

УДК 657.004  
УКПП (не заповнюється)  
№ держреєстрації 0115U003386  
Інв. № (не заповнюється)

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ВП НУБІП УКРАЇНИ «БЕРЕЖАНСЬКИЙ АГРОТЕХНІЧНИЙ  
ІНСТИТУТ»

47501, м. Бережани, вул. Академічна, 20;  
тел. (03548) 2-11-59

ЗАТВЕРДЖУЮ:

Заступник директора з  
навчальної та навчально-  
методичної роботи

к.т.н, доцент  С. Г. Білик

20 12 2019 р.

ЗВІТ  
ПРО НАУКОВО-ДОСЛІДНУ РОБОТУ  
кафедри обліку і аудиту

ВИВЧЕННЯ РЕГІОНАЛЬНИХ ОСОБЛИВОСТЕЙ  
БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ В УМОВАХ  
МІЖНАРОДНОЇ ЕКОНОМІЧНОЇ ІНТЕГРАЦІЇ  
(проміжний)  
за 2019 рік

Завідувач відділу навчально-науково-  
інноваційної діяльності,  
доктор економічних наук, доцент

  
(підпис)  
20.12.2019р  
(дата)

С. М. Судомир

Керівник науково-дослідної  
роботи к.е.н., доцент

  
(підпис)  
20.12.2019р  
(дата)

О. В. Боднар

2019

## СПИСОК АВТОРІВ

Керівник НДР  
к.е.н., доцент

(підпис)  
(дата)



О. В. Боднар  
(реферат,  
Розділ 1,  
Підрозділ 1.4, 1.5)

Співвиконавці:  
Д-р екон. наук, професор

.....(підпис)  
.....(дата)



Н. І. Петренко  
(Розділ 1  
Підрозділ 1.6  
Розділ 2  
Підрозділ 2.5  
Розділ 3,  
Підрозділ 3.1, 3.2, 3.4)

к.е.н., доцент

(підпис)  
(дата)



С. В. Герчанівська  
(вступ, висновки,  
Розділ 1,  
Підрозділ 1.1, 1.2, 1.3)

к.е.н., доцент

(підпис)  
(дата)



О. В. Качмар  
(Розділ 2,  
Підрозділ 2.1, 2.2, 2.3)

к.е.н., доцент

(підпис)  
(дата)



О. Б. Сливінська  
(Розділ 3,  
Підрозділ 3.3)

старший викладач

(підпис)  
(дата)



І.В. Стемковська  
(Розділ 1  
Підрозділ 1.1, 1.2)

старший викладач

(підпис)  
(дата)



В.І. Літвінов  
(Розділ 2  
Підрозділ 2.4)

## РЕФЕРАТ

Звіт про НДР: 158с., 12 рис., 22 табл., 65 джерел.  
БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АУДИТ, ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКИЙ КОНТРОЛЬ, БРАК, ОСНОВНІ ЗАСОБИ, ВІДХОДИ ВИРОБНИЦТВА, ЛЮДСЬКИЙ КАПІТАЛ, ЗАРОБІТНА ПЛАТА.

У сучасному інформаційному середовищі бухгалтерський облік, як найдавніша інформаційна система, переживає період пошуку нових ідей та затребуваності. В розвинутих країнах прослідковується концепція до сприйняття бухгалтерської системи як важливого елементу національної безпеки та дієвого фактору економічної експансії.

Сприймаючи переваги економічно розвинутого світу в підходах до стандартизації бухгалтерського обліку та фінансової звітності, Україні належить впливати на формування методології обліку. З огляду на це теоретичні дослідження та науково-методичне забезпечення розвитку бухгалтерського обліку, аналізу аудиту є справою актуальною й невідкладною.

Невідповідність теоретико-методологічного забезпечення побудови бухгалтерського обліку, аналізу та аудитів умовах міжнародної економічної інтеграції, неадекватність бухгалтерських систем у справі запобігання кризовим явищам визначили напрями дослідження, мету, завдання, науково-методологічну та практичну значимість.

Метою дослідження є наукове забезпечення розвитку бухгалтерського обліку та аудиту під впливом доктрин міжнародної економічної інтеграції, інших досягнень економічної науки та розробка на цій основі концепції розвитку бухгалтерського обліку в умовах міжнародної економічної інтеграції та механізмів її реалізації, включаючи формування методологічних положень запровадження галузевих стандартів бухгалтерського обліку.

*Об'єктом дослідження* є міжнародна і національна системи бухгалтерського обліку та аудиту, її складові та процес розвитку бухгалтерського обліку під впливом сучасних економічних теорій та міжнародної економічної інтеграції.

*Методи дослідження.* Теоретичною і методологічною основою досліджень є загальнонаукові та філософські методи пізнання, діалектичний і системний підходи до вивчення проблем інформаційного забезпечення дедалі зростаючих запитів на облікову інформацію в умовах міжнародної економічної інтеграції.

Проаналізовано підходи до трактування економічної сутності основних засобів: у навчальній літературі часто допускається одночасне оперування поняттями «основні засоби», «основні фонди» та синонімічне використання понять «основні засоби» та «засоби праці», але немає конкретних визначень цих понять, вони збігаються з визначенням «основні засоби»; найчастіше запропоноване визначення поняття «основні засоби» запозичене із П(С)БО 7; акцент на характер використання основних засобів в процесі виробництва, пов'язаний із механізмом перенесення своєї вартості на новостворену вартість,

а також тривалістю використання, яка обумовлює механізм перенесення своєї вартості на новостворену продукцію (механізм амортизації); наявність вартісного обмеження в деяких трактуваннях.

Проведено теоретичні дослідження щодо визначення економічної сутності витрат з точки зору чинного законодавства. Досліджено точки зору різних зарубіжних і вітчизняних вчених, а також з'ясовано спільні та відмінні риси у трактуванні ними поняття «витрати». На основі проведеного дослідження виділено чотири підходи до визначення сутності витрат, які досить відрізняються або в самому формулюванні визначення або безпосередньо в його змісті. Розглянуто різницю між трактуванням досліджуваної категорії відповідно наведених підходів. Запропоновано власне бачення категорії «витрати».

Досліджено нормативні документи щодо регулювання обліку нестандартної продукції та договорів її поставки. Визначено основні питання якості продукції, відображені у Цивільному та Господарському кодексах України. Розглянуті типові форми договору питання, пов'язаних з якістю продукції та відповідальність сторін за поставку неякісної продукції.

Обґрунтовано та запропоновано оптимізувати структуру ф. № 2 «Звіту про фінансові результати» через розширення переліку елементів як основного джерела інформації. З огляду на те, що власники, акціонери, інвестори та кредитори зацікавлені в тому, щоб їх кошти використовувалися з метою збільшення прибутку, а не на покриття додаткових невиробничих витрат, доцільно доповнити ф. № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» такими додатковими рядками як «Непродуктивні витрати», в тому числі «Рекламаційні витрати» та «Витрати від браку».

З метою деталізації складу витрат від браку вдосконалено відомість розподілу витрат від браку. Вважаємо доцільним додати такі види браку як невикористаний та понаднормовий брак. За допомогою такого доповнення можна виявити стабільність та ефективність виробничого процесу, а також можна передбачити приблизну суму рекламаційних витрат майбутнього звітного періоду внаслідок поставки неякісної (бракованої) продукції. Запропонована форма відомості дозволить узагальнити факти виявлення браку та точно відобразити в обліку витрати на його виправлення.

Комп'ютерна форма ведення бухгалтерського обліку ускладнює проведення експертного дослідження. При ручній формі ведення бухгалтерського обліку, сфальсифіковані документи все одно будуть в наявності, і навіть сам бухгалтер може не помітити в своїх записах непотрібні цифри. Комп'ютерна форма допомагає сховати всі непотрібні документи. Частіше всього їх просто видаляють з комп'ютера, такі документи можна відновити, але цим займається експерт з комп'ютерної техніки. Ще одним недоліком є різноманіття бухгалтерських комп'ютерних програм. Експерт-бухгалтер не завжди буде знати алгоритм проведення розрахунків в кожній комп'ютерній програмі. Пропонується підвищувати кваліфікацію експертів-бухгалтерів шляхом вивченням бухгалтерських комп'ютерних програм.

Досліджено визначення сутності людського капіталу для цілей бухгалтерського обліку та встановлено, що специфічність людського капіталу

як об'єкта облікового процесу потребує такого застосування методів бухгалтерського обліку, які б забезпечували ефективну його ідентифікацію та реєстрацію. Проведено детальне дослідження етапів облікового процесу людського капіталу аграрних підприємств. Запропоновано методичний підхід організації обліку людського капіталу, що містить систематизовану послідовність облікових номенклатур первинного і поточного обліку людського капіталу аграрних підприємств, розроблених на основі складових елементів людського капіталу, що дасть можливість покращити документування господарських операцій з формування людського капіталу та дозволить забезпечити їх відображення в системі аналітичного і синтетичного обліку та внутрішньогосподарській звітності.

Обґрунтовано необхідність інституціональних змін для забезпечення нової якості людського капіталу аграрних підприємств на найближчу перспективу. Сформульовано шляхи вдосконалення державної молодіжної політики, яка має передбачати акумуляцію ресурсів та зусиль на законодавчому, фінансовому, соціальному та освітньому напрямках.

У сучасних умовах сільськогосподарські підприємства потребують інновацій та нових знань, тому вирішальне місце в їх розвитку належить якісним характеристикам кваліфікованого персоналу підприємств, що визначають економічний стан, стійке становище на ринку та конкурентоспроможність господарюючих суб'єктів. Проблема формування кваліфікованого персоналу сільськогосподарських підприємств має сприйматись як найголовніша передумова виходу аграрного сектору з кризи, тому що рівень освіти та професійної підготовки персоналу в поєднанні з матеріальним капіталом виступає чинником підвищення продуктивності, конкурентоспроможності та сталого розвитку сільськогосподарських підприємств. Одним із ефективних шляхів поліпшення становища в аграрному секторі в цілому є кластеризація аграрного виробництва, що дозволяє створити таку якість організаційно-економічного середовища на сільських територіях, яка б сприяла ефективному інноваційному розвитку та формуванню кваліфікованого персоналу сільськогосподарських підприємств, а також збільшенню зайнятості сільського населення.

Розкрито сутність заробітної плати та її вплив на організацію обліку; досліджено економічну суть та значення заробітної плати, встановлено відмінності та взаємозв'язки понять «заробітна плата» і «оплата праці»; розглянуто нормативно – правове забезпечення обліку і звітності розрахунків з оплати праці; визначено об'єкти та елементи організації обліку та заробітної плати та шляхи їх удосконалення; проведено аналіз мінімальної заробітної плати в Україні в порівнянні до країн Європейського Союзу.

Досліджено складові фонду споживання та фактори впливу на формування доходів сільськогосподарських підприємств.

Розглядається значення сутності понять якості та конкурентоспроможності. Наведено чинники, які впливають на рівень якості продукції. Обґрунтовано доцільність створення та впровадження ефективної системи управління якістю продукції на вітчизняних підприємствах. Визначено залежність конкурентоспроможності підприємства від якості продукції.

Досліджено комплексну систему контролю розрахунків, що дозволяє отримати як якісний так і кількісний ефект. Якісний ефект проявляється у підвищенні прозорості і управління бізнес-процесів, пов'язаних з несвоєчасним погашенням боргів. Кількісний ефект проявляється з вивільненням грошових коштів, пов'язаних з дебіторською заборгованістю, в економії на платежах щодо залучення фінансових ресурсів, необхідних для компенсації вилучень з обороту і у зменшенні збитків, викликаних виникненням і списанням безнадійних боргів.

## ЗМІСТ

Вступ.....	9
1. МЕТОДОЛОГІЯ ОБЛІКУ АКТИВІВ І ПАСИВІВ: АКТУАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ В УМОВАХ МІЖНАРОДНОЇ ЕКОНОМІЧНОЇ ІНТЕГРАЦІЇ	
1.1. Теоретичні підходи до трактування економічної суті основних засобів.....	10
1.2. Теоретичні підходи до трактування економічної суті витрат та собівартості продукції.....	17
1.3. Власний капітал як обліково-економічна категорія.....	23
1.4. Правове регулювання обліку нестандартної продукції та договорів її поставки.....	27
1.5. Документування операцій з браку та відходами виробництва як основа забезпечення контролю суб'єктів економічних відносин.....	35
1.6. Комп'ютеризація бухгалтерського обліку та шляхи вивчення експертом-бухгалтером.....	43
2.ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ЛЮДСЬКОГО КАПІТАЛУ ТА ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ	
2.1. Організація обліку людського капіталу а вгярних підприємствах.....	58
2.2. Інституційне середовище формування людського капіталу молоді аграрних підприємств.....	67
2.3.Агропромислові кластери як середовище інноваційного розвитку та формування кваліфікованого персоналу сільськогосподарських підприємств..	76
2.4. Оцінка взаємозалежності величини доходів сільськогосподарських підприємств і витрат на матеріальне стимулювання працівників.....	86
2.5.Удосконалення організації обліку заробітної плати.....	94
3. ПРОБЛЕМИ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА ЗДІЙСНЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ НА ПІДПРИЄМСТВІ	

3.1. Концептуальні засади організації внутрішнього контролю розрахункових операцій .....	104
3.2. Організація проведення внутрішнього контролю розрахункових операцій на підприємствах різних форм власності.....	114
3.3. Стандартизація продукції як елемент внутрішнього контролю якості....	135
3.4. Тенденції розвитку аудиторської діяльності і Тернопільській області.....	142
Висновки .....	147
Перелік джерел посилання.....	153



## ВСТУП

Сучасний етап економічного розвитку в загальносвітовому масштабі пов'язаний з інтернаціоналізацією економічних, фінансових, політичних і суспільних відносин, що є наслідком прояву глобалізаційних процесів. Комітет з Міжнародних стандартів фінансової звітності (КМСФЗ), країни континентальної Європи і американська система загальноприйнятих принципів і правил обліку (GAAP) здійснюють повсюдний вплив на формування єдиної облікової системи. Ця обставина приводить до зміни та інтегрування національних систем обліку в єдину міжнародну систему обліку і звітності.

Для країн, зорієнтованих на ринкову економіку, що прагнуть «завоювати» міжнародні ринки і вкрай зацікавлені в припливі іноземного капіталу, особливої значущості набуває проблема діагностики сучасного стану системи норм, правил, принципів і засобів надання фінансової інформації, яку б розуміли іноземні інвестори і кредитори за допомогою бухгалтерського обліку. Пов'язано це з тим, що для своєчасного і адекватного перетворення національних облікових систем необхідно володіти інформацією про специфіку, подібності та відмінності, особливості функціонування облікових принципів різних країн. Проведення діагностики та акумуляція досвіду економічно розвинених країн в галузі методології облікових процедур є відправною точкою для успішного вирішення завдань прогнозування та стратегічного планування розвитку власної системи обліку і аудиту.

## РОЗДІЛ 1

### МЕТОДОЛОГІЯ ОБЛІКУ АКТИВІВІ ПАСИВІВ: АКТУАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ В УМОВАХ МІЖНАРОДНОЇ ЕКОНОМІЧНОЇ ІНТЕГРАЦІЇ

#### 1.1. Теоретичні підходи до трактування економічної суті основних засобів

В економічно розвинених країнах основні засоби відіграють значну роль у господарській діяльності підприємств. Будь-який виробничий процес неможливо уявити без такої складової, як засоби праці, оскільки саме вони визначають сучасний рівень виробництва, його ефективність. В загальному засоби праці є матеріальною основою виробничих потужностей підприємств. Від їх кількості, правильного формування і раціональної структури в значній мірі залежать темпи росту виробництва продукції і національного доходу країни.

На даний час існує значна кількість підходів до трактування економічної суті основних засобів, що свідчить про актуальність та проблемність обраної теми дослідження.

Вирішенню питань, пов'язаних із трактуванням основних засобів, присвячено дослідження багатьох вітчизняних і зарубіжних вчених-економістів, зокрема: Ф.Ф. Бутинця, М.Т. Білухи, В.В. Сопка, С.Ф. Голова, В.П. Завгороднього, Є.В. Мниха, В.Ф. Палія, С.Ф. Покропивного, М.Я. Дем'яненка, Н.М. Ткаченка та інших.

Проте, незважаючи на великий спектр проведених досліджень та значні науково-практичні напрацювання, у літературі відсутній єдиний підхід до трактування основних засобів як економічної категорії, а також їх відображення в бухгалтерському та податковому обліку. Тому на сьогодні лишається низка питань у сфері визначення основних засобів, які потребують подальших досліджень.

В економічній літературі «основні засоби» мають декілька аналогів, а саме: основні виробничі фонди, основні фонди, основний капітал, засоби праці тощо.

Нині не існує єдиного визначення поняття «основні засоби» та переліку їх складових згідно чинного законодавства. У нормативному забезпеченні існує декілька точок зору щодо трактування поняття «основні засоби» (рис. 1.1).

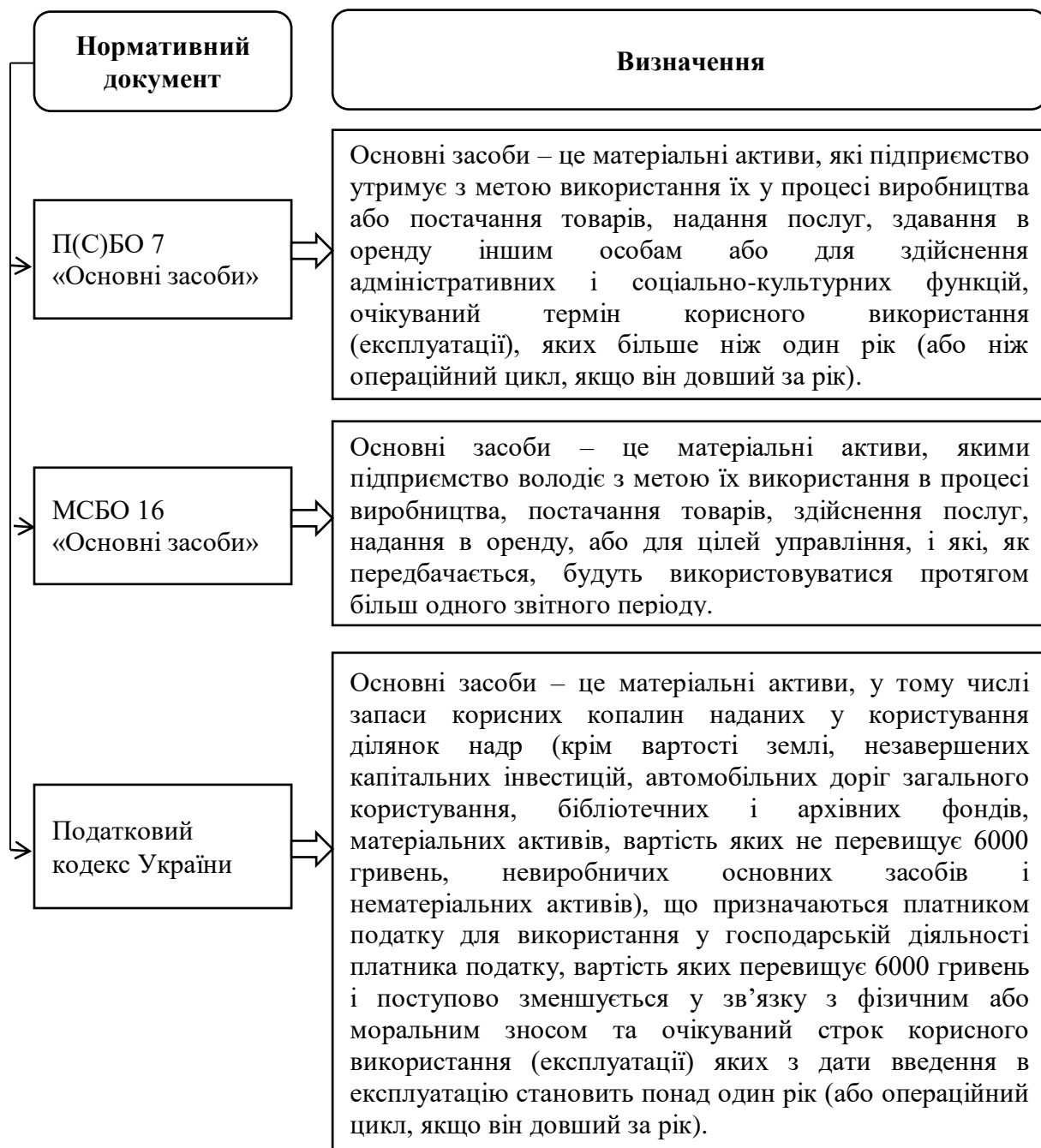


Рис. 1.1. Сутність поняття «основні засоби» згідно нормативно-правових актів України

Порівнюючи дефініції представлені в П(С)БО 7 та МСБО 16, можна зробити висновок про їх подібність, яка зумовлена тим, що при написанні

українських стандартів бухгалтерського обліку міжнародні стандарти використовувались як основа.

Як бачимо із аналізу рис. 1.1, у визначеннях, які містяться в П(С)БО 7 і МСБО 16 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. В свою чергу, у Податковому кодексі, відмовилися від поняття «основні фонди» на користь «основних засобів», що свідчить про наближеність Кодексу до положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Проте таке наближення не є повним, адже грошове обмеження віднесення до складу основних засобів залишилося, хоча і зросло від 2500 грн. до 6000 грн.

У кожній країні світу існують свої вартісні критерії віднесення активів до складу основних засобів. Так, у Республіці Білорусь виділяють вартість активу, яка повинна перевищувати 30 встановлених законом мінімальних заробітних плат, у Російській Федерації – більше 100-кратного розміру встановленої законом мінімальної заробітної плати, в Китаї – більше 2000 юанів, в Чехії – більше 10000 чеських крон.

Таким чином, важливим елементом для визначення відмінностей в обліковому відображенні основних засобів є критерії їх визнання. У ході дослідження було проаналізовано нормативні документи, що регулюють визнання активів основними засобами таких країн, як: Україна, Білорусь, Казахстан, Латвія, Молдова, Росія, США, Великобританія. Було встановлено, що використовуються шість основних критеріїв визнання активів основними засобами: наявність матеріально-речової форми; термін використання; вартісна межа; сфера використання; мета створення або придбання; здатність активу приносити економічні вигоди. У різних країнах використовуються не всі зазначені критерії. Так, у США для визнання активу основним засобом достатньо лише, щоб він приносив економічні вигоди. В Молдові та Росії актив повинен відповідати майже усім зазначеним критеріям. МСБО 16 «Основні засоби» визначено три критерії, відповідно до яких активи визнаються

основними засобами: вони повинні мати матеріальну форму, термін їх використання повинен перевищувати один операційний цикл, сфера застосування – здійснення основної діяльності підприємства.

Аналіз наукового доробку показав, що у вітчизняній літературі немає однастайності при визначенні поняття «основні засоби» та поняття «основні фонди». Систематизацію поглядів деяких дослідників щодо сутності поняття «основні засоби» наведено в табл. 1.1.

Таблиця 1.1

### Визначення терміну «основні засоби» в літературних джерелах

№ з/п	Автор, джерело	Визначення
1	2	3
<b><i>I підхід – основні засоби як матеріальні активи</i></b>		
1.	Бутинець Ф. Ф. Кузнецов В., Михайленко О.	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 яких більше одного року (чи операційного циклу, якщо він більший за рік).
2.	Загородній А. Г., Вознюк Г. Л.	Основні засоби – це сукупність матеріальних активів, які тривалий час у незмінній натурально-речовій формі використовуються у виробничому процесі.
3.	Бондар О.	Основні засоби – це сукупність матеріальних активів в формі засобів праці, які багаторазово приймають участь в процесі виробничо-комерційної діяльності і переносять на продукцію свою вартість частинами.
4.	Довгалюк Н. В.	Основні засоби – це матеріальні активи підприємства будь-якої форми власності, що неодноразово задіюються у виробничих циклах, зберігають свою натуральну форму, переносячи свою вартість на вироблену продукцію частинами, строк використання яких перевищує один рік (або операційний цикл), призначені для експлуатації самим підприємством, для надання в оренду іншим фізичним чи юридичним особам, що в сукупності дає змогу одержувати економічну вигоду для підприємства.
5.	Чумаченко М. Г. та інші	Основні засоби – це сукупність матеріально-речових цінностей, що діють у натуральній формі протягом тривалого часу як у сфері матеріального виробництва, так і в невиробничій сфері, і вартість яких поступово зменшується у зв'язку з фізичним і моральним зносом.
<b><i>II підхід – основні засоби як засоби праці</i></b>		
6.	Бабіч В. Бойко В.М., Вашків П.Г.]	Основні засоби – це сукупність засобів праці, які функціонують у сфері матеріального виробництва в незмінній натуральній формі протягом тривалого часу та переносять свою вартість на заново створений продукт частинами в міру їх зношення.

1	2	3
7.	Сердюк В. Н.	Основні засоби – це засоби праці, ціна яких перевищує встановлений підприємством вартісний ценз, і термін експлуатації яких перевищує один рік (чи операційний цикл, якщо він більший за рік) в первісній натуральній формі як засоби праці (машини, обладнання) чи як матеріальні умови праці (будівлі, споруди, інвентар).
8.	Бабаєв Ю.А.	Основні засоби – це частина майна, використовувана як засоби праці при виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг або для управління організацією протягом періоду, що перевищує 12 місяців, або звичайний операційний цикл, якщо він перевищує 12 місяців.
9.	Черненко С.	Основні засоби – це засоби праці виробничого і невиробничого призначення, що беруть участь у процесі виробництва впродовж багатьох циклів, зберігаючи при цьому свою натуральну форму, і поступово (в міру зношення) переносять свою вартість на вироблену продукцію.
10.	Ткаченко Н. М.	Основні засоби – це засоби праці, які багаторазово (більше року) беруть участь у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здаванні в оренду для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік), зберігають при цьому свою натуральну форму, поступово зношуються і частково переносять свою вартість на виготовлювану продукцію або виконану роботу у вигляді амортизаційних відрахувань, а частково на збільшення первісної (переоціненої) вартості основних засобів.
11.	Янчев А. В.	Основні засоби – це частина постійного продуктивного капіталу у формі засобів праці, що поступово, протягом багатьох виробничих циклів, переносять свою вартість на виготовлений продукт.

Джерело [4, 5,6, 7]

Як видно з таблиці 1.1, наведені тлумачення не мають змістовної різниці та залежать від того, на чому акцентує увагу автор. Аналіз визначень поняття «основні засоби», наданих різними авторами, у зв'язку з окремими характеристиками показують, що можна виділити 2 підходи до трактування економічної суті основних засобів, а саме: перший підхід, за яким основні засоби ототожнюють з матеріальними активами чи матеріальними цінностями та другий, за яким основні засоби визначають як засоби праці. Низка вчених вважають критерій річного циклу основоположним у формуванні визначення поняття «основні засоби». Тим не менш, важливими є інші критерії, які характеризують основні засоби, такі, як: матеріальність (мають матеріальну форму) та призначення (утримуються 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).

Таким чином, можна узагальнити, що автори, які відносять до складу основних засобів матеріальні активи, розмежовують їх за періодом використання. Лише деякі автори розглядають таку ознаку як характер участі у виробничій діяльності, наголошуючи на багатьох циклах. Окремі науковці виділяють змінність натуральної форми, говорячи, що вона є незмінною протягом одного виробничого циклу. Спосіб перенесення вартості розглядає більшість авторів, зазначаючи, що вона переноситься поступово, частинами.

У сучасній науці поняття «основні засоби» часто ототожнюють з поняттям «основні фонди».

Зокрема, І. О. Бланк зазначав: «Основні фонди – це сукупність матеріальних активів у формі засобів праці, які багаторазово беруть участь у процесі виробничо-комерційної діяльності і переносять на продукцію свою вартість частинами».

Деяко іншою є думка Захарова В. Г., який пропонує наступне визначення: «Основні фонди являють собою ту частину виробничих фондів – функціональної частини промислових фондів підприємства, яка фіксована у засобах праці, що зберігають свою натуральну форму протягом багатьох виробничих циклів і частинами переносять свою вартість на товар, утворюючи фонд відшкодування».

В свою чергу, Саблук П. Т. вказує: «Основні виробничі фонди – це економічна форма частини засобів виробництва, які функціонують в умовах державної або колгоспно-кооперативної форми власності і служать для задоволення постійно зростаючих матеріальних і культурних потреб членів суспільства».

Деяко іншим є визначення Ленської С.А., яка розглядає основні фонди як «вартість сукупності засобів праці, необхідних для раціонального і планомірного виробництва заданої продукції, які використовуються на підприємстві (в об'єднанні) протягом тривалого часу (зазвичай більше року), переносять свою вартість на створений за їх допомогою продукт частинами, у

міру споживання і зберігають свою матеріальну форму. Основні фонди у їх грошовому виразі називають основними засобами».

Особливий підхід до визначення основних фондів у Мочерного С.В., який вважає, що: «Основні фонди – економічна форма засобів праці, що функціонують у виробничому процесі протягом багатьох кругооборотів, частково, в міру зношування, переносять свою вартість на новостворений продукт, відтворюючись через кілька виробничих циклів (будівлі, машини, обладнання та ін.), але не розкриваючи своєї соціально-економічної сутності. Основні фонди є лише засоби праці, залучені у виробничий процес, які виконують певні функції».

Отже, аналізуючи науковий доробок фахівців з даного питання, ми приходимо до висновку, що поняття «основні засоби» та «основні фонди» практично тотожні (обидві категорії є вартісними, їх натурально-речові носії ті ж самі, роль у виробничому процесі однакова). Таким чином, ми приєднуємось до думки тих науковців, які вважають терміни «основні фонди» та «основні засоби» синонімами.

Проаналізувавши підходи до трактування економічної сутності основних засобів, можна зробити наступні висновки: у навчальній літературі часто допускається одночасне оперування поняттями «основні засоби», «основні фонди» та синонімічне використання понять «основні засоби» та «засоби праці», але немає конкретних визначень цих понять, вони збігаються з визначенням «основні засоби»; найчастіше запропоноване визначення поняття «основні засоби» запозичене із П(С)БО 7; акцент на характер використання основних засобів в процесі виробництва, пов'язаний із механізмом перенесення своєї вартості на новостворену вартість, а також тривалістю використання, яка обумовлює механізм перенесення своєї вартості на новостворену продукцію (механізм амортизації); наявність вартісного обмеження в деяких трактуваннях.

Отже, можна підсумувати, що більшість авторів ототожнюють поняття «основні засоби» та «основні фонди», зазначаючи, що вони є засобами праці, які використовуються у виробництві протягом тривалого часу. Інші дослідники вважають, що основні засоби – це матеріальні активи, які використовуються



лише у виробничому процесі, тобто більше ні на що вони не впливають, а це хибне тлумачення, адже основні засоби використовуються підприємством у всій його господарській діяльності. Усі джерела вказують на те, що основні засоби повинні використовуватися тривалий час (більше одного року чи одного операційного циклу). У податковому законодавстві основні засоби мають вартісну межу, що становить 6000 грн., а в бухгалтерському обліку вартісну межу підприємство встановлює самостійно і зазначає її у своїй обліковій політиці.

На підставі проведеного аналізу наукових поглядів на трактування поняття «основні засоби», нами уточнено дане поняття таким чином: «основні засоби – це матеріальні активи, які придатні для використання в процесі господарської діяльності підприємства (установи, організації) та втрачають свою вартість частково, шляхом перенесення її на новостворений продукт, очікуваний термін використання яких більше 1 року (або операційного циклу, якщо він більший за рік)».

На наш погляд, напрямами подальших досліджень може бути надання рекомендацій стосовно приведення в повну відповідність вимог П(С)БО 7 та податкового законодавства, встановлення точного та однозначного визначення основних засобів.

## **1.2. Теоретичні підходи до трактування економічної суті витрат і собівартості продукції**

У економічній енциклопедії міститься наступне визначення: «витрати – це виражені у грошовій формі витрати різних видів економічних ресурсів (праці, сировини, матеріалів, основних засобів, фінансових ресурсів) у процесі виробництва, обігу і розподілу продукції, товарів» [7, с. 203].

Відповідно до МСБО витрати – це «зменшення економічної вигоди протягом звітного періоду, що відбувається у формі вибуття або використання активів чи збільшення зобов'язань, що веде до зменшення власного капіталу

підприємства за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені» [8].

Подібне визначення міститься у НП(С)БО 1, згідно з яким витрати – це «зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками)» [9].

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» містить наступне визначення: «витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені» [10]. Ми погоджуємося із думкою В. Андрійчука, який вказує, що таке трактування витрат не узгоджується із теорією кругообігу ресурсів, оскільки у процесі виробництва активи лише трансформуються з одного виду в інший, а не вибувають. Також вважаємо дане визначення доволі змістовним та зрозумілим. Проаналізувавши ці визначення, зазначимо, що в НП(С)БО 1 йдеться про «зменшення економічних вигод», тоді як в П(С)БО 16 – про «зменшення активів або збільшення зобов'язань». Отже, в НП(С)БО 1 наводиться визначення поняття «витрати», а в П(С)БО 16 – їх визнання.

Такої ж думки дотримується Ю.С. Цал-Цалко, який стверджує, що «витратами визнаються або зменшенням активів або збільшенням зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені» [11, с. 14]. Також цей автор трактує витрати, як «сукупних витрат живої та уречевленої праці на виробництво продукції» [11, с. 5]. На наш погляд, перше визначення є «бухгалтерським» і не завжди збільшення зобов'язань свідчатиме про здійснення витрат, а друге визначення – є не зовсім практичним і загальним, оскільки немає конкретної методики визначення затрат саме живої та уречевленої праці.

В.П. Савчук вважає, що «затрати (видатки, витрати) являють собою

зменшення активів або збільшення зобов'язань (пасивів), або поєднання того чи іншого у зв'язку з виробництвом і постачанням товарів у рамках діяльності підприємства» [12, с. 18].

А.В. Череп зазначає, що під витратами варто розуміти явні (фактичні, розрахункові) витрати підприємства, а під затратами зменшення засобів підприємства або збільшення його боргових зобов'язань у процесі господарської діяльності [13].

С.Ф. Покропивний висловлює думку, що «витрати утворюються в процесі формування та використання ресурсів для досягнення певної мети, окрім цього, вони мають різне спрямування, але найбільш загальним і принциповим є поділ їх на інвестиційні та поточні (операційні) витрати, зв'язані з безпосереднім виконанням підприємством своєї основної функції – виготовлення продукції (надання послуг)» [14].

Ф.Ф. Бутинець висвітлює витрати як загальноекономічну категорію, яка характеризує використання різних речовин і сил у процесі виробництва. Під економічними витратами він розумів «затрати втрачених можливостей», тобто суму грошових коштів, які можна отримати за більш вигідного з усіх можливих альтернативних варіантів використання ресурсів [15]. Такої ж думки притримується В.В. Сопко, який вважає, що витрати «формуєть використані у процесі виробництва різні речовини та сили природи на виготовлення нового продукту праці» [16].

Отже, економісти вважають «витрати» багатогранним явищем. Стосовно трактування даного поняття і досі тривають дискусії.

Собівартість продукції, що відображає поточні витрати, пов'язані з виробництвом та реалізацією продукції, є одним із найважливіших показників ефективності виробництва, адже чим вищі показники діяльності підприємства (інтенсивніше використовуються виробничі ресурси, успішніше вдосконалюється техніка та технологія), тим нижчою є собівартість продукції. Вона впливає на формування ціни продукції, отримання в майбутньому прибутку, і тим самим на ефективність роботи підприємства, його доцільність існування та конкурентоспроможність на ринку.

Українські та зарубіжні вчені-економісти завжди приділяли багато уваги дослідженню собівартості та її сутності. Найбільш глибоко досліджено собівартість як в історичному, так і в економічному аспекті у роботах таких вчених, як Ю. С. Цал-Цалко, В. П. Завгородній, Ф. Ф. Бутинець, С. В. Мочерний, С. Ф. Покропивний, В. М. Пархоменко та ін. Однак серед науковців відсутній єдиний підхід до трактування поняття «собівартість продукції», що й обумовлює необхідність проведення даного наукового дослідження.

Вперше термін «собівартість» з'явився у 1912 році у роботах О. П. Рудановського, М. П. Тер-Давидовича, М. Ф. фон Дітмара. До цього часу використовувалися різні терміни: «своя вартість», «загальна вартість», «власна вартість», «вартість виробництва», «фабрична вартість», «вартість», «дійсна вартість», «продуктивна вартість», «заводська вартість», «фактична вартість», «повна ціна», «істина ціна».

Собівартість, як економічна категорія, виникла тоді, коли з'явилася необхідність підрахувати витрати на виробництво товару, прибуток або збиток від його реалізації. Досить поширеним серед науковців є визначення собівартості як частини вартості.

У зарубіжній літературі поняття «собівартість» прирівнюється до витрат. Зокрема, ряд вчених, серед яких К. Друрі, Б. Нідлз, Х. Андерсон під собівартістю продукції розуміють виробничі витрати на вироблену продукцію, а невиробничі витрати відносять до витрат звітного періоду [17]. На наш погляд, це не суперечлива думка, адже підтверджується можливість поєднувати підходи, розуміючи під собівартістю продукції виражені в грошовій формі витрати на її виробництво.

