

Раздел 3. УЧЕТ И АУДИТ

УДК 657.4

Билялова Э. И., Сейдаметова Л. Д.

ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ РАСТЕНИЕВОДСТВА

У статті розглянуто питання методики обліку витрат і калькулювання собівартості в сільському господарстві, визначено перелік методів обліку витрат для калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції та прийняття управлінських рішень.

Ключові слова: витрати, калькуляція, метод обліку витрат, собівартість.

В статье рассмотрены вопросы методики учета затрат и калькулирования себестоимости в сельском хозяйстве, определен перечень методов учета затрат для калькулирования себестоимости сельскохозяйственной продукции и принятия управленческих решений.

Ключевые слова: затраты, калькуляция, метод учета затрат, себестоимость.

The paper deals with methods of cost accounting and cost calculation in agriculture, the list of cost accounting methods for the calculation of the cost of agricultural production and management decisions.

Key words: costs, costing, cost accounting methods, cost.

Постановка проблеми. Сельское хозяйство играет важную роль в развитии экономики Украины и прежде всего, в обеспечении населения продуктами питания. Сельское хозяйство Украины сегодня находится в неудовлетворительном состоянии. Несмотря на значительную поддержку из бюджета страны, все же необходимо осуществление более решительных и комплексных мер. Важным элементом развития сельского хозяйства и повышения конкурентоспособности отечественных предприятий является формирование у хозяйствующих субъектов высокоэффективного менеджмента.

Одним из этапов реализации данной задачи является создание эффективно функционирующей системы управления затратами предприятия. Данная система может выполнять основные свои функции при отсутствии четкой отлаженной системы информационного обеспечения управления затратами производства, которая на сегодня представлена комбинацией подсистем финансового и управленческого (внутрихозяйственного) учета.

Учет на сельскохозяйственных предприятиях имеет определенные особенности, которые в первую очередь связаны с технологией выращивания биологических активов и продукции растениеводства и животноводства, что является основой именно данной отрасли народного хозяйства.

Сельскохозяйственные предприятия нуждаются в первую очередь в затратах на ресурсы. От уровня операционных расходов зависят эффективность функционирования предприятия и его конкурентоспособность. Сегодня результатом производственной деятельности в сельском хо-

зяйстве являются дополнительные биологические активы и сельскохозяйственная продукция, которые при реализации обеспечивают субъектов хозяйствования финансовыми результатами.

В условиях ограниченности ресурсов и достижения плановой эффективности возникает потребность постоянного сравнения понесенных расходов и полученных результатов. Эта проблема усиливается под влиянием инфляции, когда данные о производственных затратах необходимо повседневно сравнивать с будущими расходами, которые в значительной мере зависят от влияния внешней среды.

Возможность устранения или предсказания воздействия многих негативных внутренних и внешних факторов появляется благодаря рационально организованному учету затрат на производство, поэтому исследования данной темы являются актуальными.

Анализ литературы. Вопросы, связанные с особенностями учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в сельском хозяйстве, являются предметом исследования ведущих ученых и практиков. В последнее время усилилось внимание отечественных специалистов к анализу этой проблемы, о чем свидетельствуют работы таких ученых, как Ф. Ф. Бутинец [1], Н. В. Верба [2], П. М. Гарасим [3], И. В. Деркач [4], Л. К. Сук [5] и др. Так, относительно возникновения потребности в себестоимости продукции Л. Сук пишет, что бухгалтерский учет должен обеспечить информацию не только об общей сумме расходов и доходов, но и систематизировать ее по видам деятельности. Данная информация необходима для анализа эффективности производства конкретных видов продук-

ции, работ, услуг. Для этого нужно вычислять себестоимость продукции [5, с. 47]. Однако, проанализировав ряд литературных источников, можем сделать вывод, что методика учета затрат и калькулирования себестоимости на сельскохозяйственных предприятиях требует исследования как теории, так и практики.

Целью статьи является определение оптимальных методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) в сельском хозяйстве для эффективного их применения на практике. Основными задачами исследования являются следующие:

- выявление особенностей учета затрат на продукцию растениеводства;
- определение перечня методов учета затрат для калькулирования себестоимости продукции в сельском хозяйстве и принятия управленческих решений.

Изложение основного материала. Учет затрат в сельскохозяйственном производстве должен обеспечивать оперативное, достоверное и полное поступление информации о количестве и стоимости полученной продукции, трудовых, материальных и денежных затрат на производство продукции по предприятию в целом, и по отдельным его структурным подразделениям (бригадами, цехами, фермами и т. д.) в частности.

Продукция растениеводства находится в тесной связи с количественными и качественными характеристиками затраченных ресурсов [5, с. 96].

Учет затрат и калькулирования себестоимости продукции в растениеводстве имеет свои специфические особенности: сезонный характер, зависимость от природных факторов, специализацию и т. п. Если производство специализировано на одной группе культур, то учет расходов целесообразно вести в целом для хозяйства. В случае нескольких направлений деятельности, где есть отдельные виды товарной продукции, следует вести детализированный учет по центрам затрат по каждому объекту учета с отдельного вида продукции.

По мнению И. В. Деркача, калькулирование себестоимости единицы продукции (работ, услуг) осуществляется для определения эффективности запланированных и фактически осуществленных агротехнических, технологических, организационных и экономических мер, направленных на развитие [4, с. 91].

Основой методов учета затрат, выбор которых в основном зависит от их объекта, является классификация расходов. Согласно Положению (стандарту) бухгалтерского учета 16 «Расходы» объектом учета затрат является продукция, работы, услуги или вид деятельности предприятия,

требующие определения связанных с их производством расходов [6].

В целом учет затрат подчиняется целям калькулирования для учета затрат и калькулирования себестоимости сельскохозяйственной продукции, которая имеет свои особенности. На практике применяются такие методы учета затрат и определения себестоимости продукции, как позаказный, поперечный, нормативный [5, с. 38].

Вместе с тем используются и методы калькулирования, а именно: метод прямого отнесения затрат на объекты учета (простой метод учета затрат); коэффициентный, пропорциональный; исключения побочной продукции и комбинированный [3, с. 63].

Для отрасли растениеводства, где сравнительно стабильный процесс производства, наиболее целесообразным является нормативный метод учета затрат и определения себестоимости продукции. И поэтому, по нашему мнению, только нормативный метод учета позволяет организовать оперативный контроль за издержками производства. Он усиливает роль бухгалтерского учета в борьбе за дальнейшее повышение эффективности работы предприятий.

Нормативный метод учета затрат наиболее полно отвечает требованиям управленческого учета с точки зрения оперативности и контроля за расходами, но он может оправдать себя только при соответствующей нормативной и методологической базе по организации внутрихозяйственного учета на практике. Его преимуществами являются достоверность определения себестоимости, организация оперативного и текущего анализа, контроля и планирования расходов. Однако внедрение его в практику отечественных предприятий требует наличия на предприятии квалифицированных кадров и сопровождается трудностями, которые связаны с расчетом норм расходов применительно к конкретным условиям производства на предприятии и просмотром и изменением их в случае появления новых видов ресурсов, изменения технологии производства и т. п.

Проводя анализ методов учета, которые используются западными экономистами, заметим, что метод учета затрат «стандарт-кост» стал аналогом отечественного нормативного метода учета. Данный метод учета не регламентируется законодательными актами, нет единой методики ведения учетной документации и установления стандартов, что связано с отсутствием регламентации со стороны государства. Кроме того, при таком методе не ведется учет изменения норм, их причин и виновников, а поэтому на практике используются различные нормы в пределах

предприятия, за счет чего возникает неоднозначность в отражении нормативных затрат.

Однако не все сельскохозяйственные предприятия используют нормативный метод, применяются лишь отдельные его составляющие и то не на все виды продукции. Это зависит, в первую очередь, от воздействия природно-климатических условий на процессы производства, которые приводят к изменению в технологии производства и установлении, изменении и соблюдении норм материальных и трудовых затрат, что требует квалифицированных специалистов и надлежащих компьютерных технологий.

Составлять нормативную себестоимость следует ежемесячно (ежеквартально, ежегодно) на основании разработанных и утвержденных норм сырья и материалов, затрат труда и нормативов механизированных работ. В Украине разрабатываются среднеотраслевые нормативы затрат на производство основных видов сельскохозяйственной продукции.

Нормативные затраты в сельском хозяйстве – это расходы по конкретным природно-климатическим и организационно-технологическим условиям производства и нормативной производительности земли и животных, различных видов ресурсов, действующих норм выработки и затрат труда [2, с. 48].

Сверхнормативные расходы необходимо отражать в предназначенных документах, что позволит в оперативном порядке принимать решения по установлению их причин и виновников и принять меры для ликвидации их в будущем. Кроме того, сельскохозяйственные производители на основе расчета нормативной себестоимости каждого вида продукции могут проанализировать и сравнить ее с ценой, существующей на рынке.

Так, основой для определения нормативных затрат на производство конкретного вида сельскохозяйственной продукции являются технологические карты, на основании которых по статьям расходов, согласно предусмотренным технологией работами согласно почвенно-климатических условий, применяемых на предприятии норм выработки, затрат труда, материальных и иных ресурсов и их стоимости, рассчитывают общую сумму издержек производства в натуральном и денежном выражении в расчете на 1 га площади посева культур [3, с. 92].

В целях планирования, учета и контроля деятельности структурных подразделений на сельскохозяйственных предприятиях целесообразно использовать метод учета по центрам ответственности (сегментам). Применение данного метода в практике управленческого учета позволит повысить точность калькуляционных расче-

тов, применять разнообразные методы распределения косвенных расходов по структурным подразделениям и видам продукции и проводить анализ и контроль результатов деятельности отдельных центров ответственности.

Таким образом, можно выделить следующие особенности учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в сельском хозяйстве:

- 1) учет издержек производства в растениеводстве построен таким образом, чтобы иметь возможность ежемесячно обобщать затраты на отдельные виды работ по культурам или однородным группам, а по окончании года вычислять фактическую себестоимость собранной продукции; такая структура учета делает возможным контроль за соответствием расходов объему работ, качества и срокам их выполнения и достижении урожайности;
- 2) себестоимость зерна, кормов и продукции других культур устанавливаются только после сбора урожая, обычно в конце года, в отличие от продукции промышленных предприятий, которая в основном калькулируется ежемесячно;
- 3) продукцию приходуют и списывают в течение года по плановой себестоимости, корректируют по фактической себестоимости только после составления отчетных калькуляций по окончании года; корма и семена с урожая текущего года также списывают на расходы по плановой себестоимости с последующей корректировкой по фактической себестоимости;
- 4) в отчетных балансах остатки продукции распределяют по отдельным статьям в зависимости от ее назначения: корма, семена, посадочный материал, товарная часть для реализации.

