керівник — к.е.н., доцент Іваненко Ф.В.

srelated to the formation of the product cost, process purchases of inputs and update the material-technical base. To understand these problems is a necessary condition determining the appropriate approach for the implementation of effective operations, which is the main activity of the company.

Keywords: efficiency, operational activities, production costs, profit, profitability of production.

Вступ. Ефективність господарювання аграрних підприємств забезпечується саме завдяки процесу раціонального і ефективного використання природних, матеріальних, людських і фінансових ресурсів. Оскільки мова йде саме про аграрні підприємства, які є осередками виробництва аграрної продукції високої якості, намагаючись використовувати сучасні надбання в області технологій і селекції, то і відповідно результати їх діяльності слід розглядати через призму операційної діяльності, яка є основною діяльністю аграрного підприємства, тобто це виробництво і реалізація сільськогосподарської продукції.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблему оцінки ефективної операційної діяльності підприємства активно досліджують і вивчають Маркіна І. А., Ковалев В. В., Шаманська О. І., Поддєрьогін А.М., Голубева Т. С., Бойчук І. М. і багато інших.

Мета дослідження. Головною метою є дослідження основних аспектів операційної діяльності підприємства, визначення основних факторів, що впливають на її формування, а також обґрунтування та визначення показників ефективності операційної діяльності підприємства на прикладі ПП «Сорт» м. Березань Київської області.

Виклад основного матеріалу. Діяльність аграрних підприємств визначається як здатність виробляти продукцію, товари та надавати послуги в межах своєї спеціалізації. Що стосується безпосередньо аграрних підприємств, то їх метою є виробництво і реалізація аграрної сільськогосподарської продукції (рослинництва чи тваринництва) та здійснення комплексу заходів щодо підвищення ефективності від здійснення такої діяльності. Розглянемо детальніше сутність поняття «операційна діяльність», її складові та чинники підвищення її ефективності.

Операційна діяльність — це основна діяльність суб'єкта господарювання, яка приносить дохід, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною або фінансовою діяльністю [1].

Основу операційної діяльності більшості підприємств складає виробничо-комерційна та торгова діяльність, яка доповнюється здійснюваною ними інвестиційної та фінансової діяльністю.

Слід відзначити, що для сільськогосподарських підприємств найбільшу частку в структурі витрат від операційної діяльності становить собівартість реалізованої продукції (рослинництва чи тваринництва), а також витрати, пов'язані з доведенням продукції до споживачів — адміністративні витрати та витрати на збут. Останнім часом прослідковується тенденція до зростання рівня даних статей витрат, що безпосередньо зменшує фінансовий результат від господарювання підприємства — прибуток і рівень рентабельності. Тому, щоб операційна діяльність підприємства була ефективною та результативною слід, у першу чергу, приділяти належну увагу процесу формування витрат і контролювати динаміку їх зростання.

Ефективність діяльності підприємства — це ступінь досягнення поставлених цілей, що відбиває оптимальне поєднання затрат і результатів діяльності [4, с. 24–32].

Аналіз показників ефективності операційної діяльності підприємства є важливим інструментом визначення і формування резервів підвищення ефективності виробництва. Виокремлюють такі групи показників : 1) матеріальні; 2) трудові; 3) фінансові.

До матеріальних відносять такі показники, як коефіцієнт забезпечення матеріальними ресурсами, матеріаломісткість, матеріаловіддача та коефіцієнт обертання запасів. *До трудових показників* відносять показники трудомісткості продукції, індекс продуктивності праці та показник питомої ваги заробітної плати в структурі витрат підприємства. *До фінансових* відносять показники рентабельності власного, статутного та позикового капіталу, а також коефіцієнт повернення капітальних вкладень, коефіцієнт ефективності грошового потоку [3, с. 5].

З метою визначення рівня ефективності здійснення операційної діяльності підприємства розглянемо операційну діяльність на досліджуваному нами ПП «Сорт» у динаміці за 2011–2013 рр. (рис. 1) [5].

З таблиці видно, що протягом 2011–2013 років показники ефективності виробництва на ПП «Сорт» є досить позитивними, про що свідчить зростання рівня прибутку.

Проте, поряд зі зростанням рівня прибутку зростає собівартість виробництва, тому підприємство має здійснювати заходи щодо зменшення її рівня через використання сучасних технологій і методів виробництва продукції та її зберігання.

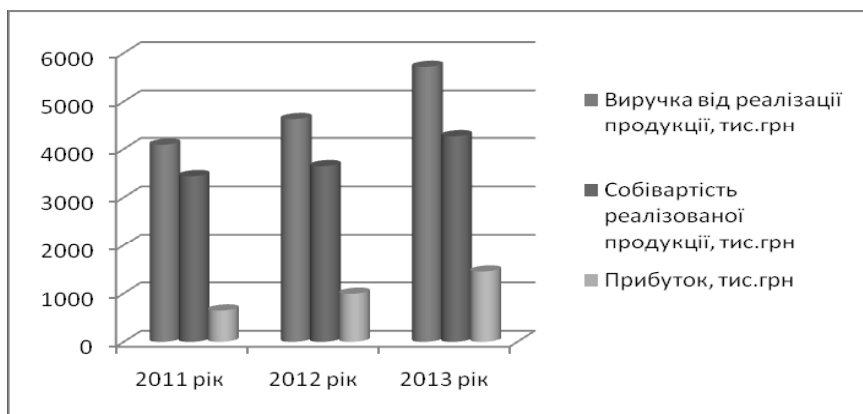


Рис. 1. Динаміка показників ефективності операційної діяльності ПП «Сорт»

Далі проаналізуємо динаміку рівня рентабельності виробництва як основного показника ефективності операційної діяльності підприємства (рис. 2).

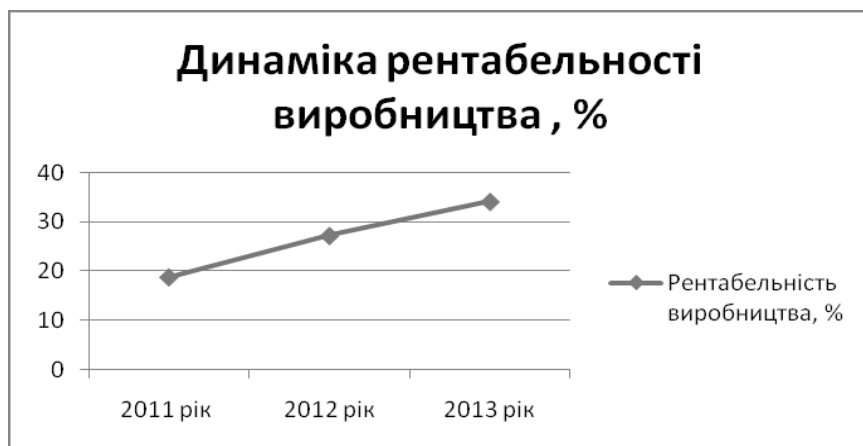


Рис. 2. Динаміка рентабельності виробництва ПП «Сорт»

На гістограмі видно, що протягом 2011–2013 років рентабельність виробництва на ПП «Сорт» зросла майже в три рази, що є позитивною тенденцією і свідчить про ефективне здійснення підприємством своєї виробничої діяльності.

З метою підвищення показників ефективності операційної та інвестиційної діяльності необхідними заходами є: збільшення прибутку від реалізації; зниження собівартості реалізованої продукції; зменшення адміністративних витрат; зменшення витрат на збут; збільшення доходів від іншої операційної діяльності; зменшення витрат на інвестиційну та фінансову діяльність; зменшення витрачання на придбання запасів, які не використовуються у виробництві в поточному році; зменшення витрачання на сплату податків; продаж основних засобів, які не використовуються у виробничій діяльності підприємства [2].

На мою думку, саме виражена політика підприємства у сфері формування рівня собівартості виробництва, заходи у сфері встановлення рівня відпускних цін і політика у сфері раціонального залучення та використання виробничих і фінансових ресурсів є ключовими в процесі здійснення ефективної операційної діяльності підприємства. Підприємства передусім мають орієнтуватись на раціональне використання виробничих ресурсів та оновлення матеріало — технічної бази та залучення прогресивних технологій у виробництво. Також з метою підвищення ефективності виробництва підприємствам слід здійснювати ефективну політику щодо управління запасами та іншими оборотними активами з метою забезпечення безперервного виробничого процесу. Це передусім стосується аграрних підприємств, які виробляють с/г продукцію з безперервним виробничим циклом.

Висновки. Проблема визначення заходів щодо визначення показників ефективності операційної діяльності є досить актуальною і потребує належної уваги з боку як науковців, так і аграріїв.

Під операційною діяльністю слід розуміти діяльність підприємства щодо виробництва товарів і надання послуг, тобто це основна діяльність підприємства. Основними факторами впливу на ефективність операційної діяльності є система факторів як внутрішніх (технології, ресурси), так і внутрішніх (політичні, економічні, соціальні).

Для визначення показників ефективності виробництва використовують ряд показників, такі як фінансові, трудові та матеріальні. Підприємствам слід приділяти належну увагу політиці управління матеріальними та фінансовими ресурсами з метою раціонального їх використання.

Список використаних джерел

1. Загородній А. Г. Фінансовий словник. [Текст]. / Загородній А. Г., Вознюк Г. Л., Смовженко Т. С. — К. : Т-во «Знання»; Львів: Видавництво Львів. банк. інституту НБУ, 2002. — 952 с.

2. Закон України «Про Затвердження Національного положення (стандарту бухгалтерського обліку» від 28 лютого 2013 року / Міністерство Фінансів України. — Офіційне видання. — К : Видавництво Міністерства Фінансів України.- [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

3. Ковалев В. В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия / В.В. Ковалев. — М. : Проспект, 2005. — С. 5.

4. Маркіна І. А. Методологічні питання ефективності управління / І.А. Маркіна // Фінанси України. — 2000. — №6. — С. 24–32.

5. Олександренко І. В. Методичні підходи до діагностики ефективності діяльності підприємства [Електронний ресурс] / Луцький Національний технічний Університет. — 2012. [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://www.nbuvi.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2011_2_2/41.pdf

6. Основні економічні показники роботи ПП «Сорт» за 2011–2013 роки. — (Нормативні документи підприємства).

7. Турило А. М. Оцінка результативності ефективності продуктивності і збитковості підприємства. [Текст]. Монографія. / А. М. Турило, А. А. Турило — Кривий Ріг : Етюд — Сервіс, 2010. — 196 с.

8. Шеремет А. Д. Методика фінансового аналізу / А. Д. Шеремет, Р.С. Сайфулін. — М.: ИНФРА, 1996. — 176 с.

УДК 657

Вольф І.В., магістрант*

ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»

ПРОБЛЕМИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ВИРОЩУВАННЯ ЗЕРНОВИХ КУЛЬТУР

У статті досліджено проблеми визначення об'єктів обліку витрат на вирощування зернових культур, запропоновано номенклатуру статей витрат, обґрунтовано застосування оплати праці як оптимальної бази розподілу загальновиробничих витрат у рослинництві.

Ключові слова: об'єкти обліку витрат, статті витрат, елементи витрат, центр відповідальності, загальновиробничі витрати.

В статье исследованы проблемы определения объектов учета затрат на выращивание зерновых культур, предложено номенклатуру статей расходов, обосновано применение оплаты труда как оптимальной базы распределения общепроизводственных затрат в растениеводстве.

* Науковий керівник – к.е.н., доцент Мервенецька В.Ф.

Ключевые слова: объекты учета затрат, статьи затрат, элементы затрат, центр ответственности, общепроизводственные расходы.

In the article the problems of identifying the objects of grain-crops cost accounting are researched, nomenclature of expenditures are suggested, labour payment are chosen as optimal base for accounting overhead costs of crop production.

Key words: objects of cost accounting, cost items, cost elements, centers of responsibility, overhead costs.

Постановка проблеми. Зернове господарство як провідна аграрна галузь України становить основу продовольчої безпеки та розвитку національного аграрного ринку. На сьогодні актуальною є проблема покращення стану зерновиробництва. За таких умов раціональна організація бухгалтерського обліку витрат на вирощування зернових культур має велике значення для формування обґрунтованої політики ціноутворення, пошуку оптимальних шляхів підвищення рентабельності виробництва та прогнозування перспектив розвитку сільськогосподарських підприємств.

Аналіз останніх джерел і публікацій. Питання обліку витрат на виробництво та калькулювання сільськогосподарської продукції досліджували вітчизняні вчені-економісти: Ф. Ф. Бутинець, В. М. Жук [5], В. Б. Івашкевич, М. М. Коцупатрий, В. Г. Лінник, М. Ф. Огійчук, П. Т. Саблук, В. В. Сопко, Л. К. Сук, П. Л. Сук та інші. Однак, проблеми, пов'язані з організацією та веденням обліку витрат на вирощування зернових культур, потребують подальших досліджень й удосконалень.

Метою дослідження є визначення об'єктів обліку витрат, з'ясування їх складу та розмежування за економічним змістом, центрами відповідальності, елементами, статтями обліку передбаченими відповідними стандартами обліку, а також аналіз проблем, пов'язаних з обліком загальновиробничих витрат.

Виклад основного матеріалу дослідження. Враховуючи зміни у методиці бухгалтерського обліку сільськогосподарських підприємств, важливим завданням є достовірна оцінка та відображення у звітності біологічних активів, сільськогосподарської продукції та витрат на біологічні перетворення.

Перш за все вважаємо за необхідне встановити сутність поняття виробничих витрат. На нашу думку, досить влучне визначення цього терміну дав В.Б. Івашкевич, який зазначає, що це економічна категорія, яка в однаковій мірі відноситься до кількісного й вартісного виміру витрат засобів виробництва і робочої

сили для виготовлення продукції [6, с. 7]. Погоджуємося з даним висловлюванням, адже воно охоплює майже всі категорії витрат, які виникають у процесі виробництва сільськогосподарської продукції, у тому числі зернових культур.

Дослідивши положення чинних нормативно-правових актів, можна зробити висновок, що до об'єктів обліку витрат відносять сільськогосподарські культури. Так, згідно Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) № 132 під об'єктом обліку витрат розглядають види продукції (в рослинництві — окремі культури, групи культур; у тваринництві — види і групи худоби та птиці), види виробництв, окремі технологічні процеси (посів, лушення стерні, вапнування, інші), місця виникнення витрат (бригада, цех, підрозділ тощо) [3]. Крім того, в П(С)БО 30 «Біологічні активи» уточнено об'єкти обліку витрат сільськогосподарської діяльності, зокрема: об'єктами бухгалтерського обліку біологічних перетворень біологічних активів рослинництва можуть бути види сільськогосподарських рослин (зернові), або однорідні групи біологічних активів, які складаються з підвидів сільськогосподарських рослин (озимі та ярові зернові), чи окремих культур (пшениця, ячмінь, жито, овес, просо, гречка, рис, кукурудза на зерно, сорго) [2].

Сільськогосподарські підприємства також можуть вести облік виробничих витрат за групами культур або в цілому за структурними підрозділами. Наприкінці року ці витрати розподіляються між культурами пропорційно до планово-нормативних показників.

Згідно П(С)БО 30 «Біологічні активи» витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, одержаних внаслідок сільськогосподарської діяльності протягом звітного (календарного) року, визначаються як різниця між вартістю біологічних активів і сільськогосподарської продукції, оцінених у порядку, передбаченому п. 9 і 12 П(С)БО 30, та витратами, пов'язаними з біологічними перетвореннями. Зазначені витрати включаються до складу інших операційних витрат [2].

Економічно обґрунтована класифікація виробничих витрат є основою організації обліку виробничої діяльності, а детальна класифікація перш за все потрібна для виявлення причин їх виникнення. В науковій літературі зустрічаються різні підходи до класифікації витрат.

Витрати на виробництво продукції зернових культур в обліку можуть групуватися за статтями. Орієнтовний перелік статей витрат на виробництво продукції рослинництва наведено у Методичних рекомендаціях з планування, обліку і калькулювання со-

бівартості продукції (робіт, послуг) №132. Так, згідно даного нормативно-правового документа виділяють: витрати на оплату праці, насіння та посадковий матеріал, паливо та мастильні матеріали, добрива, засоби захисту рослин, роботи та послуги, витрати на ремонт необоротних активів, інші витрати на утримання основних засобів, інші витрати, непродуктивні витрати, загальновиробничі витрати [3].

Господарство, керуючись наведеним переліком, самостійно визначає статті витрат, виділяючи в окремі статті змінні і постійні витрати і зазначає про це в наказі про облікову політику підприємства. Враховуючи діючу практику і досвід господарств, що вирощують зернові культури пропонуємо таку номенклатуру статей витрат:

- умовно-змінні (витрати, розмір яких перебуває в безпосередній залежності від обсягу виробництва і реалізації та від їх структури при виробництві і реалізації кількох видів продукції) — витрати на оплату праці, насіння і посадковий матеріал, паливо і мастильні матеріали, інші прямі витрати;

- умовно-постійні (витрати, сума яких у даний період часу не залежить безпосередньо від розміру і структури виробництва та реалізації) — добрива, засоби захисту рослин, роботи та послуги, витрати на ремонт необоротних активів, інші витрати на утримання основних засобів;

- постійні — загальновиробничі витрати.

Проте в науковій літературі існує підхід до визначення собівартості не за статтями, а за елементами витрат [4, с. 155]. Така необхідність пояснюється потребою у аналізі та управлінні структурою витрат і динамікою їх зміни.

Групування витрат за економічними елементами характеризує їх відношення до створеної вартості та дозволяє виділити перенесену та знову створену вартість, що складається з необхідного та частини додаткового продукту, виділити витрати виробництва, що втілюють вартість засобів виробництва та грошовий фонд оплати праці від частини вартості додаткового продукту, що включається у собівартість [4, с. 155].

Згідно з П(С)БО 16 «Витрати» операційні витрати за економічними елементами класифікують за групами: 1) матеріальні витрати; 2) витрати на оплату праці; 3) відрахування на соціальні заходи; 4) амортизація; 5) інші операційні витрати [1].

Господарство в процесі здійснення своєї діяльності несе різні види витрат. Тому під час визначення їх загальної суми залишається актуальною та набуває особливо важливого значення про-

блема розподілу загальновиробничих витрат. Як зазначає Прима-ченко О.Л., загальновиробничі витрати — це непрямі витрати, які під час виникнення не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта обліку. Такі витрати пов'язані з виробництвом різних видів продукції, а тому повинні бути враховані при обчисленні собівартості кожного виду продукції [7, с. 460].

Дослідження показали, що на практиці існує два методи визначення собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) — згідно Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) №132 та відповідно до П(С)БО 16 «Витрати». Перший полягає у включенні до собівартості прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, інших прямих витрат, загальновиробничих і наднормативних виробничих витрат [3]. Другий передбачає віднесення прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, амортизацію виробничих основних засобів та нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом продукції, виконанням робіт, наданням послуг, вартість придбаних послуг, прямо пов'язаних з виробництвом продукції (товарів), виконанням робіт, наданням послуг, інших прямих витрат [1].

Підприємства самостійно обирають один з двох уже розглянутих методів, враховуючи специфіку своєї діяльності, та зазначають його в наказі про облікову політику. При цьому варто враховувати, що у разі обрання методу, при якому загальновиробничі витрати будуть включені до собівартості, потрібно буде визначити базу розподілу таких витрат. Зазвичай на практиці використовують такі бази розподілу загальновиробничих витрат:

- сума прямих витрат на виробництво продукції (без вартості насіння в рослинництві);

- прямі витрати на оплату праці;

- загальний обсяг відпрацьованого робітниками часу;

- обсяг виробництва [1].

Найоптимальнішою базою розподілу загальновиробничих витрат вважаємо пряму оплату праці, оскільки вона є простою у використанні і забезпечує найточніший розподіл загальновиробничих витрат між об'єктами обліку.

Також в економічній літературі спостерігаються різні підходи щодо деталізації витрат за об'єктами обліку за центрами та місцями їх виникнення. Це зумовлено відсутністю чіткого визначення понять місць виникнення витрат і центрів витрат. Дійсно, витрати на виробництво найкраще контролювати при виробничому споживанні ресурсів, тобто там, де має місце безпосередньо ви-

робничий процес або його обслуговування. Тому в основі аналітичної деталізації та групування витрат вирішальне значення набувають такі об'єкти їх обліку, як місце виникнення витрат і центри витрат. З переходом України до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку дане питання стає актуальнішим, оскільки в нашій країні поняття «центр відповідальності» існує, але його зміст має різні трактування.

Центрами відповідальності в сільськогосподарських підприємствах, які займаються вирощуванням зернових культур, можуть виступати внутрішньогосподарські підрозділи. Залежно від конкретних умов виробництва, структури управління, системи оплати праці, визнання та розподілу госпрозрахункового доходу, бухгалтерія підприємства облік витрат може вести в цілому за конкретними виробничими підрозділами без деталізації за окремими об'єктами.

Висновки з проведеного дослідження. В сучасних економічних умовах однією з передумов ефективного функціонування аграрних підприємств є правильність і достовірність ведення бухгалтерського обліку. На практиці існує досить багато проблем при організації обліку витрат на вирощування зернових культур, серед яких є правильне визначення об'єктів обліку витрат, розроблення уніфікованої класифікаційної моделі витрат, розподіл загальновиробничих витрат, визначення їх бази розподілу тощо. Їх вирішення має важливе значення для сільськогосподарських підприємств і потребує подальших досліджень.

Список використаних джерел

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318: Зареєстрований у Міністерстві юстиції України 19 січня 2000 р. № 27/4248.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: Затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 18 листопада 2005 р. № 790. Зареєстроване в Міністерстві юстиції України 5 грудня 2005 р. № 1456/11736.
3. Наказ Міністерства аграрної політики України «Про затвердження Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств» від 18.05.2001 р. №132.
4. Грицак Н. Ю. Еволюція витрат як економічної категорії та необхідність її класифікації / Н. Ю. Грицак // Економіка України. — 2006. — №5. — С.155.

5. Жук В.М. Облік сільськогосподарської діяльності / В. М. Жук // Навчальний посібник. — К.: Видавництво ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2007. — 368 с.

6. Івашкевич В. Б. Проблеми обліку і калькулювання собівартості продукції / В.Б. Івашкевич . — М.: Фінанси, 1974. — 159 с.

7. Примаченко О. Л. Організація обліку загальновиробничих витрат на сільськогосподарських підприємствах / О. Л. Примаченко // Формування ринкової економіки. — Спец. вип. : у 2 ч. Організаційно-правові форми агропромислових формувань: стан, перспективи та вплив на розвиток сільських територій — К. : КНЕУ, 2011. — Ч. 2. — С. 459–465.

УДК 657

Галушко Т.В., магістрант*

ДВНЗ «Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана»

ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ І КЛАСИФІКАЦІЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

У статті на основі нормативно-правового забезпечення обґрунтовується сутність основних засобів та їх класифікація за найважливішими в теорії і практиці обліку ознаками

Ключові слова: основні засоби, класифікація основних засобів, бухгалтерський облік, податковий облік

В статье на основании нормативно-правовых актов обосновывается сущность основных средств, а также их классификация за признаками, используемыми в теории практике учета

Ключевые слова: основные средства, классификация основных средств, бухгалтерский учет, налоговый учет

The article, based on the Ukraine legislations and contains information about fixed assets and their classifications

Key words: fixed assets, classifications of fixed assets, accounting, taxation

Постановка проблеми. Основні засоби формують матеріально-технічну базу підприємства. Від правильного та раціонального обліку основних засобів залежить процес їх відтворення, поповнення, оновлення та в кінцевому рахунку — забезпеченість підприємства конкурентоспроможними, сучасними засобами праці. В своїй діяльності підприємства використовують різні за

* Науковий керівник — к.е.н., доцент Кругла М.М.

формою та призначення основні засоби, тому важливою умовою раціонального обліку основних засобів є правильна їх класифікація. Що і зумовлює актуальність теми дослідження.

Аналіз основних джерел і публікацій. Проблемам обліку основних засобів, зокрема, питанням їх класифікації, присвячено багато наукових праць вітчизняних учених, серед яких роботи Агреса О. Г., Стельмаха Х. П., Кузьміна О. Є., Корягіна М. В., Сарахман Н. О. та інших. Не зважаючи на проведені багаторічні напрацювання та науковий досвід, ще досить багато аспектів питання класифікації засобів залишаються не вирішеними та потребують подальшого вивчення, дослідження та вдосконалення.

Постановка завдання. При дослідженні питань сутності та класифікації основних засобів, було поставлено та вирішено такі завдання:

- розглянути економічну сутність основних засобів;
- дослідити стан нормативно-правового забезпечення обліку основних засобів;
- оцінити існуючу класифікацію основних засобів за різними економічними ознаками.

Виклад основного матеріалу. З погляду економічної категорії, основні засоби — це частина постійного виробничого капіталу, яка виступає у формі засобів праці та поступово, протягом багатьох виробничих циклів, переносить свою вартість на виготовлений продукт [6].

Розглянемо сутність основних засобів у діючих нормативно-правових актах. Згідно з пп. 14.1.138 ст. 14 Податкового кодексу України, основні засоби — це матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин наданих у користування ділянок надр, що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 2500 грн і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зношенням та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік [1].

Відповідно до МСБО 16, основні засоби — це матеріальні активи, якими підприємство володіє з метою їх використання в процесі виробництва, постачання товарів, здійснення послуг, надання в оренду, або для цілей управління, і які, як передбачається, будуть використовуватися протягом більш одного звітного періоду [3].

П(С)БО 7 «Основні засоби» визначає основні засоби як матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання

їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік) [2].

У міжнародній системі обліку, як і у вітчизняному обліку згідно П(С)БО 7 «Основні засоби», не ставиться якихось вартісних обмежень при віднесенні активу до основних засобів. Головне, щоб цей актив використовувався у діяльності підприємства протягом більше одного року та його використання забезпечувало економічну вигоду у майбутньому.

З метою ведення обліку основних засобів і складання звітності, планування їх відтворення, проведення переоцінок та інвентаризацій у практиці необхідно якимось чином згрупувати об'єкти основних засобів за окремими ознаками у однорідні групи, тобто класифікувати. Під класифікацією основних засобів слід розуміти групування їх за певними ознаками в якісно однорідні групи. Класифікація полегшує поточний облік основних засобів, спрощує складання звітності про наявність і рух основних засобів [5].

Від структури основних засобів, які підприємство використовує у господарській діяльності, залежить технічна оснащеність підприємства. Основні засоби, що використовуються у господарській діяльності підприємств, поділяють на групи, залежно від того, яку роль вони виконують. Частина основних засобів приймає активну участь у перетворенні оборотних засобів на готову продукцію. Такі основні засоби являють собою активну частину основних засобів підприємства. До них можна віднести робочі машини, устаткування, прилади тощо. Саме активна частина основних засобів швидше зношується та потребує частішого оновлення. Існують і інші основні засоби, що не використовуються безпосередньо у виробництві, але створюють всі необхідні умови для його здійснення. До таких основних засобів відносять будівлі та споруди, які являють собою «пасивну» частину основних засобів підприємства [4].

Основні засоби, можуть групуватись за сукупністю спільних технічних характеристик, за функціональним призначенням, за належністю тощо. За функціональним призначенням основні засоби розрізняють як виробничі та невиробничі. До складу виробничих основних засобів належать основні засоби, що безпосередньо приймають участь у виробничому процесі у сфері матеріального виробництва. На відміну від виробничих, невиробничі основні засоби не беруть безпосередньої участі у процесі

матеріального виробництва й призначені, в основному, для обслуговування виробничого процесу та задоволення культурно-побутових потреб населення у невиробничій сфері тощо. За використанням основні засоби поділяють на діючі, недіючі та запасні. До діючих належать усі основні засоби, що використовуються у господарській діяльності підприємства. До недіючих відносять основні засоби, що тимчасово не використовуються у зв'язку з консервацією окремих об'єктів або приміщень (цехів) підприємства. До запасних основних засобів відносять різне устаткування, що знаходиться в резерві й призначене для заміни об'єктів основних засобів, що вибули або ремонтуються. Основні засоби також можна згрупувати за джерелами їх отримання та за функціями, які вони виконують у виробничому процесі. За джерелами отримання основні засоби можна поділити на власні, орендовані чи одержані в лізинг. За функціями, які основні засоби виконують у виробничому процесі, їх можна класифікувати наступним чином: основні засоби, які безпосередньо беруть участь у виробництві, до них можна віднести робочі машини і устаткування, виробничий і інвентар, оскільки вони безпосередньо задіяні у виготовленні продукції; основні засоби, які допомагають у виготовленні продукції, сюди відносяться вимірювальні і регулюючі прилади; обчислювальна техніка, оскільки вони не виготовляють продукції, проте допомагають у дотриманні усіх необхідних вимог щодо виготовлення якісного продукту; основні засоби, які сприяють процесу виробництва, тобто ті, які не беруть безпосередньої участі і не допомагають виробництву, а лише створюють необхідні умови для нього, серед них можна виділити будівлі та споруди. Важливу роль у використанні основних засобів відіграє їх технічний стан, який залежить від тривалості та умов експлуатації основних засобів. Залежно від технічного стану основні засоби можна розділити на нові, відремонтовані (модернізовані), частково ліквідовані [5, с. 265].

Протягом строку служби об'єктів основних засобів підприємства акумулюють перенесену на виготовлену продукцію вартість у формі амортизаційних відрахувань. Функціонування основних засобів у фізичному вигляді завершується після закінчення строку служби об'єкта основних засобів, і відбувається перетворення накопичених амортизаційних відрахувань у нові об'єкти основних засобів, які приходять на зміну зношеним і вибулим з експлуатації. За характером нарахування амортизації, основні засоби поділяються на ті, на які амортизація не нараховується (земельні

ділянки та природні ресурси), і ті, на які амортизація нараховується (всі інші групи основних засобів) [6, с. 34].

Таким чином, за участю у виробництві основні засоби поділяються на активні та пасивні; за функціональним призначенням — на виробничі і невиробничі; за джерелами отримання; за джерелами отримання — власні, орендовані та отримані в лізинг; стосовно використання основні засоби можуть бути діючими, не діючими чи запасними. За характером відображення зносу — ті, які амортизуються, та ті, що недоамортизовані. Крім того, за видами економічної діяльності основні засоби функціонують у сільському господарстві, промисловості, будівництві, торгівлі тощо.

У методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів, вказано, що керівництво підприємства, самостійно на власний розсуд, може розширювати або звужувати класифікацію основних засобів розподіляючи об'єкти основних засобів за групами або підгрупами, що дає змогу підприємствам уточнити та удосконалити облік основних засобів.

Висновки з проведеного дослідження. У статті розглянуто економічну сутність і наведено класифікацію основних засобів, завдяки якій можна оптимізувати їх структуру — забезпечити ефективне використання основних засобів, сприяти покращенню стану сучасного виробництва. Запропонована нами класифікація основних засобів за ознаками, має не тільки теоретичне значення, даючи змогу студентам економічного профілю дослідити питання класифікації основних засобів, але й практичне значення.

Список використаних джерел

1. Податковий кодекс України від 7.04.2011 №2856-VI // [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main>
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: Затв. наказом Міністерства фінансів України від 27.04.00 р. №92.
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» від 01.01.2012 р. зі змінами і доп. // [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
4. *Агрес О.Г.* Основні засоби сільськогосподарських підприємств: стан, класифікація та вартісне оцінювання // [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Dtr_erp/2012
5. *Стельмах Х.П.* Класифікація основних засобів підприємств / Х. П. Стельмах, О. Є. Кузьмін // Науковий вісник НЛТУ України. — 2013. — Вип. 2. — С. 263–267.
6. *Когірян М. В. Сарахман Н. О.* Облікова класифікація основних засобів в системі управління підприємствами // Науковий вісник УЖНУ. — 2013. — Спец. випуск. — № 29. — Ч. 2. — С. 33–36.

УДК 657

Голованчук В.М., магістрант*

ДВНЗ «Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана»

МЕТОДИКА АУДИТУ РОЗРАХУНКІВ З ПІДЗВІТНИМИ ОСОБАМИ ЗА ВІДРЯДЖЕННЯМИ

У статті розглянуто особливості методики аудиту розрахунків з підзвітними особами за відрядженнями, а також вказане її значення у процесі діяльності та ефективності функціонування підприємства.

Ключові слова: аудит, підзвітні особи, відрядження, добові витрати, організація аудиторської перевірки.

В статье рассмотрены особенности методики аудита расчетов с подотчетными лицами по командировкам, а также указанное ее значение в процессе деятельности и эффективности функционирования предприятия.

Ключевые слова: аудит, подотчетные лица, командировки, суточные расходы, организация аудиторской проверки.

The article is devoted to the speciality of *the methodology* of the audit of Payroll and was defined the importance in the business activity and the effectiveness assessment.

Keywords: audit, Payroll, assignment, subsistence expenses, organization process of audit.

При скеруванні працівника підприємства в службове відрядження у процесі господарської діяльності спеціального надання йому статусу підзвітної особи не передбачається: вона набуває такого статусу автоматично під час отримання грошового авансу з каси підприємства на підставі розпорядження керівника. Статус підзвітної особи закінчується складанням авансового звіту й остаточним розрахунком щодо отриманих від підприємства грошових коштів. У разі, якщо мета відрядження передбачає розрахунки за отримання цінностей для підприємства, з нею укладається договір про матеріальну відповідальність. Завдання аудитора полягає у перевірці цих документів, їх оформлення. На практиці ж частіше є ситуації, коли у відрядження, що передбачає придбання цінностей, скеровується матеріально відповідальна особа. Усе зазначене розкриває актуальність даної теми.

Службовим відрядженням вважається поїздка працівника за розпорядженням керівника підприємства, об'єднання, установи,

* Науковий керівник – к.е.н., доцент Золотарьова Н.С.

організації на певний строк до іншого населеного пункту для виконання службового доручення поза місцем його постійної роботи. Мету, для досягнення якої відряджається підзвітна особа, визначає керівник підприємства.

У наказі про відрядження повинна бути вказана мета поїздки, її термін, умови перебування за кордоном (якщо поїздка по запрошенню, то повинна бути подана її копія з перекладом), а також складено кошторис витрат, обов'язково має бути вказаний розмір добових.

Згідно п.7 Інструкції про службові відрядження в межах України та за кордон 13.03.98 № 59 (остання редакція) (далі — Інструкція № 59) підприємство, що відряджає працівника, зобов'язане ознайомити його з наказом на відрядження та кошторисом витрат (або з довідкою-розрахунком на виданий аванс, складеною за довільною формою), а також з вимогами нормативно-правових актів стосовно звітування про використання коштів, виданих на відрядження. З наказом на відрядження працівник знайомиться та ставить відповідно свій підпис, який підтверджує ознайомлення [5].

Розпорядження керівника (наказ, службова записка, усне розпорядження, вказівка, розрахунок і т.д.) є основою для видачі грошового авансу підзвітній особі, аудитор повинен перевірити наявність цих документів.

Із каси підприємства підзвітній особі відповідно до розпорядження керівника може видаватися грошовий аванс лише на вказані в розпорядженні (завданні) цілі (можливий варіант видачі авансу одночасно для вирішення виробничих питань підприємства і на витрати на відрядження, якщо це передбачене керівником). При цьому аванс на закордонне відрядження повинен видаватися у валюті тієї країни, до якої працівник відряджається, або у вільноконвертованій валюті в розмірах, зумовлених реальними потребами в країні перебування з дотриманням вимог НБУ щодо вивезення іноземної валюти за кордон [8, с. 56].

Згідно абз. 2 п. 1. р.ІІ Інструкції № 59 строк поїздки Україною не може перевищувати 30-ти днів. За кордон граничний термін відрядження — 60 днів, однак існують винятки, передбачені законодавством. Направлення працівників у відрядження здійснюється керівником установи з оформленням наказу. Граничні терміни відряджень для працівників підприємств, установ та організацій, що повністю або частково утримуються за рахунок бюджетних коштів, а також для державних службовців, подано в табл. 1.

Наказ про направлення працівника у відрядження є підставою для видачі йому відповідного посвідчення за встановленою фор-

мою (наказ ДПАУ “Про затвердження форми посвідчення про відрядження” №260 від 28.07.97 р.). Посвідчення на відрядження — це документ, який видається працівнику на підставі наказу (розпорядження) керівника для виконання службового доручення поза постійним місцем роботи, тобто у відрядженні [6].

Однак, згідно нової редакції Інструкції №59 (наказ від 17.03.2011 № 362) на відміну від своєї минулої редакції нова не містить регламентованих даних щодо посвідчення про відрядження, тому воно не є обов’язковим документом.

Нами було б рекомендовано не відмовлятися від посвідчення про відрядження в цілях забезпечення доказової бази при перевірці державної податкової служби в особливо складних випадках.

Усі витрати з відрядження підтверджуються документально (документи повинні бути в оригіналі). За час перебування у відрядженні працівники виплачують добові та відшкодовують витрати на проїзд, проживання та деякі інші витрати, передбачені Постановою КМУ «Про суми та склад витрат на відрядження державних службовців, а також інших осіб, що направляються у відрядження підприємствами, установами та організаціями, які повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетних коштів» № 98 від 02.02.2011 р. (далі — Постанова № 98).

Таблиця 1

**ГРАНИЧНІ ТЕРМІНИ ВІДРЯДЖЕНЬ ДЛЯ ПРАЦІВНИКІВ ПІДПРИЄМСТВ,
УСТАНОВ ТА ОРГАНІЗАЦІЙ, ЩО ПОВНІСТЮ
АБО ЧАСТКОВО УТРИМУЮТЬСЯ ЗА РАХУНОК БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ,
А ТАКОЖ ДЛЯ ДЕРЖАВНИХ СЛУЖБОВЦІВ**

Категорія працівників	Термін відрядження*	Підстава
Відрядження в межах України		
Працівники органів державної влади, підприємств, установ та організацій, що повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетних коштів	Не може перевищувати 30 календарних днів	Абз. 2 п. 1 р. II Інструкції № 59
Працівники, які направляються для виконання монтажних, налагоджувальних, ремонтних і будівельних робіт	Не повинен перевищувати терміну будівництва об’єктів	Абз. 3 п. 1 р. II Інструкції № 59
Працівники державної контрольно-ревізійної служби, які направляються для проведення контрольних заходів	Не повинен перевищувати періоду проведення контрольних заходів	Абз. 4 п. 1 р. II Інструкції № 59

Закінчення табл. 1

Категорія працівників	Термін відрядження*	Підстава
Відрядження за кордон		
Працівники підприємств усіх форм власності (загальна норма)	Не може перевищувати 60 календарних днів	Абз. 1 п. 1 р. III Інструкції № 59
Працівники, які направляються за кордон за зовнішньоекономічними договорами (контрактами) для здійснення монтажних, налагоджувальних, ремонтних, проектних, проектно-пошукових, будівельних, будівельно-монтажних і пусконаладжувальних робіт, шеф-монтажу та авторського нагляду під час будівництва, обслуговування та забезпечення функціонування національних експозицій на міжнародних виставках, проведення гастрольних та інших культурно-мистецьких заходів	Не повинен перевищувати одного року	Абз. 2 п. 1 р. III Інструкції № 59
Працівники авіаційних компаній, які направляються за кордон для здійснення авіаційних перевезень пасажирів та вантажів у миротворчих місіях Організації Об'єднаних Націй згідно з контрактами між авіаційними компаніями України та Організацією Об'єднаних Націй	Не повинен перевищувати шести місяців	Абз. 4 п. 1 р. III Інструкції № 59
Працівники державної контрольно-ревізійної служби, які направляються для проведення контрольних заходів	Не повинен перевищувати періоду проведення контрольних заходів	Абз. 5 п. 1 р. III Інструкції № 59

При складанні розрахунку (кошторису) витрат на відрядження за кордон у разі перевезення витрат у гривні та іноземну валюту застосовується офіційний курс НБУ на день одержання коштів з каси уповноваженого банку [7, с. 124].

Добові — це витрати на особисті потреби працівника під час відрядження. Добові виплачуються працівнику за кожний день перебування у відрядженні (включно день вибуття (виїзду) і день прибуття (приїзду)). Якщо працівник за умовами відрядження має можливість щоденно повертатися з відрядження до місця основної роботи, тоді добові виплачуються у звичайному розмірі. До речі, граничний розмір добових витрат визначено абз. 4 пп. 140.1.7 п. 140.1 ст. 140 ПКУ і подано в табл. 2.

Фактичний час перебування за кордоном визначається при відрядженні за позначками контрольно-пропускних пунктів у закордонному паспорті чи документі, що його замінює. Цей порядок діє щодо країн, з якими Україною встановлено повний прикордонний контроль.

Згідно п. 16.1. Інструкції № 59 у разі відрядження до країн, з якими встановлено спрощений прикордонний контроль, то фактичний час перебування у відрядженні визначається — згідно з наказом про відрядження та відповідними первинними документами [5].

Витрати на проїзд є цілим комплексом. До них включають, зокрема, витрати на попереднє замовлення квитків до місця відрядження та назад. Причому, якщо вокзал, аеропорт або пристань розміщені за межами міста, то вартість квитків на проїзд до них також оплачують [7, с. 450].

Таблиця 2

ГРАНИЧНІ НОРМИ ДОБОВИХ ВИТРАТ З 01.01.2011-2014 РР., ГРН

	У межах України	За кордон
	Розмір	Розмір
Витрати, не підтверджені документально, на харчування та фінансування інших власних потреб фізичної особи (добові витрати)	0,2 розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року, в розрахунок за кожен календарний день	0,75 розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року, в розрахунок за кожен календарний день
2011	188,20	705,75
1012	214,60	804,75
2013	229,40	860,25
2014	243,60	913,50

Окрім цього, до означеного комплексу включають витрати на проїзд, проживання та інші витрати [1].

Наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження форми Звіту про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт і Порядку його складання» від 05.12.2012 р. № 1276 затверджено нову форму авансового звіту — «Звіт про використання коштів, наданих на відрядження, або підзвіт». Це викликано змінами в чинному законодавстві, а саме зі вступом в дію нового Податкового Кодексу України.

Списання витрат на закордонні відрядження здійснюються на підприємстві в передбаченому державою порядку за наявності розпорядчих документів щодо відшкодування затрат. При цьому записи за кредитом субрахунку 372 збігаються із записам за дебетом відповідних рахунків витрат у сумі, зазначеній в авансових звітах підзвітних осіб.

З авансовим звітом працівник підприємства подає звіт про використання грошових коштів, виданих на відрядження або під звіт, до якого повинні бути додані всі підтверджуючі документи: акт закупівлі, акти на списання представницьких витрат у межах передбачених норм із доданням відповідних документів на оплату рахунків ресторанів, кафе, готелів тощо (чеки, квитанції, рахунки магазинів, готелів, залізничні, авіаційні та інші проїзні квитки).

Згідно п. 11.р. II Інструкції № 59 після повернення з відрядження працівник зобов'язаний до закінчення п'ятого банківського дня, наступного за днем прибуття до місця постійної роботи, подати звіт про використання коштів, наданих на відрядження. Сума надміру витрачених коштів (залишку коштів понад суму, витрачену згідно із звітом про використання коштів, наданих на відрядження) підлягає поверненню працівником до каси або зарахуванню на відповідний рахунок підприємства, що їх надало, у встановленому законодавством порядку [5].

Під час аудиторської перевірки розрахунків за відрядженнями аудитор перевіряє всі особливості таких розрахунків. Адже відрядження мають ряд особливостей, на які аудитор звертає увагу. Перевіряє наявність усіх первинних документів, правильність розрахунку виданих і повернутих коштів.

Отже, проведення аудиторської перевірки розрахунків з підзвітними особами за відрядженнями дає можливість не лише підвищити якість аудиторських послуг, а й оптимізувати час на її проведення.

Список використаних джерел

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. №2755 — VI.
2. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996 (із змінами та доповненнями).
3. Постанова Правління НБУ «Про затвердження Положення про ведення касових операцій у національній валюті України» від 15.12.2004 р. № 637.
4. Постанова КМУ «Про вдосконалення порядку здійснення службових відряджень за кордон» від 11.12.1992 р. № 698.
5. Інструкція про службові відрядження в межах України та за кордон: Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 13.03.1998 р. № 59.

6. Наказ ДПАУ «Про затвердження форми посвідчення про відрядження» від 28.07.1997 р. № 260.

7. Карев В. П., О. І.Пилипенко. Облік розрахунків з підзвітними особами: Навчальний посібник. — К., 2012. — 547 с.

8. Пшенична А. Ж. Аудит: Підручник. — К.: Центр учбової літератури, 2011. — 319 с.

УДК 657

Живанюк Б.А., магістрант*

ДВНЗ «Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана»

МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ПРАЦІ ТА ЇЇ ОПЛАТИ

У статті розглянуто загальні засади щодо методики аналізу використання праці та її оплати

Ключові слова: аналіз, заробітна плата, праця, методика

В статье рассмотрены общие принципы относительно методики анализа использования труда и его оплаты

Ключевые слова: анализ, заработная плата, работа, методика

The article deals with the general principles regarding the employment of methods of analysis and its payment

Keywords: analysis, wages, work, method

Постановка проблеми. В сучасних умовах господарювання виробництво кожної країни і кожної галузі залежить від багатьох факторів, які впливають на прибуток підприємства. Одним із головних, а частіше і основних факторів, який вимагає найбільших затрат, є праця та її оплата. В цілому ефективність виробництва залежить від кваліфікації працівників продуктивності їх праці, використання матеріально-технічних та інших засобів, які впливають на обсяг і темпи збільшення виробленої продукції, зростання доходу, і відповідно прибутку підприємства. На ріст же продуктивності праці впливає система оплати праці, тому що вона є стимулюючим фактором для росту кваліфікації працівника і підвищення технічного рівня виконаної роботи. Тому вивчення основних і методів аналізу праці та використання коштів на її оплату має велике значення.

* Науковий керівник – к.е.н., доцент Мельничук В.В.

Аналіз останніх джерел і публікацій. Вагомий внесок у розвиток дослідження аналізу використання праці та її оплати зроблено в працях Ф. Ф. Бутинця, Є. В. Мниха, О. В. Олійника, Л. І. Панасенка, П. Я. Поповича, В. І. Іващенко, М. А. Болюха, В. Я. Савченка, Г. І. Кіндрацької, М. С. Білика, А. Г. Загороднього, О. А. Шевчука, Б. Ф. Усача, О. М. Шендрика, С. Ф. Огійчука та інших вчених.

Постановка завдання. Метою статті є дослідження загальної методики аналізу використання праці та її оплати.

Виклад основного матеріалу дослідження. В умовах ринкової економіки головною ціллю діяльності підприємств є отримання прибутку. А для цього необхідна оптимізація всіх чинників і засобів виробництва. Не є виключенням і організація оплати праці, оскільки при дуже високій заробітній платні підвищується собівартість продукції, що робить товар не конкурентоздатним і отримання прибутку стає проблематичним. Якщо ж заробітна платня дуже низька, то не всякий працівник схоче продати свою робочу силу, даному підприємству, що може спричинити за собою зупинку виробництва, оскільки процес виробництва без «живої праці» не можливий, а це веде до краху підприємства.

Аналіз використання трудових ресурсів на підприємстві, рівня продуктивності праці необхідно розглядати в тісному зв'язку із оплатою праці. Із ростом продуктивності праці створюються реальні можливості для підвищення рівня його оплати. При цьому кошти на оплату праці потрібно використовувати таким чином, щоб темпи росту продуктивності праці випереджали темпи росту його оплати. Тільки при таких умовах створюються можливості для підвищення темпів росту прибутку підприємства.

У зв'язку з цим аналіз використання засобів на оплату праці на кожному підприємстві має велике значення. В процесі його потрібно здійснювати систематичний контроль за використанням фонду заробітної плати (оплати праці), виявляти можливості економії коштів за рахунок росту продуктивності праці та зниження трудомісткості продукції [8, с. 624].

Найбільш активним і вирішальним фактором виробництва є фактор живої праці — трудові ресурси, кадровий потенціал та ефективність його використання. Саме від забезпеченості підприємства кваліфікованими кадрами, раціонального використання залежать організаційно-технічний рівень виробництва, імідж підприємства, його фінансова стабільність, усі економічні показники діяльності [5].

До трудових ресурсів відноситься та частина населення, що має необхідні фізичні дані, знання і навички праці у відповідній

галузі. Формування трудових ресурсів і їх використання в різних галузях економіки мають свої особливості.

Для аналізу використання трудових ресурсів фактичну наявність працівників порівнюють з плановою, типовими штатами та діючими нормами. Слід мати на увазі, що загальне зменшення кількості працюючих ще не свідчить про економію праці. Для цього визначають відносне відхилення, розраховуючи планову потребу в робітниках на фактичний обсяг валової продукції.

Порівнюючи фактичну чисельність працюючих із запланованою, можна проаналізувати забезпеченість господарства робітниками та персоналом, а також зміни середньорічної кожної категорії працюючих порівняно з минулим роком.

У виробничо-фінансових планах господарств наводяться розрахунки в потребі робочої сили по галузях і за спеціальностями, що дає змогу аналізувати забезпеченість їх трудовими ресурсами. За цими даними можна визначити, в яку галузь треба додатково залучити робітників, за рахунок власних ресурсів (переведення з іншої галузі), чи потрібно залучити працівників зі сторони.

Напруга в забезпеченні підприємства трудовими ресурсами може бути частково знята за рахунок повнішого використання існуючої робочої сили, росту продуктивності праці робітників, інтенсифікації виробництва, комплексної механізації і організації виробництва. В процесі аналізу повинні бути виявлені резерви скорочення потреб у трудових ресурсах у результаті проведення зазначених заходів.

Якщо підприємство розширює свою діяльність, збільшує свої виробничі можливості, утворюють нові робочі місця, необхідно з'ясувати потребу в трудових ресурсах по категоріям і професіям і джерелам їх присвоєння.

Основними завданнями аналізу є вивчення та оцінка:

- укомплектованості підприємства необхідними кадрами працівників відповідних спеціальностей і кваліфікацій;
- змін структури трудових ресурсів;
- співвідношення між основними і допоміжними робітниками;
- якісного складу робітників;
- відповідності кваліфікації робітників складності виконуваних робіт;
- руху робочої сили [1].

В економічній літературі часто вживається термін «персонал». Саме цьому терміну як більш узагальненому, універсальному надається перевага. Персонал — сукупність постійних працівників, які отримали необхідну професійну підготовку і мають досвід

практичної діяльності. Для характеристики стану використання на підприємстві трудових ресурсів і виявлення резервів збільшення обсягу виробництва та підвищення рентабельності роботи треба проаналізувати такі показники, пов'язані з рухом, якістю робочої сили, її продуктивністю, а також її вартістю:

- чисельність персоналу підприємства з точки зору динаміки, категорійної структури, професійної підготовленості, плинності працюючих;

- використання робітниками і службовцями робочого часу, стан;

- трудової дисципліни;

- продуктивність праці;

- фонд оплати праці, динаміка середньої заробітної плати працівників і трудомісткості продукції.

На відміну від інших галузей економіки у сільському господарстві працівник не діє безпосередньо на утворення кінцевого продукту, він просто виконує необхідні операції, які сприяють виробництву продукції. Тому інтенсифікація праці в цій галузі не обов'язково призводить до її продуктивності.

Об'єктом аналізу трудових ресурсів є використання робочої сили та оплата праці. Метою аналізу ефективності використання трудових ресурсів є пошук шляхів збільшення обсягу продукції і зниження собівартості виробництва, що сприяє прибутку та збільшення рентабельності господарства.

Аналіз трудових ресурсів передбачає вивчення забезпеченості ними господарства і рівня їх використання в процесі виробництва. Оцінювання забезпеченості у межах окремого господарства трудовими ресурсами проводиться шляхом порівняння їх наявності з потребою в категоріях і професіях працівників по підприємству в цілому, по його структурних підрозділах, а також по окремих галузях і дільницях виробництва, абсолютних фактичних показників з плановими або нормативними [6, с. 327].

Наявність трудових ресурсів відображується показником чисельності працівників за категоріями: працівники постійні, сезонні і тимчасові, інженерно-технічні працівники (ІТП), службовці, молодший обслуговуючий персонал (МОП), інші працівники, а також за професіями по галузях рослинництва і тваринництва. Використовують також показники середньоспискової чисельності працівників, який визначається як відношення сумарної кількості працівників за списком за кожний календарний день до кількості календарних днів у періоді. Цей показник відображує як відпрацьовані дні, так і не виходи на роботу [7, с. 108].

При аналізі забезпеченості господарства трудовими ресурсами і рівня їх використання враховують фондоозброєність та енергоозброєність праці. Чим вищий рівень забезпеченості робочої сили основними засобами виробництва та енергетичними потужностями, тим більші потенційні можливості щодо підвищення продуктивності праці, тим менша кількість праці, яка потрібна для виробництва одного й того самого обсягу продукції.

Для вивчення рівня використання трудових ресурсів використовують показники продуктивності праці. Її зростання розглядають як необхідну умову збільшення обсягів виробництва продукції. Продуктивність праці — це співвідношення між кількістю виробленої продукції і затратами живої праці. Підвищення продуктивності праці можливе за умови випереджаючого зменшення потрібної для виробництва певної продукції кількості живої праці щодо кількості уречевленої праці. Таким чином досягається економія всієї суми праці, що зумовлює зниження собівартості продукції [2].

Збільшення випуску продукції та зниження собівартості виробництва за рахунок зростання продуктивності праці вважається головним напрямком підвищення економічної ефективності виробництва. Це положення дуже актуальне зараз у нових умовах господарювання. Від продуктивності праці залежить також рівень її оплати і, отже, матеріальна зацікавленість працівників у підвищенні результативності виробництва.

Таким чином, аналіз продуктивності праці відіграє важливу роль у пошуку резервів зміцнення економіки господарства і підвищення добробуту зайнятих у ньому працівників.

При аналізі вирішуються такі завдання, як проведення оцінки загального рівня продуктивності праці, використання запасу робочого часу, виявлення і визначення розміру впливу окремих факторів і шляхів підвищення ефективності використання праці та коштів на її оплату [4, с. 239].

Узагальнюючим показником рівня продуктивності в цілому по господарству є річний виробіток вартості валової продукції у порівняльних цінах на одного середньорічного працівника. Річний виробіток одного працівника залежить від ступеня використання запасу робочого часу, середньої тривалості праці. Цю залежність можна відобразити формулою:

$$Y = x_1 \cdot x_2 \cdot x_3 \cdot x_4,$$

де Y — річний виробіток продукції на одного працівника;

x_1 — річний запас робочих днів працівника;

x_2 — коефіцієнт використання запасу робочого часу;

x_3 — середня тривалість відпрацьованого людино-дня в годинах;

x_4 — виробіток продукції в розвитку на 1 людино-годину, в грн.

Виходячи з цього взаємозв'язку, при аналізі необхідно дати оцінку загальному рівню продуктивності праці і факторам, що його зумовили, та визначити вплив продуктивності праці на обсяг виробництва продукції.

Однак головна увага при аналізі повинна спрямовуватись на вивчення найважливішого показника годинної продуктивності праці, який у середньому по господарству складається із показників продуктивності праці по окремих виробничих підрозділах.

Для підвищення матеріальної зацікавленості працюючих у якісних результатах своєї праці використовують різні варіанти заохочувальних розрахунків за проміжні або кінцеві результати праці. Тому під час аналізу оплати праці з'ясовують, за які показники нараховується додаткова оплата праці, чи зважають при цьому на якість виробленої продукції.

До складу витрат на оплату праці включаються всі витрати підприємства на оплату праці незалежно від джерела фінансування цих виплат [2, с. 204].

Джерелами інформації для аналізу є план праці, статистична звітність форма № 1-ПВ «Звіт з праці», форма № 3-ПВ «Звіт про використання робочого часу», форма № 6-ГТВ «Звіт про кількість працівників, їхній якісний склад та професійне навчання», форма № 3-ПН «Звіт про наявність вільних робочих місць (вакантних посад) на потребу в працівниках», форма № 1-ПВ (умови праці) «Звіт про стан умов праці, пільги та компенсації за роботу із шкідливими умовами праці», форма № 1-ПВ (заборгованість) «Звіт про стан заборгованості з виплати заробітної плати», дані табельного обліку і відділу кадрів [3].

Витрати на оплату праці займають велику частку від загальних витрат підприємства. Отже, починати аналіз витрат на оплату праці слід з визначення частки витрат на оплату праці у складі елементів операційних витрат, а також аналізу фонду заробітної плати та середньої заробітної плати працівника.

В аналізі рівня використання праці та коштів на її оплату застосовують передбачені в теорії економічного аналізу прийоми, найчастіше — це прийоми ланцюгових підстановок та абсолютних різниць.

Висновки з проведеного дослідження. Трудові ресурси є одними з найважливіших ресурсів, якими володіє підприємство і які забезпечують його вдале функціонування.

Аналіз праці та її оплати — це частина загального процесу аналізу на підприємстві, а проведення аналізу використання праці та її оплати — одне з найважливіших завдань, що дозволяє

встановити за певний період часу якісне та кількісне використання трудових ресурсів.

Основна мета аналізу праці та її оплати — дослідження ефективності використання наявних трудових ресурсів та коштів, що виділяються на їх оплату. Метою аналізу ефективності використання трудових ресурсів є пошук шляхів збільшення обсягу продукції і зниження собівартості виробництва, що сприяє зростанню прибутку та підвищенню рентабельності господарства.

Список використаних джерел

1. *Бутинець Ф. Ф., Мних Є. В., Олійник О. В.* Економічний аналіз. Практикум: Навч. посібник для студентів вузів. — Житомир: ЖІТІ, 2000. — 416 с.
2. *Іващенко В. І., Болюх М. А.* Економічний аналіз господарської діяльності. — К.: КНЕУ, 1999. — 204 с.
3. *Кім Г., Сопко В. В.* Бухгалтерський облік: первинні документи та порядок їх заповнення: Навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / Г. Кім, В. В. Сопко, С. Г. Кім; Мін-во освіти і науки України. Ун-т економіки та права «Крок». — К.: Центр навчальної літератури, 2004. — 440 с.
4. *Кіндрацька Г. І., Білик М. С., Загородній А. Г.* Економічний аналіз: Підручник / за ред. проф. Загороднього А. Г. — 3-тє вид., перероб. і допов. — К.: Знання, 2008. — 487 с.
5. *Ковальчук М. І.* Економічний аналіз діяльності підприємств АПК: Підручник. — К.: КНЕУ, 2005. — 390 с.
6. *Мних Є. В.* Економічний аналіз діяльності підприємства: підручник / Київський національний торговельно-економічний ун-т. — К., 2008. — 513 с.
7. *Панасенко, Л. І.* Теорія економічного аналізу: Навчальний посібник / Л. І. Панасенко, Г. П. Голубнича; КНУТШ. — К.: Київський університет, 2007. — 243 с.
8. *Попович П. Я.* Економічний аналіз діяльності суб'єктів господарювання: підручник. — 3-тє вид., перероб. і доп. — К.: Знання, 2008. — 630 с. — (Серія «Вища освіта ХХІ століття»).