Багато вчених під собівартістю розуміють грошове вираження всіх витрат підприємства на виробництво продукції. Зокрема, А. В. Череп зазначає, що собівартість – це «виражені в грошовій формі витрати всіх видів ресурсів: основних фондів, природної і промислової сировини, матеріалів, палива і енергії, праці, що використовується безпосередньо в процесі виготовлення продукції, для збереження і поліпшення умов виробництва і його

вдосконалення» [13, с. 209].

Ю. С. Цал-Цалко висловлює схожу думку, що «собівартість – це сума всіх затрат на створення продукції, виражена у грошовій формі» [11, с. 6].

В. П. Завгородній зазначає, що собівартість продукції формують всі витрати підприємства на виробництво і реалізацію продукції, виражені в грошовій формі. Також Ф. Ф. Бутинець під собівартістю продукції (робіт, послуг) розуміє «грошове вираження витрат підприємства, пов'язане з виробництвом та збутом продукції, виконанням робіт, наданням послуг» [15].

Подібні погляди має С. В. Мочерний, який зазначає, що собівартість – це «вартісне вираження спожитих у процесі виробництва засобів виробництва за винятком додаткового продукту» [7, с. 409].

Більш конкретизованим вважаємо визначення В. М. Пархоменка, який стверджує, що «собівартість продукції (робіт, послуг) – це вартісне вираження витрат, пов'язаних з використанням у технологічному процесі виробництва продукції (виконання робіт, надання послуг) природних ресурсів, сировини, матеріалів, палива, енергії, основних виробничих фондів, нематеріальних активів, спеціалізованого оснащення, інструменту, інвентарю, трудових і фінансових ресурсів, а також витрат на виробництво і збут готової продукції, включаючи встановлені державою обов'язкові відрахування, податки й платежі» [18].

Схожі погляди має В. Ф. Палій, який розкриває поняття «собівартість», за такими визначеннями [19]:

- 1) собівартість – це продуктивні та непродуктивні витрати, пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції;
- 2) собівартість – це частина вартості, яка:
  - ✓ включає вартість засобів виробництва і більшу частину необхідного продукту, що дорівнює витратам на заробітну плату;
  - ✓ являє собою витрати засобів підприємства на виробництво і реалізацію продукції;
  - ✓ втілює витрати минулої і живої (необхідної) праці на виробництво та реалізацію продукції;

- ✓ в процесі обігу повинна повертатися підприємству з метою відшкодування його витрат;
- ✓ відшкодовує витрати для забезпечення безперервності виробничого процесу.

П. С. Безруких дотримується схожої думки з науковцем В. Ф. Палієм та акцентує увагу на наступних характеристиках собівартості продукції як економічного показника [20]:

1. Собівартість продукції в політекономічному аспекті – це сукупність витрат продуктивної і непродуктивної праці.

2. Собівартість вимірюється витратами праці підприємств, які можуть бути вище чи нижче суспільно-необхідних витрат або ж дорівнювати їм. У собівартість варто включати й аномальні, наднормативні витрати і втрати (перевитрати ресурсів від браку, простоїв тощо).

3. До собівартості доцільно відносити також деякі елементи чистого доходу суспільства в тих випадках, коли вони являють собою витрати, пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції.

Цікавим є твердження К. Л. Ларіонової, яка вважає, що категорія собівартості не співпадає із категорією витрати як у якісному, так і у кількісному відношенні. Якісно поняття витрат різниться між поняттям собівартість тим, що перше характеризує затрати суспільно-необхідної праці, а у собівартості продукції знаходять своє відображення затрати підприємства. У кількісному розумінні різниця полягає в тому, що на відмінну від собівартості продукції, яка характеризує завершеність виробничого процесу, виробничі витрати виникають під час виробничої діяльності підприємства на будь-якій стадії виготовлення виробу [21].

Проведені дослідження дають нам можливість зробити висновок, що немає єдиного підходу щодо трактування поняття «витрати», а із визначень, які запропоновані науковцями, можна виділити як мінімум чотири підходи до визначення сутності витрат, які досить відрізняються або в самому формулюванні визначення або безпосередньо в його змісті. Визначення собівартості українських та зарубіжних вчених ґрунтується на деталізації

витрат ресурсів, які використовуються в процесі виробництва і реалізації продукції для одержання прибутку, їх вартісній оцінці та грошовому вираженні витрат на виробництво продукції.

### 1.3. Власний капітал як обліково-економічна категорія

В умовах сьогодення для створення підприємства будь-якої організаційно-правової форми потрібно мати достатню кількість коштів – власного капіталу. Власний капітал виступає основою створення, стійкого розвитку, фінансової стабільності підприємства, а також це основне джерело формування прибутку та доходів. Чим більша сума власного капіталу, тим вища конкурентоздатність підприємства та його стійкий фінансовий стан. Наявність капіталу є умовою створення та розвитку бізнесу.

Економічну сутність капіталу в цілому та власного капіталу зокрема вивчали і вивчають багато зарубіжних та вітчизняних вчених такі, як: В.В.Бланк, К. Маркс, А. Сміт, Д. Рікардо, П. Самуельсон, Ж.Б. Сей, Ж. Тюрго, В.Я. Соколов, Ф.Ф. Бутинець, В.В. Сопко, С.Ф. Голов, Г.Г. Кірейцев, В.М. Івахненко та багато інших.

Найважливішими аспектами розкриття сутності капіталу є економічний, юридичний, обліковий (рис. 1.2).



Рис. 1.2 Тракткування капіталу в трьох аспектах

Економічна роль власного капіталу полягає в забезпеченні підприємства власними фінансовими ресурсами, необхідними як для початку, так і для

продовження реальної господарської діяльності. Саме такий підхід до розуміння статутного капіталу був виключений в адміністративно-регульованій економіці. Розглядаючи економічну сутність, потрібно відмітити найважливіші характеристики капіталу, які полягають у тому, що він виступає основним чинником виробництва; характеризує фінансові ресурси підприємства, які приносять прибуток; використовується як головне джерело формування добробуту його власників; є головним виміром ринкової вартості підприємства. Його динаміка є важливим показником ефективності господарської діяльності.

Юридичне значення капіталу полягає передусім в тому, що його розмір визначає межі мінімальної матеріальної відповідальності, які суб'єкт господарювання має за своїми зобов'язаннями.

Поява поняття «власний капітал» у бухгалтерській термінології має об'єктивний характер, в основі якого лежить узагальнення багатовікової практики бухгалтерського обліку. Його історичний огляд вказує на глибокий генезис і широту підходів до трактування власного капіталу як економічної категорії. При його дослідженні слід мати на увазі, що власний капітал є частиною всього капіталу підприємства, в значній мірі забезпечуючи виробничо-господарські процеси.

У табл. 1.2 здійснено порівняння визначень власного капіталу вітчизняними авторами.

Аналізуючи наведені вище визначення, слід зауважити, що автори розкривають економічну сутність власного капіталу через його головну функцію - забезпечення підприємства власними фінансовими ресурсами, необхідними для початку і продовження господарської діяльності.

В Україні економічна сутність власного капіталу висвітлюється в Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Згідно НП (С)БО 1, власний капітал – це частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань [9].



**Аналіз визначення поняття «власний капітал»  
вітчизняними авторами**

№	Автор	Визначення власного капіталу
1	Бутинець Ф.Ф., Борисов А.Б., Пушкар С.В.	Частина в активах підприємства, що залишається після нарахування його зобов'язань
2	Білуха М.Т, Івашкевич В.Б.	Визначається вартістю майна, що належить підприємству, це так звана чиста вартість майна. Вона дорівнює різниці між вартістю майна і позиковим капіталом
3	Боднарчук А.В.	Це чиста вартість майна, що визначається як різниця між вартістю активів (майна) підприємства та зобов'язань
4	Зінченко О.В., Армаш Г.О.	Загальну вартість засобів організації, що належать їй на правах власності і використовуються для формування певної частини активів
5	Загородній А.Г., Гуренко Т.О.	Сукупність економічних відносин, що дозволяють включити в господарський оборот фінансові ресурси, які належать або власникам або самому господарюючому суб'єкту
6	Івченко Л.В.	Аналог довгострокової заборгованості підприємства перед своїми власниками
7	Кадацька А.М.	Вартість майна, вкладеного (інвестованого) власником у підприємство
8	Сопко В.В.	Вартісний вираз права особи на засоби підприємства
9	Цюцяк І.Л.	Як власні джерела фінансування підприємства, які без визначення строку повернення внесені його засновниками або залишені ними на підприємстві із суми чистого прибутку

\* Джерело [15]

В міжнародних стандартах бухгалтерського обліку не використовується такий термін як «власний капітал», еквівалентом до нього в зарубіжній практиці є поняття «чисті активи» (net assets).

Нині здійснюється уніфікація обліку і звітності у контексті євроінтеграційних процесів, тому варто розглянути, як трактують власний капітал зарубіжні автори (табл. 1.3).

Отже, трактування власного капіталу зарубіжними вченими, на нашу думку є більш змістовними, оскільки враховують не тільки як першочергове джерело фінансових ресурсів, а і з позиції його формування, як різниці між активами та зобов'язаннями.

**Аналіз визначення поняття «власний капітал»  
зарубіжними авторами**

№	Автор	Визначення власного капіталу
1	Р.Н. Антоні	Є результатом інвестицій з боку інвесторів-співвласників цього підприємств (за умови, що компанія не має зобов'язань по поверненню капіталу своїм інвесторам)
2	О. Аамат, Дж. Блейк	Найважливіший розділ пасиву балансу компаній. Власний капітал складається з акціонерного капіталу, додаткового капіталу та накопиченого прибутку [
3	Х. Андерсон, Д. Колуєлл, Б Нидлз	Економічні ресурси, що знаходяться в розпорядженні власника фірми, які відображають сукупність грошових цінностей (товарних запасів, земельних ділянок, обладнання) і активів, виражених у формі нематеріальних прав (патентів, авторських прав і товарних знаків)
4	Р. Ентоні, Дж. Ріс	Проводять пряму тотожність між поняттям власного капіталу і частими активами, тобто маючи на увазі різницю між активами підприємства і його зобов'язаннями
5	Йорт Бетте	Являє собою різницю між сумами активів і зобов'язань організацій за мінусом доходів майбутніх періодів

\* Джерело [22, с. 52]

Неоднозначність трактування власного капіталу зумовлено його різноспрямованими функціями, які визначаються наявністю чотирьох суб'єктів економічних відносин (власник, підприємство, кредитори, держава), які в кожній країні мають свої інтереси у власному капіталі, а також це зумовлено розмежуванням поняття на економічне, правове й облікове значення, а саме в економічному значенні капітал є фактором виробництва, ресурсами, інвестованими у виробництво; в правовій думці - власний капітал є вартісним вираженням права особи на засоби підприємства, визначає межі мінімальної матеріальної відповідальності, які суб'єкт господарювання має за своїми зобов'язаннями; з точки зору бухгалтерського обліку, капітал є різницею між активами підприємства і його зобов'язаннями; джерелом формування активів підприємства; засобом випуску акцій та отримання акціонерного доходу (акціонерний капітал).

#### **1.4. Правове регулювання обліку нестандартної продукції та договорів її поставки**

Україна сьогодні потребує гармонізації основних регламентуючих документів, у тому числі з якості продукції, із загальносвітовими стандартами. Це потребує розроблення принципово нових методологічних підходів до їх вивчення і стандартизації.

Одне з найважливіших серед них – підвищення конкурентоспроможності українських виробників товарів і послуг, їх вихід на європейський та світовий ринки та зменшення допустимого рівня браку у виробництві. Вирішення цього завдання передбачає реалізацію цілого комплексу заходів структурно-організаційного, техніко-інноваційного та правового характеру. Серед них і адаптація національної системи стандартизації та сертифікації до системи технічного регулювання Європейського Союзу, що вимагає поглибленого дослідження останньої.

Удосконалення нормативно-правового забезпечення обліку в цілому і нестандартної продукції та договорів її поставки зокрема, надасть можливість створення більш привабливого інвестиційного клімату, що у подальшому призведе до створення нових робочих місць та збільшення обсягів експорту.

Питання правового регулювання обліку нестандартної продукції досліджували багато вітчизняних та зарубіжних учених, зокрема: В.Г. Васильков, Т.Л. Запорожець, Н.В. Козлюк, О. Нікіпелова, М.М. Пархоменко, Г. Тиравська та ін.

Якість продукції як один із головних та складних елементів виробничого процесу суб'єктів господарювання в бухгалтерському обліку є предметом економічних досліджень. Зокрема, інтерес дослідників привертають увагу питання нормативно-правового забезпечення відносин в сфері якісної продукції, вивчення та аналіз чинної законодавчо-нормативної бази обліку та порівняння з колишньою, з'ясування проблем при використанні нормативних актів тощо. Дані проблеми є одними із важливих напрямів дослідження на

сьогодні. Варто зазначити, що вказані питання потребують подальших досліджень.

Метою є дослідження правового регулювання обліку нестандартної продукції та договорів її поставки, зокрема вивчення вітчизняного й міжнародного досвіду щодо забезпечення високої й належної якості продукції, зменшення рівня браку та визначення можливості застосування міжнародних стандартів в Україні в якості національних на сучасному етапі розвитку економіки.

Правове регулювання бухгалтерського обліку – це система законодавчих і нормативних актів, відповідно до яких підприємство здійснює господарсько-фінансову діяльність і забезпечує ведення її бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Ці нормативні акти мають певну ієрархічну підпорядкованість.

Система правового регулювання бухгалтерського обліку відносин у сфері підвищення якості продукції здійснюється міжнародними, державними та місцевими органами влади на різних ієрархічних рівнях.

Нормативно-правове регулювання обліку нестандартної продукції у виробництві в Україні регулюється Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій; Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій; Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”; Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку запасів, Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затвердженими, Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність”, Податковим Кодексом України, Кодексом законів про працю та іншими законодавчими актами.

Методологічною основою формування в бухгалтерському обліку інформації про брак виробництва, визначення їх собівартості і розкриття її у фінансовій звітності конкретизуються безпосередньо Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” [10]: вказується лише на те, що до складу інших прямих витрат відносять втрати від браку, які складаються з вартості

остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливу вартість, та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку.

Не менш важливим документом є Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів [23], в якому вказується за якою ж оцінкою здійснювати облік браку на підприємстві. Проте щодо порядку відображення оцінки браку існує багато спірних та проблемних питань.

На сьогодні для кожного підприємця є важливим відображення операцій згідно Податкового кодексу, де зазначено, що фактична вартість остаточно забракованої продукції не включається до складу витрат платника податку, крім витрат від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів) та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку, в разі реалізації такої продукції. Тобто платник податку, має право самостійно визначати допустимі норми технічно неминучого браку в наказі підприємства за умови обґрунтування його розміру.

Прийняття Податкового кодексу України викликало багато спірних питань, навіть і в частині обліку бракованих виробів. Так, президент Американської торгової палати в Україні Хорхе Зукоскі відмітив [24]: “Такий кодекс є ідеальною основою для реформ в податковій сфері. В першу чергу, реформа матиме величезний позитивний вплив на інвестиційний клімат в Україні, на підвищення конкурентоздатності. Крім того, отримаємо поліпшення рейтингів країни, будуть створені привабливі умови для внутрішнього і іноземного бізнесу” (дане судження свідчить про позитивну сторону застосування кодексу в сфері законодавства).

Проте, не зважаючи на ці переваги, зазначені Хорхе Зукоскі, даний законодавчий документ має низку серйозних недоліків (негативні умови оподаткування для середнього та особливо малого бізнесу, суперечність певних його положень П(С)БО, невизначеність поняття “доходи” тощо). Таким чином, навіть ці окремі зауваження щодо Податкового кодексу свідчать про необхідність подальшої роботи над його вдосконаленням.

Найбільш важливими нормативними актами щодо регулювання відносин в сфері підвищення якості продукції є національні та міжнародні стандарти, які визначають концептуальні положення формування у бухгалтерському обліку інформації про якість, витрати на якість та розкриття інформації в звітності підприємства. Проте цими стандартами не врегульовано вибір методу застосування оцінок якості продукції.

Найактуальнішими для бухгалтерського обліку якості продукції є міжнародний стандарт ISO 9001. Міжнародний стандарт ISO 9001 – система управління якістю, який на даний момент використовується в Україні. Це стандарти, що прийняті для регулювання продукції в сфері забезпечення та поліпшення якості, метою якого є сприяння розвитку стандартизації в світовому масштабі для полегшення міжнародного товарообміну і взаємодопомоги, а також для розширення співпраці в галузі інтелектуальної, наукової, технічної та економічної діяльності.

Міжнародні стандарти ISO 9000 визначають розроблення, впровадження та функціонування систем якості. Вони не стосуються конкретного сектора промисловості чи економіки і являють собою настанови з управління якістю та загальні вимоги щодо забезпечення якості, вибору і побудови елементів систем якості.

Міжнародні стандарти ISO 10000 містять настанови щодо перевірки систем якості, кваліфікаційні вимоги до експертів-аудиторів з перевірки системи якості, керування програмою перевірки системи якості.

Міжнародні стандарти ISO 14000 розглядають системи і настанови щодо захищеності навколишнього середовища, системи управління навколишнім середовищем, технічні вимоги і настанови щодо його використання, а також загальні настанови щодо принципів, систем та заходів підтримки.

Перевага міжнародних стандартів ISO 14000 в тому, що вони створюються для всіх сфер діяльності шляхом надання міжнародної системи тестів або методів визначення захищеності навколишнього середовища.

Держстандартом України, його Технічним комітетом ГК 93 “Управління якістю і забезпечення якості” здійснено ідентичний переклад міжнародних

стандартів, де внесено редакційні зміни: термін “міжнародний стандарт” замінено на “державний стандарт”.

До переліку Державних стандартів України, гармонізованих із міжнародними стандартами, належать:

ДСТУ ISO 9000-2001 “Системи управління якістю. Основні положення та словник”. Цей стандарт замінює ДСТУ 3230-95 “Управління якістю та забезпечення якості. Терміни та визначення”.

ДСТУ ISO 9001-2001 “Системи управління якістю. Вимоги”. Цей стандарт замінює ДСТУ ISO 9001-95 “Системи якості. Модель забезпечення якості в процесі проектування, розроблення, виробництва, монтажу та обслуговування”, ДСТУ ISO 9002-95 “Системи якості. Модель забезпечення якості в процесі виробництва, монтажу та обслуговування”. ДСТУ ISO 9003-95 “Системи якості. Модель забезпечення якості в процесі контролю готової продукції та її випробувань”.

ДСТУ ISO 9001-2001 “Системи управління якістю. Норми щодо поліпшення діяльності”. Цей стандарт замінює ДСТУ ISO 9004-1-95 “Управління якістю та елементи системи якості. Частина I. Норми”.

ДСТУ ISO 14001-97 “Системи управління навколишнім середовищем. Склад та опис елементів і норми щодо їх застосування”.

ДСТУ 3921.1-1999 (ISO 10012-1: 1992) “Вимоги до забезпечення якості засобів вимірювальної техніки. Частина I. Система метрологічного забезпечення засобів вимірювальної техніки”.

ДСТУ 3921.2-2000 (ISO 10012-2: 1997) “Забезпечення якості засобами вимірювальної техніки. Частина 2. Норми щодо контролю процесів вимірювань”.

ДСТУ ISO 10011-1-97 “Норми щодо перевірки систем якості. Частина I. Перевірка”.

ДСТУ ISO 10011-2-97 “Норми щодо перевірки систем якості. Частина 2. Кваліфікаційні вимоги до аудиторів з систем якості”.

ДСТУ ISO 10011-3-97 “Норми щодо перевірки систем якості. Частина 3. Управління програмами перевірок”.

ДСТУ 1.1-2001 “Державна системо стандартизації. Стандартизація та суміжні види діяльності. Терміни та визначення основних понять”.

Дані стандарти формують узгоджену серію стандартів щодо системи управління якістю на підприємствах різних сфер використання, що забезпечують взаємозв’язок між національними (державними) та міжнародними стандартами.

На сучасному етапі найбільшої актуальності набувають договори як регулювання відносин в законодавчій сфері бухгалтерського обліку. Питанням якості продукції приділяється найбільша увага, так як кожен суб’єкт господарювання створює відповідний продукт праці й споживання. Тому необхідно розглянути Цивільний і Господарський кодекси України [25,26], а саме ті аспекти, які регулюють відносини між покупцем та постачальником у сфері забезпечення якості продукції, що проілюстровано за допомогою табл. 1.4.

Таблиця .1.4

**Питання якості продукції, відображених  
у Цивільному та Господарському кодексах України**

<i>Назва</i>	<i>Регулювання відносин у сфері забезпечення якості продукції</i>
1	2
Цивільний кодекс України	Стаття 673. Якість товару 1. Продавець повинен передати покупцеві товар, якість якого відповідає умовам договору купівлі-продажу. 2. У разі відсутності в договорі купівлі-продажу умов щодо якості товару продавець зобов’язаний передати покупцеві товар, придатний для мети. Якщо продавець при укладенні договору купівлі-продажу був повідомлений покупцем про конкретну мету придбання товару, продавець повинен передати покупцеві товар, придатний для використання відповідно до цієї мети. 3. У разі продажу товару за зразком та (або) за описом продавець повинен передати покупцеві товар, який відповідає зразку та (або) опису. 4. Якщо законом встановлено вимоги щодо якості товару, продавець зобов’язаний передати покупцеві товар, який відповідає цим вимогам. Продавець і покупець можуть домовитися про передання товару підвищеної якості порівняно з вимогами, встановленими законом
Господарський кодекс України	Стаття 268. Якість товарів, що поставляються 1. Якість товарів, що поставляються, повинна відповідати стандартам, технічним умовам, іншій технічній документації, яка встановлює вимоги до їх якості, або зразкам (еталонам), якщо сторони не визначають у договорі більш високі вимоги до якості товарів. 2. Номери та індекси стандартів, технічних умов або іншої документації про якість товарів зазначаються в договорі. Якщо вказану документацію не опубліковано у загальнодоступних виданнях, її копії повинні додаватися



1	2
	<p>постачальником до примірника договору покупця на його вимогу.</p> <p>3. У разі відсутності в договорі умов щодо якості товарів остання визначається відповідно до мети договору або до звичайного рівня якості для предмета договору чи загальних критеріїв якості.</p> <p>4. Постачальник повинен засвідчити якість товарів, що поставляються, належним товаросупровідним документом, який надсилається разом з товаром, якщо інше не передбачено в договорі.</p> <p>5. У разі поставки товарів більш низької якості, ніж вимагається стандартом, технічними умовами чи зразком (еталоном), покупець має право відмовитися від прийняття і оплати товарів, а якщо товари уже оплачені покупцем, – вимагати повернення сплаченої суми.</p> <p>6. У разі якщо недоліки поставлених товарів можуть бути усунені без повернення їх постачальнику, покупець має право вимагати від постачальника усунення недоліків у місцезнаходженні товарів або усунути їх своїми засобами за рахунок постачальника.</p> <p>7. Якщо поставлені товари відповідають стандартам або технічним умовам, але виявляться більш низького сорту, ніж було зумовлено, покупець має право прийняти товари з оплатою за ціною, встановленою для товарів відповідного сорту, або відмовитися від прийняття і оплати поставлених товарів.</p> <p>8. У разі якщо покупець (одержувач) відмовився від прийняття товарів, які не відповідають за якістю стандартам, технічним умовам, зразкам або умовам договору, постачальник зобов'язаний розпорядитися товарами у десятиденний строк, а щодо товарів, які швидко псуються, – протягом 24 годин з моменту одержання повідомлення покупця про відмову від товарів. Якщо постачальник (виробник) у зазначений строк не розпорядиться товарами, покупець (одержувач) має право реалізувати їх на місці або повернути виробникові</p>

Таким чином, при розгляді табл. 1.4 потрібно зазначити, що відносини між покупцем та продавцем в сфері забезпечення якості продукції врегульовано поверхнево. Вказується лише на те, що продукція повинна відповідати стандартам якості на національному та міжнародному рівнях, а також те, що покупець та продавець повинні самі передбачати всі можливі умови поставки або прийняття продукції, виходячи із власного професійного судження.

Розглянемо відображення в типових формах договору питання, пов'язаних з якістю продукції та відповідальність сторін за поставку неякісної продукції на основі табл. 1.5.

**Відображення в типових формах договорів питань, пов'язаних з  
якістю продукції**

<i>Вид договору</i>	<i>Статі, що відображають забезпечення якості</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
Договір купівлі-продажу	Якість поставленого продавцем товару повинна відповідати _____. Документи, що підтверджують якість товару з боку Продавця _____. Гарантійний термін експлуатації товару з моменту ____ становить _____. За передачу товару, що не відповідає умовам Договору щодо якості, Продавець сплачує Покупцю штраф у розмірі _____ відсотків вартості неякісного товару.
Договір поставки товару	Якість поставленого продавцем товару повинна відповідати _____. Постачальник постачає Покупцеві Товар, що відповідає вимогам _____. Якість Товару підтверджується _____, які Постачальник надає Покупцеві разом з кожною партією товару. Постачальник гарантує якість та надійність Товару, що постачається, протягом _____ з моменту _____. Термін усунення недоліків або заміни товару визначається _____ з моменту виявлення недоліків. Відповідальність Сторін за передачу товару, що не відповідає умовам Договору щодо якості не передбачено Додаткове до комплекту товару _____. Із комплекту товару виключаються наступні деталі, непотрібних покупцю _____. Узгодження між сторонами відповідних характеристик та додаткових вимог щодо якості та комплектності, не передбачених вище, проводиться сторонами в окремому порядку
Договір про надання послуг	Виконавець зобов'язаний: ... забезпечувати якість наданих послуг відповідно до вимог, які узгоджені Виконавцем із Замовником в додатку №__ до цього Договору. Замовник має право вимагати від Виконавця збитків, якщо вони виникли внаслідок невиконання або неналежного виконання Виконавцем взятих на себе обов'язків за цим Договором. У випадку порушення зобов'язання, що виникає з цього договору, Сторона несе відповідальність, визначену цим Договором та чинним в Україні законодавством
Договір підряду	Якість предмета підряду має відповідати таким вимогам: _____. У випадку порушення зобов'язання, що виникає з цього договору, Сторона несе відповідальність, визначену цим Договором та чинним в Україні законодавством

Представлені в табл. 1.5 типові форми договорів та відповідальність суб'єктів підприємницької діяльності за порушення стандартів, норм і правил стандартизації і сертифікації показали, що питання якості продукції широко регулюється в різних видах договорів, а саме договорі купівлі-продажі, договорі поставки оптової партії товару, договорі про надання послуг та договорі підряду. Проте одним із проблемних питань є поставка продукції відповідно до її якості.

Тому необхідно обов'язково передбачити всі можливі умови поставки продукції неналежної якості та, відповідно, відповідальність за порушення недотримання таких умов, зазначених в договорах з якості продукції.

Таким чином, приймання товарів за якістю повинне проводитися відповідно до умов укладених договорів купівлі-продажу, договорів поставки товарів, контрактів, інших видів угод. Разом з тим у договорі може бути обумовлено застосування для цих операцій норм та вимог, установлених Інструкцією “Про порядок приймання продукції виробничо-технічного призначення і товарів народного споживання за якістю”.

Проте, не дотримуючись вище викладених вимог, на практиці досить часто зустрічаються ситуації, коли керівники підприємства (в особі головного бухгалтера) несуть матеріальну, адміністративну та кримінальну відповідальності.

### **1.5. Документування операцій з браку та відходами виробництва як основа забезпечення контролю суб'єктів економічних відносин**

Кожне підприємство, яке займається певною господарською діяльністю, здійснює ряд господарських операцій, що мають бути відображені в бухгалтерському обліку. Проте, щоб таке відображення було можливе, необхідна наявність документу, який підтверджує факт здійснення господарської операції.

Документуванню операцій з браком і відходами виробництва потрібно приділяти особливу увагу, оскільки вони мають ряд особливостей, які відрізняють їх від інших господарських операцій. Зокрема, документи за такими операціями підприємство розробляє самостійно і фіксує їх в наказі про облікову політику. Специфічні риси документального оформлення браку та відходів виробництва зумовлюють виникнення у суб'єктів господарювання ряду проблемних питань під час здійснення господарських операцій, що й визначають актуальність даного дослідження.

Проблемні питання господарських операцій браку та відходів виробництва розглядали ряд вітчизняних та зарубіжних вчених, серед них: Г.П. Голубович, А.Ю. Грибков, В.Б. Єрмолинський, О. Жукова, Г. Зимовець, Н.В. Лапухин, Ф.К. Маркевич, М. Мельник, Т. Рощина, П. Токмановта ін.

Необхідно констатувати, що не так легко знайти відповідь на запитання, як документувати брак. Авторам не вдалося розшукати жодного нормативного документа, прийнятого після 1992 року, в якому б описувалася ця процедура. Хоча у наказі Головного архівного управління при Кабінеті Міністрів України від 20.07.98 р. № 41 згадується низка документів, які стосуються обліку бракованої продукції, зокрема журнали обліку бракованої продукції, акти тощо.

На брак продукції (робіт), виявлений у виробництві і будівельно-монтажних роботах, складається акт (відомість) на брак, який є документом для його обліку і визначення розміру втрат.

Акт на брак складають контролер ВТК, майстер, бригадир чи інша посадова особа і підписують начальник цеху, дільниці, виконавець робіт та ін. Працівники, винні у виготовленні браку, повинні бути ознайомлені з актом на брак. Акт на брак у будівельних організаціях у відповідних випадках підписує представник організації, з вини якої було допущено брак і переробки.

Брак дозволяється також оформляти у накопичувальних відомостях, до яких вносяться дані про причини і винуватців браку. У первинних документах з обліку виробленої продукції і виконаних робіт мають передбачатися показники, необхідні для встановлення кількості виявленого браку. Ці дані використовуються при розрахунках за брак у порядку, визначеному чинним законодавством. Особливості оформлення браку продукції і робіт у галузях промисловості та будівництві визначаються у відомчих інструкціях.

З метою обліку втрат від браку та систематизації відомостей про брак на підприємстві доцільно встановити перелік причин браку і відповідальних працівників (або посад) за його виникнення, розробити класифікатори виробів з переліком операцій, за яким передбачаються технологічні втрати та плановий брак. У свою чергу, наведені в таких класифікаторах шифри втрат (витрат) вказуються в первинних документах, у т. ч. у них фіксується факт виявлення браку.

На виявлений на виробництві брак відділом технічного контролю складається акт (повідомлення про брак), але уніфікованої форми документа, в якому фіксується факт виявлення внутрішнього виправного (часткового) та невиправного (повного) браку, немає. Тому пропонуємо підприємству розробляти його самостійно та затверджувати наказом керівника. Таким документом може бути акт про брак, де наводиться, зокрема, така інформація: місце виявлення браку, характеристика дефектів, причини їх виникнення, кількість забракованих виробів та їх найменування, винні у виникненні браку особи (за їх наявності) тощо. Одразу ж декілька фактів виникнення браку можна реєструвати в загальній відомості (книзі).

Зазначимо, що іноді для виявлення причини браку та встановлення його конкретних винуватців потрібно провести додаткові службові розслідування. В такому випадку рекомендуємо фіксувати в акті тільки сам факт та місце виявлення браку, за можливості, наводити характеристику дефектів, причини їх виникнення, кількість забракованих виробів та їх найменування, надавши право іншим службам підприємства робити певні висновки (наприклад, на підставі проведених тестувань, досліджень, замірів тощо).

Не менш важливим є питання відображення показників втрат від браку у фінансовій звітності підприємства. Оскільки особливу увагу відіграють ефективні управлінські рішення, які можливо прийняти тільки при використанні якісного інформаційного забезпечення.

Так, аналізуючи ситуацію, що склалася на сьогодні, можна стверджувати, що відображення втрат від браку (бракованої продукції) у фінансовій звітності підприємства є проблемним питанням у багатьох суб'єктів господарювання.

Беручи до уваги ситуацію, яка склалася на сьогоднішній день стосовно діючих форм фінансової звітності, пропонуємо оптимізувати структуру ф. № 2 «Звіту про фінансові результати» через розширення переліку елементів як основного джерела інформації. З огляду на те, що власники, акціонери, інвестори та кредитори зацікавлені в тому, щоб їх кошти використовувалися з метою збільшення прибутку, а не на покриття додаткових невиробничих витрат, доцільно доповнити ф. № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про

сукупний дохід)» такими додатковими рядками як «Непродуктивні витрати», в тому числі «Рекламаційні витрати» та «Витрати від браку».

Запропоновані показники повинні забезпечити прозорість складу витрат, які впливають на розмір собівартості продукції, а саме рядок «Непродуктивні витрати» повинен розкрити інформацію про витрати від браку та наслідки їх виникнення – рекламаційних витрат. Суб'єкти господарювання повинні будуть зазначати загальну суму витрат від всіх видів браку. Користувачі інформації зможуть встановити ефективність та якість технологічного процесу суб'єкта господарювання, адже відсутність статті непродуктивних витрат вказуватиме на досконале управління підприємством та ефективність його діяльності, тим самим приваблюючи інвесторів.

З метою деталізації складу витрат від браку пропонуємо доповнити відомість розподілу витрат від браку. Вважаємо доцільним додати такі види браку як невикористаний та понаднормовий брак. За допомогою такого доповнення можна виявити стабільність та ефективність виробничого процесу, а також можна передбачити приблизну суму рекламаційних витрат майбутнього звітного періоду внаслідок поставки неякісної (бракованої) продукції.

Оскільки виявлений брак повинен бути негайно взятий на облік, пропонуємо відомість обліку браку відображати наступним чином (табл. 1.6).

Запропонована форма відомості дозволить узагальнити факти виявлення браку та точно відобразити в обліку витрати на його виправлення.

Таблиця 1.6

**Відомість обліку браку \_\_\_\_ за \_\_\_\_\_ місяць 200\_р.**

**ВФб-1**

/n	№ виробу	Причини браку (шифр)	Витрати на виправлення браку		Невикористаний брак	Сума витрат від браку, утримана із з/п винних осіб
			заробітна плата	вартість ТМЦ		
	2	3	4	5	6	7

Особа, що склала відомість \_\_\_\_\_

(підпис)

(ПІБ)

При механізованій обробці первинних документів всі необхідні дані для оперативного та бухгалтерського обліку браку складаються на машинолічильних станціях, які у вигляді табуляграм періодично надсилаються відділу технічного контролю, бухгалтерії та іншим зацікавленим ланкам підприємства. Бухгалтерія отримує табуляграми: про собівартість і втрати від остаточного браку в розрізі цехів, дільниць, причин, винуватців, видів продукції; про витрати на виправлення браку за статтями витрат, видами продукції, винуватців та причин браку в розрізі цехів і дільниць; на утримання з винуватців браку в розрізі цехів і табельних номерів робітників і службовців.

При ручній обробці документів про брак в актах про брак зазначаються витрати за прямими статтями собівартості. Потім акти групуються за калькуляційними групами виробів, а усередині них – за винуватцями відповідно до шифрів.

Також, на сьогодні, в Україні, залишається важливим питанням документального відображення відходів в бухгалтерському обліку.

На відмінну від документального відображення браку виробництва, ст. 26 Закону України “Про відходи” передбачено ведення первинного обліку відходів на підприємстві, який є одним із найбільш критичних елементів, оскільки на його основі базуються усі звіти.

З огляду функцій первинний облік у сфері поводження із відходами повинен:

- забезпечувати прив’язаний до конкретних дат та конкретного місця (об’єкту) облік кількості та типів відходів, що утворюються, одержуються від інших власників, утилізуються, передаються іншим власникам, тощо;
- базуватися у частині технологічних процесів та властивостей відходів на інвентаризації та ідентифікації, відходів;
- мати обґрунтовану за складністю форму.

На даний час в Україні чинна форма № 1-ВТ “Облік відходів та пакувальних матеріалів і тари”, затверджена наказом Міністерства охорони навколишнього природного середовища України від 7 липня 2008 року № 342.

Інформація, наведена в типовій формі № 1-ВТ, може використовуватися для ведення державного обліку і паспортизації відходів, складання адміністративних

даних, проведення контролю, експертизи проектів та об'єктів, підготовки технічної документації, реєстраційних карток для реєстрів місць утворення, перероблення та видалення відходів, проведення інвентаризації, затвердження лімітів і отримання дозволів на утворення і розміщення відходів, отримання ліцензій та дозволів на поводження з відходами, оперативного вирішення питань поводження з неякісною та небезпечною продукцією, ідентифікації та паспортизації потенційно небезпечних об'єктів і укладання декларацій безпеки, заповнення документів для транскордонних перевезень відходів тощо.

Первинний облік за типовою формою здійснюється юридичними особами всіх форм власності, видів економічної діяльності та організаційно-правових форм господарювання, фізичними особами-підприємцями, у діяльності яких утворюються відходи.