Стоит отметить, что такая отрасль, как растениеводство имеет свои особенности накопления и анализа затрат в зависимости от размера, организационных особенностей конкретного предприятия. Умело организованный учет затрат и калькулирования себестоимости продукции растениеводства должен обеспечить оперативное, достоверное и полное поступление информации о количестве и стоимости полученной продукции (выполненных работах и оказанных услугах), трудовых, материальных и денежных затратах на производство продукции по предприятию в целом, и отдельным его структурным подразделениям.

ЛИТЕРАТУРА

1. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / [за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця]. – [7-ме вид., доп. і перероб.]. – Житомир : ПП «Рута», 2006. – 832 с.

2. Верба Н. Програмні продукти для автоматизації бухгалтерського обліку на сільськогосподарських підприємствах / Н. Верба // Вісник аграрної науки Причорномор'я. – 2005. – № 4. – С. 132–135.
3. Гарасім П. М. Фінансовий облік і звітність на підприємствах різних галузей : навчальний посібник / П. М. Гарасім, А. Я. Кізіма, В. Д. Забчук. – Тернопіль : Астон, 2000. – 432 с.
4. Деркач І. В. Розвиток зернового виробництва та його адаптивної інтенсифікації в умовах ринку / І. В. Деркач // Економіка АПК. – 2007. – № 5. – С. 100–105.
5. Сук Л. К. Організація бухгалтерського обліку : підручник / Л. К. Сук, П. Л. Сук, Ю. В. Піча. – К. : Каравела, 2009. – 624 с.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» (зі змінами і доповненнями). Затверджено Наказом міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318 // Все про бухгалтерський облік. – 2005. – № 13(1046). – С. 59–63.

УДК 657.6:504

Бичкова О. В.

ФОРМУВАННЯ МЕТОДИЧНИХ ОСНОВ АУДИТА ЕКОЛОГІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Проаналізовано існуючі методи аудиторської перевірки та виділено методи, притаманні екологічно-орієнтованому аудиту. Означено галузеві особливості підприємств для цілей екологічно-орієнтованого аудиту. Обґрунтовано вплив екологічної складової на загальні показники фінансово-господарської діяльності підприємства.

Ключові слова: аудит, фінансова звітність, екологічна складова.

Проанализированы существующие методы аудиторской проверки и выделены методы, присущие экологически-ориентированному аудиту. Обозначены отраслевые особенности предприятий для целей экологически-ориентированного аудита. Обосновано влияние экологической составляющей на общие показатели финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

Ключевые слова: аудит, финансовая отчётность, экологическая составляющая.

The existing methods of audit have been analyzed and separated those referring to ecologically-oriented audit. Enterprise's branch peculiarities for ecologically-oriented audit's purposes were distinguished. The effect of ecological component on overall index of enterprise's financially-economic activity has been proved.

Key words: audit, financial reporting, ecological component.

Постановка проблеми. Вважаючи, що дані про фінансово-господарську діяльність підприємства знаходять відбиток у бухгалтерській документації та фінансовій звітності, особливого значення набуває достовірність цієї інформації. Значну вагу у структурі товарної продукції вугледобувних підприємств займають супутня, побічна продукція та відходи виробництва. Проте, за оцінками експертів у фінансову звітність потрапляють лише незначний відсоток даних про реально існуючі відходи, викиди, скиди ті інші екологічні складові, що суттєво викривлює економічні показники діяльності підприємств. Такі підприємства в першу чергу потребують повного аудиту з урахування екологічних аспектів діяльності та виявлення їх впливу на кінцевий фінансовий результат [1].

Вже не викликає сумніву, що подальший розвиток національної економіки неможливий без урахування концепції сталого розвитку. Однак досі невизначеним є механізм організації облікових процесів на промислових підприємствах України з додержанням принципів економічної ефективності, екологічної цілісності та соціальної цілеспрямованості. Частково цю проблему до-

зволяє вирішити екологічно-орієнтований аудит промислових підприємств, методика проведення якого є досить недосконалою в умовах нашої держави, що обмежує його функціональну значимість.

Аналіз літератури. Питаннями організації екологічно-орієнтованого аудиту в різні часи займалися як зарубіжні автори: Р. Р. Адамс, І. В. Бешуля, Т. В. Сергеева, С. Ю. Дайман, Г. П. Серов, В. Д. Логвиновський, Н. В. Пахомова, К. Рихтер, А. І. Бородін, так і вітчизняні науковці-економісти: В. І. Вернадський, С. А. Подолінський, В. М. Навроцький, М. Д. Руденко, А. В. Драган, А. Т. Никитін, Ф. Ф. Бутинець, Н. М. Малюга, І. В. Замула, Л. Г. Мельник, Т. П. Галушкіна, В. М. Жук, Н. О. Голуб, А. А. Садеков та ін.

Відповідно до даних Міністерства енергетики та вугільної промисловості України про основні показники розвитку галузей паливно-енергетичного комплексу за 10 місяців 2011 р. [2] вугледобувними підприємствами України видобуто вугілля на 5770,7 тис. тонн (або на 9,3%) більше, порівняно з відповідним періодом минулого року. В тому числі видобуток енергетичного вугіл-

ля збільшився на 4953,1 тис. тонн (або на 11,8%), коксівного – збільшився на 817,6 тис. тонн (або на 4,1%). При цьому ціна 1 т. товарної вугільної продукції виробленої державними підприємст-

вами склала 631,2 грн., та подорожчала на 61,5 грн. порівняно з січнем-жовтнем 2010 року. Фактична собівартість 1 тонни товарної вугільної продукції становила 983,5 грн. (рис. 1) [2].



Рис. 1. Видобуток вугілля підприємствами України [2].

Протягом цього періоду з державного бюджету України надійшло 5234,9 млн. грн. на часткове покриття витрат із собівартості вугільної продукції.

Як відомо, одним із основних питань організації аудиторської перевірки є визначення методів і прийомів її проведення. Від доцільності та ефективності використання можливих методів перевірки залежить і ефективність самої перевірки. Для екологічно-орієнтованого аудиту такі методи не виділені із загального їх обсягу.

Саме тому метою статті є виділення методів екологічно-орієнтованого аудиту із загальнонаукових та специфічних аудиторських методів, а також визначення зв'язку методів екологічно-орієнтованого аудиту з галузевою специфікою діяльності підприємства.

Виклад основного матеріалу. Аналітичні процедури аудиторської діяльності визначені міжнародними стандартами аудиту та положеннями з міжнародної аудиторської практики [3], основні напрями яких наведено на рис. 2.

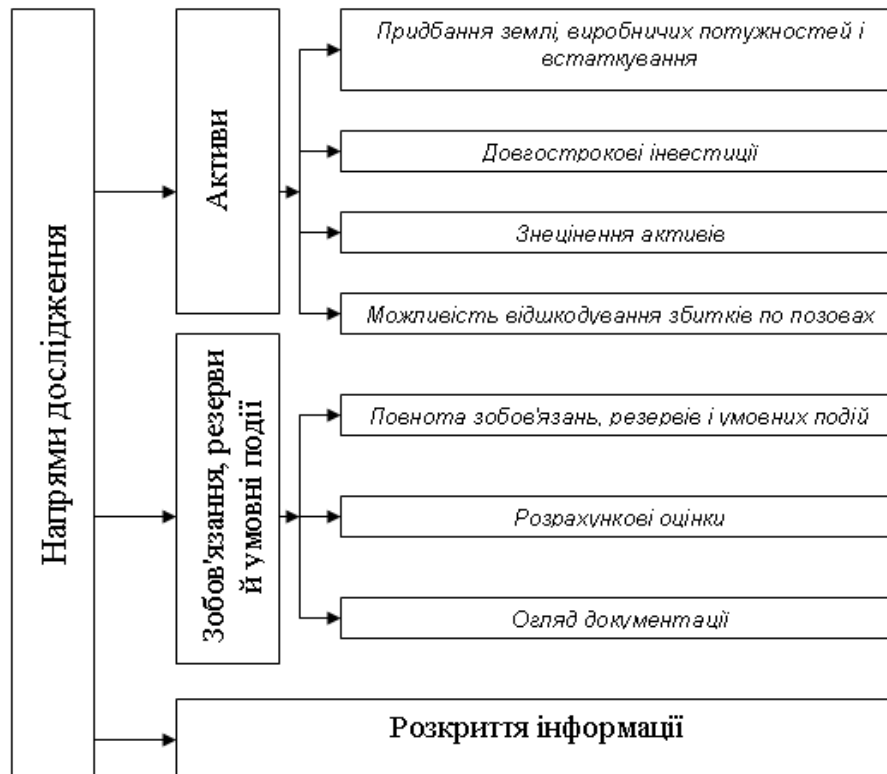


Рис. 2. Напрями проведення процедур перевірки за суттю (розроблений автором).

Приклади процедур перевірки за суттю, які можуть бути виконані аудитором для визначення істотного викривлення фінансової звітності у зв'язку з екологічними питаннями наведено у Додатках до стандартів, проте це узагальнене відображення процедурного аспекту аудиторської перевірки, який потребує більш детального дос-

лідження з виділенням специфічних методів екологічно-орієнтованого аудиту, які будуть враховувати галузеву специфіку діяльності об'єкту перевірки, особливості технології та організації виробництва.

Схематично зв'язок між загальними та специфічними методами аудиту наведено на рис. 3.