УДК 657

Зінович В.Е., магістрант*

ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»

ВПЛИВ ГАЛУЗЕВИХ ОСОБЛИВОСТЕЙ НА ОРГАНІЗАЦІЮ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

У статті наведено галузеві особливості сільськогосподарських підприємств та розглянуто їх вплив на організацію обліку фінансових результатів.

* Науковий керівник — к.е.н., доцент Білозор Л.В.

Ключові слова: галузеві особливості, сільськогосподарське підприємство, виробництво, фінансовий результат, облік.

В статье приведены отраслевые особенности сельскохозяйственных предприятий и рассмотрено их влияние на организацию учета финансовых результатов.

Ключевые слова: отраслевые особенности, сельскохозяйственное предприятие, производство, финансовый результат, учет.

The article provides industry-specific features of agricultural enterprises and examines their impact on the organization of the account of financial results.

Keywords: industry characteristics, agricultural enterprise, production, financial result, accounting.

Постановка проблеми. В сучасних умовах господарювання особлива увага приділяється обліку фінансових результатів, які є одними з найважливіших складових діяльності підприємств. Це пояснює необхідність отримання достовірної інформації про дійсний стан операційної, фінансової та інвестиційної діяльності користувачами бухгалтерської та не бухгалтерської інформації.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичні положення та практичні рекомендації щодо обліку фінансових результатів обґрунтовані в працях М. Т. Білухи, О. С. Бородкіна, Ф. Ф. Бутинця, Б. І. Валуєва, Ю. А. Вериги, С. Ф. Голова, Г. Г. Кірейцева, М. В. Кужельного, В. Г. Лінника, В. Б. Моссаковського, Л. В. Нападовської, Н. Л. Правдюк, В. В. Сопка, Л. К. Сук, Б. Ф. Усача й інших.

У зарубіжній літературі питання організації обліку фінансових результатів розкриті в працях М. Ф. Ван Бреда, Джері Ж. Вейганта, Т. П. Карпової, Т. М. Малькової, Д. Міддлтона, Я. В. Соколова, В. І. Ткача, Террі Д. Уорфілда, Ч. Т. Хорнгрена й інших.

Постановка завдання. Метою статті є обґрунтування впливу галузевих особливостей виробництва на організацію обліку фінансових результатів на прикладі сільськогосподарських підприємств.

Виклад основного матеріалу дослідження. Першою особливістю сільськогосподарського виробництва є земля, що вважається головним і незамінним засобом виробництва, тоді як у промисловості вона є тільки територією, місцем розміщення підприємства і на виробничий процес не впливає. Земельні ресурси не підлягають амортизації, а тому прямо не впливають на побудову обліку фінансових результатів. При розумному використанні вони не зношуються, а

навпаки, підвищують свою родючість, визначають рівень урожайності сільськогосподарських культур, тому впливають на фінансовий результат опосередковано.

Окрім землі, до основних засобів (засобів виробництва) належать машини та обладнання, що є достатньо різноманітними та придатними для використання у виробництві певних видів сільськогосподарських культур, а це потребує наявності вільних грошових коштів для їх закупівлі. Беззаперечно, наявність сучасних машин, інших знарядь обробітку ґрунту та догляду за рослинами підвищує рівень інтенсифікації сільського господарства, сприяє збільшенню врожайності сільськогосподарських культур і виробництва продукції тваринництва. А це потребує раціональної побудови обліку витрат, оскільки амортизація машин та обладнання, транспортних засобів, безумовно, впливає на фінансовий результат [1].

Другою особливістю є процес створення продукту під впливом не тільки знарядь, предметів праці та робочої сили, а й природних умов, чого немає в промисловості. До того ж, фактори зовнішнього середовища інколи впливають на кінцевий продукт найбільше. Оскільки вплив природних умов на фінансовий результат передбачити неможливо, то є важливою необхідністю раціональна побудова обліку оборотних активів, заробітної плати, що впливає на фінансовий результат. Процес вкладення праці у промисловості безперервний, а в сільському господарстві внаслідок впливу зовнішнього середовища на біологічні процеси розвитку рослин він розтягнутий, особливості в рослинництві характеризуються сезонністю, це зумовлює необхідність створення забезпечень майбутніх витрат і платежів, а тому впливає на облік витрат і фінансових результатів. Крім того, процес виробництва не збігається з процесом вкладення в нього праці й не закінчується тривалий час, а процес застосування в цьому виробництві праці переривається. Протягом виробничого процесу на його здійснення впливають фактори зовнішнього середовища, тому відбувається біологічний процес розвитку рослин і тварин, у результаті якого створюється новий продукт [2].

Третьою особливістю є те, що процес виробництва в рослинництві неможливо організувати так, щоб усі роботи, пов'язані з вирощуванням культур (посів, збирання врожаю), виконувались одночасно, в одному господарстві. Період виконання певних робіт має відповідати певному періоду розвитку культури. Тому роботи в рослинництві виконуються, суворо дотримуючись їх черговості. Територіальне розміщення сільськогосподарського

виробництва пов'язане з великим обсягом перевезень як виробленої продукції, так і садивного матеріалу, засобів захисту рослин, техніки, тому на підприємствах повинен бути раціонально побудований облік витрачання матеріальних і енергетичних ресурсів, контроль продуктивності праці, ефективного використання машин, що впливає на фінансовий результат.

Четвертою особливістю є неспівпадання періоду виробництва і робочого періоду. Так, період виробництва озимих зернових починається з липня-серпня підготовкою до посіву, а закінчується в липні наступного року збором врожаю. За цей час робочий період переривається і розпочинається знову кілька разів: підготовка поля, посів, догляд за посівами, збір врожаю. Період виробництва визначається природними умовами росту та розвитку рослин і тварин і безперервно продовжується. Зазначимо, що тривалість виробничого циклу інколи може досягати навіть кількох років. При цьому готову продукцію отримують протягом відносно дуже короткого періоду, що, як правило, визначається часом збирання врожаю. Тому собівартість сільськогосподарської продукції обчислюють не щомісяця, а один раз на рік, що впливає на формування фінансового результату.

П'ятою особливістю є тривалість виробничого циклу, що вимагає організації обліку витрат на виробництво готової продукції не лише по культурах чи їх окремих групах або за видами тварин, а й по окремих процесах і навіть видах робіт (посів, догляд за посівами). Це необхідно не лише для визначення економічної ефективності витрат на проведення агротехнічних заходів, а й для контролю за формуванням фінансових результатів протягом року [1, 2].

Шостою особливістю в тому, що сільськогосподарські підприємства відтворюють у своїх господарствах власними силами і засобами частину потрібних їм засобів виробництва. Так, вирощувані у господарстві багаторічні насадження відносяться до основних засобів. Ця специфічна особливість примушує підприємства розглядати витрати основної діяльності на вирощування багаторічних насаджень як на капітальні інвестиції, що впливає на побудову обліку фінансових результатів через нарахування амортизації.

Сьоомою особливістю є витрачання сільськогосподарськими підприємствами частини продукції власного виробництва на поновлення процесу виробництва (зібране насіння використовується як посадковий матеріал). Тому межа між продуктами і предметами праці стирається, значна частина витрат однієї галузі

переноситься на іншу й лише через продукцію інших галузей набуває товарного виду. У зв'язку з цим підприємствам необхідні додаткові ресурси для будівництва приміщень складів з метою зберігання садивного матеріалу. Вказаний порядок позначається не тільки на послідовності проведення калькуляційної роботи, а й на методиці оцінки результатів виробничої діяльності.

Восьма особливість пов'язана з тим, що сезонність і тривалість виробничого процесу в сільському господарстві зумовлює сповільнення обігу оборотних коштів і нерівномірне їх використання протягом року. Через це потреба в оборотних коштах протягом року неоднакова: у періоди року, не пов'язані з виконанням сільськогосподарських робіт, вони потрібні тільки для утримання худоби та приміщень, під час посіву й виконання польових робіт потреба в них різко зростає і зумовлює необхідність користування кредитами банку, що впливає на організацію обліку фінансових результатів [2].

Дев'ята особливість в тому, що обіг коштів впливає на організацію не лише обліку виробничих витрат, а й фінансових результатів. Процес виробництва в рослинництві протікає у двох суміжних роках, відповідно до яких поділяють витрати: на врожай поточного року й під урожай майбутнього року. Чітке розмежування витрат між двома суміжними звітними періодами є важливим моментом у визначенні часу початку та закінчення виробничого процесу по кожній культурі та правильного визначення собівартості продукції.

Десята особливість у тому, що на відміну від промисловості, де збільшення випуску продукції вимагає відповідного збільшення кількості сировини і матеріалів, у сільському господарстві завдяки вмілому використанню досягнень і досвіду сучасної науки вихід продукції може бути значно збільшений при мінімальних додаткових витратах насіння, добрива і кормів. Тому технологічний процес сільськогосподарських підприємств базується, головним чином, на використанні біологічних факторів, живих організмів, а не хімічних, механічних чи фізичних процесів. При цьому важливу роль відіграє раціональна організація обліку витрат на виробництво і виходу готової продукції, що передбачає обчислення фінансового результату.

Одинадцятьою особливістю є розподіл праці та спеціалізація сільськогосподарського виробництва, що сприяє раціональному використанню земельних, трудових і матеріальних ресурсів через поєднання в одному господарстві галузей рослинництва й тва-

ринництва, розвиток підсобних господарств. Крім того, завдяки сезонності виробництва працівники не мають постійного місяця роботи, а тому в залежності від пори року та специфіки культури виконують різноманітні види робіт, що визначає побудову обліку витрат, а отже й фінансових результатів [1].

Дванадцятую особливістю доцільно виділити діяльність сільськогосподарських підприємств в умовах конкуренції та орієнтованість на споживача, збут значної частини продукції державі, що звужує можливості маніпулювання продажними цінами. Це дуже важливо, тому що сільськогосподарські підприємства зацікавлені у зниженні собівартості для того, щоб утриматися на ринку та отримати прибуток. Але зауважимо, що попит населення та переробних підприємств на сільськогосподарську продукцію не залежить від цін, а тому буде забезпечений навіть за умов підвищення продажної ціни на сільськогосподарську продукцію [1, 2].

Висновки. За результатами дослідження особливостей діяльності сільськогосподарських підприємств робимо висновок про неспівпадання багатостадійного безперервного періоду виробництва продукції рослинництва, який умовно починається підготовкою до посіву, а закінчується збором і реалізацією врожаю та звітного періоду, в кінці якого визначається фінансовий результат.

Облік фінансових результатів сільськогосподарських підприємств може здійснюватися за технологічними фазами або переділами. Це дозволить розглядати виробничий процес як сукупність організаційних частин з метою необхідного та належного управління формуванням доходів, витрат і фінансових результатів підприємств, а тому призведе до делегування повноважень між центрами відповідальності.

Список використаних джерел

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

2. Прохар Н. В. Вплив галузевих особливостей на побудову обліку фінансових результатів / Н. В. Прохар // Матеріали третьої Всеукраїнської науково-практичної конференції «Інноваційні технології у наукових дослідженнях і навчальному процесі вищого закладу освіти». — Полтава: Полтавський інститут економіки і права, 2006. — Т. 3. — С. 132–134.

ЕЛЕКТРОННІ ГРОШІ: ВИЗНАЧЕННЯ ТА СУТНІСТЬ

У статті розглянуто сучасний стан систем електронних грошей в Україні. Визначено сутність та основні види електронних грошей, переваги та недоліки використання електронних грошей.

Ключові слова: електронні гроші, платіжні системи, електронний грошовий обіг.

В статье рассмотрено современное состояние систем электронных денег в Украине. Определены сущность и основные виды электронных денег, преимущества и недостатки использования электронных денег.

Ключевые слова: электронные деньги, платежные системы, электронный денежный оборот.

The article considers the current state of e-money systems in Ukraine. It is defined the essence and main types of electronic money, the advantages and disadvantages of using electronic money.

Keywords: electronic money, the payment system, electronic money turnover.

Постановка проблеми. Науково-технічний прогрес і розвиток фінансового ринку сприяє появі інноваційних продуктів для здійснення платежів. Внутрішні та транскордонні роздрібні платежі, які виконуються з використанням новітніх платіжних продуктів, збільшуються як за кількістю, так і за обсягами. Нові платіжні інструменти не з'являються випадково за бажанням розробників, їх поява — об'єктивний процес, викликаний новими незадоволеними потребами і підвищеними вимогами до ефективності та надійності платежів. Існує необхідність у дослідженні та розвитку електронних грошей, як нової ніші у сфері розрахунків.

Аналіз останніх джерел і публікацій. Незважаючи на появу систем електронних грошей в Україні, у вітчизняній науковій літературі приділяється недостатньо уваги теоретичним аспектам цієї проблеми. Окремі аспекти питання висвітлюються А. Бодюком, В. Лук'яновим, М. Савлуком та іншими українськими вченими. У роботах зарубіжних науковців, зокрема, Р. Калакота, А. Уінстон, Ф. Шостак порушується ряд питань, пов'язаних із феноменом електронних грошей. Вчені не дійшли єдиної думки

* Науковий керівник — к.е.н., доцент Козак Г.Я.

щодо сутності електронних грошей, проте вони визнають, що електронні гроші мають величезний і малодосліджений потенціал, який у майбутньому, завдяки імпульсам інформаційно-технічної революції, які важко передбачити, може перетворити їх на реально діючий феномен економічного життя.

Постановка завдання. Завданням дослідження є визначення сутності та основних видів електронних грошей.

Виклад основного матеріалу дослідження. Історія електронних грошей розпочалась на початку ХХ сторіччя. В 1918 р. Федеральний Резервний Банк США переказав гроші через телеграф. З того часу електронні гроші істотно еволюціонували, а їх широке застосування стало можливим завдяки розвитку сучасних технологій комунікації.

Одне з поширених визначень поняття «електронні гроші» наведене у 1998 р. у документі Європейського центрального банку «Звіт про електронні гроші»: електронні гроші — «грошова вартість, яка зберігається в електронному вигляді на технічному пристрої і може широко використовуватися для здійснення платежів підприємствам іншим, ніж емітент, без необхідності використання при цьому банківських рахунків, але яка діє як наперед оплачений інструмент на пред'явника» [9].

Банком міжнародних розрахунків дано таке визначення електронних грошей: електронні гроші: вартість, яка зберігається або наперед оплачений продукт, у якому записано про наявність грошових засобів або вартість, що записана на електронному пристрої, який знаходиться у володінні споживача [10].

У ст. 2 Директиви 2009/110/ЕС зазначено, що «електронні гроші» означають грошову вартість, як представлено у вимозі до емітента, які зберігаються на електронному пристрої, в тому числі магнітному, випускаються для отримання коштів з метою здійснення платіжних операцій, як визначено в підпункті 5 ст. 4 Директиви 2007/64/ЕС, і приймаються фізичною або юридичною особою, відмінною від установи-емітента електронних грошей [7].

Дискусійне визначення електронних грошей дає американський економіст Френк Шостак: електронні гроші — спосіб зберігання інформації про бухгалтерські проводки. Вони не можуть мати власної купівельної спроможності і самі собою не можуть бути грошима. Будь-який об'єкт, перед тим, як стати грошима, повинен попередньо мати ринкову вартість. Це робить неможливим на ринку випуск грошей ким завгодно (в тому числі електронних грошей), тим більше що електронні гроші не являються новою формою грошей, що замінила попередні, вони — новий

спосіб застосування існуючих грошей для здійснення угод. Хоча нова технологія і дозволяє збільшувати час обороту електронних «банкнот», рано чи пізно вони будуть пред'явлені емітенту для погашення готівкою [2].

Американські спеціалісти Р. Калакота і А. Уінстон пропонують більш розгорнуте визначення: «електронні гроші — це нова концепція платіжних систем on-line, яке поєднує зручність комп'ютера з безпекою і конфіденційністю (privacy), які дають паперові гроші. Електронні гроші замінюють готівку як засіб платежу споживчих електронних платежів» [8]. На їхню думку електронні гроші виконують дві основні функції: засобу обігу і засобу збереження вартості.

З економічної точки зору, електронні гроші — це міра вартості та засіб платежу. Те, що електронні гроші — одиниці вартості є їх найбільш інтегральною та найбільш «грошовою» ознакою. З технологічної точки зору, електронні гроші зберігаються в електронному вигляді на програмно-технічному пристрої і недоступні безпосередньому фізичному сприйняттю. Електронним грошам властиве внутрішнє протиріччя — з одного боку, вони є засобом платежу, з іншого — зобов'язанням, яке підлягає виконанню у звичайних не електронних грошах [1].

Згідно Положення правління НБУ «Про електронні гроші»: електронні гроші — одиниці вартості, які зберігаються на електронному пристрої, приймаються як засіб платежу іншими, ніж емітент, особами і є грошовим зобов'язанням емітента [6].

Згідно з наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 627 [5] електронні гроші визнано об'єктом обліку.

Відповідно до Інструкції «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій»: електронні гроші — одиниці вартості, які зберігаються на електронному пристрої, приймаються як засіб платежу іншими особами, ніж особа, яка їх випускає, і є грошовим зобов'язанням цієї особи, що виконується в готівковій або безготівковій формі [3].

При цьому з метою бухгалтерського обліку не визнаються електронними грошима наперед оплачені картки одноцільового використання: дисконтні картки торговців, картки автозаправних станцій, квитки для проїзду в міському транспорті тощо, які приймаються як засіб платежу виключно їх емітентами.

Для обліку електронних грошей передбачено окремий субрахунок 335 «Електронні гроші, номіновані в національній валюті» в складі рахунку 33 «Інші кошти».

На субрахунку 335 «Електронні гроші, номіновані в національній валюті» відображаються операції з електронними грошима, які здійснюються комерційними агентами та користувачами, відповідно до нормативно-правових актів Національного банку України та правил використання електронних грошей, узгоджених з Національним банком України.

Сьогодні не існує єдиної класифікації систем електронних грошей. На основі наведених характеристик електронних грошей можна виділити такі їх типи відповідно до таких критеріїв:

- 1) за типом носія:
 - на базі фізичного пристрою;
 - на базі програмного забезпечення;
- 2) за типом технології зберігання:
 - із централізованим веденням рахунків;
 - із використанням електронних записів/символів;
- 3) за ступенем анонімності:
 - повністю анонімні системи електронних грошей;
 - системи, що вимагають ідентифікації;
 - системи, що вимагають часткової ідентифікації;
- 4) за розміром платежу:
 - системи пікоплатежів: можуть здійснюватись платежі розміром від менш ніж 1 євроценту до 1 євро;
 - системи мікроплатежів: можуть здійснюватись платежі розміром від 1 євро до 10 євро;
 - системи макроплатежів: можуть здійснюватись транзакції більшого розміру.

Таким чином, ми можемо розглядати електронні гроші як інноваційний платіжний інструмент, що надає економічним агентам новий спосіб для проведення платіжних розрахунків, а також як нову платіжну технологію, яка дозволяє зберігати гроші в електронній формі. Сьогодні електронні гроші відіграють усе більшу роль у системі платежів, що пов'язано із розвитком нових технологій передачі даних, в основному, використовуються для здійснення мікроплатежів найбільш швидким і недорогим способом.

Найпопулярніші в світі системи на основі карт — Mondex, Proton, CLIP, Visa Cash. Останнім часом системи на базі мереж набувають усе більшої популярності. Що не дивно, враховуючи широкі можливості і відносну простоту і зручність використання. Більшість таких систем не анонімні. Найвідоміші з них: PayPal, E-Gold, Rapida; в Україні ж особливо популярні WebMoney, Інтернет.Гроші, LiqPay.

Чисельність користувачів електронних грошей в Україні на 01 січня 2014 р. оцінюється в більш ніж 4,7 млн осіб тільки для гри-

вневих систем [9]. Кількість тих, хто використовує міжнародні системи для транзакцій у доларах, російських рублях та євро, встановити неможливо, звичайно, цей показник у рази більший, ніж аналогічний щодо гривні.

Поповнювати електронні гаманці можна готівкою (купуючи пластикові картки або через спеціальні термінали), шляхом переказу грошей з рахунку у банку, з іншого електронного гаманця або за допомогою мобільного телефону. Класти гроші можна як у свій гаманець, так і в чужі гаманці.

Електронними грошима можна сплачувати за різні товари та послуги, аналогічно тому, як це робиться з банківського рахунку. Готівка, яка слугує забезпеченням електронних грошей так само, як золото, виступає забезпеченням паперових грошей при золотому стандарті, приймається компанією-оператором платіжної системи та зберігається на її рахунках у банках. Вибір банків та управління цими рахунками здійснює компанія-оператор. Зокрема, коли власник електронного гаманця сплачує за товар або послугу чи знімає готівку, відповідна сума вираховується із суми, яка в цей момент зберігається в його електронному гаманці, і списується з рахунку компанії-оператора платіжної системи. Електронні гроші можуть бути також ігровими. Це платіжні одиниці, якими можна розплачуватися та здійснювати інші операції тільки в рамках комп'ютерної гри. Заробити або одержати інакше такі гроші можна, беручи участь у відповідній грі, або в обмін на «справжні» електронні гроші, які приймаються до оплати за товари та послуги в реальному світі. У цьому сенсі ігрові електронні гроші сприймаються як фішки у казино.

Переваги використання електронних грошей:

1) зручність використання електронних грошей в будь-який час доби з будь-якої точки планети, при наявності інтернету чи мобільного зв'язку;

2) достатній рівень захисту особистих даних і коштів користувача від здійснення шахрайських дій з боку третіх осіб;

3) простота використання;

4) оперативність. Розрахунки електронними грошима проходять миттєво і гарантовано;

5) анонімність особистих даних користувача та можливість проведення анонімних платежів;

6) підтримка мікроплатежів.

Недоліки електронних грошей:

1) зберігання грошей власників гаманців на рахунках юридичних осіб;

2) відсутність процента, який нараховується при зберіганні грошей;

3) зняти готівку без комісії не можна.

Висновки з проведеного дослідження. З огляду на розглянуті вище і деякі інші трактування сутності терміну «електронні гроші», що існують в економічній літературі, можна висувати таке, що слід враховувати, на нашу думку, при визначенні в подальшому сутності електронних грошей:

1. У визначеннях терміну «електронні гроші» основна увага акцентується на тому, що це умовна назва грошових засобів, причому які використовуються за допомогою технічних засобів і сучасних систем зв'язку.

2. У більшості з розглянутих трактувань електронних грошей не простежується їх економічна сутність, акцент робиться на технічних характеристиках, зокрема на тому, що електронні гроші не мають речового виразу.

3. Деякі з наведених підходів до визначення сутності електронних грошей є однобічними, оскільки пов'язують їх лише з банками і рахунками в них та/або з банківськими картками.

4. Практично у всіх визначеннях електронні гроші пов'язують з безготівковими розрахунками чи платежами між суб'єктами, причому в деяких трактуваннях використання електронних грошей обмежується фізичними особами.

5. Характеризуючи електронні слід мати на увазі, що вони не мають субстанціональної вартості, застосовуються як гроші лише тому, що в економічних контрагентів, які одержують їх як платіж, є віра в можливість використати електронні гроші для забезпечення своїх майбутніх платежів та/або перетворити їх у «звичайні» гроші. Довіра до електронних грошей стає вирішальним для їх функціонування як грошей, завдяки чому правомірно їх відносити до кредитних грошей.

З огляду на викладене, при трактуванні поняття «електронні гроші» слід виокремлювати економічний, юридичний і матеріально-технічний аспекти. За такого підходу в економічному розумінні електронні гроші — це різновид кредитних грошей, які являють собою одиниці вартості, що зберігаються на відповідному електронному пристрої, приймаються як засіб платежу на користь емітента та інших юридичних і фізичних осіб і є грошовими зобов'язаннями емітента.

Список використаних джерел

1. Бодюк А. В. Електронні гроші: суть та особливості / А. В. Бодюк, І. О. Трубін // Формування ринкових відносин в Україні. — 2012. — № 9. — С. 33–36.

2. Гроші та кредит: Підручник. — 3-тє вид., перероб. і доп. / М. І. Савлук, А. М. Мороз, М. Ф. Пуховкіна та ін.; За заг. ред. М. І. Савлука. — К.: КНЕУ, 2002. — 598 с.

3. Інструкція «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій», затверджена наказом Мінфіну від 30.11.99 року № 291. [Електронний ресурс] — Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1037.666.16&nobreak=1>

4. Лук'янов В. Розвиток міжнародних платіжно-розрахункових віносин та їх вплив на платіжні системи в Україні / В. Лук'янов // Банківська справа. — 2013. — № 2—3. — С. 86—95.

5. Положення «Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку», затверджене наказом Мінфіну України від 27.06.2013 р. № 627. [Електронний ресурс] — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1242-13>

6. Положення «Про електронні гроші в Україні»: Затв. постановою Правління НБУ від 04.11.2010 р. №481. [Електронний ресурс] — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1336-10>

7. Directive 2009/110/EC of the European parliament and of the council of 16 September 2009 [Електронний ресурс] — Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2009>.

8. Kalakota R., Whinston A. Frontiers of electronic commerce. Reading, Minn., 1996. P. 306—307.

9. Report on electronic money, ECB, 1998, [Електронний ресурс] — Режим доступу: <http://www.ecb.int/pub/pdf/other/emoneyen.pdf>.

10. Survey of developments in electronic money and Internet and mobile payments / Bank for International Settlements. Committee on Payment and Settlement Systems. March 2004 [Електронний ресурс] — Режим доступу: www.bis.org/cspp 62. P.2.

УДК 657

Корнева О.М., магістрант*

ДВНЗ «Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана»

ОБЛІК ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

У статті розглянуто порядок обліку загальновиrobничих витрат сільськогосподарських підприємств, а також, особливості їх податкового та бухгалтерського обліку.

* Науковий керівник — к.е.н., доцент Золотарьова Н.С.

Ключові слова: облік, загальновиробничі витрати, собівартість

В статье рассмотрено порядок учета общепроизводственных расходов сельскохозяйственных предприятий, а также, особенности их налогового и бухгалтерского учета.

Ключевые слова: учет, общепроизводственные расходы, себестоимость

The article is devoted to the accounting of the total production costs in the financial statements of agricultural enterprises, and also it is devoted to the peculiarities of their tax accounting and accounting as a whole.

Keywords: accounting, total production costs, cost price

Вступ. Зміна підприємницької структури, поява нових законодавчих актів, розвиток новітніх технологій зумовлює необхідність удосконалення обліку витрат, що виникають під час виробничого процесу. При визначенні загальної суми витрат одним з найважчих етапів є формування та розподіл загальновиробничих витрат. Особливої уваги потребує їх узгодження в бухгалтерському та податковому обліку, а також, порядок відображення у звітності. Це питання є актуальним у різних галузях діяльності, проте, саме сільськогосподарські підприємства потребують негайного вирішення всіх суперечностей, адже вони безпосередньо пов'язані з виготовленням продукції та обчисленням її собівартості. Саме тому, науковці займаються дослідженням цієї теми.

Аналіз останніх досліджень і публікацій: Дослідженням питання обліку, розподілу та відображення загальновиробничих витрат у звітності займається дуже багато вчених, серед яких: Є. Котляров, В. Корнілова, Т. Войтенко, Є. Губа, І. Шершун, В. Вишневецька, Г. Корнійчук, П. Сук тощо. Всі їх дослідження вказують на необхідність розробки чіткої облікової політики підприємства щодо обліку загальновиробничих витрат.

Мета дослідження. Основним завданням даної статті є розглянути порядок формування, розподілу та обліку загальновиробничих витрат сільськогосподарських підприємств, а також особливості їх податкового та бухгалтерського обліку. Для вирішення цього завдання необхідно виділити такі етапи: розглянути теоретичні аспекти формування загальновиробничих витрат; визначити особливості їх розподілу та відображення у собівартості; знайти основні шляхи вдосконалення обліку витрат.

Виклад основного матеріалу. Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства

ємства та її розкриття у фінансовій звітності визначає П(С)БО 16 «Витрати». Отже, витрати — це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу. Елемент витрат — сукупність економічно однорідних витрат. Об'єкт витрат — продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат [2].

Витрати на продукцію це — прямі та загальновиробничі витрати, які формують виробничу собівартість продукції.

Можемо сказати, що за способом включення до собівартості продукції загальновиробничі витрати — це непрямі витрати. А тому, на відміну від прямих витрат, зважаючи на те, що пов'язані вони з випуском кількох видів продукції або ж з різними видами діяльності підприємства, загальновиробничі витрати потрапляють до виробничої собівартості продукції опосередковано — шляхом відповідного розподілу.

Отже, загальновиробничі витрати є сукупністю всіх непрямих витрат, пов'язаних з процесом виробництва, які не можна безпосередньо віднести до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом.

Облік витрат у сільськогосподарському виробництві має забезпечувати оперативне, достовірне й повне надходження інформації щодо кількості та вартості одержаної продукції (виконаних робіт і наданих послуг), трудових, матеріальних і грошових витрат на виробництво продукції за підприємством загалом та за окремими його структурними підрозділами.

Облік загальновиробничих витрат ведуть на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» [3], який у сільськогосподарських підприємствах може мати такі субрахунки:

- ✓ 911 «Загальновиробничі витрати рослинництва»;
- ✓ 912 «Загальновиробничі витрати тваринництва»;
- ✓ 913 «Загальновиробничі витрати промислових виробництв»;
- ✓ 914 «Загальновиробничі витрати всіх напрямків діяльності»;
- ✓ 915 «Фіксований с/г податок»;
- ✓ 916 «Орендна плата за земельні паї»;
- ✓ 917 «Страхові платежі» (табл. 1) [7; с. 974].

Специфіка бухгалтерського обліку загальновиробничих полягає в:

- особливому механізмі їх розподілу між об'єктами витрат;
- включенні до виробничої собівартості з урахуванням нормальної потужності.

Таблиця 1

КОРЕСПОНДЕНЦІЯ РАХУНКІВ З ОБЛІКУ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Нараховано амортизацію по основних засобах і нематеріальних активах загальновиrobничого призначення	91	13
2	Віднесено частину майбутніх періодів на загальновиrobничі витрати	91	39
3	Нараховано забезпечення виплат відпускних працівникам, зайнятих з організацією та управлінням виробництвом	91	471
4	Відображено вартість робіт і послуг підрядників, пов'язаних з організацією та управління виробництвом	91	63
5	Нараховано заробітну плату головному агроному	911	66
6	Відображено нарахування ЄСВ на заробітну плату	91	65
7	Списано ЗВВ на: А) виробництво Б) собівартість реалізованої продукції	23 901	91 91
8	Нараховано фіксований с/г податок	915	641
9	Відображено суми сплаченого ФСП у бюджет	641	31
10	Включено витрати на корми до собівартості витрат виробництва	23	912
11	Сума страхових платежів списана на витрати	91	917
12	Віднесено орендну плату за земельні паї на витрати виробництва	91	916

Відповідно до П(С)БО 16 загальновиrobничі витрати розподіляються на кожний об'єкт витрат з використанням бази розподілу, яка є будь-якою кількісною характеристикою об'єкта витрат, що зазвичай має причинно-наслідковий зв'язок з витратами, які розподіляються.

Підприємство самостійно обирає бази розподілу загальновиrobничих витрат. Наприклад, базою розподілу орендної плати, витрат на придбання приміщень, опалювання може бути площа, що її займають об'єкти витрат [6, с. 44].

Проте, при розподілі витрат, ми маємо враховувати, що в сільськогосподарських підприємствах загальновиробничі витрати не поділяються на постійні та змінні.

Окрім того, для того щоб приймати ефективні управлінські рішення необхідно приділити увагу складу загальновиробничих витрат, а також відмінностям податкового і бухгалтерського обліку.

Отже, якщо ми проведемо порівняльну характеристику бухгалтерських і податкових загальновиробничих витрат, то побачимо, що перелік витрат майже ідентичний, за винятком наступних витрат: на медичне страхування — у ПКУ включається тільки обов'язкове страхування; на довгострокове страхування; на ремонт (включаються в межах 10 % ліміту); витрати на охорону навколишнього середовища (у податковому обліку такі витрати віднесені до інших); витрати на оплату простоїв (у ПКУ відсутні) [4, с. 26–28].

Також ми маємо порівняти склад виробничої собівартості та склад собівартості виготовлених і реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг у бухгалтерському та податковому обліку та визначити до якої з них нам слід віднести витрати, відповідно бухгалтерських стандартів (табл. 2) [5, с. 51].

Як ми бачимо, у бухгалтерському обліку собівартість реалізованих товарів визначається за П(С)БО 9 «Запаси», а у податковому обліку вона формується відповідно до ціни їх придбання з урахуванням ввізного мита і витрат на доставку та доведення до стану, придатного для продажу [1].

Виробнича собівартість продукції, яка була реалізована упродовж звітного періоду, нерозподілені постійні загальновиробничі витрати та наднормативні виробничі витрати складають у бухгалтерському обліку собівартість реалізованої продукції. У бухгалтерському обліку виробнича собівартість продукції зменшується на справедливую вартість супутньої продукції, яка реалізується, та вартість супутньої продукції в оцінці можливого її використання на підприємстві [5, с. 51].

Таблиця 2

**СКЛАД СОБІВАРТОСТІ У БУХГАЛТЕРСЬКОМУ
ТА ПОДАТКОВОМУ ОБЛІКУ**

№	Склад виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) згідно з П(С)БО 16	Склад собівартості виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг згідно з ПКУ
1	Прямі матеріальні витрати	Прямі матеріальні витрати
2	Прямі витрати на оплату праці	Прямі витрати на оплату праці

№	Склад виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) згідно з П(С)БО 16	Склад собівартості виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг згідно з ПКУ
3	Інші прямі витрати	Інші прямі витрати (у т. ч. витрати з придбання електричної енергії (включаючи реактивну))
4	Змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати	Загальновиробничі витрати
5	—	Амортизація виробничих основних засобів та нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг
6	—	Вартість придбаних послуг, прямо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг

Податківці розглядаючи запитання щодо порядку врахування загальновиробничих витрат у складі собівартості виготовленої продукції, яка не реалізована, звертають увагу на два важливі аспекти.

По-перше, ДПСУ робить натяк на те, що запропоновані П(С)БО 16 порядок і база розподілу загальновиробничих витрат можуть використовуватися з метою визначення витрат у податковому обліку.

По-друге, ДПСУ вказує на необхідність врахування особливостей ПКУ. Зокрема, щодо дати виникнення загальновиробничих витрат, то податківці посиляються на п. 138.4 ПКУ, за яким витрати, що формують собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації таких товарів, виконаних робіт, наданих послуг. А інші витрати, визнаються витратами того звітного періоду, в якому вони були здійснені, згідно з правилами ведення бухгалтерського обліку [5, с. 57].

До того ж, на підставі бухгалтерських правил розподілу рахунку 91 і вимог податкового законодавства, слід зазначити, що до витрат, що враховують для цілей оподаткування в складі собівартості, входитимуть на рівні з прямими витратами: а) змінні загальновиробничі витрати щодо реалізованих упродовж звітного періоду готової продукції, робіт, послуг; б) розподілені постійні

загальновиробничі витрати, які, знову ж таки, припадають на реалізовану частину готової продукції, робіт, послуг; в) нерозподілені постійні загальновиробничі витрати, які прямо відносять до собівартості реалізації [8, с. 6].

Висновки: Вивчаючи питання щодо обліку загальновиробничих витрат важливим моментом залишається питання про визначення бази розподілу, на основі якої і здійснюється подальше розмежування. Тому достовірний бухгалтерський облік господарських операцій, правильний розподіл загальновиробничих витрат має серйозне значення, оскільки від нього залежить точність обчислення собівартості окремих видів продукції, а також розв'язання ряду практичних завдань. Окрім того, важливого значення набуває вирішення суперечностей між податковим і бухгалтерським обліком, що дозволить уникнути розбіжностей і завищення витрат. Розробка чіткої та єдиної методики обліку загальновиробничих витрат, дозволить приймати ефективні управлінські рішення, що в свою чергу, призведе до підвищення рентабельності підприємства.

Список використаних джерел

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 (зі змінами).
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Затверджене Міністерством фінансів України від 31.12.1999 р. № 318.
3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 (зі змінами та доповненнями).
4. *Войтенко Т.* Загальновиробничі витрати в податковій собівартості / Т. Войтенко // Податки та бухгалтерський облік. — 2011. — 12 вересня (№ 73). — С. 20–29.
5. *Губа Є.* Загальновиробничі витрати у податковому та бухгалтерському обліку/ Є. Губа // Справочник економіста. — 2012. — № 3. — С. 50–58.
6. *Котляров Є.* Загальновиробничі витрати: бухгалтерський та податковий облік/ Є. Котляров, В. Корнілова // Бухгалтерія : додаток до газети «Бізнес». — 2011. — № 34. — С. 43–50.
7. *Огійчук М. Ф.* Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами: Підручник/ М.Ф. Огійчук, В.Я. Плаксієнко та ін. / 6-те вид., перероб і допов. — К.: Алерта, 2011. — 1042 с.
8. *Шершун І.* Загальновиробничі витрати: порядок обліку та розподілу / І. Шершун // Все про бухгалтерський облік. — 2011. — № 100. — С. 4–10.

УДК 657.1

Кравчук А.О., магістрант*

ДВНЗ «Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана»

ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ СТАТУТНОГО КАПІТАЛУ В ТОВАРИСТВАХ З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ

У статті розглянуто формування статутного капіталу та його роль при створенні підприємства.

Ключові слова: статутний капітал, товариство з обмеженою відповідальністю, засновник, джерела формування, гарантійна функція.

В статье рассмотрено формирование уставного капитала и его роль при создании предприятия.

Ключевые слова: уставной капитал, общество с ограниченной ответственностью, основатель, источники формирования, гарантийная функция.

The article deals with the authorized capital and its role in the creation of the company.

Keywords: share capital, limited liability company, founder, sources of formation, the guarantee function.

Постановка проблеми. Невпинний перехід України до ринкової економіки, розширення та поглиблення ринкового середовища у всіх сферах діяльності цілком закономірно викликає необхідність реформування обліку та контролю на підприємствах. Це зумовлює введення нових економічних категорій та уточнення раніше діючих. Основним джерелом, де акумулюється та систематизується відповідна інформація, є бухгалтерський облік. Він відображає процес формування власності, обсяг прав власників підприємства, розподіл результатів його діяльності, особливості відносин власності.

На сьогоднішній день одним із головних питань для кожного суб'єкта підприємницької діяльності в Україні є формування власного капіталу в обсязі, достатньому для подальшого функціонування та розвитку. Основним елементом власного капіталу є статутний капітал — який характеризує розміри і фінансовий стан підприємства. Функціонування товариства з обмеженою відповідальністю розпочинається саме з формування статутного капіталу. Незважаючи на те, що статутний капітал як економічна кате-

* Науковий керівник — к.е.н., доцент Мельничук В.В.

горія використовується досить часто, питання особливостей його формування залишаються дискусійними, що й обумовило дослідження даного питання стосовно ТОВ.

Аналіз останніх джерел і публікацій. Проблеми формування статутного капіталу неодноразово ставали предметом наукових досліджень. У розробку теоретичних і методичних проблем формування статутного капіталу значний внесок зробили вчені-економісти: Грачова Р. М., Сопко В. В., Бандурка О. М., Бутинець Ю. Ф., Сірош Н. Н., Юрчук Н. І. та інші. Але окремі питання, які є важливими з наукової і практичної точки зору, залишилися недостатньо вивченими.

Метою написання статті є дослідження особливостей формування статутного капіталу в ТОВ.

Постановка завдання:

- ✓ висвітлити сутність статутного капіталу;
- ✓ дослідити порядок формування статутного капіталу в товариствах з обмеженою відповідальністю.

Виклад основного матеріалу дослідження. На сьогодні однією з найпоширеніших організаційно-правових форм підприємництва є товариство з обмеженою відповідальністю, що займає найбільшу кількість серед інших суб'єктів ЄДРПОУ, — 515 371. Відповідно до вимог чинного законодавства України ТОВ визнається товариство, що має статутний капітал, розділений на частки, розмір яких визначається установчими документами [2, ст. 50].

Особливістю такого товариства є те, що максимальна кількість учасників ТОВ може досягати 100 осіб, а мінімальна — 1 особа. Чинне законодавство не враховує кількість учасників, як критерій визначення статутного капіталу. Велика кількість учасників, з одного боку, мінімізує початкові витрати, оскільки сума, необхідна для створення товариства, розподіляється на всіх. Це робить участь у товариствах доступною для багатьох. А з іншого боку, невелика сума можливих втрат від невдалої інвестиції може зробити учасника байдужим до долі створеного ним товариства, або ж можливі створення фіктивних товариств і різноманітних махінацій.

Основним джерелом створення господарських засобів і подальшого функціонування кожного підприємства є власний капітал. Відповідно до НП(С)ПО 1, власний капітал — це частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань [7].

Власний капітал засновників поділяється на реєстрований і нереєстрований. До першого відносять статутний і пайовий капі-

тал, до другого додатковий, резервний, страховий капітал і нерозподілений прибуток (збиток). Тобто, основу власного капіталу ТОВ складає статутний капітал.

Пропонуємо відображати статутний капітал саме як реєстрований, адже він найкраще характеризує результативність підприємства, а також можна оцінити ефективність діяльності підприємства, успішної рентабельної роботи, його високої конкурентоспроможності на ринку і фінансової стійкості.

Р. М. Грачова вважає, що статутний капітал — це вартісна оцінка внесків, спочатку інвестованих у підприємство його засновниками [3, с. 202]. В. В. Сопко зазначає, що статутний капітал — це сума грошових вкладів, що їх власник надає в повне господарське відання підприємству, яке він створює, або вартість відповідного майна [8, с. 188]. О. М. Бандурка стверджує, що статутний капітал — це виділені підприємству або залучені ним на засадах, визначених чинним законодавством, фінансові ресурси у вигляді грошових коштів або вкладень у майно, матеріальні цінності, нематеріальні активи, цінні папери, що закріплені за підприємством на праві власності або повного господарського відання [1, с. 45].

Тобто, статутний капітал відображає подвійність відносин власності і характеризує, з одного боку, фонд власних коштів підприємства як юридичної особи, а з іншого — фонд внесків учасників у майно підприємства.

Основне призначення статутного капіталу — забезпечення матеріальної бази діяльності підприємства як у період становлення, так і в ході подальшої виробничо-господарської діяльності. Додатковою обставиною, яку треба враховувати при формуванні статутного капіталу, є те, що його розмір має певний вплив на можливості зовнішнього фінансування та ділову репутацію, особливо при роботі із зарубіжними партнерами.

Реформування вітчизняного бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних стандартів і запровадження національних П(С)БО сприяло виникненню та використанню поняття «статутний капітал», хоча до цього часу застосовувалось поняття «статутний фонд». Також було змінено назву рахунку 40 із «Статутний капітал» на «Зареєстрований (пайовий) капітал». І безпосередньо статутний капітал відображається на субрахунку 401 «Статутний капітал». Сальдо на цьому субрахунку повинно відповідати розміру статутного капіталу, який зафіксовано в установчих документах підприємства. Аналітичний облік статутного капіталу ведеться за видами капіталу за кожним засновником, учасником [6].

Створення підприємств починається з формування їх статутного капіталу. Початковий розмір статутного капіталу підприємства фіксується в статуті або установчому договорі, які в обов'язковому порядку подаються до органів влади під час державної реєстрації підприємства. Статутний капітал ТОВ підлягає сплаті учасниками товариства до закінчення першого року з дня державної реєстрації товариства [4, ст. 144].

Мінімальний розмір статутного капіталу ТОВ на сьогодні чинним законодавством не встановлено. Відсутність мінімального розміру статутного капіталу унеможливує реалізувати гарантійну функцію даного об'єкта обліку. Адже, одним із призначень статутного капіталу для товариств з обмеженою організаційно-правовою формою власності є створення гарантій (своїм майном) за зобов'язаннями перед кредиторами.

Саме скасування мінімального розміру статутного капіталу створює передумови переведення даної економічної категорії у статус фіктивного забезпечення та надає можливість безконтрольної роботи учасників досліджуваної форми господарювання.

Вважаємо за доцільне для товариств з обмеженою відповідальністю відновити на законодавчому рівні мінімальне значення статутного капіталу у такому розмірі, який би справді виступав гарантом і захистом прав кредиторів.

При виборі схеми формування структури статутного капіталу та вибору джерел його фінансування власник підприємства стикається з проблемою вибору фінансування свого підприємства.

Існує дві основні схеми: змішане фінансування, що передбачає формування капіталу як за рахунок власних, так і за рахунок позичкових коштів, що залучаються у різних пропорціях; повне самофінансування, що передбачає формування капіталу підприємства виключно за рахунок власних його видів, що відповідають організаційно-правовій формі підприємства.

Під час формування статутного капіталу в товариствах з обмеженою відповідальністю слід дотримуватись таких вимог:

- по-перше, необхідно врахувати перспективи розвитку господарської діяльності підприємства відповідно до обсягу власних джерел формування засобів, обсягу сформованих активів підприємства;

- по-друге, необхідно забезпечити оптимальну структуру капіталу з позиції фінансової стійкості підприємства;

- по-третє, забезпечити необхідний фінансовий контроль над діяльністю підприємства з боку його засновників.

Вкладами у статутний капітал ТОВ можуть бути гроші, будівлі, машини, устаткування, інвентар, худоба, цінні папери, права користування землею, водою, надрами, нематеріальні активи [5, ст. 13].

Існує три етапи оцінки статутного капіталу в процесі функціонування підприємства: первісне визнання — для обліку формування статутного капіталу; поточне визнання — для оцінки зміни статутного капіталу; звітне визнання. Однак, у методиці первісного визнання статутного капіталу існує проблема відсутності методики оцінки справедливої вартості внесків до статутного капіталу.

Для вирішення цієї проблеми відповідно до рекомендацій стандартів щодо оцінки справедливої вартості активів було виявлено, що рекомендовану оцінку у грошових коштах можна використати тільки до внесків у вигляді матеріалів, машин, устаткування і фінансових активів.

Статутний капітал даного товариства може бути збільшений за рахунок додаткових внесків учасників, дивідендів, які належать учасникам, а також нерозподіленого прибутку. Зменшення статутного капіталу товариства відбувається зменшенням частки усіх чи окремих учасників і виходом одного чи кількох учасників. Зміни капіталу також обов'язково мають реєструватися.

Особливості функціонування статутного капіталу в ТОВ пов'язані з двома основними економічними процесами: процесом формування і процесом використання статутного капіталу. Виділяють такі особливості процесу формування статутного капіталу підприємства:

1. Формування статутного капіталу є основною умовою створення нового підприємства. Без формування статутного капіталу процес створення нового підприємства не може бути здійснений.

2. Процес формування статутного капіталу безпосередньо пов'язаний з процесом вкладенням засновниками та учасниками внесків до статутного капіталу у формах, які обумовлені чинним законодавством.

3. Формування статутного капіталу має регульований характер.

4. Темпи збільшення статутного капіталу за рахунок внутрішніх джерел визначаються тимчасовими перевагами власників (учасників) підприємства.

5. Ефективне формування капіталу є найважливішою умовою забезпечення фінансової стійкості підприємства, дозволяє знизити рівень фінансових ризиків у майбутній діяльності і запобігти банкрутству.

6. У процесі формування статутного капіталу підприємства необхідно враховувати вартість залучених активів у різних їхніх формах.

Таким чином, процес формування статутного капіталу супроводжується рядом проблем, що впливають на прийняття управлінських рішень на підприємстві. Визначені проблеми потребують подальшої детальної розробки як у теорії, так і в практиці та можуть бути вирішені лише за умови вдосконалення чинного законодавства.

Висновки з проведеного дослідження. Формування статутного капіталу має певну специфіку, зумовлену організаційно-правовою формою діяльності підприємства. Статутний капітал товариства, як правило, формується за рахунок грошових або майнових внесків засновників. Причому мінімальний розмір статутного капіталу ТОВ на сьогодні чинним законодавством не встановлено.

Отримані результати та зроблені рекомендації створюють перспективи для вдосконалення методології обліку та формування статутного капіталу товариства з обмеженою відповідальністю.

Узагальнюючи результати дослідження, зазначимо, що статутний капітал відіграє основну роль у формуванні та подальшому функціонуванні підприємства. По-перше, це стартовий капітал, необхідний для виробничої діяльності й отримання прибутку. По-друге, статутний капітал регулює відносини власності, розподіл доходів та управління підприємством. При формуванні статутного капіталу необхідно враховувати особливості цього процесу та дотримуватись визначених вимог законодавства.

Список використаних джерел

1. Бандурка О. М., Коробов М. Я., Орлов П. І. Фінансова діяльність підприємства: [підручник] / — К.: Либідь, 2003. — 384 с.
2. Господарський кодекс України від 16.01.03 р. № 436-IV. — Стаття 50 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.zakon1.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
3. Грачова Р. М. Просто баланс / Грачова Р. М. — Львів: Галицькі контракти, 2005. — 416 с.
4. Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо спрощення процедури започаткування підприємництва» від 21.04.11 р. № 3263-VI. — Ст. 144 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3263-17>.
5. Закон України «Про господарські товариства» від 19.09.91 р. № 1576-XII. — Ст. 13. [Електронний ресурс] — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1576-12>.

6. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження змін до деяких нормативно правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку» від 27.06.2013 № 627. [Електронний ресурс] — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1242-13/page>.

7. НП (С) БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджено наказом Міністерства фінансів України 07.02.2013 р. № 73 та зареєстровано в Міністерстві юстиції України 28.02.2013 р. за № 336/22868. [Електронний ресурс] — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

8. Сопко В. Бухгалтерський облік: [навч. посібник] / Сопко В. — [3. вид.]. — К. : КНЕУ, 2000. — 578 с.

УДК 657.421:338.436

Крюкова А.Г., студент*

ДВНЗ «Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана»

ПОРІВНЯЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА МЕТОДІВ НАРАХУВАННЯ АМОРТИЗАЦІЇ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

У статті розглянуто різні методи нарахування амортизації, переваги та недоліки кожного з методів, теоретичні та методичні особливості та порядок їх розрахунку.

Ключові слова: амортизація, прямолінійний метод, кумулятивний метод, виробничий метод, метод зменшення залишкової вартості, метод прискореного зменшення залишкової вартості.

В статье рассмотрены различные методы начисления амортизации, преимущества и недостатки каждого из методов, теоретические и методические особенности и порядок их расчета.

Ключевые слова: амортизация, прямолинейный метод, кумулятивный метод, производственный метод, метод уменьшения остаточной стоимости, метод ускоренного уменьшения остаточной стоимости.

This paper considers different methods of depreciation, advantages and disadvantages of each method, theoretical and methodological features and procedure of their calculation.

Keywords: depreciation, straight-line method, the cumulative method, manufacturing method, the residual value method for rapid reduction of residual value.

* Науковий керівник — к.е.н., доцент Мервенецька В.Ф.

Вступ. Однією з важливих складових процесу загального відтворення є відтворення основних засобів, без яких процес виробництва неможливий. Вагоме місце в цьому процесі займає амортизація. Амортизація як поняття та як складова процесу відтворення досить складна та суперечлива в своєму розумінні. Так, вибір методу амортизації на підприємстві викликає ряд дискусій як серед працівників підприємства, які безпосередньо мають відношення до процесу нарахування амортизації, так і серед вчених-економістів, які досліджують питання відтворення основних засобів на підприємстві.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Значний внесок у розробку теоретичних і методичних підходів до вирішення питань амортизації та проблем вибору ефективного методу амортизації зробили українські вчені: О. Бородкін, Ф. Бутинець, М. Василюк, С. Голов, Г. Кірейцев, В. Орлова, М. Пушкар, П. Тальмін, М. Чумаченко, М. Азаров, В. Швець. Однак проблеми вибору методу нарахування амортизації основних засобів є предметом особливої уваги економічної науки, оскільки амортизація як економічна категорія водночас виступає як витрати виробництва, так і джерело відтворення і, як наслідок, впливає на фінансово-економічні показники діяльності підприємства.

Метою дослідження є висвітлення теоретичних і методичних особливостей нарахування амортизації основних засобів за різними методами.

Виклад основного матеріалу. Економічне розуміння поняття «амортизація» є основою для обґрунтованого визначення її призначення. Аналіз досліджень наукових праць засвідчує відсутність єдиного підходу до розкриття її сутності.

Нарахування амортизації регламентується П(С)БО 7, за яким амортизація — систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації) [2]. Відповідно до Податкового Кодексу України, амортизація — систематичний розподіл вартості основних засобів, інших необоротних активів що амортизується, протягом строку корисного використання (експлуатації) (п. 14.1.3 ст. 14 ПКУ) [1].

На практиці часто при виборі методу нарахування амортизації основних засобів підприємства застосовують критерії, які продиктовані не зовсім економічною доцільністю. Проте в період, який переживає економіка, не зайвим буде замислитися саме про бухгалтерську складову в економіці підприємства. Це допоможе правильно оцінити і оптимізувати грошові потоки та структуру витрат підприємства.

Право самостійно вибирати методи нарахування амортизації основних засобів з метою бухгалтерського обліку українські підприємства отримали ще у 2000 році, після набрання чинності П(С)БО 7. Проте, на сьогодні більшість підприємств застосовують пряму лінійний метод, через його простоту та зрозумілість.

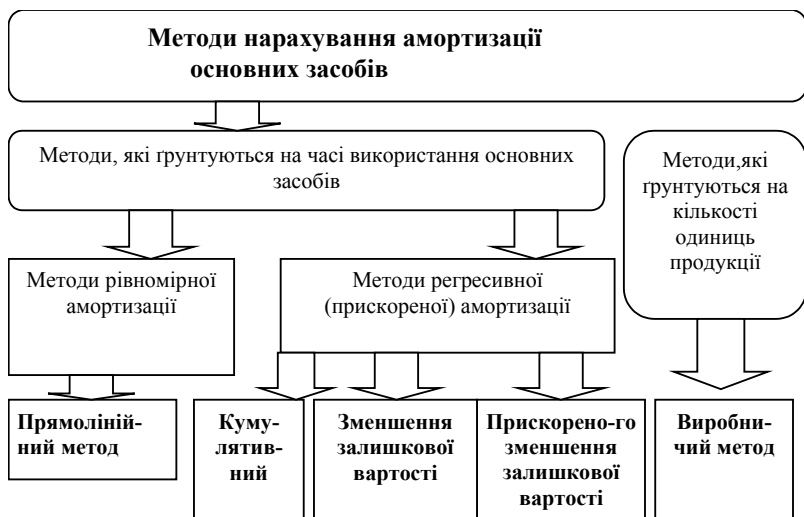


Рис. 1. Методи нарахування амортизації основних засобів

Від способу розподілу амортизаційних відрахувань за періодами залежить фінансовий і податковий результат діяльності підприємства. Саме тому слід детально розглянути існуючі методи нарахування та визначити їх переваги та недоліки. П(С)БО 7 визначено 5 методів нарахування амортизації. Їх українські підприємства можуть використовувати для бухгалтерського обліку.

Проте в МСБО 16 «Основні засоби» названо лише три методи (прямо лінійний метод, метод зменшення залишку і метод суми одиниць продукції), але фахівці вважають, що стандарт не містить вичерпного переліку методів, які слід використовувати для розрахунку амортизації основних засобів (рис. 1).

Вибір економічно доцільного методу нарахування амортизації — завдання доволі складне. Адже економічна доцільність обумовлена низкою факторів, які важко врахувати під час придбання об'єкта основних засобів. Наведемо переваги та недоліки, якими можуть керуватися на підприємстві для того, щоб обрати метод нарахування амортизації (табл. 1).

Таблиця 1

ХАРАКТЕРИСТИКА МЕТОДІВ НАРАХУВАННЯ АМОРТИЗАЦІЇ

Метод амортизації	Переваги	Недоліки	Рекомендації щодо застосування
Прямолінійний метод	Рівномірність розподілу сум амортизації між звітними періодами. Простота розуміння, розрахунку та перерахунку	Не враховує моральний знос, різницю виробничої потужності активу у різні роки його експлуатації, та збільшення витрат на ремонт в останні роки строку корисного використання	Доцільно застосовувати для тих об'єктів основних засобів, які виконують відносно постійні роботи і для яких основним фактором, що обмежує строк служби є тривалість використання, а не моральне старіння
Кумулятивний метод	У перші роки експлуатації нараховуються більші суми амортизації, ніж у наступні. Не дуже складний розрахунок порівняно з іншими методами і при цьому не має законодавчих обмежень	Явних недоліків не можна виділити	Доцільно застосовувати для об'єктів основних засобів, які схильні до швидкого морального зношення.
Метод зменшення залишкової вартості	У перші два роки експлуатації нараховуються найбільші суми ніж у наступних роках	Складна математична формула розрахунку, що часто призводить до допущення помилок при розрахунку. Не рівномірний розподіл сум амортизації за періодами	Доцільно застосовувати для амортизації тих об'єктів основних засобів, що швидко морально старіють

Закінчення табл. 1

Метод амортизації	Переваги	Недоліки	Рекомендації щодо застосування
Метод прискореного зменшення залишкової вартості	У перші роки експлуатації нараховуються більшi суми амортизації, ніж у наступні. Простота розрахунку порівняно з попереднім методом	Нерівномірний розподіл сум амортизації за періодами. Законодавче обмеження щодо застосування (ПКУ дозволяє застосовувати цей метод лише до об'єктів основних що входять до групи 4 (машини та обладнання) та 5 (транспортні засоби))	Доцільно застосовувати для тих об'єктів основних засобів, що швидко морально старіють (комп'ютерна техніка)
Виробничий метод	Найточніший метод	Не враховує неможливе застосування при відсутності визначеної виробничої потужності, що унеможлиблює застосування цього методу. Законодавче обмеження (ПКУ вимагає дотримуватися мінімально допустимих строків використання об'єктів основних засобів)	Доцільно застосовувати тоді, коли знос активу безпосередньо пов'язаний з частотою та ефективністю його використання і коли є відомо виробнича потужність об'єкта. Часто застосовується для амортизації вантажних автомобілів

Зрозуміло, що за рівних умов суми амортизації в конкретному періоді будуть різними, що є наслідком різних методик розрахунку по кожному з методів нарахування амортизації. Проведемо аналіз розрахунків по нарахування амортизації на об'єкт основного засобу по кожному окремому методі амортизації.