До цієї форми не включаються дані про речовини (продукти, сполуки), що є готовою продукцією, яка підлягає подальшому використанню, напівфабрикати, призначені за технологією виробництва для подальшої переробки з метою одержання готової продукції, а також відходи, що надходять у водні об'єкти зі стічними водами та викидаються в атмосферне повітря (п. 1.2 Інструкції № 342).

Проте, приведена форма не може забезпечити виконання зазначених функцій первинного обліку, оскільки:

– не передбачає обліку відходів, що одержані від інших власників чи передані іншим власникам, тобто не охоплює усіх операцій із відходами та виходячи із цього не може бути застосована для формування статистичної звітності;

– відсутня обов'язкова графа із зазначенням дати проведення операції. Форма передбачає лише зазначення періоду, однак з огляду звітності, бухгалтерського обліку, розрахунку розмірів збору за розміщення відходів, тощо, максимальним періодом повинна бути дата, яка фіксує дату утворення конкретної кількості відходу.

Дана форма є надто складною, оскільки містить необґрунтовану кількість класифікаторів, як зовнішніх, так і внутрішніх. Навіть дозволи на розміщення



та ліміти на утворення та розміщення відходів мають меншу кількість класифікаційних граф.

Класифікаційні ознаки відходів повинні бути визначені на стадіях інвентаризації та ідентифікації, які практично завжди передують первинному обліку та мають разовий характер.

Тому, для забезпечення належного первинного обліку відходів доцільно докорінно змінити форми первинного обліку, розділивши їх у одній таблиці на два розділи (ліворуч та праворуч):

1. Утворення/одержання відходів.
2. Використання/утилізація/видалення/передача відходів.

Кожен із розділів повинен містити наступні графи:

- номер запису (скрізна нумерація із початку журналу).
- дата операції – вказується дата відповідної операції.
- тип операції (у лівому розділі – операції, які призводять до приросту кількості відходів у власника (утворення, одержання, тощо), у правому розділі – операції, що призводять до зменшення кількості відходів (передача, утилізація, використання, тощо)).
- найменування відходу, класифікаційні ознаки.
- одиниця виміру кількості відходів (тон, шт., інше).
- кількість – кількість відходів, із якою здійснена відповідна операція.
- підтверджуючий документ (акт утилізації, накладна одержання/передачі, тощо), поле не заповнюється у разі запису про утворення відходу.
- підпис відповідальної особи.

Форма повинна вестися у вигляді прошнурованих журналів окремо за кожним типом відходів в рамках одного об'єкту чи технологічного процесу.

Першим записом нового журналу у лівому розділі повинна бути зафіксована наявна кількість відходів станом на дату початку ведення журналу.

По завершенні календарного кварталу доцільно внести агреговані записи, які відобразатимуть сумарну кількість відходів в кожній операції за відповідний квартал.

Останнім записом журналу потрібно фіксувати залишкову кількість відходів на дату завершення журналу.

Рух відходів також оформляють Прибутковим ордером (типова форма № М-4), Накладною-вимогою на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (типова форма № М-11).

Також, необхідно проводити інвентаризацію та паспортизацію відходів на підприємстві. Паспортизація відходів ведеться підприємствами з метою їх вичерпної ідентифікації та визначення оптимальних шляхів поводження з ними. Паспортизація відходів передбачає складення і ведення паспортів відходів, паспортів місць видалення відходів, реєстрових карт об'єктів утворення, оброблення та утилізації відходів відповідно до державного класифікатора ДК 005-96 «Класифікатор відходів».

Контроль за веденням підприємствами первинного обліку відходів та за їх паспортизацією здійснюється Мінекобезпеки, а також іншими спеціально уповноваженими органами виконавчої влади у сфері поводження з відходами відповідно до їх компетенції.

На підставі документів первинного обліку підприємства заповнюють форми державної статистичної звітності і подають їх в установленому порядку територіальним органам державної статистики та відповідним органам виконавчої влади.

Про небезпечні відходи ведеться державна статистична звітність за окремою формою. Реєстр звітних статистичних одиниць, що повинні складати звіти про небезпечні відходи, формується органами державної статистики за поданням Мінекобезпеки.

Таким чином, запропоновані вище форми первинного обліку відходів виробництва, зважаючи на відображення актів, накладних, тощо, дозволять контролювати рух відходів в рамках одного підприємства та “взаємообіг” відходів із іншими підприємствами.

Існує ряд інших моментів документального відображення у сфері поводження із відходами, що потребують удосконалення. Однак на даний час найбільш актуальними є реалізація вище приведених пропозицій, покликаних гармонізувати

облікову та звітну ланки документування, що призведе до покращення ситуації із обліком відходів.

Таким чином, основою для відображення господарської операції на рахунках бухгалтерського обліку є первинний документ, тому для відображення витрат від браку та обліку відходів необхідно правильно та вчасно оформлювати первинні документи, пов'язані з їх виникненням у виробництві.

### **1.6. Комп'ютеризація бухгалтерського обліку та шляхи вивчення експертом-бухгалтером**

Нові економічні відносини проникають у всі сфери виробничої діяльності підприємств України, суб'єкти господарювання інтенсивно переходять на ринкові механізми. Однак з найважливіших проблем за таких умов – це вдосконалення системи бухгалтерського обліку, звітності і контролю, основним напрямком якого є їх автоматизація із застосуванням різних засобів обчислювальної техніки й автоматизованих інформаційних систем обліку. Сьогодні в Україні дуже широко використовуються засоби обчислювальної техніки – це призвело до появи нових прийомів і методів організації обліку. Відбувається швидке оснащення підприємств комп'ютерами. Вони дозволяють накопичувати дані як безпосередньо в облікових реєстрах (картках, вільних листах та ін.), так і на машинних носіях інформації (наприклад, на жорсткому диску, дискетах).

Але незважаючи на всі переваги жодна комп'ютерна програма не замінить кваліфікованого бухгалтера, хоча дозволить заощадити його час і сили за рахунок автоматизації рутинних операцій, швидше знайти арифметичні помилки в обліку і звітності, оцінити поточний фінансовий стан підприємства та його перспективи.

Комп'ютеризація бухгалтерського обліку створює нові умови для укриття махінацій при нарахуванні та сплаті податків, тому експертам-бухгалтерам

потрібно бути ще професійнішими, а ніж досі.

Методикою експертного дослідження ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності займалися такі вчені як С.А. Звягін, Н.А. Остап'юк, Панченко І.А., Л.В. Каширская, Г.Г. Мумінова-Савіна та інші.

З метою вивчення впливу автоматизації бухгалтерського обліку на способи злочинної діяльності і методику їх виявлення, нам необхідно розглянути порівняльну характеристику особливостей ручної і комп'ютеризованої технології бухгалтерського обліку (див. табл. 1.7).

Таблиця 1.7

**Порівняльна характеристика ручної і автоматизованої обробки даних бухгалтерського обліку**

Ручний процес	Автоматизований процес
1. Паперові носії інформації	1. Машинні і паперові носії інформації
2. Логічність операцій визначається бухгалтером. Для облікових записів інформація не кодується	2. Логічність операції визначається програмою обліку. Кодування інформації необхідне для облікових записів
3. Ручне введення інформації. Візуально можна встановити виконавця облікового запису	3. Автоматичне введення інформації. Не завжди можна встановити, хто виконав облікові записи
4. Поступова обробка даних	4. Паралельна обробка даних
5. Облікові регістри ведуться в одному примірнику	5. При необхідності облікові регістри можна тиражувати
6. Візуально видно сліди виправлень в облікових записах	6. Не завжди залишається візуально видимі сліди виправлень в облікових записах
7. Значні ускладнення при відновленні облікової інформації у випадку її навмисного або ненавмисного знищення	7. Не має ускладнень у відновленні облікової інформації у випадку її знищення, за умови завчасного копіювання інформації на магнітні носії

Наведені в табл. 1.7 порівняльні характеристики автоматизованої та ручної обробки інформації мають значні відмінності, та впливають на якість ведення обліку.

При впровадженні на підприємстві автоматизованого обліку, значно

полегшується праця бухгалтерського персоналу, а також і зростають нові шляхи здійснення зловживань, щодо сплати ПДВ до бюджету, які на даний момент майже не досліджуються, а методики, для їх виявлення відсутні. Відсутність методики суттєво впливає на дослідження матеріалів сплати при судово-бухгалтерській експертизі. Тому перш, ніж запропонувати методику виявлення способів злочинної діяльності, на нашу думку, доцільно розглянути способи здійснення зловживань.

В першу чергу, зловживання можуть здійснюватися за участю облікових працівників, які маскуються як формуванням необґрунтованими бухгалтерських проводок, так і інших облікових записів. Необґрунтовані облікові записи – це бухгалтерські записи в регістрах обліку, які не підтверджені первинними документами. Вони можуть бути допущені навмисно, або в результаті випадкових помилок, ось чому дуже важливим є встановлення характеру необґрунтованого облікового запису в судово-бухгалтерській експертизі.

На нашу думку, є важливим знання системи класифікації необґрунтованих облікових записів, що має дуже велике значення у встановленні фактів зловживань, що здійснюються працівниками бухгалтерії.

Метою дослідження є розкриття шляхів вивчення експертом-бухгалтером бухгалтерського обліку в комп'ютеризованій формі.

Комп'ютеризована форма бухгалтерського обліку базується на використанні в технології облікового процесу персональних комп'ютерів. В ході дослідження, виявлено що персональні комп'ютери в бухгалтерському обліку можна використовувати по різному, за трьома способами.

Першим із способів такого використання є здійснення деяких допоміжних розрахункових функцій при використанні ручної форми організації обліку. В електронних таблицях можна вести книги аналітичного обліку, складати оборотно-сальдові відомості по рахунках, вести допоміжні відомості та журнали формувати баланс. Це, звичайно, прискорить процес формування облікових регістрів та створить певні зручності для виправлення можливих помилок у процесі роботи, але говорити про автоматизацію обліку в такому випадку

очевидно не слід.

За другим способом, комп'ютерні технології можна використовувати більш ефективно в бухгалтерії лише тоді, коли розробляються спеціальні програмні продукти для здійснення обліку та створюються бази для збереження облікової інформації. Для ведення окремих напрямків обліку можуть використовуватися так звані програмні модулі. На підприємстві, наприклад, можна автоматизувати окремо облік розрахунків із працівниками по заробітній платі, руху товарно-матеріальних цінностей, нарахування амортизації основних засобів тощо. При цьому зникає потреба ручного формування регістрів обліку. При використанні другого способу для кожного напрямку обліку можна успішно та зручно налагодити аналітичний облік у розрізі різноманітних показників. Зробити зручним та доступним для працівників бухгалтерії процес формування та проведення первинних документів. Така форма дозволяє сформувати первинний документ, надрукувати та одразу ж провести. Очевидно, така можливість і є ознакою автоматизації обліку. Однак процес формування зведених облікових документів залишається ручною та кропіткою роботою.

Повноцінною формою автоматизованого обліку є третій спосіб, а саме, така форма, при якій в рамках програмного продукту створена єдина база для запису бухгалтерської інформації. Така програма станом на будь-який момент має формувати любий запрограмований зведений обліковий документ – оборотно-сальдову відомість, оборотно-сальдову відомість по рахунку, шахову відомість, головну книгу тощо. Крім того користувачу має бути надана можливість програмування різних звітних форм на його вимогу.

При використанні автоматизованої форми організації бухгалтерського обліку за третім способом не має потреби у ручній роботі по формуванню бухгалтерських регістрів та зведених облікових документів, необхідно лише занести в базу даних інформацію про первинний документ, який перед тим можна ще й сформувати в рамках програмного продукту. Повністю програмуються процеси запису інформації в базу даних, їх обробки та видачі користувачу у формі звіту.

На сучасному етапі розвитку інформаційних технологій практично в

кожного підприємства є можливість автоматизувати бухгалтерський облік за третім способом. Багато фірм пропонують ефективні програмні продукти, які можна одразу після придбання використовувати на невеликих підприємствах. Для середніх перед впровадженням доцільно розробити методику формування та графік документообороту, а потім налаштувати під них сам програмний продукт. Для великих підприємствах, як правило, розробляють індивідуальні спеціальні програми, які крім бухгалтерських можуть виконувати деякі інші функції, наприклад, контролю за технологією.

Слід зазначити, що ефективність роботи бухгалтера на підприємстві суттєво підвищується завдяки засобам інформатизації та автоматизації документообігу, які дозволяють оперативно накопичувати відповідні бази даних про наслідки господарської діяльності та використовувати їх для формування редагування і друку вихідних документів, квартальних, піврічних і річних звітів, а також надавати інформаційні послуги відповідним організаціям, ланкам управління щодо ефективності роботи.

Як зазначає В. Захожай [30, с. 583], у питаннях створення відділів інформатизації та автоматизації документообігу бухгалтерської служби є багато недоречностей та недоліків, які гальмують розвиток інформаційної мережі, що знижує ефективність нових та новітніх інформаційних технологій. Серед них автор виділяє наступні:

1) використання різноманітних програмних засобів як нових, так і застарілих, значно ускладнює обслуговування інформаційної системи та знижує ефект її впровадження;

2) усунення окремих недоліків різноманітних програмних засобів може перейти в повсякденну проблему, що потребує створення засобів моніторингу стану всієї інформаційної мережі;

3) відсутність нормативної бази для регулювання автоматизованої форми обліку на вітчизняному рівні.

Наступна фаза обробки – складання проводок та їх розміщення в реєстри аналітичного та синтетичного обліку, журнали-ордери за номерами рахунків. Комп'ютерне оброблення дає можливість повністю автоматизувати цей процес,

формувати проводки, закінчивши розв'язання кожної дільниці обліку.

В комп'ютерному варіанті бухгалтерського обліку технологія ведення господарських операцій і створення реєстрів може проводитися за допомогою таких компонентів: по-перше, за допомогою бухгалтерських проводок, по-друге, за допомогою господарських операцій і, по-третє, за допомогою первинних документів.

Третя фаза обробки – це складання зведеного синтетичного обліку звітно-сальдових відомостей за рахунками головної книги, балансу та форм фінансової звітності.

Слід зазначити, що програми реєстрації і обробки бухгалтерської інформації повинні бути адаптовані до встановлених правил ведення бухгалтерського обліку. Зокрема, це стосується представлення бухгалтерських реєстрів в зручному вигляді для читання і розуміння записів, виключення несанкціонованого виправлення записів у реєстрах.

Для будь-якої форми бухгалтерського обліку характерні свої спільні особливості:

1) незмінність протягом поточного року прийнятої методології відображення окремих господарських операцій та оцінки майна;

2) повнота відображення в обліку за звітний період усіх господарських операцій, проведених у зазначений час, і результатів інвентаризації майна і зобов'язань;

3) правильність віднесення доходів і витрат до відповідних звітних періодів;

4) тотожність даних аналітичного обліку оборотам і залишкам за рахунками синтетичного обліку [6, с. 583].

У рамках цих вимог ведення бухгалтерського обліку за допомогою засобів комп'ютерного обліку не повинно бути копіюванням технічних прийомів при журнально-ордерній чи меморіальній формі обліку.

Комп'ютеризація забезпечує звільнення облікового персоналу від трудомістких обчислювальних робіт, підвищення якості розрахунків, скорочення строків підготовки даних. Накопичений досвід комп'ютеризованої



обробки інформації з оплати праці дозволяє виділити наступні взаємопов'язані комплекси задач, які можна розв'язувати за допомогою персональних комп'ютерів:

- облік відпрацьованого часу та неявок на роботу;
- облік та контроль виробітку та заробітної плати робітників-відрядників;
- облік та нарахування погодинних та інших видів оплат;
- розрахунки різних видів утримань із заробітної плати;
- аналітичний облік по працівниках (за видами нарахувань та утримань);
- складання зведеного розподілу заробітної плати за різними групувальними ознаками;
- формування зведених реєстрів;
- розрахунок оподаткованої бази з фонду оплати праці;
- облік депонованої заробітної плати [29, с. 129].

На переваги електронної звітності і електронного документообігу вказує С.О. Левицька:

- 1) заощаджує робочий та особистий час бухгалтера на підготовку і здавання звіту;
- 2) виключає арифметичні помилки;
- 3) ліквідує паперовий багатотомний архів документів;
- 4) скорочує транспортні й інші витрати підприємства;
- 5) прискорює проведення комерційних операцій [31, с. 381].

В Україні сьогодні існує багато програм для ведення бухгалтерського обліку в комп'ютерному вигляді, таких як «Парус-предприятие», «Галактика», «БЕСТ-ЗВІТ», «ЕЛФІ», «Дебет плюс», «1С:Бухгалтерія» і т.д.

Кожен із запропонованих на ринку програмних продуктів має свої переваги та недоліки. Проте, зважаючи на практику та аналіз наявних публікацій з цих питань, можна зробити висновок, що найбільш поширеними є «Парус: «Управління автотранспортом», «1С: Управління автотранспортом Стандарт », «1С: Підприємство 8. TMS Логістика». Також для системи внутрішнього управлінського обліку використовуються програмні продукти

контролінгу – «Управління фінансами», «Адміністратор», «Зведення звітності», «Управління фінансами», «Управління виробничими процесами», «Управління персоналом». Для оперативного врахування змін чинного законодавства та вимог до обліково-розрахункових робіт і формування звітності має також використання АТП інформаційно-довідкових систем – «НАУ-Експерт», ІАС «ПАРУС-Консультант», «Ліга-Закон» та ін. [32, с. 186-187].

Поділяємо точку зору В. Первія, що «основними загальними рисами комп'ютерної програми є:

- набір інструкцій, вказівок, команд тощо, що має виконані комп'ютер;
- орієнтація на досягнення певної мети під час здійснення наведених вище інструкцій» [33, с. 52]

За допомогою однієї з цих комп'ютерних програм на підприємстві може вестись облік, а це означає що експерту-бухгалтеру потрібно буде, у разі здійснення правопорушень, перевіряти не тільки документи за конкретним питанням, а й здійснювати розрахунок алгоритму програми, яка використовується підприємством. Тому у такому випадку вибір експерта-бухгалтера слідчим або судом повинен буде пов'язаний з професійним знанням конкретних комп'ютерних програм.

Але перед тим, як перевіряти ведення бухгалтерського обліку, відповідати на поставлені питання, експерту-бухгалтеру разом із слідчим потрібно потурбуватись про вилучення комп'ютерних носіїв.

При дослідженні правопорушень економічного характеру, при комп'ютеризованій формі ведення обліку, участь спеціаліста необхідна, тому що навіть найменша дія з комп'ютерною системою може призвести до безповоротних втрат доказової інформації.

На наш погляд, під час вилучення комп'ютерної техніки обов'язково потрібно залучати спеціаліста із даної галузі. Хоча експерт-бухгалтер і є спеціалістом в бухгалтерській комп'ютерній програмі, за допомогою ведеться облік на підприємстві, але спеціаліст з комп'ютерної техніки може знайти такі пристрої, про які експерт навіть не здогадувався. Наприклад додаткові носії

інформації, дроти, що можуть вказувати на інше приміщення – сервер або взагалі вихід і Інтернет, що може свідчити, що інформація передавалась на інший носій пам'яті за межами підприємства.

Після вилучення комп'ютерної техніки, її встановлюють у приміщенні, яке надане судом, та у якому буде все необхідне для проведення експертного дослідження в комп'ютерній формі обліку. Після підключення всіх пристроїв у єдиний комп'ютерний механізм, експерт комп'ютерної техніки перевіряє сам комп'ютер на присутність скритих файлів, інформації, доступ до якої відбувається за допомогою спеціальних кодів.

Далі перевіряються безпосередньо документи в електронному вигляді. Але тут може виникнути ситуація з не повним обсягом документів, які повинні бути. Тоді експерт з комп'ютерної техніки, застосовуючи всі свої професійні знання, намагається знайти або відновити знищені файли.

У зв'язку з викладеним і об'єктивним існуванням угод, укладених в електронному вигляді, виникає безліч не вирішених теоретичних і прикладних правових питань, пов'язаних з цими договорами. Мабуть, договори, укладені в електронно-цифровій формі, варто відносити до розряду письмових угод. Тут слово «письмові» варто розуміти як інформацію, викладену за допомогою букв, але її носієм виступає не традиційно застосовуваний папір, а інший, специфічний, комплексний об'єкт. Електронно-цифрова форма є видом письмової угоди, відповідає всім її ознакам з урахуванням специфіки мережі Інтернет.

При підписанні двома підприємствами договору в електронному вигляді для експерта виникає новий моментів для обов'язкової перевірки, якого немає при ручному веденні бухгалтерського обліку: перевірка сертифіката на отримання електронно-цифрового підпису. При складанні договору в електронному вигляді єдиним показником, який засвідчує справжність контрагентів – є електронно-цифровий підпис.

Таким чином, електронно-цифрова форма договору представляє вираження волі учасників угоди шляхом складання електронного документа, що відбиває зміст угоди і скріпленого електронно-цифровими підписами осіб,

котрі укладають угоду.

Взагалі, експерт-бухгалтер повинен знати особливості хоча б декількох комп'ютерних програм. Це дасть можливість на практиці швидко та якісно здійснювати експертне дослідження. Експерт-бухгалтер повинен бути готовий до розв'язання алгоритму дії бухгалтерської комп'ютерної програми. Тому що загальний алгоритм ведення комп'ютеризованого бухгалтерського обліку буде однаковий для всіх програм, але кожна програма буде мати свої особливості. Наприклад, окремі модулі по заробітній платі. В такому випадку потрібно перевірити чи не є застарілими база даних програми, тому що ставки на внески до фондів соціального страхування періодично змінюються, а на підприємстві вони можуть залишитись застарілі.

Ще одним важливим фактором для здійснення є перевірка укладання договору з Пенсійним фондом та Державною фіскальною службою на подання звітностей в електронному вигляді.

Якщо договори укладені, потрібно перевірити квитанції, які відправляються підприємству після отримання Державною податковою службою звітності. Ці квитанції будуть підтверджувати строки подання звітності та прийняття податкових даних цієї звітності до бази даних ДПС.

Якщо ж надіслані податкові звіти сформовано помилково, то платнику податків надсилається квитанція в електронному вигляді у текстовому форматі про неприйняття податкових документів із зазначенням причин. На цю квитанцію накладається електронно-цифровий підпис органу ДПС, здійснюється її шифрування та надсилання платнику податків засобами телекомунікаційного зв'язку. Другий примірник цієї квитанції в електронному вигляді зберігається в органі ДПС.

На сьогодні найкраща програма для складання звітів – це програмний комплекс «Бест-Звіт Плюс». Крім того, у ньому є вбудовані механізми для шифрування та надсилання звітності електронною поштою, а також для отримання підтвердження про успішне прийняття податковою інспекцією поданої звітності.

У зв'язку з відправленням електронною поштою звітів та отримання

квитанцій у програмному комплексі «Бест-Звіт Плюс» реалізовано спеціальний сервіс «Журнал передачі пакетів», в якому надійно зберігається інформація про всі відправлені електронною поштою звіти, а також квитанції про їх отримання і прийняття державними органами.

У тому разі, якщо з якихось причин (наприклад, після виправлення виявлених помилок) платник податків надішле кілька примірників одного і того ж документа до закінчення встановленого законодавством терміну його подання, то оригіналом вважатиметься останній із них (за умови, що він не міститиме помилок).

У цьому разі виконання основної функції у процесі організації і технічної підтримки проекту бере на себе Державне підприємство «Інформаційний центр персоналізованого обліку Пенсійного фонду України». За наявності у платника податків програмного забезпечення, здатного формувати в електронному вигляді форму «Додаток 23» і надсилати її у спеціальному форматі \*.xml електронною поштою, Інформаційний центр забезпечує її прийняття.

Користувачі програмного комплексу «Бест-Звіт Плюс» також можуть надсилати звіти до пенсійного фонду. Мало того, для використання його при підготовці і поданні звітності до Пенсійного фонду на дискеті не треба вносити ліцензійний ключ, що отримується користувачем під час реєстрації. До речі, програмний комплекс виконуватиме ці функції і в демонстраційному режимі. Щоправда, при цьому треба буде паралельно подавати і паперовий варіант документа.

У разі якщо платник податків захоче надсилати «Додаток 23» електронною поштою, йому доведеться укласти з Інформаційним центром договір, згідно з яким Центр щомісяця прийматиме від платника податків форму звіту «Додаток 23» електронною поштою з накладенням електронно-цифрового підпису і печатки у зашифрованому вигляді. Після накладення підпису на двох примірниках такого договору і надіслання їх звичайною поштою на підпис в Інформаційний центр платник податків встановлює на відповідному комп'ютері криптопровайдер — спеціальну програму.

Після цього треба сформувати і надіслати до Реєстраційного центру

заявку на отримання унікальних сертифікатів, за допомогою яких і накладаються електронно-цифровий підпис і печатка. Це можна зробити просто з програмного комплексу. Після формування таких сертифікатів вони надсилаються платникові податків електронною поштою.

Отримавши від платника податків підготовлені і підписані звіти, Інформаційний центр надсилає йому Квитанцію №1, яка є підтвердженням того, що звіт був зданий до Пенсійного фонду, а після його камеральної перевірки — Квитанцію №2, яка є підтвердженням того, що інспектор не має претензій до заповнення цієї форми. Після внесення звіту до бази Пенсійного фонду інформація про це передається до відповідного районного управління Пенсійного фонду.

При цьому від платника податків не вимагається регулярного подання паперового варіанта цієї форми. За договором звіти зберігають у двох примірниках у паперовому вигляді, завірені належним чином, і лише один раз наприкінці року один примірник кожного з таких звітів надсилають звичайною поштою до свого районного управління Пенсійного фонду.

Експерт-бухгалтер повинен бути поглиблено знайомий з комп'ютерними програмами такого напрямлення для кращого розуміння всіх деталей комп'ютеризованого обліку перевіряемого підприємства.

Комп'ютеризація бухгалтерського обліку – це неминучий процес, який відбувається у всіх країнах з ринковою економікою. Україна не стала винятком. У випадку, коли бухгалтерський облік комп'ютеризований, ухилення від сплати податків відбувається в електронному вигляді. Тому, щоб експерту-бухгалтеру було зручно проводити експертне дослідження, він повинен бути знавцем бухгалтерських комп'ютерних програм.

Методика експертного дослідження ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності в електронному вигляді – це загадка для багатьох експертів, тому що переважна їх більшість знає, в найкращому випадку, одну бухгалтерську комп'ютерну програму. А цього є недостатньо для проведення експертного дослідження комп'ютеризованого обліку. Тому пропонуємо ввести для експертів-бухгалтерів кваліфікаційний рівень по бухгалтерським

комп'ютерним програмам. Подання звітності до Пенсійного фонду має багато особливостей, але їх дотримання це кропітка праця: отримання електронно-цифрового підпису, реєстрація підприємства для подання звітності в електронному вигляді, отримання квитанцій про прийняття цієї звітності. Потрібно, щоб на підприємстві була встановлена ефективна бухгалтерська комп'ютерна програма, яка буде правильно оформлювати звітність.

Отже, виділимо особливості виявлення необґрунтованих облікових записів, що виникають в умовах автоматизації обліку, на що впливають наступні обставини:

- відсутність видимих виправлень в облікових регістрах, а іноді і в первинних документах, які виконані на комп'ютері з використанням спеціальних програм; що полегшує внесення виправлень та підробок, у зв'язку з чим ускладнює їх виявлення. В тому випадку коли підробка в первинному документі здійснена з використанням бухгалтерських програм і обробляється цією програмою, то зникає протиріччя між змістом первинного документу і обліковим записом. Що впливає на не виявлення ознак зловживання які виникають у вигляді протиріччя між даними аналітичного і синтетичного обліку та звітності, і можна говорити про наскрізний обліковий запис (наскрізну підробку);

- підробка облікових записів може здійснюватися за допомогою застосування неправильних кодів аналітичних рахунків. В довідники постійної інформації (номенклатура товарів, прізвища працівників, посади та інше) можуть навмисне вноситися неправильні дані з метою наступного внесення підробок в облікові записи;

- іноді до бухгалтерських програм на підприємстві мають доступ не тільки бухгалтери, а й сторонні особи, що за своїми службовими обов'язками пов'язані з комп'ютером, та в будь який момент можуть внести виправлення до бухгалтерських записів.

На нашу думку, для виявлення фактів злочинної діяльності з ПДВ в умовах комп'ютеризації обліку з необґрунтованим внесенням облікової інформації доцільно використовувати комплекс прийомів документальної і

фактичної перевірки. Так, ознаки можливого здійснення злочинної діяльності з ПДВ при автоматизованому обліку операцій із нарахуванням на сплати ПДВ можна встановити з використанням наступних прийомів дослідження документальних даних:

- порушення правил оформлення документу (відсутність прізвища виконавця податкової накладної, відсутність підрахунку підсумків, наявність необумовлених виправлень сум), протиріччя між реквізитами документів (порушення порядку нумерації податкових накладних) виявляються шляхом формальної, нормативної і арифметичної перевірок документів і зустрічної перевірки документів за однією господарською операцією;

- відсутність первинних документів, що стали підставою для запису у вторинній документації, особливо такої, що відноситься до коригування сум ПДВ, встановлюється взаємним контролем документів;

- протиріччя між однойменними бухгалтерськими документами, що відносяться до різних періодів часу (в податкових накладних, виписках банку та накладних на відвантаження товару), виявляються з використанням методу порівняльного аналізу документів;

- розбіжності між даними бухгалтерського і інших видів обліку, можуть бути встановлені взаємним контролем.

Питання щодо використання тих чи інших видів технічних засобів для виконання контрольних процедур в умовах застосування комп'ютерної обробки даних у сучасній фаховій літературі докладно не висвітлено. Тобто контрольні функції у електронному середовищі здійснюються виходячи виключно з досвіду та інколи, навіть, із інтуїції експерта. Тому виникає невідкладна потреба у адаптації інструментарію судово-бухгалтерської експертизи до використання в електронному середовищі, що призведе до якісної зміни технології дослідження об'єктів.

Тому, для виявлення фактів злочинної діяльності з ПДВ в умовах комп'ютеризації обліку з необґрунтованим внесенням облікової інформації потрібно звертати увагу на систему контролю яка створена на підприємстві для контролю за збереженням та внесенням облікових даних до бухгалтерських



програм, в даному випадку потрібно акцентувати увагу на наступних моментах:

- в якому порядку здійснюється і оформляється процес оформлення дозволу на здійснення господарської операції, в даному випадку важливо перевірити документи-підстави (накази, розпорядження).

- в якому стані знаходиться система контролю зберігання інформації: важливо звернути увагу на наявність контрольних підсумків – висновків ключових полів інформації, що зберігається, для перевірки точності і повноти даних, що зберігаються, при повторному використанні; чи здійснюються контроль проміжних підсумків – даних, що не мають визначеного смислу (наприклад, декількох літер), для перевірки наявності змін в господарських операціях, а також для перевірки точності і повноти файла; на місце зберігання даних; інвентаризація машинних носіїв;

- якість заходів захисту даних, що міститься в автоматизованих системах. Перевірку необхідно здійснити за наступними параметрами: криптографія – кодування інформації; закріплення відповідальності за інформаційні ресурси – доведення до відома користувачів закріпленої за ними відповідальності за інформаційні ресурси; записи “наживки” – записи, що включаються у файл з метою виявлення недобросовісного використання цього файла; контрольоване знищення інформації; класифікація інформації відповідно до її значення.

## РОЗДІЛ 2

### ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ЛЮДСЬКОГО КАПІТАЛУ ТА ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ

#### 2.1. Організація обліку людського капіталу аграрних підприємств

У процесі розвитку ринкових відносин та в умовах динамічного конкурентного середовища зростає роль людського капіталу підприємств, що відображає економічний стан, стійке становище на ринку та конкурентоспроможність господарюючих суб'єктів. Внаслідок затяжного періоду трансформування економіки аграрні підприємства зазнали значних змін і сьогодні успішно функціонують лише ті, які зуміли зберегти позиції на ринку за рахунок інтелектуальних здібностей своїх працівників, особливо управлінського персоналу. Упродовж цього періоду в аграрних підприємствах значно зменшилась кількість працівників через скорочення трудомістких галузей виробництва, посилення непривабливості сільськогосподарської праці, що призвело до значних втрат людського капіталу загалом. Сучасне аграрне виробництво й аграрні підприємства потребують розробки відповідної методики організації обліку людського капіталу, що забезпечить належне формування інформації щодо накопичення та продуктивного використання людського капіталу.

Дослідженню проблем людського капіталу присвятили свої праці відомі зарубіжні вчені Г. Бартелс, Г. Беккер, М. Боуен, М. Денісон, А. Добринін, Р. Дорнбуш, С. Дятлов, Дж. Кедрик, А. Корицький, М. Критський, Р. Лукас, Ф. Махлуп, С. Роцин, Р. Солоу, Л. Туроу, С. Фішер, Т. Шульц та інші. Серед українських учених проблемами формування та відтворення людського капіталу займаються В. Антонюк, Д. Богиня, О. Бородіна, О. Грішнова, Л. Михайлова, О. Павлов, І. Прокопа, О. Стефанишин та інші. Проблеми, пов'язані з теорією та методологією бухгалтерського обліку людського капіталу та його відображенням у звітності, розкрито в працях вітчизняних дослідників, таких як: Ф.Ф. Бутинець, Н.В. Головай, Т.В. Давидюк, А.А. Колосюк, Н.М.

Королук, С.Ф. Легенчук, П.М. Майданевич, Л.В. Чижевська, К.В. Шиманська, Н.В. Шульга та ін. Проте у працях цих вчених поза увагою залишаються питання наукових та практичних розробок організації облікового процесу людського капіталу аграрних підприємств, які можуть забезпечити належне документування та відображення в обліку і звітності інформації про людський капітал, що сприятиме своєчасному інвестуванню й забезпечить управління процесом відтворення людського капіталу на підприємстві.

В сучасних умовах роль людського капіталу значно зросла, без нього не може розвиватись бізнес та успішно функціонувати будь-яке підприємство. Ефективними є підприємства, які дбають про своє кадрове забезпечення: підвищують рівень кваліфікації працівників, стимулюють розвиток особистості, забезпечують належні умови праці та відпочинку, здійснюють заходи для зміцнення здоров'я працівників. На сьогодні відображення людського капіталу в бухгалтерському обліку є дискусійним питанням і практично невирішеним як на рівні міжнародних стандартів фінансової звітності, так і на рівні національної бухгалтерської методології.

Засновником концепції обліку людських ресурсів вважають Е.Фламхольца, теоретичні конструкції якої дозволяють визначати витрати на формування і використання людських ресурсів, та оцінювати вигоди від інвестицій в них.

Е.Фламхольц, вважав що людські ресурси необхідно враховувати як актив компанії. Він виділив три основні критерії визнання людських ресурсів як активу: потенційна вигода; наявність прав володіння або контролю з боку адміністрації; оцінка в грошовому вимірнику.

Виходячи із трактування поняття людського капіталу українськими економістами, для потреб бухгалтерського обліку Н.М. Королук запропоновано використовувати визначення поняття «людський капітал» як особливої форми капіталу, що включає сукупність природжених та набутих, з одного боку, та продуктивних, з іншого – властивостей, здібностей і рис індивідуума, які перебувають у його власності, формування якого здійснюється на основі цілеспрямованих інвестицій у їх розвиток, має здатність бути

нагромадженням протягом всього життя та забезпечувати його власнику отримання і зростання доходу. Використання такого підходу дозволяє найбільш повно охарактеризувати і оцінити рівень розвитку особи і визначити її роль в господарській діяльності підприємства.

Найбільш точне визначення людського капіталу для цілей бухгалтерського обліку надано Т.В.Давидюк “Людський капітал – це сформований або розвинений у результаті інвестицій в освіту, професійну підготовку та накопичений людиною певний запас здоров’я, виробничих і загальнолюдських знань, навичок, здібностей, вмінь, які дозволяють їй успішно виконувати свою професійну діяльність і які доцільно використовувати для одержання певного результату, сприяє зростанню продуктивності праці й ефективності виробництва, завдяки цьому впливає на зростання доходів його власника, прибутку підприємства та національного багатства країни.

Т.В. Давидюк і І.В. Замула визначають людський капітал у вартісному вираженні – це вартість створення і підтримки на певному рівні спеціальних якостей найманих робітників за рахунок витрат підприємства. І звертають увагу на такі ознаки, що є суттєвими для розкриття змісту людського капіталу як облікової категорії:

- є активом, який забезпечує отримання економічних вигод від інших активів підприємства;
- можна порівняти з будь-яким іншим активом з точки зору життєвого циклу (придбання, доведення до працездатного стану, експлуатація і виведення з експлуатації);
- займає проміжну ланку між необоротними і оборотними активами;
- піддається зменшенню або збільшенню корисності;
- гіпотетично піддається оцінці для цілей відображення в обліку та звітності.

Специфічність людського капіталу як об'єкта облікового процесу потребує такого застосування методів бухгалтерського обліку, які б забезпечували ефективну його ідентифікацію, реєстрацію, що сприяло б ефективному управлінню ним на рівні підприємств.

