

- залучення на взаємовигідній основі до розв'язання пріоритетних проблем розвитку території та громади всіх доступних ресурсів – муніципальних, державних, приватних;

- демократичність, залучення громадськості й підприємців до підготовки стратегічних рішень, тісна співпраця з приватним сектором;

- відкритість, прозорість та гласність процесу планування, узгодження проектів ключових рішень з громадськістю.

1. Статистичний щорічник України за 2004 рік.
2. *И.А. Блак.* Инвестиционный менеджмент. – Киев: МП «Итем»ЛТД, 1995. – 448с.
3. *Я. Варда, В. Косовський.* «Острови надій: розробка стратегій локального розвитку». – Івано-Франківськ: «Нова Зоря», 2003. – 312 с.
4. www.czechinvest.org

Article expose mikro-factors of investment climate for economic development of region.

Пилипів Н.І.

ПРОБЛЕМИ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВ ПО ТРАНСПОРТУВАННЮ ГАЗУ

В статті запропоновано способи розв'язання проблем формування облікової політики підприємств по транспортуванню газу з метою оптимізації для потреб управління.

Ключові слова: облікова політика, правила і способи здійснення господарських операцій, національні стандарти бухгалтерського обліку.

I. Вступ. Досліджуючи актуальні проблеми теорії та практики бухгалтерського обліку, що стосуються розкриття його місця і ролі в сучасній системі управління виробничо-комерційною діяльністю, заслуговує на увагу вироблення ефективної управлінської стратегії та її інформаційного забезпечення для підприємств по транспортуванню газу. Однією із складових організації бухгалтерського обліку щодо впливу на управлінські рішення є облікова політика. Як категорія вона набула поширення в результаті формування ринкової економіки, розвитку різних форм власності, наявності права вибору підприємств в цій сфері.

Світовий досвід свідчить, що визначення облікової політики зводиться до обраної підприємством сукупності принципів і правил, які регламентують методичні і організаційні основи ведення бухгалтерського обліку на підприємстві в умовах діючої нормативної бази, як сукупності способів ведення бухгалтерського обліку, обраних підприємством відповідно до умов господарювання.

Метою облікової політики є створення інформаційної системи на певний проміжок часу з урахуванням діючого законодавства

та інших факторів для забезпечення складання та подання фінансової та податкової звітності. Це передбачає одержання достовірної інформації про фінансово-майновий стан підприємства, результат його діяльності, яка є необхідна як для зовнішніх, так і для внутрішніх користувачів.

Питання вибору та формування облікової політики розглядається в роботах Р.А. Алборова, А.С. Банаєва, Л.З. Шнейдман, П.С. Безруких, Н.П. Кандракова, В.Ф. Палія, Н.Н. Гончарової, С.А. Ніколаєвої, Л.В. Нападовської, В.В. Сопка та інших.

Всі автори наукових праць досліджуючи питання змісту та основи формування облікової політики, вказують на її необхідність в двох таких випадках:

- по-перше, коли законодавчими актами передбачено декілька варіантів, способів бухгалтерського обліку, тоді підприємство вибирає один із них;

- по-друге, коли законодавство не передбачає регламентоване відображення в бухгалтерському обліку тих чи інших операцій і дій, тоді підприємство розробляє це самостійно.

В зв'язку з цим актуальним є дослідження проблеми оптимізації облікової політики з метою поліпшення фінансового стану газотранспортних підприємств.

II. Постановка завдання. Мета даної статті-сформулювати чіткі критерії, які передбачають формування облікової політики підприємств по транспортуванню газу для потреб управління.

III. Результати. Поняття і суть облікової політики тісно пов'язані із діючим законо-

давством, яке зазнає постійних змін. Необхідно звернути увагу, що грамотне обґрунтування того чи іншого положення, варіанту облікової політики залежить, по-перше, від знань діючої нормативної бази, а по-друге, від можливостей її творчого застосування.

Облікова політика являє собою нове явище у вітчизняній обліковій практиці, терміни і досвід реалізації якого у життя ще відносно незначні. Вивчаючи нормативну базу, аналізуючи практичний досвід роботи різних підприємств в умовах розвитку ринкових відносин, необхідно вчитись самостійно приймати рішення, вміти всесторонньо їх обґрунтувати.

Як і любе нове явище, облікова політика не обходиться без усяких проблем. Практика застосування облікової політики уже сьогодні показала наявність двох груп питань, які виникають при її реалізації.

Для вирішення першої групи питань можна знайти обґрунтування в нормативній базі. Вона є достатньо об'єктивною, якщо не приймати до уваги нерідко суперечливий характер діючих законів та інструкцій.