Припустимо, що підприємство придбає обладнання для виготовлення деталей. Первісна вартість обладнання становить — 140 тис. грн, його ліквідаційна вартість — 20 тис. грн, строк корисного використання — 6 років. Запланований обсяг виробництва на даному обладнанні 18 тис. деталей. Фактично вироблено: за 1-й рік — 4 тис., 2-й рік — 4 тис., 3-й рік — 4 тис., 4-й рік — 3 тис., 5-й рік — 3 тис., 6-й рік — 2 тис. деталей.

Прямолінійний метод: річна сума амортизації визначається шляхом ділення вартості, яка амортизується, на строк корисного використання. Місячна сума амортизації — діленням річної суми на 12 місяців (табл. 2).

Таблиця 2

НАРАХУВАННЯ АМОРТИЗАЦІЇ ЗА ПРЯМОЛІНІЙНИМ МЕТОДОМ

Рік	Амортизована вартість, грн	Розрахунок	Річна сума амортизації, грн	Накопичена сума амортизації, грн
1	120000	$120000 : 6$	20000	20000
2	120000	$120000 : 6$	20000	40000
3	120000	$120000 : 6$	20000	60000
4	120000	$120000 : 6$	20000	80000
5	120000	$120000 : 6$	20000	100000
6	120000	$120000 : 6$	20000	120000

Кумулятивний метод: річна сума амортизації визначається як добуток вартості, що амортизується, та кумулятивного коефіцієнта, який визначається шляхом ділення кількості років що залишилися до кінця строку корисного використання об'єкта, на суму числа років його корисного використання. Місячна сума амортизації — діленням річної суми на 12 місяців (табл. 3).

Метод зменшення залишкової вартості: річна норма амортизації визначається як різниця між одиницею та результатом добування кореня у ступені кількості років корисного використання об'єкта з результату ділення ліквідаційної вартості об'єкта на первісну вартість. Місячна сума амортизації — діленням річної суми на 12 місяців (табл. 4).

Таблиця 3

НАРАХУВАННЯ АМОРТИЗАЦІЇ ЗА КУМУЛЯТИВНИМ МЕТОДОМ

Рік	Амортизована вартість, грн	Кумулятивний коефіцієнт	Розрахунок	Річна сума амортизації, грн	Накопичена сума амортизації, грн
1	120000	$(6-0):(1+2+3+4+5+6)=6/21$	$120000 \times 6/21$	34285,71	34285,71
2	120000	$(6-1):(1+2+3+4+5+6)=5/21$	$120000 \times 5/21$	28571,43	62857,14
3	120000	$(6-2):(1+2+3+4+5+6)=4/21$	$120000 \times 4/21$	22857,14	85714,28
4	120000	$(6-3):(1+2+3+4+5+6)=3/21$	$120000 \times 3/21$	17142,86	102857,14
5	120000	$(6-4):(1+2+3+4+5+6)=2/21$	$120000 \times 2/21$	11428,57	114285,71
6	120000	$(6-5):(1+2+3+4+5+6)=1/21$	$120000 \times 1/21$	5714,29	120000,00

Таблиця 4

НАРАХУВАННЯ АМОРТИЗАЦІЇ
МЕТОДОМ ЗМЕНШЕННЯ ЗАЛИШКОВОЇ ВАРТОСТІ

Рік	Залишкова вартість, грн	Норма амортизації, %	Розрахунок	Річна сума амортизації, грн	Накопичена сума амортизації, грн
1	140000,00	$(1 - \sqrt[6]{20000 : 140000}) \cdot 100\% = 27,70$	$140000,00 \times 27,70 \%$	38780,00	38780,00
2	101220,00	27,70	$101220,00 \times 27,70$	28037,94	66817,94
3	73182,06	27,70	$73182,06 \times 27,70$	20271,43	87089,37
4	52910,63	27,70	$52910,63 \times 27,70$	14656,24	101745,61
5	38254,39	27,70	$38254,39 \times 27,70$	10596,47	112342,08
6	27657,92	27,70	$27657,92 \times 27,70$	7657,92	120000,00

Метод прискореного зменшення залишкової вартості: річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісна вартість на дату поч. нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється, виходячи із строку корисного використання об'єкта, і подвоюється. Місячна сума амортизації — діленням річної суми на 12 місяців (табл. 5).

Виробничий метод: річна сума амортизації визначається як добуток фактичного річного обсягу продукції та виробничої ставки амортизації, а відповідно виробнича ставка амортизації — ділення

вартості, що амортизується на загальний обсяг продукції, який підприємство очікує отримати з використанням об'єкта (табл. 6).

Таблиця 5

**НАРАХУВАННЯ АМОРТИЗАЦІЇ
МЕТОДОМ ПРИСКОРЕНОГО ЗМЕНШЕННЯ ЗАЛИШКОВОЇ ВАРТОСТІ**

Рік	Залишкова вартість, грн	Норма амортизації, %	Розрахунок	Річна сума амортизації, грн	Накопичена сума амортизації, грн
1	140000,00	$100 \% : 6 \text{ років} \times 2 = 33,33$	$140000,00 \times 33,33$	46662,00	46662,00
2	93338,00	33,33	$93338,00 \times 33,33$	31109,56	77771,56
3	62228,44	33,33	$62228,44 \times 33,33$	20740,74	98512,30
4	41487,70	33,33	$41487,70 \times 33,33$	13827,85	112340,15
5	27659,85	33,33	$27659,85 \times 33,33$	7659,85	120000,00
6	20000,00	33,33	—	—	120000,00

Таблиця 6

НАРАХУВАННЯ АМОРТИЗАЦІЇ ВИРОБНИЧИМ МЕТОДОМ

Рік	Фактична к-ть деталей на рік, шт.	Виробнича ставка амортизації, грн /шт.	Розрахунок	Річна сума амортизації, грн	Накопичена сума амортизації, грн
1	4000	$120000 \text{ грн.} : 18000 \text{ шт.} = 6,67 \text{ грн./шт.}$	$4000 \text{ шт.} \times 6,67$	26680,00	26680,00
2	4000	6,67	$4000 \text{ шт.} \times 6,67$	26680,00	53360,00
3	4000	6,67	$4000 \text{ шт.} \times 6,67$	26680,00	80040,00
4	3000	6,67	$3000 \text{ шт.} \times 6,67$	20010,00	100050,00
5	1000	6,67	$1000 \text{ шт.} \times 6,67$	6670,00	106720,00
6	1000	6,67	$1000 \text{ шт.} \times 6,67$	6670,00	113390,00

При виборі доцільного методу амортизації слід враховувати, що підприємство обирає метод амортизації зважаючи на очікуваний спосіб одержання економічних вигід від використання осно-

вних засобів (п. 28 П(с)БО 7, МСБО 16), що використовуваний метод амортизації має якнайкраще відображати очікувану форму споживання майбутніх економічних вигід від активу.

Тобто, обираючи метод необхідно враховувати, яким чином і в яких цілях буде використовуватися об'єкт. Виходячи з цього, метод амортизації залежить від виду об'єкта основних засобів і характеру їх використання. Якщо підприємство має на меті повернути більшу частину амортизованої вартості в перші роки використання об'єкта основного засобу, то доцільно використовувати методи зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості чи кумулятивний метод.

Якщо підприємство не бажає використовувати складні розрахунки при нарахуванні амортизації, то найоптимальнішим буде вибір прямолінійного методу нарахування амортизації, який підходить для всіх об'єктів основних засобів.

Коли на підприємстві використовуються основні засоби, які не рівномірно беруть участь у процесі виробництва, то доцільно буде для таких об'єктів застосовувати виробничий метод нарахування амортизації.

Висновки з проведеного дослідження. У процесі реформування економічних відносин загалом і системи бухгалтерського обліку зокрема підприємства отримали можливість формувати власну амортизаційну політику. Відповідно постало питання про вибір найдоцільнішого методу амортизації. На сьогодні відсутні чіткі рекомендації щодо вибору методу нарахування амортизації, який би був найкращим для підприємств з різними основними засобами та формами господарювання. Тому обраний підприємством метод амортизаційних відрахувань має сприяти найшвидшому оновленню основних засобів, визначати реальну величину прибутку та найкраще враховувати всі фактори, які пов'язані з експлуатацією об'єкта основного засобу, і, відповідно, підприємство може обрати найоптимальніший метод амортизації.

Список використаних джерел

1. Податковий кодекс України за станом на 24 грудня 2010 року [Електронний ресурс]: Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/nk/>
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [Електронний ресурс] : Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» [Електронний ресурс] : Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_014

4. Домбровська Н. Р. До питання нарахування амортизації основних засобів / Домбровська Н. Р. // Облік і фінанси АПК. — 2010. — №4 — С. 45–48

УДК 657.1

Кутова Н.В., магістрант*

ДВНЗ «Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана»

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ КАПІТАЛЬНИМИ ІНВЕСТИЦІЯМИ

У статті досліджено можливі варіанти удосконалення облікового забезпечення з обліку витрат, пов'язаних із здійсненням капітальних інвестицій. Досліджено схему інформаційних потоків у первинному обліку капітальних інвестицій. Запропоновано впровадження детальнішого аналітичного забезпечення для покращення обліку об'єкту дослідження.

Ключові слова: удосконалення облік, капітальні витрати, капітальні інвестиції, документообіг.

В статье исследованы возможные варианты совершенствования учетной обеспечения по учету затрат, связанных с осуществлением капитальных инвестиций. Исследована схема информационных потоков в первичном учете капитальных инвестиций. Предложено внедрение более детального аналитического обеспечения для улучшения учета объекта исследования.

Ключевые слова: усовершенствование учета, капитальные расходы, капитальные инвестиции, документооборот..

This article dwells to options for improving your maintenance of accounting for costs related to capital investment. The scheme of information flow in the initial accounting for capital investment was investigated. An implementation of a detailed analytical support to improve accounting of researched object was proposed.

Keywords: accounting improvement, capital costs, maintenance costs capital investments paperwork.

Вступ. Ефективне функціонування кожного суб'єкта господарювання залежить від раціональної облікової роботи, яка є інформаційною базою управління та контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємства, починаючи з моменту його створення до ліквідації чи реорганізації. Важливу роль при

* Науковий керівник – к.е.н., доцент Мельничук В.В.

цьому відіграють капітальні інвестиції як основна ланка технічного переозброєння підприємств. В умовах розвитку та модернізації вітчизняних підприємств, не останню роль відіграє і облікова система капітальних інвестицій.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Н.М. Маркова зазначає факт відсутності у складі синтетичного рахунку¹⁵ «Капітальні інвестиції» окремого субрахунку для обліку витрат на поліпшення основних засобів. Це спричиняє на практиці необхідність відкриття додаткових субрахунків, або здійснення вибірок, наприклад, під час складання статистичної звітності [4, с. 32]. О.С. Височан у своїй публікації зазначає, що внаслідок відсутності єдиних методологічних підходів і базисів для належного обліку та документування капітальних інвестицій документообіг даної ділянки є досить складним і громіздким [3, с. 87]. І. Є. Старко у своїй статті прослідковує процес формування типових первинних документів обліку нематеріальних активів і порядок їх застосування [5, с. 294]. Проте, залишились нерозв'язані раніше питання стосовно теми дослідження, а саме більша деталізація плану рахунків для відображення різноманітних видів і типів, що відносяться до капітальних інвестицій, тому розглядається дана стаття. Суттєвий внесок у дослідження та розв'язання проблеми удосконалення первинного обліку капітальних інвестицій через призму обліку необоротних активів зробили й інші вітчизняні дослідники: І. В. Жураковська, Л. М. Котенко, Я. Д. Крупка, П. М. Майданевич, Н. М. Лисенко, Фарафонова Н. В. та інші.

Мета дослідження. Метою статті є вивчення та дослідження основних положень облікового забезпечення капітальних інвестицій. Виходячи з мети, до розв'язання пропонуються такі завдання теоретико-методологічного та організаційного характеру:

- дослідити організаційну схему інформаційних потоків у первинному обліку капітальних інвестицій;
- проаналізувати можливість і необхідність деталізації Плану рахунків, що мають відношення до об'єкту дослідження з метою більш якісного представлення облікової інформації.

Виклад основного матеріалу. Враховуючи, що майже всі нематеріальні активи є капітальними інвестиціями на етапі надходження, актуальною стає розробка такої обліково-аналітичної системи дослідження капітальних інвестицій в оновлення підприємств, яка б поєднувала використання багаторічного досвіду світової економіки з урахуванням особливостей розвитку вітчизняної обліково-аналітичної теорії та практики. Класифіку-

ють капітальні інвестиції за видами планування та за їх структурою. За видами планування їх поділяють на централізовані та нецентралізовані. Централізовані капітальні інвестиції — це кошти, які асигнують на капітальне будівництво та придбання основних засобів з державного бюджету [7, с. 98]. Нецентралізовані капітальні інвестиції визначаються планами підприємств, підприємств, населення і здійснюються за рахунок їхніх власних коштів.

За структурою на підприємствах виділяють капітальні інвестиції на:

- капітальне будівництво;
- придбання (виготовлення) основних засобів;
- придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів;
- придбання (виготовлення) нематеріальних активів;
- придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів.

Актуальними на сьогодні проблемами обліку капітальних інвестицій є відсутність окремого стандарту з обліку об'єкту дослідження та відсутність окремого субрахунку для обліку інших капітальних інвестицій [3, с. 87]. Відтворення необоротних активів інноваційного спрямування означає придбання, будівництво, заміну, оновлення, модернізацію, поліпшення, реструктуризацію необоротних активів інноваційного спрямування через комплекс практичних дій, спрямованих на використання науково-технічних результатів. Завдання бухгалтерського обліку капітальних інвестицій в оновлення виробництва це:

- правильне і своєчасне оформлення документів із відображення обсягів будівельно-монтажних робіт і витрат на капітальні інвестиції з придбання або створення інших необоротних матеріальних і нематеріальних активів;
- об'єктивне і достовірне формування вартості об'єктів капітального інвестування;
- правильне відображення витрат на незавершене будівництво;
- контроль за дотриманням фінансової дисципліни;
- контроль за економним витрачанням матеріальних і трудових ресурсів на будівництво об'єктів.

При розгляді вкладень у підприємство у формі капітальних інвестицій в основні засоби слід врахувати те, що вони можуть здійснюватись різними способами (будівництво і придбання нових активів, реконструкція чи модернізація наявних тощо), що впливає на відображення таких господарських операцій у первинній документації. Отже, для документування капітального будівництва основних засобів слід враховувати спосіб здійснення

будівельних робіт: підрядний, при якому використовуються послуги підрядних будівельних чи монтажних організацій, і господарський, який передбачає здійснення будівництва власними силами [6, с. 380]. Існуюча система обліку капітальних інвестицій не дає змоги відобразити цю інформацію. Облік витрат на поліпшення основних засобів можливий у складі інших капітальних інвестицій, які також можуть включати витрати на проектно-пошукові роботи, утримання відділів капітального будівництва тощо [8, с. 24]. Інформація про рух інших капітальних інвестицій відображена у розділі III Приміток до річної фінансової звітності.

Питання визнання капітальних інвестицій залежить від методу надходження основних засобів на підприємство: будівництво, придбання за плату, виготовлення власними силами чи силами сторонніх організацій, а також до капітальних відносять витрати, понесені на модернізацію, реконструкцію, капітальний ремонт, дообладнання та добудову [1]. Отримання основних засобів на підприємство, що не пов'язане із здійсненням грошових розрахунків (бартерні операції, внесок до статутного капіталу, безоплатне одержання тощо) не вважається капітальними інвестиціями. Також не відносять до інвестиційної діяльності витрати, понесені на підтримку об'єкта, що не приводить до збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від його використання. Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій передбачено рахунок 15 «Капітальні інвестиції» призначений для обліку витрат на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів [2].

Інтенсифікація інвестиційних процесів, спрямованих на оновлення виробництва з метою підвищення якості, конкурентоспроможності продукції й прибутковості підприємств вимагає правдивої та достовірної інформації щодо здійснення інвестицій та їх результативності. Введення субрахунків третього порядку забезпечить обліковою інформацією управлінські потреби для оперативного аналізу капітальних інвестицій відповідно до форм капітального інвестування. Також для покращення деталізації обліку капітальних інвестицій пропонується виокремити окремий ПСБО «Капітальні інвестиції», оскільки цей аспект обліку не розкрито у повній мірі. При цьому слід враховувати різноманітність форм капітальних вкладень, що характеризують організаційні та фінансові умови здійснення окремим підприємством (індивідуальним інвестором) інвестиційної діяльності. У цьому зв'язку доцільно приведення структури рахунку 15 «Капітальні інвестиції» у від-

повідність із структурою відтворення основних засобів і способами організації інвестиційного циклу. До цього рахунку додатково до субрахунків 151 і 152 можуть бути відкриті рахунки другого («Інвестиції в реконструкцію, модернізацію й інші види поліпшень об'єктів основних засобів», «Інвестиції в ремонт, що підлягає капіталізації») і третього («Інвестиції в організацію проектних робіт, «Інвестиції по утриманню будівельних організацій (забудовників)», «Інвестиції в організацію будівельно-монтажних робіт і забезпечення будівництва обладнанням», «Інвестиції в будівництво об'єктів «під ключ»») порядків.

Висновки з проведеного дослідження. Необхідно підкреслити, що єдиного та точного терміну, який-би визначав сутність капітальних інвестицій досі ще не розроблено, не має і єдиного звіту де б акумулювалася інформація про капітальні інвестиції. Аналізуючи еволюцію поняття капітальні інвестиції необхідно зазначити, що впровадження терміну капітальні інвестиції представляється набагато ширшим, ніж капітальні вкладення, і більш повно розкриває їхню економічну сутність.

Поглиблена деталізація структури Плану рахунків бухгалтерського обліку забезпечить відповідність методики обліку капітальних інвестицій, що діє на підприємствах із законодавством України про інвестиційну діяльність, а також отримати, як зовнішнім, так і внутрішнім користувачам більш повну інформацію стосовно обліку капітальних інвестицій.

Список використаних джерел

1. Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: Наказ Мініфіну від 27.04.2000 р. № 92.
2. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: зі змінами і доповненнями: Наказ від 30.11.99 р. №291 [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
3. Височан О. С. Первинний облік капітальних інвестицій / Височан О.С. // Науковий вісник Херсонського державного університету. — №1. — 2013. — Херсон, 2013. — С. 85–87.
4. Маркова Н. М. Облік капітальних інвестицій / Маркова Н. М. // Науковий вісник ЧДІЕУ. — №4 (16). — 2012. — Тернопіль, 2012. — 32 с.
5. Старко І. Є. Первинний облік нематеріальних активів: шляхи удосконалення / І. Є. Старко. — Науковий вісник національного лісотехнічного університету України. — 2011. — Вип. 21.2. — С. 290–294.

6. Лукьянова А. Методологические подходы к оценке экономической эффективности капитальных вложений [Текст] / А. Лукьянова // РИСК: Ресурсы, информация, снабжение, конкуренция. — 2012. — № 3. — С. 378–381.

7. Николаев В. П. Информационное и нормативно-методическое обеспечение анализа жизненного цикла капитальных инвестиций [Текст] / В. П. Николаев // Формування ринкових відносин в Україні : зб. наук. праць. — 2011. — № 9. — С. 88–93.

8. Фарафонова Н. В. Вплив обсягів капітальних вкладень на формування основних виробничих засобів [Текст] / Н. В. Фарафонова // Економічний часопис. — ХХІ. — 2011. — № 7–8. — С. 23–26.

УДК 657(658):338.2

Лежніна Ю.К., магістрант*

ДВНЗ «Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана»

ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕФЕКТИВНОГО УПРАВЛІННЯ НЕМАТЕРІАЛЬНИМИ АКТИВАМИ НА ПІДПРИЄМСТВІ

У статті розглянуто етапи управління нематеріальними активами, визначено їх вплив на розвиток підприємства та розроблено комплексну систему управління такими активами.

Ключові слова: управління, нематеріальні активи, розвиток підприємства.

В статье рассмотрены этапы управления нематериальными активами, определено их влияние на развитие предприятия и разработана комплексная система управления такими активами.

Ключевые слова: управление, нематериальные активы, развитие предприятия.

The article is devoted to the stages of intangible assets management, defines their influence on the development of enterprise, presents the developed management system of such assets.

Keywords: management, intangible assets, enterprise development.

Постановка проблеми. У процесі використання нематеріальних активів виникають актуальні питання щодо їх ефективного управління, проте багато підприємств не приділяють належної

* Науковий керівник – к.е.н., доцент Царьов М.С.

уваги таким процесам, що стало причиною втрати можливих додаткових доходів.

Управління нематеріальними активами доволі складний процес, оскільки необхідно вміти оцінити їх, структурувати, розробити стратегії їх розвитку тощо. Проблема полягає в тому, що немає єдиних рекомендацій чи підходів, які б допомогли підприємствам управляти розвитком нематеріальних активів для підвищення ефективності діяльності, випуску конкурентоспроможної продукції, завоювання нових ринків, створення нових брендів тощо.

Аналіз останніх джерел і публікацій. Окремі напрямки щодо управління нематеріальними активами в своїх наукових працях досліджували вчені Верескун М. В. [1], Зайцева Г. В. [2], Курочка Н. А. [3], Мірошник Р. О. [4], Нечаюк Л. І. [5], Паніна Н. І. [2], Телеш Н. О. [5], Слободянюк Н. [7], Стояненко І. В. [8] та інші. Проте, питання щодо розробки системи управління нематеріальними активами ще недостатньо досліджене і потребує подальшого розгляду.

Постановка завдання. Основна мета статті полягає в розробці комплексної системи управління нематеріальними активами на підприємстві.

Виклад основного матеріалу дослідження.

Л. І. Нечаюк і Н. О. Телеш визначають поняття «управління» у найширшому розумінні як цілеспрямований вплив суб'єкта на об'єкт управління за допомогою певної системи методів і технічних засобів з використанням особливої технології для досягнення поставленої мети. У вузькому — це технологічна організація об'єкта управління [5].

Управління нематеріальними активами, на думку І. В. Стояненко, точку зору якої ми підтримуємо, — це одна з складових економічного управління підприємством, що представляє собою сукупність заходів щодо оцінки обсягів наявних нематеріальних активів підприємства, аналізу та контролю ефективності їх використання у поточному періоді, виявлення потенційних джерел їх формування у перспективі і забезпечення умов подальшого розвитку та корисного використання відповідно до фактичного стану та можливих змін зовнішнього і внутрішнього середовища функціонування господарюючого суб'єкта, з метою зростання соціально-економічної цінності останнього та набуття ним стійких конкурентних переваг у довгостроковій перспективі [8].

Управління розвитком нематеріальних активів на підприємстві можна здійснювати за послідовністю, що надана на рис. 1 [4].

При розгляді питань щодо управління нематеріальними активами, як правило, досліджуються окремі напрямки: охорона, оцінка, використання. У вітчизняній економічній науці практично немає розробок, у яких це питання розглядається з системних позицій.

Враховуючи це, нами було розроблено модель управління нематеріальними активами підприємств, яка є підсистемою управління підприємством в цілому (рис. 2).

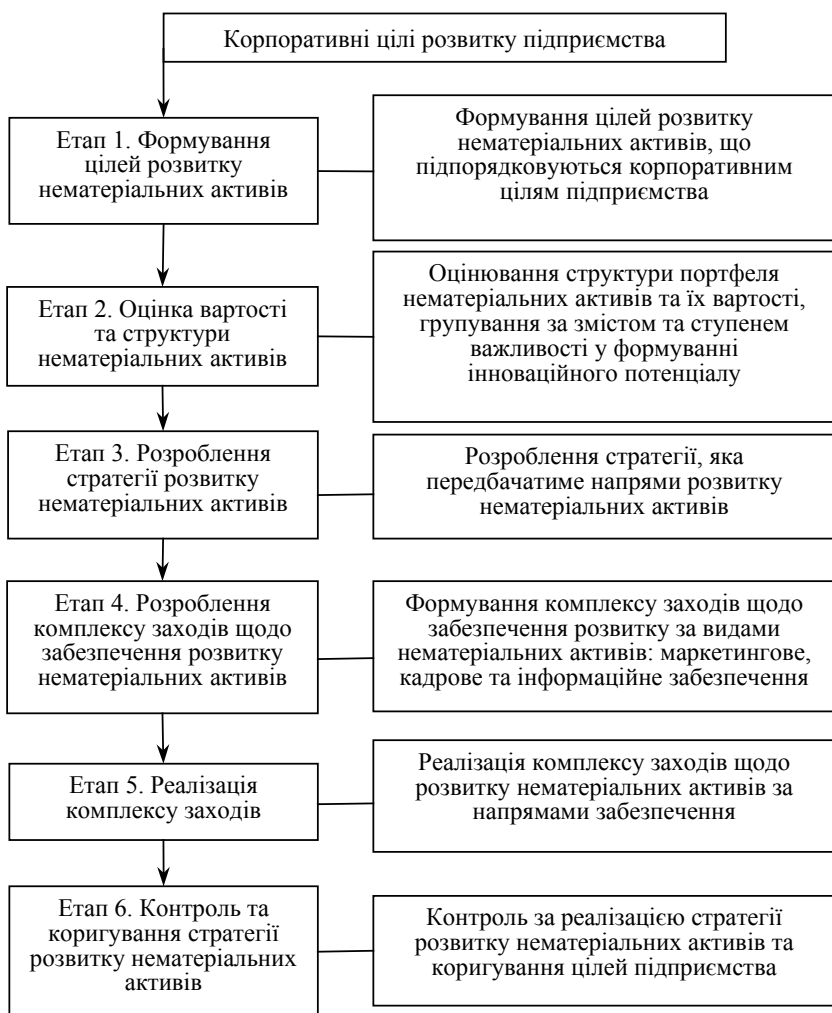


Рис. 1. Етапи управління розвитком нематеріальних активів

До суб'єктів управління нематеріальними активами належать вище керівництво підприємства, менеджери та фахівці різних рівнів залежно від об'єкта управління: аналітики, експерти, консультанти, новатори.

Об'єктом управління є нематеріальні активи підприємства в розрізі їх речово-вартісної структури: нематеріальні активи, що відображаються на балансі підприємства, та ті, що не відображаються на балансі (об'єкти комерційної таємниці; інтелектуальний потенціал підприємства (людський; ринковий: клієнтська база, портфель замовлень; структурний капітал: права інтелектуальної власності; інформаційні ресурси; ноу-хау)).

Структура механізму управління нематеріальними активами включає такі обов'язкові елементи: цілі, стратегії, завдання, функції та методи управління.

Вибір стратегії управління є найважливішою складовою менеджменту нематеріальних активів. Оскільки об'єкти інтелектуальної власності як результат інноваційної діяльності підприємства займають велику частину в структурі нематеріальних активів підприємства, то при виборі стратегії управління ними доцільно враховувати типи інноваційних стратегій.

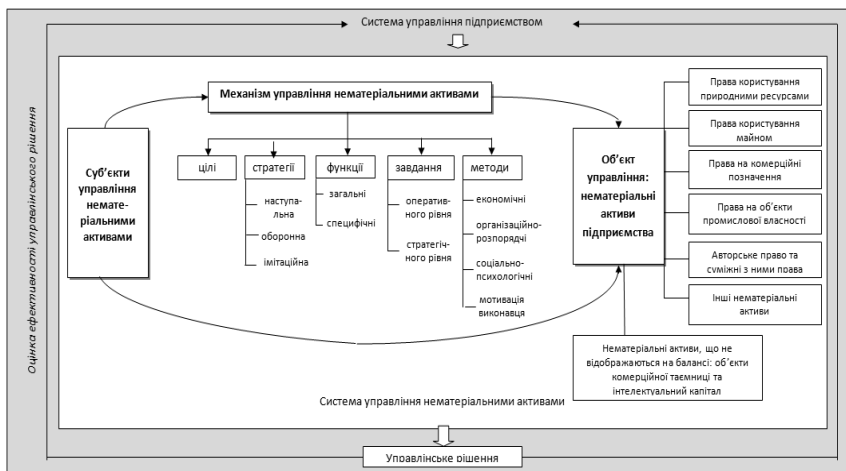


Рис. 2. Модель управління нематеріальними активам

Виділяють такі типи інноваційних стратегій:

1) наступальна (характерна для фірм, діяльність яких базується на принципах конкуренції; вона властива малим інноваційним фірмам);

2) оборонна (спрямована на те, щоб утримати конкурентні позиції фірми на вже наявних ринках; головна функція такої стратегії — активізувати співвідношення «витрати-результат» в інноваційному процесі; вимагає інтенсивної науково-дослідної та конструкторської роботи);

3) імітаційна (використовується фірмами, що мають сильні ринкові й технологічні позиції).

Завдання управління нематеріальними активами підприємства можна виділити такі:

1) на стратегічному рівні: формування достатнього обсягу нематеріальних активів, що забезпечує необхідні темпи розвитку організації; оптимізація розподілу сформованого фонду нематеріальних активів за видами діяльності та напрямками використання; забезпечення умов досягнення високої прибутковості нематеріальних активів при прогнозованому рівні фінансового ризику; забезпечення своєчасного реінвестування капіталу в найбільш прибуткові нематеріальні активи, які забезпечують необхідний рівень ефективності від їх використання, що викликано змінами умов зовнішнього економічного середовища або внутрішніх параметрів господарської діяльності;

2) на оперативному рівні: ідентифікація та інвентаризація нематеріальних активів; проведення правової експертизи; оцінка вартості нематеріальних активів; постановка на баланс підприємства; комерціалізація нематеріальних активів.

Основні функції управління нематеріальними активами підприємства поділяються на дві групи, що визначають суть процесу управління: загальні (планування; організація; координація; мотивація; контроль); специфічні (інформаційна підтримка управління нематеріальних активів; моніторинг; діагностика; аналіз; контролінг).

До основних методів управління нематеріальними активами підприємства відносять: економічні (система прийомів і способів впливу на виконавців за допомогою конкретного порівняння витрат і результатів), організаційно-розпорядчі (методи прямої дії, які мають директивний, обов'язковий характер; вони засновані на дисципліні, відповідальності, владі, примусі: організаційне проектування, регламентація, нормування, наказ, постанова, розпорядження, інструктаж, рекомендація), соціально-психологічні методи (моральне заохочення, переконання, навіювання, створення й підтримка морального клімату в колективі), мотивація виконавця (перегляд зарплати, кар'єрний ріст, додаткові вигоди) [6, с. 72].

Кінцевим результатом управління є управлінське рішення. У рамках окресленої системи управління нематеріальними активами підприємств на виході формуються управлінські рішення щодо: формування ефективної структури нематеріальних активів; створення стійких конкурентних переваг на основі тих нематеріальних активів, які належать підприємству; збільшення вартості промислового підприємства [6, с. 74].

Прийняте управлінське рішення про підвищення ефективності використання нематеріальних активів підлягає обов'язковій оцінці.

Висновки з проведеного дослідження. Запропонована система управління нематеріальними активами є відкритою підсистемою управління підприємства в цілому й включає такі обов'язкові елементи, як цілі, завдання, функції, методи управління та стратегії.

Реалізація і її використання на практиці допоможе підприємствам управляти розвитком нематеріальних активів для підвищення ефективності господарської діяльності та отримання додаткових доходів.

Список використаних джерел

1. *М. V. Vereskun.* The mechanism of intangible assets managing for the development of corporate enterprises' competitiveness // Основы экономики, управления и права. – 2012. – №4 (4) — С. 40–44.

2. *Зайцева Г. В., Панина Н. И.* Проблемы управления нематериальными активами с целью повышения конкурентоспособности современных организаций // Общество: политика, экономика, право. — 2011. — №2. — С. 96–101.

3. *Курочка Н. А.* Процесс управления нематериальными активами на предприятии // Вестник ГГТУ им. П. О. Сухого. — Беларусь. — 2003. — №2.

4. *Мірошник Р. О.* Управління розвитком нематеріальних активів підприємства // Вісник національного університету «Львівська політехніка». — 2011.

5. *Нечаюк Л. І., Телеш Н. О.* Готельно-ресторанний бізнес: менеджмент // Навчальний посібник. — К., 2003. — Р. 1.1 // [Електронний ресурс] — Режим доступу: http://tourlib.net/books_ukr/nechauk11.htm.

6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» / Міністерство фінансів України від 18.10.99 р. № 242.

7. *Слободянюк Н.* Моделювання комплексної системи управління нематеріальними активами промислових підприємств // Економіка. — 2010. — №4 (104). — С. 69–75.

8. *Стояненко І. В.* Управління нематеріальними активами підприємства: сучасні реалії та перспективи розвитку // Електронне наукове

фахове видання «Ефективна економіка». — КНТЕУ — 2013. — [Електронний ресурс] — Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2196>.

УДК 657.421:338.436

Лозінська І.В., магістрант*

ДВНЗ «Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана»

ПИТАННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ МАТЕРІАЛІВ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПРИЗНАЧЕННЯ

У статті розглянуто проблеми організації обліку матеріалів сільськогосподарського виробництва та наведено пропозиції щодо його покращення.

Ключові слова: облік, запаси, матеріали сільськогосподарського призначення, корми, насіння.

В статье рассмотрены проблемы организации учета материалов сельскохозяйственного назначения и приведены предложения по его улучшению.

Ключевые слова: учет, запасы, материалы сельскохозяйственного назначения, корма, семена.

In the article features are examined materials for agricultural purposes, its classification and estimation of calculation. Organization of account of agricultural produce remains one of basic problems of record-keeping.

Key words: accounting, stocks, materials for agricultural purposes, feed, seed.

Постановка проблеми. У процесі реформування вітчизняної системи бухгалтерського обліку та прийняття національних стандартів змінюються вимоги до обліку й аналізу ефективності використання виробничих запасів, а також розширюються поставлені перед ними завдання. Однією з обов'язкових умов здійснення процесу виробництва на сільськогосподарських підприємствах є забезпечення його виробничими запасами, в тому числі й матеріалами сільськогосподарського призначення. Відмінною особливістю їх є одноразове використання в процесі виробництва, перенесення всієї вартості на собівартість виготовленої продукції (виконаних робіт, послуг). Тому контроль за

* Науковий керівник – к.е.н., доцент Канцуров О.О.

збереженням матеріальних ресурсів, раціональним використанням їх у виробництві має велике значення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням теоретичної розробки проблем організації і ведення бухгалтерського обліку виробничих запасів присвячена достатньо велика кількість праць учених-економістів і фахівців в галузі обліку, таких як: Афанасєва І. І., Бутинєв Ф. Ф., Глібка О. В., Голов С. Ф., Дарманська Г. О., Карабаза І. А., Костирко І. Г., Михалевич С. Г., Пушкар М. С., Сайко О. В. та ін. [1].

Багатьох економістів турбують проблеми розвитку та удосконалення обліку та контролю матеріалів сільськогосподарського призначення. Основною гіпотезою дослідження є припущення, що методологія і організація обліково-аналітичного забезпечення управління матеріалами сільськогосподарського призначення потребує удосконалення. Зміни необхідні насамперед у частині підвищення оперативності інформаційного забезпечення управління матеріалами підприємства. Одним напрямом вирішення даних проблемних питань є запровадження на підприємстві інформаційних технологій обробки економічної інформації.

Постановка завдання. Основним завданням є виявлення основних проблем організації та ведення обліку матеріалів сільськогосподарського призначення на сільськогосподарських підприємствах, а також пошук шляхів їх вирішення.

Виклад основного матеріалу. Матеріали сільськогосподарського призначення є виробничими запасами сільськогосподарського підприємства, або підприємства, що займається вирощуванням продукції сільського господарства в межах своєї звичайної діяльності.

У бухгалтерському обліку матеріалів сільськогосподарського призначення слід керуватись Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та П(С)БО 9 «Запаси», особливості сільськогосподарської галузі розкриваються Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затвердженими наказом Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001 р. № 132.

Але на практиці виявилось, що в Інструкції щодо застосування Плану рахунків існує суперечність щодо обліку виробничих запасів. З одного боку, облік кормів, насіння й саджанців (як куплених, так і власного виробництва), що використовуються для висаджування, посіву та відгодівлі тварин на підприємстві, про-

понується вести на субрахунку 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення» рахунку 20 «Виробничі запаси».

З іншого боку, в цій же Інструкції пропонується вести облік продукції власного виробництва, призначеної для продажу та іншого невиробничого споживання (видачі або продажу працівникам, передачі для інших невиробничих підрозділів підприємства) на рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва». Також Інструкцією пропонують на цьому ж рахунку вести облік продукції, призначеної для споживання в тваринницьких підрозділах підприємства як корми, продукцію, яка вирощена спеціально для відгодівлі тварин (наприклад зелену масу, корм, а також побічну продукцію і відходи, одержані в процесі доведення продукції до товарного вигляду, а насіння — до садивного матеріалу.

Тобто, одні й ті ж запаси, які мають одне й те ж призначення, потрібно обліковувати на двох рахунках. Але, так як насіння, садивний матеріал, корми, побічна продукція та відходи належать до виробничих запасів, і вони будуть використовуватися на підприємстві, тому я вважаю, що доцільніше вести їх облік на аналітичних рахунках субрахунку 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення», які кожне підприємство відкриває самостійно залежно від видів таких запасів. Також потрібно окремо вести облік куплених виробничих запасів і власного виробництва, оскільки методи їх оцінки при надходженні та вибутті різні.

Облік продукції сільськогосподарського виробництва краще здійснювати на рахунку 27 у розрізі субрахунків, які підприємство відкриває самостійно в розрізі видів продукції:

- продукція рослинництва;
- продукція тваринництва;
- промислова продукція.

На цьому рахунку доцільно обліковувати лише продукцію сільськогосподарського виробництва, призначену для продажу на сторону, видачі працівникам у рахунок оплати праці, використання в невиробничих цілях. На цей рахунок слід також оприбутковувати з виробництва продукцію, призначення якої відразу не можна визначити, а після первинної обробки такої продукції та визначення використання у вигляді насіння чи кормів її слід переносити з рахунку 27 на субрахунок 208, тобто зараховувати до складу виробничих запасів [4, ст. 8].

Продукцію сільськогосподарського виробництва, що призначена для використання у вигляді кормів, насіння, слід оприбутковувати на рахунок 208 (сінаж, силос, зелена маса, солома озимих

і ярих зернових культур, кормові буряки, зерно з насінницьких ділянок та ін.), тобто зразу зараховувати до складу виробничих запасів.

У бухгалтерському балансі необхідно виділити окрему статтю «Продукція сільськогосподарського виробництва», в якій показувати вартість продукції, яка призначена для продажу, видачі працівникам та використання у невиробничих цілях.

Серед комплексу проблем, що стосуються обліку запасів, особливої уваги заслуговує недосконалість первинних документів з обліку матеріалів сільськогосподарського призначення. Від правильно організованого документування господарських засобів залежить правильність списання вартості запасів на виробництво, оцінка незавершеного виробництва, відображення у звітності. Існують типові первинні документи з обліку руху запасів. Структура документообігу повинна бути такою, щоб забезпечити вчасне надходження необхідної інформації як для обліку, так і для контролю й оперативного управління рухом матеріальних запасів [5, с. 146].

Я вважаю, що документування операцій з матеріалами необхідно для перегляду форм первинних документів. Розноска із лімітно-забірних карток у книгу складського обліку даних про відпуск матеріалів на сільськогосподарських підприємствах здійснюється по закриттю карток, але не пізніше першого числа наступного за звітним. При такому порядку записів лімітні картки потрібно зберігати разом із відповідними книгами складського обліку.

Для полегшення записів у книги складського обліку із лімітно-забірних карток, серед яких виділяють форми для різних видів матеріалів, для формування більш чіткої обліково-аналітичної інформації, доведено доцільність складання нагромаджувальної лімітно-забірної картки на одержання матеріалів сільськогосподарського призначення, що позитивно впливатиме на якість обліково-аналітичної інформації та спростить і прискорить відображення матеріалів у бухгалтерському обліку.

Актуальною на сьогодні є потреба переходу на комп'ютеризовану форму обліку, оскільки ще багато сільськогосподарських підприємств ведуть журнально-ордерну форму обліку. Це дуже трудомісткий процес, особливо враховуючи специфіку обліку в сільському господарстві. Тому доцільніше впровадити на підприємствах АПК автоматизовану форму ведення обліку. Комп'ютеризована форма обліку запасів допоможе: зробити їх оприбуткування своєчасним і повним; правильно документувати надходження й використання матеріалів; покращити контроль за їх зберіганням; додержуватись встановлених норм витрат матері-

алів та їх використання за цільовим призначенням; правильно визначати повну собівартість придбаних матеріалів; правильно провести інвентаризацію й виявити матеріалів, що не використовуються в господарстві; контролювати відображення операцій по руху матеріалів в облікових регістрах [3].

Створена для сільськогосподарських підприємств конфігурація в програмі «1С: Підприємство — Бухгалтерський облік для України» забезпечує високий рівень адаптації програмного засобу як до особливостей суб'єкта господарювання, так і до змін в обліковій політиці та в діючому законодавстві. Автоматизація обліку запасів приносить точність і полегшення в роботі бухгалтера, зменшення часу обробки інформації, презентабельний вигляд внутрішньої та зовнішньої звітності.

Отже, внесення запропонованих змін до інструктивних документів, впровадження їх у практику буде сприяти впорядкуванню бухгалтерського обліку виробничих запасів і продукції сільськогосподарського виробництва та відображення їх наявності в бухгалтерському балансі.

Автоматизація ведення обліку на підприємстві сприяє чіткій організації обліку й контролю з тим, щоб своєчасно одержати достовірну інформацію про наявність, надходження і витрачання запасів на сільськогосподарському підприємстві.

Висновки: Аналізуючи численні дослідження з питань організації обліку запасів, можна стверджувати, що багато теоретичних положень і питань обліку даних ресурсів потребують вдосконалення і доопрацювання. У свою чергу, розв'язання цих питань зумовить вихід на якісно новий рівень побудови обліку виробничих запасів, значно підвищить їх роль в управлінні кожним вітчизняним підприємством. Реалізація перелічених напрямів удосконалення обліку матеріалів вітчизняними підприємствами призведе до значного підвищення результативності їх фінансово-економічної діяльності.

Вирішення комплексу суперечливих і дискусійних питань обліково-аналітичного управління матеріалів сільськогосподарського призначення є актуальним для підприємств України і потребує подальших досліджень з метою створення передумов для формування більш ефективної обліково-управлінської моделі.

Список використаних джерел

1. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / Бутинець Ф.Ф. — [5-те вид., перероб. і доп.]. — Житомир: ПП «Рута», 2003.

2. *Голов С. В.* Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: моног.(Текст) / С.В. Голов. — К. : Центр учбової літератури, 2007. — 522 с.

3. *Камінська Т.Г.* Облік запасів у конфігурації програми «1С: Підприємство 7.7 Бухгалтерський учет для України» для сільськогосподарських підприємств // Облік і фінанси АПК. — 2006. — № 12. — С. 30–37.

4. *Кухарський М., Гулик З.* До питання обліку виробничих запасів і продукції сільськогосподарського виробництва в сільськогосподарських підприємствах / Кухарський М., Гулик З. // Бухгалтерія в сільському господарстві. — 2008. — № 8. — С. 6–8.

5. *Поплюйко А. М.* Документальне оформлення операцій використання виробничих запасів// Вісник Житомирського інженерно-технологічного інституту. — Вип. 17. — Житомир: ЖІТІ, 2001. С. 146–155.

6. *Харитонов А.* Запаси: обліковуємо правильно / А. Харитонов // Баланс. — 2007. — № 45. — С. 4–5.

УДК 657.372.12

Маковський О.А., магістрант*

ДВНЗ «Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана»

МЕТОДИКА РОЗРАХУНКУ ЧИСТОГО ПРИБУТКУ (ЗБИТКУ) У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПО- ДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

У статті висвітлено питання методики розрахунку та відображення чистого прибутку у фінансовій звітності сільськогосподарських підприємств у контексті законодавчих змін та новацій.

Ключові слова: фінансова звітність, чистий прибуток збиток, сукупний дохід, нерозподілений прибуток

В статье освещается вопрос методики расчета и отражения чистой прибыли в финансовой отчетности сельскохозяйственных предприятий в контексте законодательных изменений и новаций.

Ключевые слова: финансовая отчетность, чистая прибыль, убыток, совокупный доход, нераспределенная прибыль

The article highlights the issue of methodology of calculation and recognition of net profit in the financial statements of agricultural enterprises in the context of legislative changes and innovations.

Keywords: financial statements, net profit, loss, aggregate income, retained earnings

* Науковий керівник – к.е.н. Безверхий К.В.

Постановка проблеми. Для сільськогосподарських підприємств у сучасних умовах господарювання надзвичайно важливим з позиції науки та практики є обґрунтування і впровадження раціональної системи бухгалтерського обліку з подальшою орієнтацією на задоволення специфічних інформаційних потреб користувачів, зважаючи на принцип адресності. Питання щодо відображення чистого прибутку (збитку) у фінансовій звітності сільськогосподарських підприємств є дискусійним і потребує вирішення як у підприємницькому секторі, так і на державному рівні. Фінансова звітність є не тільки надійним інформаційним джерелом — це інструмент контролю, база для генерації управлінських рішень, основа аргументованого вибору економічної стратегії розвитку суб'єкта господарювання, підстава для мінімізації витрат та актуалізації фінансового результату.

Аналіз останніх джерел і публікацій. Питанням відображення чистого прибутку (збитку) у фінансовій звітності сільськогосподарських підприємств у різні часи займалися вітчизняні вчені-економісти, зокрема Г. Бикова, К. Безверхий, Ф. Бутинець, С. Голов, В. Костюченко, С. Кучеркова, О. Левицька, В. Лінник, Л. Ловінська, А. Озеран, І. Панченко, В. Пархоменко, П. Попович, М. Пушкар, І. Стефанишин, І. Чалий, Н. Яцишин та інші. Отже, питання відображення чистого прибутку (збитку) у фінансовій звітності сільськогосподарських підприємств в умовах глобальних змін набуває особливої актуальності.

Метою даного дослідження є аналіз порядку відображення показника чистого прибутку (збитку) у фінансовій звітності сільськогосподарських підприємств у контексті законодавчих змін і новацій.

Виклад основного матеріалу. Складання фінансової звітності сільськогосподарських підприємств потребує неабиякої майстерності. Утім, наявні форми фінансової звітності та нормативно-правові документи, а також роз'яснення щодо їх складання дещо спрощують роботу бухгалтера. Доречно наголосити, що значення певних рядків типових форм фінансової звітності має порівнюватися, а процедура перевірки такого збігу визначається як співставлення показників фінансової звітності. Один із показників, який найчастіше перевіряється фахівцями відділу Державної служби статистики та працівниками територіальних органів ДПІ Головного управління Міністерства доходів і зборів України під час приймання фінансової звітності, — це показник чистого прибутку (збитку) підприємства за звітний період.

Формула, за якою розраховується чистий прибуток (збиток) підприємства, походить з типової форми Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) (рис. 1) [1].

При цьому у чинній формі вказаного вище звіту з'явився дещо новий для підприємств, які складають фінансову звітність за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (надалі — НП(С)БО 1), показник — сукупний дохід. Інформація про сукупний дохід відображається у т. ф. № 2 Звіті про фінансові результати [1], який унаслідок змін, внесених НП(С)БО 1, дістав й іншу назву — Звіт про сукупний дохід. Згідно з п. 3 р. I НП(С)БО 1 сукупний дохід — зміни у власному капіталі упродовж звітного періоду внаслідок господарських операцій та інших подій (за винятком змін капіталу за рахунок операцій з власниками) [1].

Відповідно до уже наведеного визначення сукупного доходу в п. 3 НП(С)БО 1, результатом заповнення т. ф. Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) буде відображення змін у власному капіталі підприємства за звітний період у наслідок настання фактів господарського життя підприємства (що впливають на збільшення або зменшення чистого прибутку, збитків підприємства) та інших подій (що впливають на зміну решти видів власного капіталу підприємства, наприклад операції з отримання безоплатних необоротних активів). Єдиний вид операцій, які не повинні відображатися у т. ф. № 2 Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід), — це операції з власниками, що спричинили зміни власного капіталу підприємства. Результати фактів господарського відображають у розділі I «Фінансові результати» а тих, що вплинули на зміну інших показників власного капіталу підприємства, — у розділі II даного звіту.

Відповідно до наведеного визначення сукупного доходу в п. 3 НП(С)БО 1, результатом заповнення т. ф. Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) буде відображення змін у власному капіталі підприємства за звітний період у наслідок настання фактів господарського життя підприємства (що впливають на збільшення або зменшення чистого прибутку, збитків підприємства) та інших подій (що впливають на зміну решти видів власного капіталу підприємства, наприклад операції з отримання безоплатних необоротних активів). Єдиний вид операцій, які не повинні відображатися у т. ф. № 2 Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід), — це операції з власниками, що спричинили зміни власного капіталу підприємства. Результати фактів господарського життя підприємства, що вплинули на зміну суми

чистому прибутку (збитку), відображають у розділі I «Фінансові результати» т. ф. № 2 Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), а тих, що вплинули на зміну інших показників власного капіталу підприємства, — у розділі II даного звіту.

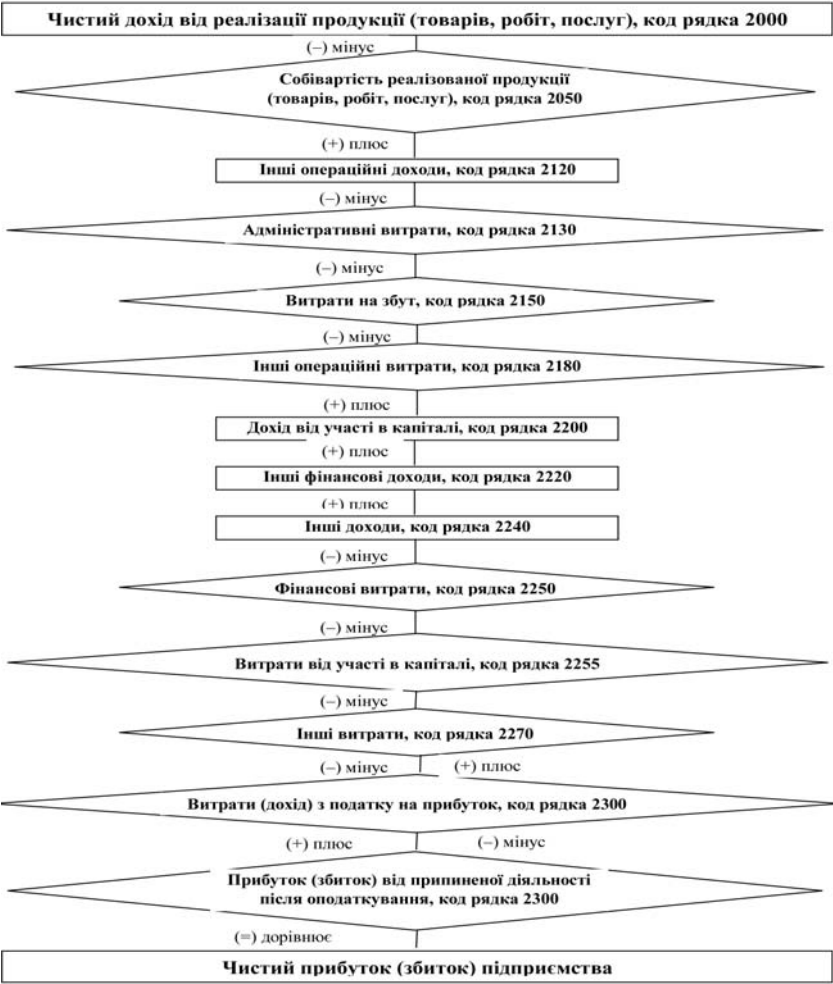


Рис. 1. Методика розрахунку чистого прибутку (збитку) сільськогосподарського підприємства відповідно до т. ф. № 2 Звіт про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) (на основі досліджень К. Безверного [3, с. 21])

Неабиякої уваги вимагає питання щодо відображення вказаних показників у т. ф. № 1 Баланс [1]. На нашу думку, сукупний дохід у балансі не відображається, а інший сукупний дохід має назву «дохід» лише умовно. Адже цей показник містить результати операцій, які вплинули не на чистий прибуток, а на інший власний капітал підприємства. І хоча в балансі немає окремого рядка для наведення суми іншого сукупного доходу за звітний період і ця сума не відображається у складі суми нерозподіленого прибутку (непокритого збитку), інший сукупний дохід збільшує або зменшує суму додаткового капіталу (рядок 1410 «Додатковий капітал») т. ф. № 1 Баланс. Ми підтримуємо думку провідного вітчизняного вченого-економіста С. Голова, який наголошує, що сукупний дохід не може охоплювати всі зміни (зокрема, зменшення) у власному капіталі внаслідок господарських операцій та інших подій (за винятком змін капіталу за рахунок операцій з власниками) [2, с. 3].

Чистий прибуток (збиток) підприємства, визначений за розділом I «Фінансові результати» т. ф. № 2 Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), як і раніше, впливає на пасив т. ф. № 1 Баланс, а саме на показники розділу I «Власний капітал». Основна проблема в тому, що деякі фахівці контролюючих органів помилково вважають, що значення чистого прибутку (збитку) підприємства впливає лише на значення рядка 1420 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)». Тому під час перевірки поданої фінансової звітності підприємства вони вимагають відповідності цих показників, яку можна відобразити умовно у формулі:

Чистий прибуток (збиток) підприємства (рядок 2350 «Чистий фінансовий результат: прибуток» або 2355 «Чистий фінансовий результат: збиток» розділу I «Фінансові результати» т. ф. № 2 Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) = Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) підприємства на кінець звітного періоду — Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) підприємства на початок звітного періоду (графа 4 — графа 3 рядка 1420 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» т. ф. № 1 Баланс).

Тим не менш, наведена формула не враховує факт використання нерозподіленого прибутку підприємства, якого часто лише у т. ф. № 1 Баланс та т. ф. № 2 Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) не можна побачити. Річ у тім, що підприємство зазвичай створюється для отримання прибутку і розпоряджається власним прибутком так, як вирішать власники. Наприклад, для низки під-

приємств чинним законодавством встановлено обов'язок створювати певні резерви за рахунок власного прибутку. Отже, за рахунок власного прибутку на підприємстві створюється резервний капітал (рядок 1415 «Резервний капітал»). І це чи не єдиний випадок, в якому, щоб довести правильність складання т. ф. № 1 Баланс і т. ф. № 2 Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), не обов'язково звертатися до інших форм фінансової звітності. Адже у такому разі працюватиме інша умовна формула:

Чистий прибуток (збиток) (рядок 2350 «Чистий фінансовий результат: прибуток» або 2355 «Чистий фінансовий результат: збиток» розділу I «Фінансові результати» т. ф. № 2 Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) = (Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) підприємства на кінець звітного періоду — Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) підприємства на початок звітного періоду (графа 4 — графа 3 рядка 1420 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» т. ф. № 1 Баланс)) + (Резервний капітал на кінець звітного періоду — Резервний капітал на початок звітного періоду (графа 4 — графа 3 рядка 1415 «Резервний капітал» т. ф. № 1 Баланс).

Щодо цього випадку відомості наводяться у графах 6 «Резервний капітал» і 7 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» рядка 4210 «Відрахування до резервного капіталу» т. ф. № 4 Звіту про власний капітал. У графі 6 «Резервний капітал» — збільшення резервного капіталу, а в графі 7 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» — зменшення нерозподіленого прибутку підприємства. Звичайно, абсолютне значення цих показників у рядку 4210 «Відрахування до резервного капіталу» т. ф. № 4 Звіту про власний капітал має збігатися.

Висновки з проведеного дослідження. Отже, ще раз наголошуємо: значення чистого прибутку (збитку) та нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) у т. ф. № 2 Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) та т. ф. № 1 Баланс порівняти можна дуже не часто. Це радше виняток, ніж правило, коли збільшення (зменшення) рядка 1420 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» т. ф. № 1 Баланс збігається зі сумою чистого прибутку або збитку підприємства за звітний період, коли не було жодних змін суми прибутку, крім фінансового результату поточного року. Зокрема, для пояснення розбіжностей між цими показниками складають т. ф. № 4 Звіт про власний капітал. І саме ця форма допоможе бухгалтеру швидко дати відповідь на будь-які запитання контролюючих органів щодо формування та стану власного капіталу підприємства.

Вважаємо за доцільне в подальшому запропонувати дискусію щодо відображення показника чистого прибутку (збитку) підприємства в податковій звітності. Порушені в статті питання не є виснажливими й потребують доповнень, змін, уточнень і конкретизації.

Список використаних джерел

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. — Режим доступу до ресурсу: <http://goo.gl/Wx3hm>.
2. *Голов С.* МСФЗ у форматі Мінфіну / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. — 2013. — № 4. — С. 3–8.
3. *Безверхий К.* Концептуальні підходи щодо відображення чистого прибутку (збитку) у фінансовій звітності вітчизняних підприємств / К. Безверхий // Бухгалтерський облік і аудит. — 2013. — № 8. — С. 20–24.

УДК 657.1

Малашевський В.М., магістрант*

ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ У РОСЛИННИЦТВІ

У статті розглянуто питання щодо встановлення особливостей обліку загальновиробничих витрат у рослинництві.

Ключові слова: облік, загальновиробничі витрати, база розподілу, нормальна потужність.

В статье рассмотрены вопросы про установления особенностей учёта общепроизводственных расходов в растениеводстве.

Ключевые слова: учёт, общепроизводственные расходы, база распределения, нормальная мощность.

In the article a question is considered in relation to establishment of features of account of overhead costs in a plant-grower.

Keywords: account, overhead costs, distributing base, normal power.

* Науковий керівник – к.е.н., доцент Бірюк О.Г.