Обліковий процес складається з багатьох блоків, які повинні бути конкретизовані і представлені у технологічних та структурних аспектах. Конкретизація технології облікового процесу людського капіталу залежить від складових людського капіталу та сфери його застосування, сукупності операцій, технічних засобів обробки та перетворення даних у систему показників.

На основі узагальнення існуючих поглядів нами виділено п'ять основних складових елементів формування людського капіталу (рис. 2.1): природні складові; якості, здобуті навчанням; якості, набуті практичною діяльністю; психологічні якості; мобільність особистості, а також визначено сфери застосування людського капіталу: матеріальне виробництво, нематеріальне виробництво, наука і наукове обслуговування, управлінська сфера, політична сфера.

Аграрні підприємства належать до сфери матеріального виробництва, в якій виділено людський капітал із менеджерськими задатками та людський капітал з виконавчими здібностями, тобто ці підприємства потребують людського капіталу з різноманітними задатками, для організації обліку якого доцільно розробити облікові номенклатури, носії облікових номенклатур, рух носіїв, технологію та забезпечення облікового процесу людського капіталу.

Як відомо, організація облікового процесу здійснюється за трьома етапами – первинним, поточним, підсумковим. Першим етапом облікового процесу є первинний облік. Його зміст становлять: первинне спостереження, тобто сприйняття господарського факту (явища або процесу), вимірювання у натуральному та вартісному вираженні, фіксація у носіях облікової інформації – документах.

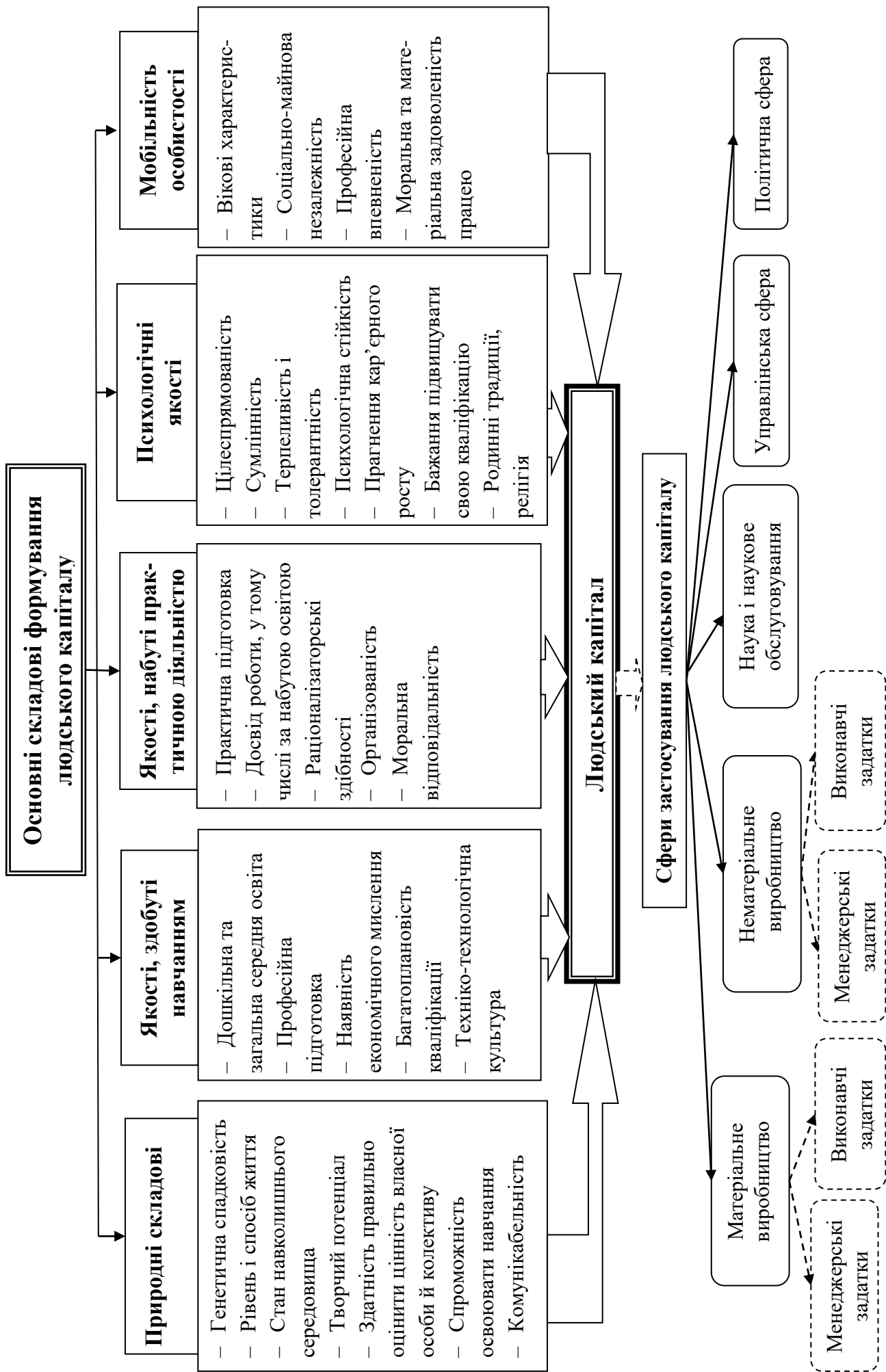


Рис. 2.1. Складові формування людського капіталу

Сприйняття та вимірювання можливі лише тоді, коли об'єкти обліку конкретизовані у вигляді облікових номенклатур. Тому найважливішим об'єктом організації первинного обліку людського капіталу є облікові номенклатури, при формуванні яких необхідно врахувати всі якісні та кількісні ознаки людського капіталу та скласти їх перелік (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

**Перелік облікових номенклатур з обліку людського капіталу на етапі  
первинного обліку**

Назва показників	Призначення показників	Носії інформації
Прізвище, імя та по-батькові працівника, ідентифікаційний номер, дата народження, місце проживання, сімейний стан, наявність дітей, назва структурного підрозділу, посада, освіта, досвід роботи, ранг (ступінь, класність), підвищення кваліфікації, кількість днів непрацездатності за останні три роки	Для узагальнення інформації про особисті дані працівника	Особова картка працівника підприємства
Цілеспрямованість, творчий потенціал, організованість, моральна відповідальність, сумлінність, терпеливість, толерантність, психологічна стійкість, бажання кар'єрного росту, професійна впевненість, моральна та матеріальна задоволеність працею на займаній посаді	Для визначення потенційних можливостей та якостей працівників	Анкети тестового опитування працівників підприємства

Досвід показує, що на утворення первинних носіїв інформації (документів) витрачають приблизно 40 - 60 % загального часу, у зв'язку з чим важливим моментом організації є максимальне скорочення трудових витрат на цьому етапі облікового процесу.

Важливим об'єктом організації первинного обліку є забезпечення його нормального функціонування, для чого потрібні технічні засоби оргтехніки, обчислювальна техніка, носії інформації.

Українські вчені, досліджуючи відображення в обліку людського капіталу, звертають увагу на необхідність документування таких об'єктів.

Так, А.А. Чухно зазначає, що оскільки складові інтелектуального капіталу, серед яких людський капітал, беруть участь у виробництві, то вони визначають цінність компанії, що має відобразитися в бухгалтерських документах.

Як вітчизняна, так і світова практика на сьогоднішній день не виробила на законодавчому рівні переліку типових документів, які відображали б інформацію про складові людського капіталу в тій формі, якої вимагає бухгалтерський облік.

Варто зазначити, що кожний суб'єкт господарювання відповідно до своїх потреб може розроблювати необхідні форми первинних документів, які будуть містити необхідну інформацію про людський капітал. При розробці форм первинних документів потрібно дотримуватися вимог, передбачених Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Розробку форм первинних документів доцільно здійснювати в розрізі складових людського капіталу. Це забезпечить відображення в них тієї інформації, яку потребує бухгалтерський облік.

Розроблені форми первинних документів мають бути затверджені внутрішніми розпорядчими документами підприємства. Таким чином, документально підтверджені відомості про людський капітал особи будуть використовуватися апаратом управління як засіб реалізації покладених на нього функцій.

Поточний облік (реєстрація даних первинного обліку у системі рахунків в облікових реєстрах) - це другий етап облікового процесу. На його здійснення витрачають майже половину часу при ручній обробці. Це свідчить про те, що його організація є дуже важливим об'єктом.

Під поточним обліком розуміють обробку, реєстрацію і запис даних первинного обліку, тобто носіїв інформації, в облікові реєстри, групування та перегрупування їх з метою одержання потрібної результатної інформації.

Багато операцій поточного обліку можна умовно об'єднати у такі види: реєстрація (запис); арифметичні дії (додавання, віднімання, множення, ділення, розрахунки); групування та перегрупування даних. Кожний вид операцій складається з окремих робіт, кількість яких залежить від конкретних умов, і



насамперед від технічної озброєності працівників обліку, наявності обчислювальної техніки, її виду, типу.

Поточний облік як частина облікового процесу зумовлює ті організаційні елементи, сукупність яких формує його як об'єкт організації. Цими об'єктами в організації обліку людського капіталу є облікові номенклатури поточного обліку (табл. 2.2), носії облікових номенклатур (облікові реєстри і документи, які складають на цьому етапі облікового процесу); документооборот та забезпечення облікового процесу.

Таблиця 2.2

**Перелік облікових номенклатур з обліку людського капіталу аграрних підприємств на етапі поточного обліку**

Група	Підгрупа	Субпідгрупа
Людський капітал	Людський капітал з менеджерськими задатками	Керівники Спеціалісти
	Людський капітал з виконавчими здібностями	Службовці Робітники
Витрати на розвиток людського капіталу	Витрати на професійний розвиток	Витрати на навчання; Витрати на перепідготовку працівників; Витрати на підвищення кваліфікації
	Витрати на збереження персоналу	Витрати на матеріальне стимулювання; Витрати на оздоровлення персоналу; Витрати на соціальні послуги

Основними видами носіїв інформації (номенклатури) є облікові реєстри.

Бухгалтерський облік не тільки інформує про стан і зміни господарства, його елементи, здійснює контроль за наявністю, рухом, використанням об'єктів господарювання, а й виконує функцію оцінки результативності роботи. Досягають цього на основі узагальнення даних на підсумковому етапі. Підсумковий етап облікового процесу дає змогу мати дані про результати роботи за місяць, квартал, півріччя, рік.

Підсумковий етап облікового процесу іноді називають балансовим узагальненням (звітністю). Це заключний етап облікового процесу, який можна охарактеризувати як упорядковану сукупність операцій, з формування

показників, що відображують результати виробничої й господарської діяльності підприємства за певний період.

Організація підсумкового обліку залежить від якості організації первинного та поточного обліку.

Формування підсумкових показників складання звітних форм - це досить трудомісткий процес. Слід мати на увазі, що він відбувається за відносно короткий період. За цей час треба підготувати кілька складних показників, заповнити різні звітні форми, підготувати аналітичні висновки, пояснення тощо.

Складність організації цього етапу облікового процесу ще й у тому, що крім облікових даних, показників первинного та поточного обліку необхідні дані планування, нормування, фінансів, оперативного та статистичного обліку, а також попередніх звітних періодів. Наявність цих даних і показників дає можливість не тільки оцінити результати роботи господарства, а й виявити тенденцію розвитку. На цьому етапі облікового процесу до роботи залучають працівників інших економічних служб господарства - планової, праці, фінансової.

Підсумковий облік людського капіталу як етап облікового процесу визначає об'єкти, які мають бути організовані: номенклатуру, носії номенклатури, рух носіїв та забезпечення обліку. На підсумковому етапі облікові номенклатури є показниками звітності, які надалі підлягають аналізу для розробки управлінських рішень. Жодним нормативним актом на законодавчому рівні не передбачено розроблених форм звітності, в яких би відображалась інформація про людський капітал. Оскільки для ефективного управління діяльністю підприємства необхідним є її запровадження як об'єкта обліку, то інформація про людський капітал повинна відображатися у звітності. Для надання інформації про людський капітал доцільно розробляти внутрішні звіти, розроблені відповідно до потреб кожного конкретного господарюючого суб'єкта. Згідно з обраною оцінкою вартості людського капіталу, внутрішня звітність має містити показники, передбачені відповідним методом. При цьому варто відштовхуватися від того, що така внутрішня

звітність має відповідати низці вимог, а саме: достовірність, оперативність підготовки, своєчасність надання.

Отже, незалежно від технічних засобів технологія облікового процесу в усіх випадках передбачає такі об'єкти організації: номенклатуру, носії даних, рух носіїв, забезпечення процесу. Характерним при цьому є те, що зазначені об'єкти організації використовуються на всіх трьох етапах облікового процесу - первинного, поточного і підсумкового обліку.

Аналіз організації бухгалтерського обліку людського капіталу аграрних підприємств дозволяє зробити висновок, що необхідно здійснити ряд заходів, направлених на її покращання. Потребує вдосконалення організація облікового процесу людського капіталу аграрних підприємств. Використання запропонованого методичного підходу, що містить систематизовану послідовність облікових номенклатур первинного і поточного обліку людського капіталу аграрних підприємств, розроблених на основі складових елементів людського капіталу, дасть можливість покращити документування господарських операцій з формування людського капіталу та дозволить забезпечити їх відображення в системі аналітичного і синтетичного обліку та внутрішньогосподарській звітності.

## **2.2. Інституційне середовище формування людського капіталу молоді аграрних підприємств**

Концепція людського капіталу є на сьогодні одним із головних теоретичних напрямів реалізації політики сільського розвитку, підвищення рівня і якості життя населення. Суспільна користь людського капіталу зумовлює необхідність державної підтримки на стадіях його функціонування в аграрних підприємствах. Визнання важливості й унікальності людського капіталу аграрних підприємств передбачає необхідність прийняття комплексу заходів щодо збереження (призупинення зменшення чисельності зайнятих в аграрних підприємствах, зменшення плинності кадрів), формування і якісного

вдосконалення наявного людського капіталу (підвищення кваліфікації, якості освіти), ефективного використання і застосування людського капіталу для розвитку підприємства та сталого сільського розвитку.

Відомий вчений У. Гамільтон відзначав: «інститути означають переважний і постійний спосіб мислення, який став звичним для групи і перетворився для народу на звичаї... Інститути встановлюють межі та форми людської діяльності» [34]. Водночас Т. Веблен зазначав «З одного боку, інститути – це звичні способи реагування на стимули, які створюють змінені обставини, із іншого, інститути – це особливі способи існування суспільства, що створюють особливу систему суспільних відносин» [35, с. 21-22]. За теорією Д. Норта «інститути – це «правила гри» [36], тому формування нового інституційного середовища передбачає зміну свідомості людей, цілей їхньої життєдіяльності, методів досягнення поставлених завдань і життєвих пріоритетів.

Значення інституцій та їх вплив на розвиток людського капіталу, на думку Д. Норта, можна звести до наступного [37]:

- інститути формалізують діяльність індивідів та їх колективів, формують орієнтир змін в розвитку економічних агентів та трудових ресурсів;
- завдання інститутів – створювати належні умови для розвитку людського капіталу;
- інститути сприяють покращенню рівня якості життя населення, інноваційному розвитку людського капіталу;
- інституції формують офіційні та неофіційні правила, механізми спостереження і примушення до їх дотримання для регуляції розвитку людського капіталу;
- інститути визначають правила взаємодії індивідів та колективів;
- інститути повинні підтримувати збалансованість розвитку людського капіталу.

Попри значні напрацювання щодо розкриття питання інституційного середовища формування людського капіталу аграрних підприємств однозначної думки серед вчених немає, мало уваги приділяється вдосконаленню державної молодіжної політики для забезпечення нової якості людського капіталу

аграрних підприємств. Тому ці питання потребують подальших наукових досліджень та детального вивчення

У сучасних умовах для формування нової якості людського капіталу молоді аграрних підприємств необхідно створити таке інституційне середовище, яке забезпечить належні умови його функціонування. При цьому основним чинником повинна стати інституційна трансформація реформування способу мислення і світосприйняття людей.

У процесі ринкових трансформацій в аграрному секторі, у сільській місцевості склалися нові умови господарювання, які потребують людського капіталу нової якості, що формується під впливом відповідних інституційних змін (рис. 2.2).

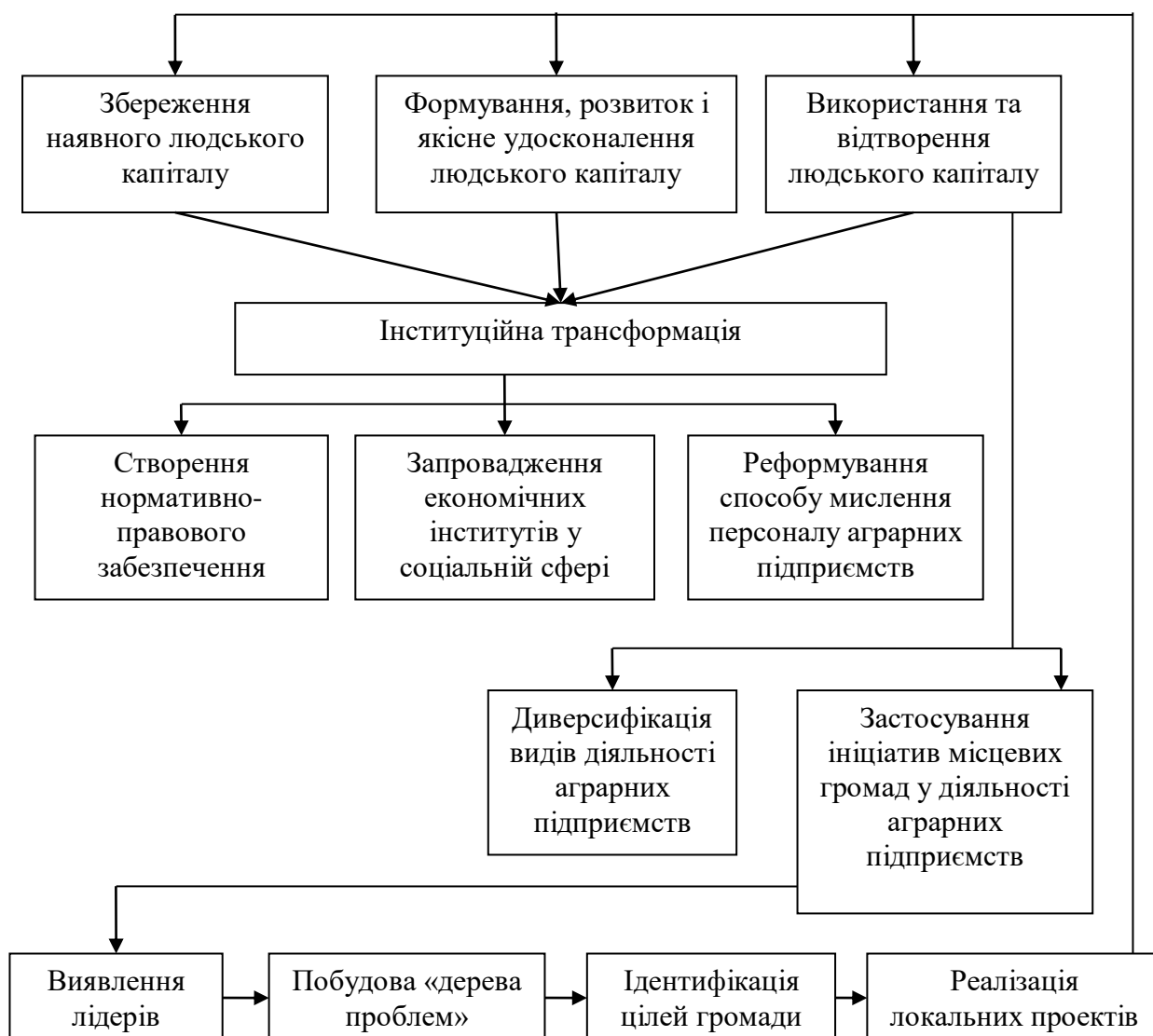


Рис. 2.2. Напрями інституційних змін для забезпечення нової якості людського капіталу аграрних підприємств\*

Для побудови такого інституційного середовища потрібно застосувати комплексний підхід, який вимагає побудови системи регулювання правових, фінансових та організаційно-інституціональних засад його функціонування. Формування комплексної системи нагромадження людського капіталу потрібно починати з реформування законодавчої бази, яка протягом тривалого періоду часу в основному зводилась до прийняття пакета нормативних актів, які були запозичені із зарубіжних країн і не завжди відповідали умовам нашої країни.

Так, функціонування людського капіталу аграрних підприємств в Україні на сьогодні регулюється великою кількістю нормативно-правових актів, які приймають як на загальнодержавному, так і на місцевому рівні. До загальнодержавних нормативно-правових актів належать: Кодекс законів про працю, Господарський кодекс України; Закони України «Про зайнятість населення», «Про оплату праці», «Про колективні договори та угоди», «Про освіту», «Про професійно-технічну освіту», «Про вищу освіту», «Про розвиток та державну підтримку середнього та малого бізнесу в Україні», «Основи законодавства України про охорону здоров'я», різноманітні цільові програми тощо. Проте механізм їх реалізації дуже часто має лише декларативний характер, наприклад, задекларована в концепції державної цільової програми розвитку аграрного сектору економіки на період до 2020 року мета щодо «збереження селянства як носія української ідентичності, культури і духовності» не підкріплена конкретними поетапними заходами і фінансовими ресурсами.

Ми підтримуємо думку відомих українських вчених О. Бородіної та І. Прокопи про те, що вагомою основою інституційних змін у сучасних умовах є «реалізація проекту Концепції гуманітарного розвитку України, в якому чітко визначається пріоритетність розвитку людського капіталу, його значення і роль у формуванні нової якості життя, реалізації потенціалу кожного громадянина. Відповідно до зазначених принципів і пріоритетів, гуманітарний розвиток визначається як модель розвитку, орієнтована на максимальне розкриття потенціалу кожної людини і соціуму в цілому, створення гідних умов для реалізації всіх інтелектуальних, культурних, творчих можливостей», а також їхню

пропозицію «щодо доцільності прийняття Закону України «Про основні засади активізації людського капіталу в системі забезпечення розвитку сільської місцевості» [8, с. 142], що допоможе вивести проблему збереження людського капіталу в сільській місцевості на загальнонаціональний рівень, створити ефективний механізм його формування, якісного вдосконалення та ефективного використання з врегулюванням взаємовідносин між державою, аграрними підприємствами та носієм людського капіталу.

Нова система нормативно-правового забезпечення повинна стимулювати запровадження ринкових механізмів в аграрній сфері та введення в дію нових інститутів формування людського капіталу, зокрема місцевих громад на основі молодих лідерів села, соціальних інститутів, які впливатимуть на функціонування людського капіталу всього сільського населення та, зокрема, сільської молоді. Водночас потрібно реформувати й спосіб мислення носія людського капіталу та надати важливе значення саме економічному мисленню, як одній із складових людського капіталу, що здобувається навчанням. Відповідно до нових умов господарювання має бути нове розуміння змін, які відбуваються, а також розуміння власного місця кожного працівника аграрного підприємства в цих змінах. Цей процес довготривалий, і його потрібно починати з поширення знань та інформації про сучасні інноваційні процеси.

Що стосується сільської молоді, то державна молодіжна політика формувалася протягом усього періоду розбудови української держави, адже зміни, що відбуваються в суспільному, економічному та політичному житті країни, зумовлюють необхідність забезпечення нормативно-правового регулювання різних сфер життєдіяльності молоді. Метою державної молодіжної політики в Україні є створення соціально-економічних, політичних, організаційних, правових умов та гарантій для життєвого самовизначення, інтелектуального, морального, фізичного розвитку молоді, реалізації її творчого потенціалу як у власних інтересах, так і в інтересах країни.

Взагалі, державна політика соціального становлення й розвитку молоді на селі розвивається в основних чотирьох напрямках (рис. 2.3). Усі ці напрями державної політики взаємопов'язані і не можуть існувати один без одного.

Законодавчий напрям передбачає розробку, прийняття та затвердження різноманітних нормативно-правових актів, що стосуються молодих людей віком 14-35 років загалом та тих, що проживають у сільській місцевості зокрема. Фінансовий напрям стосується матеріальної підтримки як кожної молодої людини зокрема, так і фінансування різноманітних програм розвитку молоді в цілому. Соціальний напрям ґрунтується на покращанні умов проживання населення на селі, стану соціальної інфраструктури, системи охорони здоров'я, підвищенні рівня життя. Освітній напрям стосується як усіх закладів освіти, так і розвитку самоосвіти серед молоді, а також виховання цінностей та орієнтацій (професійної, сімейної тощо).

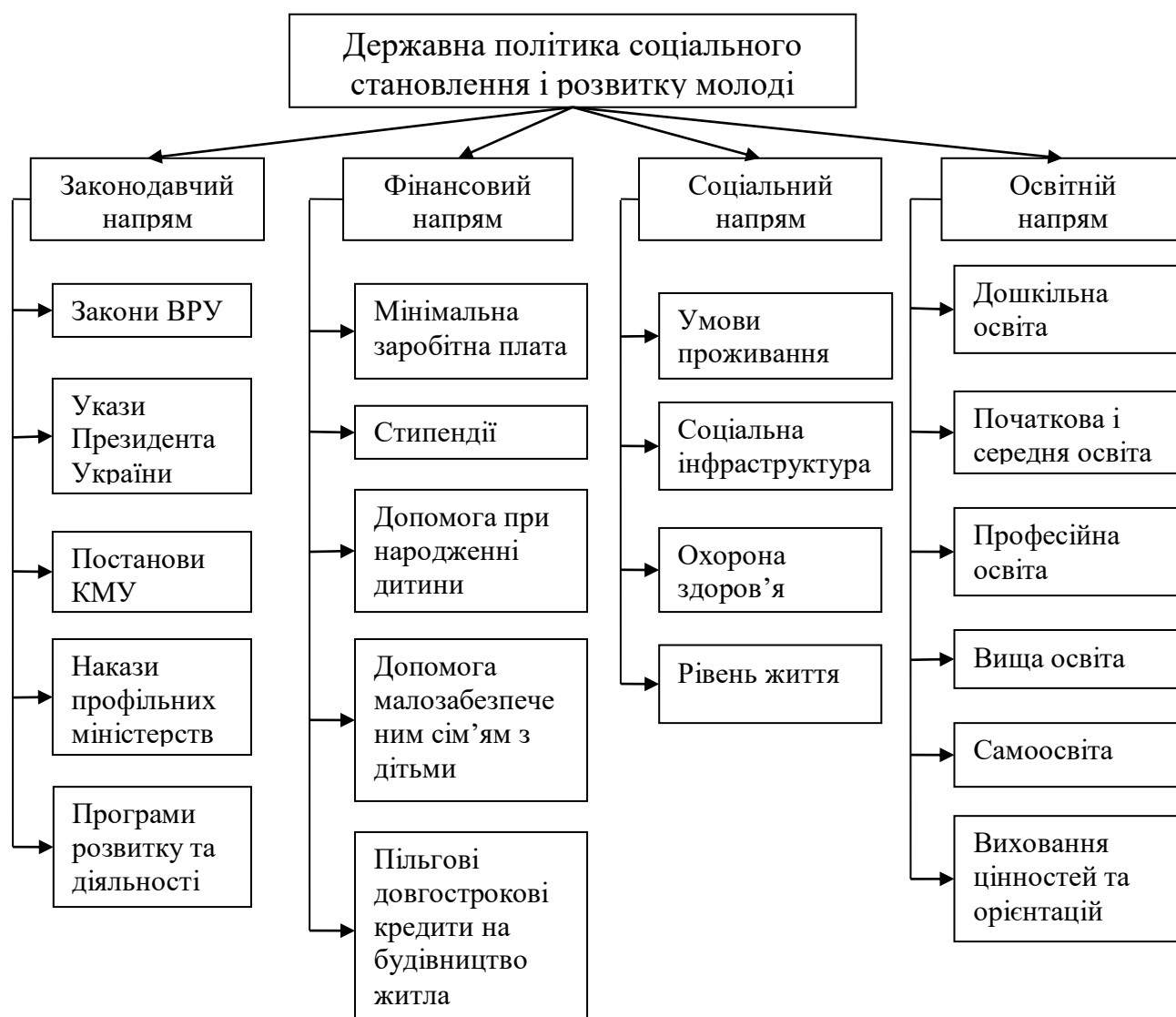


Рис. 2.3 Схема державної політики соціального становлення і розвитку молоді



На законодавчому рівні молодіжна політика на селі регулюється низкою нормативно-правових документів, що стосуються як розвитку молоді, так і розвитку села: Законами України «Про сприяння соціальному становленню та розвитку молоді в Україні» [40], «Про соціальну роботу з сім'ями, дітьми та молоддю»[39], Розпорядженням Кабінету Міністрів України «Про затвердження Концепції державної цільової програми розвитку аграрного сектору економіки на період до 2020 року», Постановою Кабінету Міністрів України «Про затвердження Державної цільової соціальної програми «Молодь України» на 2016-2020 роки» тощо.

Основні засади створення організаційних, соціально-економічних, політико-правових умов для соціального становлення молоді України було визначено в Законі України від 5 лютого 1993 р. № 2998-ХІІ «Про сприяння соціальному становленню та розвитку молоді в Україні». Цей закон визначив компетенцію органів виконавчої влади і органів місцевого самоврядування, роль центрів соціальних служб для молоді у сфері соціального становлення та розвитку молоді. Згідно з положеннями Закону України «Про сприяння соціальному становленню та розвитку молоді в Україні» держава бере на себе зобов'язання, які відображено на рис. 2.4.

Протягом останніх років процес формування законодавчого напрямку державної молодіжної політики продовжується – прийнято низку законів і підзаконних актів, які стосуються соціального становлення та розвитку молоді, як на загальнодержавному, так і на місцевому рівні. Проте в Україні не забезпечено комплексності нормативно-правових актів щодо сільської молоді, що спонукало б молодих людей до всебічного розвитку та показало шлях забезпечення нової якості життя на селі.

Модернізація аграрного сектору неможлива без участі молоді як соціальної групи, найбільш схильної до інновацій і перетворень. Участь у соціально-економічному та суспільно-політичному житті – це засіб самореалізації, досягнення матеріального добробуту, забезпечення потреб та інтересів молодої людини.



Рис. 2.4. Державна підтримка соціального становлення та розвитку молоді в Україні

Основні завдання держави в напрямі підвищення соціально-економічної активності сільської молоді мають бути такі:

- поступовий і планомірний розвиток державної підтримки молодіжного підприємництва на селі, створення умов для його стабільного розвитку;
- створення державних програм забезпечення молоді доступним житлом та пільгового кредитування на його придбання;
- інституційне вдосконалення системи органів влади з питань роботи з молоддю, перенесення акценту роботи з центрального на місцевий рівень;
- посилення координації між цільовими державними та регіональними програмами, спрямованими на забезпечення соціального становлення й розвитку сільської молоді;

- розробка механізмів залучення молоді до діяльності державних органів влади й місцевого самоврядування, активної участі у громадській та політичній діяльності на селі;
- підвищення якості життя на селі;
- сприяння створенню умов для самореалізації молоді, інтелектуального та творчого розвитку особистості молодого громадянина України;
- підтримка інноваційно-дослідницьких ініціатив молоді, розширення форм її стимулювання;
- розвиток мережі установ культурно-просвітницького та патріотичного спрямування для сільської молоді;
- сприяння утвердженню патріотизму духовності, моральності та формування загальнолюдських життєвих принципів сільської молоді.

Стимулювання молодіжного підприємництва на селі з боку держави регламентується Законом України «Про розвиток та державну підтримку середнього та малого бізнесу в Україні» [38], який прийнято 22 березня 2012 року, проте будь-які законодавчі зміни потребують концентрації зусиль держави і витрат на реалізацію після прийняття закону: моніторинг ситуації, становлення інфраструктури, освіта, інформаційний супровід, заходи з адаптації людей і підприємств, які опинилися в нових умовах. Тому на базі прийнятого закону доцільно розробити низку підзаконних актів, що забезпечать його реалізацію. На місцевих рівнях потрібно створити таке локальне інституційне середовище, яке спонукатиме молодь до дій та розвитку у сфері підприємництва та бізнесу, що у свою чергу активізує процес формування молодіжного людського капіталу. Для цього потрібно розробляти місцеві програми розвитку підприємництва й бізнесу на селі та забезпечити шляхи і можливості їх реалізації. Такі програми повинні мати комплексний характер і забезпечувати поліпшення інвестування в людський капітал як з боку держави, так сільськими громадами й домогосподарствами, покращання якісних показників його розвитку і нагромадження як важливого ресурсу економічної системи. Під час розроблення та реалізації таких програм на селі потрібно залучити можливості і підтримку аграрних підприємств, які діють у межах села

чи регіону, та спонукати їх надавати кваліфіковану допомогу в розвитку підприємництва, мотивуючи цю діяльність отриманням можливих вигод від використання більш якісного людського капіталу у власному виробництві. Це дасть можливість ефективного використання обмежених ресурсів (матеріальних, фінансових і трудових) у виробництві продукції.

### **2.3. Агропромислові кластери як середовище інноваційного розвитку та формування кваліфікованого персоналу сільськогосподарських підприємств**

В сучасних умовах аграрний сектор України в основному перебуває в стані соціально-економічного занепаду, лише деякі аграрні підприємства, в основному великотоварні, перебувають в стані розквіту. Одним із ефективних шляхів поліпшення становища в аграрному секторі в цілому є кластеризація аграрного виробництва, що дозволяє створити таку якість організаційно-економічного середовища на сільських територіях, яка б сприяла ефективнішій реалізації їх потенціалу та посилювала вплив людського чинника на результати суспільно-економічного розвитку.

Український економіст С.І. Соколенко вважає, що кластерна модель розвитку – це шлях до інтеграції економічної та соціальної політики й розвитку регіонів[42, с. 14].

Поняття кластерного підходу було досліджено Майклом Портером, який дав визначення «кластерам» як сконцентрованим за географічною ознакою групам взаємопов'язаних компаній, спеціалізованих постачальників, постачальників послуг, фірм у відповідних галузях, а також пов'язаних з їх діяльністю організацій (наприклад, університетів, агентств зі стандартизації, а також торгових об'єднань) у певних областях, що конкурують і разом із тим співпрацюють [43, с. 52]. Російські дослідники висвітлюють це поняття як сукупність базисних нововведень, сконцентрованих на певному відрізку часу та в певному економічному просторі[44, с.26]. Дослідженням кластерів займався і В. Чужиков, який трактує кластер як

конкурентоспроможну організаційну форму територіально-ієрархічної моделі виробництва з різними рівнями локалізації, що дає максимальний господарсько-соціальний ефект через мінімізацію видатків у порівняно подібних галузях[45, с. 162].

В економічній літературі найчастіше поняття «кластер» визначають як сконцентровану на певній території групу підприємств, організацій і установ в окремій та (або) суміжних з нею галузях, які взаємодоповнюють одне одного або посилюють конкурентні переваги окремих складових сформованої групи. У виробничій сфері такою групою може бути комплекс основних виробників, споживачів, спеціалізованих постачальників засобів виробництва, суб'єктів інфраструктури ринку, науково-дослідних установ, пов'язаних між собою технологічним ланцюжком.

Сьогодні такі кластерні комплекси забезпечують ефективну організацію інноваційних процесів, утворюють специфічний економічний простір з метою розширення обсягів торгівлі, ефективного використання ресурсів та формування кваліфікованого персоналу підприємств.

Стосовно особливостей аграрної економіки України М.Ф. Кропивко [46, с. 161] вважає, що агропромислова кластеризація — це концентрація та спеціалізація агропромислового виробництва з формуванням на території замкнутих циклів «виробництво, зберігання та переробка сільськогосподарської продукції на засадах інтеграції з використанням механізмів корпоратизації та кооперації для одержання учасниками кластерів конкурентоспроможної продукції й підвищення прибутковості, а соціально-економічна кластеризація — це облаштування сільських територій і поселень із сучасними агропромисловою, агросервісною, житловою та культурною зонами ( з формуванням агромістечок або інших характерних для території брендів) на засадах економічної самодостатності й сталого розвитку.

У діючих нормативно-правових документах щодо засад державної аграрної політики не передбачено регламентування діяльності аграрних кластерів. Лише проектом Закону України «Про основні засади державної аграрної політики та державної політики сільського розвитку» визначено, що аграрний кластер – це система, що функціонує на основі співпраці виробників сільськогосподарської продукції, виробників засобів виробництва, переробних підприємств, які діють на основі кооперації та сприяють формуванню агропродовольчих ланцюгів створення доданої вартості [47]. Тому питання формування агропромислових кластерів у сучасних умовах є надзвичайно актуальними і потребують детальних наукових досліджень.

Розглянути агропромислові кластери як середовище інноваційного розвитку та формування кваліфікованого персоналу сільськогосподарських підприємств.

Інноваційний розвиток в агросфері полягає в розробці і впровадженні в аграрне виробництво прогресивних методів ведення господарства, в основі яких лежать методи ефективного виробництва продукції, застосуванні нового покоління техніки, використанні нової кадрової політики з врахуванням накопиченого наукового та інноваційного потенціалу.