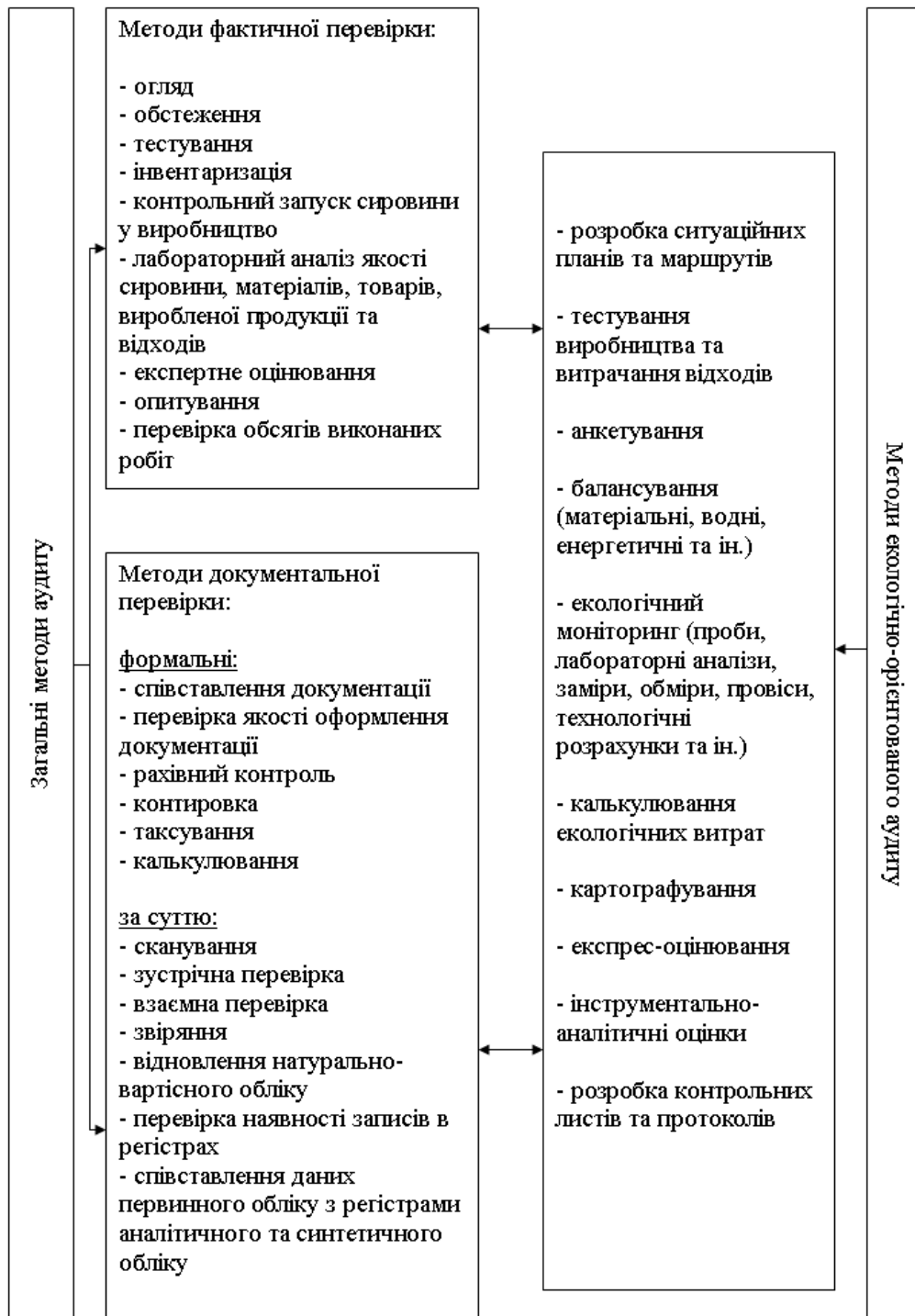


Рис. 3. Методи екологічного аудиту у загальній системі аудиторської діяльності.

Структура загальних методів, які використовуються аудитором, представлена методами фактичної та документальної перевірки [4]. Застосування цих методів повинно також врахову-

вати галузеву специфіку діяльності об'єкту перевірки, особливості технології та організації виробництва. Так, наприклад, контрольний запуск сировини у виробництві, на металургійно-

му підприємстві, повинен враховувати особливості багато передільного методу калькулювання продукції з поетапним обліком витрат, поглибленим дослідженням супутньої та побічної продукції, а також усіх видів відходів та втрат виробництва.

Лабораторний аналіз у коксохімічному виробництві передбачає камерне коксування з метою перевірки коксу на спікливість, а у гірничодобувній промисловості буріння контрольних свердловин є методом попереднього аналізу якості гірничої маси.

Методи фактичної та документальної перевірки екологічних показників являють собою адаптовані до екологічних питань загальні методи аудиту [5]. До них можна віднести розробку ситуаційних планів та маршрутів руху відходів, тестування можливості використання відходів, балансування у частині розробки матеріальних, водних, енергетичних та інших балансів, калькулювання екологічних витрат та інші.

Розробка ситуаційних планів та маршрутів руху відходів дозволить простежити рух відходів із позиції їхнього негативного впливу на навколишнє середовище, надасть можливості контролю ступеню цього впливу та розробки рекомендацій щодо його, хоча б часткового, усунення.

Тестування можливості використання відходів спрямоване на аналіз ефективності використання відходів виробництва, особливо тих, що загрожують стану навколишнього середовища, та для яких мається гіпотетична можливість використання. Так, для металургійної та вугледобувної галузей надзвичайно ефективно розвиваються дослідження напрямів використання шлаків та шламів у будівельному господарстві.

Особливе місце серед запропонованих методів займає метод балансування [6]. Вже той факт, що можливо використання балансів за різними складовими технологічного процесу, свідчить про широкі можливості використання цього методу. Так, використання матеріальних балансів у металургійній, коксохімічній промисловості дозволяє контролювати рух основних складових технологічного процесу – сировини та готової продукції, контролювати втрати в технологічному процесі з метою підвищення ефективності використання цих ресурсів, з'ясувати їх причини та екологічний вплив на довкілля.

Треба зауважити, що для більшості галузей народного господарства використання цього методу контролю є недостатньо обґрунтованим і не оправдано обмеженим у використанні.

Екологічний моніторинг повинен носити регулярний характер і відбиватися, як у бухгалтер-

ській документації, так і в робочих документах внутрішніх аудиторів, і служити інформаційною основою для формування достовірної інформації про викиди, скиди, відходи, основну, супутню та побічну продукцію для подальшої передачі означеної інформації внутрішнім та зовнішнім користувачам, виконання аналізу екологічних показників [7].

Картографування дозволить з'ясувати та проаналізувати порядок розміщення, збереження та використання, що відображує стан екосистем та вплив на них (антропогенне навантаження, ступінь забруднення різних компонентів та ін.). Картографування шлакових і породних відвалів (териконів) на шахтах дозволить визначитися щодо їх загальних параметрів, зокрема: площі, висоти, форми складування відходів, від яких, значною мірою, залежить інтенсивність викидів забруднюючих речовин.

Як допоміжний інструмент розробка контрольних листів і протоколів дозволяє виявити розбіжності між реальним станом об'єкта, що підлягає аудиту, та вимогам діючого законодавства з бухгалтерського обліку та охорони навколишнього природного середовища.

Таким чином, за сучасних умов залишаються поза увагою аудиторів-екологів наступні напрями:

- калькулювання екологічних витрат, методологічний та практичні аспекти;
- класифікація екологічних витрат та їх особливості під впливом галузевої специфіки підприємства;
- відображення екологічних витрат у обліку підприємства;
- елементи витрат для цілей бухгалтерського обліку з урахуванням екологічної складової діяльності підприємства.

Висновки. У результаті аналізу існуючих методів та прийомів аудиту були виділені такі, що є специфічними для екологічно-орієнтованого аудиту.

Це дозволило більш ретельно врахувати вплив екологічної складової на загальні показники фінансово-господарчої діяльності підприємства і, як наслідок, сформувати більш досконалу політику управління підприємством.

Подальшій розробці підлягають процедури аудиту, засновані на виділених специфічних методах з урахуванням галузевої специфіки, уточнення класифікації методів екологічно-орієнтованого аудиту, розробка методологічної концепції використання балансового методу контролю у вугледобувній промисловості і пристосування цього методу до цілей екологічно-спрямованого аудиту.

ЛІТЕРАТУРА

1. Регіональна доповідь про стан навколишнього природного середовища в Донецькій області у 2011 році / Міністерство охорони навколишнього природного середовища України ; Державне управління охорони навколишнього природного середовища в Донецькій області. – Донецьк, 2012. – 234 с.
2. Міністерство енергетики та вугільної промисловості. Офіційний веб-сайт [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://mpe.kmu.gov.ua/fuel/control/uk/publish/article?art_id=213279&cat_id=35081
3. Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2010: International Federation of Accountants [Електронний ресурс] / IFAC : Publications : International Auditing and Assurance Standards Board : Handbooks. – Режим доступу : <http://web.ifac.org/publications/international-auditing-and-assurance-standards-board/handbooks#2010-handbook-of-internatio>.
4. Бородин А. И. Методы эколого-экономического аудита / А. И. Бородин // Ученые записки Сахалинского государственного университета. – 2006. – Вып. № 6. – С. 48–59.
5. Басалай С. И. Актуальные проблемы аудита в России : монография / С. И. Басалай, Л. И. Хоружий. – М. : БУКВИЦА, 2000. – 162 с.
6. Гавриленко В. А. Вдосконалення організації обліку витрат в умовах доменного виробництва / В. А. Гавриленко, О. В. Бичкова // Наукові праці Донецького національного технічного університету. Серія економічна. Випуск 35(149). – Донецьк : ДонНТУ, 2008. – С. 145–153.
7. Мельник Л. Г. Основы экології. Екологічна економіка та управління природокористуванням : підручник / Л. Г. Мельник, М. К. Шапочка. – Суми : ВТД «Університетська книга», 2005. – 759 с.

УДК 658.11:06.047

Мифаева З. Д., Каджаметова Т. Н.

МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА И АУДИТА ДОХОДА ОТ РЕАЛИЗАЦИИ ТОВАРОВ НА ПРЕДПРИЯТИИ

В статті розглянуто методичні аспекти податкового та фінансового обліку, аудиту доходів від реалізації товарів на підприємстві.

Ключові слова: товар, доход від реалізації товару, облік доходу, аудит доходу.

В статье рассмотрены методические аспекты налогового и финансового учета, аудита дохода от реализации товаров на предприятии.

Ключевые слова: товар, доход от реализации товара, учет дохода, аудит дохода.

In the article the methodological aspects of the fiscal and financial accounting, audit of profit from realization of commodities on an enterprise are considered.

Key words: commodity, profit from realization of commodity, account of profit, audit of profit.

Постановка проблеми. Интеграционные процессы сегодня охватили всю мировую экономику, и Украина не является исключением. Формирование рыночных отношений в Украине – это различные экономические реформы. Среди основных направлений следует выделить реформирование бухгалтерского учета, которое невозможно без определения его научной, т. е. теоретической и практической сущности. Бухгалтерский учет сегодня – это самостоятельная наука, которая имеет свою теорию, практику, цель, предмет и метод: методологию и системную организацию. В условиях современного экономического развития значение учета и аудита реализации товаров в хозяйственном процессе непрерывно растет. Доход от реализации товаров выступает не только основным источником развития хозяйственной деятельности любого предприятия, но и стимулом его деятельности. Он обеспечивает интересы государства, собственников, персонала предприятия и является главной движущей силой рыночной экономики.