Постановка проблеми. Загальновиробничі витрати — це непрямі витрати, пов'язані з організацією виробництва та керівництвом цехами, бригадами, відділеннями та іншими структурними підрозділами сільськогосподарських підприємств. До них включають, крім витрат з організації виробництва та управління окремими галузями виробництва, також інші непрямі витрати, які під час їх виникнення не можна прямо віднести на конкретний об'єкт обліку, бо вони пов'язані з роботою відповідної галузі або виробничого підрозділу в цілому. Враховуючи це, особливого значення набуває питання щодо обліку та розподілу загальновиробничих витрат, який має бути обґрунтований.

Аналіз останніх джерел і публікацій. Питання щодо обліку та розподілу загальновиробничих витрат на підприємствах різних галузей досліджували в своїх роботах вітчизняні та зарубіжні вчені Ф. Ф. Бутинець, Л. К. Сук, П. Л. Сук, О. Г. Криворот, В. П. Ярмоленко, Т. О. Бондура, Т. Войтенко, Дж. Г. Хелкам, Д. Т. Декостер, Е. Л. Шайфер. Проте, питання щодо обліку та розподілу загальновиробничих витрат у рослинництві має специфічні галузеві особливості.

Постановка завдання. Метою нашого дослідження є обґрунтування особливостей обліку загальновиробничих витрат, враховуючи особливості діяльності галуззі рослинництва. Для досягнення поставленої мети необхідно виконати такі завдання: встановити методiku обліку загальновиробничих витрат; виокремити окремі аналітичні субрахунки, які доцільно відкривати до рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» у рослинництві; з'ясувати процедуру розподілу загальновиробничих витрат; вказати принципи та послідовність такого розподілу.

Виклад основного матеріалу дослідження. У результаті проведених досліджень були отримані такі результати.

1. Загальновиробничі витрати — це непрямі витрати, пов'язані з організацією виробництва та керівництвом цехами, бригадами, відділеннями та іншими структурними підрозділами підприємства. Ці витрати під час виникнення не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта обліку. Загальновиробничі витрати пов'язані з виробництвом кількох видів продукції, а тому повинні бути враховані при обчисленні собівартості кожного виду продукції.

2. П(С)БО 16 «Витрати» наводить перелік загальновиробничих витрат [1]. До складу загальновиробничих витрат включаються: витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями, фермами, бригадами тощо;

відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо); амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення; амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення; витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення; витрати на вдосконалення технології й організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо); витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень; витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу; відрахування на соціальні заходи, медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг); витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища; інші витрати (внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів і готової продукції на склади; нестачі незавершеного виробництва; нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей у цехах; оплата простой тощо).

Склад загальновиробничих витрат для сільськогосподарських підприємств регламентований Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств» від 18.05.2001 року №132 (далі — Методичні рекомендації №132) [2], які мають рекомендаційний характер. Залежно від галузевих ознак і спеціалізації кожне підприємство на основі загальних і галузевих ознак розробляє склад загальновиробничих витрат.

3. Облік загальновиробничих витрат рослинництва ведеться на рахунку 91, субрахунок 911 «Загальновиробничі витрати рослинництва» [3]. Це активний збірно-розподільчий рахунок, за дебетом якого відображають усі загальновиробничі витрати, а за кредитом відбувається їх списання в порядку розподілу на відповідні об'єкти обліку — біологічних активів рослинництва.

4. Загальноприйнята методика передбачає загальновиробничі витрати поділяти на постійні і змінні. До змінних загальновиробничих витрат відносять витрати на обслуговування і управління виробництвом, що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду. До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності. Постійні загальновиробничі витрати диференціюються на розподілені та нерозподілені. Розподілені постійні загальновиробничі витрати відносять на відповідні об'єкти обліку витрат, а нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються безпосередньо до складу собівартості реалізованої продукції у період їх виникнення. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину [1].

5. У сільському господарстві у рослинництві обсяг виробництва (потужність) залежить як від природних факторів, так і від діяльності людей. Тому у сільськогосподарських підприємствах доцільно усю суму загальновиробничих витрат відносити у витрати основного виробництва, не враховуючи показник «нормальна потужність» [4, с. 13].

Методичними рекомендаціями №132 передбачено, що загальновиробничі витрати не поділяються в сільськогосподарських підприємствах на змінні та постійні. Вони розподіляються між основними галузями та об'єктами витрат пропорційно до суми прямих витрат (без витрат основних матеріалів: насіння).

6. Загальна сума загальновиробничих витрат, що віднесена на собівартість виробництва продукції, розподіляється між окремими об'єктами обліку. Розподіл витрат — це включення загальновиробничих витрат у собівартість продукції, якщо їх прямо на продукцію віднести неможливо. Метою розподілу витрат є їх віднесення на продукцію і визначення максимально точної собівартості продукції.

Розподіл витрат потрібно здійснювати у такій послідовності [5, ст. 9–10]:

- обрати об'єкти, на які потрібно розподілити загальновиробничі витрати. Об'єктом витрат можуть бути продукція, роботи, послуги, переділи, контракти, витрати, які підлягають розподілу, або центри контролю витрат: відділи, цехи, ланки, бригади й інші відокремлені підрозділи, інші об'єкти. Причому деякі з цих об'єктів є продуктом діяльності, а деякі — підрозділами підприємства;

- по кожному об'єкту згрупувати витрати за статтями, елементами, кореспондуючими рахунками або іншими ознаками;

- вибрати базу для розподілу загальновиробничих витрат, яка встановлюється у кожному випадку окремо, і яка найкращим чином зможе забезпечити віднесення витрат на відповідні об'єкти. Встановити коефіцієнт (ставку) для розподілу загальновиробничих витрат;

- розподілити загальновиробничі витрати.

Загальна сума загальновиробничих витрат, що віднесена на собівартість виробництва продукції, розподіляється між окремими об'єктами обліку з використанням бази розподілу.

7. База розподілу — це така характеристика виробничого процесу, зміна якої найбільшою мірою впливає на зміну величини загальновиробничих витрат. При виборі бази розподілу необхідно звернути увагу на те, щоб між зміною загальновиробничих витрат і зміною бази розподілу існувала пропорційна або майже пропорційна залежність.

Згідно П(С)БО 16 «Витрати» можливими базами для розподілу загальновиробничих витрат є години праці, заробітна плата, обсяг діяльності, прямі витрати.

При виборі бази розподілу загальновиробничих витрат фірми поділяють на дві категорії: високо механізовані та маломеханізовані з великою витратою робочої сили.

Дослідження показали, що рослинництво в Україні не є високо механізованим. Причинами цього є застаріла матеріально-технічна база підприємства, і таким чином велику питому вагу займає ручна праця. А тому найбільш прийнятою базою розподілу загальновиробничих витрат є пряма оплата праці. Ця база розподілу є простою у використанні і забезпечує найточніший розподіл загальновиробничих витрат по об'єктах обліку.

На вітчизняних підприємствах розподіл загальновиробничих витрат здійснюється за допомогою визначення коефіцієнта розподілу. Коефіцієнт розподілу визначається як відношення фактичних загальновиробничих витрат і бази розподілу.

8. Доцільно визначити два основні періоди щодо розрахунку коефіцієнтів розподілу: рік і місяць.

У сільському господарстві в фінансовому бухгалтерському обліку розподіл загальновиробничих витрат здійснюють у рослинництві один раз на рік. Це пояснюється тим, що рослинництво має сезонний характер виробництва, а витрати і вихід продукції не співпадають у часі. Тобто, загальновиробничі витрати рослинництва здійснюються у січні, лютому, березні, а виходу продукції немає. Вихід продукції розтягується в часі, бо культури по яких отримують урожай у травні, а по інших — у вересні. Це не відповідає принципу нарахування та відповідності доходів і витрат, за яким для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. Отже, в січні, лютому, березні прямих витрат не має, а тому невідомо на яку культуру віднести загальновиробничі витрати.

У зв'язку з тим, що витрати на вирощування сільськогосподарських культур складаються із витрат минулого і поточного років, то у базу для розподілу загальновиробничих витрат рослинництва потрібно враховувати витрати поточного року, бо щогорічні загальновиробничі витрати не мають ніякого відношення до витрат минулих років.

Висновки з проведеного дослідження. Для раціонального обліку та розподілу загальновиробничих витрат рослинництва необхідно звернути увагу на її особливості при встановленні переліку субрахунків до рахунку 91, статей витрат, назв, переліку і складу загальновиробничих витрат, величини нормальної потужності, методики і періодичності розподілу загальновиробничих витрат і при виборі бази розподілу. Вважаємо, що внесені пропозиції дадуть змогу більш точно і обґрунтовано обліковувати і розподіляти загальновиробничі витрати, що, в свою чергу, буде мати вплив на калькулювання фактичної собівартості продукції рослинництва.

Список використаних джерел

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Затв. наказом МФУ від 31.12.1999 року №318 (зі змінами та доповненнями).

2. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: Затв. наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 року №132.

3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Затв. наказом МФУ від 30.11.1999 року №291 (зі змінами та доповненнями).

4. Сук Л. К., Сук П. Л. Методичні рекомендації з обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств // Облік і фінанси АПК. — №12. — 2005 — С. 5–60.

5. Сук П. Л. Облік витрат, що підлягають розподілу // Бухгалтерія в сільському господарстві. — №13 (142). — Липень, 2005. — С. 8–14.

УДК 657.222

Мельничук Я.П., магістрант*

ДВНЗ «Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана»

ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ З ПІДЗВІТНИМИ ОСОБАМИ

У статті розглянуто особливості обліку розрахунків з підзвітними особами та шляхи його вдосконалення.

Ключові слова: облік, підзвітні особи, аванс, розрахунки.

В статье рассмотрены особенности учета расчетов с подотчетными лицами и пути его совершенствования.

Ключевые слова: учет, подотчетные лица, аванс, расчеты.

The article deals with the peculiarities of accounting payroll and ways to improve it.

Keywords: fccounting, payroll, advance payments.

Постановка проблеми. У процесі здійснення господарської діяльності майже кожне підприємство зустрічається з необхідністю відрядження своїх працівників як у межах України, так і за кордон для вирішення питань, пов'язаних з налагодженням партнерських відносин з підприємствами, підписання договорів тощо. Розрахунки з підзвітними особами також зачіпають досить широке коло операцій: з готівковими коштами у національній та іноземній валюті, рухом матеріальних цінностей (необоротні й оборотні активи), оплатою послуг, формуванням витрат і вартості активів, оподаткуванням, утриманнями із заробітної плати працівників. Проблема правильного відображення в обліку розрахунків з підзвітними особами залишається найважливішою в орга-

* Науковий керівник – д.е.н., професор Малюга Н.М.

нізації бухгалтерського обліку на підприємстві, так як у процесі даних розрахунків використовується готівка, яка є основою виробничої діяльності сучасного підприємства.

Аналіз останніх джерел і публікацій. Вагомим внеском у дослідження питань обліку розрахунків з підзвітними особами у різні роки займалися науковці Білик М. Д., Драч В. І., Кулаковська Л. П., Сахарцева І. І., Сопко В. В., Сук Л. К., Сук П. Л., Єфіменко В. І., Костюченко В. М., Ткаченко Т. М., Пилипенко П. І., Проскуріна Н. М. та інші.

Постановка завдання. Висвітлити особливості обліку розрахунків з підзвітними особами та шляхи його вдосконалення.

Виклад основного матеріалу дослідження. Підзвітними особами є працівники даної установи, яким в обмежених розмірах видаються аванси на здійснення деяких операційно-господарських витрат, які не можуть бути здійснені шляхом безготівкових розрахунків, а також на відрядження і наукові експедиції. Через підзвітних осіб може виплачуватися заробітна плата в установах, в яких за штатом не передбачено посади касира, або якщо через віддаленість обслуговуваної установи платіжна чи розрахунково-платіжна відомості не можуть бути повернуті довіреною особою в касу централізованої бухгалтерії по закінченні трьох робочих днів.

Суми, отримані підзвітною особою, називають авансовими сумами, а звітом працівника називають — Звіт про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт. Даним звітом буде вважатись документ, що підтверджує витрати працівника, його складає підзвітна особа, вказує дату і підписується в ньому.

Документами, що підтверджують зв'язок відрядження з основною діяльністю підприємства, є, зокрема, запрошення сторони, що приймає і діяльність якої збігається з діяльністю підприємства, що направляє у відрядження; укладений договір чи контракт; інші документи, які встановлюють або засвідчують бажання встановити цивільно-правові відносини; документи, що засвідчують участь відрядженої особи в переговорах, конференціях або симпозіумах, інших заходах, які проводяться за тематикою, що збігається з діяльністю підприємства, яке відряджає працівника.

Службовим відрядженням вважається поїздка працівника за розпорядженням керівника установи на певний строк для виконання службового доручення поза місцем постійної роботи [3].

Підзвітні особи поділяються на 3 групи:

1. підзвітні особи, що пов'язані з придбанням ТМЦ і оплатою дрібних послуг;

2. підзвітні особи, що пов'язані зі службовим відрядженням;
3. підзвітні особи, що пов'язані з реалізацією сільськогосподарської продукції.

Аванс підзвітній особі видають на підставі видаткового касового ордера або платіжної відомості, якщо гроші одержують одночасно декілька осіб. Під час видачі авансу за платіжною відомістю видатковий касовий ордер потрібно виписувати не по кожному працівнику, а на загальну суму виданої з каси готівки. Підзвітна особа має право витрачати аванс лише на ті цілі, для яких він виданий.

Для обліку розрахунків з підзвітними особами передбачено субрахунок 372 «Розрахунки з підзвітними особами». За дебетом відображаються залишки виданих авансів, а за кредитом списання підзвітних сум, або їх повернення до каси. Залишки за 372 рахунком можуть бути як дебетовими, так і кредитовими.

Для узагальнення інформації, грамотної перевірки та правильності цифрових значень по субрахунку 372 «Розрахунки з підзвітними особами» використовують оборотно-сальдову відомість [8].

Видача готівкових коштів під звіт на закупівлю сільськогосподарської продукції та заготівлю вторинної сировини, крім металобрухту, дозволяється на строк не більше 10 робочих днів від дня видачі готівкових коштів під звіт, а на всі інші виробничі (господарські) потреби на строк не більше двох робочих днів, включаючи день отримання готівкових коштів під звіт [1].

У випадку, якщо підзвітна особа поверне залишок готівки пізніше зазначеного вище граничного строку, але не пізніше звітного місяця, на який припадає останній день граничного строку, така особа має сплатити штраф у розмірі 15 % суми надміру витрачених коштів. Якщо до закінчення звітного місяця підзвітна особа не повертає залишок невикористаних коштів, то накладається штраф у розмірі 25 %. Сума штрафу і за необхідності, сума податку з доходів утримуються підприємством, яке видавало готівкові кошти під звіт, за рахунок будь-якого оподатковуваного доходу працівника за відповідний місяць після оподаткування такого доходу [4].

Повернута сума надміру витрачених коштів підлягає оподаткуванню ПДФО. Форму розрахунку даного реквізиту подано у двох варіантах — за ставками 15 % і 17 %. Ставка 17 % застосовується, коли сума, яку вчасно не повернуто, перевищує 10 мінімальних зарплат станом на 1 січня, тобто в 2014 році це 12180 грн (п. 167.1 ПКУ). Ставка 17 % застосовується тільки до суми перевищення [1].

При цьому потрібно враховувати вимоги ст. 128 КЗпП, згідно з якою розмір усіх відрахувань із заробітної плати працівника не повинен перевищувати 20 % суми, що належить до виплати, а у випадках, окремо передбачених законодавством, –50 % суми, що належить до виплати на руки [2].

Працівники, які збираються у відрядження, обов'язково забезпечуються авансом у повному обсязі, необхідним для виконання службових доручень. Термін відрядження визначається керівником, але не може перевищувати в межах України 30 календарних днів, за кордон — 60 календарних днів, за винятком випадків, установлених Кабінетом Міністрів України.

При відрядженні працівника строком на один день або в таку місцевість, звідки працівник має змогу щоденно повертатися до місця постійного проживання, добові відшкодовуються як за повну добу.

Днем вибуття у відрядження вважається день відправлення поїзда, літака, автобуса або іншого транспортного засобу з місця постійної роботи відрядженого працівника, а днем прибуття із відрядження — день прибуття транспортного засобу до місця постійної роботи відрядженого працівника.

Відповідно до ст. 71 КЗпП робота у вихідні дні забороняється. Залучення окремих працівників до роботи у ці дні допускається лише з дозволу профспілкового комітету в виняткових випадках [2].

За відрядженим працівником зберігається місце роботи (посада) та середній заробіток за час відрядження, в тому числі й за час перебування в дорозі. Середній заробіток за час перебування працівника у відрядженні зберігається на всі робочі дні тижня за графіком, установленим за місцем постійної роботи.

Підприємство в обов'язковому порядку ознайомлює відрядженого з кошторисом витрат.

Підприємство відшкодовує з відрядження:

- суми витрат на найм приміщення;
- суми витрат на побутові послуги, що включаються до оплати послуг (чищення, прасування одягу, але не більше 10 % від суми добових);
- відшкодування витрат на службові розмови;
- плата за бронювання місця в готелі (не більше 50 % такої вартості за добу);
- витрати на проїзд (у межах дозволеного виду транспорту);
- витрати на проїзд міським транспортом.

Підприємство регулює розмір добових залежно від свого фінансового стану, але не нижче мінімального розміру встановленого законодавством. Суми добових витрат для працівників підприємства відшкодовуються в єдиній сумі незалежно від статусу населеного пункту. З 1-го січня 2014 року у межах України 243,60 грн, за кордон 913,50 грн. Граничні норми добових витрат наведено в табл. 1.

Таблиця 1

ГРАНИЧНІ НОРМИ ДОБОВИХ ВИТРАТ З 01.01.2014 Р.

	У межах України	За кордон
	Розмір	Розмір
Витрати, не підтверджені документально, на харчування та фінансування інших власних потреб фізичної особи (добові витрати)	0,2 розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року, в розрахунку за кожен календарний день	0,75 розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року, в розрахунку за кожен календарний день

Положення про ведення касових операцій [5] і Наказ про застосування штрафних санкцій [6] не дають визначення «підзвітної особи». Офіційних визначень терміна «підзвітна особа» досі не запропонували також ні органи державної податкової служби, ні Національний банк України. Тобто визначення поняття «підзвітні особи» можна було б сформулювати так: працівники підприємства, яким доручено виконувати певні виробничі завдання з залученням готівкових коштів (купівля товарно-матеріальних цінностей, оплата послуг) і які зобов'язані відзвітувати про їх використання; при цьому для цієї мети підприємство забезпечує підзвітну особу коштами (авансом), використання яких має бути документально підтверджене.

Виходячи з наведеного, терміни «підзвітна особа» та «особа, що виїздить у службові відрядження» мають дещо відмінні сутність і призначення. Але згідно з діючим законодавством облік розрахунків з підзвітними особами та за відрядженнями ведеться на одному субрахунку 372 «Розрахунки з підзвітними особами», що є досить не коректним для облікового процесу [7].

Отже, можна констатувати, що назва субрахунку 372 не відповідає його сутності та не розкриває змісту. Тому доцільним є запропонувати змінити назву субрахунку на більш відповідну (наприклад «Розрахунки з підзвітними особами та за відряджен-

нями»). А вже безпосередньо в процесі обліку на кожному підприємстві відкривати рахунки третього порядку. Кількість та назва цих рахунків залежить від виду діяльності підприємства, його розмірів і чисельності підзвітних осіб. Для прикладу можна запропонувати такі рахунки:

- 3721 «Розрахунки, що пов'язані з придбанням ТМЦ і оплатою дрібних послуг»;
- 3722 «Розрахунки за службовим відрядженнями»;
- 3723 «Розрахунки, що пов'язані з реалізацією сільськогосподарської продукції».

Під час проведення обліку розрахунків з підзвітними особами часто виникають певні порушення, а саме порушення оформлення первинних касових документів. Найчастішими помилками є те, що у і видаткових касових ордерах, за допомогою яких видається готівка з каси працівникам підприємства на господарські потреби або на відрядження, відсутні паспортні дані особи, що одержує готівкові кошти, відсутні необхідні підписи, а також не зазначено кореспонденцію рахунків. Зазначені порушення призводять до погіршення стану контролю за порядком здійснення касових операцій і можуть спричинювати зловживання на підприємстві.

З метою уникнення цього доцільним є введення використання безготівкових платіжних карток на підприємстві, які є різновидом платіжного засобу безготівкової форми оплати розрахунків [3].

Висновок. Операції з підзвітними особами відіграють важливу роль, так як через підзвітних осіб установа бере участь у виставках, ярмарках, укладенні угод та інших заходах потрібних для життєдіяльності установи, так як всі ці операції вимагають затрат, то облік має вестись дуже точно із врахуванням останніх змін у законодавстві і з необхідними аналітичними розгалуженнями.

Список використаних джерел

1. Податковий кодекс України: за станом на 27.02.2012 р. (офіц. текст). — К.: Паливода А. В., 2012. — 616 с. — (Кодекси України)
2. Кодекс законів про працю України: за станом на 22.02.2012 р.: (офіц. текст). — К.: Паливода А. В., 2012. — 104 с. — (Кодекси України)
3. Закон України «Про платіжні системи та переказ коштів в Україні» від 5 квітня 2004 року..
4. Наказ МФУ «Інструкція про службові відрядження в межах України та за кордон» від 13.03.1998 р. №59.
5. Постанова НБУ «Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні» від 15.12.2004 № 637.
6. Указ Президента України «Про застосування штрафних санкцій за порушення норм з регулювання обігу готівки» від 12 червня 1995 року.

7. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств: Затвердженого наказом МФУ від 9 грудня 2011 № 1591.

8. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств: Затвердженого наказом МФУ від 30 листопада 1999 № 291.

УДК 657.432: 338.436

Молочко А.С., магістрант*

ДВНЗ «Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана»

ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ З ПОСТАЧАЛЬНИКАМИ ТА ПІДРЯДНИКАМИ НА ПІДПРИЄМСТВАХ АПК

У статті розкрито пропозиції вдосконалення обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками на підприємствах АПК. Запропоновано ряд практичних впроваджень, що дозволить удосконалити облік кредиторської заборгованості та підвищить рівень платіжної дисципліни підприємства.

Ключові слова: розрахунки, постачальники, підрядники, кредиторська заборгованість, пропозиції, вдосконалення розрахунків.

В статье раскрыты предложения по усовершенствованию учета расчетов с поставщиками и подрядчиками на предприятиях АПК. Предложен ряд практических внедрений, что позволят усовершенствовать учет кредиторской задолженности, и повысит уровень платежной дисциплины предприятия.

Ключевые слова: расчёты, поставщики, подрядчики, кредиторская задолженность, предложения, усовершенствование расчетов.

The article deals with the improvement of accounting offers payments to suppliers and contractors at agricultural enterprises. The number of practical implementations, which will improve the accounts payable and increase the level of payment discipline of the company are represented.

Keywords: payments, suppliers, contractors, accounts payable, suggestions, improvements payments.

Постановка завдання. Недоліком платіжної політики підприємства є наявність простроченої кредиторської заборгованості

* Науковий керівник – д.е.н., професор Сук П.Л.

перед постачальниками та підрядниками. Несвоєчасне погашення цієї заборгованості спричиняє за собою сплату штрафів, неустойок, що відображається на фінансовому стані підприємства. Крім того, затримка платежів постачальникам створює підприємству імідж ненадійного партнера на ринку. Тому значну увагу в обліковому процесі необхідно приділяти відстеженню фактів виникнення та своєчасного погашення заборгованості за товарно-матеріальні цінності (послуги), та пошук шляхів удосконалення обліку розрахунків з постачальниками.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемам обліку зобов'язань присвячено багато праць учених-економістів. Вагомий внесок у їхнє вирішення зробили Бутинець Т. А., Власюк Г. В., Голов С. Ф., Задорожний З. В., Кіндрацька Л. М., Мних Є. В., Олійник О. В., Петрук О. М., В. С. Рудницький, В. В. Сопко, Н. М. Ткаченко та інші. Попри достатню кількість напрацювань, дослідження питань обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками є досить актуальними серед науковців.

Викладення основного матеріалу. Україна стала ринковою державою. Розрахункам з постачальниками і підрядниками стали приділяти багато уваги як у юридичній літературі, так і в законодавстві України. Розрахунки у своїй цілісності формують певну систему. Система розрахунків з постачальниками та підрядниками є складовою загальної національної грошової системи, що є важливим у загальній структурі економіки.

Аграрне підприємство постійно здійснює розрахунки, тому правильна організація їх обліку має важливе значення для ефективного використання коштів.

Процес придбання (постачання) засобів аграрного виробництва є важливою передумовою для здійснення основної діяльності підприємства. Цей процес має відбуватися безперервно та рівномірно, оскільки надлишок або нестача матеріальних запасів негативно впливає на кінцевий результат господарської діяльності.

Основні завдання обліку процесу придбання:

- правильне і своєчасне встановлення обсягу необхідних оборотних і необоротних активів;
- виявлення всіх витрат, пов'язаних із заготівлею засобів і предметів праці;
- визначення фактичної собівартості придбаних засобів і предметів праці;
- визначення результатів постачальницької діяльності, облік розрахунків із постачальниками за придбані цінності.

Облікові показники заборгованості за розрахунками впливають на ліквідність і платоспроможність, характеризують фінансовий стан кожного окремого підприємства і держави взагалі, впливають на рівень їхньої інвестиційної привабливості, кредитоспроможності та загальної рентабельності. Заборгованість перед постачальниками та підрядниками виникає через розрив у часі від моменту переходу права власності на придбані товари, виконані роботи чи надані послуги до моменту їхньої оплати [3, с. 436]. Пропозиції щодо вдосконалення розрахунків з постачальниками та підрядниками висувають вчені Власюк Г. В., Тесленко Т. І., Омецінська І.Я.

Г. В. Власюк пропонує вдосконалити аналіз розрахунків з постачальниками та підрядниками шляхом створення таблиці, де буде видно заборгованість кожного постачальника та підрядника за договорами, термінами погашення заборгованості за графіком і фактично. Це дасть змогу визначити за кожною операцією, дотримання термінів постачання товарно-матеріальних цінностей і своєчасність розрахунків [4]. Господарські операції повинні відображатися тільки на підставі своєчасно та правильно оформлених документів із заповненням усіх реквізитів підприємства.

Т. І. Тесленко запропонував методику аналізу поточних зобов'язань, яка полягає у вивченні структури поточних зобов'язань, їх оборотності, визначенні ступеня платоспроможності та ліквідності підприємства, які розраховують на основі даних фінансової звітності, а також у здійсненні розрахунку граничної суми поточних зобов'язань під впливом таких чинників як доходи, витрати діяльності, оборотні активи підприємства. Це буде здійснено з метою встановлення платоспроможності підприємства та запобігання його банкрутству [9, с. 13].

Як процес удосконалення, І. Я. Омецінською здійснено класифікацію боргів підприємства: з терміном погашення до трьох місяців; від трьох до шести місяців; більше шести місяців [8, с. 12].

На аграрних підприємствах України для удосконалення обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками потрібно удосконалити не тільки теоретичні розробки в системі обліку поточних зобов'язань, а й практичні впровадження. Розробити схему документування розрахунків між постачальниками та підрядниками та покупцями залежно від терміну та форм оплати, схему документообігу розрахунків з постачальниками та підрядниками на підприємстві. Це дозволить повністю розкрити облікову інфо-

рмацию для ефективного управління господарською діяльністю аграрних підприємств.

Адже, розрахунки з конкретним підприємством часто зосереджуються на одному рахунку незалежно від того, ким воно є: постачальником, покупцем або іншим кредитором чи дебітором на рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками».

Субрахунок 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» не показує заборгованість за кожним договором, не видно яка заборгованість поточна — термін сплати якої ще не настав, а яка вже прострочена, заборгованість змішалась з дебіторською заборгованістю.

Отже, для полегшення ведення бухгалтерського обліку кредиторської заборгованості за конкретними договорами, потрібно ввести у План рахунків додатковий позабалансовий рахунок 10 «Кредиторська заборгованість» (табл. 1).

За допомогою цих субрахунків полегшується робота бухгалтерів, не потрібно аналізувати кожний договір і вибирати кредиторську заборгованість на 631 субрахунку. Цей аналіз заборгованості буде накопичуватись на позабалансових субрахунках — конкретно за кожним договором.

Таблиця 1

**ПОЗАБАЛАНСОВИЙ РАХУНОК 10 «КРЕДИТОРСЬКА ЗАБОРГОВАНІСТЬ»
ТА ПРИЗНАЧЕННЯ ЙОГО СУБРАХУНКІВ**

Синтетичний рахунок		Субрахунки	
Код	Назва	Код	Назва
10	Кредиторська заборгованість	101	Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги, термін сплати якої ще не настав з вітчизняними постачальниками
		102	Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги, термін сплати якої ще не настав з іноземними постачальниками
		103	Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги, прострочена з вітчизняними постачальниками
		104	Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги, прострочена з іноземними постачальниками

Ці позабалансові рахунки допомагають стежити за кредиторською заборгованістю, контролювати терміни її сплати. Показують всю картину щодо заборгованості за кожним договором, що

дає змогу правильніше планувати розрахунки з постачальниками та підрядниками.

На підприємстві мають бути документи, де б вели облік розрахунків з постачальниками та підрядниками. Тому, перед діючими бухгалтерами постає завдання їх розробки відповідно до умов господарювання конкретного підприємства. Зокрема це стосується аналітичної документації щодо заборгованості підприємства перед постачальниками та підрядниками.

При здійсненні оплати за рахунками на аграрних підприємствах виникають проблеми з контролю за кредиторською заборгованістю за рахунками, бо оплата може бути повною або частковою. Залишки за раніше сплаченими рахунками губляться, що унеможливує контроль за заборгованістю. Для вдосконалення ведення обліку з постачальниками та підрядниками пропонуємо ввести документ — Реєстр документів до сплати.

Доцільно використовувати зведений розпорядчий документ за кожний день і на перше число кожного місяця — «Реєстр документів до сплати», де вказані рахунки постачальників і терміни їх сплати, кінцеве сальдо за кожним рахунком (табл. 2).

Таблиця 2

РЕЄСТР ДОКУМЕНТІВ ДО СПЛАТИ

№ з/п	Постачальник	Назва ТМЦ	№ рахунку до сплати, дата	Сума рахунку з ПДВ, грн.	Термін оплати, дні	Сума оплати з ПДВ, грн.	Сальдо по рахунку на кінець дня	Сальдо по рахунку на кінець місяця	Дата оплати
1.	ТОВ «Старт»	Лак	631 02.04.2014	120	2	20	100	430 0	03.04. 2014
Всього		х	х		х				х

Використання запропонованого реєстру за кожний день і на перше число кожного місяця дозволить оперативно контролювати стан як всієї товарної кредиторської заборгованості, так і за кожним постачальником і підрядником. Зведений «Реєстр документів до сплати» дуже ефективний, тому що показує реєстр рахунків за кожним постачальником і підрядником і має інформацію про те, за що платить підприємство, які строки оплати та

найголовніше — показує залишок за кожним рахунком на кінець дня і має накопичувальну інформацію на кінець місяця.

Для усунення фактів виникнення простроченої кредиторської заборгованості, ефективного контролю за своєчасним погашенням заборгованості аграрного підприємства перед постачальниками та підрядниками, пропонується вдосконалити аналітичний облік розрахунків з ними шляхом впровадження в документообіг облікової системи аналітичного документа, а саме, «Відомості розрахунків з постачальниками та підрядниками» (табл. 3). Даний документ пропонується вести в розрізі кожного постачальника чи підрядника.

У відомості відображатимуться всі операції, які були здійснені аграрним підприємством з конкретним постачальником і підрядником протягом року, таких як:

— отримання товарно-матеріальних цінностей (послуг) за конкретною поставкою;

— отримання передплати за конкретну поставку;

— оплата заборгованості за раніше отриману поставку.

Це дасть змогу спеціалісту, що відповідає за правильність і своєчасність розрахунків з постачальниками та підрядниками, щодня правильно планувати платіжний баланс і здійснювати своєчасне погашення кредиторської заборгованості.

Аналітична відомість розрахунків з постачальниками та підрядниками заповнюється на базі таких первинних документів:

- договір купівлі-продажу;
- платіжне доручення;
- накладна чи рахунок-фактура;
- акт приймання-передачі;
- авансовий звіт.

Таблиця 3

ВІДОМІСТЬ РОЗРАХУНКІВ З ПОСТАЧАЛЬНИКАМИ ТА ПІДРЯДНИКАМИ

№ з/п	Поставка	Умови продажу		Передплата	Фактична заборгованість	Заборгованість за попередні поставки	Фактичне погашення заборгованості		Залишок несплаченої заборгованості	Прострочена заборгованість	Інші умови
		Форма ЦПД	Дата укладання				Дата	Сума			
1.	Лак	Договір поставки	02.04. 2014	03.04 2014	60	0	04.04. 2014	60	40	40	-
Всього		х	х				х				х

Відповідальність за ведення даної відомості та прийняття певних управлінських рішень щодо розрахунків з постачальниками та підрядниками пропонується покласти на замісника головного бухгалтера. Розроблений аналітичний документ пропонується вести протягом року, після чого він закривається та передається до архіву де строк його збереження складає 3 роки. Залишки ж переносяться в новостворений документ наступного звітнього періоду.

Для своєчасного надання первинних документів щодо отримання від постачальників і підрядників товарно-матеріальних цінностей (послуг) пропонується розробити документ «Довідку про надходження товарно-матеріальних цінностей (послуг) від постачальників та підрядників» (табл. 4), в якому буде міститися відповідна інформація.

Таблиця 4

ДОВІДКА ПРО НАДХОДЖЕННЯ ТОВАРНО-МАТЕРІАЛЬНИХ ЦІННОСТЕЙ (ПОСЛУГ) ВІД ПОСТАЧАЛЬНИКІВ І ПІДРЯДНИКІВ

№ з/п	Дата поставки	Код постачальника (підрядника)	Документ поставки	Сума поставки, грн..	Умови продажу
1.	03.04.2014	631.12	35/8	480	передплата
Всього		х	х		х

Цю довідку слід вести у хронологічному порядку на кожну дату поставки. Оформлену відповідним чином довідку потрібно передати для обробки не пізніше наступного дня, коли ця довідка була створена. Після обробки довідки за певний календарний період зшиваються та передаються до архіву, де зберігатимуться протягом 3 років.

Для скорочення і удосконалення кредиторської заборгованості можна надати ряд пропозицій:

1. *спостереження за співвідношеннями* дебіторської і кредиторської заборгованості. Переважання дебіторської заборгованості створює загрозу фінансовій стійкості підприємства і робить необхідним залучення додаткових засобів; перевищення кредиторської заборгованості над дебіторською може призвести до неплатоспроможності підприємства;

2. *аналіз складу і структури* кредиторської заборгованості за конкретними постачальниками та підрядниками, а також термінів утворення заборгованості або терміни їх можливого погашення,

що дозволить своєчасно виявляти прострочену заборгованість і вживати заходів щодо її стягнення. Дані про терміни виникнення (погашення) заборгованості мають бути регулярними і оперативними;

3. *контроль оборотності* дебіторської та кредиторської заборгованості, а також стан розрахунків щодо простроченої заборгованості, так як в умовах інфляції будь-яка відстрочка платежу призводить до того, що підприємство реально отримує лише частину вартості поставленої продукції, тому бажано розширити систему авансових платежів;

4. *організація роботи з договорами*, в картці клієнта відрізняти працює він під реалізацію або за системою передоплати [6].

Отже, такі пропозиції вдосконалять організацію розрахунків та їх обліку, знизять кредиторську заборгованість і змінять фінансовий стан підприємства.

Висновки. У ході становлення ринкових відносин і відповідної трансформації грошової сфери економіки посилюється значення та роль розрахунків з постачальниками і підрядниками.

Таким чином, для поліпшення обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками на аграрних підприємствах потрібно удосконалити не тільки теоретичні розробки в системі обліку поточних зобов'язань, а й надати практичні рекомендації щодо їх впровадження. Ведення запропонованих документів на підприємстві дозволить удосконалити облік кредиторської заборгованості шляхом забезпечення чіткого контролю своєчасності розрахунків за кожною поставкою товарно-матеріальних цінностей (послуг), тим самим дозволить підвищити рівень платіжної дисципліни підприємства.

Вищевикладені пропозиції будуть сприяти вдосконаленню організації обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками, що сприятиме зміцненню фінансового стану.

Удосконалення існуючої в Україні системи обліку поточних зобов'язань можливе лише за умови її уніфікації, з міжнародною, але при одночасному урахуванні національних особливостей. Це дозволить повністю розкрити облікову інформацію для ефективного управління господарською діяльністю аграрних підприємств.

Список використаних джерел

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання»: Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000 р. № 20 // [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

2. Біляк М. Д. Управління кредиторською заборгованістю підприємств / М. Д. Біляк // *Фінанси України*. — 2008. — № 12. — С. 24–36.
3. Бутинець Ф. Ф. Організація бухгалтерського обліку [навч. посібник для студентів вузів «Облік і аудит»] / Ф.Ф. Бутинець, О. В. Олійник, М. М. Шигун, С. М. Шулепова. — [2-е вид., доп. і перероб.]. — Житомир : ЖІТІ, 2001. — 567 с.
4. Власюк Г. В. Шляхи вдосконалення бухгалтерського обліку розрахунків з постачальниками / Г. В. Власюк // [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Dtr_ep/2009-5/files/
5. Горицька Н. Г. Новий бухгалтерський облік / Н.Г. Горицька. — К.: ООО Редакція газети «Бухгалтерія. Податки. Бізнес», 2002. — 256 с.
6. Жуковська В. В. Напрями удосконалення обліку розрахунків з постачальниками і покупцями / В.В. Жуковська // [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://udau.edu.ua/library.php?pid=1116>;
7. Коблянська О. І. Фінансовий облік Навч. посібник / О. І. Коблянська. — К.: Знання, 2004. — 473 с.
8. Омецінська І. Я. Проблеми відображення зобов'язань на рахунках бухгалтерського обліку / І. Я. Омецінська // *Обліково-аналітичні системи: глобальний і національний аспекти: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., 16-17 травня 2006 р.* — Полтава: РВЦ ПУСКУ, 2006. — Ч. 1. — С. 238–240.
9. Тесленко Т. І. Облік і аналіз поточних зобов'язань : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / Т. І. Тесленко. — К., 2009. — 21 с.

УДК 657.421:338.436

Молочко В.С., магістрант*

ДВНЗ «Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана»

ОСОБЛИВОСТІ АНАЛІЗУ СТАНУ ТА ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ НА ПІДПРИЄМСТВАХ АПК

У статті розкрито особливості аналізу стану та ефективності використання основних засобів на підприємствах АПК. Розкрито основні завдання та напрями проведення аналізу, а також визначено фактори ефективного використання основних засобів, що сприяє покращенню всіх техніко-економічних показників аграрного підприємства.

* Науковий керівник – д.е.н., професор Сук П.Л.

Ключові слова: основні засоби, ефективність, забезпечення, фондовіддача.

В статье раскрыты особенности анализа состояния и эффективности использования основных средств на предприятиях АПК. Раскрыты основные задачи и направления проведения анализа, а также определены факторы эффективного использования основных средств, которые способствуют улучшению всех технико-экономических показателей аграрного предприятия.

Ключевые слова: основные средства, эффективность, обеспечение, фондоотдача.

The article deals with the analysis of the features and performance of fixed assets at agricultural enterprises. The main objectives and directions of the analysis are disclosed. The factors of efficient property use, which improves all the technical and economic performance of the agricultural enterprise are covered.

Keywords: fixed assets, efficiency, maintenance, capital productivity.

Постановка завдання. Діяльність підприємства пов'язана з наявністю та використанням основних засобів, які повинні характеризуватися відповідним складом і структурою для здійснення процесу виробництва. Забезпечення конкурентоспроможності підприємства та отримання належної величини прибутку залежить від здійснення постійного аналізу стану та ефективності використання основних засобів. Проведення такого аналізу є досить актуальним, адже від нього залежить господарювання підприємства. Завданнями даної статті є: встановлення забезпеченості підприємства та його структурних підрозділів основними засобами; вивчення їх складу, структури, руху та технічного стану; надання оцінки ефективності використання всіх основних засобів підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання аналізу стану основних засобів та ефективності їх використання розглядали вітчизняні та зарубіжні вчені-економісти: М. Т. Білуха, М. П. Герасимчук, В. М. Дибя, Б. А. Ройзберг, Л. І. Кулікова, Ф. Ф. Бутинець, А. М. Герасимович, В. Г. Лінник, І. Ансофф, Е. Нікбахт, Й. Шумпетер, Н. М. Ткаченко. Проте проблема дослідження аналізу стану та ефективності використання основних засобів є досить актуальною серед науковців, попри достатньої кількості відомих напрацювань.

Викладення основного матеріалу. При сучасному високому рівні аграрного виробництва, величина і прогресивність основних засобів, їх технічний стан і потужність значною мірою визначають потенційні можливості аграрного сектору.

З цього твердження випливає потреба в аналізі забезпеченості основними засобами, їх стану, ефективності використання, а також оцінки їх впливу на зростання обсягу продукції.

Основними завданнями аналізу є:

забезпеченість основними засобами підприємства і його структурних підрозділів;

— відповідність величини, складу і технічного рівня потребам в них.

У відповідності з цими завданнями аналіз основних засобів проводиться в таких напрямках:

— склад і структура основних засобів;

— наявність, стан і рух основних засобів;

— ефективність використання основних засобів [2, с. 104].

Аналіз основних засобів починають із визначення забезпеченості та ефективності використання основних засобів підприємством. Для цього необхідно з'ясувати, чи достатньо в підприємства основних засобів, яка їх динаміка, склад, структура, технічний стан, яким є рівень виробництва та його організація.

Велике аналітичне значення мають показники структури основних засобів. Насамперед аналізують розподіл основних засобів підприємства на основні виробничі засоби головного виду діяльності, основні виробничі засоби інших видів діяльності і засоби не виробничого призначення.

Крім того, виробничу частину прийнято ділити на активну і пасивну частини. Така деталізація необхідна для виявлення резервів підвищення ефективності їх використання на основі оптимізації структури [4, с. 487].

Для продуктивного та якісного аналізу основних засобів проводять аналіз: стану основних засобів, їх складу та структури, аналіз стану сільськогосподарської техніки, аналіз руху основних засобів, аналіз показників руху основних засобів з використанням коефіцієнта оновлення та вибуття.

Методом порівняння звітних даних, які показують вартість основних засобів на початок і кінець планового періоду, проводять аналіз основних засобів. Відношенням окремих видів основних засобів до загальної вартості визначається їх структура. Порівнюванням структури основних засобів на початок і кінець звітного періоду можна виявити динаміку її змін і відхилень [3].

Проаналізувавши динаміку та структуру основних засобів, також здійснюють аналіз їх стану, який можна проводити за конкретною групою основних засобів. При аналізі стану сільськогосподарської техніки перевіряють виконання плану впровадження нової техніки, введення в дію нових об'єктів, ремонту основних засобів. Визначають частку прогресивного обладнання в його загальній кількості та

в кожній групі обладнання, а також частку автоматизованого обладнання.

Для характеристики вікового складу і морального зносу основні засоби сільськогосподарської техніки групують за тривалістю експлуатації (до 3; 3–5; 6–8, 8–10 і понад 10 років).

До показників, що характеризують технічний стан основних засобів, відносять: коефіцієнт зносу, коефіцієнт придатності. Зменшення коефіцієнта зносу і відповідне збільшення коефіцієнту придатності свідчить про покращення технічного стану основних засобів [6, с. 253].

Аналіз динаміки основних засобів здійснюється також з допомогою порівняння показників наявності та руху основних засобів. До показників, що характеризують рух основних засобів, відносять: коефіцієнт оновлення основних засобів та коефіцієнт вибуття основних засобів. Це дає можливість дослідити надходження капітальних вкладень та їх вплив на виробництво в цілому, а також дає можливість досліджувати як зміниться структура основних засобів як при їх надходженні, так і при вибутті [8, с. 287].

Забезпеченість сільськогосподарського підприємства основними засобами виробництва та ефективність їх використання є важливими факторами, від яких залежить якість, повнота та своєчасність виконання виробничої програми в рослинництві, тваринництві та фінансовому стані господарства в цілому.

Ефективність використання основних засобів безпосередньо впливає на виконання виробничої програми аграрного підприємства й можливість отримання прибутку. Діяльність підприємств значною мірою залежить від їх забезпеченості основними засобами та ефективності їх використання [7, с. 214].

Ступінь забезпеченості основними засобами можна визначити, зіставляючи їх фактичну наявність з потребою. Потребу в основних засобах слід розглядати з позицій реалізації тактичних і стратегічних цілей підприємства. Для оцінки ступеня задоволення тактичних потреб за базу розрахунку приймають величину виробничої потужності, яка визначається за продуктивністю технологічної (активної) частини основних засобів.

Узагальнюючими показниками, що характеризують рівень забезпеченості підприємства основними засобами виробництва є: фондозабезпеченість, енергозабезпеченість, фондоозброєність і енергоозброєність.

Основними узагальнюючими показниками використання основних фондів є фондовіддача та фондомісткість.

У процесі аналізу вивчається динаміка фондівддачі та фондомісткості, виконання плану за ними. З метою поглиблення аналізу ефективності використання основних засобів показник фондівддачі визначається за всіма основними засобами, основними засобами виробничого призначення, активною частиною основних засобів.

При визначенні фондівддачі і фондомісткості обсяг продукції обчислюється у вартісних, натуральних та умовних вимірниках. Основні виробничі засоби визначаються відповідно до вартості, зайнятої площі або в інших вимірниках, причому до уваги береться їх середній хронологічний розмір за аналізований період (як правило — середньорічний).

Більш точно використання основних виробничих засобів відображає показник фондівддачі, розрахований виходячи з обсягу продукції у натуральному вираженні. Проте натуральні та умовно-натуральні виміри обсягу продукції використовуються лише на підприємствах, що випускають продукцію одного виду, або продукцію, яку можна привести до одного виду [5, с. 128].

Для дослідження особливостей аналізу стану та ефективності використання основних засобів на підприємствах АПК обрано дані по підприємству ТОВ «Агро-Шанс», Шполянського району, Черкаської області.

Підприємство здійснює свою діяльність у селі Топильно. Основними видами діяльності товариства є:

- надання послуг у галузях рослинництва і тваринництва;
- овочівництва та вирощування фруктів;
- переробка овочів і фруктів;
- забезпечення сільгоспвиробників матеріально-технічними ресурсами;
- розведення птиці, великої рогатої худоби та свиней.

Торговельна діяльність у сфері оптової, роздрібної торгівлі та громадського харчування щодо реалізації продовольчих і непродовольчих товарів.

Аналіз основних засобів підприємства почнемо з визначення їх стану, а саме коефіцієнта зносу та коефіцієнта придатності:

$$K_{\text{зн}} = \text{Зоз} / \text{ОФсер}, \quad (1)$$

де ОФсер — середньорічна вартість основних виробничих засобів за первісною вартістю, тис. грн; Зоз — знос основних засобів, тис. грн.

Коефіцієнт придатності основних засобів:

$$K_{\text{п}} = \text{ОФз} / \text{ОФсер}, \quad (2),$$

$$\text{або } K_{\Pi} = 1 - K_{\Sigma}, \quad (3)$$

де ОФз — сер. (рис. 1).

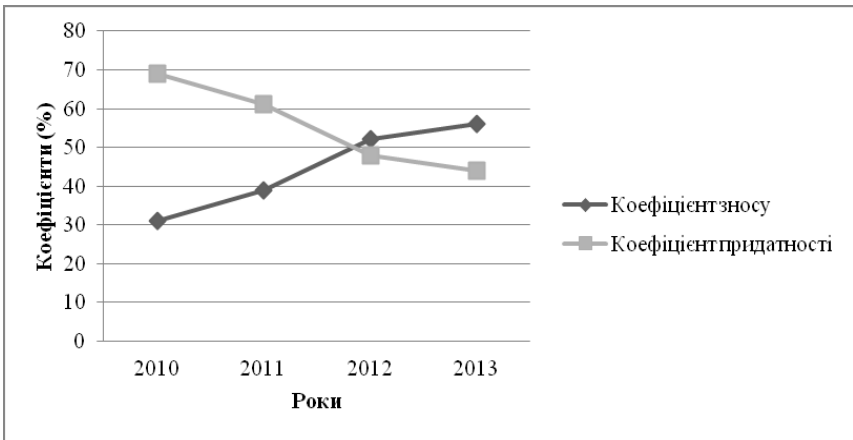


Рис. 1. Динаміка показників стану основних засобів ТОВ «Агро-Шанс»

Проаналізувавши стан основних засобів загалом можна зробити висновок, що коефіцієнт зносу з кожним роком по всіх групах основних засобів на підприємстві має тенденцію до збільшення. Так, наприклад, коефіцієнт зносу по транспортних засобах у 2011 році зріс на 7 %, а в 2012 р. порівняно з 2011 р. зріс на 10 %, у 2013 р. коефіцієнт зносу також зростає. У свою чергу коефіцієнт придатності має тенденцію до зменшення з кожним роком.

Забезпеченість підприємства окремими видами машин, механізмів, обладнання, приміщеннями встановлюють порівнянням їх фактичної наявності з плановою потребою, необхідною для виконання плану випуску продукції. Показники, які характеризують забезпеченість основними засобами ТОВ «Агро-Шанс» наведено в табл. 1.

Показник фондозабезпеченості у 2013 році в порівнянні з 2010 роком збільшився на 7,4 %, це пов'язано зі збільшенням середньорічної вартості основних засобів на 266 тис. грн, порівняно з 2011 роком — збільшилась на 1,1 %. Щодо фондоозброєності, то цей показник протягом 2010–2013 рр. майже незмінний, відносно ж 2011 р. у 2013 р. він зменшився на 11,1 %, що свідчить про зменшення як середньорічної вартості основних засобів, так і середньорічної кількості працівників. Відносно 2012 р. фондоозброєність у 2013 р. зросла на 0,5 %.

Таблиця 1

**ПОКАЗНИКИ ЗАБЕЗПЕЧЕНОСТІ ТОВ «АГРО-ШАНС»
ОСНОВНИМИ ЗАСОБАМИ ЗА 2010-2013 РР.**

Показники	За три роки				2013 р. до		
	2010 р.	2011 р.	2012 р.	2013 р.	2010 р. (%)	2011 р. (%)	2012 р. (%)
Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн	2454	2604	2593	2720	110,8	104,5	104,9
Середньорічна кількість працівників, чол.	43	40	45	47	109,3	117,5	104,4
Площа сільськогосподарських угідь, га	2123	2123	2123	2191	103,2	103,2	103,2
Фондозабезпеченість, тис. грн./100 га с/г угідь	115,6	122,7	122,1	124,1	107,4	101,1	101,6
Фондоозбросеність, тис. грн/чол.	57,1	65,1	57,6	57,9	101,4	88,9	100,5

Динаміку показників забезпеченості ТОВ «Агро-Шанс» основними засобами відображено на рис. 3. У процесі аналізу на підприємстві вивчається динаміка показників фондовіддачі та фондомісткості, виконання плану за ними (рис. 4).

Фондовіддача на одиницю вартості основних засобів у 2011 році порівняно з 2010 роком зросла майже в 2,5 разу, причиною чого є підвищення середньорічної вартості основних засобів і вартості валової продукції. У 2012 році її показник знизився до 4,6 тис. грн, проте в 2013 році фондовіддача є найвищою, це пов'язано з підвищенням вартості валової продукції.

Такий показник, як фондомісткість на одиницю випуску продукції спочатку в 2010 році складав 0,49 тис. грн, 2011 року — 0,2 тис. грн, що свідчило про зменшення середньорічної вартості основних засобів. З 2012 року фондомісткість зростала, і в 2013 році вона збільшилась більше ніж у три рази.

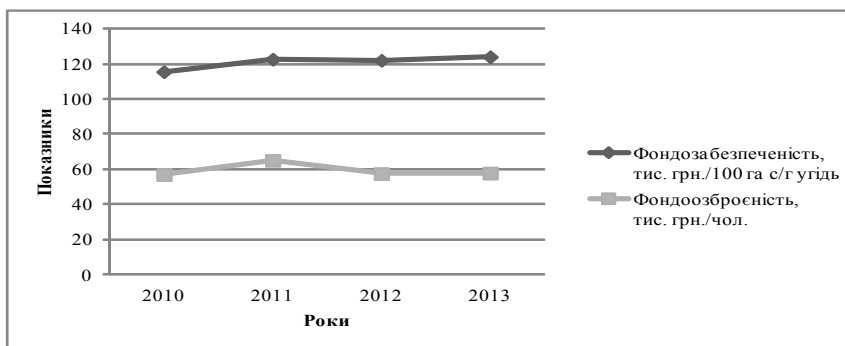


Рис. 3. Динаміка показників забезпеченості ТОВ «Агро-Шанс» основними засобами

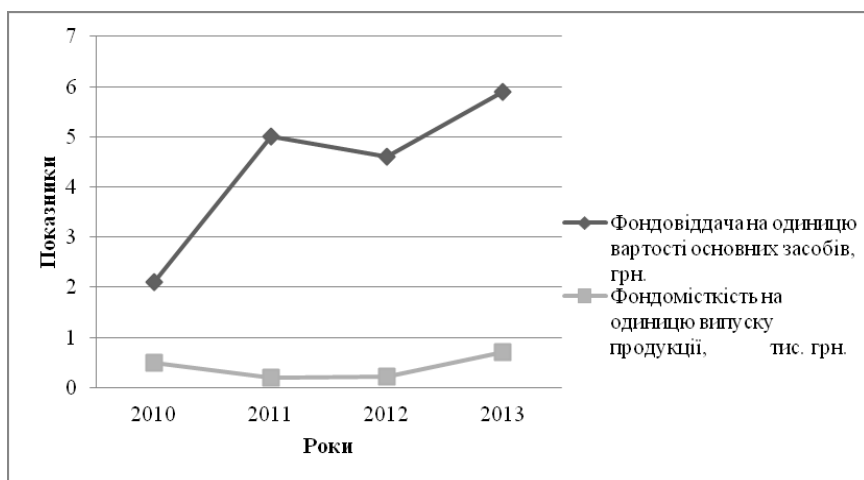


Рис. 4. Динаміка показників ефективності використання основних засобів ТОВ «Агро-Шанс»

Висновки. Одним з найважливіших факторів будь-якого виробництва є основні засоби. Ефективне використання основних засобів сприяє покращенню всіх техніко-економічних показників, у тому числі збільшення випуску продукції та збільшення прибутку. Розмір і динаміка основних засобів — об'єкти фінансового, управлінського, інвестиційного аналізу.

1. Аналіз вивчення технічного стану та ефективності використання основних засобів має важливе значення. Він залежить від

розподілу виробничих основних засобів основної діяльності підприємства на дві частини: активну і пасивну. Мета економічного аналізу полягає у визначенні забезпеченості основними засобами суб'єкта господарювання за умови найінтенсивнішого їх використання та пошуку резервів їх підвищення.

2. До показників, які визначають ступінь забезпеченості підприємства основними засобами, відносять: фондозабезпеченість і фондоозброєність. Щодо ефективності їх використання, то вона визначається фондовіддачею та фондомісткістю. Таким чином, однією з головних ознак ефективного використання основних засобів є підвищення середньорічної вартості основних засобів і вартості валової продукції, що в результаті приведе до підвищення ефективності підприємства в цілому та сприятиме покращенню його фінансового стану.

Список використаних джерел

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджено наказом Міністерства фінансів України 27 квітня 2000 р. № 92: Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 18 травня 2000 р. за № 288/4509. // [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.
2. *Грабовецький Б. Є.* Економічний аналіз: Навчальний посібник / Б.Є. Грабовецький. — К.: Центр учбової літератури, 2009. — 256 с.
3. *Люк О. В., Корбутяк А. Г.* Аналіз ефективності використання основних засобів на підприємствах України: суть та методи. // [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.rusnauka.com/10_nPe_2010/economics/
4. *Кіндрацька Г. І.* Економічний аналіз: Підручник / Г.І. Кіндрацька, М.С. Білик, А.Г. Загородній ; за ред. проф. А.Г. Загороднього. — К.: Знання, 2008. — 487 с.
5. *Мельник В.М.* Основи економічного аналізу. Навчальний посібник / В.М. Мельник. — К.: Кондор, 2009. — 128 с.
6. *Приварникова І.Ю.* Система управління використанням та оновленням основних засобів підприємств / І.Ю. Приварникова // Економічний простір. — 2011. — № 47. — С. 268–273.
7. *Серьогіна Ю.С.* Аналіз основних засобів в системі управління підприємством // Збірник наукових праць науково-практичної конференції II туру Всеукраїнського конкурсу студентських наукових робіт з напрямку «Бухгалтерський облік, аналіз і аудит» / Ю.С. Серьогіна. — Запоріжжя: ЗНУ, 2011. — С. 237–243.
8. *Шеремет А.Д.* Теория экономического анализа [Текст] / А.Д. Шеремет. — М.: ИНФРА-М, 2011. — 352 с.

УДК 657.6:657.421:006.32

Москаленко О.О., магістрант*

ДВНЗ «Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана»

АУДИТ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВ ВІДПОВІДНО ДО ВИМОГ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ АУДИТУ

Розглянуто основні вимоги до методики проведення аудиту з урахуванням положень Міжнародних стандартів аудиту. Викладено методику аудиту основних засобів, яка відповідає нормам цих стандартів.

Ключові слова: методика аудиту, Міжнародні стандарти аудиту, основні засоби.

Рассмотрено общие требования к методике проведения аудита с учетом положений Международных стандартов аудита. Изложена методика проведения аудита основных средств, которая полностью соответствует нормам этих стандартов.

Ключевые слова: методика аудита, Международные стандарты аудита, основные средства.

General requirements of the method of auditing due to the main principles of the International Audit Standards are considered. The method of carrying out the audit of the main assets which correspond to the above mentioned standards is given.

Keywords: method of audit, International Audit Standards, main assets.

Вступ. Однією з ключових умов функціонування будь-якого суб'єкта господарювання є наявність основних засобів. Ефективність використання основних засобів залежить від організації, своєчасного одержання релевантної обліково-економічної інформації. У зв'язку з цим зростає актуальність аудиту основних засобів і питання підвищення ефективності його проведення.

Аудитор при проведенні аудиторської перевірки основних засобів витрачає багато часу на отримання інформації про основні засоби. При цьому характерним є те, що за нинішніх умов господарювання посилюються вимоги до діяльності аудиторів та аудиторських фірм, зумовлені необхідністю проведення наукової розробки її методології в умовах автоматизованої обробки облікової інформації з питань основних засобів [5].