Для сільськогосподарських підприємств запровадження інновацій у виробництво – це передусім:

- Впровадження нових технологій виробництва сільськогосподарської продукції;
- Застосування нових, більш продуктивних порід у тваринництві та нових сортів рослин, більш продуктивних і стійкіших до хвороб та несприятливих до природно-кліматичних проявів;
- Використання біотехнологій, які дають змогу отримати більш якісні, корисні продукти, що мають оздоровчий та профілактичний ефект;
- Застосування нових технічних засобів та технологій обробітку ґрунту, очистки і зберігання сировини;
- Застосування енергозберігаючих технологій, застосування екологічних інновацій, які відповідно дають змогу збільшити врожайність,

продуктивність, мінімізувати витрати та гарантувати безпеку навколишнього середовища.

Зрозуміло, що інноваційний розвиток аграрних підприємств не можливий без інвестицій у них. А, оскільки, обсяг фінансових ресурсів у сільському господарстві дуже обмежений, то інвестиції в основний капітал і фінансування формування оборотних коштів необхідно сконцентрувати в точках розвитку сільського господарства – кластерах, в яких процес виробництва буде здійснюватись на інноваційній основі.

При формуванні кластерів в аграрному секторі економіки України потрібно проаналізувати передумови, які наведені на рис. 2.5.

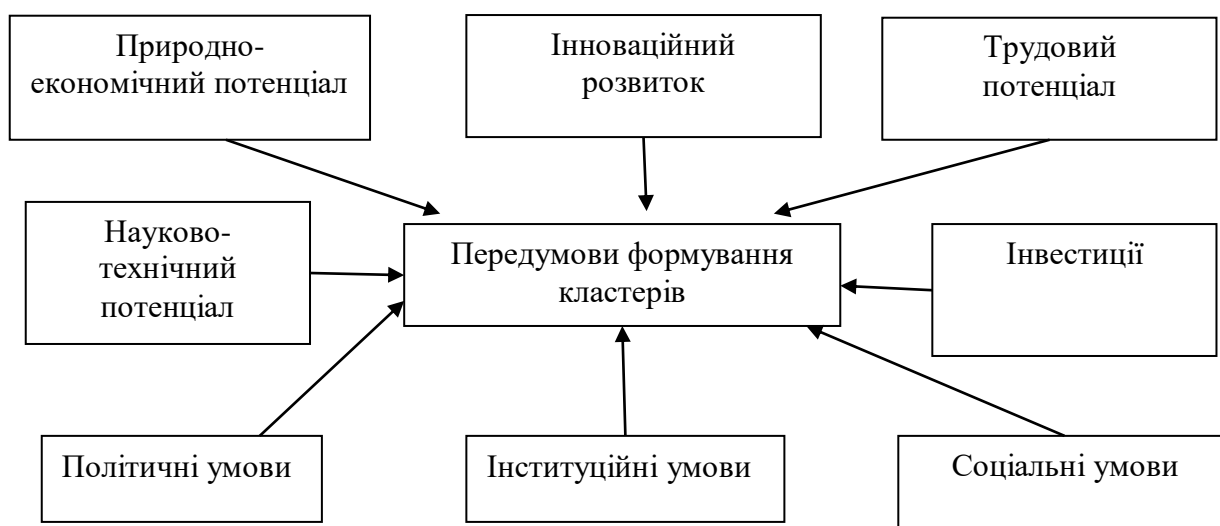


Рис. 2.5. Умови створення кластерів в аграрному секторі економіки

Кластери можуть бути сформовані на базі: племінних тваринницьких підприємств, насінневих господарств, репродуктивних свинарських і птахівницьких комплексів, переробних підприємств, аграрних ВНЗ, науково-дослідних установ, базових господарств з первісного освоєння і подальшої дифузії нововведень тощо.

Процес формування кластера є складним і вимагає значних зусиль з метою налагодження його роботи та утримання системи в стані саморозвитку й удосконалення. Також при створенні кластерів в аграрній сфері доцільно враховувати зональні та регіональні особливості сільського господарства. На

основі цього можна виділити: зональні, міжзональні, регіональні та міжрегіональні види кластерів.

Зокрема, в Тернопільській області для покращення організаційно-економічного середовища в аграрній сфері та підвищення кваліфікації персоналу сільськогосподарських підприємств пропонуємо створити ряд кластерів в розрізі природно-економічних мікрозон (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

**Потенційні види зональних агропромислових кластерів  
Тернопільської області**

Номер і назва мікрозони	Райони мікрозони	Види кластерів
I. Північна	Кременецький Лановецький Шумський	Зерновий
		Молочний
		М'ясний
		Картоплярський
		Льонарський
		Туристичний
II. Західна	Бережанський Бучацький Зборівський Монастирський	Зерновий
		Молочний
		М'ясний
		Свинарський
		Цукробуряковий
		Картоплярський
		Туристичний
III. Центральна	Гусятинський Збаразький Козівський Теребовлянський Тернопільський Підволочиський	Зерновий
		Молочний
		М'ясний
		Свинарський
		Цукробуряковий
		Картоплярський
		Спиртовий
		Туристичний
IV. Південна	Борщівський Заліщицький Чортківський	Зерновий
		Молочний
		М'ясний
		Цукробуряковий
		Овочевий
		Туристичний



Зрозуміло, що потенційні види кластерів можуть розвиватися не лише в межах одної мікрозони, а мати також міжзональні, регіональні, а також міжрегіональні зв'язки, враховуючи при цьому природно-ресурсний потенціал сільських територій.

Прогресивним видом сільськогосподарських кластерів на території Тернопільської області, враховуючи те, що більшу половину сільськогосподарської продукції виробляють особисті селянські господарства (ОСГ) можуть бути такі, де є об'єднання, як великих аграрних підприємств, переробних підприємств, так і сільських громад на основі інтеграції та кооперації, які виробляють той чи інший вид сільськогосподарської продукції. Зокрема, в такому руслі можна створювати молочні, м'ясні, свинарські, картоплярські, цукробурякові, овочеві, фруктові та інші види кластерів. Ці види кластерів для сільської місцевості є перспективними ще й з тих міркувань, що вони сприятимуть підвищенню зайнятості населення, формуванню кваліфікованого персоналу сільськогосподарських підприємств, закріпленню молоді на селі. Модель такого кластера наведемо на рис. 2.6.

В основі моделі такого картоплярського кластера лежить взаємозв'язок між виробниками картоплі, тобто між сільськогосподарськими підприємствами та особистими селянськими господарствами ( у 2018 році 96,9% загального обсягу виробництва картоплі в Тернопільській області припадало на господарства населення). Цей взаємозв'язок полягає в тому, щоб підвищити рівень виробництва у ОСГ завдяки об'єднанню їх у кооперативи, які будуть співпрацювати з великими сільськогосподарськими підприємствами. Зокрема, в Тернопільській області, основним виробником картоплі в регіоні є агрохолдинг «Мрія», тому доцільно сформувати такий картоплярський кластер на базі даного підприємства. При цьому координаційна рада кластера повинна зобов'язати агрохолдинг «Мрію» забезпечувати картоплярські кооперативи сортовим насінням картоплі, надавати їм технічну та кадрову підтримку, а головне здійснювати закупівлю картоплі по ринкових цінах, для подальшої її переробки та реалізації. Такий кластер доцільно сформувати в межах північної, західної та центральної мікрозон Тернопільської області.

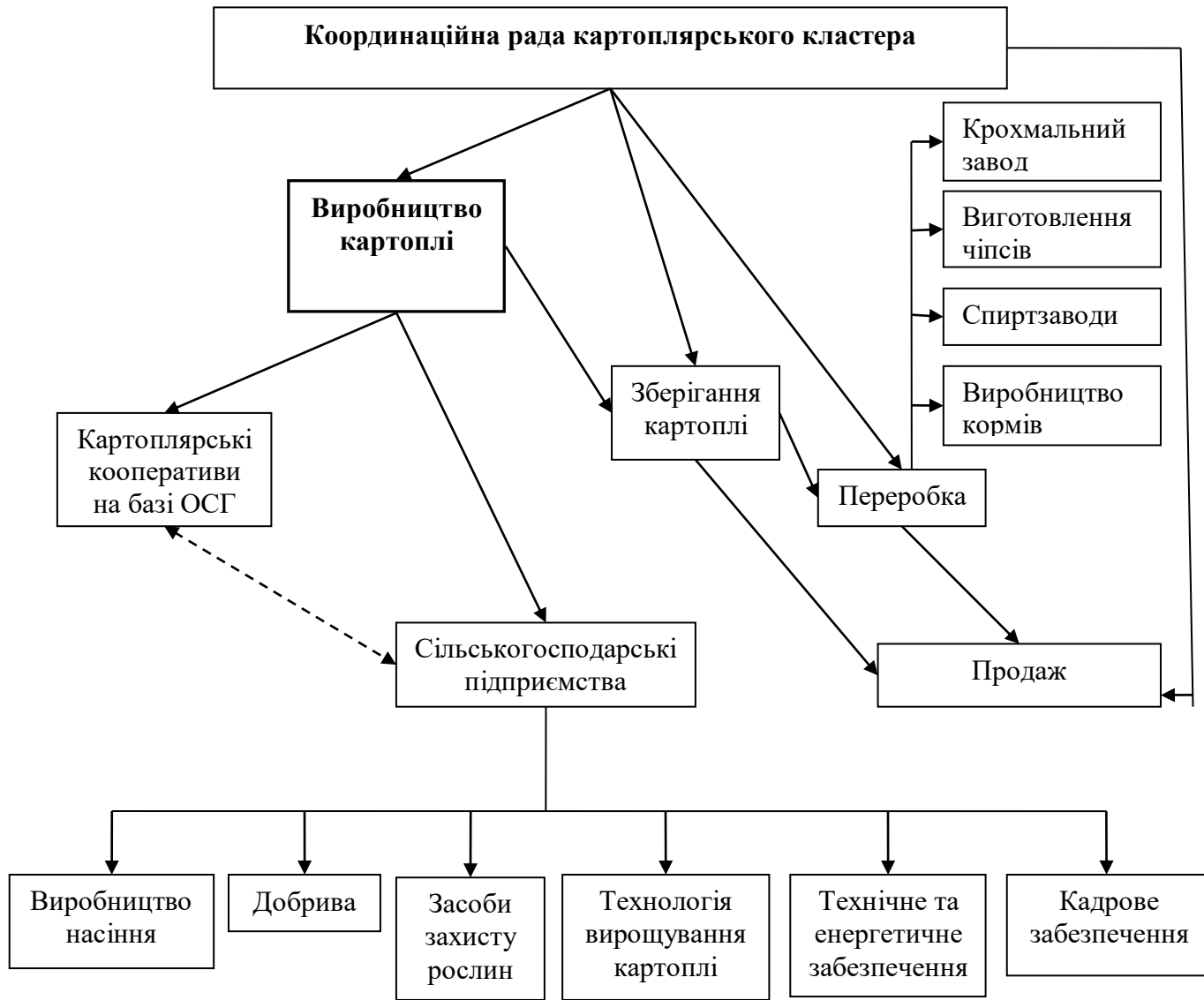


Рис. 2.6. Модель картоплярського кластера

Особливу увагу слід звернути на утворення цукробурякових кластерів на території області. Зрозуміло, що центрами таких кластерів є цукрові заводи. Певні напрацювання щодо створення цукробурякових кластерів вже є, але на жаль діючі кластери в даний час у першу чергу обслуговують лише великі сільськогосподарські підприємства. Від інших постачальників цукрові буряки вивозяться в міру потреби, що спричиняє певні незручності при зборі врожаю для інших виробників цукросировини. Внаслідок цього дана галузь аграрного виробництва для невеликих сільськогосподарських підприємств та особистих селянських господарств не є привабливою. Змінити ситуацію можуть лише новостворені кластери, де кожен член кластеру буде в рівних умовах, а

цукровий завод забезпечить виробників цукросировини якісним насінням та стане центром науково-технічного прогресу в цій галузі.

У південній мікрзоні Тернопільської області вважаємо за необхідне створити овочевий кластер нового типу. В основі цього кластеру може стати новозбудований тепличний комплекс у с. Синьків Заліщицького району, який займатиметься виробництвом помідорів, перцю та інших овочів. Доцільно на базі цього комплексу створити ще овочесховища та здійснювати переробку овочів, а також в селах Південної мікрозони Тернопільської області створити кооперативи по виготовленню овочів особистими селянськими господарствами. При цьому членам кооперативів надати можливість закупляти в тепличному комплексі насіння та розсаду сортових рослин, а під час збору врожаю реалізувати комплексу готову продукцію за ринковими цінами з метою їх подальшої переробки, зберігання та реалізації.

У північній мікрзоні Тернопільської області за такою ж схемою створити льонарський кластер і тим самим відродити льонарство в області, що забезпечить також створення нових робочих місць на селі.

Крім рослинницької галузі доцільно особливу увагу звернути на створення кластерів в галузі тваринництва, яка є більш трудомісткою. З цією метою на території області створювати молочні та м'ясні кластери нового типу.

Декілька підприємств Тернопільської області ще у 2009 році стали членами молочного кластеру «Натуральне молоко», який є міжрегіональним кластером та об'єднує сільськогосподарські підприємства Тернопільської, Рівненської та Львівської області. Кластер «Натуральне молоко» є формою консультаційної, організаційної та інформаційної взаємодії виробників сирого натурального молока та організацій інфраструктури ринку молочної продукції. Члени кластеру спільними зусиллями вирішують актуальні проблеми ринку молока, найсуттєвішими з яких є несправедливі закупівельні ціни на сире молоко, хронічна заборгованість молокопереробних підприємств перед виробниками молока, падіння поголів'я ВРХ, зменшення обсягів та ринкової частки молока, що виробляється сільськогосподарськими підприємствами. Кластер є одним з сучасних інструментів підвищення конкурентоспроможності

сільськогосподарських підприємств, структурування ринку та зростання інвестиційної привабливості молочної галузі. На прикладі цього кластеру доцільно в кожній з мікрозон Тернопільщини створити молочні кластери, які будуть об'єднувати молочні кооперативи в кожному сільському населеному пункті, так як частка виробництва молока господарствами населення Тернопільської області у січні-квітні 2019 року становила 71%, сільськогосподарські підприємства, які виробляють молоко та переробні підприємства(молокозаводи, сирзаводи).

Багато проблем в сучасних умовах виникає для виробників м'яса, як яловичини, так і свинини, зокрема щодо якості молодняка, який ставлять на відгодівлю, а також при реалізації готової продукції. Ці проблеми пов'язані з тим, що немає розробленого механізму процесу виробництва, переробки та реалізації м'яса. Вирішити цю проблему допоможе створення м'ясних кластерів нового типу.

Що стосується створення м'ясного кластеру з виробництва свинини, то у Тернопільській області на базі корпорації «Агропродсервіс», яка знаходиться у с. Настасів Тернопільського району розпочату роботу з формування такого кластера. На базі сучасних свинокомплексів корпорації розроблено комплексну програму розвитку свинарства в області, яка передбачає передачу на відгодівлю господарствам населення племінних поросят на термін 6 місяців, а коли поросята виростуть, то компанія готова забрати вирощених тварин за вигідною для селянина ринковою ціною за мінусом вартості поросяти. Ця програма починає поширюватись в п'яти районах області – Тернопільському, Зборівському, Козівському, Бережанському та Підгаєцькому. Метою даної програми є нарощення поголів'я свиней в області до 1 млн. штук. та функціонування потужного сучасного м'ясокомбінату поглибленої переробки. Це дасть можливість підвищити престижність сільськогосподарської праці та забезпечить населення новими робочими місцями.

На території Тернопільської області також доцільно створювати туристичні кластери, оскільки ресурси для цього є. У сільській місцевості області саме сільський зелений туризм виступає дієвим інструментом

створення нових робочих місць та розвитку інфраструктури. Переваги створення кластеру суб'єктів господарювання сільського туризму полягають в тому, що із розрізнених підприємців – власників садиб, місцевих майстрів, представників сфери послуг, громадськості та місцевого самоврядування тощо – утворюються об'єднання, які шляхом координації спільних зусиль створюють та реалізують туристичний продукт сільського туризму, що в кінцевому підсумку веде до всебічного розвитку села за рахунок ефективного використання ресурсів.

На жаль, розвиток аграрних кластерів в Україні ускладнюють наступні чинники:

- недосконалість законодавчої бази для функціонування кластерів і, як наслідок, відсутність підтримки кластерних ініціатив аграрних підприємств, органів місцевого самоврядування та сільських громад з боку держави;

- відсутність довіри між органами державної влади і бізнесом, а також між окремими компаніями, небажання компаній розкривати та ділитися внутрішньою інформацією через можливість зловживань та виникнення залежності від потужніших партнерів;

- слабкість діючих аграрних кластерів через низький рівень конкуренції на внутрішньому ринку, відсутність «агресивних» постачальників та вимогливих споживачів;

- можливість втратити право на одержання аграрним підприємством пільг та дотацій при будь-яких організаційних чи виробничих змінах (у т.ч. при входженні до кластеру);

- «відірваність» науки та освіти від аграрного виробництва: сільгоспідприємства не виступають замовниками на наукову та інноваційну продукцію, а продукція науково-дослідних установ не знаходить свого покупця серед товаровиробників;

- брак іноземних інвестицій та венчурного капіталу, які є важливим джерелом розвитку кластерів у розвинутих країнах;

- відсутність єдиної систематизованої інформаційної бази про існуючі та потенційні кластери, що перешкоджає створенню у суспільстві розуміння

переваг кластерних об'єднань, а також цілісної картини про функціонування та результати діяльності вже існуючих аграрних кластерів в Україні.

Раціональне впровадження кластерного підходу у процесі сільського розвитку може стати шляхом для потужного залучення ініціативи місцевих жителів, і особливо сільської молоді, у економічні процеси та створити умови для інноваційного розвитку сільських територій та формування кваліфікованого кадрового персоналу сільськогосподарських підприємств, підвищення зайнятості населення.

#### **2.4. Оцінка взаємозалежності величини доходів сільськогосподарських підприємств і витрат на матеріальне стимулювання працівників**

В сучасних умовах потрібно по-новому вирішувати економічні проблеми, серед яких одними з найважливіших є підвищення ефективності використання кадрового потенціалу сільськогосподарських підприємств, що, в свою чергу, можна досягти завдяки збільшенню частки доходів направлених на покращення матеріального заохочення працівників.

Теоретичні та методичні аспекти формування та розподілу доходів підприємств в сільському господарстві висвітлюються в наукових публікаціях багатьох сучасних дослідників, зокрема Бондаря Н.М., Бутинця Ф.Ф., Вороніної О.О., Донець Л.І., Лайко П.А., Мельника Л.Г., Ніколаєва В.П., Юшко С. В. та ін.

За останні роки в економіці відбулися зміни пов'язані з необхідністю збільшення обсягів інвестицій, зростання доходності виробництва, підвищення ефективності у всіх сферах діяльності сільськогосподарських підприємств. Ефективність виробництва продукції залежить від багатьох факторів, але саме величина та складові доходу підприємства впливають на більшість її показників.

Адже саме співвідношення таких складових доходу як матеріальні витрати, витрати на оплату праці та прибуток визначають рівень рентабельності та інші показники ефективності діяльності сільськогосподарських підприємств.

Згідно Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» доходи класифікуються за такими групами:

- а) дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- б) інші операційні доходи;
- в) фінансові доходи;
- г) інші доходи.

Дохід є надходженням економічних вигод, які виникають у результаті діяльності підприємства у вигляді виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), гонорарів, відсотків, дивідендів тощо. У бухгалтерському обліку дохід відображається у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, яке призводить до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників (власників)).

Основу внутрішнього механізму формування доходів з операційної діяльності підприємства становлять окремі положення його статуту, система розроблених підприємством цільових стратегічних показників, критеріїв і нормативів їх доходів. У системі механізму регулювання доходів з операційної діяльності певна роль належить визначенню джерел їх формування, які поділяють на дві основні групи – доходи, що формуються за рахунок основної діяльності підприємства, а також доходи, що формуються за рахунок інших видів його операційної діяльності[49].

Дохід є надходженням економічних вигод, які виникають у результаті діяльності підприємства у вигляді виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), гонорарів, відсотків, дивідендів тощо. У бухгалтерському обліку дохід відображається у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, яке призводить до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників (власників)).

Основним джерелом формування загального доходу сільськогосподарських підприємств є дохід від реалізації продукції, який є визначальним у формуванні фінансових результатів діяльності підприємства.

На величину доходу від реалізації продукції впливають два фактори

—кількість, асортимент та якість продукції, що підлягає реалізації;

—рівень реалізаційних цін.

Обсяг (кількість) реалізованої продукції прямо впливає на величину виручки. А сама кількість реалізованої продукції залежить від обсягу виробництва товарної продукції і зміни величини перехідних залишків реалізованої продукції на початок і кінець року. Прямий вплив на розмір виручки справляє і рівень відпускних цін. У свою чергу, на рівень цін впливають якість і споживчі властивості, строки реалізації продукції, попит і пропозиція на ринку.

Таблиця 2.4

**Динаміка обсягів реалізації сільськогосподарської продукції за всіма напрямками (тис.т)**

Найменування продукції	2010	2013	2014	2015	2016	2016р до 2010р., +/-	2016р до 2010р., %
1	2	3	4	5	6	7	8
Зерновита зернобобові культури - всього	763,4	1481,7	1670,7	1700,2	1306	542,6	171
у т.ч. пшениця	358,6	426,4	517,7	648	602	243,4	168
жито	3,2	1,8	1,2	1	1,4	-1,8	44
кукурудза	249,4	922,2	933,7	815,8	466,9	217,5	187
ячмінь	131,1	108,9	195,3	212	212	80,9	162
гречка	5,6	8,7	6,5	4,6	4,2	-1,4	75
овес	6,7	6,2	2,9	3,3	1,3	-5,4	19
зернобобові	6,6	7,2	13,3	15,4	18	11,4	273
Олійні культури - всього	119,7	237	287,2	385,4	326,9	207,2	273
у т.ч. насіння соняшнику	12,4	22,9	35,2	71,5	106,4	94	858
соя	23,3	84,5	94,3	149,9	113,3	90	486
ріпак	81,8	128,2	155,4	161,1	107	25,2	131
гірчиця	2,2	0,4	2,3	2,4	0,2	-2	9
Цукрові буряки	979	509,1	1107,9	267,2	335,5	-643,5	34
Картопля - всього	46,1	112,4	163,8	61,4	28,7	-17,4	62



Продовж. табл. 2.4

1	2	3	4	5	6	7	
Овочі – всього	6,6	15,7	10,4	6,5	3,6	-3	55
Плоди та ягоди - всього	0,5	3,6	12	15	14,2	13,7	2840
Цукор	29,8	42,2	41,1	59,8	36,3	6,5	122
Худоба та птиця (в живій вазі)	12,3	24,4	33,1	33,4	30,4	18,1	247
у т.ч. велика рогата худоба	3,5	4,6	4,3	3,9	3,9	0,4	111
свині	7,6	15,7	21,3	24,1	21,6	14	284
птиця	1,1	4,1	7,5	5,4	4,9	3,8	445
Молоко і молочні продукти	30,5	44,9	49,9	56,5	61,7	31,2	202
Яйця (млн.шт)	115,5	179,4	179,2	237,8	285,6	170,1	247
Мед (т)	6,1	5,2	5,1	6,4	4,3	-1,8	70

Аналізуючи динаміку обсягів реалізації сільськогосподарської продукції за 2010-2016 рр., можна зазначити, що відбулося зростання цього показника по зернових культурах на 542,6 тис.т, олійних культурах на 207,2 тис.т, худоби та птиці на 18,1 тис.т, молока і молочних продуктів на 31,2 тис.т. В той же час зменшилися обсяги реалізації цукрових буряків на 643,5 тис.т і картоплі на 17,4 тис.т.

Таблиця 2.5

**Динаміка середніх цін реалізації сільськогосподарської продукції  
за всіма напрямками,(грн за т)**

Найменування продукції	2010	2013	2014	2015	2016	2016р до 2010р., +/-	2016р до 2010р., %
1	2	3	4	5	6	7	8
Зернові та зерно-бобові культури	1118,3	1282,4	1729,5	2680	3177,9	2059,6	284
у т.ч. пшениця	1052,7	1377,8	1680,5	2527,7	3006,7	1954	286
жито	857,2	1149	1370,7	2307,8	2929,7	2072,5	342
кукурудза	1158,7	1163,7	1712	2682,6	3311,4	2152,7	286
ячмінь	1091,8	1669,1	1786,9	2841,8	2981	1889,2	273
гречка	3776	2769,4	3435,9	7395,9	11893	8117,1	315
овес	814,9	1371,1	1344,9	1867,3	2916,3	2101,4	358
зернобобові	1902,1	3113,5	3288,7	5512,5	5747,8	3845,7	302

Продовж. табл. 2.5

1	2	3	4	5	6	7	8
Олійні культури - всього	2818,5	3157,5	4034,3	7190	8415,3	5596,8	299
у т.ч. насіння соняшнику	3145,1	2817	4295,8	7073,2	7574,6	4429,5	241
соя	2654,2	3403,5	4304,2	7207,9	8669,5	6015,3	327
ріпак	2838,1	2990	3794	7259,1	8983,1	6145	317
гірчиця	1992,7	25760	5190,5	5545,7	7225,5	5232,8	363
Цукрові буряки	783,8	372,9	487,7	840,9	890,2	106,4	114
Картопля - всього	1889,1	1899,3	2325,5	1845	1200,6	-688,5	64
Овочі – всього	2435,9	3624,9	5773,9	12279	21500	19064	883
Плоди та ягоди - всього	1627,1	4477,3	2814,8	7155	4569,7	2942,6	281
Цукор	5161,1	4239,1	6343,2	8848,4	10634	5472,7	206
Худоба та птиця (в живій вазі)	11002	13520	16481	19631	22005	11003	200
у т.ч. велика рогата худоба	9570,2	10823	14566	23423	20984	11414	219
свині	12128	15493	18729	23052	24003	11876	198
птиця	7748,5	8984,6	11176	15416	13926	6177,6	180
Молоко і молочні продукти	3054,1	3444,2	3735,2	4722,7	5692,5	2638,4	186
Яйця (за тис. шт)	424,4	598	665,5	1069,6	1087,9	663,5	256
Мед	24705	27865	27576	35782	38278	13573	155

Частину виробленої продукції (робіт, послуг) підприємства використовують для власних потреб, а частина реалізується іншим суб'єктам. Кругооборот засобів на підприємстві завершується процесом продажу, внаслідок якого суб'єкт господарювання отримує виручку в грошовій формі. Остання авансується на відновлення процесу кругообороту засобів. При реалізації продукції підприємству відшкодовуються у грошовій формі витрачені засоби на її виробництво та збут.

Як економічна категорія дохід (виручка) є потоком грошових коштів та інших надходжень за певний період, отриманий від продажу продукції, товарів, робіт, послуг [48].

**Динаміка чистого доходу (виручки) від реалізації сільськогосподарської продукції підприємствами Тернопільської області, тис.грн**

Показники	2010	2013	2014	2015	2016	2016р до 2010р., +/-
Продукція рослинництва	1966631	2929537	4840792	7086360	7375346	5408715
Зернові та зернобобові – всього	782762	1790240	2810739	4139109	4150496	3367734
Цукрові буряки (фабричні)	753941	185103	525472	213608,9	298672	-455269
Насіння соняшнику	37107,4	62902,2	130718,8	485802	805702	768595
Соя	60022,2	266822	374872	936018,2	982495	922473
Ріпак	225838	357305	558129,8	1040515	961499	735661
Картопля	84125	212194	380312,2	111052	34499	-49626
Овочі – всього	19652	53575,5	55226	67274,6	76924	57272
Плоди та ягоди	3184,2	1395,7	5322,5	92980,6	65059	61874,8
Продукція тваринництва	250107	576075	835050,2	1210030	1330280	1080173
Велика рогата худоба на м'ясо	28591,1	48958,3	61229,6	79669	81141	52549,9
Свині на м'ясо	85280	239397	391087,6	568847,9	519371	434091
Птиця на м'ясо	7225,1	26173,1	81648,2	74871,8	67645	60419,9
Молоко	79803	154117	184845,1	238377,7	351298	271495
Яйця курячі, млн.шт.	49061,3	107270	115990,2	248037	310660	261599
Мед, ц	145,3	147,3	140	202,5	165	19,7
Разом	2216738	3505611	5675843	8296391	8705626	6488888

Чистий дохід від реалізації сільськогосподарської продукції підприємствами Тернопільської області у 2016 році становив 8705626 тис. грн.

Основну частку цього доходу становлять надходження від реалізації зернових культур - 47,68%. Загалом, в 2016 році реалізовано продукції рослинництва підприємствами Тернопільської області на суму 7375346 тис.грн., що становить 84,72% суми чистого доходу від реалізації сільськогосподарської продукції. Відповідно, продукція тваринництва реалізована на суму 1330280 тис.грн.

Вартість валової продукції визначається суспільно необхідними витратами живої й уречевленої праці та складається з двох частин: вартості витрачених засобів виробництва і вартості, створеної живою працею. Перша частина постійно відтворюється в натурально-речовій і вартісній формах, а тому вона не є доходом. Друга частина складається із знову створеної вартості і утворює валовий дохід. Таким чином, валовий дохід відображає знову створену у процесі виробництва вартість. В класичному розумінні валовий дохід за своєю вартісною формою складається із витрат на оплату праці і чистого доходу.

Валовий дохід кількісно визначається як різниця між виробленою за певний період валовою продукцією та матеріально-грошовими витратами на її виробництво (без оплати праці), тобто являє собою валову продукцію за вирахуванням матеріальних витрат[50].

При цьому потрібно врахувати, що до складу валового доходу входять також податкові платежі та відрахування в позабюджетні фонди. Це кошти, які разом із витратами на оплату праці формують фонд споживання підприємств.

У 2016р. порівняно із 2010р. сільськогосподарськими підприємствами Тернопільської області на оплату праці було витрачено більше на 202%, відрахування на соціальні заходи зросли на 188%. Фонд споживання протягом цього періоду зріс на 989,9 млн.грн. Витрати на споживання в 2016 році становили 1308,7 млн.грн., це 14,4% суми доходу від реалізації сільськогосподарської продукції та послуг. До цієї суми ми внесли витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, орендну плату за земельні та майнові паї.

**Динаміка чистого доходу від реалізації та витрат на споживання в  
сільськогосподарських підприємствах Тернопільської області**

Показники	2010	2013	2014	2015	2016	2016р до 2010р., +/-
Чистий дохід (виручка) від реалізації сільськогосподарської продукції та послуг, млн.грн.	2392,6	4180,6	6534,7	9099,1	9077,2	6684,6
Витрати на оплату праці, млн.грн	130,8	210,6	272,3	310,7	395,3	264,5
Відрахування на соціальні заходи, млн.грн	46,6	78	100,5	102,3	87,4	40,8
Орендна плата за земельні паї, млн.грн	140,6	292,6	323,8	494,4	808,2	667,6
Орендна плата за майнові паї, млн.грн	0,8	1,4	4,06	7,4	17,8	17
Витрати на споживання, млн.грн	318,8	582,6	700,7	914,8	1308,7	989,9
У відсотках до чистого доходу від реалізації, %	13,3	13,9	10,7	10,1	14,4	1,1

Доходи підприємства є основним джерелом утворення та фінансування ресурсів сільськогосподарських підприємств. Не становлять виключення і витрати на відтворення трудового потенціалу господарств. Чим більшими є витрати на споживання, тим вищими будуть показники продуктивності праці і, відповідно, доходів підприємств. В свою чергу, при зростанні доходів у підприємств буде більше можливостей збільшити заробітну плату та інші витрати на споживання.

## 2.2. Удосконалення організації обліку заробітної плати

Ефективність діяльності трудового колективу та забезпечення відповідного рівня продуктивності праці значною мірою залежить від оплати праці. В ринкових умовах у процесі перетворення заробітної плати на основний важіль формування доходів громадян та найдієвіший спосіб підвищення продуктивності та якості праці особливого значення набуває ступінь раціональності системи оплати праці, тому що правильна її організація стає визначальним фактором суспільного і економічного прогресу, і є однією з ключових проблем діяльності, як держави в цілому, так і кожного суб'єкта господарювання. Тому потрібно знайти найдосконаліші форми та системи оплати праці, а також забезпечити правильне нарахування та своєчасну виплату заробітної плати працівникам. Стратегічним чинником оптимізації системи оплати праці є джерела інформації, а оскільки «якість інформації залежить від системи її збору, обробки, тому удосконалення самої методології обліку не вирішить усіх проблем. Внаслідок чого необхідність удосконалення організації обліку заробітної плати є невід'ємною складовою зростання ефективності облікової інформації.

Проголосивши курс на євроінтеграцію, Україна поставила стратегічну мету – «досягнення європейських стандартів життя», а як наслідок і забезпечення основних державних соціальних стандартів та гарантій на рівні країн Європейського Союзу (ЄС). З 01.01.2017 р. в Україні відбулось різке підвищення розміру зазначеної соціальної гарантії та зміна змісту самого поняття «мінімальна заробітна плата», а це призвело до чисельних дискусій щодо доцільності ухвалення такого рішення і його впливу на соціально-економічні показники.

Теоретичні проблеми обліку заробітної плати є предметом наукових досліджень українських вчених Е. Лібанової, О. Мельниченка, М. Кравченко, Н. Дмитренко, Н. Папушита Н. Шульги і Т. Мельник. Питання мінімальної заробітної плати є в центрі уваги науковців, які розглядають її як засіб регулювання доходів населення, як основу побудови тарифної сітки. Практика

встановлення мінімальної заробітної плати в країнах ЄС висвітлена в зазначена в працях А. Камінської і П. Левандовського, Т. Шультена, Л. Функа і Х. Леша.

Низка практичних критеріїв організації обліку заробітної плати, а саме методів і способів формування робочого плану рахунків, організації аналітичного і синтетичного обліку, низький розмір мінімальної зарплати в Україні, порівняно з країнами ЄС, і не зважаючи на її підвищення, породжує таке явище, як бідність, навіть серед працюючого населення. А ця проблема породжує іншу – висококваліфіковані спеціалісти мігрують в інші країни, щоб забезпечити себе і свої сім'ї в матеріальних потребах. Зазначене вище і зумовлює потребу у дослідженні цих проблем.

Конституцією України визначено, що кожен має право на працю, тобто можливість заробляти собі на життя працею, яку він вільно обирає або на яку вільно погоджується.

Відповідно до Кодексу законів про працю України та Закону України «Про оплату праці» заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором роботодавець виплачує працівникові за виконану ним роботу. Розмір заробітної плати залежить від складності та умов виконуваної роботи, професійно-ділових якостей працівника, результатів його праці та господарської діяльності підприємства.

Заробітна плата – одна із вагомих складових потреб для життєдіяльності людини та і суспільства в цілому. У ній, як і в іншій сфері виникають суперечності суспільства, прорахунки і перерахунки. В цій сфері також виділяють комплекс питань, які пов'язані з пошуком найбільш ефективних шляхів реформування системи оплати праці.

Заробітна плата є однією із форм винагороди працівника за певну виконану роботу і містить в собі мотивуючий характер, а в сукупності має зміст – досягнення бажаного рівня продуктивності. Отже, в свою чергу відповідна і правильна організація оплати праці впливає на темпи росту продуктивності праці, а також стимулює підвищення кваліфікації працівників.

Згідно із ст. 2 Закону України «Про оплату праці» структура заробітної плати представлена основною, додатковою заробітною платою та іншими заохочувальними витратами (рис. 2.7).

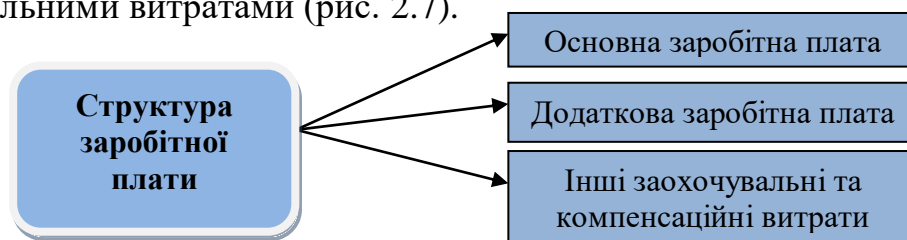


Рис. 2.7. Структура заробітної плати

Основна заробітна плата. Це - винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові обов'язки). Вона встановлюється у вигляді тарифних ставок (окладів) і відрядних розцінок для робітників та посадових окладів для службовців.

Додаткова заробітна плата. Це - винагорода за працю понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці. Вона включає доплати, надбавки, гарантійні і компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством; премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій.

Інші заохочувальні та компенсаційні виплати. До них належать виплати у формі винагород за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами і положеннями, виплати в рамках грантів, компенсаційні та інші грошові і матеріальні виплати, які не передбачені актами чинного законодавства або які провадяться понад встановлені зазначеними актами норми.