Анализ литературы. Теоретические и практические аспекты учета дохода от реализации товаров предприятий рассмотрены в работах И. А. Бланка [1], Н. М. Ткаченко [2], А. Д. Шеремета [3] и др. Товар является главным объектом, участвующим в рыночных отношениях между покупателем и продавцом. И. А. Бланк рассматривал товар как стержень, главную движущую силу экономики рыночного типа и основной побудитель деятельности предпринимателей в этой сфере, т. к. приносит доход. Однако А. Д. Шеремет считал, что в современных условиях хозяйствования каждое предприятие для нормального функционирования должно проводить финансовую оценку своей деятельности, потому что в конечном итоге деятельность может принести не только доход, но и убытки.

По мнению А. А. Задоя, товар – это любой продукт, имеющий материальную, вещественную форму [4, с. 54]. Ю. Е. Петруня определяет товар как продукт производственно-экономической деятельности в материально-вещественной

форме, а также объект купли-продажи, рыночных отношений между продавцами и покупателями [4, с. 128].

На наш взгляд, наиболее полно и точно отражает сущность реализации товаров следующее определение, данное Н. М. Ткаченко: под реализацией товаров понимается продажа товара, осуществляемая в соответствии с заключенными договорами или путем свободной продажи через розничную торговлю [2, с. 446]. Ю. Г. Бушуева под реализацией товаров в зависимости от выбранного организацией метода учета понимает момент оплаты отгруженного товара, продукции, выполненных работ и оказанных услуг [5, с. 44].

Целью данного исследования является анализ особенностей учета и аудита дохода от реализации товаров на предприятии.

Изложение основных материалов. Реализация товаров представляет собой комплекс мероприятий, осуществляемых предприятиями для продажи товара с помощью демонстрации его потребительских свойств, рекламных материалов и прочих специальных средств стимулирования покупательского спроса. Конечной целью реализации товаров является получение дохода.

Методологические основы формирования, оценки и признания в бухгалтерском учете информации о доходах, а также порядок их раскрытия в финансовой отчетности определяются П(С)БУ 15 «Доход», нормы которых распространяются на предприятия (организации) и другие юридические лица независимо от формы собственности (кроме бюджетных и банковских учреждений). В соответствии с П(С)БУ 15 доход – это увеличение актива или уменьшение обязательства, обуславливающего увеличение собственного капитала, при условии, что оценка дохода может быть достоверно определена [6].

На наш взгляд, наиболее полно и точно данное понятие раскрывает определение, приведенное в разделе III Налогового кодекса Украины, где доход определяется как общая сумма дохода плательщика налога от всех видов деятельности, полученного (начисленного) в отчетном периоде в денежной, материальной или нематериальной формах, как на территории Украины, так и за ее пределами (п. 14.1.56) [7].

Наибольший практический интерес представляет классификация дохода в зависимости от вида деятельности и для составления Отчета о финансовых результатах (табл. 1) [8].

Таблица 1.

Классификация доходов по видам деятельности.

Вид деятельности	Доходы	
<i>Обычная деятельность</i>		
Операционная деятельность	Доходы от реализации	Основная деятельность Доходы от реализации продукции, товаров, выполненных работ, предоставленных услуг
	Другие операционные доходы	Прочая деятельность Доходы от реализации иностранной валюты, от реализации других необоротных активов, от операционной курсовой разницы, полученные штрафы, пени, неустойки и т. д.
Финансовая деятельность	Доходы от участия в капитале	Доходы от инвестиций в ассоциированные или совместные предприятия, которые учитываются по методу участия в капитале
	Финансовые доходы	Дивиденды, проценты по кредитам полученным, облигации выпущенные, от финансовой аренды, кроме тех, которые учитываются по методу участия в капитале
Инвестиционная деятельность	Прочие доходы	Доходы от реализации финансовых инвестиций, необоротных активов, имущественных комплексов, списания необоротных активов, расходы от не операционных курсовых разниц
<i>Чрезвычайная деятельность</i>		
Чрезвычайная деятельность	Доходы от чрезвычайных событий	Возмещение убытков от чрезвычайных событий (платежи от страховых компаний) и т. п.

На основании п. 7 П(С)БУ 3 «Отчет о финансовых результатах» при условии, что оценка дохода может быть достоверно определена, доход в Отчете о финансовых результатах отражается в момент поступления актива или погашения обязательства, которые приводят к увеличению собственного капитала предприятия (кроме роста капитала за счет взносов участников).

Согласно принципу освещения, в финансовой отчетности должна содержаться информация о доходах и финансовых результатах, которая может повлиять на управленческие решения. Информация обобщается в единой денежной единице, что достигается благодаря принципу единого денежного измерителя. Для определения финансового результата отчетного периода необходимо сравнить доходы отчетного периода

с расходами, которые были понесены для получения доходов. При этом доходы и расходы отражаются в бухгалтерском учете и финансовой отчетности в момент их возникновения, независимо от даты поступления или уплаты денежных средств. В этом состоит сущность принципа начисления и соответствия доходов и расходов [9].

В некоторых случаях в момент поступления актива производится отсрочка признания дохода, то есть признаются доходы будущих периодов. Это имеет место тогда, когда для признания дохода отсутствуют основания, то есть соответствующие расходы еще не были осуществлены.

Доход признается при увеличении актива или уменьшении обязательства, обуславливающим рост собственного капитала (за исключением роста капитала за счет взносов участников предприятия), при условии, что оценка дохода может быть достоверно определена.

Разные виды дохода от обычной деятельности имеют разные критерии оценки. Особенности определения разных видов дохода от реализации продукции (товаров, работ, услуг) независимо от формы собственности (кроме бюджетных и банковских учреждений) определяется в бухгалтерском учете и финансовой отчетности на основании П(С)БУ 15 «Доход» [6].

Доход отражается в бухгалтерском учете в сумме справедливой стоимости активов, полученных или подлежащих получению. В случае отсрочки платежа, в результате чего возникает разница между справедливой стоимостью и номинальной суммой денежных средств или их эквивалентов, подлежащих получению за продукцию (товары, работы, услуги и другие активы), такая разница признается доходом в виде процентов.

Для правильной организации синтетического учета реализации товаров на предприятиях торговли, важным является знание назначения и структуры счета, на котором отражается реализация товаров. Учет доходов от реализации товаров ведут на счете 70 «Доходы от реализации». Этот счет предназначен для обобщения информации о доходах от реализации готовой продукции, товаров, работ, услуг. По кредиту субсчета 701-703 отражают увеличение (получение) дохода от реализации, по дебету – суммы косвенных налогов (акцизного сбора, НДС) и списание доходов в порядке закрытия на счете 79 «Финансовые результаты». По его дебету 704 показывают стоимость возвращенных покупателем товаров, скидки и другие суммы, подлежащие вычету дохода. А по кредиту – списание дебетовых оборотов на счет 79.

Увеличение доходов от реализации товаров при безналичной форме оплаты отражается бух-

галтерской проводкой: Дт 361 «Расчеты с ответственными покупателями», Кт 702 «Доход от реализации товаров». При этом размер дохода от реализации подлежит уменьшению на сумму начисленного НДС: Дт 702 «Доход от реализации товаров», Кт 641 «Расчеты по налогам». При наличной форме оплаты: Дт 301 «Касса в национальной валюте», Кт 702 «Доход от реализации товаров».

В соответствии с п. 11 П(С)БУ 16 «Расходы» [10] себестоимость реализованных товаров состоит из: производственной себестоимости товаров, реализованной в течение отчетного периода; нераспределенных постоянных общепроизводственных расходов; сверхнормативных производственных расходов. В НКУ расходы рассматриваются как дата расходов, которые формируют себестоимость реализованных товаров, выполненных работ, предоставленных услуг, согласно пункту 138.4 НКУ.

В свою очередь, производственная себестоимость в бухгалтерском учете включает расходы, непосредственно связанные с производством товара, обусловленные технологией и организацией производства (прямые материальные расходы, расходы на оплату труда, прочие прямые расходы), а также переменные общепроизводственные и постоянные распределенные общепроизводственные расходы. Однако в ст. 14 раздела I Налогового кодекса Украины себестоимость реализованных товаров – это затраты, напрямую связанные с производством или приобретением реализованных в течение отчетного налогового периода товаров, выполненных работ, оказанных услуг [7].

Не включаются в состав себестоимости реализованного товара административные расходы, расходы на сбыт и прочие операционные расходы. Они отдельно учитываются на счетах 92, 93, 94 и списываются на финансовые результаты в конце отчетного периода.

Себестоимость реализованного товара отражается по дебету соответствующих субсчетов активного счета 90 «Себестоимость реализации». По кредиту такую себестоимость списывают на субсчет 791 «Результаты операционной деятельности».

Ни одно предприятие не обходится без аудиторской проверки, как внутренней, так и внешней. В соответствии с установленными критериями оценки финансовой отчетности задача аудита доходов состоит в выяснении следующих аспектов:

- по критерию полноты – действительно ли все полученные предприятием доходы отражены на счетах бухгалтерского учета и в финансовой отчетности;

- по критерию правильности отражения – правильности и точности определения величины доходов в соответствии с принятой на предприятии учетной политикой;
- по критерию принадлежности – все ли отраженные доходы принадлежат данному предприятию (не присутствует ли фиктивная реализация или доходы филиалов, находящихся на самостоятельном балансе, и т. п.);
- по критерию оценки – правильности оценки в бухгалтерском учете доходов (в сумме справедливой стоимости активов, которые получены или подлежат получению);
- по критерию законности – соблюдения законодательно-нормативных актов относительно определения и отражения операций, которые привели к возникновению доходов;
- по критерию осторожности – не завысило ли предприятие доходы (по ошибке или специально суммы предварительной оплаты признаны доходами и т. п.);
- по критерию постоянности – соблюдения постоянности предприятием избранной политики относительно определения доходов (например, при создании резерва сомнительных долгов и т. п.);
- по критерию соответствия – соблюдения предприятием границ отчетного периода.

Любой динамический процесс состоит из организационных, технологических и завершающих стадий. Для аудита такими стадиями являются организационная; исследовательская; обобщения и реализации результатов проверки (составление отчета аудитора).

Таким образом, в современных условиях правильная оценка финансово-экономического состояния и финансовых результатов деятельности предприятия являются важными для государственных органов, руководства, партнеров, инвесторов, кредиторов. Финансово-экономическое состояние предприятия интересует и его конкурентов, так как они заинтересованы в ослаблении позиций конкурентов на рынке.