* Науковий керівник – к.е.н., доцент Царьов М.С.

Із застосуванням Міжнародних стандартів аудиту (МСА) в Україні на практиці пов'язано ряд проблем. Однією із них є переклад основних термінів стандартів, які не завжди відповідають реаліям вітчизняної практики. Також серйозною проблемою є відсутність визначеної МСА чіткої методики перевірки чи виконання інших аудиторських послуг [9].

Аналіз останніх джерел і публікацій. Питання впровадження, становлення та розвитку аудиту, в тому числі й основних засобів, розглядали в своїх наукових працях вчені В.П. Бондар [1], М.Л. Кропивко [3], О.А. Петрик [4], О.Ю. Редько, К.О. Редько [7], Б.Ф. Усач [8], К.О. Утенкова [9] та інші.

Разом з тим, глибокі структурні зрушення в економічних механізмах господарювання вимагають подальших наукових досліджень особливостей аудиту основних засобів підприємств.

Метою статті є розгляд методики аудиту основних засобів відповідно до вимог МСА.

Виклад основного матеріалу. Згідно з П(С)БО 7, основні засоби — це матеріальні активи, які підприємство утримує, щоб використовувати у виробництві або при наданні послуг, здавати в оренду іншим особам або здійснювати адміністративні та соціально-культурні функції, очікуваний строк використання (експлуатації) яких більше одного року (чи операційного циклу, якщо він перевищує рік) [2].

Мета аудиту, відповідно до МСА 200 «Ціль і основні принципи аудиту фінансової звітності», полягає у висловленні аудитором незалежної професійної думки щодо правильності відображення у звітності підприємства інформації щодо основних засобів.

Відтак, основними завданнями аудиту основних засобів є: контроль за дотриманням чинного законодавства щодо операцій з основними засобами; перевірка правильності документального оформлення операцій, пов'язаних з рухом основних засобів; перевірка правильності визнання, класифікації та оцінки необоротних активів; перевірка фактичної наявності і стану основних засобів; перевірка правильності нарахування амортизації; виявлення фактів неефективного використання основних засобів, реалізації їх за заниженою ціною, заниження оцінки, необґрунтованого списання; оцінка придатності наявних основних засобів для експлуатації; перевірка правильності визначення фінансових результатів від реалізації основних засобів; перевірка відображення в обліку результатів надзвичайних подій, пов'язаних з основними засобами; перевірка правильності проведення індекса-

ції, переоцінки основних засобів; перевірка операцій з орендованими і переданими в оренду об'єктами; встановлення джерел фінансування відтворення основних засобів; перевірка правильності списання недоамортизованої частини основних засобів під час їх ліквідації; аналіз показників використання основних засобів.

Керуючись нормативами МСА, можна визначити певні аудиторські процедури, які необхідно застосовувати при аудиті основних засобів. Це, перш за все, перевірка записів або документів, як внутрішніх, так і зовнішніх, які зберігаються на паперових, електронних або інших носіях інформації. Така перевірка надає аудитору докази різного ступеня достовірності залежно від їх характеру і джерела, а також, у випадку внутрішніх документів і записів, в залежності від ефективності процедур контролю за їх створенням.

Здійснюючи аудит операцій з основними засобами, аудитор перевіряє документи з надходження основних засобів на підприємство (наприклад, встановлює правильність визначення первинної вартості шляхом перевірки договорів купівлі-продажу, накладних, супровідних документів та актів прийому-передачі основних засобів тощо), документи з їх руху на підприємстві, ремонту (перевіряє відомість дефектів, кошторис ремонту тощо), документи зі списання основних засобів (акти на списання транспортних засобів, акти на списання основних засобів).

Перевірка матеріальних активів — це аудиторські процедури, які полягають у встановленні фізичної наявності активів. Перевірка матеріальних активів надає достовірні докази щодо їх існування, докази прав і зобов'язань або оцінки вартості активів і супроводжується наглядом і інвентаризацією.

Відповідно до частини А МСА 501 «Аудиторські докази: додаткові міркування щодо окремих статей», спостереження аудитора за здійсненням інвентаризації на підприємстві, що перевіряється, дають можливість переконатися в правильності проведення інвентаризації і відображення її результатів в обліку.

Широко застосовуються в ході аудиторської перевірки запити; вони часто доповнюють виконання інших аудиторських процедур. Запити можуть бути різного роду: від офіційних письмових запитів до неофіційних усних. Оцінювання відповідей на запити є невід'ємною частиною процесу запиту. У даному випадку використовувати таку процедуру, як запит доцільно, наприклад, при необхідності перевірки достовірності формування первинної вартості придбаних або побудованих підрядним способом об'єктів; при переоцінці, проведеній професійними оцінювачами.

Процес отримання інформації щодо пояснень управлінського персоналу або існуючих умов безпосередньо від третіх осіб є підтвердженням. Прикладом підтвердження є акт звірки сум, сплачених підприємством постачальникам основних засобів або підрядників, які виконали будівельні роботи тощо.

Застосовується при аудиті основних засобів підприємств також перерахунок — аудиторські процедури, які полягають у перевірці арифметичної точності документів або записів. Перерахунок можна виконувати із застосуванням інформаційних технологій, комп'ютеризованих методів аудиту. Так, можливі математичні помилки при формуванні первинної вартості об'єкта на рахунку 15 «Капітальні інвестиції», при проведенні переоцінки основних засобів, нарахування амортизації, списання та ін. Тому необхідно вибірково провести перерахунок регістрів синтетичного та аналітичного обліку.

Повторне виконання — це аудиторські процедури, які полягають у незалежному виконанні аудитором процедур або заходів контролю, що спочатку виконувалися як частина системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, або вручну, або з застосуванням комп'ютеризованих методів аудиту. Це може бути повторне проведення переоцінки основних засобів. При відсутності автоматизації обліку на підприємстві аудитор може зробити повторне складання головної книги або окремих регістрів обліку.

Аудиторські процедури, які складаються з оцінки фінансової інформації шляхом дослідження важливих зв'язків між фінансовими і нефінансовими даними є аналітичними процедурами. Вони охоплюють подальше вивчення певних відхилень і зв'язків, які суперечать іншій релевантній інформації або відрізняються від прогнозованих сум. Застосування аналітичних процедур необхідно, якщо дата звітності, що підлягає підтвердженню, відрізняється від дати присутності аудитора на підприємстві. Крім того, аудитору необхідно провести порівняння залишків регістрів з обліку основних засобів і даних фінансової звітності.

Аудиторські докази отримують із відповідних джерел, притаманних тому чи іншому об'єкту аудиту. Основними джерелами інформації при проведенні аудиту основних засобів підприємств є:

- вимоги нормативних документів, що регламентують облік основних засобів;
- наказ про облікову політику підприємства;
- розпорядчі документи керівника підприємства щодо руху основних засобів;
- установчі документи (статут, засновницький договір);

- первинні документи з обліку основних засобів;
- реєстри синтетичного і аналітичного обліку по рахункам: 10, 13, 15, 23, 40, 41, 42, 46, 63, 74, 91, 92, 94 тощо;
- акти та довідки попередніх ревізій, аудиторські висновки, дані внутрішнього контролю та інша документація, що узагальнює результати контролю;
- контракти, угоди про оренду, страхові поліси, кошториси, плани ремонтів основних засобів; фінансова та статистична звітність (ф. 1 «Баланс», ф. 5 «Примітки до річної фінансової звітності» тощо);
- відповіді на запити аудитора; результати, отримані в ході аудиторської перевірки тощо.

Методику аудиту основних засобів можна представити як послідовність певних процедур, а саме:

1) дослідження облікової політики підприємства, зокрема щодо основних положень організації обліку основних засобів (визнання, класифікація, оцінка, переоцінка, методи нарахування амортизації тощо);

2) встановлення забезпеченості бухгалтерії підприємства діючими нормативними документами, що регламентують облік основних засобів; типовими первинними документами з обліку основних засобів, реєстрами синтетичного і аналітичного обліку, що застосовуються за даною формою обліку. Ця інформація дозволить аудитору скласти загальне уявлення про організацію обліку основних засобів на підприємстві та визначити питання, що вимагають особливої уваги;

3) ознайомлення з даними останньої інвентаризації основних засобів, її результатами та своєчасністю;

4) перевірка наявності наказів керівника про створення на підприємстві постійно діючої комісії зі списання основних засобів, переліку матеріально відповідальних осіб і встановлення наявності договорів про повну матеріальну відповідальність;

5) перевірка наявності картотеки основних засобів, правильності ведення інвентарних карток;

6) встановлення відповідності даних синтетичного та аналітичного обліку і бухгалтерського балансу;

7) встановлення наявності орендованих основних засобів, правильності їх обліку, ознайомлення з договорами оренди (лізингу) основних засобів, що укладені з юридичними і фізичними особами [6].

Рціональній організації аудиту основних засобів підприємств сприятиме чітке визначення його об'єктів (рис. 1).

⇒	Об'єкти аудиту основних засобів підприємств	наявність і стан збереження основних засобів
⇒		операції, пов'язані з рухом основних засобів
⇒		технічний стан основних засобів
⇒		стан оперативного, інвентарного, аналітичного та синтетичного обліку
⇒		амортизація та індексація основних засобів
⇒		операції з капітального ремонту, модернізації та реконструкції основних засобів
⇒		облік орендованих об'єктів основних засобів
⇒		придбання і виготовлення основних засобів
⇒		матеріали проведених інвентаризацій
⇒		податкова та фінансова звітність

Рис. 1. Об'єкти аудиту основних засобів підприємств

Висновки. Використання Міжнародних стандартів аудиту в аудиторській практиці в нашій країні супроводжується рядом проблем. Однією з яких є відсутність визначеної МСА чіткої методики перевірки основних засобів чи виконання інших аудиторських послуг. Виходячи з цього, у статті була зроблена спроба означити методичні підходи до аудиту основних засобів з урахуванням послідовності певних процедур.

Перспективи подальших досліджень вбачаються в обґрунтуванні комплексного підходу до формування інформаційної бази внутрішнього аудиту основних засобів у розрізі аудиторських процедур і джерел аудиторських доказів (первинних документів, реєстрів обліку і фінансової та податкової звітності).

Список використаних джерел

1. Бондар В.П. Удосконалення системи організації аудиторської діяльності в Україні / В.П. Бондар // Формування ринкових відносин в Україні. — 2008. — №9. — С. 16–19.
2. Бразілій М. Н. Організація і методика аудиту основних засобів та шляхи його вдосконалення / М. Н. Бразілій, М. М. Тимошенко// Економіка та держава. — 2011. — №24. — С. 104–109.

3. *Кропивко М.* Роль аудита в дальнейшем недопущении финансового кризиса / М. Кропивко // Аудитор Украины. — 2008. — № 20. — С. 20–21.

4. *Петрик О.* Законодавчо-нормативне регулювання аудиторської діяльності в Україні: реалії сьогодення / О. Петрик // Бухгалтерський облік і аудит. — 2009. — № 8–9. — С. 70–77.

5. *Подольнчук О.А.* Методика і аналіз аудиту обліку основних засобів / О.А. Подольнчук, Г.М. Химич // Збірник наукових праць ВНАУ. Серія: Економічні науки. — 2012. — №4(70). — С. 76–80.

6. Практичний аудит: анфас та профіль / [А. Клімов, О. Міронова, В. Пантелеєв, К. Утенкова]; за ред. В.Ю. Лісіної. — Х.: Фактор, 2010. — 720 с.

7. *Редько О.* Процедури аудиту як основа професійної практики / О. Редько, К. Редько // Бухгалтерський облік і аудит. — 2011. — № 6. — С. 45–50.

8. *Усач Б.Ф.* Проблеми розвитку аудиту в Україні / Б.Ф. Усач // Регіональна економіка. — 2007. — № 4. — С. 217–222.

9. *Утенкова К.О.* Аудит основних засобів підприємств АПВ в контексті вимог Міжнародних стандартів аудиту / К. О. Утенкова // Облік і фінанси АПК: бухгалтерський портал. [Електронний ресурс] : — Режим доступу : <http://magazine.faaf.org.ua/content/view/1347/35/>.

УДК 657.6

Моторна М.Ю., магістрант*

ДВНЗ «Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана»

МЕТОДИКА АУДИТУ РОЗРАХУНКІВ ЗА ПОДАТКОМ НА ПРИБУТОК

У статті розглянуто методику проведення аудиту розрахунків за податком на прибуток і наведено пропозиції щодо основних етапів аудиту розрахунків з податку на прибуток.

Ключові слова: податок на прибуток, аудит витрат, аудит доходів.

В статье рассмотрена методика проведения аудита расчетов по налогу на прибыль и приведены предложения относительно основных этапов аудита расчетов по налогу на прибыль.

Ключевые слова: налог на прибыль, аудит расходов, аудит доходов.

The article deals with the methodology of the audit of payments for income tax and proposals for the main stages of the audit of payments to income tax.

Keywords: income tax, audit costs, audit income.

* Науковий керівник — к.е.н., доцент Ковач С.І.

Постановка проблеми. Чинна система оподаткування включає в себе один із основних загальнодержавних податків — податок на прибуток, що забезпечує значні надходження до загальнодержавного бюджету та торкається практично всіх аспектів діяльності підприємства. Багатоваріантна система оподаткування вимагає специфічних механізмів розрахунку бази оподаткування, застосування різних ставок. За порушення податкового законодавства до суб'єктів господарювання та їх посадових осіб (керівників та головних бухгалтерів) застосовують жорсткі фінансові санкції. Тому вагомого значення набуває належна організація контролю розрахунків за податком на прибуток, зокрема через застосування аудиторських процедур перевірки достовірності вказаного об'єкта обліку.

Аналіз останніх джерел і публікацій. Дослідження питань аудиту податків займалися українські дослідники М. П. Войнаренко, І. Двуречевська, К. Логвінова, Т. Меліхова, Г. Пухальська, Л. Тарута. Аспекти здійснення аудиту розрахунків за податком на прибуток зі сторони Міністерства доходів і зборів України висвітлювалися в працях М. Альбініної, Л. Білоцерківської, Л. Древаль.

Постановка завдання. Метою даної статті є висвітлення методики проведення аудиту розрахунків за податком на прибуток.

Виклад основного матеріалу дослідження. Перевірка податкової звітності з податку на прибуток може бути частиною аудиторської перевірки більш об'ємного об'єкта аудита, а може бути і окремим предметом договору між аудиторською фірмою (аудитором) і клієнтом.

Аудиторську перевірку податку на прибуток умовно можна поділити на кілька етапів:

- перевірка наявності заборгованості або переплати податку на прибуток та штрафних санкцій за попередній період;
- перевірка повноти відображення доходів від операційної діяльності на підприємстві;
- перевірка повноти відображення витрат від операційної діяльності;
- перевірка повноти відображення інших доходів;
- перевірка повноти відображення інших витрат;
- перевірка обчислення податку на прибуток до сплати;
- перевірка правильності складання податкової декларації з податку на прибуток і додатків до неї.

Насамперед здійснюється перевірка заборгованості або переплати податку на прибуток за попередній період. Метою даної

перевірки є виявлення заборгованості або переоплати податку на прибуток і штрафних санкцій на початок звітного року. Якщо на початок звітного періоду є переплата або заборгованість, її треба врахувати при розрахунку податку на прибуток за звітний період.

Наступним етапом є перевірка повноти відображення доходів за податковим обліком на підприємстві, а саме перевірка доходів від операційної та іншої діяльності [1]. Перевірка доходів, одержаних за результатом дійсних операцій у процесі операційної діяльності, відбувається шляхом перевірки відповідності документів на відвантаження продукції, товарів, послуг замовленням на продаж, перевірки випадків відсутності документів на відвантажену продукцію, товарів, послуг.

Наступним етапом аудиту є перевірка повноти відображення витрат (за податковим обліком) на підприємстві. Мета аудиту витрат — встановлення достовірності первинних даних щодо накопичення та списання витрат діяльності, повноти і своєчасності відображення первинних даних у зведених документах і облікових регістрах, достовірності інформації щодо витрат, наведеної у звітності господарюючого суб'єкта.

Перевірка витрат, понесених за результатом дійсних операцій у процесі операційної діяльності, здійснюється шляхом вивчення наказу про облікову політику в частині питань, що відносяться до обліку витрат діяльності; перевірка правильності формування собівартості виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, відповідно ПКУ [1].

Заключним етапом аудиту розрахунків за податком на прибутком є перевірка правильності нарахування податку на прибуток. На цьому етапі аудитор висловлює думку щодо повноти, достовірності, законності й об'єктивності здійснених і відображених в обліку розрахунків з податку на прибуток.

Перевірка точності розрахунку податку на прибуток проводиться шляхом перевірки правильності його обчислення. Сума податку визначається як різниця між сумою доходів звітного періоду та собівартості реалізованих товарів (робіт, послуг) і інших витрат звітного періоду, помноженої на ставку податку [1].

Наступним етапом є перевірка правильності складання податкової декларації з податку на прибуток і додатків до неї [2]. Податкова декларація з податку на прибуток складається на основі даних податкового обліку.

Висновок. Поетапне проведення аудиторської перевірки розрахунків за податком на прибуток дає можливість не лише оптимізувати час на її проведення, а й підвищити якість аудиторських

послуг, що надаються платнику податку на прибуток на загальних підставах.

Список використаних джерел

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI.
2. Податкова декларація з податку на прибуток підприємства: Затверджена наказом Міністерством доходів і зборів України від 30.12.13 № 872.

УДК 336.22

Неліна Д.І., студент*

ДВНЗ «Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана»

АКЦИЗНИЙ ПОДАТОК: АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ СЬОГОДЕННЯ

У статті проаналізовано механізм функціонування акцизного податку в Україні. Розглянуто функцію і роль акцизного податку, його вплив на соціально-економічні процеси в країні. Проаналізовано зміни, що введені Податковим кодексом України, розглянуто їх недоліки та переваги.

Ключові слова: акцизний податок, податкова система, Податковий кодекс, платник акцизу, ставка оподаткування.

В статье анализируется механизм функционирования акцизного налога в Украине. Рассмотрены функции и роль акцизного налога, его влияние на социально-экономические процессы в стране. Проанализированы измерения, введенные Налоговым кодексом Украины, рассмотрены их недостатки и преимущества.

Ключевые слова: акцизный налог, налоговая система, Налоговый кодекс, плательщики акциза, ставка налогообложения

The article analyzes the mechanism of functioning of excise tax in Ukraine. The article analyzes functions and role of excise duty, its impact on socio-economic processes in country. The article analyzes the changes that introduce a tax code as well as their advantages and disadvantages.

Keywords: tax, tax system, the tax code, taxpayers, excise tax rate.

Вступ. Історія людства виробила різні форми і методи оподаткування. Кожен вид податків має свої специфічні риси та функ-

* Науковий керівник – к.е.н. Безверхий К.В.

ціональне призначення і посідає окреме місце в податковій системі держави. Акцизний податок присутній у переважній більшості країн світу і займає вагоме місце у формуванні доходів державного бюджету країни.

В Україні функціонування специфічних акцизів представлено у вигляді акцизного податку. Особливістю акцизного податку треба визнати більш яскраво виділену, порівняно з іншими регулюючу функцію податків. Саме за допомогою неї, використовуючи диференційовані ставки, можна стримувати рівень споживання «соціально небезпечних» товарів, шляхом контролю за їх рентабельністю і зменшувати привабливість окремих галузей виробництва.

Актуальність дослідження проблеми оподаткування акцизним податком зумовлена потребою у встановленні компромісу між фіскальною значимістю даного податку та його регулюючими впливами на соціально-економічні процеси в Україні.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У науковій літературі приділяється значна увага питанню акцизного оподатку. Це праці таких вітчизняних дослідників, як В. Адрющенко [5], Т. Єфименко [8], А. Соколовська [8], А. Крисоватий [7]. Дослідження у сфері непрямого оподаткування у вітчизняній фіскальній думці переважно сформовані на вдосконалення процесу оподаткування акцизним податком.

Метою дослідження є висвітлити аналіз вітчизняного законодавства, щодо акцизного податку та розглянути його недоліки та переваги.

Виклад основного матеріалу. Протягом останніх років акцизному податку приділяється особлива увага. Слід зауважити, що акцизи дають широкі можливості для регулювання соціальних процесів суспільства. За допомогою них держава може обмежувати рівень споживання шкідливих товарів шляхом контролю за рентабельністю, зменшувати привабливість тих чи тих галузей виробництва.

Платники акцизного податку традиційно є виробниками та імпортерами підакцизних товарів, а також фізичні особи, які ввозять товари на територію України в обсягах, що підлягають оподаткуванню згідно з митним законодавством. Замовники, за дорученням яких виготовляють такі товари з давальницької сировини, як і раніше, сплачують акцизний податок виробнику.

У ст. 212 Податкового кодексу України [1] (надалі — ПКУ) з'явилися нові платники акцизу. Це особа, яка:

1) реалізує конфісковані підакцизні товари (продукцію), підакцизні товари (продукцію), визнані безхазайними, підакцизні

товари (продукцію), за якими не звернувся власник до кінця строку зберігання, та підакцизні товари (продукцію), що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходять у власність держави, якщо ці товари (продукція) підлягають реалізації (продажу) в установленому законодавством порядку;

2) реалізує або передає у володіння, користування чи розпорядження підакцизні товари (продукцію), що були ввезені на митну територію України із звільненням від оподаткування до закінчення строку;

3) на яку покладається дотримання вимог митних режимів, що передбачають звільнення від оподаткування, у разі порушення таких вимог;

4) покладається виконання умов щодо цільового використання підакцизних товарів (продукції), на які встановлено ставку податку 0 гривень за 1 літр 100-відсоткового спирту, 0 євро за 1000 кг нафтопродуктів у разі порушення таких умов;

5) при здійсненні операцій з підакцизними товарами (продукцією), які не підлягають оподаткуванню або звільнюються від оподаткування, покладається виконання умов щодо цільового використання підакцизних товарів (продукції) в разі порушення таких умов.

Щодо операцій оподатковуваних акцизним податком (п. 213.1 ст. 213 ПКУ) [1], то серед них з'явилися нові:

— реалізація конфіскованих товарів, товарів, визнаних безхазайними, за якими не звернувся власник до кінця строку зберігання, і товари, що за правом спадкування або інших законних підставах переходять у власність держави;

— реалізація або передача у володіння, користування чи розпорядження товарів ввезені на митну територію України зі звільненням від оподаткування;

— обсяги та вартість утрачених товарів понад норму убутку.

Операції, які не підлягають оподаткуванню (п. 213.2, ст. 213 ПКУ) [1], залишилися без змін, експорт товарів, а також імпорт раніше експортованих товарів, у яких виявлено недоліки, що унеможливають їх реалізацію в країні імпортера.

Розширено перелік операцій, що звільнені від оподаткування (п. 213.3 ст. 213 ПКУ) [1]:

— ввезення на митну територію України підакцизних товарів (продукції), що використовуються як сировина для виробництва підакцизних товарів (продукції), за умови подальшого виготовлення з такої сировини готової продукції на митній території України, з якої сплачується акцизний податок, або реалізації такої продукції (підакцизних товарів) на експорт, та пред'явлення контролюючому органу ліцензії на право виробництва (крім виробництва нафтопродуктів);

— ввезення підакцизних товарів (продукції) на митну територію України, призначених для офіційного (службового) користування дипломатичними представництвами іноземних держав, консульськими установами іноземних держав і для особистого використання членами дипломатичних представництв іноземних держав, консульських установ іноземних держав виходячи з принципу взаємності стосовно кожної окремої держави;

— ввезення на митну територію України підакцизних товарів (продукції) (крім алкогольних напоїв і тютюнових виробів) як міжнародної технічної допомоги, яка надається відповідно до міжнародних договорів України, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, або як гуманітарної допомоги, наданої згідно з нормами Закону України «Про гуманітарну допомогу».

Ставки акцизного податку для алкогольних напоїв та тютюнових виробів теж збільшилися [2; 3]. Однак тут ми спостерігаємо умовне зростання з урахуванням індексації, відповідно до ст. 215 ПКУ [1].

Також збільшилася сума акцизу на кузови для моторних транспортних засобів, замість 100 і 400 євро за шт., тепер становлять, відповідно, 109 і 436 євро за шт. На велосипеди та мотоцикли з допоміжним мотором, а також коляски, ставка, замість 1 євро за 1 шт. стала 11 євро за 1 шт. Загальну динаміку надходжень акцизного податку із вироблених товарів в Україні за 2011–2013 роки подано у табл. 1.

Таблиця 1

**ДИНАМІКА НАДХОДЖЕНЬ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ
ІЗ ВИРОБЛЕНИХ ТОВАРІВ В УКРАЇНІ ЗА 2011–2013 РОКИ [6]**

Акцизний податок за групами підакци- зних товарів	2011	2012	2013	Абсолютний приріст, млн грн		Темпи росту, %	
				2012- 2011	2013- 2012	2012- 2011	2013- 2012
Спирт	108	120	102	12	–18	11,11	–15,0
Лікєро-горільчані вироби	2915	3532	4026	617	494	21,17	13,99
Виноробна продукція	307	347	332	40	–15	13,03	–4,32
Пиво	864	867	1102	3	235	0,35	27,10
Тютюнові вироби	2350	2258	8897	1008	5539	42,89	164,95
Нафтопродукти	2443	2002	4226	–441	2224	–18,1	111,1
Транспортні засоби	85	140	103	55	–37	64,71	–26,4
Всього	9072	10366	18788	1294	8422	14,26	81,25

Отже, з отриманих розрахунків бачимо (табл. 1), що в загальному спостерігається позитивна динаміка надходжень акцизного податку із вироблених в Україні товарів за останні три роки. Проте, негативні відхилення в порівнянні з попереднім роком можна прослідкувати по спирту, виноробній продукції та транспортним засобам, а в порівнянні з 2011 роком, то тільки по нафтопродуктах. Це свідчить про зменшення реалізованої продукції за кордон.

Щодо дати виникнення податкового зобов'язання, то тут також виникли зміни.

Колишнє акцизне законодавство не давало чіткої відповіді на запитання: коли виникають податкові зобов'язання з акцизу. У Декреті «Про акцизний збір» від 26.12.1992 №18-92 [4] міститься лише лаконічна вказівка на правило першої події: за фактом одержання оплати від покупця або відвантаженої готової продукції.

ПКУ [1] вніс більше зрозумілості: за товарами виготовленими в Україні, податкові зобов'язання виникають на дату їх реалізації виробником (тобто відвантаження за договорами, що передбачають перехід права власності), а за імпортованими — на дату подання митному органу митної декларації.

У разі оформлення митного векселя виробниками алкогольних виробів, а також товарів, на які встановлено ставку 0 грн за 1 л 100 % спирту або 0 євро за 1000 кг нафтопродуктів (ст. 229 ПКУ), податкові зобов'язання виникають на дату погашення податкового векселя.

Виробники підакцизної продукції (крім алкогольних напоїв) зобов'язані перерахувати акцизний податок протягом 10 календарних днів після настання граничного строку для подання декларації за місячний податковий період.

Виробники алкогольних напоїв, у виготовлені яких використовують етиловий спирт, сплачують податок особливо — перед придбанням акцизних марок.

Імпортери платять акцизний податок до/ або в день подання митної декларації. А коли ввозять товари, що підлягають маркуванню, податок перераховують перед придбанням марок.

Як бачимо, особливі строки сплати акцизу за тютюнову výroби, а також за слабоалкогольні напої та алкогольні напої, для виробництва яких не використовують спирту, не працюватимуть.

У разі повернення товару покупцем для усунення в ньому недоліків або для знищення (переробки) через неможливість усунути такі недоліки, їх виробник зможе відкоригувати податкове зобов'язання за акцизного податку. Коригування податкового

зобов'язання проводиться звітним періодом, у якому відбулося таке повернення. При цьому суму коригування треба буде розрахувати із застосуванням ставок акцизного податку, що діяли на дату виникнення податкового зобов'язання. При повторній реалізації «виправленого» товару податкове зобов'язання визначають заново за загальними правилами (ст. 217 ПКУ).

Висновки. Перевага ПКУ, перш за все, в тому, що вся нормативна база зведена в один документ. Раніше сплату акцизного збору регулювали 7 законів, зараз усе викладено на кількох сторінках. Збільшення ставок акцизного податку на всі види палива, спиртне, тютюнові вироби, збільшить доходи державного бюджету.

Одним із найважливіших недоліків ПКУ слід вважати суттєве зростання ставок на нафтопродукти та алкогольні напої, які в ньому передбачені, при цьому підвищення рівня штрафів за порушення акцизного законодавства не здійснює належного впливу на тіньовий ринок підакцизної продукції, адже завдяки цьому він приносить ще більші прибутки та розширює свій вплив.

Незважаючи на це, проведені заходи дозволять підвищити фіскальну роль акцизного податку в Україні, та створити умови для забезпечення сталого розвитку підприємств-виробників підакцизної продукції, а також збільшать шанси захистити вітчизняних споживачів від неякісної продукції як вітчизняного, так і імпортованого походження.

Список використаних джерел

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755 –VI [Електронний ресурс]. — Режим доступу до ресурсу: <http://minrd.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17&p=13259236848879>.

2. Закон України «Про ставки акцизного збору на етиловий спирт та алкогольні напої» від 07.05.96 р. №178/96-ВР [Електронний ресурс]. — Режим доступу до ресурсу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/178/96-%D0%B2%D1%80>.

3. Закон України «Про ставки акцизного збору на тютюнові вироби» від 06.02.1996 №30/96-ВР [Електронний ресурс]. — Режим доступу до ресурсу <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/30/96-%D0%B2%D1%80>.

4. Декрет «Про акцизний збір» від 26.12.1992 №18 [Електронний ресурс]. — Режим доступу до ресурсу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/18-92>.

5. Андрющенко В. Л. Податкові системи зарубіжних країн: навчальний посібник / В. Л. Андрющенко, О. Д. Данілов — К. : Комп.прес, 2004. — 300 с.

6. Звіт про результати діяльності органів ДПС України за 2013 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу до ресурсу: <http://govuadocs.com.ua/docs/3568/index-237095.html?page=3>.

7. *Іванов Ю. Б.* Податкова система / Ю. Б. Іванов, А. І. Крисоватий, О. М. Десятнюк. — К.: Атика, 2009. — 920 с.

8. *Соколовська А. М.* Система податкових пільг в Україні в контексті європейського досвіду / А. М. Соколовська, Т. І. Єфименко, І. О. Луїна. — К.: НДФІ, 2006. — 320 с.

УДК 657.471.1

Оксентюк Т.Д., магістрант*

ДВНЗ «Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана»

ПОБУДОВА СИСТЕМИ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ЗБУТ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ЛІСОВОГО ГОСПОДАРСТВА

У статті розкрито особливості побудови обліку витрат на збут на підприємствах лісового господарства. Вивчено особливості побудови системи рахунків бухгалтерського обліку для достовірного відображення витрат на збут на підприємствах лісової галузі.

Ключові слова: витрати на збут, статті витрат на збут, рахунки обліку, лісова галузь.

В статье раскрыты особенности построения учета затрат на сбыт на предприятиях лесного хозяйства. Изучены особенности построения системы счетов бухгалтерского учета для достоверного отражения расходов на сбыт на предприятиях лесной отрасли.

Ключевые слова: затраты на сбыт, статьи расходов на сбыт, счета учета, лесная отрасль.

In the article the features of construction of account of charges are exposed on a sale on the enterprises of forestry. The features of construction of set of accounts of record-keeping are studied for the reliable reflection of charges on a sale on the enterprises of forest industry.

Keywords: charges on a sale, items of selling expenses, accounts of account, forest industry.

Постановка проблеми. Лісове господарство являє собою вид економічної діяльності, що забезпечує відтворення лісових ресурсів, їх охорону та збереження, заготівлю круглих лісоматеріалів та інших продуктів лісу. Раціонально побудований облік і контроль витрат на збут підприємствах лісового господарства є однією з передумов ефективного їх функціонування [10, с. 236].

* Науковий керівник – к.е.н., доцент Білозор Л.В.

Особливість технологічного процесу лісогосподарських підприємств зумовлює виняткове значення витрат на збут для їх успішної роботи. Інформаційною базою управління витратами на збут служить належне облікове забезпечення діяльності підприємств. Формування достовірної інформації про склад, величину та динаміку витрат на збут неможливо реалізувати без наявності системи рахунків обліку, що відповідають специфіці виробництва. Саме тому важливого наукового значення набуває дослідження теоретичних і практичних положень методики обліку витрат на збут на підприємствах лісової галузі.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. В останні роки вивченню проблем обліку витрат на лісогосподарських підприємствах України присвятили свої наукові праці вчені Т.І. Вовчук, С.С. Дикий, Н.М., Кисіль, С.О. Левицька, О.І. Олійничук, М.Ю. Чік, О.В. Юрченко та інші [7, с. 38].

Постановка завдання. Хоча існує багато вагомих напрацювань у цій сфері, але дослідження обліку витрат на збут на підприємствах лісового господарства залишається актуальною та відкритою. Метою написання статті є дослідження теоретико-методологічних аспектів обліку витрат на збут і розробка практичних рекомендацій щодо їх удосконалення.

Викладення основного матеріалу. Лісогосподарські підприємства є самостійними суб'єктами господарювання. Вони користуються правами юридичної особи та мають лісогосподарське і лісопромислове виробництва. Лісогосподарські підприємства виконують такі види робіт: лісогосподарські роботи; лісозахисні роботи; охорона лісу від пожеж; лісокультурні роботи; придбання та заготівля лісового насіння; реалізація лісо продукції від рубок догляду; стягнення лісового доходу тощо [9, с. 194].

До складу структурних підрозділів лісогосподарських підприємств входять: лісництва (охорона лісу, лісозахисні роботи, збір лісового доходу), нижні склади (пункти зберігання лісо продукції, вивезеної з лісництва), лісопильно-деревообробні цехи (підрозділи, що займаються промисловою діяльністю), ремонтно-механічні майстерні (обслуговування машин, техніки) [4].

Особливістю обліку витрат у лісовому господарстві є те, що інформація про витрати формується у підрозділах, зокрема лісництвах, де здійснюються виробничі роботи, а калькулювання собівартості продукції і результати виробничої діяльності його підприємств обліковуються у держлісгоспі. Таким чином, первинний облік у лісництвах та інших виробничих підрозділах пов'язаний з обліком у держлісгоспах і здійснюється за єдиними типовими та спеціалізованими формами [6, с. 158].

Витрати на збут продукції належать до витрат, що входять до повної собівартості продукції, яка передбачена для збуту (реалізації). Питома вага витрат на збут у структурі повної собівартості реалізованої продукції може коливатися від 1 % до 5 % (залежно від виду продукції, місця, домовленостей та умов її збуту).

Витрати на збут продукції підприємство зобов'язане постійно планувати, вчасно облікувати і аналізувати, належно контролювати, в іншому випадку значна їх частина буде непродуктивною та негативно впливатиме на фінансові результати діяльності підприємства.

Н.В. Гавришко під збутом розуміє процес фізичного переміщення продукції від виробника до споживача. На думку авторки, групування витрат на збут слід здійснювати за такими статтями: 1) витрати на складування продукції та зберігання товарно-матеріальних запасів; 2) витрати на пакування продукції; 3) витрати на транспортування; 4) витрати на управління збутовою діяльністю. До внутрішньої звітності із збуту вона пропонує включити: звіт про показники збутової діяльності; сегментний звіт про фінансові результати; звіт про заборгованість за реалізовану продукцію; контрольний звіт про відхилення від кошторису збутових витрат [2].

Н.М. Гудзенко вважає, що збут — це завершальна стадія кругообороту капіталу; підсистема господарської діяльності, що включає процес переміщення продукції від виробника до споживача (реалізацію), спрямований на задоволення потреб останнього; управління рухом товарів з визначенням фінансового результату, який формується при створенні нової вартості в процесі виробництва.

Автор запропонувала перейменувати рахунок 93 «Витрати на збут» на «Маркетингові витрати», передбачивши для обліку витрат на збут субрахунок 931 «Витрати на збут» (932 «Комерційні витрати», 933 «Інші маркетингові витрати»). З метою формування оперативних аналітичних даних про процес і результати збутової діяльності розроблено «Відомість обліку витрат збутової діяльності» та «Відомість обліку збуту за каналами» [3, с. 8].

А.Ю. Козаченко витрати на збут продукції відносить до невиробничих витрат, а рахунок 93 «Витрати на збут» характеризує як рахунок, що містить інформацію про суму витрат, пов'язаних із операціями щодо вивезення продукції власним транспортом [5, с. 91].

О.А. Шевчук сприймає збут як процес, що розпочинається з моменту появи усної чи письмової угоди щодо купівлі-продажу продукції і триває до того моменту, коли покупець повністю розраховується за неї та отримує її у власність. Облік витрат на збут, з

його точки зору, доцільно організувати за такими калькуляційними об'єктами: товарні групи, географічні регіони, групи споживачів, центри відповідальності та центри витрат. До рахунку 93 «Витрати на збут» рекомендовано відкрити 5 субрахунків: витрати на рекламу і маркетинг, витрати на зберігання готової продукції, транспортні витрати збуту, трансакційні витрати, інші витрати на збут [11, с. 5, 8, 10].

Витрати на збут обліковують на однойменному синтетичному рахунку 93. До цього рахунку субрахунків не передбачено, тому кожне підприємство має право самостійно обирати собі перелік субрахунків, а також аналітичних рахунків до кожного з них.

Склад витрат на збут регламентується п. 19 П(С)БО 16 «Витрати», куди входить 12 позицій, починаючи від витрат пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на її складах і закінчуючи іншими витратами, що пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг [8].

Це дає підстави сформулювати відповідний перелік субрахунків до синтетичного рахунку 93 «Витрати на збут», який, на наш погляд, може виглядати таким чином:

931 — витрати пакувальних матеріалів і ремонт тари;

932 — оплата праці та комісійні винагороди працівникам сфери збуту;

933 — витрати на передпродажну підготовку товарів, рекламу і дослідження ринку (маркетинг);

934 — витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;

935 — витрати на утримання необоротних активів у сфері збуту;

936 — витрати на транспортування і страхування продукції;

937 — витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;

938 — витрати на внутрішньогосподарське транспортування продукції;

939 — інші витрати у сфері збуту.

З метою формування оперативних аналітичних даних про хід і результати збутової діяльності необхідно розробити відомості з обліку витрат збутової діяльності та відомість з обліку збуту за каналами. Їх ведення забезпечить можливість контролю обліку збутових витрат на основних етапах збутового процесу продукції лісового господарства (від прогнозних досліджень ринку до контролю обліку збутової діяльності), оцінки доцільності їх здійснення. Відомості також можуть бути використані як форми внутрішньогосподарської звітності за збутовими операціями.

Висновки. Облік реалізації посідає одне з найважливіших місць у бухгалтерському обліку та забезпечує підприємство такими даними як інформацію про збут і реалізацію продукції, товарів, робіт і послуг, планування об'ємів реалізації, встановлення оптимального рівня цін, кон'юнктуру окремих ринків збуту, очікуваний прибуток від збуту та інші.

З метою управління процесом збуту продукції підприємство має виконувати такі завдання:

- формувати збутову політику підприємства, як основу вдосконалення системи збуту;

- визначати пріоритети, на які доцільно орієнтувати збутову політику;

- розглянути загальну модель формування збутової політики, а також доцільність документального закріплення збутової політики;

- визначити основні завдання маркетингового підрозділу та функції керівника маркетингового відділу;

- досліджувати напрями оптимізації планування продажів.

Тому, одним із найважливіших напрямів підвищення ефективності функціонування підприємств лісового господарства постає необхідність удосконалення системи управління витратами на збут як основного резерву максимізації прибутку.

Список використаних джерел

1. Гавриловська Л.М., Головка Т.В., Ліріонова А.С. Фінансовий облік-2: Навч.-метод. посіб. для сам ост. вивч. дисц. — К.: КНЕУ, 2008, — 106 с.

2. Гавришко Н.В. Облік і аналіз маркетингової та збутової діяльності: управлінський аспект: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 — бухгалтерський облік, аналіз та аудит / Н.В. Гавришко. — К., 2001. — 19 с.

3. Гудзенко Н.М. Облік і контроль збуту в операційній діяльності сільськогосподарських підприємств: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 — бухгалтерський облік, аналіз та аудит / Н.М. Гудзенко. — К., 2006. — 25 с.

4. Коваленко В.В. Організація обліку на підприємствах лісової галузі [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.rusnauka.com/16_NPRT_2009/Economics/47741.doc.m.

5. Козаченко А.Ю. Системний підхід до формування та відображення в обліку невиробничих витрат / А.Ю. Козаченко // Економічний часопис — XX. — 2012. — № 11–12(1). — С. 90–92.

6. Сидорик І.К. Особливості обліку витрат та калькулювання собівартості продукції підприємств лісового господарства [Електронний

ресурс]. — Режим доступу: http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb-17372/1/85-Sydoryk_158159.pdf.

7. Чудовець В.В. Проблеми відображення витрат виробництва підприємств лісової галузі на рахунках обліку [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://irbisnbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21C

8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318 (зі змінами внесеними станом на 27.06.2013 р.) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.

9. Чік М.Ю. Аспекти побудови системи бухгалтерського обліку витрат на підприємствах лісового господарства [Текст] / М.Ю. Чік // Науковий вісник НЛТУ України. — 2012. — Вип. 22.10. — С. 194–198.

10. Юрченко О.В. Методологічні підходи до удосконалення обліку витрат виробництва і формування собівартості продукції в лісовому господарстві [Текст] / О.В. Юрченко // Актуальні проблеми економіки. — 2010. — №5(107). — С. 236–242.

11. Шевчук О.А. Облік і аудит витрат на збут продукції в підприємствах цукрової промисловості: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 — бухгалтерський облік, аналіз та аудит / О.А. Шевчук. — Тернопіль, 2012. — 20 с.

УДК 657.1

Омельченко Ю.В., магістрант*

ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВА ЩОДО ПЕРЕОЦІНКИ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

В статье рассмотрены альтернативные варианты учета переоценки основных средств при отображении их в приказе об учетной политике предприятия.

Ключевые слова: основные средства, переоценка, учетная политика предприятия.

У статті розглянуто альтернативні варіанти обліку переоцінки основних засобів при відображенні їх у наказі про облікову політику підприємства.

Ключові слова: основні засоби, переоцінка, облікова політика підприємства.

* Науковий керівник — к.е.н., доцент Білозор Л.В.

In the article the alternative variants of account of overvalue of osnovnikh facilities are considered at otobrazheniia them in an order about the registration policy of enterprise.

Keywords: fixed assets, overvalue, registration policy of enterprise.

Постановка проблеми. Зміни, що виникли в системі економічних відносин в Україні, спонукали необхідності реформування бухгалтерського обліку та пристосування його до нових умов господарювання. Наслідком впровадження цих змін є залучення із міжнародної практики значної кількості якісно нових понять та явищ, до яких належить облікова політика підприємства.

Аналіз останніх джерел і публікацій. Поняття облікової політики є порівняно новим для вітчизняної науки. Не дивлячись на велику кількість публікацій у фаховій пресі, присвяченим проблемам облікової політики, залишається багато невирішених питань. Як показують проведені дослідження на практиці більшість підприємств намагаються уникнути переоцінки основних засобів через складість її здійснення та відсутність методичного забезпечення. Тому питання про формування облікової політики щодо переоцінки основних засобів є актуальним.

Постановка завдання. Враховуючи зазначене, основною метою нашого дослідження є критична оцінка, обґрунтування та систематизація альтернативних варіантів відображення інформації про переоцінку основних засобів згідно чинного законодавства України при формуванні облікової політики підприємства.

Виклад основного матеріалу дослідження. У результаті проведених досліджень встановлено.

1. Оцінювання є невід'ємною складовою організації та ведення бухгалтерського обліку майна та зобов'язань. Це не просто елемент методу бухгалтерського обліку, а дієва функція контролю фінансового становища підприємства. В основу оцінювання кожної статті балансу покладено ціну, формування якої визначається самим підприємством. Неправильне оцінювання основних засобів призведе до невірного обчислення суми зносу та впливатиме на викривлення визначення собівартості продукції, яка виготовляється. А це, в свою чергу, спричинить спотворення значень показників прибутку, рентабельності та інших показників, які характеризують ефективність виробництва.

Основні вимоги до бухгалтерського обліку, зокрема реальність, точність, простота, своєчасність, порівнянність облікових даних, передбачають правильне оцінювання основних засобів. Об'єкти основних засобів використовують у діяльності підприємства.

ємства тривалий час, упродовж якого вони морально та фізично зношуються, поступово втрачають свою вартість через інфляційні процеси. Виникає ситуація, коли вартість об'єктів основних засобів, що відображена в обліку й балансі, може не відповідати їхній реальній вартості. Дотримуючись принципів бухгалтерського обліку, а саме принципу обачності, в обліку слід застосовувати методи оцінювання, які запобігають заниженню оцінки зобов'язань щодо витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства. Для вирішення цього питання законодавством передбачено здійснювати їх переоцінку.

2. Законодавством встановлено, що коли переоцінюється певний об'єкт основних засобів, треба переоцінювати всі об'єкти групи основних засобів, до якої відноситься цей об'єкт. При цьому об'єкти, що належать до певної групи основних засобів, переоцінюють одночасно аби уникнути вибіркової переоцінки активів і відображення у фінансовій звітності сум, які є зміщенням оцінок на різні дати.

Враховуючи зазначене, вважаємо за доцільним спершу розглянути питання щодо встановлення груп (класифікації) основних засобів для їх переоцінки.

Під групою основних засобів слід розглядати сукупність однорідних за технічними ознаками, призначенням і умовам використання необороних активів. Відповідно до цього визначення можна виокремити три критерії, за якими об'єкти основних засобів можуть бути віднесені до певної їх групи: однотипність технічних характеристик, однотипність призначення, однотипність умов використання. З урахуванням визначення поняття «група основних засобів» доцільно конкретизувати критерії віднесення об'єктів основних засобів до тієї чи іншої групи основних засобів в обліковій політиці підприємства, що дозволило б здійснювати групування об'єктів основних засобів з урахуванням специфіки конкретного підприємства.

У п.5 П(С)БО 7 «Основні засоби» [1] надано чітку класифікацію основних засобів для цілей бухгалтерського обліку за групами, що обмежує вільні дії підприємства при групуванні об'єктів основних засобів. При цьому в Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів №561 [2] зазначено, що підприємство може розширювати цю класифікацію. Також класифікація основних засобів, що передбачена П(С)БО 7 «Основні засоби», не в повній мірі відповідає викладеним вище вимогам, тому в переоцінці мають брати участь більш деталізовані групи. На думку МФУ (лист від 25.03.2005 року №31-04200-20-10/4805)

[3], при визначенні групи, до якої належить об'єкт основних засобів, з метою переоцінки здійснюється класифікація за класами і типами основних засобів, що наведена в Класифікаторі основних фондів. Хоча Департамент статистики виробництва Державного комітету статистики України у своєму листі від 03.12.2007 року №03/7-8/872 [4] зазначає, що на даний час немає законодавчих підстав для його практичного використання, на нашу думку, державний класифікатор може бути корисним як орієнтовний документ для розподілу за групами окремих об'єктів основних засобів. Бажано, щоб деталізоване групування основних засобів для їх переоцінки була закріплена в обліковій політиці підприємства.

3. Переоцінка основних засобів здійснюється тільки в тому випадку, якщо залишкова вартість об'єкта основних засобів суттєво відрізняється від його справедливої вартості.

При цьому П(С)БО 7 «Основні засоби» не містить критеріїв суттєвості. Методичними рекомендаціями №561 передбачено, що поріг суттєвості для проведення переоцінки об'єктів основних засобів може бути прийнята величина, що дорівнює 1 % чистого прибутку (збитку) підприємства або величина, що дорівнює 10 % відхиленню залишкової вартості від його справедливої вартості. Аналогічна позиція передбачена в листі МФУ від 29.07.2003 року №04230-04108 [5].

Таким чином, підприємство може самостійно встановити величину критерія суттєвості для проведення переоцінки. При цьому критерій суттєвості може бути встановлено як за кожною групою основних засобів, так і один для всіх основних засобів, що знаходяться на балансі підприємства.

4. Переоцінка основних засобів здійснюється виключно на дату балансу.

Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» проміжна фінансова звітність складається щоквартально нарастаючим підсумком від початку звітного року в складі Балансу (Звіту про фінансовий стан підприємства) і Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід). Баланс має складатися чотири рази на рік, тоді й здійснення переоцінки основних засобів доцільно здійснювати не частіше чотирьох разів на рік. При цьому, відповідно до П(С)БО 6 датою балансу є кінець останнього дня звітного періоду. Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік. Таким чином, здійснювати переоцінку основних засобів можна також на кінець останнього дня календарного року, тобто на 31.12.XXXX.

5. Підприємству необхідно враховувати, що згідно із ст. 7 Закону України «Про оцінку майна, майнових прав і професійну оціночну діяльність в Україні» у разі проведення переоцінки основних засобів для цілей бухгалтерського обліку процедура оцінювання майна суб'єктом оцінної діяльності є обов'язковою.

Якщо підприємство прийняло рішення про переоцінку основних засобів, то необхідно здійснити їх оцінку за допомогою професійних оцінщиків, які мають сертифікат суб'єкта оціночної діяльності. Така вимога передбачена Законом України «Про оцінку майна». Виконання цієї процедури підтверджується Звітом про оцінку майна (акт оцінки майна), який складає і підписує оцінщик, завіряє печаткою і підписом суб'єкта оціночної діяльності.

Якщо підприємство буде здійснювати оцінку самостійно, тоді буде порушено такий принцип бухгалтерського обліку і фінансової звітності як обачність, який не допускає заниження зобов'язань і витрат і завищення активів і доходів підприємства. Що призведе до викривлення інформації у фінансовій звітності.

6. При виявленні під час інвентаризації придатних до використання об'єктів основних засобів, залишкова вартість яких у бухгалтерському обліку дорівнює нулю, посій на інвентаризаційна комісія може оформити пропозицію про визначення їхньої справедливої та ліквідаційної вартості, відповідно до Інструкції № 69 [6]. Аналогічна пропозиція може оформлюватися у випадку безоплатного отримання об'єктів основних засобів з нульовою вартістю. Після затвердження керівником підприємства протоколу результатів інвентаризації такі пропозиції набувають розпорядчого характеру для зарахування на баланс цих об'єктів основних засобів. Обов'язковим при цьому є здійснення постійною інвентаризаційною комісією дооцінки об'єкта основного засобу з нульовою вартістю, що відповідає критеріям активу. Про що рекомендуємо відображати в наказі про облікову політику підприємства.

7. Відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» відомості про зміни первісної вартості та суми зносу основних засобів відносять до регістрів їх аналітичного обліку. Регістром аналітичного обліку основних засобів є Інвентарна картка обліку основних засобів (форма №ОЗ-6), в якій не передбачено відображення інформації щодо переоцінки основних засобів. Враховуючи це, підприємству рекомендуємо зазначити в наказі про облікову політику підприємства порядок відображення результатів переоцінки основних засобів у регістрах аналітичного обліку.

Висновки з проведеного дослідження. При відображенні переоцінки основних засобів у наказі про облікову політику підприєм-

ємства рекомендуємо відображати наступні моменти: встановлення груп (класифікації) основних засобів для їх переоцінки, порядок і умови переоцінки основних засобів, порядок відображення результатів переоцінки основних засобів у регістрах аналітичного обліку.

Список використаних джерел

1. П(С)БО 7 «Основні засоби»: Затв. наказом МФУ від 27.04.2001 року №92 (зі змінами).
2. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів: Затв. наказом МФУ від 30.09.2003 року №561.
3. Лист МФУ від 25.03.2005 року №31-04200-20-10/4805.
4. Лист Департаменту статистики виробництва, Державного комітета статистики України від 03.12.2007 року №03/7-8/872.
5. Лист МФУ від 29.07.2003 року №04230-04108.
6. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків: Затв. наказом МФУ від 11.08.1994 року №69.

УДК 657

Острикова О.В., магістрант*

ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»

ОСНОВНІ НАПРЯМИ АУДИТУ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ

У статті розглянуто питання щодо організації і методики перевірки операцій, що пов'язані з розрахунками з оплати праці.

Ключові слова: заробітна плата, контроль, розрахунки

В статье рассмотрены вопросы относительно организации и методики проверки операций, которые связаны с расчетами по оплате труда.

Ключевые слова: заработная плата, контроль, расчеты

In the article is defined the methodology of organization and control of operations associated with the calculation of salary.

Keywords: salary, control, calculation

Постановка проблеми. У рамках сучасної політики спрямованої на ефективність функціонування та розвиток суб'єктів гос-

* Науковий керівник – д.е.н., професор Малюга Н.М.

подарювання, багато підприємств не приділяють належної уваги таким процесам та явищам, що спричиняє занепад матеріальної зацікавленості працівників. Тому проблема полягає в тому, що для підвищення соціального захисту необхідно постійно удосконалювати систему розрахунків з оплати праці. А для цього кожному підприємству потрібно розробити систему перевірки розрахунків з персоналом, яка передбачає контроль за дотриманням чинного законодавства, а також правильністю ведення бухгалтерського обліку на підприємстві.

Аналіз останніх джерел і публікацій. Окремі напрямки щодо організації та методів контролю за розрахунками з оплати праці досліджували вчені В.А. Гриценко [1], Д.В. Борець [2], М.К. Валун [3], С.О. Дякун [4] та інші. Проте, питання щодо оформлення контролю операцій, які пов'язані з розрахунками з оплати праці ще недостатньо досліджене і потребує подальшого розгляду.

Постановка завдання. Метою написання даної статті є теоретична обґрунтованість процесу контролю розрахунків з оплати праці та виокремлення основних напрямів перевірки розрахунків з працівниками підприємства.

Виклад основного матеріалу дослідження

Заробітна плата — це винагорода, обчислена здебільшого у грошовому вираженні, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу. Розмір заробітної плати залежить від складності та умов виконуваної роботи, професійно-ділових якостей виконавця, результатів його праці та господарської діяльності підприємства.

Оплата праці є однією з найважливіших соціально-економічних явищ. Вона з одного боку є основним джерелом доходів найманих працівників, основою матеріального добробуту членів їхніх сімей, а з іншого боку, для роботодавців є суттєвою часткою витрат виробництва і ефективним засобом мотивації працівників з метою досягнення цілей підприємства (рис. 1).

Для результативного проведення контрольних процедур у ході перевірки розрахунків з оплати праці, потрібно правильно визнати послідовність дій особи, яка контролює даний процес.

Для цього потрібно розробити та узгодити ряд завдань, які дозволять охопити перевірку роботи всіх підрозділів і окремих працівників підприємства, що беруть участь у здійсненні розрахунків з оплати праці та працівників відділу кадрів.

Багато питань викликає трактування класифікації фонду заробітної плати. Деякі автори розподіляють фонд оплати праці за

видами заробітної плати та за категоріями персоналу. Інші виділяють лише види заробітної плати [3]. Проблеми даних класифікацій полягають у тому, що вони не охоплюють всі ознаки, які характеризують витрати заробітної плати, а об'єднують витрати, різні за характером і цільовим призначенням. Це призводить до необхідності групування витрат із заробітної плати для контролю результатів діяльності окремих підрозділів і виявлення потенційних резервів. Тому надзвичайно складно створити таку організацію контролю використання трудових ресурсів, яка б найточніше розкривала б всі напрями використання праці та її оплати.



Рис. 1. Підходи до визначення сутності заробітної плати

Починаючи перевірку розрахунків з оплати праці потрібно з'ясувати такі моменти:

- які форми і системи оплати праці застосовуються на підприємстві;
- чи існують на підприємстві колективний договір, положення про оплату праці та посадові інструкції для працівників;
- чи розроблено і затверджено штатний розпис (штатна розстановка).

Виходячи з цього, можна зробити висновок, що на кожному етапі руху грошових коштів, пов'язаних з оплатою праці є потре-

ба у контролі для уникнення суттєвих помилок і відхилень, так як це є основною метою перевіряючого при дослідженні та документуванні руху операцій з оплати праці.

Перевірка правильності нарахування заробітної плати, утримань із заробітної плати та інших питань, що відносяться до даної теми, деколи досягає обсягу робіт, який залежить від чисельності працюючих, що діють на підприємстві форм оплати праці, різних додаткових нарахувань до основної зарплати.

Не зупиняючись детально на всіх можливих питаннях перевірки нарахування заробітної плати, звернемо увагу лише на окремі.

Розрахунок заробітної плати є дуже відповідальною й трудомісткою роботою, яку треба виконати за короткий термін між наданням інформації та виплатою працівнику.

Заздалегідь підготовлений порядок обліку допоможе зекономити час. Організація оплати праці справляє великий вплив на ефективність діяльності підприємства. До основних факторів, що впливають на ефективність праці, можна віднести мотиваційний механізм. Важливу роль мотивації відіграє соціальний пакет і соціальні гарантії [7].

Основним напрямом планування, обліку і контролю праці та заробітної плати є класифікація особового складу працівників і фонду заробітної плати підприємства.

Методика контролю нарахування заробітної плати залежить від діючих форм і систем оплати праці на підприємстві. Достовірність нарахованої заробітної плати, інших компенсаційних і заохочувальних виплат перевіряється вибіркою, дотримуючись послідовності, зображеної на рис. 2.

Перевірка достовірності зобов'язань за розрахунками з персоналом проводиться з підтвердженням облікового сальдо по рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». Для цього кредитове сальдо за даним рахунком звіряється з підсумками в розрахунково-платіжних відомостях і відомостях на виплату заробітної плати [4].

Протягом перевірки слід звернути увагу на правильність оформлення і нарахування різних виплат працівникам. До них відносяться виплати стимулюючого характеру (премій, доплат за виконання додаткових функцій, за роботу в нічний час тощо), виплат компенсаційного характеру.

Облік праці та заробітної плати має бути організований таким чином, щоб сприяти підвищенню продуктивності праці, повному використанню робочого часу, а також правильному обчисленню чисельності працівників для обліку заробітної плати з метою

оподаткування. Для цього на підприємстві мають бути чітко розподілені функції обліку між відділами [5].