З 1 січня 2017 р. в Україні змінено визначення поняття «мінімальна зарплата» – це встановлений законом мінімальний розмір оплати праці за виконану працівником місячну (годинну) норму праці. Отже, нове значення не містить норми, що це плата за просту некваліфіковану працю, внаслідок чого вносяться зміни у послідовність формування тарифної сітки. Якщо швидше тарифна ставка робітника першого розряду була основою для формування тарифної сітки і встановлювалася «у розмірі, що перевищує законодавчо



встановлений розмір мінімальної заробітної плати», а тепер а внаслідок змін «мінімальний посадовий оклад (тарифна ставка) встановлюється у розмірі, не меншому за прожитковий мінімум для працездатних осіб».

Розмір заробітної плати повинен становити не менше, ніж встановлений мінімальний розмір заробітної плати за повністю виконану місячну норму праці, а це починаючи із 01.01.2017 р. розмір мінімальної заробітної плати за виконану місячну норму не може бути менший за суму – 3200 грн.

Проаналізуємо співвідношення мінімальної та середньої заробітної плати за останні 3 роки (2015-2017рр.) (рис. 2.8).

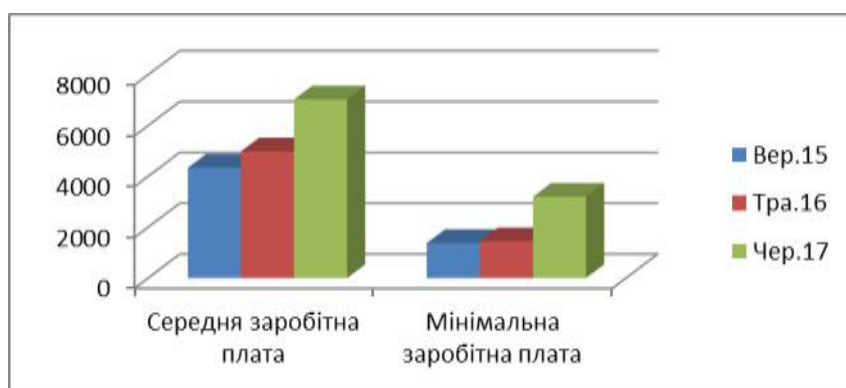


Рис. 2.8. Співвідношення мінімальної та середньої заробітної плати

Такі зміни в показниках дали поштовх до штучного наближення співвідношення мінімальної заробітної плати і середньої заробітної плати до європейських стандартів. Це підтверджується тим, що внаслідок зміни поняття «мінімальна заробітна плата» і внаслідок зниження офіційно затвердженого прожиткового мінімуму – розмір посадового окладу робітника першого розряду залишився у двічі нижчим від мінімального розміру заробітної плати.

Різне підвищення мінімальної заробітної плати у 2017 році у порівнянні з попередніми роками можна виправдати тим, що частка витрат на оплату праці в структурі витрат діяльності підприємства, за даними Державної служби статистики України, в 2010-2015 рр. становила приблизно 7-10%, а відповідно з даними Євростату в країнах ЄС вона сягала близько 45% [15]. Отже, витрат на оплату праці в Україні низькі, а свідчить про можливість підвищення заробітної плати, уникаючи підвищення цін на продукти.

Негативним наслідком є також високий рівень бідності в Україні враховуючи і працездатне населення, тому підвищення мінімальної заробітної плати є значно ефективнішим за будь-які форми соціальної допомоги.

Навіть і після підвищення рівня мінімальної заробітної плати Україна займає останні місця серед країн Європи (рис. 2.9).

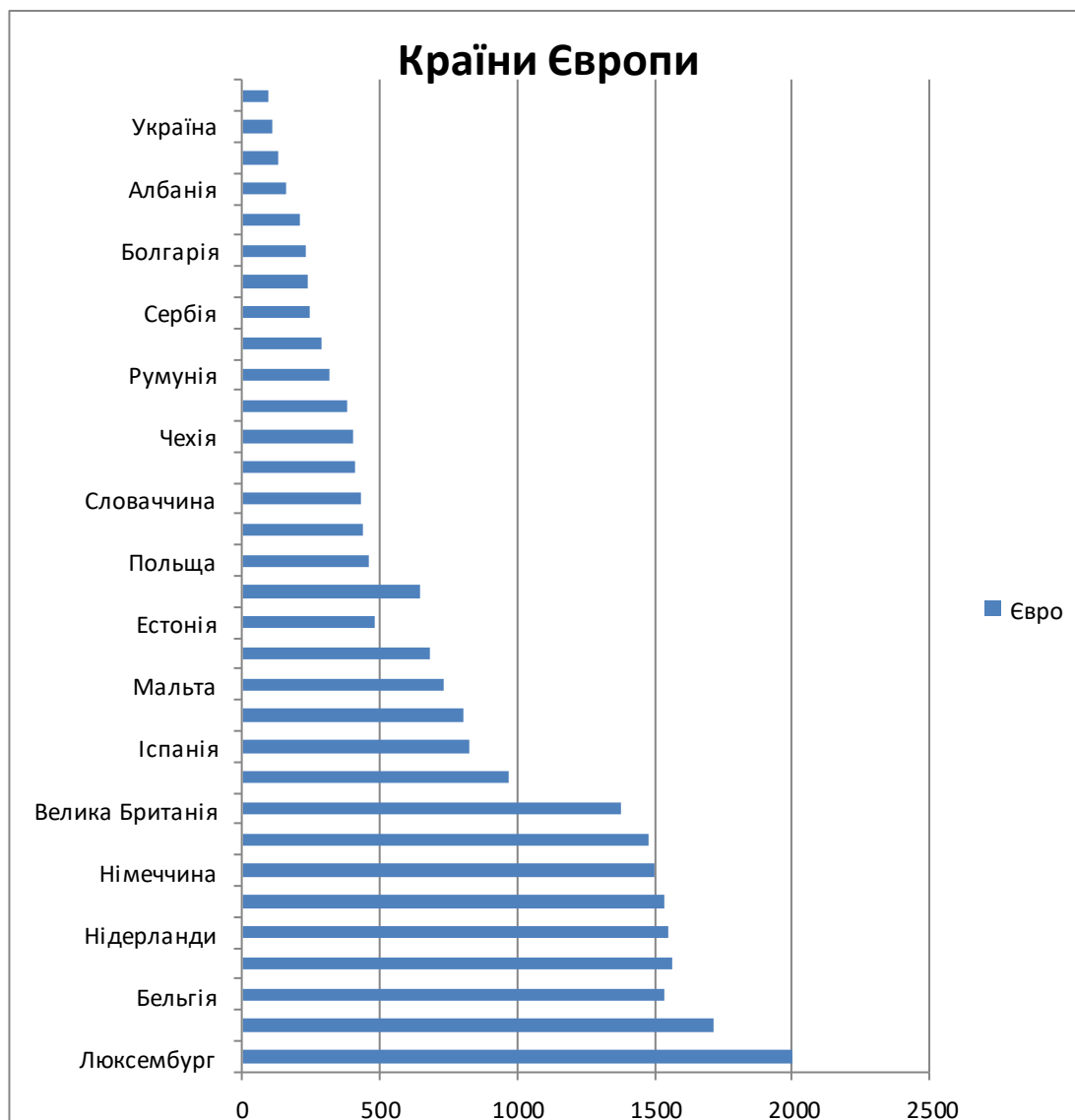


Рис. 2.9. Мінімальна заробітна плата в країнах Європи (станом на 01.012017р.)

Наприклад, візьмемо до уваги купівельну спроможність, якщо «борщові складові» за нашими розрахунками приблизно становлять 55 грн., то за мінімальну заробітну плату в Україні можна купити таких – 58, в Польщі – 185, а у Великій Британії – 230.

Як бачимо, з вище наведеного, що підвищення рівня мінімальної заробітної плати доцільно було би проводити щоквартально протягом парох років за нашими розрахунками на 10-15%, а це пояснюється наступним, чим менший інтервал між термінами коригування, тим більша зміна чинників буде впливати на зміну рівня мінімальної заробітної плати.

Можна вважати, що найбільшої шкоди підвищення рівня мінімальної заробітної плати було завдано підприємцям, оскільки вони не були голові до такого швидкого ухвалення рішення. Крім того, збільшення розміру мінімальної заробітної плати здійснено з порушенням п. 3. ст. 27 Бюджетного кодексу України та п. 4.1.9 ст. 4 Податкового кодексу України. Послідовності зростання мінімальної заробітної плати протягом 2017 р. до розміру фактичного прожиткового мінімуму станом на 01.01.2017 р. в декілька етапів за нашими розрахунками (наприклад, з 01.01.2017 р. – на 25 % (2000 грн.), з 01.04.2017 р. – на 25 % (2500 грн.), з 1.07.2017 р. – на 25 % (3125 грн.) дало б можливість підприємцям скоригувати свої бізнес-плани, зменшити негативний вплив від різкого неочікуваного додаткового навантаження на витрати підприємств.

За рекомендаціями МОП під час визначення рівня мінімальної заробітної плати потрібно враховувати не лише потреби працівників, а й їхніх сімей, а також «економічні чинники, в тому числі необхідні умови економічного розвитку, рівень продуктивності й бажаність досягнення та підтримання високого рівня зайнятості».

Питання обліку розрахунків за заробітною платою працівникам підприємства регулюються наступними нормативними документами: МСБО 19 «Виплати працівникам», П(с)БО 26 «Виплати працівникам», П(с)БО 13 «Фінансові інструменти», П(с)БО 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін», НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та інші.

Виплати працівникам підприємства – це всі форми компенсації, що їх надає суб'єкт господарювання в обмін на послуги, надані працівниками. Згідно з П(С)БО 26 є п'ять видів виплат працівникам, згрупованих за схожими ознаками, а саме: поточні виплати; виплати у разі звільнення; виплати після

закінчення трудової діяльності; виплати інструментами власного капіталу підприємства; інші довгострокові виплати. Розрахунки за заробітною платою належать до поточних виплат працівникам, які підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців по закінченні місяця, у якому працівник виконував відповідну роботу.

Розрахунки за заробітною платою ведуть на синтетичному рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», який має такі субрахунки: 661 «Розрахунки за заробітною платою», 662 «Розрахунки з депонентами», 663 «Розрахунки за іншими виплатами».

За кредитом рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» відображаються нарахована працівникам підприємства основна та додаткова заробітна плата, премії, допомога за тимчасовою непрацездатністю, інші нарахування, за дебетом – виплата заробітної плати, премій, допомоги тощо, а також суми утриманих податків, платежів за виконавчими документами, вартість одержаних матеріалів, продукції та товарів в рахунок заробітної плати та інші утримання із сум оплати праці персоналу. Кредитове сальдо рахунку показує залишок заборгованості із заробітної плати.

Відображення нарахованої заробітної плати у складі витрат підприємства можна здійснювати трьома способами:

- малими і неприбутковими підприємствами за допомогою рахунків класу 8 «Витрати за елементами»;
- за допомогою рахунків класу 9 «Витрати діяльності»;
- одночасно за допомогою рахунків класу 8 і 9.

Для будь – якого суб'єкта господарювання поточні виплати працівникам підприємства у вигляді заробітної плати є витратами, які потрібно обов'язково підтверджувати первинними документами. Наказом Державного комітету статистики від 05.12.2008 р. № 489 затверджено типові форми первинної облікової документації щодо обліку особового складу, використання облікового складу, використання робочого часу та розрахунків з працівниками за заробітною платою.

Контроль є однією із функцій управління господарською діяльністю підприємства. Одним із його вирішальних завдань є надання інформації про діяльність підприємства для прийняття ефективних управлінських рішень, що можливе лише за раціональної його організації. Ефективна організація внутрішнього контролю є одним із заходів, спрямованих на вдосконалення управління підприємством, яка забезпечує високий рівень виконання його завдань, чіткий порядок у його веденні.

Таблиця 2.8

### Типові форми первинних документів з обліку праці та її оплати за групами

Класифікаційна ознака	Форма первинного документа
Облік особового складу	№ П-1 «Наказ (розпорядження про прийняття на роботу» № П-2 «Особова картка працівника» № П-3 «Наказ (розпорядження) про надання відпустки» № П-4 «Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту)»
Облік використання робочого часу	№ П-5 «Табель обліку використання робочого часу»
Документи для розрахунку заробітної плати	№ П-6 «Розрахунково-платіжна відомість» № П-7 «Розрахунково-платіжна відомість (зведена)»

Для забезпечення керівництва та власників достовірною інформацією про стан справ важливу роль відіграє правильна організація внутрішнього контролю на підприємстві і на основі цього визначить перспективи його подальшої діяльності.

Об'єктами контролю за розрахунками з оплати праці є робота з кадрами, стан бухгалтерського обліку та звітності за операціями з нарахування та виплати заробітної плати, використання фонду робочого часу та дотримання штатної та трудової дисципліни.

Суб'єктами внутрішнього контролю є бухгалтерія, служба економічного аналізу, служба внутрішнього контролю.

Враховуючи складність соціально-економічних процесів, що відбуваються на мікрорівні, та їх вплив на макроекономічні показники перегляду потребує система контролю операцій з виплат працівникам.

Пропонуємо системі внутрішнього контролю розрахунків з оплати праці взяти відповідальність за організацію та удосконалення документообігу на підприємстві. А саме в процесі спостереження за оформленням первинних документів з оплати праці, контролери повинні визначити «слабкі місця», що в майбутньому дасть змогу удосконалити і розробити нову чи більш ефективну систему руху документів, відповідно дасть змогу правильно розподілити роботу між працівниками, що в свою чергу, в цілому впливає на систему обліку. Також пропонуємо службі внутрішнього контролю звернути увагу на виконання сторонами колективного договору його умов.

Щодо удосконалення обліку розрахунків по оплаті праці обов'язковим є застосування табельних номерів, які оптимізують введення облікової інформації щодо кожного працівника у систему, а це не уможливорює плутанини при нарахуванні заробітної плати працівникам однофамільцям, крім того кожний компонент табельного номера несе певне аналітичне навантаження та дає змогу згрупувати зарплату за напрямками.

Рациональність організації обліку також залежить від якості виконання облікових робіт, тому і удосконалення роботи апарату бухгалтерії є невід'ємною складовою організації обліку заробітної плати. До складу робіт бухгалтерії потрібно включати, крім основної роботи ще і комплекс інших робіт, безпосередньо пов'язаних з формуванням системи оплати праці та її функціонуванням, зокрема розроблення тарифної системи (розрахунок коефіцієнтів тарифної сітки, величини тарифних ставок, схеми посадових окладів та їх величини, граничних розмірів доплат і надбавок тощо).

Роль та значення заробітної плати в соціально-економічному розвитку країни зумовлює необхідність удосконалення організації обліку як основного джерела інформації для управління системою з метою її удосконалення. Основною умовою ефективності заходів з її удосконалення є їх комплексний і системний характер, який охоплює всі етапи облікового процесу, також всі її елементи, забезпечує їх взаємозв'язок та гармонізацію.

Система заробітної плати, яка правильно підібрана містить особливості трудового процесу, завдання, які поставлені перед відповідним робочим

місцем, а також професією і кваліфікацією робітника. В даний час оплата праці залежить не тільки від результатів праці робітників, але також і від ефективної діяльності виробничих підрозділів.

Досліджуючи аналіз мінімальної заробітної плати в Україні розмір цієї соціальної гарантії в Україні залишається одним із найнижчих серед вище наведених країн. Причиною цього є різке підвищення у 2017 р. мінімальної заробітної плати в Україні, також є інші причини, а саме високий рівень бідності і серед працюючого населення, низька частка оплати праці в собівартості продукції, невідповідність розміру мінімальної заробітної плати до розміру прожиткового мінімуму, зниження частки оплати праці в структурі ВВП.

Зменшення негативного впливу на рівень зайнятості населення можливо за умови впровадження заходів заохочення і стимулювання до праці, а також шляхом створення сприятливого середовища для розвитку малого і середнього бізнесу.

## РОЗДІЛ 3

### ПРОБЛЕМИ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА ЗДІЙСНЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ НА ПІДПРИЄМСТВІ

#### **3.1. Концептуальні засади організації внутрішнього контролю розрахункових операцій**

Поява нових сучасних форм розрахунків (клієнт-банк, електронні платежі, інтернет-торгівля тощо), часті зміни в законодавстві, нестабільна економічна ситуація в країні та світі та багато інших причин зумовлюють необхідність переосмислення ролі внутрішнього контролю розрахунків на підприємстві та розробки наукових актуальних підходів до його здійснення.

Одним з найвагоміших моментів, які характеризують фінансове становище підприємства, є стан розрахунків з дебіторами та кредиторами. Контроль відіграє дуже важливу роль у господарському механізмі управління дебіторською та кредиторською заборгованістю підприємства, оскільки знижує можливість здійснення зловживань, збільшує ефективність управління дебіторською та кредиторською заборгованістю, попереджає виникнення простроченої дебіторської заборгованості тощо.

На підставі вивчення наукових праць вітчизняних та зарубіжних вчених опублікованих в періодичних виданнях зроблено висновок, що більшість наукових праць мають практично однакові підходи до розкриття питань внутрішнього контролю. Найбільше на сторінках наукової літератури розкривається порівняння внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту, зовнішнього контролю і внутрішнього контролю, організація контролю розкривається тільки з врахуванням елементів міжнародного стандарту аудиту щодо внутрішнього контролю, методика аудиту внутрішнього контролю де інде є розробленою, але вона не адаптована до потреб діяльності конкретних підприємств, що зумовлено специфікою і масштабами їх діяльності.

В наукових працях залишаються поза увагою такі важливі питання внутрішнього контролю як: теорія, методологія, організація і методика



внутрішнього контролю відповідно до сучасних нових потреб управління підприємством.

Внутрішній контроль діяльності підприємства є галуззю економічних знань. Серед методів наукового дослідження економічних фактів економічної науки є індукція, дедукція, абстрагування, моделювання і т.д. Індукція – це форма мислення, за допомогою якої думка наводиться на будь-яке загальне правило, загальне положення, властиве всім одиничним предметам будь-якого класу. Дедукція – це спосіб міркування і метод дослідження, що дозволяє, навпаки, перейти від загального до частки, від загального положення до одиничних фактів або виведення одного положення на основі інших, з яких воно з необхідністю випливає. Вивчаючи наукові статті на сайті Національної бібліотеки ім. Вернадського щодо проблематики внутрішнього контролю, зроблено висновок, що дуже мало оприлюднено статей, які гуртуються на емпіричних фактах. Науковці не розкривають сучасних проблем діяльності вітчизняних підприємств, не досліджують реальні підприємства, не виявлять тенденції, закони і закономірності щодо внутрішнього контролю. А теоретичні надбання не завжди перевірені практикою, не досліджені до кінця, тобто не розкрито результативності пропонованих авторами удосконалень теоретичних аспектів контролю.

Вище зазначене викликає неповагу працівників на підприємствах до науки, наукові знання не можна використати в діяльності підприємств, оскільки вони є не перевіреними, не дієвими, не актуальними для сучасних підприємств.

Нагадаємо що таке наукове знання. Знання – форма інформації, існування систематизованого результату інтелектуальної діяльності людини (пізнання). Виділяють різні види знання: наукове, повсякденне (здоровий глузд), інтуїтивне, релігійне та інші. Повсякденне знання служить основою орієнтації людини в навколишньому світі, основою її повсякденної поведінки і передбачення, але звичайно містить помилки і протиріччя. Науковому знанню властиві логічна обґрунтованість, доведеність, відтворення результатів, прагнення до усунення помилок і подолання суперечок [53]. Отже, під час

проведення наукових досліджень потрібно виявляти помилки і долати суперечки, логічно обґрунтовуючи і доводити.

Контроль є галуззю наукових знань, але такі знання не можуть бути сталими, постійними. Наукові знання які були отримані при командно-адміністративній системі не всі можна впроваджувати в ринкову економіку чи інші економічні системи. Але і не проводити наукові дослідження сучасних емпіричних фактів є негативом в розквіті науки.

Інколи така ситуація є вигідною для певного кола осіб, коли наукові знання відстають від реальних фактів. Скільки сьогодні є оприлюдненого матеріалу щодо фактів шахрайства, корупції, тіньової економіки тощо. Скільки років Україна вже є незалежною, а законодавча база до сих пір є недосконалою, що спричиняє виникнення перерахованих зловживань. Наскільки багато сьогодні глобальних проблем людства (голод на землі, війни, екологія тощо). Але вчені не завжди ці проблеми пов'язують з мікроекономікою, зі станом справ в частині внутрішнього контролю на підприємствах. Хоча на підприємствах сьогодні можна спостерігати такі факти, як виплата зарплати в конвертах, не сплата по них відповідних податків, продаж не відображених в обліку товарів, рух не відображеної в обліку готівки, тіньові схеми відмивання грошей тощо. І якщо в наведених фактах частіше всього приймають участь керівники і власники підприємств, то і сам найманий персонал підприємств також допускає відхилення в своїй роботі на підприємстві: крадіжки, зловживання посадовим положенням, незаконні операції, недостачі, пересортиці тощо.

Змінні умови функціонування сучасної економіки змушують підприємців постійно вдосконалювати методи і інструменти системи корпоративного управління, в тому числі в здійсненні внутрішнього контролю. Такі перетворення повинні проводитися на науковій основі.

Сучасні вітчизняні науково-практичні розробки в області внутрішнього контролю недостатньо повно і комплексно розкривають уявлення про внутрішній контроль, як найважливішого елемента системи управління. Однак з практичного досвіду внутрішній контроль все частіше розглядається як метод

вдосконалення управління на всіх його стадіях. Передумовами організації внутрішнього контролю можна назвати:

- повну комерційну самостійність створеної юридичної особи;
- кризу вітчизняної мікроекономіки;
- функціонування підприємств в умовах жорсткої конкуренції;
- потребу в правдивій інформації для внутрішніх і зовнішніх користувачів;
- застосування різних облікових систем і постійно мінливих законодавчих і нормативних актів з бухгалтерського та податкового обліку;
- зниження інвестиційної активності, внаслідок підготовки неякісної бухгалтерської (фінансової) звітності;
- взаємозалежність і взаємообумовленість зовнішнього і внутрішнього контролю;
- відсутність або недостатність інформаційної прозорості;
- конфлікт інтересів;
- можливість банкрутства;
- спрямованість підприємства на отримання доходу;
- зростаючу диверсифікацію діяльності комерційних підприємств;
- створення транснаціональних компаній;
- ускладнення управлінської інфраструктури;
- посилення соціальної відповідальності бізнесу;
- забезпечення економічної безпеки підприємницької діяльності тощо.

Необхідність організації внутрішнього контролю продиктована особливістю діяльності та управління підприємствами, специфічними об'єктами контролю. Динамічність, стійкість, безперервність функціонування системи внутрішнього контролю обумовлюється єдністю і оптимальним рівнем централізації організаційної структури організації. Звичайно, у кожного типу організаційних структур є свої недоліки. Так, може бути повільний рух інформації і прийняття рішень в лінійно-функціональній структурі або розбіжність інтересів в багаторівневої ієрархії дивізійної структури. Тут необхідно оцінити сильні і слабкі сторони різних типів організаційних структур і підприємства і системи внутрішнього контролю. У кожному економічному

суб'єкті можна раціоналізувати систему внутрішнього контролю виходячи з внутрішніх і зовнішніх умов і ступеня її розвитку (дієвості). Статистичні дані щодо основних показників діяльності підприємств за їх розмірами сформовані за критеріями великих, середніх, малих та мікропідприємств, які визначені у Господарському кодексі України в редакції від 22.03.2012 наведені в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1

**Статистичні дані щодо підприємств за їх розмірами  
в Україні в 2013-2015 рр.**

Вид підприємств	Кількість підприємств (тис.)			Кількість найманих працівників (млн.)			Обсяг реалізованої продукції (млрд. грн)		
	2013	2014	2015	2013	2014	2015	2013	2014	2015
Усього	372,8	341,0	343,4	7,0	6,2	5,9	3950,4	4170,7	4973,4
Великі	0,7	0,5	0,4	2,3	1,9	1,9	1699,5	1742,5	2021,8
Середні	18,0	15,9	15,2	2,9	2,7	2,5	1602,8	1723,2	2048,3
Малі	354,1	324,6	327,8	1,8	1,6	1,5	648,1	705,0	903,3
з них мікропідприємства	301,4	278,9	284,2	0,7	0,6	0,6	208,9	230,7	295,9

Нагадаємо, що:

- мікропідприємства – середня кількість працівників  $\leq 10$  осіб, річний дохід  $\leq 2$  мільйони євро;
- малі підприємства – середня кількість працівників  $\leq 50$  осіб, річний дохід  $\leq 10$  мільйонів євро;
- великі підприємства – середня кількість працівників  $> 250$  осіб, річний дохід  $> 50$  мільйонів євро;
- середні підприємства – усі інші.

Наведені статистичні дані для того, щоб враховувати їх при розробці концепції внутрішнього контролю і вимагає розробки такої концепції внутрішнього контролю, яка спрямована на визначення його ролі і місця в управлінській інфраструктурі вітчизняних промислових підприємств. Оскільки масштаби діяльності підприємства прямо впливають на організацію внутрішнього контролю.

Поділяємо точку зору Ю.А. Ткаченко, що «правильно розроблена і функціональна система внутрішнього контролю є найбільш важливим інструментом, за допомогою якого організація може визначати прогрес, досягнути намічених цілей підприємства».

Побудова системи внутрішнього контролю з виділенням окремого підрозділу внутрішнього контролю властива великим і деяким середнім підприємством, для яких характерні:

- ускладнена оргструктура (дивізійна, матрична або конгломератна структура підприємства);
- численність філій, дочірніх компаній;
- різноманітність видів діяльності і можливість їх кооперування;
- прагнення органів управління одержувати досить об'єктивну і незалежну оцінку дій менеджерів всіх рівнів управління.

Організація внутрішнього контролю залежить від масштабів діяльності підприємства та від виду суб'єкта господарювання (табл. 3.2).

*Таблиця 3.2*

**Кількість суб'єктів ЄДРПОУ за організаційними формами в 2014-2016 рр.  
(на 01.01. тис.)**

Вид суб'єкту господарювання	2014	2015	2016
Усього юридичних осіб	1080,1	1109,6	1159,9
Фермерське господарство	43,3	43,1	43,7
Приватне підприємство	205,2	201,9	201,8
Державне підприємство	4,2	4,0	4,0
Комунальне підприємство	11,7	11,5	11,4
Акціонерні товариства	16,6	15,9	15,6
Товариство з обмеженою відповідальністю	428,7	453,9	488,2
Кооператив	25,0	24,9	25,8
Органи влади, організації (установи, заклади)	101,6	101,8	102,2
Громадська організація	60,5	64,2	70,3
Релігійна організація	21,6	22,2	23,3
Профспілка, об'єднання профспілок	25,2	25,8	26,3
Об'єднання співвласників багатоквартирного будинку	14,9	15,7	17,1
Інші організаційні форми	121,6	124,7	130,1

Зтаблиці 3.2 бачимо наскільки різноманітні сьогодні види суб'єктів господарювання в Україні. Керівництво кожного суб'єкту господарювання

повинно переоцінити і переглянути принципи, на яких будується робота існуючих служб внутрішнього контролю підприємства. Колишній принцип створення за потребою комісій для перевірки вибіркового напрямку діяльності компанії повинен поступитися місцем новій методології контролю, заснованої на захисті від ризиків і орієнтованої на процес. В рамках нової методології повинні бути охоплені всі аспекти фінансово-господарської діяльності компанії, враховані використовувані інформаційні технології та наявні бізнес-ризиків, що впливають на діяльність підприємства, щоб оптимізувати використання обмежених і дорогих ресурсів.

До загальних проблем відносяться всі недоліки, пов'язані з організацією процесу управління заборгованістю підприємств. Як приклади найбільш поширених загальних проблем можна назвати:

- на підприємстві не приділяється достатньої уваги управлінню дебіторською заборгованістю з боку адміністрації, контроль і аналіз дебіторської заборгованості практично нездійснюється;

- відсутня система планування і нормування дебіторської заборгованості;

- відсутня обґрунтована кредитна політика, зокрема нерозроблені стандарти оцінки фінансової надійності клієнта, процедури інкасації, розподіл відповідальності та мотивації співробітників в частині управління дебіторською заборгованістю, а також система заохочення клієнтів за більш ранню оплату;

- процедура управління заборгованістю не регламентована, відповідальність за цю роботу за конкретними посадовими особами незакріплена.

Поділяємо думку Л.А. Бекботова, що сьогоднішня економічна ситуація повинна стати для керівництва стимулом до переосмислення кожного з аспектів бізнесу їхніх компаній. Організаційна структура компанії повинна стати суворою і логічною, щоб забезпечувати функціонування внутрішнього контролю на всіх її рівнях.

Серед функцій менеджменту є планування, організація, мотивація, контроль і регулювання. Всі ці функції взаємопов'язані. Визначаючи контроль для реалізації функції планування заборгованості підприємства,

необхідно враховувати два рівня його виконання – стратегічний і тактичний. Постановка основних задач з управління заборгованістю повинна здійснюватися з урахуванням мети функціонування системи управління заборгованістю, яка в свою чергу повинна бути узгоджена з цілями і місією розвитку підприємства в цілому.

Стратегію управління заборгованістю, на нашу думку, можна визначати як елемент фінансової стратегії підприємства, яка реалізується через вибір певної політики фінансування активів - консервативної, помірної або агресивної. Тип політики фінансування активів в значній мірі впливає на планування обсягів заборгованості підприємства і на співвідношення її видів. Вибір типу політики фінансування активів залежить в першу чергу від фінансово-господарської діяльності підприємства, техніко-економічних і технологічних особливостей його діяльності, стану ринку збуту і маркетингової стратегії та інших. Таким чином, контроль заборгованості підприємства тісно пов'язаний з плануванням багатьох аспектів діяльності підприємства і вимагає узгодження різних функціональних стратегій – фінансової, маркетингової, ресурсозабезпечення, соціальної тощо і реалізується у відповідних політиках підприємства: політиці фінансування активів, кредитної, авансової та інших.

На тактичному рівні планування заборгованості підприємства здійснюється в системі його бюджетування. Контролюються планові суми заборгованостей, визначені насамперед в бюджетах підприємства щодо реалізації, закупівель, руху грошових коштів, а також фінансовому плані.

Контроль організації розрахунків та заборгованості передбачає насамперед перевірку правильності створення структури управління відповідно до цілей і місії підприємства і встановлення відповідних взаємовідносин повноважень і відповідальності. Таким чином, організація управління заборгованістю повинна охоплювати визначення конкретних суб'єктів управління, їх повноважень та відповідальності, встановлення завдань з управління та налагодження системи управлінських взаємозв'язків і комунікацій між окремими суб'єктами управління, а контроль забезпечувати виконання суб'єктами їх функцій. Внутрішній контроль організації управління заборгованістю, перш за все,

залежить від загальної організаційної структури управління підприємством. Виділення в цій структурі конкретних суб'єктів, які здійснюють управління заборгованістю.

Внутрішніми для підприємства суб'єктами управління заборгованістю є працівники відповідних його підрозділів або менеджери. Вибір способів або засобів мотивування залежить, перш за все, від об'єктів спонукання і цілей, яких необхідно досягти. Основним засобом мотивування персоналу є заробітна плата. Тому під час здійснення внутрішнього контролю потрібно перевіряти як реалізується функція мотивування в управлінні заборгованістю, що вибрано ефективну систему оплати праці для кожного суб'єкта. Мотивування рекомендується використовувати в управлінні заборгованістю покупців і замовників. Ефективно застосовувати комбіновану систему оплати праці працівникам зі збуту продукції.

Внутрішній контроль повинен бути притаманний і в регулюванні управління заборгованістю підприємства. Оскільки на виявлені недоліки повинні бути спрямовані коригувальні дії. До основних методів регулювання заборгованості відносяться: передача проблемної заборгованості на рефінансування або її реструктуризація, застосування альтернативних форм рефінансування заборгованості - факторинг, форфейтинг, облік векселів; стягнення заборгованості в судовому порядку; припинення ділових відносин з проблемними контрагентами; перегляд політик кредитування покупців, надання знижок, авансової і закупівельної політик; формування та перегляд резервів сумнівних боргів та інші.

На основі зарубіжних і вітчизняних правових актів, наукових і практичних розробок визначимо концептуальні засади внутрішнього контролю, його місію, зміст, сутність, цілі, завдання та інші елементи.

Завдання внутрішнього контролю підприємства полягають в досягненні наступних показників ефективності його управління:

- відповідність діяльності підприємства прийнятому курсу дій і стратегії;
- стійкість підприємства з фінансово-економічної, ринкової та правової точок зору;



– збереження ресурсів і потенціалу підприємства. Сюди належить такі аспекти контролю: а) контроль, орієнтований на адекватність організаційних заходів щодо забезпечення фізичної безпеки ресурсів (забезпечення захисту від крадіжок, від втрат в результаті пожеж, повеней, відмов комп'ютерів, перебоїв в енергопостачанні, умисних ушкоджень і т.д.); б) контроль на предмет обґрунтованості і раціональності фінансово-господарських операцій та політики в галузі управління, платоспроможності та сумлінності контрагентів за договорами, сумлінності менеджерів, які приймають рішення за цими операціями;

– належний рівень повноти і точності первинних документів та якості первинної інформації для успішного керівництва і прийняття ефективних управлінських рішень;

– безпомилковість в показниках реєстрації і обробки фінансово-господарських операцій підприємства (наявність, повнота, арифметична точність, рознесення по рахунках, формальні дозволи, представлення та розкриття даних у звітності);

– раціональне та економне використання всіх видів ресурсів;

– дотримання працівниками підприємства встановлених адміністрацією вимог, правил і процедур (положень про підрозділи, посадових інструкцій, правил поведінки, планів документації і документообігу, планів організації праці, наказу про облікову політику, інших наказів і розпоряджень);

– дотримання вимог законів і підзаконних актів [53].

Внутрішній контроль в нашій країні часом обмежується річною перевіркою фінансово-господарської діяльності товариства, що здійснюється ревізійною комісією. Зазначене положення справ зводить нанівець саму ідею ефективного контролю за фінансово-господарською діяльністю товариства, що створює поживний ґрунт для різноманітних зловживань і махінацій.

Дієвий контроль міг би багато чого змінити в сформованій практиці. У цих умовах все більшу роль відіграє організація добре діючої системи внутрішнього контролю, тому що саме вона допомагає керівництву великих компаній більш ефективно вести свою діяльність.

«Внутрішній контролер – це експерт в області адміністрування та забезпечення новими знаннями керівництва і управлінського персоналу. – Зазначає Л.А. Бекботова. – Він покликаний стати регулятором спільної діяльності окремих бізнес-одиниць, знаходити шляхи поліпшення діяльності системи, розробляти процедури отримання максимального прибутку при чіткому визначенні рівня витрат і прав на отримання доходу кожної бізнес-одиницею. Ціна такого контролю досить висока, а результат буде отриманий тільки в майбутньому, причому його дуже важко виміряти і оцінити у вартісному вираженні.

На наш погляд внутрішній контроль повинен розвиватися в бік не простої фіксації відхилень від заданих процедур, а все більшого активного проникнення у систему і процедури з метою надання їм відповідної оцінки.

### **3.2. Організація проведення внутрішнього контролю розрахункових операцій на підприємствах різних форм власності**

Залежно від організаційно правової форми підприємства є особливості в організаційній структурі внутрішнього контролю. Так, в акціонерних товариствах внутрішній контроль умовно можна розділити на два напрями:

- діяльність ревізійних комісій.
- внутрішній аудит (внутрішній контроль фірми).

Створення ревізійної комісії (ревізора) відноситься виключно до компетенції загальних зборів акціонерів відповідно до статуту товариства.

Перевірка (ревізія) фінансово-господарської діяльності товариства може здійснюватися за підсумками діяльності товариства за рік, а також у будь-який час за ініціативою ревізійної комісії товариства, за рішенням загальних зборів акціонерів, ради директорів товариства або на вимогу акціонера (акціонерів) товариства відповідно до статуту. На вимогу ревізійної комісії (ревізора) товариства особи, що займають посади в органах управління компанії,

зобов'язані подати документи про фінансово-господарської діяльності товариства.

Погоджуємося з думкою Л.А. Бекботова, про яку часто сьогодні практики забувають: оскільки ревізійна комісія повністю знаходиться на утриманні самої компанії, вона повинна економічно доводити необхідність свого існування. При цьому слід оцінювати ефективність внутрішнього контролю не по кількості проведених перевірок і сум виявленого збитку, а по тому, наскільки робота і поради цієї служби сприяють стійкості фінансового стану даної компанії.

Служба внутрішнього контролю повинна бути організована відповідно до специфіки діяльності підприємства, його системи управління і стану обліку. Організуючи систему внутрішнього контролю на підприємстві необхідно дотримуватися системного підходу, що забезпечує його найбільшу результативність та визначає раціональність контрольної діяльності. Внутрішній контроль не повинен бути відділений від процесу управління, він є його органічною частиною. Основні вимоги до організації внутрішнього контролю зображені на рис. 3.1.

Перераховані вимоги до організації СВК є підставою ефективного її функціонування. Відмітимо, що на ефективність контролю впливають не лише форми, методи і технологія контролю, а досягнута завдяки цій системі стійкість фінансового стану підприємства, своєчасна оцінка ризиків та ефективності заходів контролю, що застосовуються для пом'якшення їх впливу.