Доход предприятия от реализации товаров зависит от четырех факторов:

- объема реализации;
- структуры товаров;
- их себестоимости;
- среднереализационных цен.

На сумму дохода положительное и отрицательное влияние может оказывать объем реализации продукции. На увеличение дохода существенное влияние оказывает увеличение объема продаж товаров, при условии рентабельности товара, а на уменьшение дохода – увеличение объема реализации, при условии убыточности товара.

Исходя из поставленной цели сделан **вывод**, что методологические основы формирования, оценки и признания в бухгалтерском учете информации о доходах, а также порядок их раскрытия в финансовой отчетности определяются П(С)БУ 15 «Доход». Классификация доходов и расходов осуществляется в зависимости от видов деятельности. Сравнение полученных доходов (субсчет 702) и себестоимости реализации (субсчет 902) показывает финансовый результат от реализации товаров (субсчет 791). Аудит доходов от реализации товаров позволяет выявить полностью, правильность, законность отражения их на счетах бухгалтерского учета и в отчетности, а также соблюдение предприятием избранной политики относительно доходов.

ЛИТЕРАТУРА

1. Бланк И. Л. Управление прибылью / И. Л. Бланк. – [2-е изд., расш. и доп.]. – К. : Ника-Центр, 2002. – 752 с.
2. Ткаченко Н. М. Бухгалтерский финансовый учет на предприятиях Украины : учебник для студентов высших учебных заведений экономических специальностей / Н. М. Ткаченко. – [7-е издание, дополненное и переработанное]. – К. : А.С.К., 2004. – 864 с.
3. Шеремет А. Д. Комплексный анализ хозяйственной деятельности / А. Д. Шеремет. – М. : ИНФРА-М, 2006. – 415 с.
4. Задоя А. А. Основы экономической теории : учебное пособие / А. А. Задоя, Ю. Е. Петруня. – К. : Ника-Центр, 2000. – 479 с.
5. Бушуева Ю. Г. Управление прибылью предприятия / Ю. Г. Бушуева, Б. В. Бурлуцкий. – Ч. 1. – Донецк, 2006. – 209 с.
6. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 15 «Доход», утвержденное приказом Министерства финансов Украины от 29.11.1999 г. № 290 // П(С)БУ: нормативное обеспечение : сборник систематического законодательства. – К., 2010. – С. 125–142.
7. Налоговый кодекс Украины. – М. : ГП «ИВЦ ГНА Украины», 2010. – 336 с.
8. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 3 «Отчет о финансовых результатах», утвержденное приказом Министерства финансов Украины от 20.10.1999 г. № 246 // П(С)БУ: нормативное обеспечение : сборник систематического законодательства. – К., 2010 – С. 63–79.
9. Саліхова О. Б. Зовнішня торгівля високотехнологічними товарами: проблеми методології та практики статистичного обліку в Україні : статистичний матеріал / О. Б. Саліхова // Статистика України. – 2006. – № 3. – С. 15–20.
10. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 16 «Расходы», утвержденное приказом Министерства финансов Украины от 31.12.1999 г. № 318 // П(С)БУ: нормативное обеспечение : сборник систематического законодательства. – К., 2010 – С. 159–176.

КРИТИЧНИЙ АНАЛІЗ ЗМІСТУ ФІНАНСОВОЇ КАТЕГОРІЇ «ПОДАТКОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ»

У роботі розглянуто основні підходи фінансової науки до визначення поняття «податкове регулювання». Надано критичну оцінку кожного з підходів. За результатами дослідження сформульовано авторську думку щодо визначення податкового регулювання як фінансової категорії.

Ключові слова: податок, податкове регулювання, критичний аналіз, фінансові категорії, теорія податків.

В работе рассмотрены основные подходы финансовой науки к определению понятия «налоговое регулирование». Проведена критическая оценка каждой трактовки. По результатам исследования сформулирован авторский подход к определению налогового регулирования как финансовой категории.

Ключевые слова: налог, налоговое регулирование, критический анализ, финансовые категории, теория налогов.

The main financial science approaches to definition the term «tax regulation» are considered. The critical analysis of each definition is performed. As a result of a study the author's scientific definition the «tax regulation» is suggested.

Key words: tax, tax regulation, critical analysis, financial categories, tax theory.

Постановка проблеми. В умовах посткризового періоду та його впливу на економіку України посилюється роль державного регулювання. Дієвість втручання держави в діяльність економічних суб'єктів в умовах ринку багато в чому забезпечується ефективністю формування та функціонування саме податкової системи. Це пояснюється тим, що податки та інші обов'язкові платежі безпосереднім чином регулюють основні макроекономічні процеси і пропорції; забезпечують бюджет держави фінансовими ресурсами; впливають на розподіл і перерозподіл частини виробленої в країні вартості та, відповідно, результати економічної діяльності суб'єктів підприємництва – платників податків.

Проте задля практичної реалізації зазначеного позитивного впливу податків на економіку в будь-якій державі має існувати правильно побудований механізм оподаткування. Тобто має бути чітко визначена та обґрунтована теоретична база для практичного впровадження інструментів податкового регулювання.

Перш за все, слід зазначити, що існуючі підходи до визначення поняття «податкове регулювання» занадто різняться. Цей термін трактується в розрізі складової податкової політики, сукупності заходів непрямого впливу держави на економіку, комплекс податкових інструментів та ін. З цієї причини визначення поняття податкового регулювання потребує подальших досліджень та узагальнення.

Метою статті є аналіз існуючих підходів до трактування сутності поняття «податкове регулювання».

Виклад основного матеріалу. Розглянемо основні підходи вітчизняної та зарубіжної науки

до трактування категорії «податкове регулювання».

У 1995 році автор економічного словника В. Ковальов надав таке визначення податковому регулюванню: це система, при якій фірми нагороджуються чи штрафуються через податкову систему в залежності від динаміки цін, які ними встановлені [1]. Автор відмічає нагородження чи «покарання» підприємств як зміст податкового регулювання, однак першочерговим об'єктом системи державного регулювання податкового процесу має бути не діяльність підприємств, а забезпечення доходів бюджету, оскільки найголовнішою функцією податків є фіскальна. Окрім того, таке трактування є не зовсім коректним, оскільки не зрозуміло, у чому різниця податкового регулювання від податкової системи. Потретьє, автор визначає вплив оподаткування лише на комерційні підприємства (фірми), хоча фізичні особи також є платниками податків. Таке зауваження можна віднести і до більш сучасного трактування, яке надають О. Десятнюк та Т. Маршалок: важлива складова впливу держави на діяльність підприємства і корпорації по забезпеченню стабільності в економіці держави та діяльності підприємства [2]. Вказані визначення потребують уточнення та редагування.

У іншому словнику російська вчена Л. В. Артемова надає трактування податкового регулювання у двох аспектах. По-перше, вона визначає його як одну з основних ланок державного регулювання економіки в умовах ринкового господарства [3]. Не викликає сумнівів, що податкове регулювання є напрямком загальної системи державного регулювання, однак дане визначення не розкриває змісту категорії. З іншого бо-

ку, автор говорить, що податкове регулювання – це система заходів держави через особливі фінансові органи. З цього визначення не є зрозумілим, як саме органи забезпечують реалізацію регулювання податкового процесу, також не зазначено напрямки впливу заходів держави. Окрім того, потребує конкретизації зазначення податкового аспекту.

Схожий підхід до визначення податкового регулювання спостерігається у роботах В. Завгороднього, який трактує дану категорію як функцію або елемент державного регулювання економікою з одного боку, та особливу діяльність з виконання податкового законодавства України – з іншого [4]. Доцільно було б в останньому визначенні вказати суб'єктів, на яких покладається виконання податкового законодавства, та мету цієї діяльності. Вважаємо, що таке трактування з урахуванням зауважень більш прийнятним є для визначення поняття «податкова діяльність». Як складову частину податкової політики податкове регулювання розглядає також А. Грязнова [5].

Аналіз літератури свідчить, що більшість авторів визначає податкове регулювання як заходи або процес впливу на економіку. Наприклад, Л. Дуканіч відмічає, що податкове регулювання – це направлена дія держави за допомогою податків на економіку та соціальну сферу суспільства [6]. Г. Нагорняк та Ю. Вовк визначають дану категорію як цілеспрямований вплив держави на учасників економічних відносин шляхом використання засобів та інструментів податкової політики [7]. Доцільно було б зазначити мету впливу. У цьому розрізі більш повним є трактування Ю. Іванова: активний та цілеспрямований вплив держави на учасників економічних відносин за допомогою засобів та інструментів податкової політики з метою досягнення бажаних соціально-економічних результатів [8].

Деякі науковці дотримуються схожого підходу, але пов'язують податкове регулювання з конкретними видами діяльності суб'єктів підприємництва. Наприклад, Т. Юткіна говорить, що податкове регулювання – це економічна дія на інвестиційні процеси, оновлення технології в галузях, балансування бюджету, саморегулювання внутрішньо податкових відносин [9]. В. Пансков визначає дану категорію як дію оподаткування на виробництво та суб'єктивну діяльність держави на виробництво, складову частину податкової політики [10]. У роботі Д. Черника бачимо, що податкове регулювання – це механізм економічної дії на суспільне виробництво, його структуру та динаміку, прискорення науково-технічного прогресу [11]. А. Садеков та Н. Ващенко розглядають поняття у розрізі застосування його до торговельної сфери господарю-

вання: це активна підтримка торговельної діяльності, яка здійснюється завдяки створеним умовам для розширення торговельної діяльності, накопичення та стимулювання вкладів засобів підприємців у розвиток підприємництва [12]. С. Каламбет говорить, що податкове регулювання – це взаємообумовлений комплекс податкових преференцій стратегічної чинності, що компенсує фінансові витрати при випуску нової та конкурентоспроможної продукції, модернізації технологічних процесів, які змінюють основи виробничого бізнесу [13]. Вважаємо, що податкове регулювання як фінансова категорія має визначатись узагальнено, а не для окремих видів економічної діяльності.

Окремі автори пов'язують поняття податкового регулювання зі змінами елементів податків. Так, Р. П. Жарко зазначає, що податкове регулювання являє собою сукупність заходів по зміні елементів податків та їх встановленню [14]. Вважаємо недоцільним надання такого визначення. Воно є дуже вузьким та не відображає всіх сфер податкового регулювання та його мети. Більш повним є трактування, наприклад, В. Фокіна: податкове регулювання – це заходи непрямої дії на економіку, економічні та соціальні процеси шляхом зміни виду податків, податкових ставок, встановлення податкових пільг, зниження чи збільшення загального рівня оподаткування, відрахувань до бюджету [15]. Аналогічної думки дотримуються Б. Райзберг та Л. Лозовський: це засоби непрямого впливу на економічні та соціальні процеси шляхом зміни виду податків, податкових ставок, зниження та підвищення рівня оподаткування, відрахування до бюджету [16].