Крім того, при здійсненні контролю перевіряють:

1) відповідність заборгованості з оплати праці, якщо така присутня;

2) наявність положення про преміювання та відповідність походних документів до основних вимог цього положення;

3) законність первинних документів у відповідності до чинного законодавства та відсутність підчисток, несанкціонованих виправлень у документах;

4) розрахункові документи зрівнюють з копіями схожих документів, що містять дану інформацію та звіряють підписи з переліком осіб, яким надано право підпису, а також законність отримання готівки працівниками, шляхом звірення її підписів з підписами на наказах, особових картках і трудових договорах.



Рис. 2. Завдання та послідовність перевірки розрахунків з оплати праці

На практиці часто виникають зловживання із депонованою заробітною платою. У зв'язку з цим перевіряючий повинен проаналізувати відомість на виплату заробітної плати, строки виплати заробітної плати, наявність належним чином оформлених видаткових касових ордерів/відомості на виплату заробітної плати для того, щоб зрозуміти чи правомірно було здійснено депонування невиданої заробітної плати, а також вивчає залишок та рух заборгованості за субрахунком 662 «Розрахунки з депонентами» [4].

На підприємстві перевіряють також правильність встановлення розміру видів виплат, розрахунок яких проводиться виходячи з середньої заробітної плати працівника.

Перевіряючий також повинен приділити особливу увагу контролю розрахунків з органами соціального страхування та податкової служби, оскільки своєчасне виявлення розбіжностей, заборгованостей і зобов'язань по розрахункам з працівниками призведе до розробки та затвердження внутрішніх процедур контролю виконаної роботи бухгалтером на підприємстві.

Дуже важливо відображати економічно достовірну та обґрунтовану інформацію про виконання нормативів і динаміку показників про працю, нагляд за дотриманням співвідношення росту продуктивності праці та заробітної плати, за зменшенням невиробничих витрат скритих та явних збитків робочого часу, стимулювання праці на підприємстві. На основі цієї інформації здійснюється контроль за виконанням робочого часу на підприємстві, впровадження прогресивних методів праці, дотриманням правильного співвідношення між ростом продуктивності праці та заробітної плати.

Висновки з проведеного дослідження. У ході дослідження встановлено, що під час перевірки розрахунків з оплати праці, потрібно приділяти увагу первинним документам, що регламентують відносини з робітниками, а також своєчасність нарахування та утримання відповідних зборів та податків із нарахованої заробітної плати, її виплата. Контрольні дії, які проводяться в ході вирішення конкретного завдання, дозволяють особам, які здійснюють внутрішній контроль, з'ясувати наскільки близькі до дійсності дані первинного обліку, а також повноту та достовірність похідних документів задля уникнення провадження фіктивних операцій.

Список використаних джерел

1. *Гриценко В.А.* Заробітна плата: її сутність, призначення [Текст] / В.А. Гриценко // Все про бухгалтерський облік. — 2012. — №15. — С.6–9.

2. *Борець Д.В.* Організація аудиту розрахунків з персоналом з оплати праці [Текст] / Д.В. Борець, Л.О. Андрущенко // *Фінанси та кредит*. — 2011. — №4. — С. 2–7.
3. *Валун М.К.* Внутрішній аудит розрахунків з персоналом з оплати праці [Текст] / М.К. Валун // *Економіка праці*. — 2012. — №15. — С. 23–32.
4. *Дякун С.О.* Аудит праці та її оплати: проблеми і шляхи вирішення [Текст] / С.О. Дякун // *Економіка*. — 2013. — №12. — С. 32–35.
5. «Інструкція по застосуванню плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та установ». №291 від 30.11.99 р.
6. *Кім Г.С.* Бухгалтерський облік: первинні документи та порядок їх заповнення: навч. посіб. / Г.С. Кім, В.В. Сопко, Ю.Г. Кім; 2-ге вид., перероб. та доп. — К. : Центр навчальної літератури, 2009. — 480 с.
7. *Потриваєва Н.В.* Перспективи удосконалення обліку оплати праці в сучасних умовах господарювання / Н.В. Потриваєва, М.Д. Бабенко // *Вісник аграрної науки Причорномор'я*. — 2012. — № 3. — С. 31.
8. *Сирцева С.В.* Проблеми обліку розрахунків за виплатами працівникам в сучасних умовах / С.В. Сирцева // *Вісник Причорноморської регіональної науково-практичної конференції професорсько-викладацького складу* — Миколаїв, 2011. — 133 с.

УДК 657

Откидач Ю.І., магістрант*

ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»

ПРОБЛЕМИ КРЕДИТУВАННЯ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ

У статті розглянуто основні проблеми забезпечення кредитними ресурсами сільськогосподарських підприємств і виокремлено основні недоліки сучасного кредитного механізму пільгового кредитування.

Ключові слова: кредит, банківське кредитування, проблеми кредитування АПК, пільгове кредитування.

В статье рассмотрены основные проблемы обеспечения кредитными ресурсами сельскохозяйственных предприятий и выделены основные недостатки современного кредитного механизма льготного кредитования.

Ключевые слова: кредит, банковское кредитование, проблемы кредитования АПК, льготное кредитование.

* Науковий керівник – к.е.н., доцент Царьов М.С.

The article deals with the basic problem of providing credit resources are allocated farms and the main shortcomings of the current credit facility of concessional lending.

Keywords: credit, bank loans, crediting agriculture, preferential loans.

Постановка проблеми. Проблема кредитування сільськогосподарських підприємств виникла перед сільським господарством, коли воно перетворилося у товарне виробництво. Саме на цьому етапі розвитку країни кредитування сільськогосподарських підприємств набуває усе більшого загострення, внаслідок чого погіршується їх фінансовий стан. Тому кредитне забезпечення сільськогосподарських підприємств є однією із актуальних проблем галузі економіки України.

Упродовж останніх років в аграрних підприємствах погіршився фінансовий стан, що негативно позначилось на кредитоспроможності підприємств, через те, що вони залишаються за межами інтересів банківських установ як основних кредиторів.

У свою чергу, досвід банківського кредитування підприємств свідчить, що збитковість аграрної галузі, відсутність ліквідної застави, висока ймовірність неповернення кредитів та недосконалість законодавчих механізмів роблять їх непривабливими для банків.

Враховуючи зазначене, потребують додаткового вивчення особливості кредитного забезпечення аграрних підприємств і врахування їх при оцінці кредитоспроможності, а також не відпрацьованість методичних підходів щодо яких знижується ефективність кредитної діяльності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Актуальній проблематиці розвитку кредитних відносин у сільському господарстві України приділяють значну увагу багато вітчизняних і зарубіжних вчених, зокрема: П. Березівський, О.В. Васюренко, П. Гайдуцький, М. Дем'яненко, М. Малік, В. Месель-Веселяк, О. Лаврушина, В. Лагутіна, Г. Пиріг, П. Саблук, А. Сомик, А. Тобіас, Г. Черевко та інші.

Постановка завдання. Мета дослідження — критичний аналіз сучасного стану кредитного забезпечення та обґрунтування шляхів вирішення банківського кредитування сільськогосподарських підприємств України.

Об'єктом дослідження є процес забезпечення кредитними ресурсами сільськогосподарських підприємств України.

Виклад основного матеріалу дослідження. У результаті проведених досліджень були отримані такі результати.

1. З економічного погляду, кредит — це форма позичкового капіталу (в грошовій або товарній формах), що надається на умовах повернення і обумовлює виникнення кредитних відносин. Кредитні відносини виникають і діють між двома суб'єктами: кредитором, який надає позику, і позичальником, який отримує позику.

Тому, розглядаючи сутність кредиту як економічні відносини між кредитором і позичальником, процес кредитування слід розглядати не як односторонній, який активується тільки з боку кредитора, а як процес кредитування у взаємодії цих двох сторін. Відповідно, кредитування слід трактувати як процес, який характеризується одночасними проявами: з боку кредитора — підготовкою до надання, наданням, супроводженням і отриманням при поверненні кредиту та з боку позичальника — одержанням, користуванням і поверненням кредиту.

Таким чином, розвиток банківського кредитування сільськогосподарських підприємств буде залежати від правильної організації визначених процедур як з боку банку, так і з боку підприємства.

2. Дослідження фінансового забезпечення сільськогосподарських підприємств, свідчить про те, що вони в основному працюють за рахунок власних ресурсів, які є недостатніми для самофінансування. Обмеженість власних коштів змушує аграрні підприємства сподіватися на підтримку з боку банків через свої форми кредитування [1, с.238]. Зокрема, сільськогосподарські підприємства, головним чином, використовують отримані кредити на придбання пального та мастил (77 %), закупівлю засобів захисту рослин (48 %), придбання посівного матеріалу (36 %) та інші цілі, пов'язані з поточною сільськогосподарською діяльністю. Водночас лише 13 % господарств спрямовують отримані кредити на технологічне оновлення виробництва та 6 % — на його розширення. Господарства більшість кредитів беруть терміном використання від 6 до 9 місяців — 52 %, на термін більше 9 місяців — 42 %, а строком до 3 місяців — лише 1 %, від 3 до 6 місяців — 5 % кредитів [5].

3. Процедура отримання банківського кредиту для підприємств агропромислового комплексу залишається однією з актуальних проблем, особливо для підприємств та для банків. Основною перешкодою активізації кредитування сільського господарства є проблема кредитної застави та неповернення кредитів підприємствами, відсутність механізмів іпотечного кредитування в галузі, а також велика кількість необхідних документів

і тривалий період їхнього розгляду задля оформлення кредитного договору [3, с. 90]. Одним із шляхів вирішення цієї проблеми є застава особистого майна власників господарства. Однак в Україні поки що або самі підприємці не хочуть ризикувати власним майном, або банки відмовляються зі зрозумілих причин брати в заставу будинки [2, с. 93].

4. Слід вказати на обмежені можливості банків щодо стягнення проблемних та безнадійних боргів внаслідок недосконалості законодавчої бази. Тому високі ризики кредитування підприємств аграрної сфери вони компенсують високими відсотковими ставками й жорсткими вимогами до позичальників [4, с.145].

5. Серед основних проблем фінансування діяльності сільськогосподарських підприємств можна виділити: зменшення обсягів державної підтримки сільського господарства, недоступність кредитних ресурсів через високі відсоткові ставки та відсутність заставного майна, відсутність надійних гарантій повернення інвестицій та кредитів через збитковість підприємств, не врахування сезонності робіт, відсутність механізму швидкого і надійного доведення державних фінансових ресурсів до аграрних підприємств.

У зв'язку з цим доцільно запропонувати наступні пропозиції із вирішення даних проблем: 1) страхування ризиків неповернення кредитів банкам сільськогосподарськими виробниками; 2) пільгове кредитування сільськогосподарських товаровиробників.

Висновки з проведеного дослідження. Проблема кредитної підтримки сільського господарства полягає не лише у відсутності передумов для отримання ними фінансових ресурсів і повернення кредитних коштів, а й у відсутності дієвого механізму державної підтримки.

Головними проблемами, які пов'язані з кредитуванням сільськогосподарських виробників, досі залишаються: низька кредитоспроможність сільськогосподарських підприємств; слабкість банківської системи України; нерозвиненість небанківських інститутів кредитування (зокрема, кредитних спілок); висока ціна кредиту, відсутність гарантій повернення кредиту, недосконалість законодавчих механізмів, високий рівень витрат банків при наданні послуг і відсутність надійного позичальника.

Для ефективного розвитку сільськогосподарського виробництва в Україні та підвищення його конкурентноздатності перш за все необхідно впорядкувати процес державного фінансування сільського господарства, забезпечити його значне зростання та ефективність використання.

Список використаних джерел

1. Барановський І.М. Зарубіжний досвід кредитування сільськогосподарських товаровиробників / Барановський І.М. // Науковий вісник національного аграрного університету. — 2008. — № 119. — С. 236–240.
2. Волохов В.І. Кредитування в аграрній сфері — стан та перспективи розвитку // Економічний простір. — 2011. — №45. — С. 132–137.
3. Воронкова А. В. Довгострокове кредитування аграрних підприємств: стан, проблеми, перспективи розвитку / Вісник Харківського національного технічного університету сільського господарства імені П. Василенка [Текст] : [зб. наук. пр.]. — Х. : ХНТУСГ, 2000. Вип. 125 : Економічні науки / [редкол. : Амбросов В. Я. (відп. ред.) та ін.]. — 2012. — 339 с.
4. Дадашев Б.А., Черемісіна С.Г. Кредитування агроформувань: проблеми та напрями стабілізації / Б.А.Дадашев, С.Г. Черемісіна // Вісник Полтавської державної аграрної академії. — 2012. — № 2. — С. 142–149.
5. Матеріали офіційного сайту Національного банку України. — 2011: [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.bank.gov.ua>.

УДК 657.6:334.722.2

Погорілий Є.В., магістрант*

ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»

МЕТОДИКА АУДИТУ СТАТУТНОГО КАПІТАЛУ ТОВАРИСТВ З ДОДАТКОВОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ

У статті розглянуто сутність методики аудиту статутного капіталу в товариствах з додатковою відповідальністю та послідовність його проведення.

Ключові слова: аудит, капітал, аудит.

В статье рассмотрена сущность методики аудита уставного капитала в обществах с дополнительной ответственностью и последовательность его проведения.

Ключевые слова: аудит, капитал, аудит.

The article considers the nature of audit methodologies share capital in additional liability and consistency of the meeting

Keywords: audit, capital, technique

Постановка проблеми. Для здійснення успішної виробничої фінансово — господарської діяльності кожне підприємство чи

* Науковий керівник — к.е.н., доцент Мервенецька В.Ф.

організація має в своєму розпорядженні необхідні власні господарські засоби. Основним завданням аудиту формування та змін статутного капіталу є перевірка достовірності відображення статутного капіталу в обліку та звітності, встановлення законності та правильності його формування, правильності та цілеспрямованості його використання.

Аналіз останніх джерел і публікацій. Вагомий внесок у розвиток дослідження статутного капіталу зроблено в працях Ф.Ф. Бутинця, І.К. Губіна, Є.В. Калюги, М.В. Кужельного, О.В. Ковальова, І.М. Павлюка, О.Т. Подцерковного, О.А. Петрика, В.Я. Савченка, М.І. Савлук, В.В. Сопко, Н.М. Ткаченка, О.А. Шевчука, Б.Ф. Усача, О.М. Шендрика. С.Ф. Огійчука та інших вчених.

Постановка завдання. Метою статті є дослідження аудиту формування та руху статутного капіталу товариств з додатковою відповідальністю та визначення методики проведення аудиторської перевірки статутного капіталу.

Виклад основного матеріалу дослідження. Методика аудиту — це спосіб дослідження дій і подій у системі суб'єкта господарювання з метою підтвердження виданої ним фінансової інформації.

Методика включає в себе певну послідовність дій, які необхідно виконати аудитору для дослідження певного об'єкта. Дана методика базується на розроблених раніше Стратегії та Плану аудиту.

У МСА 230 «Аудиторська документація» зазначається, що робота документація допомагає в плануванні та проведенні аудиту. Тобто наголошується, що документальне оформлення планування аудиту є доцільним і необхідним [1]. Така форма організації як товариство з додатковою відповідальністю є господарське товариство, що має статутний фонд, поділений на частки, розмір яких визначається установчими документами, і несе відповідальність за своїми зобов'язаннями не лише своїм майном. Учасники товариства з додатковою відповідальністю відповідають за його боргами своїми внесками до статутного (складеного) капіталу, а при недостатності цих сум додатково належним їм майном в однаковому для всіх учасників кратному розмірі до внеска кожного учасника. Граничний розмір відповідальності учасників передбачається в установчих документах. Таким чином, у випадку неплатоспроможності товариства з додатковою відповідальністю, учасники товариства не лише втрачають свої внески, внесені ними до статутного капіталу, але також із них може бути стягнута

певна сума для покриття збитків товариства. Граничний розмір додаткової відповідальності учасників встановлюється у статутних документах [2].

Метою аудиту статутного капіталу в товариствах з додатковою відповідальністю є одержання аудиторських доказів, з метою висловлення незалежної думки стосовно того, що облік відповідає законодавству та нормативним вимогам, а інформація, що міститься у фінансовій та податковій звітності є достовірною у всіх суттєвих аспектах.

При перевірці правильності формування статутного капіталу першочергово з'ясовується організаційно-правова форма підприємства, що обумовлює особливості його формування. Аудитор перевіряє юридичний статус і права здійснення статутних видів діяльності, склад засновників (учасників), структуру управління підприємством.

При перевірці відображеної в бухгалтерському обліку величини статутного капіталу аудитор зіставляє її з зареєстрованою в установчих документах товариства з додатковою відповідальністю.

Ретельній перевірці підлягають нематеріальні активи, їх реальність та оцінка. Нематеріальні активи оцінюються за погодженою із засновниками (учасниками) їх справедливою вартістю [6; с. 48].

Аудиторська перевірка має включати всі складові власного капіталу, серед яких при створенні підприємства велике значення має статутний капітал.

Основні етапи аудиторської перевірки обліку операцій статутного капіталу:

1. Вивчення установчих документів:

- визначення виду власності;
- якими видами діяльності дозволено займатися;
- зміни та доповнення до установчих документів;
- вивчення протоколів зборів учасників, наказів керівників;
- порядок розподілу прибутку за статутом та рішеннями зборів акціонерів.

2. Перевірка розміру статутного фонду заявленого та сплаченого, його відповідності встановленому законом мінімуму.

3. Перевірка порядку оцінки внесків до статутного фонду згідно з установчими документами.

4. Визначення правильності формування та змін статутного фонду.

5. Перевірка правильності ведення аналітичного обліку по рахунку 40 «Зареєстрований капітал»:

- перевірка відповідності сальдо по рахунку 40 «Зареєстрований капітал» розміру, зафіксованому в установчих документах;
- вивчення супровідних документів на предмет суттєвих операцій, які впливають на сплачений капітал, внесений капітал [7; с. 235].

План аудиторської перевірки статутного капіталу підприємства має ґрунтуватися на врахуванні типових порушень в організації обліку підприємством, а також таких, що пов'язані з неправильним і несвоєчасним внесенням змін до установчих документів, розрахунків із засновниками [10; с. 124].

За результатами проведеного аудиту аудитор готує інформацію про перевірену сукупність для внесення до Звіту клієнта та до Висновку аудитора.

Якщо аудитор знайшов порушення, які впливають на законність функціонування чи завдають шкоди державі, засновникам чи акціонерам, то він фіксує всі факти в аналітичній частині аудиторського висновку. У цьому разі аудитор дає час для усунення виявлених порушень. Якщо порушення не виправлені, то аудитор не має права видати позитивний висновок.

Важливим етапом аудиту капіталу підприємства є перевірка правильності руху, використання та відображення в обліку статутного капіталу.

Аудит руху статутного капіталу полягає у перевірці змін у розмірі статутного капіталу в бік зменшення або збільшення та відповідності відображення даних операцій у фінансовій звітності. Аудит руху статутного капіталу ТДВ проводиться відповідно до дозволеної причини змін статутного капіталу до чинного законодавства, аудитор встановлює зазначення в засновницьких документах організації зміни в СК, у бік збільшення або зменшення.

Спираючись на завдання, поставлені перед аудитором, установлюють види робіт і процедури аудиту власного капіталу, які необхідно виконати для досягнення поставленої мети.

Основними процедурами аудиту статутного капіталу є:

1) Аудит складу статутного капіталу:

- перевірка заявленого та фактично внесеного майна в рахунок статутного капіталу;

- перевірка правильності відображення вартості майна.

- перевірка походження майна.

2) Аудит розміру статутного капіталу:

- перевірка дотримання встановленого законом мінімального розміру статутного капіталу

- перевірка обґрунтованості змін розміру статутного капіталу і відображення цих змін на рахунках бухгалтерського обліку.

3) Аудит сплати внесків до статутного капіталу:

- перевірка обґрунтованості прийнятих форм сплати внесків і відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку;
- перевірка дотримання строків оплати, передбачених статутом і законодавством.

Джерелом інформації є облікові реєстри поточного синтетичного та аналітичного обліку по рахунку 40 «Зареєстрований капітал»; звітність (баланс, звіт про власний капітал). Результати перевірки внаслідок розроблених процедур оформляються робочим документом аудитора (табл. 1).

Після ознайомлення з особливостями виробничо-господарської діяльності, засновницькими або установчими документами, балансом підприємства і Головною книгою по рахунку 40 «Зареєстрований капітал» і 46 «Неоплачений капітал» аудитор здійснює контроль повноти надходження внесків засновників методом порівняння даних аналітичного обліку з рахунків 40, 46 про суми внесків з первинними документами про їх оплату (прибутковими касовими ордерами, виписками банку з поточного рахунку, актами на приймання матеріальних цінностей у рахунок внесків).

Таблиця 1

**РОБОЧИЙ ДОКУМЕНТ АУДИТОРА
ДЛЯ ПЕРЕВІРКИ ПРАВИЛЬНОСТІ ВНЕСКІВ ДО СТАТУТНОГО КАПІТАЛУ**

№ з/п	Об'єкт внеску	Сума, грн	Засновник	Частка, %	Дата	Обліковий реєстр
1.	Грошові кошти	38274	Фоменко Б.С.	95	02.02.06	Виписка банку
2.	Грошові кошти	2014	Іщенко А.Б.	5	02.02.06	Виписка банку

Для перевірки своєчасності розрахунків з внесків до статутного капіталу порівнюють фактичні внески по датах у розрізі засновників з установленими в документах на заснування підприємства [9, с. 243].

Перевірка обґрунтованості змін величини статутного капіталу здійснюється на підставі аналізу обліку по кредиту рахунку 40 і візуального контролю про наявність змін у засновницьких документах, документі про перереєстрацію статутного капіталу при новому, зміні складу учасників, викупу частки.

Одночасно здійснюється контроль кореспонденції рахунків стосовно правильності ведення обліку операцій по статутному

капіталу, а також методики ведення облікових реєстрів з аналітичного обліку по рахунках 40, 46 [3].

Під час перевірки виявляються джерела збільшення статутного капіталу, яке можливе тільки за рахунок:

— нерозподіленого прибутку за результатами попереднього року;

— додаткових внесків учасників.

Вивчення рівності сум та узгодженості показників. Здійснюючи перевірку, аудитор слід перевірити тотожність величини капіталу, що відображена господарюючим суб'єктом у формі звітності № 1 «Баланс» по статті «Зареєстрований (пайовий) капітал» (рядок 300), розміру капіталу, зафіксованому в Статуті. Така відповідність є контрольною, а її необхідність впливає з діючого порядку обліку.

Відповідно до даного порядку після державної реєстрації статутний капітал у сумі, зафіксованій у Статуті, відображається по кредиту рахунку 40 у кореспонденції з рахунком 46.

Слід також перевірити дотримання інших тотожностей [4]. Так, повинна бути забезпечена узгодженість показників в наданих формах звітності. Розмір статутного капіталу на початок і кінець року, що відображається в Балансі, повинен відповідати сумі по статті «Зареєстрований (пайовий) капітал» Звіту про власний капітал. Оскільки підприємства складають звіт на підставі даних бухгалтерського обліку, то суми за зазначеними рядками повинні співпадати з кредитовим сальдо по рахунку 40 за станом на відповідні дати, інформація щодо яких міститься в журналі-ордері №7-с.-г. Результати перевірки аудитор відображає в робочому документі.

Аудитор має встановити відповідність ведення аналітичного обліку за рахунком 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал» вимогам забезпечення необхідною інформацією про засновників підприємства, стадії формування капіталу. Статутний капітал і фактична заборгованість засновників за внесками до статутного капіталу обліковуються і відображаються в звітності окремо [9; с. 77].

Висновки з проведеного дослідження. Розвиток ринкових відносин супроводжується істотними зрушеннями в складі й структурі джерел фінансового забезпечення господарської діяльності підприємства. Одним з основних показників, які характеризують його фінансову стійкість, стає величина власного капіталу. При проведенні перевірки аудитор повинен дотримуватися вимог діючого законодавства (закони, положення, нормативи та ін.). При перевірці формування статутного капіталу необхідно враховувати організаційно-правову форму підприємства, що перевіря-

ється. Тому вивчення операцій з капіталом доцільно починати з перевірки юридичного статусу та права здійснення статутних видів діяльності, складу засновників (учасників), структури і управління підприємства, а також фінансових можливостей для досягнення поставлених цілей діяльності.

Список використаних джерел

1. Міжнародні стандарти аудиту.
2. Цивільний Кодекс України від 16.01.2003 року № 436-IV, зі змінами та доповненнями.
3. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань господарських операцій підприємств і організацій: Затверджено наказом МФУ від 30.11.99 р. № 291 (зі змінами та доповненнями)
4. Методичні рекомендації з перевірки порівнянності показників фінансової звітності, затверджено наказом МФУ від 22.12.2008 р. № 1524
5. Національні положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»
6. Аудит: Навч. посіб. — 3-тє вид. перероб. і доп. / рекомендовано МОН / Гончарук Я.А., Рудницький В.С. — К., 2007.
7. Аудит: Теорія і практика / Дорош Н.І. — К., 2006; *Бондаренко Н.О.* Аудит суб'єктів підприємницької діяльності: Навчальний посібник / рекомендовано МОН України, 2004.
8. *Білик М.Д.* Організація і методика аудиту сільськогосподарських підприємств: Підручник.—К.: КНЕУ, 2003.—628 с.
9. *Бондар М.І.* Аудит в АПК: Навч. посібник. — К.: КНЕУ, 2009. — 267с.
10. *Пшенична А.Ж.* Аудит: Навчальний посібник. — К.: Центр учбової літератури, 2008. — 320 с.

УДК 657.371

Поліщук О.І., магістрант*

ДВНЗ «Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана»

ОРГАНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ АУДИТУ НАЯВНОСТІ І РУХУ МАТЕРІАЛІВ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПРИЗНАЧЕННЯ

У статті розглянуто особливості організації аудиторської перевірки операцій з матеріалами сільськогосподарського призначення

* Науковий керівник — д.е.н., професор Малюга Н.М.

та з'ясовано її вагоме значення у процесі діяльності і оцінки ефективності функціонування підприємства.

Ключові слова: аудит, матеріали сільськогосподарського призначення, організація аудиторської перевірки, оцінка ефективності функціонування підприємства.

В статье рассмотрены особенности организации аудиторской проверки операций с материалами сельскохозяйственного назначения и выяснено ее большое значение в процессе деятельности и оценки эффективности функционирования предприятия.

Ключевые слова: аудит, материалы сельскохозяйственного назначения, организация аудиторской проверки, оценка эффективности функционирования предприятия.

The article is devoted to the speciality of the audit of material resources of agricultural purposes, and was defined the great importance in the business activity and the enterprise effectiveness assessment.

Keywords: audit, inventory for agricultural purposes, organization process of audit, assessment of the enterprise effectiveness.

Вступ. Аудит матеріалів сільськогосподарського призначення — одна із найскладніших ділянок облікової роботи. З виходом України на міжнародний ринок, розвитком ринкових відносин зроблено величезну роботу як з формування правового поля щодо діяльності суб'єкта господарювання, так і з вдосконалення основних принципів управління. Однак на сьогодні організація аудиту матеріалів сільськогосподарського призначення не повною мірою відповідає сучасним вимогам ринку. Самостійність функціонування і відсутність обмежень діяльності суб'єктів господарювання надають можливість розробки і практичної реалізації оптимальних методів управління матеріалами сільськогосподарського призначення, що зумовлює актуальність наукових досліджень такого характеру.

Аналіз останніх джерел і публікацій. Дослідженню проблем обліку, аудиту і аналізу виробничих запасів, а в тому числі і матеріалів сільськогосподарського призначення у своїх працях приділяли увагу вітчизняні вчені-економісти: Бутинець Ф.Ф., Бурчевський В.З., Гуцайлюк З.В., Голов С.Ф., Горецька Л.Л., Дем'яненко М.Я., Єфіменко В.І., Жилкіна Л.В. та інші.

Метою дослідження є вивчення теоретичних аспектів і практичного досвіду організації аудиту наявності і руху матеріалів сільськогосподарського призначення, відповідно до вимог нормативно-правових актів і внутрішніх правил підприємства.

Виклад основного матеріалу. Організація аудиторської перевірки операцій з матеріалами сільськогосподарського призна-

чення має вагоме значення у процесі діяльності і оцінки ефективності функціонування підприємства.

Матеріали сільськогосподарського призначення є виробничими запасами сільськогосподарського підприємства, або підприємства, що займається вирощуванням продукції сільського господарства в межах своєї звичайної діяльності.

Матеріали сільськогосподарського призначення:

- насіння та посадковий матеріал власного виробництва і придбаний;
- добрива органічні, мінеральні та ін.;
- засоби захисту рослин і тварин (пестициди, гербіциди, дефоліанти для рослинництва та біопрепарати і дезінфікуючі засоби для тваринництва);
- корми власного виробництва і придбані.

Операції із матеріалами сільськогосподарського призначення є не такими складними, як чисельними, і для їх перевірки суцільним методом витрачається невиправдана кількість часу і праці.

Тому, враховуючи оцінку стану обліку й внутрішнього контролю, аудитор може прийняти рішення щодо проведення вибіркової перевірки.

Методика аудиту матеріалів сільськогосподарського призначення містить ряд етапів, порядок яких відображено на рис. 1.



Рис.1 Етапи аудиторської перевірки наявності і руху матеріалів сільськогосподарського призначення

Етап 1. Аудиторські процедури з проведення аудиту наявності матеріалів сільськогосподарського призначення поділяються на процедури, що проводяться до, під час і після проведення інвентаризації [5].

Аудит наявності та стану збереження матеріальних запасів доцільно розпочати з ознайомлення з місцями зберігання матеріальних запасів, організацією складського господарства та станом складського обліку [3]. Після цього визначається коло вибірки для проведення інвентаризації матеріальних запасів, а у випадках виявлення суттєвих відхилень проводиться суцільна перевірка по об'єктах і ділянках обліку, а також визначається коло вибірки аудиту з матеріалами сільськогосподарського призначення.

Незалежно від виду цінностей інвентаризація може проводитись у такій послідовності:

- 1) перед початком інвентаризації беруть розписку у матеріально відповідальній особі про те, що всі документи про надходження і вибуття матеріальних засобів здані до бухгалтерії і що на складі не зберігаються цінності, які належать приватним особам;

- 2) проводиться підрахунок залишків матеріальних цінностей за їх видами і групами;

- 3) складається інвентаризаційний опис (акт). У разі встановлення порушень складається порівняльна відомість.

Після закінчення інвентаризації матеріально відповідальна особа дає розписку про те, що наявність всіх цінностей, зазначених в акті (описі), перевірено в її присутності і в зв'язку з цим претензій до інвентаризаційної комісії немає [4].

Етап 2. Особливостями проведення аудиту матеріалів сільськогосподарського призначення є перевірка повноти відображення в обліку надходження ресурсів за різними каналами окремо.

Під час проведення аудиту повноти, своєчасності та правильності оприбуткування матеріалів сільськогосподарського призначення необхідно вивчити такі питання:

- чи дотримуються на підприємстві порядку приймання і оформлення документів, що підтверджують факт надходження матеріалів сільськогосподарського призначення;

- правильність обліку та оцінки матеріалів сільськогосподарського призначення, що надійшли від постачальників;

- повноту оприбуткування матеріалів сільськогосподарського призначення у відповідності з документами постачальника з метою установити, чи не мали місця випадки неповного оприбуткування або повного неоприбуткування;

- чи відповідає якість одержаних матеріалів сільськогосподарського призначення характеристикам, що вказані в прибуткових документах, сертифікатах якості, лабораторних аналізах;

- перевіряється правильність оформлення актів на приймання матеріалів сільськогосподарського призначення у випадку, коли якісні або кількісні характеристики матеріалів, що надійшли, не відповідають тим, що вказані в супроводжувальних документах;

- чи правильно вказана ціна матеріалів сільськогосподарського призначення, фактична та залікова маса сільськогосподарської сировини, яка була придбана у населення. При цьому необхідно звернути увагу на визначення вологості, сортності та якості сировини, що оприбутковується [6].

У разі надходження матеріалів сільськогосподарського призначення аудиторі необхідно звернути особливу увагу на додержання податкового законодавства, зокрема щодо порядку нарахування і сплати ПДВ.

Етап 3. Оскільки матеріальні затрати у собівартості продукції і валових витратах діяльності підприємства становлять найбільшу питому вагу, одним з головних завдань під час аудиту матеріальних ресурсів є перевірка правильності, законності, доцільності та ефективності списання на витрати виробництва матеріалів, запасних частин, насіння, кормів, сировини, мінеральних добрив тощо [8].

При проведенні аудиту операцій щодо переміщення та вибуття матеріалів сільськогосподарського призначення необхідно перевірити:

- записи в книгах (регістрах) складського обліку для з'ясування порядку обліку операцій з вибуття матеріалів сільськогосподарського призначення;

- чи правильно відпускаються матеріали сільськогосподарського призначення зі складів підприємства;

- чи нормується відпуск матеріалів сільськогосподарського призначення зі складів;

- чи відповідає фактичне витрачання (використання) матеріалів сільськогосподарського призначення даним документів з їх використання;

- чи не створюються на складах необліковані резерви;

- чи правильно списуються отрутохімікати, мінеральні добрива, гербіциди, пестициди тощо;

- встановити, чи дійсно використовуються матеріали сільськогосподарського призначення за призначенням [7].

Етап 4. Агропромислові підприємства в Україні не відносяться до підприємств, підтвердження достовірності звітності яких аудиторським висновком є обов'язковим щороку, окрім підприємств, що зареєстровані як акціонерні товариства. Тому особливо важливим при проведенні аудиту і складанні аудиторського висновку є підтвердження достовірності початкових залишків на рахунках бухгалтерського обліку. Це пояснюється тим, що будь-яке відхилення в початкових залишках на рахунках бухгалтерського обліку спричиняє таке саме відхилення у фінансовій звітності, щодо достовірності якої аудитор висловлює незалежну думку [8].

Якщо аудиторська перевірка проводиться аудитором уперше, йому необхідно отримати докази того, що у початкових залишках по рахунках бухгалтерського обліку не існує невірних даних, які можуть істотно вплинути на фінансові звіти за попередній період; кінцеві залишки попереднього періоду були правильно перенесені у фінансові звіти поточного періоду; послідовно використовувалась відповідна облікова політика або інформація про зміни, які до неї вносились і були розкриті у встановленому порядку.

Етап 5. На п'ятому етапі аудитором здійснюється перевірка повноти розкриття інформації про матеріали сільськогосподарського призначення в бухгалтерській звітності підприємства.

На даному етапі слід виконати такі процедури:

- 1) перевірити відповідність усіх операцій з матеріалами сільськогосподарського призначення даному звітному періоду;
- 2) перевірити відповідність даних синтетичного та аналітичного обліку матеріалів сільськогосподарського призначення шляхом співставлення даних аналітичного обліку з оборотами та залишками по синтетичних рахунках обліку (порівнюються суми визначені в інвентарних картках та дані синтетичного обліку);
- 3) звірити дані фінансової звітності та бухгалтерського обліку матеріалів сільськогосподарського призначення шляхом: перевірити, чи вірно були перенесені кінцеві обороти попереднього звітного періоду по рахунку синтетичного обліку 20 у частині матеріалів сільськогосподарського призначення (субрахунок 208) на початок наступного періоду; співставити показники фінансової звітності на початок та кінець звітного періоду: суми по рядках форми 1 «Баланс» 1101 та форми 5 «Примітки до річної фінансової звітності» рядки 800 — 860; співставити показники фінансової звітності з відповідною обліковою інформацією реєстрів синтетичного та аналітичного обліку матеріалів сільськогоспо-

дарського призначення; за наявності коригувань вищезазначених сум проаналізувати розкриття інформації про причини та порядок проведення цих коригувань у примітках до фінансової звітності [6].

Висновки з проведеного дослідження. За результатами проведеного в процесі написання статті дослідження можна зробити ряд висновків:

1) Метою аудиту матеріалів сільськогосподарського призначення є висловлення аудиторської думки про те, чи складена фінансова звітність в усіх суттєвих аспектах щодо визнання достовірності, відображення в фінансовій звітності інформації щодо наявності, руху та використання матеріалів сільськогосподарського призначення суб'єктом господарювання відповідно до вимог нормативно правових актів та внутрішніх правил підприємства.

2) Загальне визначення завдання аудиту матеріалів сільськогосподарського призначення полягає у встановленні достовірності й повноти відображення в бухгалтерському обліку та звітності всіх господарських фактів відносно залишків і руху матеріалів сільськогосподарського призначення

3) Перевірку операцій з матеріалами сільськогосподарського призначення рекомендується починати з аналізу їхньої оцінки, потім проводиться інвентаризація матеріалів сільськогосподарського призначення; перевірка повноти їхнього оприбуткування; аналіз правильності списання.

Можна зробити висновок, що аудит матеріалів сільськогосподарського призначення дуже складний процес, а також це ще й дуже важлива частина в загальному аудиті підприємства, так як може значно впливати на його кінцеві результати

Список використаних джерел

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996-XIV, зі змінами та доповненнями.

2. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.93 р. № 3125- XI/ВВР, 1993 р., № 23, а 243 (із змінами і доповненнями) Положення (стандарт) бухгалтерського обліку «Запаси» (затверджено наказом Міністерства фінансів України № 246 від 20.10.99 р., зареєстровано в Міністерстві юстиції України за № 751/4044 від 02.11.99 р.).

3. Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, розрахунків та інших статей балансу: Затв. Наказом Головного управління Держаного казначейства України від 30.10.98 р. №90.

4. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів: Затв. Наказом Міністерства фінансів України від 10.01.2007 №2.

5. Білик М. Д. Організація і методика аудиту сільськогосподарських підприємств: Підручник. — К.: КНЕУ, 2009. — 628 с.

6. Бутинець Ф.Ф. Аудит: Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Бутинця Ф.Ф. — 2-ге вид., доп. і перероб. — Житомир: ПП «Рута», 2010. — 672 с.

7. Л.П.Кулаковська, Ю.В. Піча Організація і методика аудиту: Видавництво «Каравела», 2008. — 568 с.

8. Сагайдак Р. А. Організація внутрішнього аудиту і оцінка його ефективності в сільськогосподарських підприємствах [Електронний ресурс] / Р. А. Сагайдак // Облік і фінанси АПК. — 2011. — № 1. — С. 88–92

УДК 657.422.8

Прохоренко К.О., магістрант*

ДВНЗ «Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана»

ПОРЯДОК ОБЛІКУ ТА СПИСАННЯ ПРОСТРОЧЕНОЇ ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ У БЮДЖЕТНІЙ УСТАНОВІ

В статье рассмотрены особенности учета и списания просроченной дебиторской задолженности в бюджетных учреждениях и предложены пути уменьшения такой задолженности.

Ключевые слова: дебиторская задолженность, просроченная задолженность, расчеты с покупателями и заказчиками, инвентаризация расчетов.

У статті розглянуто особливості обліку і списання простроченої дебіторської заборгованості у бюджетних установах і запропоновано шляхи зменшення такої заборгованості.

Ключові слова: дебіторська заборгованість, прострочена заборгованість, розрахунки з покупцями та замовниками, інвентаризація розрахунків.

The article is devoted to the features of the account and the cancellation of outstanding receivables in public institutions and the ways of reducing this debt.

Keywords: trade receivables, arrears, payments from buyers and customers, inventory calculations.

Проблема обліку та аналізу дебіторської заборгованості присвячено ряд праць Ф. Ф. Бутинця, С. Ф. Голова, С. Грязновой,

* Науковий керівник – д.е.н., професор Сук П.Л.

В. Костюченко, О. М. Кияшко, О. Г. Лищенко, І. С. Серeda, Г. В. Савицької, М. Швайки та ін.

Метою статті є виявлення особливостей обліку простроченої дебіторської заборгованості та заборгованості, строк якої минув, визначення порядку списання такої заборгованості та розробки підходів щодо вдосконалення існуючих методик обліку дебіторської заборгованості.

Викладення основного матеріалу. Від початку формування ринкових відносин в Україні і донині існує чимало актуальних нерозв'язаних питань, пов'язаних з обліком дебіторської заборгованості. Це відповідно обумовлює постійний перегляд нормативних актів і регламентуючих документів, вироблення нових шляхів удосконалення організації та методики обліку розрахунків з дебіторами.

Наявність великої кількості невирішених проблем, недостатній ступінь їх вивчення стосовно сучасних змін в економіці, а також велике їх значення свідчать про необхідність подальшого дослідження питань обліку дебіторської заборгованості та роблять цю тему актуальною на наш час. Облік у бюджетних установах має свої особливості.

Багатоаспектність проблеми обліку дебіторської заборгованості зумовлена суперечливим характером нормативних документів, а також рівнем розробок окремих теоретичних і практичних аспектів методології її обліку.

У процесі господарської діяльності важливе значення має повнота і об'єктивність інформації, що пов'язана з дебіторською заборгованістю. Дебіторська заборгованість — фінансовий актив установи, що виникає унаслідок договірних відносин між двома юридичними особами, серед яких одна, що є власником активу, після настання відповідних умов угоди має право на отримання платежів, товарів, робіт і послуг.

Загальновідомо, що організація обліку у бюджетних установах не регламентується діючими Стандартами (Положеннями) бухгалтерського обліку. Тому, при розгляді сучасного стану бухгалтерського обліку дебіторської заборгованості слід керуватися нормативними актами, що регламентують засади облікової політики у бюджетних установах.

Одним з основних нормативів щодо формування та обліку дебіторської заборгованості є Інструкція з обліку коштів, розрахунків та інших активів бюджетних установ, затверджена наказом Державного казначейства України від 26.12.2003 р. за № 242. Вона передбачає єдині вимоги до порядку ведення бюджетними

установами бухгалтерського обліку руху коштів у касі, на рахунках в установах банків або в органах Державного казначейства, розрахунків з дебіторами та інших активів.

Відповідно до Інструкцій № 242 прострочена дебіторська заборгованість — це заборгованість, що виникає на 30-й день після закінчення терміну обов'язкового платежу згідно з укладеними договорами, або якщо дата платежу не визначена після виписування рахунку на оплату.

Дебіторська заборгованість, строк позовної давності якої минув, — дебіторська заборгованість, що обліковується після закінчення терміну позовної давності.

Безнадійна дебіторська заборгованість — поточна дебіторська заборгованість, щодо якої є впевненість про неповернення її боржником або за якою строк позовної давності минув [4].

До розрахунків з дебіторами бюджетної установи належать також і розрахунки науково-дослідних установ, навчальних закладів професійно-технічної освіти, виробничих майстерень і підсобних сільських господарств з покупцями та замовниками за:

- реалізовані матеріальні цінності, товари, виконані роботи та надані послуги, які здійснені установою до надходження від покупців і замовників оплати за них;

- перераховані авансові платежі та попередня оплата, які сплатила установа за товари, роботи та послуги, що будуть отримані нею у майбутньому (якщо подібні розрахунки передбачені чинним законодавством України та умовами договору).

Облік згаданих розрахунків ведуть за рахунком 35 «Розрахунки з покупцями та замовниками авансів за науково-дослідні роботи» за умовами угод яких передбачають попередню оплату. Залишок на цьому рахунку може бути як дебетовим, так і кредитовим.

Однак, цей залишок не завжди буде відтворювати реальний стан дебіторської заборгованості, оскільки у бюджетних установах стан доходів і витрат відображається у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження чи сплати коштів.

Щомісяця постачальник і покупець звіряють стан своїх розрахунків на підставі фактично одержаних матеріальних цінностей і проведених проплат і здійснюють перерахунок.

Остаточні (уточнені) розрахунки доцільно проводити в останній платіж місяця, щоб на звітну дату взаємна заборгованість була мінімальною.

Якщо вчасно не забезпечити погашення прострочену дебіторську заборгованість, то підприємство може попустити строк позовної давності, у межах якого можна звернутися до суду з вимогою про захист своїх прав або інтересів [1].

Загальна позовна давність встановлюється тривалістю у три роки. Для окремих видів вимог законом може встановлюватися спеціальна позовна давність: скорочена або більш тривала порівняно із загальною позовною давністю. Позовна давність, встановлена законом, може бути збільшена за домовленістю сторін.

Договір про збільшення позовної давності укладається у письмовій формі. Позовна давність, встановлена законом, не може бути скорочена за домовленістю сторін.

Якщо контрагент визнає свій борг чи обов'язок, то строк позовної давності переривається обчислюється заново. Діями, які підтверджують визнання боргу, може бути визнання контрагентом претензії чи письмове прохання відстрочити оплату заборгованості. Також таким підтвердженням може виступати підписаний уповноваженою особою божника (керівником) та бюджетною установою акту звірки взаєморозрахунків, який підтверджує наявність заборгованості у сумі, щодо якої виник спір [6, с. 44].

При виявленні проблемної заборгованості необхідно встановити причини її виникнення та визначити основні напрямки «профілактики» такої заборгованості.

Основні причини, що впливають на утворення дебіторської заборгованості у бюджетній установі, є:

- нереальний бюджет, де відсутні кошти в обсязі, достатньому для досягнення цілей і завдань поточної політики. Внаслідок цього бюджетні установи намагаються досягти своїх політичних цілей, порушуючи передбачені асигнування;

- слабка фінансова дисципліна розпорядників бюджетних коштів і відсутність системного внутрішнього контролю, які призводили до відволікання бюджетних коштів і недостовірності облікових даних;

- недостатність моніторингу та недосконалість форм фінансової звітності стосовно заборгованостей, що перешкоджає ефективному управлінню бюджетними коштами.

Найпоширенішою причиною утворення дебіторської заборгованості в бюджетних установах є несвоєчасна оплата за надані бюджетною установою платні послуги. Слід зазначити, що недієвість позовної роботи зумовлена відсутністю кваліфікованих юристів у закладах бюджетної сфери, а також неналежним рівнем юридичних знань у керівників спеціалістів [5, с. 36].

У разі порушення передбачених в угодах термінів поставок штрафні санкції, як правило, не застосовуються, а основними засобами впливу бюджетних установ на боржників є направлення їм претензійних листів, утім здебільшого це не дає очікуваних результатів.

До зростання дебіторської заборгованості призводять значні суми крадіжок і нестач унаслідок послабленого контролю за збереженням державного майна та недостатнього рівня претензійно-позовної роботи з повернення бюджетних коштів з боку керівників установ. Іншими причинами утворення дебіторської заборгованості є несвоєчасне відображення в обліку документів про отримання матеріальних цінностей, робіт, послуг (штучна заборгованість) і проведення централізованих розрахунків.

Дебіторська заборгованість, строк позовної давності за якою минув списують за рішенням керівника бюджетної установи для оцінки реального стану дебіторської заборгованості проводять інвентаризацію розрахунків з дебіторами. Для цього наказом керівника бюджетної установи створюють інвентаризаційну комісію, до складу якої обов'язково входить головний бухгалтер і працівник бухгалтерії, відповідальний за розрахунки з дебіторами. Під час інвентаризації розрахунків звіряють первинні документи та записи в регістрах обліку, а також перевіряють обґрунтованість сум відображених у відповідних рахунках. Усім дебіторам направляють акти звірки розрахунків за даними бухгалтерського обліку бюджетних установи, які вони мають підтвердити або забезпечити протягом 10 днів. За результати таких перевірок складають акт інвентаризаційної комісії, який підписують члени інвентаризаційної комісії та затверджує керівник бюджетної установи. До акту додають довідку з розшифруванням непогашеної заборгованості у розрізі дебіторів. У ній обов'язково вказують осіб, винних у пропусценні термінів позовної давності.

Дебіторську заборгованість списують за рішенням керівника бюджетної установи на підставі висновку інвентаризаційної комісії після підписання акта і довідки. Про таку подію обов'язково повідомляють вищу установу (її дозвіл не потрібен). Списану дебіторську заборгованість відображають на позабалансовому рахунку 07 «Списані активи і зобов'язання», де і обліковують не менше п'яти років.

Дебіторську заборгованість списують лише тоді, коли всі заходи стягнення (зокрема звернення до суду) не допомогли. Суму списаної дебіторської заборгованості відображають у Звіті про

заборгованість за бюджетними коштами. Прострочену дебіторську заборгованість також відображають у додатках до пояснювальної записки у розрізі КЕКВ [6, с. 45].

Отже, з метою зменшення дебіторської заборгованості, поліпшення фінансового стану бюджетних установ і підвищення ефективності використання бюджетних коштів можна виконати такі дії:

- розглянути доцільність затвердження для бюджетних установ форми звітності про стан претензійно-позовної роботи з погашення дебіторської заборгованості з метою здійснення подальшого аналізу.

- застосовувати методи ведення та організації управлінського обліку на сучасному етапі функціонування бюджетних установ, щоб отримувати інформацію не тільки в розрізі кодів бюджетної класифікації, а й за структурними підрозділами (відділеннями, факультетами, науковими підрозділами тощо).

Крім того, найрізноманітніший характер, щодо дебіторської заборгованості, носить інформація, яка формується за субрахунком 364. У зв'язку з цим, з метою забезпечення оперативного контролю за станом цих розрахунків, на нашу думку, доцільно було б запровадити у поточному обліку субрахунки четвертого порядку для кожного виду дебіторської заборгованості, а саме 3641, 3642, 3643. Запропонований варіант обліку стану розрахунків з іншими дебіторами забезпечить формування економічної інформації за їх видами, необхідної для оперативного контролю та прийняття невідкладних управлінських рішень.

Список використаних джерел

1. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV.
2. Постанова КМУ від 09.10.2006 № 1404, Питання попередньої оплати товарів, робіт і послуг, що закуповуються за бюджетні кошти.
3. Інструкція з інвентаризації матеріальних цінностей, розрахунків та інших статей балансу бюджетних установ № 90.
4. Інструкції з обліку коштів, розрахунків та інших активів бюджетних установ №242.
5. *Ключник Л.* Коли списати дебіторську заборгованість, за якою минув строк позовної давності // Все про бухгалтерський облік. — 2013. — № 120. — С. 36.
6. *Слонецька С.* Минув термін позовної давності дебіторської заборгованості: як бути бюджетній установі // Все про бухгалтерський облік. — 2013. — № 74. — С. 44–45.

БЮДЖЕТУВАННЯ ЯК ПЕРЕДУМОВА ВДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ФІНАНСОВОГО ПЛАНУВАННЯ НА ПІДПРИЄМСТВІ

У статті обґрунтовано необхідність бюджетування і фінансового планування, їх значення у формуванні ефективної системи управління підприємством.

Ключові слова: бюджетування, бюджет, фінансові ресурси, ефективність, фінансове управління, контроль.

В статье аргументировано необходимость бюджетирования и финансового планирования, их значение в формировании эффективной системы управления предприятием.

Ключевые слова: бюджетирование, бюджет, финансовый ресурс, эффективность, финансовое управление, контроль.

In the article it is proved the necessity of budgeting and financial planning, their importance in the formation of an effective system of management.

Keywords: budgeting, budget, financial resources, efficiency, financial management, control.

Вступ. В умовах побудови ринкової економіки зростає значення ретельно опрацьованих, збалансованих планів на всіх етапах управління підприємством. Ефективне управління фінансами починається з бюджетування, кожній фірмі необхідно впроваджувати систему внутрішньфірмового планування як технологію фінансового планування, обліку і контролю доходів і видатків, отриманих від бізнесу на всіх рівнях управління, яка дозволить аналізувати отримані і прогнозні фінансові показники. Найцінніше, що дає внутрішньфірмове планування, — це координування всіх сторін діяльності, зусиль всіх підрозділів на досягнення кінцевого результату і, як наслідок, підвищення ефективності і фінансової стійкості.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблема фінансів сільськогосподарських підприємств розглядається багатьма вітчизняними вченими (Лишанський М.Л., Радіонова В.М., Терещенко О.О.) [6–8]. Так, М.Л. Лишанський розуміє під фінансами діючі грошові економічні відносини, пов'язані з розподілом та перерозпо-

* Науковий керівник — к.е.н., доцент Висоцька О.М.

ділом сукупного суспільного продукту. В.М. Радінова характеризує фінансові ресурси підприємства як «грошові доходи й надходження, що перебувають у розпорядженні суб'єкта господарювання й призначені для виконання фінансових зобов'язань». Ідентичні погляди у О.О. Терещенка, який під фінансовими ресурсами розуміє кошти, наявні в розпорядженні підприємства. Вагомий внесок у розробку теоретичних й методологічних основ планування фінансового бюджету та бюджетування внесли зарубіжні вчені Діккі Террі, Друрі К., Кінг Альфред М., Майер Е., Райан Б., Фалуді А., Фостер Дж., Хан Д., Хорнгрен Ч.Т., Шим Джай К. й інші. Але використовувати західні концепції без їх адаптації до вітчизняних умов господарювання є недоцільним у зв'язку з наявністю ряду суттєвих національних особливостей менеджменту, системи обліку й звітності, рівня інформаційного забезпечення.

Метою статті є дослідження економічної сутності бюджетування на підприємстві та визначення місця у системі фінансового управління.

Виклад основного матеріалу. Технології бюджетування в нашій країні дотепер ще не сформувалися у вигляді стійких і широко поширених методологій. У той же час, керівники вітчизняних підприємств часто відчують складнощі, пов'язані з підвищенням рівня витрат, поганою дисципліною виконання завдань, втратою прозорості і ясності в системі управління організацією, зниженням ефективності діяльності і погіршенням фінансових показників. У результаті — недофінансовуються дійсно важливі завдання, невірно розставляються пріоритети, підприємство діє неефективно по ряду напрямів, причому неможливо встановити відповідальних за це осіб.

Бюджетування ж пов'язує всі задачі з конкретними цілями підприємства, чітко визначає відповідальних осіб по кожній сфері і завданню, дозволяє ефективно управляти фінансовими ресурсами підприємства, стимулює керівників відділів до максимально ефективної роботи, робить всю діяльність прозорою і ясною для вищого керівництва. Тому бюджетування останнім часом стало актуальним завданням в організації роботи підприємств.

Необхідність впровадження системи бюджетування на вітчизняних підприємствах обґрунтовується за допомогою таких факторів: у сучасних умовах у багатьох підприємств виникла необхідність знаходити внутрішні резерви зниження витрат, обґрунтувати оптимальний рівень витрат фінансових коштів, оптимізації податкової політики й інших завдань, пов'язаних з удосконаленням системи управління підприємством [2].

Існуючі системи управління витратами більшості підприємств значною мірою орієнтовані на вирішення короткострокових і точних задач, розробка ж системи бюджетування дозволяє не тільки визначити орієнтири цього розвитку чи досягти спільності розуміння задач структурними підрозділами підприємства, але і створити надійну та гнучку систему управління витратами, спрямовану на вирішення питань бюджетної, кредитної, інвестиційної політики, управління фінансовими потоками, доходами, витратами, оцінки результатів своєї діяльності [1, 3].

Бюджетування — це не просто кількісне обґрунтування плану, але й механізм управління, який дозволяє координувати роботу співробітників усіх підрозділів підприємства для досягнення спільної мети, показник якості управління на підприємстві, відповідності рівня його менеджерів та управлінських рішень сучасним вимогам [4, 5].

Характерні особливості бюджету підприємства як елементу фінансового управління подано в табл. 1.

Саме через бюджет найкраще подається формалізація цілей та їх узгодження (координація) з економічним потенціалом, фінансовими ресурсами за обсягами й термінами, створюються умови для досягнення найбільш ефективних результатів діяльності підприємств при множинності напрямків бізнесу чи кількості підрозділів.

За допомогою бюджетного управління можливе вирішення таких завдань: створити ефективну систему управління фінансами; перетворити компанію у «фінансово-прозору», тим самим підвищити її інвестиційну привабливість; оптимізувати доходи й витрати як у цілому по компанії, так і по окремих її структурних підрозділах; одержувати консолідовану звітність; будувати й оцінювати показники ліквідності, рентабельності компанії й окремих її бізнесів; підвищити ефективність управління компанією ув цілому [3, с. 101].

Бюджетування як систему фінансового управління мінімальної конфігурації можна подати у вигляді економічних, аналітичних та фінансових блоків які об'єднують заходи, що необхідні для ефективної діяльності підприємств (рис. 1).

Бюджетування дозволяє наперед оцінювати фінансову спроможність окремих видів бізнесу і продукції, що виробляється, забезпечуючи фінансову стійкість усього підприємства. Зростання ефективності використання наявних у розпорядженні підприємства і його окремих структурних підрозділів ресурсів, активів і відповідальності керівників різного рівня управління за надані в їхнє розпорядження ресурси та активи (за перевищення лімітів товарних запасів, за прострочення оплати товарних кредитів тощо). Бюджетування допомагає встановлювати ліміти витрат ре-

сурсів і нормативи рентабельності чи ефективності за окремими видами продукції, видами бізнесу і структурними підрозділами підприємства. Перевищення встановлених лімітів — сигнал небезпеки, привід для того, щоб розібратися, якими є справи на конкретній ділянці, і визначити шляхи вирішення.

Таблиця 1

ХАРАКТЕРНІ ОСОБЛИВОСТІ БЮДЖЕТУ ПІДПРИЄМСТВА

Ступінь охоплення функціональних сфер	Ступінь охоплення організаційних підрозділів	Взаємозв'язок бюджетних показників
Повне охоплення у відповідності з сферою ділової активності : виробництво, збут, постачання, інвестування, фінансування, оподаткування, розрахунки з дебіторами й кредиторами, розподіл прибутку, управління грошовими потоками	Повне охоплення : відділи збуту, постачання, виробництва, обслуговуючі підрозділи, інші функціональні служби	Координація в рамках загальної системи бюджетів підприємства, відповідних показників за сферами діяльності й центрами відповідальності. Балансування доходів й витрат, надходжень й виплат грошових коштів, приросту активів і капіталу
Принцип декомпозиції	Зв'язок з системою бухгалтерського обліку	Ступінь формалізації та обов'язковість виконання
Консолідація первинних елементів (статей доходів, витрат тощо) у розрізі центрів відповідальності. Кожний бюджет вищого рівня управління є сумою бюджетів нижніх рівнів. Останні, визначаються як сума окремих статей деталізованих до необхідного керівникам рівня	Бюджетні показники співпадають з бухгалтерським контуром, деталізація бюджетних показників ідентична деталізації даних в аналітичному обліку за основними позиціями. Вихідні документи загального консолідованого бюджету аналогічні формам фінансової звітності. Відхилення від бюджету фіксуються бухгалтерським підрозділом й включаються до звітів про виконання бюджету	Офіційно затверджується керівниками у вигляді письмового документа. Відповідальність за складання, контроль і виконання бюджету входить до посадових обов'язків і закріплюється у посадових інструкціях

Призначення бюджетування:

1. Розроблення системи координат для бізнесу, бази вихідних даних для фінансового аналізу і фінансового менеджменту, пере-

ведення системи планування з натуральних і фізичних одиниць виміру на фінансові показники, підвищення фінансової обґрунтованості рішень, що приймаються, на всіх рівнях управління.