Для вирішення другої групи питань відсутнім є чітке обґрунтування і вирішення питань в нормативних документах. Тому, керівники підприємств і бухгалтери, керуючись економічною логікою і здоровим глуздом часто ризикують, так як в цій області прийняття рішень діє сильний суб'єктивний фактор і захистити своє рішення перед перевіряючим органом стає досить складно.

Єдиний висновок очевидність якого безперечна: необхідним є забезпечення такої технології складання нормативних і законодавчих документів, яка б не штовхала підприємства на пошук відповіді на питання, яке законодавство в даному конкретному випадку «краще порушувати»?

Якщо говорити про способи ведення бухгалтерського обліку – або про нові, або про ведення варіантності по відношенню до традиційних, або про відміну старих, – то вони повинні затверджуватись і публікуватись із значним випередженням, для того, щоб підприємства мали технічну можливість щонебудь змінити і час на обдумування нововведень. В ідеалі такі зміни повинні вводиться дійсно з початку наступного року, і тоді не буде протиріч між юридичним і економічним змістом.

В звітному періоді можуть суттєво змінюватись умови господарювання, хоча ні якісних характеристик суттєвості по відношенню до умов господарювання, ні поняття, що таке умови господарювання не встановлено.

Не слід забувати також про податкові наслідки того чи іншого рішення, хоча, здавалось би податкове законодавство не повинно мати прямого відношення до змісту облікової політики як сукупності способів бухгалтерського обліку.

Також виникає питання про законодавче регулювання правомірності внесення змін в облікову політику на протязі року в тих випадках коли підприємство об'єктивно не може передбачити змін своїх умов господарювання наперед, або управляти ними і пристосувати такі зміни до початку наступного звітного року.

Для того, щоб не допустити елементарних помилок необхідним є наявність достатніх знань законодавства про діючі на момент обґрунтування вибору облікової політики способи бухгалтерського обліку.

Таким чином, в наказі про облікову політику підприємства можуть знаходити відображення такі два види, дві групи способів бухгалтерського обліку:

- способи, які уже відомі і відображаються у нормативних актах бухгалтерського обліку України, проте вони є варіантними по своєму характеру;
 - способи, які підприємство розробило самостійно, у зв'язку з відсутністю таких в нормативних актах, керуючись при цьому загальними методологічними підходами;
- На нашу думку в наказі про облікову політику повинні бути присутніми наступні питання, які стосуються формування витрат:
- порядок нарахування зносу (амортизації) по основних засобах і нематеріальних активах;
 - порядок обліку і нарахування зносу МШП;
 - порядок відображення в обліку придбання і заготівлі матеріалів;
 - варіанти обліку затрат на виробництво, калькулювання собівартості формування фінансового результату;
 - спосіб розподілу непрямих витрат між об'єктами калькулювання;
 - порядок обліку фінансування ремонту основних засобів;

- варіант обліку випущеної продукції (виконаних робіт, наданих послуг тощо).

Таких проблемних ситуацій і питань накопичується дуже багато. Їх треба аналізувати, узагальнювати, приводити у відповідність з діючим законодавством, в окремих випадках міняти, якщо це можливо, ті або інші положення нормативних документів. Така задача стає особливо актуальною в зв'язку із проведенням робіт по впровадженню системи національних стандартів по бухгалтерському обліку практику господарюючих суб'єктів.

В текстах різних стандартів бухгалтерського обліку, так чи інакше вирішується багато питань, які пов'язані з методичними і організаційно-технічними аспектами облікової політики. Проведення аналізу текстів стандартів, на наш думку, дає можливість:

- по-перше, узагальнити і уважно проаналізувати хоча і невеликий, проте дуже цінний досвід застосування на практиці облікової політики газотранспортних підприємств в розрізі всіх її основних складових;

- по-друге, по кожному конкретному пункту методичного змісту облікової політики проаналізувати його взаємодію з діючим в даний час на території України податковим законодавством і розробити підходи необхідної гармонізації.

Такий аналіз дозволить накреслити шляхи реального практичного застосування одних положень облікової політики, побачити недостатність на даний момент других та перспективність третіх.

В період розвитку ринкових відносин буде постійно мінятися система законодавчого регулювання бухгалтерського обліку в Україні включаючи прощ його стандартизації. В зв'язку з тим, необхідно звернути увагу бухгалтерів, керівників підприємств, аудиторів та інших зацікавлених суб'єктів на необхідність ще більш уважного відношення до вивчення змін нормативної бази, термінів змін, а також ступеня обов'язковості застосування тих або інших положень діючих нормативних документів.