Окремий підхід до визначення податкового регулювання передбачає трактування його як складової процесу управління. Так, Л. В. Дуканіч у більш пізніх своїх роботах визначає його як складову частину процесу управління, яка направлена на забезпечення реалізації затверджених бюджетно-податкових завдань та прийнятих податкових концепцій [6]. Таке ж трактування можна зустріти у роботі С. Баруліна, О. Єрмакової та В. Степаненка: це складова частина процесу управління податками, спрямована на забезпечення реалізації концепцій податкової політики держави та підприємств [17]. Відмітимо, що вірним є віднесення податкового регулювання до процесу управління оподаткуванням, однак доцільно було б визначити сутність категорії, або як саме реалізується частина державного управління у сфері податків. Позитивним є те, що автори визначають мету здійснення податкового регулювання. Також це можна побачити у визначенні, що надає В. Довгалюк: це процес

управління податковою системою з метою реалізації податкової політики [18]. Більш повним за даним підходом визначенням є трактування П. Бечка та Н. Лисой: податкове регулювання – це система спеціальних прийомів, методів та інструментів управління оподаткуванням і податковими потоками, спрямованих на цілеспрямоване втручання держави в ринкову економіку відповідно до ухваленої нею концепції економічного зростання [19]. У останній трактовці позитивним є те, що окрім мети регулювання, визначаються його об'єкти.

Також слід звернути увагу на те, що частина науковців пов'язує трактування податкового регулювання з поняттям податкового механізму. Так, колектив авторів на чолі з Л. Омелянович трактує податкове регулювання як одну з найбільш мобільних елементів податкового механізму і сфери державного менеджменту [4]. Схожу думку висловлює білоруська вчена Н. Заяц: це один з найбільш динамічних й мобільних елементів податкового механізму у сфері державного регулювання, основу якого складає система еко-

номічних заходів оперативного втручання у хід виконання податкових зобов'язань [20]. Дещо ширше трактування надає І. Фокіна: податкове регулювання – це основний елемент податкового механізму, в основу якого покладено довгострокові стратегічні цілі держави, що спрямовані на забезпечення економічної стабільності та стимулювання економічного зростання [21]. Зауважимо, що такий підхід не зовсім відповідає сучасності. У літературі все більше наукових розробок присвячується дослідженню податкового механізму регулювання підприємницької діяльності, у яких розмежовуються окремі податкові категорії, зокрема «податковий механізм» та «податкове регулювання». На нашу думку, механізм являє собою систему певних інструментів та важелів, а регулювання є процесом, що використовує складові механізму.

Таким чином, проведені дослідження дозволяють систематизувати визначені підходи до трактування поняття «податкове регулювання» (рис. 1.).

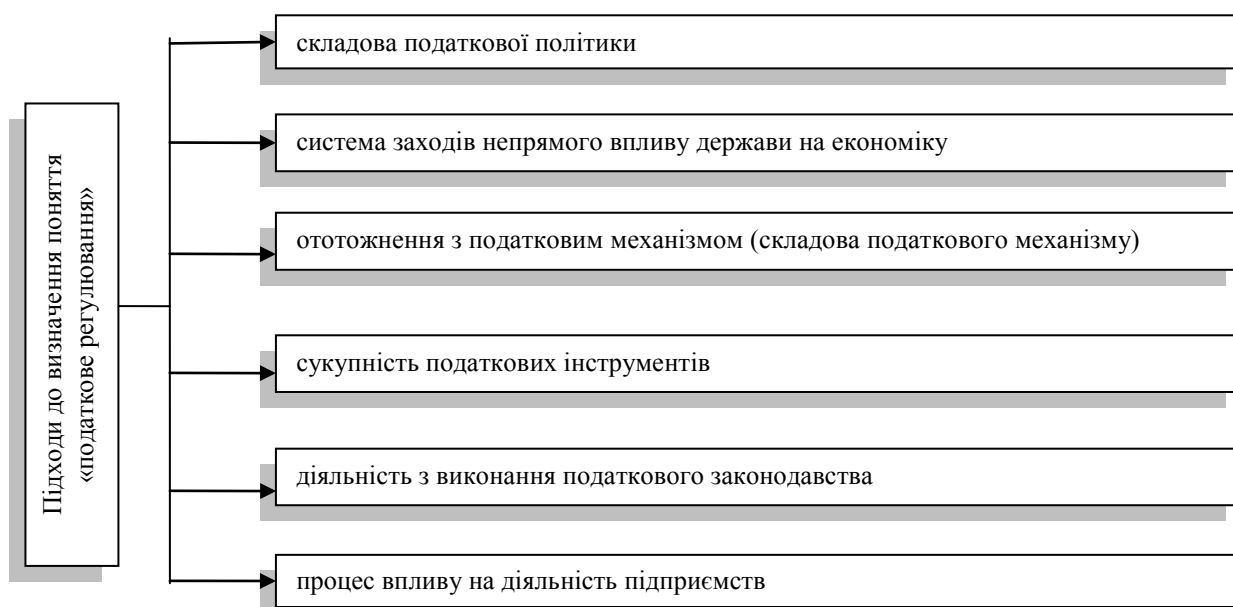


Рис. 1. Основні наукові підходи до трактування категорії «податкове регулювання».

Отже, як бачимо існує безліч наукових думок щодо визначення категорії «податкове регулювання» у сучасній науці. На нашу думку, більш прийнятними є дефініції з точки зору реалізації заходів впливу держави. Однак, деякі з наданих визначень потребують уточнення.

Пропонуємо визначати податкове регулювання як процес реалізації державою своєї фінансової функції за допомогою внесення змін у складові податковою системи, політики чи механізму з метою корегування макроекономічних пропорцій та впливу на діяльність суб'єктів підприємництва та населення в цілому.

Висновки. Аналіз основних підходів до ви-

значення змісту категорії «податкове регулювання» та надана їх критична оцінка дозволили сформулювати авторську думку щодо сутності обраного для дослідження поняття. Єдність наукової думки сприятиме формуванню значимої та чіткої теоретичної бази розвитку системи державного податкового регулювання. Окремі податкові категорії, зокрема «податкове регулювання» доцільно визначати законодавчо у відповідних документах.

Перспективою подальших досліджень має стати удосконалення теоретичних підходів до визначення складових податкового регулювання та пошук шляхів ефективного їх застосування на

практиці.

ЛІТЕРАТУРА

1. Ковалев В. П. Словарь бизнесмена / В. П. Ковалев. – Минск, 1995. – 320 с.
2. Десятнюк О. М. Податкове регулювання в структурі інструментів державного регулювання перехідних економік / О. М. Десятнюк, Т. Я. Маршалок // Матеріали V Міжрегіональної науково-практичної конференції «Оподаткування у промисловому регіоні: теорія, практика та перспективи розвитку». – Донецьк, 2005. – С. 86–88.
3. Инвестиции и инновации: словарь-справочник от А до Я / [Л. В. Артемов, М. З. Бор, А. Ю. Денисов, В. Г. Пятенко, А. С. Резчикова, А. В. Хижняк]. – М. : ДИС, 1998. – 208 с.
4. Омелянович Л. О. Діяльність торговельного підприємства в умово трансформації податкового середовища : монографія / Л. О. Омелянович, Є. С. Гордієнко. – Донецьк : ДонНУЕТ імені Михайла Туган-Барановського, 2011. – 252 с.
5. Финансово-кредитный энциклопедический словарь / под общ. ред. А. Г. Грязновой. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 1168 с.
6. Дуканич Л. В. Налоги и налогообложение : учеб. пособие для вузов / Л. В. Дуканич. – Ростов-на-Дону : Феникс, 2000. – 415 с.
7. Нагорняк Г. Проблеми податкового регулювання в Україні та шляхи їх вирішення / Г. Нагорняк, Ю. Вовк // Галицький економічний вісник. – 2010. – № 2(27). – С. 140–152.
8. Иванов Ю. Б. Функції податків та податкове регулювання / Ю. Б. Иванов // Формування ринкової економіки в Україні. – 2009. – № 19. – С. 36–43.
9. Юткина Т. Ф. Налоги и налогообложение : учебник / Т. Ф. Юткина. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – М. : ИНФРА-М, 2003. – 576 с.
10. Пансков В. Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации : учебник / В. Г. Пансков. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – М. : Книжный мир, 2000. – 425 с.
11. Основы налоговой системы : учебник для вузов / под ред. Д. Г. Черника, А. П. Починок, В. П. Морозова. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – 517 с.
12. Садеков А. А. Податковий механізм збільшення ефективності торговельних підприємств : монографія / А. А. Садеков, Н. В. Ващенко. – Донецьк : ДонДУЕТ, 2004. – 154 с.
13. Каламбет С. Розвиток податкового регулювання / С. Каламбет // Економіка. Фінанси. Право. – 2001. – № 3. – С. 31–35.
14. Жарко Р. П. Теоретико-методичні засади удосконалення податкового регулювання підприємницької діяльності : автореф. дис. на здобуття наук. ступ. канд. екон. наук : спец. 08.06.01 «Економіка, організація і управління підприємствами» / Р. П. Жарко. – К., 2006. – 24 с.
15. Фокин В. М. Налоговое регулирование : учебное пособие / В. М. Фокин ; под ред. С. Г. Пепеляева. – М. : Статут, 2004. – 76 с.
16. Райзберг Б. А. Учебный экономический словарь / Б. А. Райзберг, Л. Ш. Лозовский. – М. : Рольф Айрес-пресс, 1999. – 416 с.
17. Барулин С. В. Налоговый менеджмент / С. В. Барулин, Е. А. Ермакова, В. В. Степаненко. – М. : Омега-Л, 2007. – 272 с.
18. Довгалюк В. І. Податкова система : навчальний посібник / В. І. Довгалюк. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 360 с.
19. Бечко П. К. Податковий менеджмент : навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів / П. К. Бечко, Н. В. Лиса. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 288 с.
20. Заяц Н. Е. Теория налогов : учебник / Н. Е. Заяц. – Минск : БГЭУ, 2002. – 220 с.
21. Фокіна І. В. Формування механізму податково-субсидіарного регулювання вугільної промисловості : автореф. дис. на здобуття наук. ступ. канд. екон. наук : спец. 08.07.01 «Економіка промисловості» / І. В. Фокіна. – Донецьк, 2006. – 22 с.

УДК 637

Стефаненко М. М.