Значимість внутрішнього контролю для сучасного функціонуючого підприємства визначається підвищенням ефективності бізнесу, завдяки зростанню довіри інвесторів, зростанням його результативності та конкурентоспроможності, вдосконаленням існуючих процесів і структури управління, більш глибоким розумінням основних зон підприємницького, бухгалтерського та податкового ризиків, формуванням якісної та прозорої бухгалтерської (фінансової) звітності, забезпеченням збереження власності, виявленню і мобілізацією внутрішньогосподарських резервів.



Рис. 3.1. Вимоги до організації системи внутрішнього контролю (СВК) в акціонерних товариствах

Необхідність і значимість внутрішнього контролю в сучасних умовах господарювання вимагає розробки концепції внутрішнього контролю,

спрямованої на визначення його ролі і місця в управлінській інфраструктурі вітчизняних промислових підприємств.

Процес контролю розрахунків з агентами повинен включати:

- розробку жорсткого регламенту розрахунків з агентами;
- виключення з числа партнерів агентів з високим ступенем ризику;
- періодичний перегляд граничного розміру кредиту;
- застосування гнучкої системи знижок за досягнення встановлених обсягів продажів;
- застосування штрафних санкцій за прострочення платежів;
- використання сучасних форм рефінансування заборгованості;
- оперативне ведення претензійного листування;
- своєчасне вжиття заходів щодо стягнення заборгованості в судовому порядку;
- підвищення мотивації співробітників по роботі з дебіторською заборгованістю.

Під час аналізу розрахунків з агентами потрібно оцінити їх кредитоспроможність за наступними критеріями:

- кредитна історія і результативність діяльності агента;
- обсяги продажів і стабільність їх здійснення;
- репутація агента. Важливо чітко уявляти механізм взаємодії з агентами, який доцільно розділити на дві складові: прискорення поточних розрахунків і прийняття оперативних заходів щодо повернення простроченої заборгованості.

При дослідженні динаміки дебіторської заборгованості виникає питання: чим зумовлені її зміни – варіюванням обсягів продажів, успіхами або прорахунками менеджерів. Для відповіді на це питання необхідно пов'язати зміни дебіторської заборгованості з динамікою результатів діяльності.

Важливим моментом контролю є аналіз оборотності дебіторської заборгованості агентів. Аналіз оборотності дебіторської заборгованості дозволяє зробити висновки про раціональність обороту коштів в розрахунках, зміни собівартості, можливого прискоренні обороту на інших стадіях виробничого процесу.

Дані для розрахунків швидкості і часу оборотності заборгованості можуть бути отримані з аналітичних реєстрів, які не складно сформувавши, якщо вести облік виручки і розрахунків з агентами на окремих субрахунках за видами агентів.

Збільшення періоду оборотності дебіторської заборгованості агентів може свідчити про погіршення умов оплати, фінансові ускладнення, зниження ефективності діяльності підрозділів з маркетингу та продажу. Велике значення при дослідженні дебіторської заборгованості має аналіз її якості. Дані про це може дати інформація про структуру. Пильну увагу необхідно звертати на прострочену заборгованість, що дозволяє простежити якісні зміни в складі дебіторської заборгованості і стан роботи щодо її вимоги.

Для контролю розрахунків з агентами доцільно створити спеціальний підрозділ, в функції якого входить, в тому числі, щоденний оперативний контроль стану їх дебіторської заборгованості.

Варто зазначити, що організація щоденного контролю дебіторської заборгованості неможлива без наявності сучасної автоматизованої системи бухгалтерського обліку.

Крім оперативного контролю необхідно на регулярній основі проводити детальний аналіз стану і динаміки дебіторської заборгованості агентів з обґрунтуванням змін. З метою мінімізації кредитних ризиків особлива увага слід приділяти розрахунками з агентами, що мають значні обсяги продажів і, відповідно, найбільшу дебіторську заборгованість. На підставі проведеного аналізу керівництво підприємства має можливість прийняття відповідних управлінських рішень.

Всі зазначені контрольні заходи виконуються співробітниками підприємства, тому для забезпечення їх ефективності персонал повинен бути належним чином інформованим.

Методологія контролю не зводиться до сукупності методів і методик, вона має більш складну структуру. Методика контролю це - сукупність методів (прийомів) контролю, яка передбачає послідовне їх використання, чіткий опис способу здійснення контрольних процедур, що розділяє змогу всебічно, повно і

об'єктивно дослідити господарські операції підприємства з метою виявлення, усунення і попередження порушень в системі господарювання.

Під методом контролю розуміють сукупність специфічних прийомів, які використовуються при додержанні відповідних принципів для вивчення законності, доцільності, достовірності -господарських операцій на основі облікової, звітної, нормативної та іншої інформації у поєднанні з дослідженням фактичного стану підконтрольних об'єктів.

Методи контролю, як правило, задаються заздалегідь, набір таких методів (способів, прийомів) обирає суб'єкт контролю залежно від об'єкта контролю для досягнення мети контролю.

Проаналізуємо фактори, які можуть впливати на роботу з дебіторською чи кредиторською заборгованістю. Одним з таких факторів є правильність оформлення договорів, організація взаємодії фінансового менеджменту з менеджментом інших підрозділів апарату управління, інформованість вищого керівництва про поточний стан фінансових ресурсів підприємства. В процесі виконання договору поставки і управління дебіторською заборгованістю виділяють три етапи підготовки та руху документів:

- розподіл функцій в процесі вибору постачальника і збору інформації;
- складання договору і юридичний контроль;
- визначення відповідальних виконавців.

Організаційно-технічний механізмреалізації договору поставки включає наступні етапи:

- оформлення договору;
- контроль за виконанням договору постачання;
- оформлення закриття договору.

Управління дебіторською заборгованістюпередбачає широке використання комп'ютерної техніки. Комп'ютерні системи служать для обліку і реалізації, руху векселів, надходження платежів. Крім того, комп'ютерна система інформує кредитного менеджера про прострочену дебіторську заборгованість і про настання термінів виплати по зобов'язанням. Ці процеси відбуваються автоматично за допомогою комп'ютерної техніки. Ведеться також збір даних по

кожному клієнту - так звана «платіжна історія», потім ці дані узагальнюються і на їх основі виносяться рішення про встановлення граничної величини кредиту, яка може бути надана клієнту, проводиться їх класифікація. Дані за кожним дебітором узагальнюються і використовуються в системі контролю дебіторської заборгованості. Підсумкова інформація про взаємини з дебіторами зосереджується в базі даних фірми і використовується для прийняття рішень щодо можливої зміни кредитної політики. Важливим є розробка кредитної політики.

До організації системи внутрішнього контролю розрахунків можна підійти таким чином:

- необхідно розробити кредитну політику організації;
- прописати всіх відповідальних осіб за організацію і виконання процесу;
- створити програмний продукт, який міг би автоматизувати роботу з дебіторською та кредиторською заборгованістю, дозволяв вводити аналітичні показники і відзначати особливо ризикованих контрагентів;
- постійно працювати з дебіторською та кредиторською заборгованістю;
- факторинг, у разі наявності сумнівної заборгованості, розглядати як спосіб поліпшення стану дебіторської заборгованості.

Контроль розрахункових операцій покликаний не лише виявляти допущені недоліки і відмічати позитивні явища у їх підприємства, але і попереджувати неправильне використання коштів і формування незаконних і недоцільних розрахункових взаємовідносин. У зв'язку з цим за станом розрахункової дисципліни у кожному підприємстві слід встановити систематичний контроль на всіх стадіях здійснення розрахункових операцій.

При цьому розрізняють три види внутрішнього контролю:

- попередній контроль є більш ефективнішим і передуює здійсненню господарських операцій, що сприяє попередженню недоцільних витрат та незаконних дій, безгосподарності й марнотратства. Попередній контроль розрахунків з контрагентами полягає у ретельному підборі клієнтів з метою мінімізації імовірності невиконання ними зобов'язань. Для цього кожне підприємство може розробити свою систему відбору з використанням різних



критеріїв і показників. До головних аспектів, які беруться до уваги в процесі прийняття рішення про співпрацю з тим чи іншим контрагентом, можна віднести наступні:

— репутация потенційного контрагента (постачальника чи покупця) — суб'єктивна оцінка, яка базується на досвіді попередніх відносин, стані платіжної дисципліни, а також власних спостережень та інформації, отриманої від інших контрагентів;

— надійність фінансового становища — вивчення та аналіз основних показників фінансової звітності контрагента (платоспроможність, ліквідність, кредитоспроможність, стійкість тощо);

— поточний контроль безперервно супроводжує процес здійснення операцій на всіх ділянках підприємства і проводиться у момент здійснення цих операцій, що дає можливість вчасно виявляти й попередити допущені помилки та прорахунки. Що стосуються дебіторської заборгованості, то такий контроль дозволить підвищити імовірність погашення боргу, і відповідно, зменшити ризик з перетворення її в безнадійну, що в свою чергу позитивно відображається на діяльності підприємства. А у питаннях розрахунків з постачальниками це дозволяє мінімізувати ризики несвоєчасного надходження необхідних для безперервної діяльності підприємства ресурсів;

— наступний контроль здійснюють апарат внутрішнього контролю, структурні підрозділи підприємств та бухгалтерія. На підставі облікової інформації керівники підприємств, фахівці структурних підрозділів та працівники обліку контролюють господарських операцій у процесі їх здійснення.

Джерелом інформації при проведенні аудиту дебіторської чи кредиторської заборгованості є договори поставки продукції (виконання робіт, надання послуг), первинні документи, Головна книга, бухгалтерська звітність (бухгалтерський баланс, примітки до звітності), положення про облікову політику підприємства та інші. Всі перераховані джерела інформації перевіряються на відповідність встановленим законодавством нормам. По кожній групі розрахунків (до проведення документальної перевірки) спочатку

виявляється їхня наявність, відповідність даних бухгалтерського обліку та звітності залишкам заборгованості, потім встановлюються дата і характер її виникнення.

Дослідження проблем контролю розрахункових операцій обумовлене необхідністю підтвердження достовірності інформації про їх стан, що необхідне для забезпечення безперебійної діяльності підприємства, недопущення необґрунтованого збільшення дебіторської заборгованості, уникнення дебіторів з великим ступенем ризику оплати, вчасне складання платіжних документів, відстеження термінів їх оплати та своєчасне застосування заходів щодо витребування простроченої заборгованості.

На побудову методики внутрішнього контролю також впливають види розрахунків, які здійснюються на підприємстві:

- за формою розрахунків: грошові і негрошові;
- за категорією контрагентів: юридичні особи, фізичні особи;
- за моментом проведення платежів: аванси, після оплата;
- за економічним змістом розрахунків: з постачальниками і підрядниками; із споживачами та замовниками; з різними дебіторами і кредиторами ; внутрішньогосподарські розрахунки;
- по відношенню до середовища підприємства: внутрішні, зовнішні.

Управління підприємством може бути результативним, а сам його процес прозорим, якщо налагоджена коректна система контролю процесів формування, розподілу, використання розрахунків в ієрархічній системі менеджменту підприємства. Скорочення дебіторської заборгованості є одним з наявних резервів зниження потреби підприємства в обігових активах та прискорення швидкості їх обігу, а кредиторська заборгованість є одним з джерелом тимчасового короткотермінового залучення фінансових ресурсів.

Основна мета внутрішнього контролю розрахунків підприємства - це зниження фінансових втрат, що виникають з різних причин. Для цього організовується ефективний контроль, який запобігає втратам як на стадії планування, так і при здійсненні поточної діяльності. Чим більш ефективний

внутрішній контроль і вище результат його дії, тим менше втрат несе підприємство.

При здійсненні контролю дебіторської заборгованості основними завданнями є:

1) зниження рівня дебіторської заборгованості до розміру, що не перевищує рівень кредиторської заборгованості, так як кредиторська заборгованість є безкоштовним кредитом для підприємства;

2) посилення контролю за рухом дебіторської заборгованості. Саме цей вид заборгованості призводить до мобілізації грошових коштів і, відповідно, до подальшої неплатоспроможності організації;

3) своєчасне погашення боргів, не допускаючи прострочень і штрафних санкцій.

Контроль формування облікової політики в частині дебіторської заборгованості підприємства полягає в наступному:

- аналіз дебіторської заборгованості підприємства в попередньому періоді;
- формування принципів кредитної політики в частині покупців;
- визначення можливої суми грошових коштів, що інвестуються в дебіторську заборгованість по товарному і споживчому кредиту;
- формування системи кредитних умов;
- формування стандартів оцінки покупців і диференціація умов надання кредиту;
- формування процедури інкасації дебіторської заборгованості;
- побудова ефективної системи контролю за рухом і своєчасністю інкасації дебіторської заборгованості.

Процес контролю за рухом дебіторської і кредиторської заборгованості на підприємстві зазвичай здійснює окрема контрольно-ревізійна структура або окремий співробітник.

Одним з найважливіших умов правильного управління дебіторською та кредиторською заборгованістю є проведення інвентаризації розрахунків. Інвентаризація розрахунків проводиться з метою документального підтвердження наявності дебіторської заборгованості та зобов'язань, встановлення термінів їх виникнення та погашення, уточнення оцінки.

Перевіряючи розрахунки, що виникли в результаті здійснення підприємством господарської діяльності, встановлюються причини виникнення дебіторської та кредиторської заборгованості. Якщо суми заборгованості значні і по рахункам обліку розрахунків не спостерігається їх руху, це свідчить про порушення фінансової та розрахункової дисципліни на підприємстві.

Перевірка по рахунках розрахунків фахівцем контрольно - ревізійної служби здійснюється за такими напрямками:

- наявність і правильність оформлення договорів та інших документів, що визначають права і обов'язки сторін з постачання матеріальних цінностей, виконання робіт (послуг);

- правильність і повнота оплати отриманих матеріальних цінностей, документально підтверджений факт їх оприбуткування;

- правильність відображення за статтями балансу відповідних залишків заборгованості. Для цього за даними реєстрів аналітичного обліку до рахунків, призначеним для відображення розрахунків, звіряють залишки за кожним видом розрахунків на початок періоду, що перевіряється з залишками за відповідними рахунками аналітичного обліку і статей балансу, а потім перевіряють кожен вид розрахунків.

Інвентаризація заборгованості на підприємстві проводиться відповідно до прийнятої облікової політики. Для проведення інвентаризації розрахунків створюється інвентаризаційна комісія, склад якої затверджує керівник підприємства.

Для оформлення процедури і результатів інвентаризації дебіторської та кредиторської заборгованості необхідно застосовувати такі форми первинної документації: наказ про проведення інвентаризації розрахунків з дебіторами і

кредиторами; акт інвентаризації розрахунків з покупцями, постачальниками та іншими дебіторами і кредиторами.

За результатами інвентаризації дебіторської та кредиторської заборгованості виявляються сумнівна і безнадійна заборгованості покупців, замовників, персоналу за іншими операціями перед підприємством.

Оскільки своєчасне надходження виручки від продажу продукції, виконання робіт і надання послуг є необхідною умовою для подальшого розширеного відтворення, то дуже важлива роль відводиться питанням організації обліку розрахунків з покупцями і замовниками. Рациональна організація формування інформації про розрахунки з покупцями і замовниками є одним з основних об'єктів внутрішнього контролю підприємства.

Основними цілями контролю за розрахунками з покупцями і замовниками є, по-перше, встановлення правильності ведення обліку розрахунків з покупцями і замовниками за продану продукцію, виконані роботи і надані послуги, по-друге, перевірка достовірності показників фінансової звітності за показниками розрахунків з покупцями і замовниками.

Внутрішній контроль розрахунків з покупцями і замовниками доцільно здійснювати в два етапи. На першому етапі необхідно дати оцінку засобам контролю розрахунків з покупцями та замовниками.

Внутрішні контролери шляхом інспектування та опитування посадових осіб поділяють функції прийняття рішень, здійснення операцій і контролю за ними, тобто коло осіб, котрі приймають рішення про укладення договору (директор), що здійснюють операцію укладення договору поставки (відділ збуту, менеджери з продажу), відповідальних і контролюючих організацію обліку, контролю визнання і списання дебіторської заборгованості (бухгалтер за розрахунками з покупцями і замовниками, головний бухгалтер).

Контролери простежують постановку і організацію збутової політики підприємства, наявність механізмів управління дебіторською заборгованістю:

– наявність бюджетів продажів і аналіз відхилень від планових завдань з продажу основних видів сільськогосподарської продукції;

- проведення аналізу платоспроможності діючих і потенційних покупців і замовників;
- встановлення та дотримання ліміту дебіторської заборгованості;
- формування резерву по сумнівних боргів;
- наявність чинного графіка документообігу за розрахунками з покупцями і замовниками;
- наявність комп'ютерної обробки первинних даних і організацію архівної справи. Другий етап пов'язаний з фактичним контролем за формуванням достовірної інформації про розрахунки з покупцями і замовниками господарства.

Контроль за дотриманням положень нормативних актів, що регламентують розрахунки з покупцями і замовниками. Проведення контрольних процедур для підтвердження достовірності інформації про розрахунки з покупцями і замовниками має бути виконано таким чином, щоб переконатися в повноті відображення в обліку всіх зобов'язань перед ними, що виникають відповідно до нормативних і правових актів різних рівнів, своєчасності відображення всіх розрахункових операцій і правильності визначення їх оцінки. Для обґрунтування своїх висновків контролер повинен керуватися нормативними і правовими актами.

Перевірка повноти відображення зобов'язань перед покупцями і замовниками. Для перевірки повноти відображення зобов'язань перед покупцями і замовниками слід зіставити дані товарно-транспортних накладних підприємства і квитанцій на приймальня, заготовлю підприємства по партіях проданої продукції за період, що перевірявся на предмет виявлення фактів недостачі в дорозі, заниження обсягів, якості, цін і тарифів проданої продукції. Необхідно також перевірити наявність виписаних рахунків-фактур по кожній конкретній поставці по журналу реєстрації рахунків-фактур.

Підтвердження повноти інформації про зобов'язання перед покупцями і замовниками, відображеної в реєстрах бухгалтерського обліку і бухгалтерської звітності, здійснюється вибіркоким методом в розрізі операцій з проданої продукції, виконаних робіт та наданих послуг.

На підприємствах, які є платниками податку на додану вартість (ПДВ), шляхом звірки вихідних рахунків-фактур із записами книги продажу встановлюють правильність формування податкової бази з ПДВ. Основні порушення, що зустрічаються на даному етапі перевірки: розбіжність цін в отриманих документах з умовами договору; відсутність договорів по здійснюваних операціях, дебіторської заборгованості; розбіжність даних в накладних на відправку вантажу і квитанціях приймання, заготівлі підприємства внаслідок заниження якості продукції.

Перевірка підстав для визнання зобов'язань перед покупцями і замовниками. Шляхом перегляду договорів купівлі-продажу, рахунків, рахунків-фактур, товарно-транспортних накладних, товарних накладних, актів виконаних робіт або наданих послуг, різних протоколів узгодження цін контролери встановлюють наявність і правильне заповнення всіх необхідних реквізитів, а також відповідність змісту договорів вимогам законодавства. Особливу увагу слід приділити відповідності застосовуваних форм первинних облікових документів уніфікованим формам документів.

Шляхом зіставлення платіжних документів (платіжні доручення, вимоги-доручення, акцепти, касові документи) і рахунків-фактур встановлюють обґрунтованість списання кредиторської заборгованості за отриманими авансами. Контролером з'ясовується:

–чи є на підприємстві організації нормативна база даних, якою повинен користуватися бухгалтер цієї ділянки обліку;

–перелік первинних документів, порядок їх виникнення, система нумерації, заповнення всіх реквізитів в первинних документах, наявність реєстраційних журналів;

–наявність оборотних відомостей, стан аналітичного обліку і технології обробки первинних документів з обліку розрахункових операцій – від прийому до здачі в архів;

–як організований і наскільки ефективний внутрішньогосподарський контроль розрахункових операцій;

–стан системи бухгалтерського обліку розрахункових операцій.

Як показує практика, основні порушення, які можуть зустрічатися на даному етапі перевірки, це невідповідність умов утримання договорів вимогам ГКУ, неправильне заповнення рахунків-фактур або відсутність необхідних реквізитів в документах.

Оцінка зобов'язань перед покупцями і замовниками. Важливою складовою частиною контролю за розрахунками з покупцями і замовниками є перевірка правильності оцінки зобов'язань перед ними. Для досягнення цієї мети контролер вибіркоким шляхом за окремими контрагентам повинен зіставити ціни, зазначені в договорі і протоколі узгодження цін, з цінами, вказаними в рахунках-фактурах і товарних накладних за цими операціями, актах виконаних робіт або наданих послуг.

Необхідно також встановити правильність формування зобов'язань перед покупцями і постачальниками відповідно до облікової політики шляхом встановлення відповідності застосовуваної кореспонденції рахунків при реалізації продукції, виконання робіт та надання послуг і визнанням виручки в бухгалтерському та податковому обліку, прописаному в обліковій політиці.

У випадках оплати продукції векселем необхідно перевірити правильність формування зобов'язань перед покупцями і замовниками за отриманим векселем. Оцінка дебіторської заборгованості повинна відповідати номінальній вартості векселя.

Контролер повинен також перевірити правильність оцінки зобов'язань перед покупцями і замовниками, виражених в іноземній валюті, що виникли при розрахунках з іноземними контрагентами, зіставивши дані договорів за обсягом і цінами поставки з даними виписок банку і підібраними до них платіжними дорученнями, рахунків-фактур за вказаними видами операцій, даними бухгалтерських довідок-розрахунків курсових різниць, реєстрів бухгалтерського обліку.

За допомогою інвентаризації, проведеної зустрічної перевірки або запиту у контрагентів контролери встановлюють реальні суми виникли зобов'язань перед покупцями і замовниками.



Якщо на підприємстві формуються резерви сумнівних боргів, то необхідно встановити правильність його формування відповідно до методики, прописаної в обліковій політиці господарюючого суб'єкта як для цілей бухгалтерського обліку, так і для цілей оподаткування шляхом арифметичної перевірки бухгалтерських довідок-розрахунків, актів звірки розрахунків.

Контролери найчастіше стикаються з рахунковими помилками при обчисленні курсових різниць, порушенням методології обліку в частині невірно складених кореспонденцій рахунків, відсутністю актів звірок розрахунків.

Перевірка розмежування звітної періоду дебіторської заборгованості перед покупцями і замовниками. Перевірка розмежування звітної періоду дебіторської заборгованості перед покупцями і замовниками проводиться з метою контролю своєчасності визнання і списання дебіторської заборгованості в тому періоді, в якому вони мали місце.

Дана перевірка здійснюється шляхом зіставлення інформації про період, до якого повинні ставитися суми нарахування, відображені в таких документах, як договір, рахунок-фактура, товарно-транспортні накладні, приймальні квитанції заготівельних організацій, з даними накопичувальних відомостей, регістрами обліку, книги продажу.

Окремо необхідно перевірити своєчасність списання дебіторської заборгованості, зіставивши дані виписок банку і платіжних доручень даними накопичувальних відомостей, відкритих до журналу З.

Основні порушення, з якими стикаються контролери: віднесення дебіторської заборгованості не до того періоду, в якому воно мало місце, несвоєчасне списання заборгованості зі строком позовної давності.

Перевірка реальності існування і точності відображення зобов'язань перед покупцями і замовниками. При проведенні даної контрольної процедури контролери перевіряють правильність переоцінки дебіторської заборгованості на момент визнання доходу, звітну дату і момент її погашення по операціях, що здійснюються в іноземній валюті.

Для перевірки фактичної наявності дебіторської заборгованості аудитори шляхом запиту та підтвердження інформації у контрагентів, документального

аналізу зіставляють отримані відомості з даними дебіторської заборгованості, яка значиться на рахунку 36.

Основні порушення, що зустрічаються на даному етапі перевірки: непроведення переоцінки дебіторської заборгованості; відображення в обліку заборгованості, не реальної до стягнення.

Перевірка розкриття інформації в бухгалтерській звітності. Завершальним етапом внутрішнього контролю за розрахунками з покупцями і замовниками в сільськогосподарських організаціях є перевірка розкриття інформації в бухгалтерській звітності, а саме правильності віднесення сум дебіторської заборгованості на відповідні статті звітності за періодами погашення (короткострокова, довгострокова). Даний етап може бути поділений на два розділи:

1) перевірка відповідності даних первинного бухгалтерського обліку даними регістрів бухгалтерського обліку. При цьому вибірково на одну і ту ж дату слід:

- Зіставити дані за один звітний період по окремих контрагентах, що містяться в рахунку-фактурі (виписках банку і платіжних дорученнях) з даними, що містяться в журналі 3 за рахунком 36;

- зіставити дані за один звітний період, що містяться в журналі 3 і відомості до нього, даними або оборотно-сальдової відомості, або головної книги по рахунку 36;

2) перевірка тотожності даних регістрів бухгалтерського обліку і показників бухгалтерської звітності. Для підтвердження достовірності показників бухгалтерської звітності на цьому етапі слід зіставити сальдо за рахунком 36 в головній книзі з показниками розшифровки до бухгалтерського балансу рядку дебіторська заборгованість;

Типові помилки:

- відсутність аналітичного обліку в залежності від терміну погашення заборгованості (короткострокова або довгострокова), а також у розрізі: за авансами одержаними; за отриманими векселями, за товарним кредитом;

- спотворення показників фінансової бухгалтерської звітності через неправильне застосування методології бухгалтерського обліку.

Таким чином, поетапне виконання основних пунктів програми перевірки розрахунків з покупцями і замовниками дозволить своєчасно виявити відповідальних осіб помилки і порушення в цій галузі, тим самим скоротити можливі претензії з боку зовнішніх контролюючих органів.

Достовірне відображення в обліку дебіторської та кредиторської заборгованості за розрахунками з постачальниками має велике значення, так як суми балансових залишків за цими заборгованостями і періоди оборотності кожної з них впливають на оцінку фінансового стану організації.

Синтетичний і аналітичний облік дебіторської та кредиторської заборгованостей повинен бути організований таким чином, щоб забезпечувати прозорість і простоту формування необхідної інформації для розкриття у фінансовій звітності, а також управління цими активами і зобов'язаннями.

Можна рекомендувати аналітичний облік, що дозволяє формувати інформацію за операціями (аванси на капітальне будівництво, аванси постачальникам на поставку матеріалів, на надання послуг). Така деталізація дозволяє коректно групувати дані обліку для цілей складання звіту про рух грошових коштів. Ступінь деталізації аналітичного обліку повинна дозволити аналізувати оборотність дебіторської заборгованості і погашення кредиторської заборгованості в розрізі кожного контрагента та однорідних господарських операцій в розрізі кожного договору.

Необхідно проводити аналіз авансів, виданих на предмет виявлення передоплати, по якій не очікується надання послуг або поставки товарів.

Аналітичний облік повинен дозволити аналізувати заборгованість за термінами виникнення.

Аналітичний облік за рахунком 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» ведеться по кожному постачальнику чи підрядчику, а також за кожним пред'явленим ним рахунком.

Для правильного відображення дебіторської та кредиторської заборгованості в бухгалтерській звітності необхідно розділяти заборгованість

на довгострокову і короткострокову. Поділ заборгованості на короткострокову та довгострокову здійснюється на підставі інформації про рахунки на оплату, отриманих від постачальника, і договорах тривалої дії з постачальниками. Для поділу заборгованості на довгострокову, короткострокову і прострочену при складанні регламентованої звітності використовуються реквізити «Дата виникнення зобов'язання» і «Дата погашення зобов'язання». Вид договору вказується для того, щоб в спеціалізованих звітах можна було згрупувати інформацію про розрахунки з постачальниками за видами. Аналіз інформації щодо стану взаєморозрахунків з постачальниками на кінець періоду показує, що в більшості організацій є як дебіторська, так і кредиторська заборгованість.

Наявність дебіторської заборгованості за розрахунками з постачальниками вимагає особливого контролю правильності вирахування ПДВ по перерахованих авансами.

Для управління дебіторською та кредиторською заборгованістю слід здійснювати контроль за графіком платежів (погашення кредиторської заборгованості) і дотриманням розрахунково-платіжної дисципліни. Для того щоб отримати інформацію про те, як погашалась кредиторська заборгованість протягом звітного періоду, можна використовувати звіт «Обороти між субконто». Звіт «Обороти між субконто» дозволяє аналізувати обороти між одним або всіма постачальниками (аналітичними розрізами, або об'єктами) одного виду і одним або всіма субконто (аналітичними розрізами, або об'єктами) іншого виду.

На додаток до цієї інформації можна побудувати звіт «Діаграма», який є засобом візуального аналізу і може бути використаний керівником організації, менеджерами та іншими фахівцями, які безпосередньо не пов'язані з бухгалтерськими службами. У налаштуванні звіту на закладці «Дані» вказується рахунок 60-1, вибирається вид підсумків - залишки на кінець року, кредит, сума; на закладці «Діаграма» встановлюються параметри, необхідні для формування звіту. Для кращої наочності формують «Діаграму» по кожному контрагенту.

При побудові такої діаграми можна проаналізувати кредиторську заборгованість контрагента протягом року. Якщо, наприклад, погашення заборгованості відбувалося нерівномірно, то це свідчить про необхідність розробки графіка платежів.

Одним з важливих засобів контролю за обліком дебіторської та кредиторської заборгованості є інвентаризація. Інвентаризація проводиться, як правило, на кінець звітного періоду і дає змогу оцінити реальність залишків дебіторської та кредиторської заборгованості.

В ході інвентаризації шляхом документальної перевірки необхідно встановити, зокрема, правильність і обґрунтованість сум кредиторської заборгованості, включаючи суми кредиторської заборгованості, по яких минули строки позовної давності.

Інформатизація суспільства охопила всі його сфери – соціальну, економічну діяльність та управління господарськими процесами. Поширилася вона і на такі важливі функції, як облік, бюджетування, аналіз і контроль діяльності підприємств, що є основою інформаційної системи управління. В умовах глобалізації наукових, технічних і економічних процесів, що мають міжнародний характер, значно збільшилися обсяги інформації, необхідної для управління цими процесами. Досвід показує, що задовольнити інформаційні потреби управління в суспільстві можливо лише при застосуванні комп'ютерних систем обробки великих масивів інформації.

Задача контролю розрахунків – це дуже громіздка і трудомістка робота, яка потребує оброблення великої кількості інформації. Тому постає питання автоматизації контролю розрахунків.

Але наявних на ринку програмних продуктів, які б забезпечували ефективний контроль діяльності майже не існує, тому на деяких підприємствах це питання вирішується за допомогою засобів Access чи засобів електронних таблиць Excel. Роль розрахунків у системі бухгалтерського обліку підприємства представляється надзвичайно важливою внаслідок використання інформації про них при оцінці ступеня підприємницького ризику, ліквідності та платоспроможності підприємства, ступеня його залежності від зовнішніх

джерел фінансування. Це може забезпечуватися лише впровадженням нових комп'ютерних технологій обробки інформації та здійсненням перевірки безпосередньо з використанням потужних комп'ютерних систем.

Отже, при невиконанні договірних зобов'язань контрагентами найбільш часто проводяться заходи; телефонний дзвінок з нагадуванням про необхідність погашення заборгованості; розсилка претензій; тимчасове припинення обслуговування клієнтів; стягнення заборгованостей в судовому порядку. Для успішного управління спірними ситуаціями необхідно регламентувати процес з внутрішніми документами і створити для персоналу компанії умови, що дозволяють дотримуватися даного регламенту. Повинен бути формалізований, підхід до роботи з кожним клієнтом, налагоджений документообіг, призначені відповідальні особи та затверджені їх права і обов'язки, а також повноваження для вирішення нетипових проблем.

Можна зробити висновок, що для повноцінного і продуктивного функціонування діяльності підприємства необхідно:

- стежити за співвідношеннями дебіторської і кредиторської заборгованості: значне переважання дебіторської заборгованості створює загрозу фінансовій стійкості підприємства і робить необхідним залучення додаткових коштів; перевищення кредиторської заборгованості над дебіторською може призвести до неплатоспроможності підприємства;

- контролювати політику диверсифікації щодо дебіторів, тобто орієнтуватися на збільшення їх кількості для зменшення ризику несплати одним або кількома великими покупцями;

- постійно контролювати стан розрахунків по простроченій заборгованості;

- виробляти класифікацію покупців залежно від виду продукції, обсягу закупівель, платоспроможності, історії кредитних відносин і пропонованих умов оплати;

- маючи оперативні дані по простроченій заборгованості, необхідно починати претензійну роботу, тобто висилати повідомлення-претензії з усіма розрахунками пені за прострочену заборгованість;

–розробляти різноманітні моделі договорів із гнучкими умовами оплати, зокрема надання покупцям знижок при достроковій оплаті, так як зниження ціни призводить до розширення продажів і інтенсифікує приплив грошових коштів.

Отже, систему внутрішнього контролю необхідно розглядати з точки зору її дієвості, тобто здатності діяти, бути активною; її результативності, тобто здатності давати прийнятний результат, підсумок своєї дії, і ефективності, тобто здатності бути і дієвою, і результативною.

Впровадження комплексної системи контролю розрахунків дозволяє отримати як якісний так і кількісний ефект. Якісний ефект проявляється у підвищенні прозорості і управління бізнес-процесів, пов'язаних з несвоєчасним погашенням боргів. Кількісний ефект проявляється з вивільненням грошових коштів, пов'язаних з дебіторською заборгованістю, в економії на платежах щодо залучення фінансових ресурсів, необхідних для компенсації вилучень з обороту і у зменшенні збитків, викликаних виникненням і списанням безнадійних боргів.

### **3.3. Стандартизація продукції як елемент внутрішнього контролю якості**

Найважливішим завданням у розвитку економіки України нині є зростання ефективності виробництва на основі випуску якісної та конкурентоспроможної продукції. Посилення конкуренції на українському ринку, що виникає внаслідок присутності великої кількості імпортової продукції вимагає від вітчизняних виробників прискіпливішого аналізу методів виробництва та управління продукцією на основі маркетингу. Найголовнішу роль у цьому процесі відіграють якість та конкурентоспроможність продукції. Це два взаємопов'язаних поняття, без яких практично неможливо досягти ринкового успіху.

Дослідженням проблем якості та конкурентоспроможності продукції займалося багато закордонних та вітчизняних вчених. Зокрема проблемою конкурентоспроможності та якості як основного фактора забезпечення конкурентоспроможності підприємства займалися такі відомі науковці як Г. Азоев, Ф. Найт, В.Л. Дикань, А. Машнов, Т. Загорна, О. Дубров, С. Климент, М.І.Шаповал, Н.В. Бутенкота інші.

Конкурентоспроможність підприємства є комплексною порівняльною характеристикою, яка повинна відображати ступінь переваг підприємства, що розглядається над підприємствами-конкурентами за певною визначеною сукупністю оціночних показників його діяльності. Саме тому питання якості виготовленої продукції є актуальним для будь-якого підприємства, що й зумовило вибір теми дослідження, сформувало його мету і завдання.

Основними цілями даної статті є дослідження якості як основного важеля підвищення рівня конкурентоспроможності вітчизняної продукції.

Якість та конкурентоспроможність - поняття, що характеризують усю сукупність можливостей виробника створювати, виробляти та реалізовувати товари та послуги.

Якість - це сукупність властивостей продукції, що характеризують її призначення, особливості, корисність (здатність задовольняти конкретні потреби споживачів). Вона залежить від рівня розвитку науки й техніки, прогресивності виробництва, кваліфікації кадрів і може бути визначена показниками якості самої продукції, якості її виготовлення, експлуатації та супровідних послуг [58, с.13].

Категорія якості продукції є однією з найскладніших серед тих, з якими доводиться мати справу фахівцям у сфері виробництва. Вона є критерієм вибору сировини, напівфабрикатів, інших предметів для задоволення виробничих потреб, а також важливим чинником планування виробництва і оцінювання його результатів, визначення його складності і ефективності, організації праці, створення нових виробів. До категорії якості звертаються й тоді, коли виникає необхідність розібратися зі складом і характером властивостей продукції, що створюється чи виготовляється. Цей перелік можна



продовжити. Але й цього достатньо для того, щоб зрозуміти: якість продукції – надзвичайно різноманітна за своєю суттю категорія, і фахівці з нею мають справу щоденно як у виробничій сфері, так і в особистому житті [55, с.182].

На міжнародному ринку до поняття якості включається все, що сприймається споживачами, зокрема: фізичні властивості; функціональні характеристики; конструктивні й ергономічні параметри; безпека користування товаром; упаковка; дозування і т. д.

У поняття якості входить також і безпека користування товаром, що включає у широкому сенсі й показники екології.

Рівень якості являє собою відносну характеристику якості продукції, що базується на порівнянні значень показників якості оцінюваної продукції з базовими значеннями відповідних показників. Іншими словами, рівень якості продукції – це кількісна характеристика міри придатності того або іншого виду продукції для задоволення конкретного попиту на неї порівняно з відповідними базовими показниками за фіксованих умов споживання.