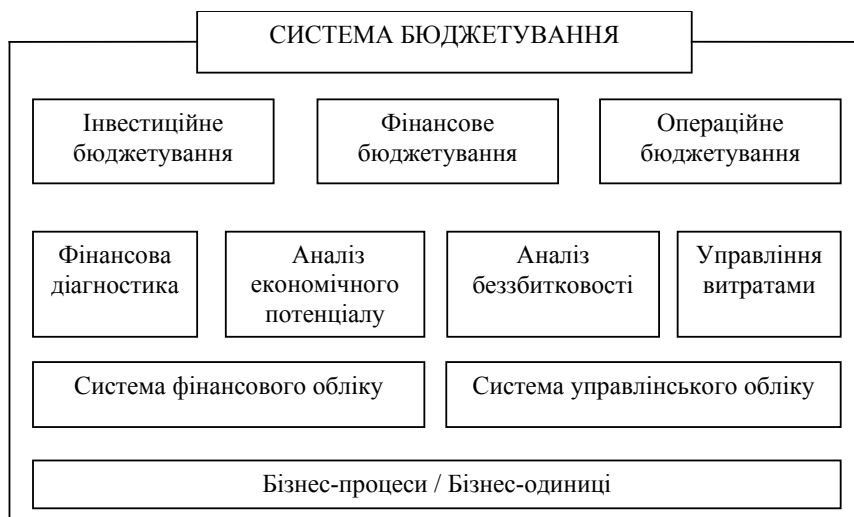


Рис. 1. Система фінансового управління підприємством мінімальної конфігурації

2. Створення можливості для оцінювання інвестиційної привабливості окремих проектів, які реалізує або якими має намір зайнятися в майбутньому підприємство. В умовах дефіциту інвестиційних ресурсів не менш важливо визначити, куди потрібно вкласти гроші в першу чергу. За відсутності бюджетування неможливо, по-перше, розмежувати високо-, низько- та нерентабельні види бізнесу, а по-друге, вирішити, які з низькорентабельних видів бізнесу слід усе-таки розвивати і далі з тієї простої причини, що вони приносять основну масу прибутку.

3. Підвищення обґрунтованості виділення фінансових і не фінансових ресурсів за окремими напрямками господарської діяльності і видами бізнесу, більш точне визначення напрямків інвестиційної політики, напрямків реструктуризації підприємства.

4. Перетворення фірми на фінансове прозору, зрозумілу у фінансовому відношенні для тих, хто вклав у цей бізнес свої гроші. Зміцнення фінансової дисципліни і поєднання стимулювання більш ефективної роботи структурних підрозділів в інтересах усього підприємства. Ідеться насамперед про те, що бюджету-

вання — це основа фінансової дисципліни на підприємстві, передусім підвищення відповідальності керівників різного рівня управління за фінансові результати, досягнуті очолюваними ними структурними підрозділами. Дуже важливою є роль бюджетування в забезпеченні контролю над усіма видами витрат, за які може нести відповідальність конкретний керівник, у встановленні так званого контролю знизу. Проведення постійного моніторингу фінансової ефективності окремих видів господарської діяльності і структурних підрозділів. Контроль над зміною фінансової ситуації на підприємстві, підвищення фінансової стійкості і поліпшення фінансового стану як фірми в цілому, так і окремих структурних підрозділів і видів бізнесу. Сьогодні бюджетування застосовується в кращому випадку для того, щоб контролювати окремі показники, наприклад розміри дебіторської чи кредиторської заборгованості, але зовсім не для того, щоб керувати активами підприємства, надійно визначити інвестиційну привабливість окремих напрямків господарської діяльності.

Об'єктом бюджетування є підприємство, яке представляє собою складну соціально-економічну систему, а тому і процес бюджетування як моделювання та відображення господарської діяльності підприємства повинен відбуватися на основі системного підходу. Системний підхід, як вказують фахівці, представляє собою форму застосування теорії пізнання і діалектики до дослідження процесів, що відбуваються в природі, суспільстві. Його суть полягає в реалізації вимог загальної теорії систем, згідно якої кожен об'єкт в процесі його дослідження розглядається як велика і складна система, і одночасно, як елемент ще більшої системи.

Висновки. Бюджет є певним методом регулювання діяльності та інструментом у прийнятті рішень при умові, що безпосередньо на підставі останнього здійснюється погодження дій між різними підрозділами на підприємствах, а також здійснюється координація різних напрямків їх діяльності. Крім того, бюджет дозволяє більш раціонально розподіляти ресурси й здійснювати попередній контроль (шляхом визначення поточних цілей і завдань, попередньої оцінки доцільності та ефективності дій), що буде сприяти підвищенню ефективності діяльності.

Список використаних джерел

1. Білик М.Д. Бюджетування у системі фінансового планування // Фінанси України. — 2004. — №3. — С. 97–109

2. *Исаев Д.* Функции бюджетирования и их реализация в информационных системах / Д. Исаев // Финансовая газета. — 2002. — № 31(555). — С. 14–15.

3. *Ковтун С.* Бюджетування на сучасному підприємстві, або Як ефективно управляти фінансами / С. Ковтун. — Х. : Фактор, 2005. — 340 с.

4. *Колесников С.* Бюджетирование — теория, реальность и реализация / С. Колесников // Корпоративные системы. — 2002. — № 4. — С. 38–42.

5. *Косарев О. Й.* Методологія бюджетування діяльності підприємств : Навч. посібник / О. Й. Косарев, В. М. Волик. — К. : НАУ, 2004. — 96 с. 7

6. *Лишанский М.Л.* Краткосрочное кредитование сельскохозяйственных предприятий / М. Л. Лишанский, И. Б. Маслова. — М.: Юнити-Дана. 2000. — 287 с.

7. *Радионова В.М.* Финансовая устойчивость предприятия в условиях инфляции / В. М. Радионова, М. А. Федотова. — М.: Перспектива, 1995. — 98 с.

8. *Терещенко О.О.* Фінансова діяльність суб'єктів господарювання : навч. посіб. / Терещенко О. О. — К.: КНЕУ, 2003. — 554 с.

УДК 657.24

Руденко В.І., магістрант*

ДВНЗ «Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана»

ДОКУМЕНТАЛЬНЕ ОФОРМЛЕННЯ РОЗРАХУНКІВ ЗА ФІКСОВАНИМ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИМ ПОДАТКОМ

В статье исследовано документальное оформление расчетов по фиксированному сельскохозяйственному налогу и приведена методика заполнения отчетности и документов субъекта предпринимательской деятельности для получения статуса плательщика ФСН.

Ключевые слова: фиксированный сельскохозяйственный налог, документальное оформление, сельское хозяйство, налоговая декларация, отчетность.

У статті досліджено документальне оформлення розрахунків за фіксованим сільськогосподарським податком та наведено методику заповнення звітності та документів суб'єкта підприємницької діяльності для отримання статусу платника ФСП.

* Науковий керівник – д.е.н., професор Сук П.Л.

Ключові слова: фіксований сільськогосподарський податок, документальне оформлення, сільське господарство, податкова декларація, звітність.

In the article the documentation for fixed agricultural tax and the method of filling out reports and documents business entity to become a payer FAT.

Keywords: fixed agricultural tax, documentation, agriculture, tax return, reporting.

Постановка проблеми. Сільське господарство — одна з провідних галузей економіки України. Державна підтримка розвитку сільськогосподарського виробництва, інших галузей АПК має бути спрямована на гарантування продовольчої безпеки країни, створення умов конкурентоспроможності сільськогосподарської продукції, забезпечення захисту товаровиробників, що має велике значення не лише для аграрної сфери, а й для усього народного господарства України. З цією метою відповідно до чинного законодавства України існує система оподаткування за фіксованим сільськогосподарським податком. Але для отримання реєстрації як платника ФСП особа має своєчасно відзвітувати — подати органу доходів і зборів пакет документів. У зв'язку з цим, вивчення документального оформлення розрахунків за фіксованим сільськогосподарським податком є на часі. Це і вказує на актуальність теми дослідження.

Аналіз останніх джерелі публікацій. Слід зазначити, що документальне оформлення розрахунків за фіксованим сільськогосподарським податком не могло залишитися поза увагою дослідників фінансово-економічних відносин. Зокрема, вивченню проблематики функціонування цієї податкової форми в Україні присвячено праці відомого зарубіжного дослідника податків і податкових відносин — Кєрола С. Леонарда, а також знаних вітчизняних науковців — М.Я. Дем'яненка, Д.І. Деми, Л.Д. Тулуша, В.П. Синчака та інших вчених. Однак, проблеми, пов'язані з документальним оформленням розрахунків за ФСП, потребують подальших досліджень і вдосконалень.

Метою дослідження є детальне вивчення документального оформлення розрахунків за фіксованим сільськогосподарським податком.

Виклад основного матеріалу дослідження. Для отримання реєстрації як платника ФСП особа має своєчасно відзвітувати — подати органу доходів і зборів, в даному випадку органу доходів і зборів за місцем своєї реєстрації, документи за переліком наведеним в табл. 1, а саме визначити суму ФСП на поточний рік і до 20 люто-

го поточного року подати до органу доходів і зборів загальну та звітну податкову декларацію з фіксованого сільськогосподарського податку та розрахунок частки сільськогосподарського товаровиробництва, додаток до податкової декларації з ФСП «Відомості про наявність земельних ділянок»(ст. 308 п. 308.1 ПКУ) [1].

Довідка про набуття або підтвердження статусу платника податку видається протягом 10 робочих днів з дати подання сільськогосподарським товаровиробником податкової декларації або заяви органом доходів і зборів за місцезнаходженням такого. У наступному році такий суб'єкт підприємницької діяльності є платником фіксованого сільськогосподарського податку [1].

З метою забезпечення виконання сільськогосподарськими товаровиробниками вимоги отримання реєстрації як платника ФСП наказом Міністерства доходів і зборів України від 30.12.2013 № 864 було затверджено форму Податкової декларації з ФСП [3], а наказом Мінагрополітики України від 26.12.2011 № 772 був затверджений Розрахунок частки сільськогосподарського товаровиробництва [2].

У Податковій декларації з фіксованого сільськогосподарського податку і у Відомості про наявність земельних ділянок зазначають інформацію тільки про ті земельні ділянки, які розташовані на території адміністративного району [5].

Таблиця 1

**ЗВІТНІСТЬ ТА ДОКУМЕНТИ СУБ'ЄКТА ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ
ДЛЯ ОТРИМАННЯ СТАТУСУ ПЛАТНИКА ФСП**

Звітність та документи	Орган доходів і зборів
Загальна податкова декларація з ФСП на поточний рік щодо всієї площі земельних ділянок, з яких справляється ФСП (сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ, багаторічних насаджень), та/або земель водного фонду внутрішніх водойм (озер, ставків та водосховищ), в тому числі додаток до податкової декларації з ФСП «Відомості про наявність земельних ділянок»	За місцезнаходженням сільськогосподарського товаровиробника (місцем перебування на податковому обліку)
Звітна податкова декларація з ФСП на поточний рік окремо щодо кожної земельної ділянки, в тому числі додаток до податкової декларації з ФСП «Відомості про наявність земельних ділянок»	За місцем розташування земельної ділянки
Розрахунок частки сільськогосподарського товаровиробництва за попередній звітний (податковий) рік	За місцезнаходженням сільськогосподарського товаровиробника та за місцем розташування земельної ділянки

Перш ніж заповнювати декларацію, спочатку слід заповнити додаток до неї — Відомості про наявність земельних ділянок (*дали додаток*). А вже потім на підставі його даних заповнити саму декларацію.

Особливість додатка в тому, що в ньому відображають інформацію про кожний документ, що встановлює право власності та/або користування земельною ділянкою, тобто про кожний держакт на право власності або постійного користування землею, а також про кожний договір оренди (чи інший документ, на підставі якого підприємство користується землею) [7].

У заголовній частині Додатка, у графі «№», зазначають номер Додатка, який має відповідати графі 1.1.Т декларації.

Додаток підписують керівник і головний бухгалтер підприємства.

Заповнивши Додаток, слід заповнювати декларацію. Спочатку потрібно заповнити заголовну частину декларації.

Є два види податкових декларацій із ФСП:

- загальна (щодо всієї площі земельних ділянок, з яких справляється ФСП), яка подається сільгосппідприємством до органу доходів і зборів за своїм місцезнаходженням;
- звітна декларація з податку на поточний рік окремо щодо кожної земельної ділянки — подається до органу доходів і зборів за місцем розташування такої земельної ділянки [6].

При цьому в титульній частині декларації проставляється позначка «Х» у клітинці «Звітна» або «Загальна» рядка «Тип декларації».

Якщо у платника ФСП усі земельні ділянки розташовані в межах території одного органу місцевого самоврядування за місцезнаходженням такого платника, то він подає до органу доходів і зборів одну податкову декларацію з ФСП, яка одночасно є і звітною, і загальною, але позначка «Х» у такій декларації зазначається у клітинці «Звітна» рядка «Тип декларації».

Якщо платник ФСП має земельні ділянки, розташовані як за місцем його реєстрації, так і на території іншого органу місцевого самоврядування, то до кожного з органів доходів і зборів за місцем розташування таких ділянок необхідно подати «Звітну» податкову декларацію, а за своїм місцезнаходженням — «Загальну».

Якщо платник ФСП за місцем своєї реєстрації не має земельних ділянок, то до органу доходів і зборів за його місцезнаходженням подається лише «Загальна» декларація, а «Звітні» — до органів доходів і зборів за місцем розташування земельних ділянок.

У податковій декларації з ФСП також зазначається найменування платника податку, ідентифікаційний код за ЄДРПОУ, код організаційно-правової форми господарювання, місцезнаходження платника податку, за бажанням платника — електронна адреса, а також найменування органу доходів і зборів за основним місцем обліку платника, та найменування органу доходів і зборів, до якого подається податкова декларація з ФСП, за місцем розташування земельних ділянок.

Код органу місцевого самоврядування за місцем розташування земельних ділянок за КОАТУУ проставляється у податковій декларації з ФСП, яка подається до органу ДПС за місцезнаходженням земельних ділянок (при поданні загальної податкової декларації з ФСП — не проставляється).

У рядку 1.1.Т фіксують порядковий номер декларації за поточний рік. Наприклад, для загальної декларації тут запишуть «1», звітної — «2», «3» тощо (залежно від кількості звітних декларацій). Якщо пізніше буде подано нову декларацію (наприклад, у зв'язку з появою нових земельних ділянок), то їй присвоять номер «4» тощо.

Основну (розрахункову) частину декларації готують на підставі Додатка. У разі зміни площі сільгоспугідь та/або земель водного фонду протягом податкового періоду або в разі виявлення помилки платник зобов'язаний уточнити суму податкових зобов'язань [6].

Декларація з ФСП підписується керівником підприємства, головним бухгалтером (вказуються їхні прізвища, ініціали, проставляється дата заповнення) і скріплюється печаткою підприємства [6].

Одним із ключових документів, необхідних для набуття або підтвердження статусу платника ФСП, є Розрахунок частки сільськогосподарського товаровиробництва. Частка сільськогосподарського товаровиробництва — це питома вага доходу сільськогосподарського товаровиробника, отриманого від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки, у загальній сумі його доходу, що враховується під час визначення права такого товаровиробника на реєстрацію як платника ФСП [6].

Відповідно до ст. 301 ПКУ платниками ФСП можуть бути сільськогосподарські товаровиробники, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 % [1].

Дохід сільськогосподарського товаровиробника, отриманий від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробни-

цтва та продуктів її переробки, включає доходи визначається за даними бухгалтерського обліку і вказується в рядках 1.1 — 1.4 Розрахунку.

Рядок 1.5 Розрахунку «Доходи, отримані протягом останнього податкового (звітного) періоду від надання супутніх послуг» заповнюють тільки сільськогосподарські товаровиробники, які протягом звітного року утворені шляхом злиття, приєднання, перетворення, поділу або виділення [6].

У рядку 2 Розрахунку зазначають загальну суму доходу сільськогосподарського товаровиробника у податковому (звітному) році. У рядку 3 Розрахунку визначають величину, на яку зменшують загальну суму доходу сільськогосподарського товаровиробника, для чого підсумовують дані рядків 3.1, 3.2, 3.3, 3.4 та 3.5 Розрахунку.

У рядку 4 Розрахунку зазначають скориговану суму доходу сільськогосподарського товаровиробника, для чого визначають різницю між даними рядка 2 та рядка 3.

У рядку 5 Розрахунку визначають частку сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік як відношення даних рядка 1 Розрахунку до даних рядка 4 Розрахунку помножене на 100 [6].

Висновки з проведеного дослідження. Таким чином, для реєстрації чи підтвердження реєстрації платником ФСП сільськогосподарський товаровиробник повинен подати до органів доходів і зборів пакет документів, який здається раз на рік — не пізніше 20 лютого поточного року. З метою забезпечення виконання сільськогосподарськими товаровиробниками вимоги отримання реєстрації як платника ФСП наказом Міністерства доходів і зборів України від 30.12.2013 № 864 було затверджено форму Податкової декларації з ФСП, а наказом Мінагрополітики України від 26.12.2011 № 772 був затверджений Розрахунок частки сільськогосподарського товаровиробництва.

Список використаних джерел

1. Податковий Кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI.
2. Наказ Мінагрополітики України «Про затвердження Розрахунку частки сільськогосподарського виробництва та Методичних рекомендацій щодо його складання» від 17 грудня 2010 р. № 837.
3. Наказ Міністерства доходів і зборів України «Про затвердження форми Податкової декларації з фіксованого сільськогосподарського податку» № 864 від 30.12.2013.
4. Андрущенко І. Г. Науково-практичний коментар Податкового кодексу України. Т. 2: Розділи V-XX / Андрущенко І.Г., С.М. Безрутенко С.М., Клименко О.І. — Професіонал, 2011. — 984 с.

5. Стаднік С. ФСП-реєстрація: для кого та як // Все про бухгалтерський облік та звітність. — № 10. — 2012. — С. 47–51.

6. Фінашко.В. Складаємо та подаємо податкову звітність із ФСП // Баланс-Агро. — №5. — 2012. — С. 24–27.

7. Фіксований сільгосподаток — зміни на краще // Все про бухгалтерський облік та звітність. — №80. — 2011.

УДК 330.142.211

Савічева Ю.П., магістрант*

ДВНЗ «Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана»

МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОЦІНКИ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ У БУХГАЛТЕРСЬКОМУ І ПОДАТКОВОМУ ОБЛІКУ

У статті розглянуто основні проблеми оцінки основних засобів у бухгалтерському і податковому обліку. Опрацьовано питання визначення справедливої вартості основних засобів за каналами надходження.

Ключові слова: основні засоби, оцінка основних засобів, первісна вартість, справедлива вартість.

В статье рассмотрены основные проблемы оценки основных средств в бухгалтерском и налоговом учете. Проработаны вопросы определения справедливой стоимости основных средств по каналам поступления.

Ключевые слова: основные средства, оценка основных средств, первоначальная стоимость, справедливая стоимость.

In the article the basic problems of estimation of the fixed assets are considered in a book-keeping and tax account. The questions of determination of fair value of the fixed assets are worked out on the channels of receipt.

Keywords: fixed assets, valuation of fixed assets, at cost, fair value.

Постановка проблеми. Для правильної організації обліку основних засобів на підприємстві необхідно дотримуватись єдиного принципу їх оцінки. При цьому слід враховувати доцільність переоцінки та подальший економічний вплив на вибраний метод нарахування амортизації. В сучасних умовах діяльності промислових та інших підприємств проблема оцінки основних засобів є досить актуальною, так як від цього залежить достовірність, точ-

* Науковий керівник — к.е.н., доцент Козак Г.Я.

ність і правдивість відображення інформації у фінансовій звітності про майновий і фінансовий стан підприємства.

Аналіз останніх джерел і публікацій. Проблемам бухгалтерського обліку та оцінки основних засобів присвячені праці як вітчизняних, так і зарубіжних вчених-економістів, зокрема Я.В. Соколова, С.Ф. Голова, Г. Кірейцева, О. Бродкіна, Ф.Ф. Бутинця тощо. Проте на сьогодні залишаються невирішеними ряд питань, що потребує подальших досліджень.

Метою статті є дослідження методологічних аспектів оцінки основних засобів у бухгалтерському і податковому обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження: На сьогоднішній день розрізняють такі види оцінок основних засобів: первісна, залишкова, переоцінена, справедлива, ліквідаційна, вартість, що амортизується і чиста вартість реалізації. Проте в нормативно-правових актах з бухгалтерського та податкового обліку спостерігається неоднозначність у питаннях визначення сутності та оцінки основних засобів.

Згідно п. 4 П(С)БО 7 основні засоби — це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік). Також необхідно згадати, що об'єкт основних засобів визнається активом, якщо існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди від його використання та вартість його може бути достовірно визначена (п. 6 П(С)БО 7, МСБО 16) [3, 4].

Проте, в п.п. 14.1.138 ст.14 Податкового кодексу України дано ширше поняття основних засобів — це матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 2500 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 2500 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік) [1].

Як у бухгалтерському, так і в податковому обліку придбані (виготовлені) основні засоби зараховуються на баланс за первісною вартістю (п. 7 П(С)БО 7, п. 146.4 ст. 146 ПКУ). У той же час, пер-

вісна вартість безоплатно отриманих основних засобів і тих, що внесені до статутного капіталу підприємства дорівнює їх справедливій вартості (п. 10 П(С)БО 7). Відмінності при формування справедливої вартості основних засобів розглянуто в табл. 1.

Але під час придбання в постачальника кількох об'єктів основних засобів, зобов'язання за які визначені загальною сумою, у бухгалтерському обліку їх первісну вартість обчислюють, розподіливши цю суму пропорційно до справедливої вартості окремих об'єктів основних засобів, а в податковому — до звичайних цін окремих об'єктів основних засобів (п. 9 П(С)БО 7, п. 146.7 ст. 146 ПКУ). Тобто, у Податковому кодексі України і П(С)БО 7 використовуються різні термінологія.

Таблиця 1

**ВІДМІННОСТІ В ПІДХОДАХ ДО ОЦІНКИ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ
У БУХГАЛТЕРСЬКОМУ І ПОДАТКОВОМУ ОБЛІКУ**

Бухгалтерський облік	Податковий облік
1. Первісна вартість безоплатно отриманих основних засобів	
Оцінюються за справедливою вартістю на дату отримання з урахуванням витрат, передбачених п. 8 П(С)БО 7 (п. 10 П(С)БО 7)	Через відсутність витрат, пов'язаних з їх придбанням, не підлягають податковій амортизації. Податкова первісна вартість (що амортизується) не визначається — відповідної норми в ПКУ немає. Їх вартість включається до складу доходів на рівні не нижче від звичайної ціни (пп. 135.5.4 п. 135.5 ст. 135 ПКУ)
2. Первісна вартість внесених основних засобів до статутного капіталу	
Визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства його справедлива вартість з урахуванням витрат, передбачених п. 8 П(С)БО 7	Визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства вартість, але не вище за звичайну ціну (п. 146.8 ст. 146 ПКУ)
3. Первісна вартість основних засобів одержаних в порядку обміну на неподібний об'єкт	
Первісна вартість об'єкта основних засобів, придбаного в обмін (або частковий обмін) на неподібний актив, дорівнює справедливій вартості переданого немонетарного активу, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну (п. 13 П(С)БО 7)	Первісна вартість об'єкта основних засобів, отриманого в обмін (або частковий обмін) на неподібний об'єкт, дорівнює вартості переданого об'єкта основних засобів, яка амортизується, за вирахуванням сум накопиченої амортизації, збільшеній/зменшеній на суму коштів чи їх еквівалента, що була передана/отримана під час обміну, але не вище звичайної ціни об'єкта основних засобів, отриманого в обмін (п. 146.10 ст. 146 ПКУ)

Звичайна ціна — це ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору, якщо інше не встановлено Кодексом. Якщо не доведено зворотне, вважається, що така звичайна ціна відповідає рівню ринкових цін (пп. 14.1.71 п. 14.1 статті 14 ПКУ). Загально відомо, що на ринку формується також справедлива вартість об'єкта основних засобів [6].

Отже, базою для розподілу є ринкова вартість об'єктів основних засобів, що придбані. На сьогодні, для зарахування об'єктів основних засобів на баланс підприємства, переоцінки основних засобів для МСФЗ справедлива вартість встановлюється шляхом експертної оцінки фахівцями на замовлення [5].

Також можна помітити, що в табл. 1 не наведено канал надходження в порядку обміну на подібний об'єкт, оскільки в них знову ж таки використовується різна термінологія, а по суті різниці в оцінці немає. А саме, згідно п. 146.9 ст. 146 ПКУ первісна вартість об'єкта ОЗ отриманого в обмін на подібний об'єкт, дорівнює вартості переданого об'єкта основних засобів, що амортизується, за вирахуванням сум накопиченої амортизації, тобто дорівнює залишковій вартості згідно п. 12 П(С)БО 7. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливую вартість, то первісною вартістю є справедлива вартість переданого об'єкта з віднесенням різниці, що виникла, на витрати періоду (п. 12 П(С)БО 7), а у Податковому кодексі п. 146.9 ст. 146 сказано не вище за звичайну ціну об'єкта основного засобу, тобто ринкову вартість чи як наводилось вище справедливую вартість.

При оцінці основних засобів за каналами надходження необхідно врахувати розмежування на виробничі і невиробничі основні засоби. Тобто основні засоби, призначені для використання платником податку в господарській діяльності згідно з п. 144.1 ст. 144 Податкового кодексу України можуть бути враховані в податковому обліку та підлягають амортизації. Тоді як витрати на придбання (виготовлення) невиробничих основних засобів у податковому обліку не відображаються та не амортизуються. Треба зазначити, що для бухгалтерського обліку подібне розмежування не має значення і наведені вище правила застосовуються як для виробничих, так і для невиробничих основних засобів [7].

Висновки з проведеного дослідження. Отже, правильність оцінки та класифікації об'єктів основних засобів залежно від каналів надходження на підприємство може відрізнятись у бухгалтерську і податковому обліку, що впливає в подальшому на суми

амортизаційних відрахувань і показники фінансової звітності, тому слід враховувати всі особливості оцінки. Також для покращення оцінки та обліку основних засобів пропонується врегулювати та спростувати розбіжності П(С)БО 7 і Податковому кодексу України, що не дає в повній мірі реалізувати усі пріоритети оцінки основних засобів.

Список використаних джерел

1. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] / Законодавство України // — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [Електронний ресурс] / Законодавство України // — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
3. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» [Електронний ресурс] / Законодавство України // — Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_014
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] / Законодавство України // — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>
5. Закон України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» від 12.07.2001 № 2658-III [Електронний ресурс] / Законодавство України // — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2658-14>
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 07.07.1999 № 163 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] / Законодавство України // — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99>
7. Вороня Н. Основні засоби на підприємстві / Н. Вороня, Н. Білова, А. Свіріденко // Податки на бухгалтерський облік (спецвипуск). — 2012. — №10. — С. 5–120.
8. Бартерні операції: бухгалтерський і податковий облік // Вісник Міністерства доходів і зборів України. — 03.08.2012. — № 29 [Електронний ресурс] / — Режим доступу: <http://www.visnuk.com.ua/ua/print/model/pubs/id/>

ПОЗИЦІЯ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ УКРАЇНИ ТА МОЖЛИВОСТІ ЇЇ ЗМІЦНЕННЯ

У статті розглянуто поняття конкурентної позиції підприємств через призму її складових: конкурентних переваг підприємств, їх конкурентного потенціалу, конкурентоспроможності, конкурентної стратегії. Визначено особливості формування конкурентної позиції аграрних підприємств України, виділені найефективніші методи її оцінювання та запропоновані шляхи її підвищення.

Ключові слова: конкурентна позиція, конкурентна позиція аграрного підприємства, конкурентоспроможність, конкурентні переваги, конкурентний потенціал, конкурентна стратегія, методи оцінювання конкурентної позиції, зміцнення конкурентної позиції аграрних підприємств.

В статье рассмотрено понятие конкурентной позиции предприятий сквозь призму ее составляющих: конкурентных преимуществ предприятий, их конкурентного потенциала, конкурентоспособности, конкурентной стратегии. Определены особенности формирования конкурентной позиции аграрных предприятий Украины, выделено наиболее эффективные методы ее оценивания и предложены пути к ее повышению.

The definition of the competitive position of enterprises in the light of its components: competitive advantages of enterprises, its competitive potential, competitiveness, competitive strategy is presented in the article. The features of the formation of the competitive position of agricultural enterprises in Ukraine are defined, the most effective methods of its evaluation are selected and the ways to improve it are offered.

Постановка проблеми. Сучасний етап розвитку економіки України супроводжується низкою невирішених проблем, серед яких однією з найважливіших для більшості підприємств є проблема досягнення і збереження сталих конкурентних позицій. Особливо проблемним дане питання є для аграрних підприємств. Аграрне підприємство, яке прагне зберегти та захистити свої конкурентні позиції, повинне вміти не лише закріпитися на ринку, а і за потреби розширювати свій вплив на нові ринкові ніші без зменшення існуючих.

* Науковий керівник – к.е.н., доцент Коваль П.В.

Процес формування конкурентної позиції та конкурентоспроможності аграрних господарських структур ринкового типу, які здатні використовувати власні природні ресурси найефективніше, набуває все більшої важливості для економіки України, важливим завданням якої є забезпечити продовольчу безпеку держави та наповнити ринок продуктами вітчизняного виробництва.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичні і методологічні аспекти діяльності підприємства в умовах конкурентного середовища досить глибоко вивчені в наукових працях І. Ансоффа, Ю.Г. Козака, О.С. Виханського, Г.Л. Азоева, Р.А.Фатхутдінова, Ф. Котлера, М. Портера, А.П. Міщенко, З.Є. Шершньової, Г.Л. Азоева, М. Ахматової, Д.О. Барабаса, А.І. Наумова, І.О. Піддубного, А.І. Піддубної, М.Г. Сасенко, І. Миколенко, О.В. Лопатовської й інших вітчизняних і зарубіжних учених.

Формулювання мети та цілей статті. Метою статті є обґрунтування деяких теоретико-методичних основ формування і оцінювання конкурентної позиції аграрних підприємств (на прикладі ПАТ «Миронівське») та розробка практичних рекомендацій щодо її зміцнення для українських аграрних підприємств. Обрана мета зумовила необхідність розгляду і вивчення понять конкурентних переваг, конкурентного потенціалу, конкурентоспроможності та конкурентної стратегії, дослідження кола чинників, які визначають конкурентоспроможність аграрних підприємств, вивчення методів оцінювання конкурентної позиції.

Виклад основного матеріалу дослідження. Вітчизняні підприємства постійно стикаються зі складним завданням — необхідністю зміцнення їх конкурентних позицій, адже діяльність господарюючих суб'єктів перебуває у сфері впливу численних ринкових і конкурентних факторів.

Поняття конкурентоспроможності аграрних підприємств М.Й. Малік визначає як здатність суб'єктів економічної діяльності аграрної сфери пристосовуватись до нових умов господарювання, використовувати свої конкурентні переваги і перемагати в конкурентній боротьбі на ринках сільськогосподарської продукції та послуг, максимально ефективно використовувати земельні ресурси, якомога повніше задовольняти потреби покупця шляхом аналізу структури ринку і гнучко реагувати на зміну його кон'юнктури [3].

Управління конкурентними позиціями підприємства на ресурсних і товарних ринках потребує уточнення та визначення логіки взаємозв'язку категорій, які відображено на рис. 1.



Рис. 1. Взаємозв'язок категорій конкурентоспроможності підприємства

Зі схеми видно, що конкурентна позиція підприємства залежить від його конкурентоспроможності, яка, з одного боку, забезпечується конкурентними перевагами та конкурентним потенціалом підприємства, а з іншого — вимагає розроблення та реалізації конкурентної стратегії. Конкурентна позиція в свою чергу дозволяє завоювати найкращий конкурентний статус на ринку.

Конкурентна позиція сільськогосподарських підприємств має характерні особливості, пов'язані із специфікою сільського господарства як виду економічної діяльності. Тому, варто виділити фактори, які впливають на конкурентну позицію аграрних підприємств України. А.С. Донських пропонує виділити не лише зовнішні і внутрішні фактори конкурентоспроможності, а й ті, що створюються (керовані), і ті, що враховуються (некеровані) [1].

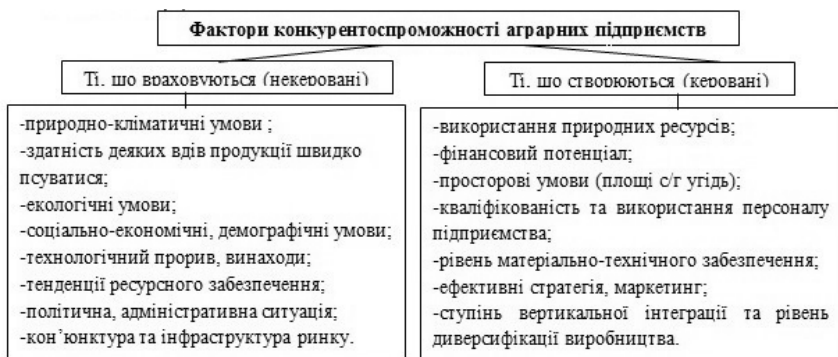


Рис. 2. Фактори конкурентоспроможності аграрних підприємств

Важливим процесом є оцінка конкурентної позиції підприємства, для якого використовують велику кількість методів: графічні, матричні та розрахункові.

Таблиця 1

МЕТОДИ ОЦІНЮВАННЯ КОНКУРЕНТНОЇ ПОЗИЦІЇ ПІДПРИЄМСТВ

Графічні	Розрахункові	Матричні
— Радіальна діаграма конкурентоспроможності	— Специфічні методи. — Комплексні (оцінка конкурентоспроможності продукції за ціною і якістю, самооцінка, теорія ефективної конкуренції). — Збалансована система показників	— атриція БКГ; — GAP-аналіз; — карта стратегічних груп конкурентів; — двокритеріальна матриця General Electric; — SWOT-аналіз; — SPACE-аналіз; — PEST-аналіз; — матриця «Привабливість галузі/конкурентоспроможність»; — матриця «Стадія розвитку ринку/конкурентна позиція»; — матриця «Стадія життєвого циклу продукції/конкурентна позиція»

Використання методів оцінювання конкурентної позиції можливе лише за умови наявності достовірної інформації про основних поточних, потенційних конкурентів. Основними факторами, що оцінюють при вивченні конкурентної позиції аграрного підприємства, є: ціна, якість, собівартість, урожайність основних культур і/або продуктивність худоби, кваліфікація та ефективність використання персоналу, використання науково-дослідних і конструкторських розробок, прибутковість, диверсифікація виробництва.

Методами, які ми розглянемо, будуть: багатокутник конкурентоспроможності та метод аналізу порівняльних переваг підприємств — конкурентів. Наведемо приклад розрахунку даних методів на основі порівняння трьох аграрних підприємств: ПАТ «Миронівське», ПСП «Колос» і ДП «Чайка», використовуючи результати їх діяльності за 2013 рік.

Щоб звести значення показників до єдиного вимірника, їх було оцінено від 1 до 9, де 1 — найгірше значення, 9 — найвище. Значення параметрів збільшуються від центра кола.

Особливу увагу звернемо метод аналізу порівняльних переваг підприємств-конкурентів.

Отже, можна зробити висновок, що ПАТ «Миронівське» займає середню ринкову і конкурентну позицію між конкурентами — ПСП «Колос» і ДП «Чайка».

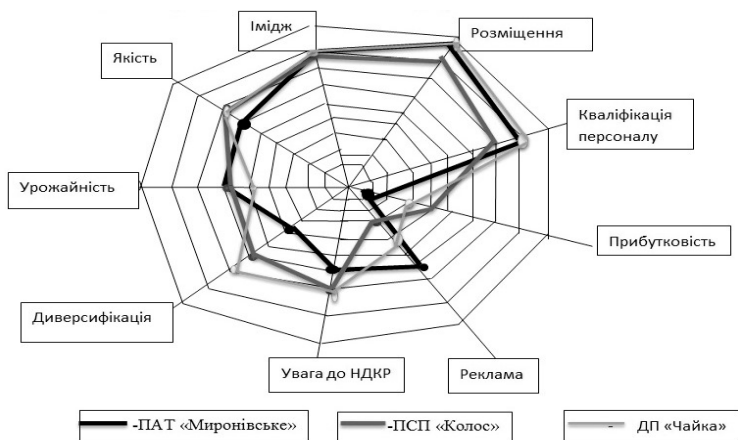


Рис. 3. Багатокутник конкурентоспроможності

Для гарантування підприємству стійких конкурентних позицій необхідно пам'ятати, що сучасна парадигма конкурентних переваг полягає у такому:

- 1) переваги перестали бути статичними, вони змінюються під впливом інноваційного процесу;
- 2) глобалізація бізнесу змушує підприємства враховувати національні й міжнародні інтереси;
- 3) держава розглядається як основа стратегії підприємства, а не тільки як місце, де підприємство здійснює свою діяльність [5, ст. 175].

Для вирішення існуючих проблем аграрних підприємств у формуванні своєї конкурентної позиції на ринку, необхідна реалізація таких заходів:

➤ **Заходи, які залежать від держави та частково від підприємств:**

- ✓ налагодження сучасної інфраструктури аграрного ринку;
- ✓ створення спеціалізованих банків для кредитування сільськогосподарських підприємств на засадах, що враховують їх особливості;
- ✓ збільшення експортного потенціалу вітчизняних виробників сільськогосподарської продукції через покращення репутації України на міжнародному ринку;
- ✓ посилення кооперації господарств населення — основних виробників сільськогосподарської продукції з дослідними установами;
- ✓ оцінювання та підвищення якості продукції відповідно до міжнародних стандартів;

✓ налагодження торговельної інфраструктури, зокрема оптової торгівлі.

Таблиця 2

КРИТЕРІЙ ТА ПОКАЗНИКИ ОЦІНЮВАННЯ КОНКУРЕНТНОЇ ПОЗИЦІЇ ПАТ «МИРОНІВСЬКЕ» ПОРІВНЯНО З ПСП «КОЛОС» ТА ДП «ЧАЙКА», 2013 Р.

Критерії та показники	ПАТ «Миронівське»	ПСП «Колос»	ДП «Чайка»
Фінансовий стан підприємства			
Коефіцієнт автономії	0,75	0,98	0,81
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,06	0,94	0,02
Коефіцієнт оборотності оборотних коштів	0,74	1,50	1,95
Ефективність організації збуту товарів			
Рентабельність продажу, %			
— пшениці озимої	0,41	31,48	4,75
— кукурудзи на зерно	2,85	x	-27,85
— вівса	0,73	-22,14	56,21
— соняшнику	1,73	x	-8,61
— сої	0,23	-4,08	x
— ріпаку озимого	0,68	13,87	35,21
Коефіцієнт затовареності готовою продукцією			
— пшениці озимої	19,62	5206,42	132,37
— кукурудзи на зерно	0,22	x	459,97
— ріпаку озимого	0,06	0	3,54
Конкурентоспроможність товарів			
Ціна товарів, грн/ц			
— пшениці озимої	130,96	148,62	122,37
— кукурудзи на зерно	98,77	x	100,77
— вівса	109,78	118,34	126,5
— соняшнику	269,00	x	250,87
— сої	272,56	294,19	x
— ріпаку озимого	276,67	287,52	251,77
Ефективність використання трудового потенціалу			
Кількість працівників, осіб	57	38	368
Кількість звільнень/приймів на роботу за 2013 рік, осіб	-12	x	-39
Рівень заробітної плати на 1 робітника за місяць, грн	1030,12	4140,73	2346,37

➤ *Заходи, що залежать від сільськогосподарських підприємств:*

- ✓ проводити оцінювання власних конкурентних переваг;
- ✓ вивчати конкурентні позиції, конкурентоспроможність основних конкурентів на ринку, можливість появи нових;
- ✓ впроваджувати передовий світовий досвід з організації виробництва та збуту, вдосконалювати систему розрахунків;
- ✓ забезпечувати постійне технологічне оновлення виробництва;
- ✓ впроваджувати ресурсоощадні виробничі цикли та інновації;
- ✓ розробляти заходи щодо забезпечення та своєчасності постачань матеріальних ресурсів необхідної якості та обсягів [2, с. 95–98].

Висновки. Процес оцінювання конкурентної позиції охоплює всі сфери діяльності підприємства і дає змогу знайти слабкі сторони, загрози з боку як поточних, так і потенційних конкурентів. Більшість аграрних підприємств України приділяють мало уваги оцінюванню власної конкурентної позиції. Проте, конкурентну позицію не достатньо лише оцінити, необхідно вміти використати отримані результати.

Високу конкурентну позицію підприємства необхідно постійно підтримувати на належному рівні, адже:

- високий рівень конкурентоспроможності створює певні гарантії для підприємства щодо його успішного функціонування та розвитку на ринку;
- хороші параметри у сфері конкурентоспроможності є позитивним сигналом для усіх суб'єктів ринку щодо ефективності діяльності підприємства [4].

Список використаних джерел

1. Конкурентоспроможність аграрних підприємств та фактори, що її визначають: [стаття] / А.С.Донських // К.: Дніпропетровський державний аграрний університет, — 2011.
2. Конкурентоспроможність ринкової позиції підприємства / О.В. Лопатовська // Вісник Хмельницького національного університету. — 2010. — № 6. — Т. 4.
3. Конкурентоспроможність аграрних підприємств: методологія і механізми: [монографія] / М.Й. Малік, О.А. Нужна. — К.: Інститут аграрної економіки, 2007. — 270 с.
4. Конкурентоспроможність підприємства, сутнісна та функціональна характеристики [стаття] / Д.А. Панасенко. — К.: Національний університет «Львівська політехніка», 2012.
5. Стратегия предприятия и стратегический менеджмент: Учеб. пособие / Ю.В. Соболев, В.Л. Дикань, А.Г. Дейнека, Л.А. Позднякова. — Х.: ООО «Олант», 2002. — 416 с.

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВИХОДУ ПРОДУКЦІЇ МОЛОЧНОГО СКОТАРСТВА

У статті розглянуто сутність процесу документування в бухгалтерському обліку, особливості документального оформлення операцій з виробництва продукції молочного скотарства, виявлено можливості для вдосконалення форм первинних документів.

Ключові слова: тваринництво, первинний документ, облік, продукція тваринництва, молочне скотарство.

В бухгалтерском учете, особенности документального оформления операций по производству продукции молочного скотоводства, выявлены возможности для совершенствования форм первичных документов.

Ключевые слова: животноводство, первичный документ, учет, продукция животноводства, молочное скотоводство.

The article describes the essence of the documentation process in accounting, features of documenting operations on production of dairy cattle, and identifies opportunities for improving the forms of primary documents.

Key words: animal breeding, primary document, accounting, livestock products, dairy cattle.

Постановка проблеми. На сучасному етапі характерною рисою розвитку бухгалтерського обліку на сільськогосподарському підприємстві є значне ускладнення процесу обліку готової продукції. Основними чинниками, які ускладнюють обліковий процес, є недостатній рівень законодавчого регулювання, низька технічна забезпеченість і рівень використання автоматизованих інформаційних систем в первинному обліку, недосконалість форм первинних документів. Разом з тим, управлінський персонал підприємства має необхідність у вчасному надходженні пвної, достовірної та неупередженої інформації щодо господарських процесів і явищ з метою підвищення продуктивності виробництва, забезпечення збереження та контролю за використанням наявних запасів, зростання конкурентоспроможності продукції на ринку та прийняття ефективних стратегічних управлінських рішень. Таким чином, всі наявні проблеми організації обліку виробництва продукції молочного скотарства на сьогодні є надзвичайно актуальними та потребують вирішення.

* Науковий керівник – к.е.н., доцент Мервенецька В.Ф.

Аналіз останніх джерел і публікацій. Облік продукції тваринництва має значну теоретичну базу як вітчизняного, так і міжнародного бухгалтерського обліку. Теоретичні основи з питань обліку виробництва продукції в тваринництві розглядалися у роботах таких учених, як Ф.Ф. Бутинець, П.І. Гайдуцький, В.Г. Гетьман, М.Я. Дем'яненко, Г.Г. Кірейцев, М.М. Коцупатрий, В.Г. Лінник, М.Ф. Огійчук, Л.Г. Ловінська, В.Б. Моссаковський, П.Т. Саблук, Л.К. Сук, А.М. Герасимович, В.Г. Швець, Л.С. Шатковська, М.І. Телегунь, М.В. Кужельний, В.П. Ярмоленко та інші. Загалом можна вважати, що проблеми обліку в галузі тваринництва висвітлені доволі повно. Разом з тим, на сьогодні ряд проблем в обліку виходу продукції молочного скотарства залишається не достатньо вивченим.

Постановка завдання. Метою написання даної статті є вивчення процесу виходу продукції молочного скотарства, виявлення та дослідження проблем документального оформлення, а також пошук можливих шляхів їх вирішення.

Виклад основного матеріалу дослідження. Процес бухгалтерського обліку готової продукції на підприємстві розпочинається з виявлення, вимірювання та реєстрації фактів, дій і подій з метою отримання повної, достовірної, актуальної, правдивої та неупередженої інформації про господарські операції. Документування виступає як спосіб первинного спостереження за діяльністю підприємства. Без належно оформленого документа не може бути здійснено бухгалтерського запису, також від цього залежить повнота й достовірність облікової інформації [1].

Важливість правильного оформлення господарських операцій відповідними документами пояснюється тим, що дані з первинних документів використовуються для складання фінансової, податкової, статистичної та інших видів звітності. Значення документів полягає також в тому, що їх використовують для оперативного управління господарством. Належним чином організована документація господарських операцій дозволяє запобігти порушенню платіжної, розрахункової та кредитно-фінансової дисципліни, втраті запасів; за допомогою документів здійснюють спостереження та контроль за рухом і матеріальних засобів. На підставі зафіксованих у документах даних здійснюють узагальнення та систематизацію господарських фактів.

В умовах використання обчислювальної техніки комп'ютерним шляхом складають первинні та зведені документи, які повинні відповідати вимогам Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» і мати такі обов'язкові реквізити: назву

документа (форми); дату і місце складання; назву підприємства, від імені якого складено документ; зміст та облік господарської операції, одиниці виміру; посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення; особистий підпис або інші дані, що дають можливість ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції [2].

Для організації первинного обліку продукції тваринництва встановлено обов'язковий перелік первинних документів. Форми первинних документів встановлені Методичними рекомендаціями щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів ув сільськогосподарських підприємствах [3].

Бухгалтерський облік на підприємстві повинен забезпечити контроль за виконанням планових завдань по випуску продукції; її зберігання за обсягом; своєчасною випискою документів на відвантаження та відпуску [7].

За цільовим призначенням і господарською цінністю сільськогосподарська продукція поділяється на основну, супутню та побічну.

Основною є продукція, використання якої може приносити найбільші економічні вигоди підприємству і отримання якої є метою утримання біологічних активів (у молочному скотарстві основною продукцією є молоко).

Супутньою є товарна продукція, яку одержують від біологічного активу одночасно з основною продукцією, відповідає встановленим стандартам або технічним умовам і призначена для подальшої переробки і реалізації. У молочному скотарстві супутньою продукцією є отриманий приплід.

Побічною є сільськогосподарська продукція, яку одержують від біологічного активу одночасно з основною, але вона має другорядне значення, а економічні вигоди від її використання є несуттєвими. Побічною продукцією молочного скотарства є гній.

Основним первинним документом з обліку надходження молока є Журнал обліку надою молока, який ведеться завідувачем ферми, бригадиром, оператором машинного доїння або старшою дояркою. В ньому за кожною дояркою щоденно записується кількість корів, що доються, кількість надоемого молока вранці, вдень, увечері. Завідувач ферми або інша посадова особа, яка має доручення від керівника господарства або структурного підрозділу, щоденно визначають відсоток жиру в молоці за кожною групою корів і перераховує прийняте молоко в одновідсоткове і стандартне [4, с. 345].

Журнал обліку надою молока ведеться в одному примірнику протягом 15 днів і зберігається на фермі. Кількість надоєного молока і його жирність підтверджує своїм підписом оператор машинного доїння. Для обліку щоденного надходження і витрачання молока протягом місяця на кожній фермі ведеться Відомість руху молока [5, с. 149].

По завершенні звітної періоду один примірник Відомості руху молока разом з Журналом надою молока по надходженню, Товарно-транспортними накладними та іншими документами по витрачання молока надається до бухгалтерії. Другий примірник Відомості руху молока служить підставою для оприбуткування і списання витраченого молока в Книзі складського обліку.

Супутньою продукцією молочного скотарства є одержання приплоду тварин. Його надходження оформляють Актом на оприбуткування приплоду тварин (форма ПБАСГ-3). В Акті фіксуються прізвище, ім'я, по батькові працівника, за яким закріплені тварини, кличка або номер тварини, масть, кількість голів і маса отриманого приплоду, присвоєні їм інвентарні номери, грошова оцінка одержаного приплоду, підписи осіб, які підтверджують одержання приплоду.

Для обліку надходження побічної продукції молочного скотарства (гною) використовується Щоденник надходження сільськогосподарської продукції. В документі зазначаються назва підприємства, вид документа, структурний підрозділ (ферма), бригада. Окрім цього вказується вид продукції, що оприбутковується, поголів'я худоби, від якої було оприбутковано гній, фізична маса отриманої побічної продукції та підпис особи, що здала продукцію.

Слід зазначити, що крім бланків типових форм підприємства мають право документувати господарські операції із використанням самостійно виготовлених бланків. Єдиною умовою до таких документів є наявність обов'язкових реквізитів первинного документа [6, с. 7].

На сьогодні в процесі обліку продукції молочного скотарства наявний ряд невирішених проблем, які за певних умов можуть ускладнювати облік виробництва та реалізації готової продукції. Особливу увагу слід приділити вдосконаленню первинних документів. Зокрема, Журнал обліку надою молока слід вдосконалити шляхом виділення окремої сторінки для обліку надходження молока по кожному окремо взятому працівнику (доярці). Це дасть змогу одночасно відображати і аналізувати всі необхідні показники щодо обсягу надою молока та якості отриманої продукції за звітний період (рис. 1).

ЖУРНАЛ ОБЛІКУ НАДОЮ МОЛОКА ЗА СІЧЕНЬ 2014 Р.

(П.І.Б.) Іванова М.В.														
Дата	(місяць) січень													
	Обслуговувалося корів		Надано молока				Вміст жиру, %	Вміст білка, %	К-ть соматичних клітин, тис./куб.см	Ступінь чистоти за етапоном, клас	Підпис оператора машинного доїння	Підпис завіреною		
Всього	З них доїлося	вранці	опівдні	ввечері	всього	Вміст жиру, %							Вміст білка, %	К-ть соматичних клітин, тис./куб.см
1	25	15	92	57	81	230	3,4	3	100	II				
2	25	20	101	63	89	253	3,7	2,9	250	I				
3	25	20	110	55	93	258	4	3,2	200	II				
...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...				
...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...				
30	25	20	97	71	87	255	3,6	x	x	x	x	x		
За місяць			x	x	x	996	x	x	x	x	x	x		

Бригадир Карпенко П.І.

Рис. 1. Запропонована форма Журналу обліку надоя молока

Останнім часом усе більше важливого значення в процесі обліку готової продукції набуває не тільки обсяг фактично одержаної продукції, але й її якість. На сьогодні більшість сільськогосподарських підприємств є забезпеченими всіма необхідними технічними засобами, які дають змогу точно визначити якісні характеристики виробленого молока (вміст жиру, базову частку білка, густину, кислотність, ступінь чистоти за еталоном). Зміна даних показників якості молока протягом дня є незначною. Тому дані щодо якості виробленої молочної продукції в Журналі обліку надоїв молока доцільно записувати одноразово шляхом проведення контрольного вимірювання.

Крім цього, дані щодо якості молока необхідно відображати в первинних документах на всіх стадіях виробництва та руху продукції до переробного підприємства як обов'язкові реквізити. Дані пропозиції щодо зміни форм первинних документів сприятимуть скороченню витрат часу на перевірку кількісних і якісних характеристик виробленої продукції.

Одним із способів поліпшення обліку є також використання систем електронного документообігу при реалізації готової продукції, спрямоване на спрощення та прискорення документообігу, пришвидшення процедури укладення господарських договорів, оформлення експортно-імпортних операцій, зменшення витрат підприємства [8].

Висновки з проведеного дослідження. Процес обліку виходу продукції молочного скотарства має значені недоліки, найважливішими серед яких є недосконалість і застаріння форм первинних документів; незручність у форматі та розміщенні окремих реквізитів, що є основною причиною значних затрат часу та людської праці на здійснення обліку. Дані проблеми спричиняють збої в переміщенні документів та погіршення контролю за рухом продукції молочного скотарства.

З метою вирішення цих питань доцільним є подальше вдосконалення вже існуючих форм первинних документів шляхом включення до них показників якості продукції з одночасним вилученням окремих застарілих реквізитів і показників. Запровадження запропонованих змін до форм первинних документів сприятиме налагодженню документообігу та пришвидшенню руху молочної продукції між виробником та заготівельними підприємствами.

Список використаних джерел

1. Павлова Г.С., Васильєва Л.М., Бондарчук Н.В. Документальне оформлення та облік виробництва продукції тваринництва. [Електро-

ний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.pu.if.ua/depart/Finances/-resource/file/>

2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV.

3. Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів в сільськогосподарських підприємствах: Затверджені Наказом Міністерства аграрної політики України від 21.02.2008 р. №73.

4. *Огійчук М.Ф.* Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах: Підручник. — 3-тє вид., перероб. і допов. / М.Ф. Огійчук, В.Я. Плаксінко, Л.Г. Панченко та ін.; За ред. проф. М.Ф. Огійчука. — К.: Алерта, 2006. — 878 с.

5. *Михайлов М.Г., Телегунь М.І., Кадацька А.М., Баранік О.О.* Бухгалтерський облік в сільськогосподарських підприємствах: Навчальний посібник. — К.: Центр учбової літератури, 2008. — 472 с.

6. *Василенко А.* Первинні документи: правила складання та застосування/ А. Василенко // Все про бухгалтерський облік. — 2012. — № 87. — С. 5–21.

7. *Потриваєва Н.В., Морозова Н.С.* Проблеми організації обліку сільськогосподарської продукції. [Електронний ресурс].– Режим доступу: http://lutsk-ntu.com.ua/sites/default/files/u_nomeri_4_2013_2_noviy.pdf

8. *Людвенко Д.В.* Проблеми організації обліку готової продукції та її реалізації на підприємствах АПК. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://nauka.kushnir.mk.ua/?p=47449>

УДК 336.226:11.347.44

Цегельник Т.В., магістрант*

ДВНЗ «Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана»

ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ ЗА ПОДАТКОМ НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ ЗА ЦИВІЛЬНО-ПРАВОВИМИ ДОГОВОРАМИ

У статті розкрито сутність розрахунків за податком з доходів фізичних осіб за цивільно — правовими договорами. Відображено проблеми обліку розрахунків за податком з доходів фізичних осіб за цивільно-правовими договорами.

Ключеві слова: податок на доходи фізичних осіб, цивільно-правові договори, оплата праці, ставки, винагорода.

В статье раскрыто суть расчетов по налогу с доходов физических лиц по гражданско-правовым договорам. Отражены пробле-

* Науковий керівник — к.е.н., професор Коцупатрий М.М.

мы учета расчетов по налогу с доходов физических лиц по гражданско-правовым договорам.

Ключевые слова: налог на доходы физических лиц, гражданско-правовые договоры, оплата труда, ставки, вознаграждение.

In the article the susnist tax payments for personal income for civil — legal agreements. Displaying problem of accounting for tax on personal income for civil-legal agreements.

Keywords: tax on personal income, civil-legal contracts, wages, rates, fees.

Постановка проблеми. В умовах ринкових відносин робота працівників, як правило, використовується в рамках укладання трудових договорів, але в деяких окремих випадках підприємства можуть укласти цивільно-правові договори. Оплата праці за цивільно-правовими договорами, включається до загального оподаткованого доходу фізичних осіб.

Аналіз досліджень і публікацій. Значний внесок у розвиток теорії і методології бухгалтерського обліку розрахунків за податком на доходи фізичних осіб внесла велика кількість українських вчених.

Мета дослідження. полягає в поглибленому вивченні обліку розрахунків з доходів фізичних осіб за цивільно-правовими договорами, її порівняння та співставлення теорії з практикою.

Основні результати дослідження. Цивільно-правові договори є одним із найпопулярніших чинників механізму оптимізації витрат на оплату праці. Однак для того, щоб застосувати його у своїй діяльності, роботодавець обов'язково повинен врахувати ряд правил.

При виконанні робіт чи наданні послуг за цивільно-правовим договором :

- оплачується не процес праці, а його результат;
- результат визначається по закінченню роботи;
- результат оформлюється актами здачі-приймання виконаних робіт (наданих послуг);
- оплата проводиться на підставі актів.

Основними видами цивільно-правових договорів є договір підяду і договір про надання послуг, які регулюються положеннями статей 837 і 901 ЦКУ відповідно.

Загальні вимоги до цивільно-правових договорів визначені ЦКУ. За загальним правилом цивільно-правовий договір з працівником складається у двох примірниках. Договір може містити додатки, в яких деталізуються виконувані роботи (надавані послуги), їх вартість тощо.

Підтвердженням виконання зобов'язань за цивільно-правовим договором є складений і підписаний сторонами Акту виконаних робіт (наданих послуг). Залежно від виду робіт (послуг) може вимагатися ще і надання звіту про виконані роботи (надані послуги).

Винагорода, виплачена за цивільно-правовим договором, включається до загального оподатковуваного доходу фізичної особи відповідно до пп. 164.2.2 ПКУ, і з нього утримується ПДФО. При цьому застосовується ставки, визначені у пп. 167.1 ПКУ (табл. 1).