МЕХАНІЗМ ВЗАЄМОДІЇ СИСТЕМ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ

У статті обґрунтовано пріоритет бухгалтерського обліку в системі побудови його взаємодіючих для цілей оподаткування, доведено необхідність їх гармонізації, визначено напрямки удосконалення механізму взаємодії систем бухгалтерського обліку і оподаткування в Україні.

Ключові слова: система бухгалтерського обліку, система оподаткування, гармонізація, взаємодія, користувачі облікової інформації.

В статті обґрунтовано пріоритет бухгалтерського обліку в системі побудови його взаємодіючих для цілей оподаткування, доведено необхідність їх гармонізації, визначено напрямки удосконалення механізму взаємодії систем бухгалтерського обліку і оподаткування в Україні.

Ключевые слова: система бухгалтерского учета, система налогообложения, гармонизация, взаимодействие, пользователи учетной информации.

Mechanism of co-operation of the systems of accounting and taxation. In the article the priority of re-

cord-keeping in the system of construction of its mutual relations recognition for aims of taxation is grounded. The necessity of their harmonization is shown. The directions of improvement of mechanism of co-operation of the systems of accounting and taxation in Ukraine are defined.

Key words: *accounting system, taxation system, harmonization, interaction, users of registration information.*

Постановка проблеми. Гармонізація та реформування бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності є найактуальнішим питанням. Такий напрямок фактично визначає неприпустимість коригування норм бухгалтерського обліку і звітності у бік зближення їх з нормами податкового законодавства і створення тим самим оптимальної взаємодії систем бухгалтерського обліку і оподаткування.

Порівняно з обчисленням податкових баз інших податків, процедура розрахунку прибутку для оподаткування є найбільш складною та трудомісткою. Слід зауважити, що величина оподаткованого прибутку тривалий час визначалась тільки встановленими податковими нормами, була відсутня необхідність контролювати дотримання платниками податку бухгалтерських норм при розрахунку податкових зобов'язань.

Проблеми бухгалтерського обліку податку на прибуток і організація податкового обліку тісно пов'язані. У сьогоденні умовах одним з напрямків удосконалення облікової системи стає визначення розбіжностей між бухгалтерським і податковим обліком, виявлення шляхів їх можливої гармонізації, знаходження оптимальної моделі їх взаємодії, що буде адекватною економічній дійсності і задовольнятиме вимоги, що до неї висуваються.

Аналіз літератури. Проблеми бухгалтерського обліку та системи оподаткування всебічно висвітлювали відомі вітчизняні вчені: М. Т. Білуха, Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голов, Г. Г. Кірейцев, В. Г. Лінник та ін.

Мета дослідження полягає у визначенні механізму взаємодії систем бухгалтерського обліку та оподаткування на основі узагальнення існуючих наукових підходів та методів.

Виклад основного матеріалу. На сучасному етапі основними напрямками удосконалення механізму взаємодії систем бухгалтерського обліку та оподаткування є, по-перше, завершення реформування системи бухгалтерського обліку, удосконалення П(С)БО з урахуванням положень МСФЗ; по-друге, внесення змін у податкове законодавство з метою гармонізації його з П(С)БО, узгодження понятійного апарату.

Цей механізм дозволить створити оптимальну систему взаємодії бухгалтерського обліку і оподаткування, основою якої буде коригування даних бухгалтерського обліку для цілей оподат-

кування прибутку. При цьому в рамках такої системи можна формувати податкові реєстри, в яких будуть відображатись тільки відхилення прибутку для цілей оподаткування від бухгалтерського прибутку.

Бухгалтерський облік характеризується як «система, яка здійснює вимір, обробку і передачу фінансової інформації про господарюючий суб'єкт» [1, с. 12]. Базуючись на первинних документах, реальному механізмі обліку та обробки даних, він є єдиною інформаційною базою для будь-якого виду обліку, у якому виникає потреба [2, с. 24]. Тому, проводячи реформування бухгалтерського обліку, наближаючи його до міжнародних стандартів, не слід протиставляти йому облік для цілей оподаткування. Необхідна розробка системи податкового обліку як трансформації даних бухгалтерського обліку у дані, придатні для податкових цілей.

Що стосується взаємозв'язку систем бухгалтерського обліку і оподаткування, то вчені та практики умовно можуть бути розділені на тих, хто згоден з веденням окремого, самостійного податкового обліку, і тих, хто таку модель не визнає. Проблема створення концепції взаємозв'язку системи бухгалтерського обліку та оподаткування полягає не просто у визначенні співвідношення бухгалтерського і податкового обліку, а в реальному значенні двох видів обліку для забезпечення діяльності підприємства. Спробуємо визначити наслідки ведення можливих систем обліку для підприємства.

Повна самостійність податкового обліку є дуже сумнівною. Навіть добре продуманий механізм, що забезпечує зіставність бухгалтерського і оподаткованого прибутку, в умовах самостійного, відокремленого податкового обліку, не є життєздатним. При використанні такого механізму на практиці відбувається його спрощення, втрачається його сенс, або цей механізм не використовується зовсім, що буде порушенням вимог законодавства. Тому на практиці став широко використовуватись особливий характер взаємозв'язку податкового і бухгалтерського обліку, який передбачає, що обов'язок платника податку вести податковий облік виникає тільки тоді, коли дані бухгалтерського обліку недостатньо.

Розбіжності між показниками бухгалтерського і податкового прибутку об'єктивні, вони існують в облікових системах всіх країн. Однак ведення податкового обліку, який відокремлений

від бухгалтерського, провокує значне ускладнення системи обліку на підприємствах, веде до втрати раціональності бухгалтерських процедур і збільшення витрат. При цьому, як свідчить практика, єдина функція, яку виконує податковий облік – контрольна.

Важливо зауважити, що податкова політика держави не може будуватись винятково на пріоритеті контрольної функції, попри всю її важливість над іншими функціями, які покладені на систему оподаткування. Таке суто фіскальне розуміння сутності оподаткування призвело до формування думки, що метою складання бухгалтерської звітності є підготовка даних для податкових органів.

Але ж основним завданням бухгалтерської звітності є достовірне відображення фінансових результатів діяльності підприємства, його майнового стану. Підміна завдань бухгалтерського обліку може потягти відмову від його ведення відповідно до правил, встановлених П(С)БО, що є неприпустимим.

Саме дотримання методології бухгалтерського обліку забезпечує достовірність та об'єктивність бухгалтерської інформації для всіх зацікавлених користувачів, і в першу чергу, акціонерів, учасників, засновників підприємства.

Формування оптимальної моделі співіснування і взаємодії систем бухгалтерського обліку і оподаткування не є можливим без подальшого реформування останньої. Однією з головних проблем податкового обліку є його відокремленість від інших гілок права. Відсутність серйозного юридичного опрацювання податкових норм призводить до того, що сучасне податкове законодавство є однією з найзаплутаніших галузей права.

Для всебічного розгляду проблеми взаємодії систем бухгалтерського обліку і оподаткування та визначення головної ролі бухгалтерського обліку у ній, доцільно сформулювати магістральні напрямки удосконалення чинної системи оподаткування.

Подальший розвиток системи оподаткування повинен

- забезпечувати збалансованість державних та приватних інтересів, що у свою чергу буде сприяти розвитку підприємництва та національного багатства країни;
- засновуватись на досконалій законодавчій базі, що не містить протиріч;
- сприяти збільшенню податкових надходжень у державний бюджет за умов справедливого оподаткування на основі створення правового режиму, що робить використання «темних» податкових схем збитковим.

При розробці діючого законодавства не пов-

ною мірою були враховані ті фактори, які визначають ефективність системи оподаткування:

- послаблення режимів оподаткування, яке знижує вірогідність ухилення від сплати податків, ведення судових податкових справ, що створює більш сприятливий інвестиційний клімат і спонукає до легалізації доходів;
- податкове законодавство, яке має бути зрозумілим платнику податку;
- попереджуючий характер податкових реформ; як правило, платники податку дізнаються про зміни у податковому законодавстві протягом звітного року, коли вже розміщено капітали, укладено контракти; втрати від таких змін позначаються не тільки на підприємствах, але й на податкових надходженнях у бюджет;
- реформування системи оподаткування, яке не може бути орієнтоване на одночасне вирішення всіх проблем фінансової системи держави; якщо внести у податкову систему високі фіскальні вимоги і паралельно поставити завдання стимулювання господарської діяльності, зростання індивідуальних доходів громадян, запобігання ухиленню від оподаткування, створення податкових пільг, підтримки вітчизняного товаровиробника та інші, то така система не виконає жодної з них.

Для того щоб створити оптимальну модель співіснування і взаємодії систем бухгалтерського обліку та оподаткування, остання має відповідати вимогам, які висувуються до будь-якої сучасної моделі податкової системи. Її основними показниками мають стати:

- чутливість до платоспроможності підприємств, здатність забезпечити необхідні темпи зростання виробництва та оновлення продукції;
- простота і доступність для сприйняття платниками податків;
- єдність всіх складових та узгодженість її елементів;
- нейтральність до всіх платників податків;
- стабільність (види податків, податкові ставки, порядок визначення податкових платежів мають тривалий час залишатися незмінними);
- здатність стимулювати потік іноземного капіталу у країну, а також здатність забезпечувати циркулювання капіталу всередині країни та надходження до більш пріоритетних галузей;
- чіткість у розподілі прав та обов'язків між державними органами, що здійснюють податкове та бухгалтерське адміністрування [3, с. 199].

Аналіз проблем бухгалтерського і податко-

вого обліку та побудови їх взаємовідносин дозволив прийти до висновку, що необхідна розробка національної концепції розвитку системи бухгалтерського і податкового обліку, яка має будуватись з огляду на наступні ключові принципи.

1. Єдність систем бухгалтерського обліку і оподаткування. Це не означає, що система бухгалтерського обліку має бути підкорена інтересам податкової політики. Навпаки, з метою створення системи обліку, що відповідає ринковій економіці, і формування відповідного інтересу з боку широкого кола користувачів звітності держава має виходити з пріоритету бухгалтерських правил, поступаючись у розумних межах інтересами оподаткування.

2. Збереження незалежності нормативно-методичної бази бухгалтерського обліку від податкового законодавства. Методика розрахунків податкових сум і документальне оформлення податкових відносин загалом мають відштовхуватись від основ класичного бухгалтерського обліку, а не навпаки. Пріоритет рекомендацій податкових органів над вимогами Міністерства фінансів України щодо організації та ведення обліку і звітності є неприпустимим.