На рівень якості продукції впливає значна кількість чинників, які діють як самостійно, так і у взаємозв'язку, як на окремих етапах життєвого циклу продукції, так і на декількох. Усі ці чинники можна об'єднати в чотири групи:

- технічні (конструкція; технологія виготовлення; засоби технічного обслуговування і ремонту; технічний рівень бази проектування, виготовлення та експлуатації тощо);

- організаційні (розподіл праці і спеціалізація; форми організації виробничих процесів; ритмічність виробництва; форми і методи контролю; форми і способи транспортування, зберігання, експлуатації (споживання), технічного обслуговування, ремонту та ін.);

- економічні (ціна; собівартість; форми і рівень зарплати; рівень затрат на технічне обслуговування і ремонт; ступінь підвищення продуктивності праці та ін.);

- суб'єктивні (професійна підготовка робітника; його фізіологічні та емоційні особливості).

Велику роль у забезпеченні якості і, як наслідок, конкурентоспроможності продукції відіграють стандартизація та сертифікація. У нашій країні правові та організаційні засади стандартизації, спрямовані на забезпечення єдиної технічної політики у цій сфері, регулюються Законом України «Про стандартизацію» [56].

Відповідно до Закону, стандартизація визначається як діяльність, що полягає у встановленні положень для загального і багаторазового застосування щодо наявних чи можливих завдань для досягнення оптимального ступеня впорядкування в певній сфері, результатом якої є підвищення ступеня відповідності продукції, процесів чи послуг їх функціональному призначенню, усунення бар'єрів у торгівлі і сприяння науково-технічному співробітництву. Тобто стандартизація узаконює впровадження показників і норм якості продукції, технологічних процесів і прийомів, послуг у відповідній сфері виробництва.

Основними принципами і метою стандартизації є: забезпечення безпеки для життя та здоров'я людини, тварин, рослин, охорона здоров'я; сприяння усуненню технічних бар'єрів у торгівлі; врахування сучасних досягнень науки і техніки, а також стану національної економіки; забезпечення участі в розробленні стандартів юридичних та фізичних осіб – розробників, виробників, споживачів; добровільність вибору виробниками видів стандартів під час виробництва продукції чи її постачання; пріоритетність прямого впровадження в Україні міжнародних та регіональних стандартів; дотримання міжнародних та європейських правил і процедур стандартизації. Результатом стандартизації є нормативні документи у цій сфері. Вони встановлюють правила, загальні принципи чи характеристики різних видів діяльності або їх результатів.

Сертифікація – це процедура підтвердження відповідності, завдяки якій незалежна від виробника (продавця, виконавця) та споживача (покупця) організація документально засвідчує, що продукція відповідає встановленим вимогам [54, с. 175].

І хоч якість є важливою ринковою характеристикою товару, але остаточне рішення щодо його придбання приймає споживач. Тому якісним можна

вважати лише такий товар, який задовольняє очікування споживача і має прийнятну для нього ціну. Якщо товар перевершує очікування покупця і має нижчу ціну, ніж він передбачав, його вважають високоякісним. У всіх випадках виробник має спрямовувати свою діяльність на створення тільки високоякісного товару, оскільки, якщо фірма виготовлятиме просто якісну продукцію, а її конкурент високоякісну, то банкрутство першої неминуче.

Таким чином, забезпечення якості — це один з головних напрямків управління підприємством, що забезпечує задоволення запитів споживачів і зниження виробничих витрат. Реалізація такої стратегії приводить до створення високоякісної та доступної за цінами продукції.

Поняття «конкуренція», «конкурентоспроможність» у користуванні вітчизняних вчених-економістів з'явилися з переходом економіки до ринкових відносин, хоча дослідження цієї проблематики велися ще з 1970-х рр. Вивчення й оцінка конкурентоспроможності є частиною теорії конкуренції і займає важливе місце в сучасній економічній науці.

Вперше поняття «конкурентоспроможність» було введено наприкінці 1970-х рр. М. Портером. На його думку, конкурентоспроможність – властивість товару, послуги, суб'єкта ринкових відносин виступати на ринку нарівні з присутніми там аналогічними товарами, послугами або конкуруючими суб'єктами ринкових відносин [57].

Конкурентоспроможність товару — вирішальний фактор його комерційного успіху на розвинутому конкурентному ринку. Це багатоаспектне поняття, яке відображає відповідність товару умовам ринку, конкретним вимогам споживачів не лише за своїми якісними, технічними, економічними, естетичними характеристиками, а й за комерційними та іншими умовами його реалізації (ціна, терміни поставки, канали збуту, сервіс, реклама). Більш того, важливою складовою частиною конкурентоспроможності є рівень витрат споживача за час експлуатації придбаного товару.

Іншими словами, під конкурентоспроможністю розуміють комплекси споживчих і вартісних (цінових) характеристик товару, які визначають його

успіх на ринку, тобто перевагу саме цього товару над іншими в умовах широкої пропозиції конкуруючих товарів-аналогів.

Будь-який товар, який знаходиться на ринку, фактично проходить там перевірку на ступінь задоволення суспільних потреб: кожен покупець придбає товар, який максимально задовольняє його особисті потреби, а вся сукупність покупців — той товар, який найповніше відповідає суспільним потребам — значно більше ніж конкуруючі з ним аналоги. Тому конкурентоспроможність можна визначити, тільки порівнявши товари конкурентів між собою. Іншими словами, конкурентоспроможність — поняття відносне, яке тісно пов'язане з конкретним ринком і часом продажу. Конкурентоспроможність визначається лише тими властивостями, до яких помітно виявляє зацікавленість покупець (і, звичайно, які гарантують задоволення даної потреби). Всі характеристики виробу, які виходять за межі цих інтересів, вважаються при оцінці конкурентоспроможності як такі, що не мають до неї відношення в даних конкретних умовах.

Вивчення конкурентоспроможності товару потрібно проводити безперервно, враховуючи стадії життєвого циклу товару, щоб своєчасно помітити момент початку зниження показника конкурентоспроможності та вжити відповідних попереджуючих заходів (наприклад, зняти виріб з виробництва, модернізувати його, перевести на інший сегмент ринку).

В практичній діяльності нерідко ставлять знак рівності між якістю та конкурентоспроможністю або зовсім не вказують на різницю між ними. Також мають місце суперечки щодо того, яке поняття є ширшим. Зрозуміло, що ці два поняття пов'язані між собою, але вони різні.

Конкурентоспроможність товару визначається, на відміну від якості, сукупністю тільки тих конкретних властивостей, до яких має зацікавленість покупець та які забезпечують задоволення даної потреби, інші характеристики до уваги не беруться. Враховуючи це, товар з більш високим рівнем якості може бути менш конкурентоспроможним, якщо значно підвищилася його вартість за рахунок надання товару нових властивостей, в яких не зацікавлена основна група його покупців.

Проблеми якості та конкурентоспроможності повинні мати не поточний, тактичний, а довготривалий, стратегічний характер. Звідси впливає і довготермінове прогнозування обсягу та характеру потреб, перспективного технічного рівня і якості продукції, які націлені на: виявлення можливих вимог до асортименту та якості продукції на перспективний період їх виробництва та споживання; визначення науково-технічних та економічних можливостей; задоволення вимог споживача; встановлення асортименту та показників якості при розробці перспективних видів продукції.

Для підвищення рівня конкурентоспроможності вітчизняних підприємств потрібні постійні, цілеспрямовані, комплексні управлінські заходи. Розробити механізми управління можливо лише за умови правильного розуміння сутності такої складної економічної категорії, як конкурентоспроможність. Зважаючи на той факт, що визначальним критерієм конкурентоспроможності є реалізація продукції, основою для аналізу конкурентоспроможності можна вважати акт купівлі-продажу. На остаточне рішення покупця щодо придбання конкретного виробу впливає сукупність факторів, таких як природно-кліматичні, соціальні, політичні, державно-правового регулювання економіки, зовнішньої та внутрішньої конкуренції, а також економіко-виробничі, технічні, комерційні, психологічні, маркетингові.

В умовах сучасних торгових відносин на міжнародному, зокрема на європейському ринках для України вкрай необхідне управління якістю продукції, яку вона виробляє і просуває на ринок. Успішна інтеграція українських підприємств неможлива без стабільної якості, що забезпечить конкурентоспроможність продукції.

Шлях до виробництва конкурентоспроможних товарів пролягає через державне управління трудовими інтелектуальними ресурсами та вмінням застосовувати, контролювати витрати бюджетних коштів для цієї мети шляхом наполегливої праці не тільки вчених та винахідників, а й усього працюючого населення. Метою державної політики є сприяння підвищенню якості та конкурентоспроможності вітчизняної продукції, а також впровадженню на українських підприємствах сучасних методів управління якістю.

### 3.4. Тенденції розвитку аудиторської діяльності в Тернопільській області

Будь-яке середовище контролю є продуктом і відображенням соціально-економічного устрою суспільства в цілому. Зміни, які відбуваються в суспільстві істотно впливають і на середовище контролю. На сайті Аудиторської палати України у вільному доступі є інформація щодо діяльності аудиторських фірм та аудиторів за 2008-2012 роки. Нажаль новіших статистичних даних там не наведено. Тому проаналізуємо діяльність аудиторських фірм Тернопільської області на основі існуючих даних та зробимо висновки щодо тенденцій розвитку аудиту в регіоні.

Впродовж 2008-2012 років є тенденція щодо зменшення кількості замовлень на аудиторські послуги в Тернопільській області (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

#### Обсяг наданих послуг аудиторських фірм та аудиторів Тернопільської області

Роки	Кількість замовлень (угод), одиниць	Фактичний обсяг наданих послуг (без ПДВ), тис. грн.	Середня вартість одного замовлення, тис. грн.	Кількість замовлень на 1 суб'єкта, од.	Середній дохід 1 суб'єкта, тис. грн.
2008	641	1 975,7	3,08	42,73	131,71
2009	528	1 660,6	3,15	37,71	118,61
2010	482	1 791,6	3,72	34,43	127,97
2011	593	2 246,4	3,79	42,36	160,46
2012	370	2 611,1	7,06	30,83	217,59

Зі зменшенням кількості угод на надання аудиторських послуг, фактичний обсяг в вартісному вимірнику має тенденції до збільшення. Також зростає середня вартість одного замовлення за аналізований період практично в два рази. Так в 2008 році середня вартість одного замовлення складала 3,08 тис. грн, в 2012 – 7,06 тис. грн.

Основною метою створення аудиторських фірм, як правило, є виконання послуг з надання впевненості. Під завданнями з надання впевненості розуміються завдання за якими аудитор робить висновок, призначений підвищити ступінь довіри майбутніх користувачів, які не є відповідальною

сторону щодо результатів оцінки або порівняння предмета завдання з відповідними критеріями. В Тернопільській області кількість замовлень з надання впевненості скоротилася з 357 до 192 за 2008-2012 роки (табл.3.4).

Таблиця 3.4

**Завдання з надання впевненості аудиторських фірм та аудиторів  
Тернопільської області**

Роки	Кількість замовлень (угод), одиниць	Фактичний обсяг наданих послуг (без ПДВ), тис. грн.	Середня вартість одного замовлення, тис. грн.	Кількість замовлень на 1 суб'єкта, од.	Середній дохід 1 суб'єкта, тис. грн.	Питома вага (%) у загальному обсязі наданих послуг	
2008	357	857,1	2,40	23,80	57,14	43,38	55,69
2009	307	889,2	2,90	21,93	63,51	58,14	53,55
2010	272	916,0	3,37	19,43	65,43	56,43	51,13
2011	233	959,5	4,12	16,64	68,54	39,29	42,71
2012	192	1 033,2	5,38	16,00	86,10	51,89	39,57

Обов'язковий аудит – це аудиторська перевірка, яка передбачена чинним законодавством, і повинна проводитися щорічно. В Тернопільській області один суб'єкт аудиту в середньому в 2008 році виконував 18 замовлень, в 2012 році – 14 замовлень, що свідчить про тенденцію до скорочення кількості замовлень в цілому і на одного аудитора (табл. 3.5).

Таблиця 3.5

**Обов'язковий аудит фінансової звітності в Тернопільській області**

Роки	Кількість замовлень (угод), одиниць	Фактичний обсяг наданих послуг (без ПДВ), тис. грн.	Середня вартість одного замовлення, тис. грн.	Кількість замовлень на 1 суб'єкта, од.	Середній дохід 1 суб'єкта, тис. грн.
2008	279	567,8	2,04	18,60	37,85
2009	259	713,6	2,76	18,50	50,97
2010	237	799,1	3,37	16,93	57,08
2011	188	708,7	3,77	13,43	50,62
2012	176	928,7	5,28	14,67	77,39

У ході аналізу кількості замовлень з надання впевненості за організаційно-правовою формою встановлено, що найбільшу питому вагу мають публічні акціонерні товариства (табл.3.6).

**Кількість та обсяг завдань з надання впевненості за організаційно-правовою формою суб'єктів господарювання в Тернопільській області**

Назва показників	2009 рік		2010 рік		2011 рік		2012 рік	
	Кількість замовлень (угод), одиниць	Обсяг реалізованих послуг (без ПДВ), тис. грн.	Кількість замовлень (угод), одиниць	Обсяг реалізованих послуг (без ПДВ), тис. грн.	Кількість замовлень (угод), одиниць	Обсяг реалізованих послуг (без ПДВ), тис. грн.	Кількість замовлень (угод), одиниць	Обсяг реалізованих послуг (без ПДВ), тис. грн.
Завдання з надання впевненості, всього, в тому числі:	307	889,2	272	916,0	233	959,5	192	1 033,2
державні підприємства	1	32,0	1	0,8	1	1,0	2	2,5
комунальні підприємства	4	10,6	2	9,0	3	10,0	1	16,0
інші види підприємств	1	9,2	1	9,9	1	15,0	0	0,0
публічні (відкриті) АТ	161	382,2	157	428,2	112	371,6	72	295,4
приватні (закриті) акціонерні товариства	34	87,6	22	93,6	12	60,1	30	125,2
товариства з обмеженою відповідальністю	35	140,6	31	135,6	42	264,1	14	98,8
інші види господарських товариств	6	13,5	1	8,4	5	8,8	4	10,7
об'єднання громадян, профспілки, благодійні організації та інші подібні організації	1	2,5	1	0,0	2	7,0	2	8,6
Інші організаційно – правові форми	64	211,0	56	230,5	55	221,9	67	476,0

Щодо видів економічної діяльності замовників завдань з надання впевненості, то найбільшу питому вагу в Тернопільській області складають підприємства в фінансовій сфері і в добувній та переробній промисловості (табл. 3.7).

До АПУ аудиторськими фірмами та аудиторами подано звітів в 2008 році – 15, в 2009 році – 14, в 2010 році – 14, в 2011 році – 14, в 2012 – 12. Станом на 31 січня 2017 року в Реєстрі аудиторських фірм та аудиторів в Тернопільській області налічується 6 аудиторських фірм: ТОВАФ "Консул"; ТОВ«ТЕР Аудит»; ТОВ АФ «Галичина-Аудитсервіс»; ТОВ «Тернопільська



аудиторська компанія»; ПП«АФ "Західаудит»; ТОВ«Аудиторсько-консультаційна фірма «Орієнтир – Т».

Таблиця 3.7

**Кількість і обсяг завдань з надання впевненості за видами економічної діяльності суб'єктів господарювання в Тернопільській області**

Назва показників	2009 рік		2010 рік		2011 рік		2012 рік	
	Кількість замовлень (угод), одиниць	Обсяг реалізованих послуг (без ПДВ), тис. грн.	Кількість замовлень (угод), одиниць	Обсяг реалізованих послуг (без ПДВ), тис. грн.	Кількість замовлень (угод), одиниць	Обсяг реалізованих послуг (без ПДВ), тис. грн.	Кількість замовлень (угод), одиниць	Обсяг реалізованих послуг (без ПДВ), тис. грн.
Завдання з надання впевненості, всього, в тому числі:	307	889,2	272	916,0	233	959,5	192	1 033,2
сільське господарство, мисливство, лісове господарство, рибальство та рибництво	10	15,2	23	55,9	16	40,4	10	33,7
добувна промисловість, переробна промисловість	54	167,7	69	177,1	41	149,0	31	169,9
виробництво та розподілення електроенергії, газу та води	3	51,0	16	86,1	16	99,7	16	101,7
будівництво	9	53,4	6	21,3	12	49,0	6	14,5
торгівля; ремонт автомобілів, побутових виробів та предметів особистого вжитку; діяльність готелів та ресторанів	33	75,6	16	30,7	20	108,9	15	46,2
діяльність транспорту та зв'язку	28	57,8	21	57,7	13	38,3	5	29,2
фінансова діяльність	66	252,1	37	218,1	44	165,4	76	535,5
інші види економічної діяльності	104	216,4	84	269,1	71	308,8	33	102,5

Слід відмітити, що таке різке скорочення кількості аудиторських фірм зумовлене змінним законодавством в сфері аудиту, а також Постановою КМУ № 390 від 04.06.2015 року «Про деякі питання проведення аудиту фінансової звітності суб'єктів господарювання державного сектору економіки», якою затверджуються критерії, за якими залучаються аудиторські фірми до проведення аудиту фінансової звітності або консолідованої фінансової звітності

деяких суб'єктів господарювання державного сектору економіки та передбачається. Поділяємо думку О. Бойко, що багато вітчизняних фірм вже входять до міжнародних асоціацій аудиторів та бухгалтерів, відповідають міжнародним стандартам якості аудиторських послуг [61]. Проте за оборотами, майновим станом та чисельністю персоналу такі фірми не можуть вільно конкурувати з «великою четвіркою», при цьому персонал вітчизняних аудиторських фірм не поступається професіоналізмом персоналу «великої четвірки». Вони мають такі ж самі сертифікати аудиторів, проходять щорічне навчання в Аудиторській палаті України, мають міжнародні сертифікати.

## ВИСНОВКИ

1. На підставі проведеного аналізу наукових поглядів на трактування поняття «основні засоби», нами уточнено дане поняття таким чином: «основні засоби – це матеріальні активи, які придатні для використання в процесі господарської діяльності підприємства (установи, організації) та втрачають свою вартість частково, шляхом перенесення її на новостворений продукт, очікуваний термін використання яких більше 1 року (або операційного циклу, якщо він більший за рік)».

2. Незважаючи на велику кількість підходів до трактування поняття «витрати», можна зробити висновок, що витрати утворюються в процесі формування та використання всіх видів ресурсів в діяльності підприємства для досягнення поставленої мети і кожен з цих підходів має певне місце в системі управління підприємством. Уточнено дане поняття таким чином: витрати – це виражені у грошовій формі ресурси, які використовуються підприємством в процесі діяльності, розмір яких може бути достовірно визначено, та очікується досягнення поставлених цілей.

3. Проаналізувавши підходи різних авторів щодо трактування сутності поняття «власний капітал», можна надати таке визначення цього терміну: власний капітал – сукупність фінансових ресурсів суб'єкта господарювання, що належать йому на правах власності та були створені зарахунок коштів власників підприємства або результати його ефективного господарювання, наявність яких забезпечує фінансову стійкість підприємства, тобто можливість та безперервність господарської діяльності та зниження його фінансового ризику.

4. В результаті проведених досліджень законодавчої бази нестандартної продукції та у сфері регулювання договірних відносин з приводу забезпечення якості продукції визначили, що питання між продавцем та покупцем врегульовано поверхнево в Господарському та Цивільному кодексах України. Тому для здійснення більш детального контролю, необхідно чітко прописувати

всі умови поставки продукції належної якості у договорі як регулюючий документ в сфері забезпечення високої якості продукції.

Виявлено, що питання якості продукції в національних та міжнародних стандартах розкрито на належному рівні, що дає змогу суб'єктам господарювання слідкувати за випуском своєї продукції до моменту її реалізації кінцевим споживачам.

5. Існує ряд моментів документального відображення у сфері поводження із відходами, що потребують удосконалення. Однак на даний час найбільш актуальними є реалізація вище приведених пропозицій, покликаних гармонізувати облікову та звітну ланки документування, що призведе до покращення ситуації із обліком відходів. Таким чином, основою для відображення господарської операції на рахунках бухгалтерського обліку є первинний документ, тому для відображення витрат від браку та обліку відходів необхідно правильно та вчасно оформлювати первинні документи, пов'язані з їх виникненням у виробництві.

6. В ході дослідження, виявлено, що експерт-бухгалтер в сучасних умовах може досліджувати документи як в паперовій, так і електронній формах. Тобто, експерту-бухгалтеру об'єкти дослідження можуть бути надані в електронній формі (на магнітних носіях інформації – комп'ютерних дискетах, дисках, флешках тощо). Причому доступу до паперових копій первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку у експерта-бухгалтера може не бути взагалі. Адже ст. 13 Закону України “Про електронні документи та електронний документообіг” від 22.05.2003 № 851-IV визначено, що підприємства не зобов'язані виготовляти паперові копії електронних документів. Це є обов'язковим лише тоді, коли виготовлення копій створених у електронному вигляді документів на магнітних носіях інформації є неможливим. Тобто в процесі судово-бухгалтерської експертизи трапляються випадки, коли без використання комп'ютерної техніки провести дослідження буде неможливо. Саме тому для проведення якісного дослідження за наведених умов експерт-бухгалтер повинен мати уяву про зловживання які можуть здійснюватися при веденні обліку в автоматизованих умовах, та методику їх

виявлення, про технічне, програмне, математичне та інші види забезпечення бухгалтерського обліку; володіти термінологією в галузі комп'ютеризації; чітко уявляти особливості технології та послідовність процедур комп'ютерної обробки облікової інформації; організацію роботи бухгалтерії в таких умовах. Він повинен вміти працювати на комп'ютері з основними офісними програмами, мати практичний досвід роботи з різними системами бухгалтерського обліку, аналізу, правовими та довідковими системами, спеціальними інформаційними системами контролю. Всі ці знання необхідні експерту-бухгалтеру для повноти вивчення матеріалів справи (незалежно від їх форми) й таким чином забезпечення достовірності й обґрунтованості висновку експертизи.

7. На основі дослідження сутності людського капіталу для цілей бухгалтерського обліку встановлено, що специфічність людського капіталу як об'єкта облікового процесу потребує такого застосування методів бухгалтерського обліку, які б забезпечували ефективну його ідентифікацію та реєстрацію.

В організації бухгалтерського обліку людського капіталу аграрних підприємств в сучасних умовах потребує вдосконалення організація облікового процесу. Використання запропонованого методичного підходу, що містить систематизовану послідовність облікових номенклатур первинного і поточного обліку людського капіталу аграрних підприємств, розроблених на основі складових елементів людського капіталу, дасть можливість покращити документування господарських операцій з формування людського капіталу та дозволить забезпечити їх відображення в системі аналітичного і синтетичного обліку та внутрішньогосподарській звітності.

8. Державна політика у сфері соціального становлення й закріплення на селі молоді як матеріального носія людського капіталу нової якості повинна охоплювати законодавчий, фінансовий, соціальний та освітній напрями. Рациональне поєднання цих напрямів у практичній діяльності органів влади може забезпечити належну якість інституційного середовища та зростання потенціалу людського капіталу відповідно до прийнятої в державі політики

сільського розвитку. Створення необхідних умов і гарантій для отримання сільською молоддю освіти, сприяння творчому й інтелектуальному її розвитку має стати однією з базових складових державної молодіжної політики.

9. Потрібно цілеспрямовано формувати територіально-виробничі агропромислові, добувні, оздоровчо-туристичні та інші кластери з високим рівнем спеціалізації і концентрації виробництва й сервісу для одержання максимуму доходів від використання природних і просторових переваг сільської території, та на цій економічній базі розбудовувати соціально-економічні кластери для створення достойних умов життєдіяльності сільських жителів і формування привабливого обличчя українського села.

На практиці це означає велике й відповідальне поле діяльності для органів управління агропромисловим виробництвом та органів місцевого самоврядування, а також освоєння засад стратегічного управління сільським розвитком на всіх суспільно-політичних і територіально-адміністративних рівнях управління.

Разом із тим перехід на кластерну організацію розвитку агропромислового виробництва й сільських територій має знайти відображення в аграрній політиці як перспективне довгострокове програмне завдання, успішне виконання якого потребує координації зусиль виробничих формувань, інфраструктурних складових соціально-побутового та культурного обслуговування мешканців сільських територій, органів місцевого самоврядування, регіонального і державного управління, спрямування їх складених коштів на досягнення визначених для кожного агропромислового й соціально-економічного кластера напрямів і пріоритетів.

10. Роль та значення заробітної плати в соціально-економічному розвитку країни зумовлює необхідність удосконалення організації обліку як основного джерела інформації для управління системою з метою її удосконалення. Основною умовою ефективності заходів з її удосконалення є їх комплексний і системний характер, який охоплює всі етапи облікового процесу, також всі її елементи, забезпечує їх взаємозв'язок та гармонізацію.

Досліджуючи аналіз мінімальної заробітної плати в Україні розмір цієї соціальної гарантії в Україні залишається одним із найнижчих серед вище наведених країн. Причиною цього є різке підвищення у 2017 р. мінімальної заробітної плати в Україні, також є інші причини, а саме високий рівень бідності і серед працюючого населення, низька частка оплати праці в собівартості продукції, невідповідність розміру мінімальної заробітної плати до розміру прожиткового мінімуму, зниження частки оплати праці в структурі ВВП.

Зменшення негативного впливу на рівень зайнятості населення можливо за умови впровадження заходів заохочення і стимулювання до праці, а також шляхом створення сприятливого середовища для розвитку малого і середнього бізнесу.

11. Впровадження та застосування систем якості та підвищення якості продукції дає підприємству наступні переваги: підвищення конкурентоспроможності та престижу товару і підприємства; збереження стійкої позиції на внутрішньому ринку; зниження ризиків, пов'язаних із відповідальністю за якість продукції; можливість виходу на зовнішні ринки; вдосконалення застосованих методів та нагромадження досвіду.

12. Для повноцінного і продуктивного функціонування діяльності підприємства необхідно:

- стежити за співвідношеннями дебіторської і кредиторської заборгованості: значне переважання дебіторської заборгованості створює загрозу фінансовій стійкості підприємства і робить необхідним залучення додаткових коштів; перевищення кредиторської заборгованості над дебіторською може призвести до неплатоспроможності підприємства;

- контролювати політику диверсифікації щодо дебіторів, тобто орієнтуватися на збільшення їх кількості для зменшення ризику несплати одним або кількома великими покупцями;

- постійно контролювати стан розрахунків по простроченій заборгованості;

– виробляти класифікацію покупців залежно від виду продукції, обсягу закупівель, платоспроможності, історії кредитних відносин і пропонуванних умов оплати;

– маючи оперативні дані по простроченій заборгованості, необхідно починати претензійну роботу, тобто висилати повідомлення-претензії з усіма розрахунками пені за прострочену заборгованість;

– розробляти різноманітні моделі договорів із гнучкими умовами оплати, зокрема надання покупцям знижок при достроковій оплаті, так як зниження ціни призводить до розширення продажів і інтенсифікує приплив грошових коштів.

Отже, систему внутрішнього контролю необхідно розглядати з точки зору її дієвості, тобто здатності діяти, бути активною; її результативності, тобто здатності давати прийнятний результат, підсумок своєї дії, і ефективності, тобто здатності бути і дієвою, і результативною.



## ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1. Кузнєцов В., Михайленко О. Великий словник бухгалтера. Х. : Фактор, 2005. 532 с.
2. Загородній А.Г., Вознюк Г.Л. Фінансово-економічний словник. К. : Знання, 2007. 1072 с.
3. Бойко В.М., Вашків П.Г. Бізнес: словник-довідник. К. : Україна, 2008. 565 с.
4. Черненко С.К. Природа основних засобів: монографія. Рівне, 2006. 84 с.
5. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України: підручник. К. : А.С.К., 2005. 784 с.
6. Саблук П.Т. Формування і розвиток наукових основ забезпечення відтворювального процесу в аграрному виробництві. К. : ІАЕ, 2003. 624 с.
7. Економічна енциклопедія: у трьох томах. Т.2. Редкол.: С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін. К. : Видавничий центр «Академія», 2001. 848 с.
8. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000 / за ред. С.Ф. Голова. Пер. с англ. Київ, 2000. Ч. 2. 1272 с.
9. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 07.02.2013 р. № 73 / Міністерства фінансів України. URL: [http:// zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13). (дата звернення: 26.02.2018).
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» від 31.12.99 р. № 318. / Міністерства фінансів України. URL: [http:// zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00](http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00). (дата звернення: 4.03.2018).
11. Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства: навч. посібник. Київ: ЦУЛ, 2002. 656 с.
12. Савчук В.П. Финансовый менеджмент предприятий: прикладные вопросы с анализом деловых ситуаций. Київ: Максимум, 2001. 600 с.
13. Череп А.В. Управління витратами суб'єктів господарювання: монографія. Харків: ВД «ІНЖЕК», 2006. 368с.

14. Шим Дж.К., Сигел Дж.Г. Методы управления стоимостью и анализа затрат. Пер. А.П. Калюжный. Москва: Филинь, 1996. 344 с.
15. Лень В.С. Управлінський облік: навч. посіб. Київ: Знання - Прес, 2003. 287 с.
16. Раицкий, К.А. Экономика предприятия: учеб. для вузов. 3-е изд., перераб. и доп. Москва: Дашков и Ко, 2002. 1012 с.
17. Мних Є.В. Економічний аналіз: підручник. Київ: Центр навчальної літератури, 2003. 412 с.
18. Пархоменко В. М. Собівартість і фінансові результати у податковому законодавстві // *Бухгалтерський облік і аудит*. 1996. №4. С. 2-6.
19. Палий В. Ф. Основы калькулирования. Москва: Финансы и статистика, 1987. 288 с.
20. Безруких П. С. Состав и учет издержек производства и обращения. М.: ФБК Контакт, 1996. 570 с.
21. Ларіонова К. Л. Планування собівартості продукції промислових підприємств в умовах ринкових механізмів господарювання: дис. ... канд. екон. наук: 08.06.01. Хмельницький, 2002. 209 с.
22. Шура Н. О., Шатило М. В. Європейський погляд на категорію «власний капітал» підприємства та його складові. *Агросвіт*. 2015. № 7. С. 50-54.
23. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затверджені Міністерством фінансів України від 10.01.2007 р. № 2. URL: <http://uazakon.com/document/fpart03/idx03865.htm>.
24. Іноземні інвестори позитивно оцінюють Податковий кодекс України. URL: <http://tsn.ua/groshi/inozemni-investori-pozitivno-ocinyuyut-podatkoviy-kodeks.html>.
25. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435 – IV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15>
26. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436 – IV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15>
27. Кучерак Д. Хто заплатить за брак? *Дебет-Кредит*. 2006. № 42. URL: <http://www.dtk.com.ua/show/1cid02768.html>

28. Виробничий брак і основна зарплата URL: <http://advocatesanswers.in.ua/2011-09-06-08-32-04/499-2011-09-17-13-26-53.html>
29. Мумінова-Савіна Г.Г Судово-бухгалтерська експертиза: Навч.-метод. посібник для самостійного вивчення. дисципліни. К.: КНЕУ, 2004. 268 с.
30. Захожай В.Б., Базась М.Ф., Матюха М.М., Базась В.М. Бухгалтерський облік у галузях економіки: підруч. для студ. вищ. навч. закл. К.: МАУП, 2005. 968 с.
31. Левицька С. О., Чепак С. В. Комп'ютеризація бухгалтерського обліку та звітності: вітчизняні потреби та міжнародний досвід. *Вісник Кам'янець-Подільського національного університету імені Івана Огієнка. Економічні науки.* 2010. Вип. 3. С. 380-383.
32. Сисюк С. В. Комп'ютеризація обліку та контролю в транспортній галузі: аналіз можливостей та задачі вдосконалення. *Вісник Одеського національного університету. Серія : Економіка.* 2015. Т. 20, Вип. 2(2). С. 185-189.
33. Первій І. В. Комп'ютерні програми як об'єкт бухгалтерського обліку. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки.* 2015. № 1. С. 48-55.
34. Hamilton W. Institution. *Encyclopedia of the Social Sciences.* N. Y., 1932. 84 p.
35. Веблен Т. Теория праздного класса / под. ред. В. В. Мотылева ; пер. с англ. С. Т. Сорокина. М. : Прогресс, 1984. 367 с.
36. Норт Д. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики. М. : Фонд экономической книги «Начала», 1997. 180 с.
37. Норт Д. Институциональные изменения: рамки анализа. *Вопросы экономики.* 1997. № 3. С. 6-7.
38. Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні : Закон України від 22 березня 2012 р. №4618-VI. Верховна Рада України. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4618-17>(дата звернення: 1.11.2018).

39. Про соціальну роботу з сім'ями, дітьми та молоддю : Закон України від 25 червня 2001 р. №2558-III. Верховна Рада України. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2558-14> (дата звернення: 2.11.2018).
40. Про сприяння соціальному становленню та розвитку молоді в Україні : Закон України від 05 лютого 1993 р. № 2998-XII. Верховна Рада України. URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2998-12> (дата звернення: 1.11.2018).
41. Теорія, політика та практика сільського розвитку / за ред. О. М. Бородіної, І. В. Прокопи ; НАН України, Ін-т екон. та прогнозів. К., 2010. 376 с.
42. Соколенко С.І. Производственные системы глобализации: Сети. Альянсы. Партнерства. Кластеры. К.: Логос, 2002. 645 с.
43. Портер М. Конкуренция; пер. с англ. М.: Вильямс, 2003. 496 с.
44. Шукшунов В.Е., Габайдулин М.Р., Гортышов Ю.Ф. Организационные структуры. *Инновации*. 2001. №3. С. 25-27.
45. Чужиков В. Кластери як об'єкт державного регулювання. *Вісник Української академії державного управління*. 2001. №4. С. 160–167.
46. Кропивко М.Ф. Кластерний підхід до управління сільським розвитком. *Економіка АПК*. 2008. № 5. С. 55-58.
47. Про основні засади державної аграрної політики та державної політики сільського розвитку: проект Закону України. URL: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/JH6AZ00A.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/JH6AZ00A.html) (дата звернення 4.06.2019 р.).
48. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник. 7-е вид. Житомир: Рута, 2006. 832 с.
49. Ніколаєва В.П. Класифікація доходів з операційної діяльності підприємства. *Економіка АПК*. 2009. №10. С.91-95.
50. Юшко С. В. Категорії валового і чистого доходу; їх історія та майбутнє. *Економіка АПК*. 2001. № 1. С.40-44.
51. Чухно А. Інтелектуальний капітал: сутність форми і закономірності розвитку. *Економіка України*. 1999. № 11. С. 48-55.

52. Королук Н.М. Людський капітал як об'єкт бухгалтерської методології. *Актуальні проблеми економіки науковий економічний журнал Національної академії управління*. 2009. №7(97). С.252 -260.

53. Бурова Т.А. Волошина В.В. Проблеми та перспективи розвитку системи внутрішнього контролю дебіторської заборгованості на підприємствах. *Науковий вісник Миколаївського державного університету імені В. О. Сухомлинського*. 2014. Вип. 5.3. С. 11-15. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvmduce\\_2014\\_5](http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvmduce_2014_5).

54. Биба В.В., Теницька Н.Б. Якість продукції як чинник конкурентоспроможності підприємства. *Економіка і суспільство*. 2017. Випуск 12. С. 171-176.

55. Бутенко Н.В. Меркетинг: підручник. Атіка, 2008. 300 с.

56. Про стандартизацію: Закон України від 10.02.2016 р.№124-VIII / Верховна Рада України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1315-18> (дата звернення: 05.11.2018).

57. Портер М. Конкуренция.: учебное пособие. Москва: Вильямс, 2001. 425 с.

58. Шаповал М.І. Менеджмент якості: навчальний посібник. К., 2007. 471.

59. Указ Президента України № 5 від 12.01.2015 «Про Стратегію сталого розвитку «Україна – 2020». URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/5/2015>.

60. Бондар М. І., Вегира Ю. А, Орищенко М. М. Звітність підприємства. Київ: Центр навч. літри., 2015. 570 с.

61. Бойко О. Майбутнє вітчизняного аудиту в умовах нерівної конкуренції. URL: <http://icrua.org/oleksandr-bojko-majbutnye-vitchiznyanogo-audituv-umovax-nerivno%D1%97-konkurenci%D1%97/>

62. Деякі питання проведення аудиту суб'єктів господарювання державного сектору економіки Кабінет Міністрів України; Постанова, Критерії від 04.06.2015 № 390. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/390-2015-%D0%BF>.

63. Узагальнена інформація про стан аудиторської діяльності в Україні. Аудиторська палата України. URL: <http://www.apu.com.ua/informatsiya-pro-stan-auditorskoji-diyalnosti-v-ukrajini>.

64. Макаренко А.П., Боюк І.В. Аудит операцій і розрахунків з оплати праці та обліку її витрат на підприємств. *Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу*. 2011. № 1 (13). С. 112–118.

65. Арап Г.В., Пахомова І.Г. Шляхи вдосконалення контролю оплати праці. *Вісник Дніпропетровського університету: Серія «Економіка»*. 2010. Вип. 4 (2). С. 149-155.