З метою обкладення ПДФО нарахована сума винагороди зменшується на суму ЄСВ (абз. 2 пп. 164.6 ПКУ). Оскільки даний вид доходу з метою оподаткування не є заробітною платою, при нарахуванні ПДФО не застосовується податкова соціальна пільга. Винагорода за цивільно-правовим договором за виконання робіт (надання послуг) є об'єктом для нарахувань та утримань ЄСВ. При цьому застосовуються розміри, визначені абз. 4 ч. 5 ст. 8, ч. 8 ст. 8 Закону № 2464.

У бухгалтерському обліку сума винагороди відображається за дебетом витратного рахунку відповідного напряму (адміністративні, загальновиробничі витрати, витрати на збут і т. д.) та за кредитом субрахунка 685 «Розрахунки з іншими кредиторами».

Таблиця 1

РОЗМІРИ ПДФО ТА ЄСВ, ЯКІ НАРАХОВУЮТЬСЯ (УТРИМУЮТЬСЯ) НА ВИНАГОРОДИ ЗА ЦИВІЛЬНО-ПРАВОВИМИ ДОГОВОРАМИ, %

Винагорода за цивільно-правовим договором	ПДФО	Єдиний соціальний внесок	
		нарахування	утримання
— у розмірі, що за звітний календарний місяць не перевищує 10-тикратний розмір мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного податкового року абз. 1 п. 167.1 ПКУ	15	34,7	2,6
— у розмірі, що за звітний календарний місяць перевищує 10-тикратний розмір мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного податкового року абз. 2 п. 167.1 ПКУ	17		

Що стосується відображення інформації про ЦПД замовником робіт у Податковому розрахунку сум доходу, нарахованого

(сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку (далі — форма № 1ДФ), затвердженому Наказом № 1020 (подається окремо за кожний квартал протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного кварталу), то, керуючись нормами Порядку № 1020, зазначимо таке:

- форма № 1ДФ подається незалежно від того, виплачує чи не виплачує доходи платникам ПДФО податковий агент протягом звітного періоду;

- у рядку «Працювало за цивільно-правовими договорами» зазначається кількість фізичних осіб за ЦПД у звітному періоді;

- у графі 2 таблиці форми № 1ДФ «Податковий номер або серія та номер паспорта» відображається реєстраційний номер облікової картки виконавця робіт або серія та номер його паспорта (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовились від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків і повідомили про це відповідний орган ДПС та мають відмітку у паспорті), про якого надається інформація в податковому розрахунку;

- у графі 3а «Сума нарахованого доходу» таблиці форми № 1ДФ відображається (за звітний квартал) дохід, який нараховано фізичній особі відповідно до ознаки доходу згідно з довідником ознак доходів, наведеним у додатку до Порядку № 1020. У разі нарахування доходу його відображення у графі 3а є обов'язковим незалежно від того, виплачені такі доходи чи ні. Тобто, якщо замовником робіт винагорода за ЦПД нарахована (за фактом підписання акту виконаних робіт і визнання доходу виконавця), але ще не виплачена виконавцю, вона все одно має бути відображена у формі № 1ДФ;

- у графі 3 «Сума виплаченого доходу» таблиці форми № 1ДФ відображається сума фактично виплаченого доходу виконавцю робіт за ЦПД;

- у графі 4а та 4 таблиці форми № 1ДФ відображається відповідно сума ПДФО, нарахованого й утриманого з доходу, та фактична сума перерахованого ПДФО до бюджету;

- у графі 5 «Ознака доходу» таблиці форми № 1ДФ зазначається ознака доходу згідно з довідником ознак доходів, наведеним у додатку до Порядку № 1020. У цьому випадку суми винагород та інших виплат, нарахованих (виплачених) платнику ПДФО відповідно до умов ЦПД відображаються з ознакою доходу «102». Слід пам'ятати, що коли винагорода виплачується у звітному кварталі не в повному обсязі, а остаточно буде виплачена в наступних кварталах, ознака доходу в разі виплати має вка-

зуватися на підставі нарахованого у попередньому кварталі доходу.

За умови документального підтвердження та зв'язку з господарською діяльністю підприємства сума виплаченої за цивільно-правовим договором винагороди включається до складу витрат на підставі пп. 142.1 ПКУ. Як правило, при дотриманні даних умов винагорода включається до витрат у повній сумі. Втім, в окремих випадках у податковому обліку зазначені суми відображаються з урахуванням деяких особливостей. Зокрема, якщо виплата винагороди пов'язана із створенням об'єктів основних засобів, його сума збільшує балансову вартість відповідної групи основних засобів (абз. 3 пп. 144.1 ПКУ). Також винагорода, виплачена у зв'язку з ремонтом основних засобів, до складу витрат включається в сумі, що не перевищує 10 % сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів станом на початок звітного року (пп. 146.12 ПКУ).

Список використаних джерел

ЦКУ — Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV.

ПКУ — Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755.

Закон № 2464 — Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 р. № 2464-VI.

УДК 339.137.2:635.1/.8:339.13

Чайка В.О., магістрант*

ДВНЗ «Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана»

ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНОСТІ ОВОЧІВ ЗАКРИТОГО ҐРУНТУ В УМОВАХ ВИХОДУ НА ЄВРОПЕЙСЬКИЙ РИНОК

У статті розглянуто конкурентоспроможність продукції вітчизняних виробників тепличних овочів на внутрішньому та зовнішньому ринках і наведено пропозиції щодо її забезпечення в умовах виходу на європейський ринок

Ключові слова: конкурентоспроможність, овочі, тепличні овочі, внутрішній ринок, європейський ринок

* Науковий керівник — д.е.н., професор Андрійчук В.Г.

В статье рассмотрена конкурентоспособность продукции отечественных производителей тепличных овощей на внутреннем и внешнем рынках и приведены предложения по ее обеспечению в условиях выхода на европейский рынок

Ключевые слова: конкурентоспособность, овощи, тепличные овощи, внутренний рынок, европейский рынок

The article examines the competitiveness of domestic producers of greenhouse vegetables in the domestic and foreign markets and proposals for its support in terms of the European market

Keywords: competitiveness, vegetables, greenhouse vegetables, the internal market, the European market

Постановка проблеми. Сучасні умови задають нові правила для існування, за яких успіх функціонування підприємства на ринку визначається рівнем його конкурентоспроможності. Також стало очевидним, що рівень конкурентоспроможності підприємства залежить безпосередньо від рівня конкурентоспроможності продукції, яку воно виробляє. В ринкових умовах конкурентоспроможність продукції, в тому числі овочів закритого ґрунту, набуває особливої актуальності.

Стан, у якому наразі перебуває галузь виробництва овочів закритого ґрунту, є доволі несприятливим. Те, що раніше вважалося однією з найперспективніших сфер бізнесу в аграрному секторі України з величезним потенціалом розвитку, та галуззю, яка приваблювала швидкими термінами окупності навіть в умовах середньої рентабельності виробництва, за останні роки показує рентабельність і середню прибутковість відповідного профілю господарств на рівні, близькому до нуля. Виходячи з цього, є підстави стверджувати, що проблема, якій присвячена стаття, є однією з найважливіших серед проблем для вітчизняних тепличних господарств.

Аналіз останніх джерел публікацій. Своє теоретичне та практичне відображення, щодо забезпечення конкурентоспроможності овочів закритого ґрунту, та перспектив розвитку зовнішньоекономічної торгівлі цією продукцією, знайшло в наукових працях вчених Л. П. Червінської, І. М. Новака, В.І. Бойко, П.Т. Саблука, В.І. Криворучко, В.П. Рудь та інших учених-аграрників. Проблемні питання розглянуті науковцями охоплюють різні аспекти як конкурентоспроможності вітчизняного тепличного господарства, так і конкурентоспроможності тепличної продукції. Однак проблеми аналізу галузі і ринку потребують додаткових досліджень, що й зумовлює актуальність цієї теми.

Постановка завдання. Основна мета дослідження полягає у пошуку шляхів і виявленні резервів для забезпечення конкурентоспроможності овочів закритого ґрунту.

тоспроможності вітчизняних овочів закритого ґрунту в умовах виходу виробників цієї продукції на можливі європейські ринки її збуту.

Виклад основного матеріалу. Конкурентоспроможність продукції — це сукупність її властивостей і характеристик, що забезпечують задоволення потреб споживачів на вищому або однаковому рівнях з аналогічною продукцією конкурентів за прийнятною для них (споживачів) ціною.

Споживач, купуючи товар, орієнтується на його корисний ефект — якість + сервіс, який він зіставляє з витратами — ціною придбання + витрати на експлуатацію товару. Товар придбавається тоді, коли корисний ефект перевищує зазначені витрати.

Отже, конкурентоспроможність продукції забезпечується в разі наявності в неї певних вагомих конкурентних переваг, що стосуються її якості і / або ціни [1, с. 553].

Сьогодні можна було б сміливо називати вирощування овочів у теплицях одним з найперспективніших сфер бізнесу в аграрному секторі України, але це не так. Потенціал розвитку цієї галузі величезний, проте він належним чином не використовується. За прогнозами інституту овочівництва і баштанництва до 2020 року Україна зможе виробляти близько 638 тис. т тепличних овочів на рік [2, 8] При цьому обсяг внутрішнього ринку оцінено в 700–720 тис. т, що свідчить про його незаповненість .

Підсумовуючи результати діяльності галузі за 2013 рік, слід сказати, що для вітчизняних виробників тепличних овочів він був досить важкий. Та не зважаючи на це, їм вдалося збільшити урожайність до 1340 ц/га, зібрану площу до 3,47 тис. га і, як наслідок, валове виробництво сягнуло 465 тис. т овочів закритого ґрунту. Щодо структури виробництва, то у 2013 році на огірки та помідори разом припало 89,6 % виробництва тепличних овочів.

У Мінагропроді підраховали, що через 3–4 роки Україна зможе не тільки повністю відмовитися від імпортних тепличних овочів, забезпечуючи внутрішній ринок, а й активно їх експортуватиме. Для цього площі під тепличні овочі необхідно розширити на 500 гектарів. При цьому темпи росту будівництва теплиць у країні залишаються низькими і це пов'язано з дуже великими інвестиціями в будівництво. Витрати в розмірі 1,5–3 млн доларів США на будівництво 1 гектару сучасної теплиці за голландською, німецькою чи ізраїльською технологіями, дає підстави стверджувати, що такі витрати можуть дозволити собі лише ті підприємства, які вже давно на ринку і мають міцний фінансовий стан. Істотно знизити вартість введення теплиць в експлуатацію може їх

відкриття на базі колишніх господарств, що працювали в радянський час і сьогодні простоюють (173 га зимових теплиць) [2, 8].

Хоча Україна і поставила перед собою завдання з кожним роком знижувати імпорتنу залежність і нарощувати експорт овочів, у 2013 році, на відміну від попередніх років, їй це не вдалося. За попередній рік Україна імпортувала 127,5 тис. т овочів (на 12,5 тис. т більше ніж у 2012 році), що у вартісному виразі оцінено в 185, 6 млн доларів США. Щодо експорту овочів, то у вартісному виразі, за оцінками експертів, вітчизняні виробники овочів експортували на суму 39 млн доларів США. При цьому, найбільшими імпортерами до нашої держави овочів залишаються Туреччина, Нідерланди, Польща, Іспанія, Китай. Нашими ж виробниками овочів найбільше вивезено до Росії (майже три чверті всього експорту овочів у 2013 році), Великобританії, Нідерландів, Іраку та Туреччини [2, 8]. Таким чином, Україна й надалі залишається нетто-імпортером овочів у вартісному виразі.

На думку експертів, яку ми підтримуємо, останніми роками в тепличному овочівництві діяло неписане правило: «Якщо в Росії гарний врожай тепличних овочів, то на експорт іде менше українських овочів. Як тільки там буде дефіцит, то продукція вітчизняних виробників буде експортуватися, і у нас на внутрішньому ринку відбувається тоді подорожчання овочів закритого ґрунту». Але з березня 2014 року це правило, через певні не економічні а політичні аспекти, перестало діяти.

Слід зазначити, що до 70 % урожаю огірків і томата з «зимових» теплиць у 2013 році продалося за межами країни. При цьому саме в Росії реалізується 80 % усього експортного обсягу українських томатів, а для українського тепличного огірка Росія залишається фактично єдиним зовнішнім ринком збуту [6].

Вітчизняні виробники тепличних овочів не можуть конкурувати з такими низько витратними виробниками, як Туреччина, Іспанія, оскільки ціна продукції з південних країн, навіть з урахуванням витрат на логістику, набагато нижча, ніж на овочі закритого ґрунту, вирощені у нас. Ми можемо боротися з ними за українського споживача лише за рахунок якості. Коли в розпал овочевого сезону в Україні і роздрібна ціна наближається до 1\$ за кг, тоді вітчизняні виробники легко витісняють імпорتنу продукцію, яку через великі мита стає просто не вигідно завозити. В період розпалу овочевого сезону також зменшуються продажі в тепличних господарств (спостерігається в середині травня), коли дозрівають овочі у південній частині України і під плівкою у дрібних господарствах. Уже наприкінці травня — початок червня

ціна падає до 1–2 грн/кг і в промислових теплицях закінчується вегетація першого обороту [5].

З 15 травня цього року європейський ринок в односторонньому порядку буде відкритий для українських овочів, про що зробив заяву прем'єр-міністр України Арсеній Петрович Яценюк. Тому варто дослідити основні параметри, що характеризують стан розвитку галузі закритого ґрунту в країнах ЄС (табл. 1 і рис. 1).

Таблиця 1

ОСНОВНІ АСПЕКТИ ТЕПЛИЧНОЇ ГАЛУЗІ ЄС [5, 3]

Показник	Значення
Наявність площ закритого ґрунту в ЄС (га), та їх частка під гідропонікою (%)	200 000 : Нідерланди — 10 200 (>90 %); Польща — 6 300 (>20 %); Франція — 9 200 (<20 %); Іспанія — 66 000 (>20 %); Італія — 34 600 (>20 %).
Об'єм ринку ЄС	Об'єм оцінений на рівні 7 млн т / рік
Конкуренти України на ринку тепличних овочів у ЄС	Іспанія (28 % ринку свіжих томатів ЄС у 2013 році), Марокко (12 % ринку свіжих томатів ЄС, сер. ціна — 0,77 євро/кг), Нідерланди (33,7 % ринку)
Якість овочів закритого ґрунту в ЄС	У ЄС стандарти на продукцію АПК розроблені на основі вимог Європейської економічної комісії ООН (ЄЕК ООН). Для експорту плодів томату у країни ЄС використовують стандарт ЄЕК ООН FFV — 36, а для контролю за якістю огірка використовують стандарт ЄЕК ООН FFV — 15, згідно з яким продукцію поділяють на три сорти — вищий, перший і другий.

Аналізуючи дані табл. 1, можна наголосити на значних розмірах, високому ступені прозорості і якості роботи, та розвиненому маркетингу європейського ринку овочів закритого ґрунту. На рис. 1 детально показується як створюється вартість тепличної продукції та кількість етапів і суб'єктів, через руки яких має пройти відповідна продукція, щоб дістатися до кінцевого споживача.

Тепер перед вітчизняними виробниками постає важливе питання: чи можуть конкурувати українські тепличні овочі на Європейському ринку? Відповідь на нього можна одержати на основі аналізу та оцінювання даних табл. 2.

З даних табл. 2 видно, що на рентабельність виробництва істотний вплив справляє кількість працюючих людей у теплицях. Адже на «зайві» руки витрачаються «зайві» гроші. Підраховано,

що в Голландії тепличне господарство із прогресивними технологіями використовує для праці на одному гектарі 3–5 осіб, а в Україні в середньому цей показник становить 16 осіб, а той більше не враховуючи при цьому «роздутого» штату керівництва.

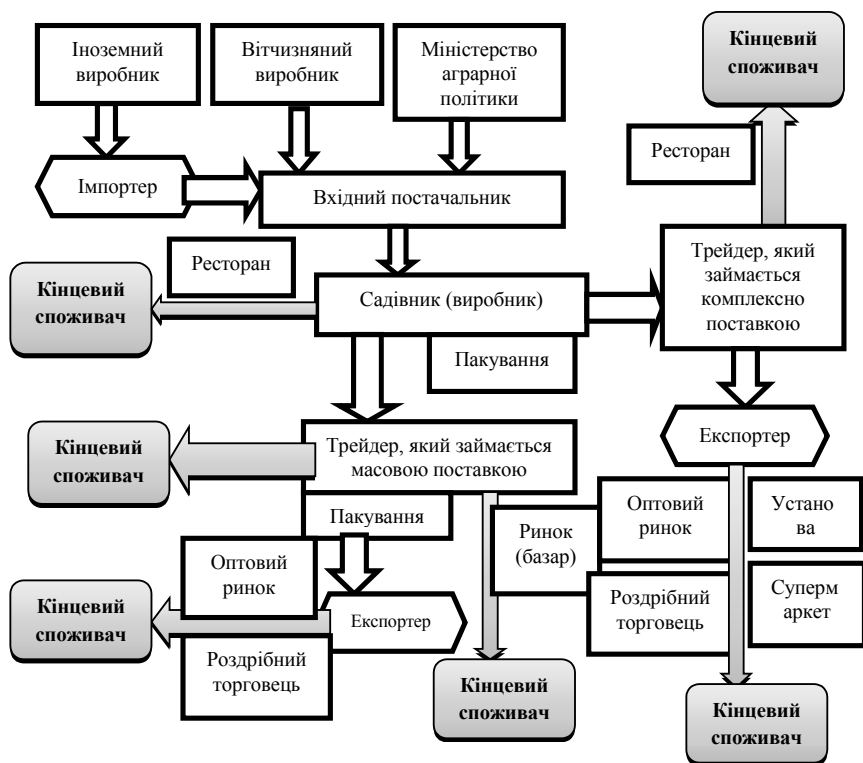


Рис. 1. Ланцюжок створення вартості в європейських країнах на продукцію тепличних господарств ЄС [4, с. 20]

Порівняння голландських і українських технологій, безумовно, не на нашу користь, за усіма показниками за виключенням лише виробничих витрат, за яким вітчизняне тепличне господарство опинилися попереду, та й то частково[2].

У забезпеченні конкурентоспроможності вітчизняної тепличної продукції значну допомогу може надати ЄС, що він уже робить і буде робити (табл. 3).

Таблиця 2

ПОРІВНЯННЯ ОСНОВНИХ ПОКАЗНИКІВ ВИРОБНИЦТВА ТЕПЛИЧНИХ ОВОЧІВ В УКРАЇНІ З ПОКАЗНИКАМИ КРАЇН ЄС [2]

Показник	українське тепличне господарство	голландське тепличне господарство
Необхідна кількість осіб для праці на 1 га, осіб	16 і більше	3–5
Різниця між мінімальною і максимальною ціною томата протягом сезону, рази	3 рази	1,6 разу
Середньорічна реалізаційна ціна у 2013 році на томати, євро/кг	EXW — 0,93 FOB — 1, 23	1,21
Виробничі витрати, євро/м ² :	42,5	45
в т. ч. витрати на енергоносії, євро / м ²	20	12,5
Кінцева ціна імпортного газу для тепличних господарств у 2013 році, \$ /1000м ³	582	300

Таблиця 3

ОСОБЛИВОСТІ СКОРОЧЕННЯ ІМПОРТНИХ МИТ В УКРАЇНІ ТА ЄВРОПЕЙСЬКОМУ СОЮЗІ НА ОВОЧІ ТА ФРУКТИ ПІСЛЯ ЗАПРОВАДЖЕННЯ ЗВТ [7], %

Показник	Україна	Європейський союз
Негайно встановлюється на нульовому рівні	26,8	89,6
Нуль через 3 роки	49,8	0,0
Нуль через 5–7 років	14,7	4,6
Часткове зниження	8,7	—
ТК	0,0	5,9

Вітчизняний виробник тепличних овочів також має подбати про конкурентоспроможність власної продукції та з кожним роком намагатися все більше скорочувати витрати на енергоносії. Важливою для забезпечення конкурентоспроможності вітчизняної продукції є позиція держави, ефективність ведення її політики. Україна досі не проводила по відношенню до галузі тепличних овочів адекватної і виваженої політики, яка давала б позитивний результат.

Серед останніх дій державної влади щодо галузі виробництва тепличних овочів можна виділити такі:

- позитивним моментом стало те, що у бюджеті на 2014 рік передбачено 700 млн грн на розвиток деяких галузей сільського господарства, серед яких було вказано овочівництво;

- з позитивом тепличники зустріли зниження ціни на газ на початку року (кінцева ціна для них знизилася з 582\$ до 532\$ (до 1.04.14р.) за 1000 м³), хоча це зниження суттєвого покращення не дає [5];

- неприємністю стала негативна відповідь від Міненергетики і НКРЕ на прохання асоціації «Теплиці України» та інших вітчизняних тепличних господарств, про продаж для підприємств галузі газу українського видобутку, який набагато дешевший імпортного, і про здешевлення ціни на електроенергію, тобто постачання її за ціною 1-го класу, яка нижча на 25 % від ціни 2-го класу [5];

- великої шкоди галузі та її розвитку завдає також те, що з 2011 року не діє законодавчо закріплена державною нормою в рамках програм розвитку та підтримки АПК щодо компенсації з держбюджету 50 % витрат на зведення тепличних комплексів (без ПДВ) [5].

Висновки. На внутрішньому ринку ситуація не зміниться в ліпшу сторону для вітчизняного виробника. Через низьку купівельну спроможність українського населення ціни на продукцію тепличних господарств України зупинилися на рівні минулих років. Навіть у попередні роки тепличні овочі не могли конкурувати з імпортними, бо останні були дешевшими навіть з урахуванням великих мит і вартості доставки до місць реалізації. В перспективі після запровадження ЗВТ між Україною та ЄС імпорту тепличних овочів з ЄС зросте, що звужуватиме шанси завоювати вітчизняному виробнику свого споживача.

Експорт вітчизняних тепличних овочів до країн ЄС можливий завдяки високій якості вітчизняної продукції. Купівельна спроможність європейців набагато вища, що є також позитивним аргументом у сторону експорту на європейський ринок. Ринок овочів закритого ґрунту, як і для продукції багатьох інших галузей, ЄС для українських овочів в односторонньому порядку буде відкритий з 15 травня. Шанси на експорт знижує тільки відсутність навичок пакування продукції, слабо розвинений маркетинг порівняно з європейськими виробниками та складність і велика затратність часу на отримання сертифікації якості GlobalGAP HACCP, ISO (близько 1-го року).

Список використаних джерел

1. Андрійчук В.Г. Економіка підприємств агропромислового комплексу: підручник. — К.: КНЕУ, 2013. — 779 с.
2. Івахів К. Їсти овочі і влітку, і взимку // Газета «Цифри та факти». — №12(22) — грудень 2013 — С. 7.
3. Сєвідова І. Вплив якості овочевої продукції на конкурентоспроможність овочівництва [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://irbis-nbuv.gov.ua>
4. Greenhouse sector action plan . USAID. May, 2009 — p. 20.
5. Житков А. Інтерв'ю із головою Асоціації «Теплиці України» Євгенієм Чернишенком, 1 березня, 2014 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.agroprofi.com.ua/statti>
6. «Ціна на газ в 485 доларів за тисячу кубометрів знищить тепличний бізнес України» [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://agravery.com/7240>
7. «Вплив створення поглибленої та всеохоплюючої ЗВТ між ЄС та Україною на торгівлю сільськогосподарськими товарами» жовтень, 2013 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://apd-ukraine.de/wp-content/uploads/2013/11/PolPap-01-2013-DCFTA_ukr.pdf
8. Корнієнко С.І. Директор ІОБ НААН, Пілотний проект «Овочі України — 2020» /ІОБ НААН/ [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://minagro.gov.ua/system>

УДК 334.012.61

Шаповалова Є.О., магістрант*

ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»

СИСТЕМА ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОДУКЦІЇ

У статті проаналізовано сучасний стан системи внутрішнього аудиту реалізації продукції в Україні. Визначено актуальні проблеми переходу від послуг зовнішніх аудиторів до розвитку власної системи аудиту на підприємстві. Запропоновано вдосконалення процесу аудиту реалізації продукції

Ключові слова: реалізація продукції, контроль реалізації продукції, внутрішній аудит.

В статье проанализировано современное состояние системы внутреннего аудита реализации продукции в Украине. Определены актуальные проблемы перехода от услуг внешних аудиторов к

* Науковий керівник — к.е.н., доцент Золотарьова Н.С.

развитию собственной системы аудита на предприятии. Предложенные усовершенствования процесса аудита реализации продукции

Ключевые слова: реализация продукции, контроль реализации продукции, внутренний аудит.

This paper examines the current state of the internal audit sales in Ukraine. The urgent problems of transition from the services of external auditors to develop their own audit system in the enterprise. Improvements audit process product sales

Keywords: sales of products, control sales, internal auditing.

Постановка проблеми. Сучасна економічна ситуація країни та діяльність великих підприємств передбачає здійснення комплексу заходів щодо удосконалення їхньої діяльності для підтримки конкурентоспроможності на ринку та підвищення прибутковості. Основним видом діяльності більшості українських підприємств є реалізація. Одним із способів покращення становища підприємства та підтримки його в конкурентоспроможному стані є здійснення внутрішнього аудиту, основним завданням якого є виявлення відхилень у діяльності підприємства та розробка рекомендацій щодо їх усунення. В результаті виконання даного завдання внутрішнього аудиту визначається ефективність його функціонування, яка залежить від рівня його організації та здійснення на підприємстві.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. В економічній літературі питання організації внутрішнього аудиту реалізації розкрито недостатньо, оскільки більшість вчених розглядають або організацію зовнішнього аудиту, або питання організації внутрішнього аудиту на підприємстві з огляду на теоретичний аспект. Ми вважаємо, що дане питання слід розглянути через призму практики, оскільки внутрішній аудит ще не досить поширений на українських підприємствах, а отже, необхідно надати певні рекомендації щодо організації даної діяльності на підприємстві. Питання організації внутрішнього аудиту на підприємстві досліджували Н.А. Бортник, А.Н. Бортник, Я.В. Мех. [4], Ф.Ф. Бутинець [5], П.Н. Майданевич, Абдул Каюм, С.К. Федосеев, О.А. Олейник [6], П.Н. Майданевич, Є.І. Волошина [1]; В.П. Пантелєєв, М.Д. Корінко [7], В.С. Рудницький [8], А.М. Сонін [9], А.Н. Сушкевич [10].

Постановка завдання. Довести науковій громадськості актуальність впровадження системи внутрішнього аудиту реалізації продукції на підприємстві. Адже, результатом діяльності будь-якого підприємства є саме реалізація, отже, керівнику підприємства

тва слід приділити значну увагу обліку реалізації готової продукції та якомога якіснішого здійснювання перевірки даного об'єкту діяльності.

Виклад основного матеріалу дослідження. Здійснення внутрішнього аудиту на підприємстві — це основна ділянка функціонування системи внутрішнього контролю (далі — СВА), яка полягає в перевірці діяльності певного структурного підрозділу та винайденні шляхів її удосконалення. Якісне здійснення внутрішнього аудиту належить передусім від вдалої організації його процесу, який слід покласти на керівника підприємства та СВА, при взаємодії яких можливо створити необхідне внутрішнє нормативне забезпечення та порядок організації внутрішнього аудиту, необхідних для здійснення внутрішнього аудиту, який би внаслідок своєї діяльності приносив би максимальну користь підприємству.

Організація процесу внутрішнього аудиту реалізації продукції зумовлена необхідністю надання користувачам результатів діяльності СВА достовірної інформації про діяльність підприємства та розробки пропозицій щодо удосконалення діяльності підприємства.

Організація внутрішнього процесу аудиту реалізації продукції необхідна для того, щоб визначити межі та засоби діяльності СВА при здійсненні перевірки, і забезпечити:

- внутрішніх аудиторів необхідним матеріальним та технічним оснащенням для обробки матеріалів перевірки;
- раціональне використання робочого часу внутрішніми аудитором працівників підрозділу;
- здійснення перевірки працівниками СВА на належному рівні;
- отримання максимального результату від здійснення перевірки з мінімальними витратами часу та трудових ресурсів.

В економічній літературі розглядаються передумови ефективної організації процесу внутрішнього аудиту. Ми вважаємо, що їх необхідно враховувати при організації внутрішнього аудиту і погоджуємось з В.С. Рудницьким [8, с. 45], який розглядає такі передумови:

- впровадження нових форм контролю, які відповідають нинішнім ринковим відносинам (зважаючи на розвиток української економіки, а саме розширення підприємств, які здійснюють успішну діяльність, існує потреба впровадження нових форм контролю, яким є внутрішній аудит, а отже їх організації);
- потреба управлінського персоналу в інформації про стан діяльності підприємства (беручи до прикладу велике промислове підприємство зі значною кількістю господарських операцій та

складною організаційною структурою, одній особі, яка управляє діяльністю підприємства складно здійснювати контроль та аналіз діяльності всіх підрозділів підприємства. Окрім того, дуже часто буває так, що кваліфікації управлінця недостатньо, щоб здійснити дані дії, тож з'являється об'єктивна необхідність у створенні СВА);

— оперативний взаємозв'язок між підрозділами підприємства та управлінським персоналом (забезпечити даний процес можна лише за умови впровадження служби внутрішнього аудиту на підприємстві, оскільки до складу даного підрозділу повинні входити працівники такої кваліфікації та спеціалізації, достатньої для надання об'єктивного висновку щодо діяльності окремого підрозділу).

На наш погляд, М.Т. Білуха [2, с. 191–194] надав повний перелік принципів організації внутрішнього аудиту тому, оскільки вони відображають всі умови ефективної організації внутрішнього аудиту на підприємстві.

Отже, М.Т. Білуха [2, с. 193] визначає такі принципи організації внутрішнього аудиту загалом, які також вельми доцільно використовувати в організації внутрішнього аудиту реалізації продукції:

— спеціалізації і кооперування: «спеціалізація і кооперування передбачають розподіл праці секторів груп контролерів, окремих виконавців і співвиконавців контрольно-аудиторських процедур»;

Описаний принцип забезпечує надходження до аудиторської групи лише тієї інформації, яка необхідна для виконання певного завдання, що вимагає постановку конкретних питань СВА до представників підрозділу, який підлягає перевірці, які стосуються лише певної перевірки. Це забезпечує уникнення обробки зайвого масиву інформації, що значно спрощує проведення перевірки.

— паралельності: «одночасне паралельне виконання контрольно-аудиторських процедур для перевірки різних за змістом господарських операцій».

Дотримання даного принципу забезпечує підвищення професійності СВА, оскільки дає змогу проконтролювати ті операції, відносно яких не ставилося завдання. Отже, дотримання даного принципу службою внутрішнього аудиту підвищує ефективність діяльності всього підприємства;

— прямоточності: «дає змогу раціонально організовувати потоки між учасниками контрольно-аудиторського процесу».

На наш погляд, раціонально організовані потоки інформації необхідні для ефективного здійснення внутрішнього аудиту та забезпечення безперервної роботи підрозділу, який перевіряється;

— безперервності: «відображення підприємницької діяльності у бухгалтерському обліку зумовлює потребу організації безперервного контролю».

Даний принцип обумовлює необхідність здійснення внутрішнього аудиту з початку діяльності підприємства для забезпечення ефективної його діяльності;

— ритмічності: «забезпечується рівномірним виконанням контрольних процедур, що передбачає правильну організацію роботи всіх виконавців».

Названий принцип полягає у здійсненні перевірок через певні проміжки часу. Ми вважаємо, що найефективнішим буде здійснювати перевірки в підрозділах тоді, коли на них можливе здійснення найбільшої кількості зловживань, а саме: відділ бухгалтерії слід перевіряти, перевіряючи окремі статті звітності в період, коли слід подавати звітність; відділ кадрів — під час нарахування заробітної плати. Дуже важливою є взаємна перевірка, оскільки це дасть змогу звірити інформацію, подану підрозділом, який підлягає перевірці.

Слід зазначити, що в процесі аудиту реалізації продукції вирішується цілий комплекс взаємозалежних завдань:

- ✓ аналіз облікової політики підприємства в частині, що регулює порядок обліку випуску та реалізації готової продукції відповідно до діючого законодавства;

- ✓ перевірка правильності документального оформлення операцій по реалізації продукції;

- ✓ контроль дотримання податкового законодавства в частині оподаткування операцій із реалізації готової продукції.

Висновки та перспективи подальших досліджень. У результаті здійсненого дослідження ми прийшли до таких висновків:

- 1) в Україні питання організації процесу внутрішнього аудиту досліджено на недостатньому рівні, оскільки відсутній практичний аспект висвітлення даного питання;

- 2) Слід ретельно здійснювати процес організації СВА з метою отримання оперативної інформації про діяльність конкретного підрозділу та прийняття управлінських рішень щодо її удосконалення, враховуючи річний план аудиторських перевірок і вимоги керівника щодо конкретної перевірки;

- 3) процес організації внутрішнього аудиту реалізації продукції передбачає врахування передумов і принципів, які висуває час і нинішнє економічне становище країни.

Здійснення внутрішнього аудиту на підприємстві передбачає врахування ризику та вміння управляти ним для забезпечення ефективної діяльності підприємства.

Список використаних джерел

1. Аудит [учебное пособие] / под ред. к.э.н., доц. П.Н. Майданевича, к.э.н., асс. Е.И. Волошиной — Симферополь: ЧП «Предприятие Феникс», 2008. — 700 с.
2. Білуха М.Т. Курс аудиту: [підручник], / М.Т. Білуха. — 2-ге вид., доп. і перероб. — К.: Вища школа. — Т-во «Знання», КОО, 1999. — 574 с.
3. Бортник Н.А. Внутренние резервы предприятия: учет, контроль и анализ / Бортник Н.А., Бортник А.Н., Мех. Я.В. — Саратов: Издат. Центр СГСЭУ, 2000. — 88 с.
4. Бутинець Ф.Ф. Аудит: [підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів] / Ф.Ф. Бутинець — 2-е вид., перероб. та доп. — Житомир: ПП «Рута», 2002. — 672 с.
5. Аудит: [учебное пособие] / [Майданевич П.Н., Абдул Каюм, Федосеев С.К., Олейник О.А.]; под ред. проф. А.Ю. Рудченко. — Донецк ООО «Юго-Восток, Лтд», 2005. — 395 с.
6. Пантелеев В.П. Внутрішній аудит: [навч. посіб] / Пантелеев В.П., Корінько М.Д. / за ред. д.е.н., проф. В.О. Шевчука. — К.: Державна академія статистики обліку та аудиту Державного комітету статистики України, 2006. — 247 с.
7. Рудницький В.С. Внутрішній аудит: методологія, організація: [монографія] / В.С. Рудницький. — Тернопіль: Економічна думка, 2000. — 106 с.
8. Сонин А.М. Внутренний аудит: Современный подход / А.М. Сонин. — М.: Финансы и статистика, 2007. — 64 с.
9. Сушкевич А.Н. Организация бухгалтерского учета и внутреннего аудита / А.Н. Сушкевич. — Мн.: Ред. журн. «Пром.-торг. право», 2006. — 160 с.

УДК 657

Шапошник А.А., магістрант*

ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»

ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ НА ВИРОБНИЦТВО ЦУКРОВИХ БУРЯКІВ

У статті розкрито особливості поняття облікового забезпечення управління діяльністю аграрних підприємств та витрат на виробництво цукрових буряків. Вивчено особливості побудови чіткої класифікації витрат на виробництво продукції буряківництва.

Ключові слова: облікове забезпечення, буряківництво, управління, аграрні підприємства.

* Науковий керівник — к.е.н., доцент Золотарьова Н.С.

В статье раскрыты особенности понятия учетной обеспечения управления деятельностью аграрных предприятий и затрат на производство сахарной свеклы. Изучены особенности построения четкой классификации затрат на производство продукции свекловодства.

Ключевые слова: учетное обеспечение, свекловодство, управления, аграрные предприятия.

In the article describes the features of the concept to ensure account management of agricultural enterprises and the cost of production of sugar beet. The features of building accurate classification of production costs beet.

Keywords: customer registration software, beet, management, farmers.

Постановка завдання. Нині нове економічне мислення випереджає існуючі методи управління, що не дозволяє в сформованих ринкових структурах комплексно вирішувати питання управління сільським господарством. Така ж ситуація спостерігається в обліковому забезпеченні управлінської діяльності, що є важливим інструментом оцінки економічної ефективності аграрного виробництва і всієї системи господарювання. Виробництво цукрових буряків є однією з найбільш енерго- і трудомістких галузей рослинництва. Специфіка буряківництва полягає у складності технології, його монопродуктовості та низькій ліквідності кінцевої продукції. Поряд із негативними глобальними факторами (згорання експортного потенціалу українського цукру та загострення конкуренції на ринку цукросировини) розвиток сучасного буряківництва в Україні значною мірою залежатиме від ефективності державного регулювання та стимулювання прибуткового виробництва цукрових буряків.

Відомо, що визначальним фактором рівня рентабельності у буряківництві поряд із врожайністю є реалізаційна ціна цукрових буряків. Як свідчить практика виробництва цукрових буряків, навіть при високій врожайності та низькій собівартості продукції підприємство може бути збитковим унаслідок реалізації цукрових буряків за низькою ціною [1].

Якщо низька врожайність коренеплодів у вітчизняних господарствах порівняно із європейськими показниками часто зумовлена недотриманням технології виробництва через брак коштів, то значна строкатість цін на цукрові буряки є свідченням слабкої державної політики в сфері ціноутворення аграрної продукції в цілому та цукрових буряків зокрема.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагомий внесок у дослідження питань визначення особливості обліку, аналізу в сис-

темі управління витрат виробництва цукрових буряків на підприємствах присвячені наукові розробки вітчизняних і зарубіжних вчених, таких як: Ф.Ф. Бутинець, М.А. Вахрушина, С.Ф. Голов, К.Друрі, В.М. Жук, З.В. Задорожний, Т.П. Карпова, Г.Г. Кірейцев, Н.П. Кондратов, М.М. Коцупатрий, Я.Д. Крупка, Ю.А. Мішин, Л.В. Нападовська, Б. Нідлз, В.Ф. Палій, М.С. Пушкар, Я.В. Соколов, В.В. Сопко, Л.К. Сук, Т. Стоун, І.Д. Фаріон, Дж. Фостер, П.Я. Хомин, Ч.Т. Хорнгрен, А.Д. Шеремет та інші [8, с. 390].

Хоча існує багато вагомих напрацювань у цій сфері, але дослідження обліку витрат на виробництво цукрових буряків на підприємствах є актуальною.

Викладення основного матеріалу. Сучасна система управління має одне з ключових значень для ефективного функціонування аграрного виробництва. Будь-які управлінські рішення щодо оцінки результатів господарювання, економічних процесів, оптимізації виробничих факторів, у тому числі раціонального використання виробничого потенціалу повинні базуватися на достовірній, своєчасній і повній обліковій інформації [5].

Розвиток ринкових відносин потребує пошуку раціональних і ефективних методів управління діяльністю аграрними підприємствами. Приватизація власності, створення різних організаційно-правових форм сільськогосподарських підприємств, у тому числі фермерських господарств, сільськогосподарських виробничих кооперативів та ін. в аграрному секторі економіки призвели до трансформації механізмів управління економічними відносинами. Разом з цим спостерігаються такі негативні явища, як спад виробництва сільськогосподарської продукції, хронічні неплатежі, збільшення дебіторської заборгованості. Інфляція, диспаритет цін призвели до підвищення цін, а як наслідок, зростання собівартості продукції, погіршення фінансових показників підприємств, кризового становища аграрного [6, с. 24].

Для прийняття правильних управлінських рішень та оптимізації виробничих факторів, у тому числі раціонального використання потенціалу підприємств керівники повинні базуватися на оперативній та можливій для використання обліковій інформації. Чітко налагоджений бухгалтерський облік своєчасно забезпечить потреби управління необхідною та вірогідною інформацією для виконання всебічного аналізу господарської діяльності та обґрунтування відповідних управлінських рішень. Будучи частиною управління, облікове забезпечення дає важливу інформацію, яка дозволяє контролювати поточну діяльність підприємства, плану-

вати його стратегію і тактику оптимально використовувати ресурси, вимірювати і оцінювати результати діяльності.

Одним із важливих напрямків підвищення економічної ефективності галузі буряківництва є оптимальна спеціалізація та концентрація виробництва. Організаційно-економічні зрушення, які відбуваються у процесі реформування аграрного сектора, у тому числі і бурякоцукрового комплексу, суттєво змінюють підходи до спеціалізації, концентрації і розміщення виробництва бурякосировини. Дані питання повинні вирішуватися разом з переробною промисловістю, оскільки пріоритетним для усіх є підвищення продуктивності та прибутковості виробництва [3].

Тому вдосконалення технологій виробництва продукції буряківництва призведе до збільшення виробництва сільськогосподарської продукції, підвищення продуктивності праці та зниження її собівартості.

Продуктивність виробництва цукрових буряків залежить від цілого ряду факторів. З господарської точки зору поруч з підвищенням урожайності солодких коренеплодів з 1 га велике значення має цукристість буряків. На величину отримання цукру з 1 га впливають різні причини: урожайність, агротехніка, передові технології тощо. На зниження цукристості впливає: погіршення селекції (недосконалість сортів і гібридів); використання окремими заводами насіння власного виробництва з низькою цукристістю; відсутність матеріальної зацікавленості у підвищенні цукристості сировини тощо [2].

Облік і групування витрат аграрних підприємств здійснюють згідно з П(С)БО 16 «Витрати» з урахуванням специфіки підгалузі.

Загальнотеоретична класифікація витрат має таку структуру:

1. Технологічні: основні та накладні.

До основних витрат мали б відноситися такі витрати, які пов'язані конкретно з технологічним процесом виробництва: заробітна плата, сировина та інше. До накладних витрат треба було б віднести: загальновиробничі витрати (рахунок №91), адміністративні витрати (рахунок №92), інші витрати операційної діяльності (рахунок № 94), фінансові витрати (рахунок №95), втрати від участі в капіталі (рахунок №96).

2. Економіко-складові: матеріальні, грошові.

До матеріальних витрат можна віднести сировину та матеріали, паливо, тару й тарні матеріали, будівельні матеріали, запасні частини, матеріали сільськогосподарського призначення, інші матеріали. До грошових витрат відносяться витрати з оплати праці.

3. Залежні від об'єму виробництва: постійні, змінні.

До постійних витрат необхідно віднести витрати, які залишаються незмінними при зміні об'єму виробництва. Наприклад, витрати на утримання окремих приміщень та ін. Змінні витрати, як правило, варіюватимуть зі зміною об'єму діяльності підприємства: витрати на заготівлю сировини, матеріалів, палива та ін.

4. Структурні: елементні, комплексні.

Елементні витрати неможливо розподілити на більш дрібні складові частини: заробітна плата, амортизація, нафтопродукти та інші. Комплексні витрати складаються з окремих елементів. До них можна віднести витрати, які обліковуються на рахунках № 91–95, а також інші прямі витрати з тієї причини, що вони також складаються з окремих складових частин.[4, с. 347–349].

Практична класифікація витрат повинна мати належну їй характеристику по порядку включення до собівартості продукції окремих статей та елементів і по її формуванню: прямі та непрямі. При цьому, як прямі, так і непрямі витрати (затрати) повинні мати більш чітку класифікацію. Наприклад, прямі витрати будуть мати наступну структуру:

- заробітна плата;
- відрахування до Фонду соціального страхування на випадок тимчасової втрати працездатності;
- відрахування до Фонду соціального страхування на випадок безробіття;
- відрахування до Пенсійного фонду;
- відрахування до Фонду соціального страхування від нещасного випадку на виробництві та професійних захворювань;
- матеріальні витрати (нафтопродукти, сировина, добрива, насіння, отрутохімікати та інше);
- транспорт;
- амортизація;
- поточний ремонт основних засобів;
- страхові платежі;
- інші прямі витрати.

До непрямих витрат необхідно віднести рахунки класу 9 «Витрати діяльності». При цьому, з даного класу слід виключити витрати, які обліковуються на рахунках №90 «Собівартість реалізації», №93 «Витрати на збут», №98 «Податки на прибуток», №99 «Надзвичайні витрати».

У складі рахунку №91 «Загальновиробничі витрати» пропонується обліковувати тільки загальновиробничі витрати за цими видами виробництв з наступним відображенням їх на балансовому рахунку №23 «Виробництво». Ці витрати необхідно відносити

до непрямих витрат та розподіляти на облікові об'єкти відповідно до П(с)БО 16 «Витрати» [7].

Згідно зі стандартом 30 «Біологічні активи» бурякопродукцію при її первісному визначенні необхідно оцінювати за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, первісне визначення сільськогосподарської продукції відображати у тому звітному періоді, в якому вона відокремлена від біологічного активу. При цьому справедливу вартість побічної продукції буряківництва визначати з урахуванням запропонованої нами методики, при якій за основу визначення справедливої вартості гички покладена її кормова корисність з урахуванням витрат на доставку.

За таких умов головною метою обліку витрат на цукрових підприємствах є побудова інформаційної системи, що дозволила б належними чином фіксувати, контролювати, аналізувати та прогнозувати витрати. Об'єктивно, що центральне місце в такій системі займає облік витрат, головними завданнями якого є: суцільне та повне документування безперервного технологічного процесу, переробки давальницької сировини; достовірна оцінка та визначення складу постійних і змінних витрат; розробка робочого плану рахунків у частині обліку витрат; оптимальний розподіл витрат за видами виробництва (основне, підготовче, допоміжне, обслуговуюче) та видами продукції (основна, супутня); створення автоматизованих систем обліку витрат та інше.

Висновки: Таким чином, можна зробити висновок, що для успішного розвитку агропромислового виробництва в Україні важливого значення набувають процеси інтеграції сільськогосподарських підприємств і харчової переробної промисловості, спрямовані на раціональне використання сировини, поліпшення якості виготовлення продуктів та підвищення ефективності агропромислового виробництва.

Сільське господарство — частина агропромислового комплексу, для ефективного функціонування якого необхідна об'єктивна, оперативна та достовірна інформація, яка дозволить комплексно і всебічно оцінити результати діяльності аграрних підприємств і керування ними.

Тому, реалізувати одну з головних завдань управління діяльністю аграрними підприємствами є використання з максимальною віддачею наявного виробничого, трудового, ресурсного потенціалу, неможливо без адекватного облікового забезпечення. Правильна організація бухгалтерського обліку є одним з основних інструментів для ефективного управління сільським госпо-

дарством і виконує функцію зворотного зв'язку, без якої неможлива дія системи управління на всіх її рівнях.

Список використаних джерел

1. Безродна Т.М. Облікове забезпечення управління підприємством: визначення сутності поняття [Електронний ресурс] / Т.М. Безродна. — Режим доступу: <http://dspace.snu.edu.ua:8080/jspui/bitstream/123456789/523/>
2. Бондар В.С., Пиркін В.І., Фурса А.В., Пастух Ю.А. Стратегія розвитку бурякоцукрового виробництва у ХХІ столітті // Цукрові буряки. — 2010. — № 5.
3. Вольська В.В. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу [Електронний ресурс] — Режим доступу: <http://eztuir.ztu.edu.ua/5880/1/83.pdf>
4. Дуганець Н.В. Значення і роль бухгалтерського обліку в розвитку бурякоцукрового підкомплексу / Н.В. Дуганець // зб. наук. праць / за ред. д-ра с.-г. наук, професора, академіка Міжнародної академії наук екології і безпеки життєдіяльності, ректора університету М.І. Бахмата. — Кам'янець-Подільський. — 2009. — №13. — С. 347–349.
5. Куянов В.В., Мацебера А. Г., Глеваський В. І. Удосконалювати технологію виробництва насіння цукрових буряків // Цукор України. — 2009. — № 4(42).;
6. Пархоменко О.В. Інформаційно-аналітичне забезпечення процесу прийняття рішень в системі науково-технічної інформації: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.02.02 «Економіка та управління науково-технічним прогресом» / О.В. Пархоменко. — К., 2010. — 24 с.
7. Положення (Стандарти) Бухгалтерського Обліку 16 «Витрати».
8. Саблук П.Т. Цукробурякове виробництво України: проблеми відродження, перспективи розвитку / П.Т. Саблук, М.Ю. Коденська. — К.: ННЦ ІАЕ, 2009. — 390 с.

УДК 657.1

Штукін О.М., магістрант*

ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА ЩОДО РОЗРАХУНКІВ З ПІДЗВІТНИМИ ОСОБАМИ

У статті здійснено дослідження і обґрунтування організаційно-технологічних аспектів облікової політики підприємства щодо відображення інформації про розрахунки з підзвітними особами.

* Науковий керівник – к.е.н., доцент Величко О.Г.

Ключові слова: облік, розрахунки, підзвітні особи, відрядження.

В статье произведено исследование и обоснование организационно-технологических аспектов учётной политики предприятия при отображении информации об расчётах с подотчётными лицами.

Ключевые слова: учёт, расчёт, подотчётные лица, командировка.

In the article research and ground of organizacionno-tekhnologicheskikh aspects of registration policy of enterprise is produced at the reflection of information about calculations with accountable persons.

Keywords: account, calculation, accountable persons, business trip.

Постановка проблеми Облікова політика є складовою частиною фінансової звітності і повинна розроблятися самостійно кожним підприємством в Україні, зареєстрованим у встановленому чинним законодавством порядку. Основна її мета — забезпечити одержання достовірної інформації про майновий і фінансовий стан підприємства, результати його діяльності, необхідної всім користувачам фінансової звітності для прийняття відповідних управлінських рішень.

Аналіз останніх джерел і публікацій. У наш час науковці приділяють значну увагу питанням пов'язаним з обліковою політикою підприємства. Проте комплексним дослідженням відображення інформації про розрахунки з підзвітними особами, які доцільно закріплювати в обліковій політиці підприємства, приділяється недостатня увага.

Постановка завдання. Основною метою нашого дослідження є критична оцінка та систематизація інформації про розрахунки з підзвітними особами для відображення її в наказі про облікову політику підприємства з метою більш раціональної їх організації, що дозволить сформулювати точну та правдиву інформацію про такі розрахунки на підприємстві.

Виклад основного матеріалу дослідження. У результаті проведеного дослідження були отримані такі результати.

1. При *організації розрахунків з підзвітними особами*, в наказі про облікову політику підприємства доцільно відобразити інформацію щодо:

1.1. розробки посадової інструкції бухгалтера до функцій якого входить облік розрахунків з підзвітними особами;

1.2. розробки переліку посадових осіб.

1.1. Розмір та вид діяльності підприємства буде впливати на організацію його бухгалтерської служби, зокрема і на організацію обліку розрахунків з підзвітними особами. Тому, відображати інформацію щодо розробки посадової інструкції бухгалтера до функцій якого входить облік таких розрахунків є доцільним у наказі про облікову політику підприємства.

1.2. У господарсько-фінансовій діяльності підприємства виникають операції, пов'язані з придбанням товарно-матеріальних цінностей, оплатою послуг за готівковий рахунок та інші, які потребують для їх здійснення витрачання готівкових грошових коштів. З цією метою на кожному підприємстві доцільно затвердити:

- перелік посадових осіб, яким дозволено здійснювати господарські операції, зазначивши права і повну відповідальність за відповідність здійснених операцій чинному законодавству і статуту підприємства;

- перелік посадових осіб, яким дозволено отримувати і видавати товарно-матеріальні цінності, вказавши права і повну відповідальність за відповідність здійснених операцій законодавчим актам і статуту підприємства, згідно з посадовими інструкціями та чинними законодавчими актами України;

- перелік посад яким дозволяється видавати готівкові кошти на придбання матеріальних цінностей і оплати дрібних послуг, робіт.

Перелік таких посадових осіб рекомендуємо представити у вигляді таблиці у додатках до наказу про облікову політику підприємства.

2. При *організаційно-технологічних аспектах* ув наказі про облікову політику підприємства щодо розрахунків з підзвітними особами доцільно відобразити наступну інформацію щодо таких розрахунків:

- ❖ форму ведення бухгалтерського обліку;
- ❖ організацію документації і документообігу;
- ❖ організацію, умови й строки зберігання документів та облікових реєстрів на підприємстві;
- ❖ робочий план рахунків.

2.1. При відображенні форми ведення обліку доцільно зазначити яку форму ведення застосовують (або меморіальна-ордерну, або журнал-головну, або журнально-ордерну, або просту, або спрощену, або автоматизовану) і які реєстри синтетичного і аналітичного обліку будуть використовувати саме при відображенні процесу розрахунків з підзвітними особами по субрахунку 372 «Розрахунки з підзвітними особами».

2.2. Операції з відображення в обліку розрахунків з підзвітними особами є звичними і чітко регламентованими для бухгалтерів підприємств усіх форм власності і видів діяльності. Водночас розрахунки з підзвітними особами зачіпають досить широке коло операцій, що пов'язані з готівковими коштами у національній та іноземній валюті, розрахунками, переміщенням цінностей (необоротні й оборотні активи), оплатою послуг, формуванням витрат і вартості цінностей, оподаткуванням, утриманнями із заробітної плати працівників, що пов'язані з використанням як типових форм первинних документів, так і нестандартних документів, які підприємство має право розробляти самостійно.

Тому, при відображенні інформації про організацію документування господарських операцій з обліку розрахунків з підзвітними особами передусім: складають перелік операцій, які належить документувати на підприємстві щодо обліку таких розрахунків; визначають, якими документами буде оформлюватися кожен вид операції; визначають кількість примірників та призначення кожного документа, яким оформлюється кожен вид операцій; визначають порядок складання кожного документа.

Тому, в наказі про облікову політику підприємства рекомендуємо відображати таку інформацію: графік документообігу щодо відображення інформації про розрахунки з підзвітними особами; перелік первинних документів, які розроблені підприємством самостійно для відображення в обліку таких розрахунків і вимоги до їх заповнення.

Для відстеження термінів погашення заборгованості при розрахунках з підзвітними особами підприємство, згідно чинного законодавства, має право розробляти відомості аналітичного обліку за кожною підзвітною особою. Якщо підприємство використовує таку практику, тоді про це також доцільно зазначати в наказі про облікову політику підприємства.

2.3. Завершальним етапом організації документообігу на підприємстві є формування справ бухгалтерська-економічних служб для організації поточного та довготривалого їх зберігання, зокрема документів, що оформлюють при розрахунках з підзвітними особами. Враховуючи це, вважаємо за доцільним в наказі про облікову політику підприємства відображати таку інформацію: місце зберігання первинних документів та реєстрів бухгалтерського обліку розрахунків з підзвітними особами; строки зберігання первинних документів та облікових реєстрів щодо обліку таких розрахунків.

2.4. Робочий план рахунків бухгалтерського обліку розрахунків з підзвітними особами повинен містити синтетичні рахунки та субрахунки до них, необхідні для ведення його бухгалтерського обліку відповідно до вимог своєчасності й повноти обліку та звітності. В ньому може бути використано стільки рахунків і субрахунків, скільки необхідно для відображення таких розрахунків.

Інструкцією про застосування плану рахунків №291 облік розрахунків з підзвітними особами передбачено здійснювати на субрахунку 372 «Розрахунки з підзвітними особами». В процесі обліку на кожному підприємстві відкривають аналітичні рахунки кількість і назва яких залежить від виду діяльності підприємства, його розмірів і чисельності підзвітних осіб, зокрема можна відкрити такі аналітичні рахунки: 3721 «Розрахунки з підзвітними особами за придбані товарно-матеріальні цінності»; 3722 «Розрахунки за відрядженнями»; 3723 «Розрахунки з підзвітними особами за реалізовану продукцію на ринку».

3. При дослідженні *методичних засад облікової політики підприємства щодо розрахунків з підзвітними особами* нами були досліджені пропозиції фахівців щодо таких розрахунків. У результаті дослідження було встановлено, що в методичній частині фахівці не виділяли елементи, які треба відносити до наказу про облікову політику підприємства щодо відображення інформації про такі розрахунки. Дослідивши, узагальнивши та систематизувавши нормативно-правові документи, що регламентують облік розрахунків з підзвітними особами ми підтримуємо цю точку зору.

Висновки з проведеного дослідження. Вивчення теоретичних положень та існуючої практики щодо формування інформації про розрахунки з підзвітними особами в наказі про облікову політику підприємства дозволило зробити висновок про те, що в частині формування положень облікової політики таких розрахунків найбільший інтерес представляють технічна і організаційна складові. Так, при складанні наказу про облікову політику підприємству доцільно вказати наступне коло напрямків: *при організації розрахунків з підзвітними особами*: розробка посадової інструкції бухгалтера до функцій якого входить облік розрахунків з підзвітними особами; розробка переліку посадових осіб яким дозволено здійснювати господарські операції, зазначивши права і повну відповідальність за відповідність здійснених операцій чинному законодавству і статуту підприємства; переліку посадових осіб, яким дозволено отримувати і видавати товарно-матеріальні цінності, вказавши права і повну відповідальність за відповідність здійснених операцій законодавчим актам і статуту

підприємства, згідно з посадовими інструкціями та чинними законодавчими актами України; переліку посад яким дозволяється видавати готівкові кошти на придбання матеріальних цінностей і оплати дрібних послуг, робіт; при організаційно-технологічних аспектах у наказі про облікову політику підприємства щодо розрахунків з підзвітними особами доцільно відобразити наступну інформацію щодо таких розрахунків: форму ведення бухгалтерського обліку; організацію документації і документообігу; організацію, умови й строки зберігання документів та облікових регістрів на підприємстві; робочий план рахунків.

Список використаних джерел

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 року №2755-VI.
2. Норми про відшкодування витрат на відрядження в межах України і за кордон: Затверджено постановою КМУ від 23.04.1999 року №663 (зі змінами).
3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Затв. наказом МФУ від 30.11.1999 року №291 (зі змінами та доповненнями).

Наукове видання

СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ НА ПІДПРИЄМСТВАХ АПК

Збірник наукових праць студентів

Випуск 2

Видано в авторській редакції

Художник обкладинки Т. Зябліцева

Верстка А. Кунденко

Підп. до друку 12.06.14. Формат 60×84/16. Папір офсет. № 1.

Гарнітура Тип Таймс. Друк офсет. Ум. друк. арк. 15,34.

Обл.-вид. арк. 17,46 Наклад 70 пр. Зам. № 14-4922

Державний вищий навчальний заклад
«Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»
03680, м. Київ, проспект Перемоги, 54/1

Свідоцтво про внесення до Державного реєстру
суб'єктів видавничої справи (серія ДК, № 235 від 07.11.2000)

Тел./факс (044) 537-61-41; тел. (044) 537-61-44

E-mail: publish@kneu.kiev.ua

Для нотаток