3. Побудова моделі взаємовідносин бухгалтерського обліку і оподаткування потребує системності в процесі накопичення та узагальнення даних про податкові зобов'язання в обліку, а також їх відображення у звітності. В її основі має бути схема відображення даних на рахунках бухгалтерського обліку, яка, з одного боку, не порушувала б цілісність обліку, а з іншого – призводила до системного формування інформації, що необхідна для оподаткування. Це дозволило б реалізувати одну з основних задач включно із державою, даними, що є достатніми для подальшої обробки та інтерпретації в інтересах і цілях кожної з груп.

4. Узгодженість термінології систем бухгалтерського обліку та оподаткування. Подальший розвиток обліку та оподаткування, удосконалення взаємовідносин між ними багато в чому визначається зіставністю та однорідністю понятійного апарату вказаних систем. Гармонізація (узгодження) термінів та понять, що застосовуються цими системами, призведе до узгодження об'єктів обліку і, як наслідок, до ліквідації більшості протиріч, що існують між бухгалтерським обліком та оподаткуванням. При розробці термінів слід також враховувати тлумачення понять, що містяться у нормах цивільного права.

5. Економічна збалансованість інтересів платників податків і держави. Превалювання контрольної функції оподаткування над іншими функціями податкової системи неприпустиме,

так як веде до ігнорування державою інтересів суб'єктів господарювання.

6. Прозорість системи обліку. Наявна система податкового обліку не дозволяє оцінити вплив окремих елементів і статей доходів/витрат на величину відхилення оподаткованого прибутку від облікового. Неможливість встановити взаємозв'язок податкового та бухгалтерського прибутку не дозволяє сьогодні інвесторам (без докладних пояснень) оцінити вплив податкової складової на фінансовий результат діяльності підприємства. Більш того, без знання факторів, які впливають на величину податкової бази, визначаючи її відхилення від фінансового результату діяльності підприємства, неможливо проаналізувати чинну систему оподаткування та окреслити ті зміни, внесення яких вона потребує.

Податковий облік у сучасному його вигляді призвів до ускладнення обліку на підприємствах. Поява додаткових облікових процедур потребує від платника податків збільшення штату працівників, витрат на оплату праці, на аудит і консультації, на програмні продукти та їх доробку.

Таким чином, бухгалтерський облік, що має бути єдиною інформаційною базою, надає можливість формувати на цій базі будь-яку інформацію. І хоча бухгалтерський облік знаходиться на етапі реформування і приведення у відповідність до МСФЗ(7), тобто не є досконалим, і навіть вже прийняті норми його потребують доробки, основний тягар змін має бути покладений на податковий облік. Реформування податкового обліку має відбуватись з метою досягнення його послідовності та зіставності з нормами бухгалтерського обліку.

Висновки. Проведене дослідження дозволило встановити, що відокремлення податкового обліку веде до втрати системою бухгалтерського обліку своєї теоретичної, методологічної, наукової самостійності, до втрати його значущості для численних користувачів звітної інформації.

Оптимальною системою взаємодії бухгалтерського обліку і оподаткування прибутку має стати система коригування даних бухгалтерського обліку для цілей оподаткування, при цьому використання такої системи потребує внесення відповідних змін у податкове законодавство, уніфікації понятійного апарату.

Гармонізація взаємовідносин бухгалтерського обліку і оподаткування дозволить усунути протиріччя між ними, що збереже цілісність бухгалтерського обліку і надасть можливість задовольнити інтереси всіх груп користувачів, що отримують інформацію про діяльність підприємства.

Пропозиції щодо гармонізації двох систем

дозволять створити систему обліку цілісною, зрозумілою і логічною, а укладання інформації для оподаткування прибутку – простим і мінімально необхідним чинником для складання податкової звітності.

Така структура взаємодії систем бухгалтерського обліку і оподаткування дозволить зменшити трудові, часові та фінансові витрати підприємств на ведення обліку. Але будь-яка система взаємодії бухгалтерського обліку і оподаткування, що буде сформована, має бути продуманою та повністю вивіреною до свого прийняття.

ЛІТЕРАТУРА

1. Голов С. Система глобального бухгалтерського обліку / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 3. – С. 3–12.
2. Свідерській Є. Удосконалення методики бухгалтерського обліку податку на прибуток згідно з Податковим кодексом України / Є. Свідерський, Д. Свідерський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 3. – С. 3–7.
3. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?code=996-14>.

НАШИ АВТОРЫ

Абдулгасис Венера Сеяровна – кандидат экономических наук, старший преподаватель кафедры экономической теории и международной экономики Республиканского высшего учебного заведения «Крымский инженерно-педагогический университет», г. Симферополь

Абдуллаев Азиз Рефатович – соискатель кафедры учета и аудита Республиканского высшего учебного заведения «Крымский инженерно-педагогический университет», г. Симферополь

Абдуллаев Раит Алядинович – доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой учета и аудита Республиканского высшего учебного заведения «Крымский инженерно-педагогический университет», г. Симферополь

Абляева Айше Сеитовна – преподаватель кафедры экономической теории и международной экономики Республиканского высшего учебного заведения «Крымский инженерно-педагогический университет», г. Симферополь

Адаманова Зейнеб Османовна – доктор экономических наук, доцент, заведующая кафедрой экономической теории и международной экономики Республиканского высшего учебного заведения «Крымский инженерно-педагогический университет», г. Симферополь

Аджимет Гульнара Халидовна – кандидат экономических наук, доцент кафедры экономической теории и международной экономики Республиканского высшего учебного заведения «Крымский инженерно-педагогический университет», г. Симферополь

Билялова Эльмира Исметовна – магистрант кафедры учета и аудита Республиканского высшего учебного заведения «Крымский инженерно-педагогический университет», г. Симферополь

Бобырева Елена Владимировна – кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры менеджмента Крымского экономического института Государственного высшего учебного заведения «Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетьмана», г. Симферополь

Бычкова Елена Васильевна – аспирант кафедры бухгалтерского учета и аудита Государственного высшего учебного заведения «Донецкий национальный технический университет», г. Донецк

Гвасалия Диана Соломоновна – аспирант кафедры финансов Донецкого национального университета экономики и торговли имени Михаила Туган-Барановского, г. Донецк

Горина Анна Александровна – кандидат экономических наук, доцент кафедры международной экономики Донецкого национального университета экономики и торговли имени Михаила Туган-Барановского, г. Донецк

Каджаметова Тамила Наримановна – кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры учета и аудита Республиканского высшего учебного заведения «Крымский инженерно-педагогический университет», г. Симферополь

Кальченко Тимур Валерьевич – доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры международного менеджмента Государственного высшего учебного заведения «Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетьмана», г. Киев

Кислицина Ольга Владимировна – кандидат экономических наук, доцент кафедры международной экономики Донецкого национального университета экономики и торговли имени Михаила Туган-Барановского, г. Донецк

Кривенко Валентина Сергеевна – соискатель кафедры экономической теории Крымского экономического института Государственного высшего учебного заведения «Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетьмана», г. Симферополь

Лукьяненко Екатерина Сергеевна – аспирант кафедры финансов Донецкого национального университета экономики и торговли имени Михаила Туган-Барановского, г. Донецк

Мифаева Зарема Джаферовна – магистрант кафедры учета и аудита Республиканского высшего учебного заведения «Крымский инженерно-педагогический университет», г. Симферополь

Москалева Юлия Петровна – кандидат физико-математических наук, доцент кафедры информационно-компьютерных технологий Республиканского высшего учебного заведения «Крымский инженерно-педагогический университет», г. Симферополь

Сейдаметова Зарема Сейдалиевна – доктор педагогических наук, профессор, заведующий кафедрой информационно-компьютерных технологий Республиканского высшего учебного заведения «Крымский инженерно-педагогический университет», г. Симферополь

Сейдаметова Лейля Дияверовна – кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры учета и аудита Республиканского высшего учебного заведения «Крымский инженерно-педагогический университет», г. Симферополь

Стефаненко Маргарита Николаевна – доктор экономических наук, доцент, профессор кафедры учета и аудита Республиканского высшего учебного заведения «Крымский инженерно-педагогический университет», г. Симферополь

Сухтаева Азизе Мидатовна – кандидат физико-математических наук, доцент кафедры математики Республиканского высшего учебного заведения «Крымский инженерно-педагогический университет», г. Симферополь

Темненко Валерий Анатольевич – кандидат физико-математических наук, доцент, доцент кафедры прикладной математики Таврического национального университета им. В. И. Вернадского, г. Симферополь

Филенко Алла Сергеевна – соискатель кафедры учета и аудита Республиканского высшего учебного заведения «Крымский инженерно-педагогический университет», г. Симферополь

Хаирова Эльнара Аккиевна – преподаватель кафедры экономической теории и международной экономики Республиканского высшего учебного заведения «Крымский инженерно-педагогический университет», г. Симферополь

Цивина Маргарита Сергеевна – аспирант кафедры международного менеджмента Государственного высшего учебного заведения «Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетьмана», г. Киев

Чепурко Виктор Васильевич – доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой финансов Крымского экономического института Государственного высшего учебного заведения «Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетьмана», г. Симферополь

Чертков Сергей Иванович – ассистент кафедры международной экономики Донецкого национального университета экономики и торговли имени Михаила Туган-Барановского, г. Донецк

Шамилев Тимур Мидатович – кандидат физико-математических наук, доцент, доцент кафедры математики Республиканского высшего учебного заведения «Крымский инженерно-педагогический университет», г. Симферополь

Юга Илья Петрович – соискатель кафедры учета и аудита Республиканского высшего учебного заведения «Крымский инженерно-педагогический университет», г. Симферополь

НАУКОВЕ ВИДАННЯ

*ВЧЕНІ ЗАПИСКИ КРИМСЬКОГО ІНЖЕНЕРНО-
ПЕДАГОГІЧНОГО УНІВЕРСИТЕТУ*

Випуск 37

Економічні науки

(Мовою оригіналу)

Заступник головного редактора Абдуллаєв Р. А.
Відповідальні за випуск Фазилова А. Р., Аджимет Г.Х.
Верстка Халілаєва С. Н., Ібрагімова Е. Е., Ібрагімова А. В.

Підписано до друку 24.12.2012 р. Формат 60×84¹/₈.
Папір офсетний. Гарнітура Times New Roman.
Обл.-вид. друк. арк. 11,65. Об'єм 13,75 друк. арк.
Тираж 100 прим.

Підготовлено до друку та віддруковано
у редакційно-видавничому відділі Науково-інформаційного центру
Республіканського вищого навчального закладу «Кримський інженерно-педагогічний університет»
95015, м. Сімферополь, вул. Севастопольська, пров. Учбовий, 8