Облікова політика може і повинна грати роль інструмента, який забезпечує перехід від системи жорсткої регламентації обліку до системи змішаного регулювання, яка має в наявності такий спосіб забезпечення достовірної фінансової інформації як професійні

судження. Це означає – надання можливості підприємствам самостійно регулювати способи бухгалтерського обліку (здійснювати розробку окремих елементів методології обліку), ґрунтовно відстоювати свою позицію посилаючись на відповідні аргументи, виходячи із змісту загальних методологічних принципів бухгалтерського обліку. Це визначає особливо важливе значення облікової політики для методології бухгалтерського обліку в період розвитку ринкових відносин.

Діючі нормативні документи по бухгалтерському обліку дають можливість пошуку рішень виходу із нестандартних ситуацій, способи відображення яких в даний час в системі нормативного регулювання бухгалтерського обліку є відсутніми.

Дуже часто при пошуку відповідей в нестандартних ситуаціях необхідно керуватись вимогами пріоритету змісту перед формулою, у відповідності з якою підприємство повинно керуватись економічним змістом явища, а не тільки його юридичною формою. Виконання цієї вимоги є дуже важливим ще й тому, що дуже часто практика фінансово-господарської діяльності підприємства виходить за рамки встановленої на даний момент юридичної форми.

Оскільки на даний час в Україні є відсутньою концепція співвідношення юридичної форми і економічного змісту то дуже часто при розгляді нестандартних ситуацій, в тому числі і області функціонування податкового права, переважає саме юридична форма від їх змісту.

На мою думку, в системі внутрішньої документації підприємства у випадку відсутності спеціальної регламентації нормативних документах по бухгалтерському обліку, повинно бути оформлено право щодо одержання економічних вигод в майбутніх періодах (капіталізація затрат) як елемент методики облікової політики, тобто спосіб бухгалтерського обліку, який розробляється підприємствами самостійно.

Заслугує на увагу те, що підприємствам надано право самостійного встановлення ліміту вартості по відношенню до матеріальних (основних засобів), для того щоб всі види майна нижче визначеного ліміту не підлягали обліку в складі необоротних активів і відповідно не відображались в першому розділі бухгалтерського балансу. Такий ліміт

можна встановлювати на підприємстві наказом по обліковій політиці. Усі операції по використанню ресурсів вартістю нижче встановленого підприємством ліміту (границі значимості або суттєвості) можуть капіталізуватися на балансі, або в якості оборотних активів, або розглядатися в якості поточних затрат. Також в якості можливого варіанту відображення в обліку затрат на об'єкти, які по своїй юридичній природі відносяться до категорії прав, проте мають термін використання на підприємстві менше року, або їх вартість настільки незначна, що втрачає зміст їх капіталізація в складі необоротних активів з точки зору достовірності інформації про майновий стан підприємства можна було б запропонувати використання такого субрахунку як «Малоцінні та швидкоамортизуючі активи». На цьому рахунку можна було б рекомендувати відкрити додаткові субрахунки з такими назвами: «Малоцінні та швидкозношуючі предмети», «Малоцінні та швидкоамортизуючі нематеріальні активи».

Виходячи із змісту П(с)БО 8 «Нематеріальні активи» в складі нематеріальних активів можуть враховуватись тільки ті права які належать підприємству. Права виникають у підприємства в результаті заключення визначених цивільно-правових договорів, таких наприклад як авторський. Договір купівлі-продажу не служить основою для виникнення у підприємства прав, оскільки об'єктом даного договору являються не майнові права, а речі. Виходячи із цієї логіки матеріальні цінності, які надходять по договорах купівлі-продажу, повинні оприбутковуватись на рахунках товарно-матеріальних цінностей (10 «Основні засоби», 20 «Виробничі запаси» тощо).

Це характеризує відображення в теорії і в практиці пріоритету юридичної форма над економічним змістом, який ,на наш погляд ,не завжди себе оправдовує. Так економічно неправомірно відносити наприклад до основних засобів активи, тільки тому, що вони придбані по договору купівлі-продажу. В основу віднесення майна до тої чи іншої категорії в бухгалтерському обліку повинно бути покладено його економічний зміст і мета у відповідності з якою таке майно було придбане. Основні орієнтири і принципи класифікації майна по категоріях повинні бути визначені нормативними актами Украї-

ни, проте кінцеве рішення по обліку того чи іншого виду майна ,в складі тої чи іншої групи, повинно прийматися професіоналом-спеціалістом, бухгалтером підприємства на місці.

На основі вищенаведеного, автором пропонується розв'язання проблем формування облікової політики підприємств по транспортуванню газу наступним чином:

1) скорочення до мінімуму варіантів ведення бухгалтерського обліку, які запропоновані законодавчим актом;

2) самостійно розробляти методика бухгалтерського обліку конкретних господарських операцій і дій у тих випадках коли вони не регулюються законодавством.

Це означає реалізацію системного підходу з метою максимальної оптимізації. При цьому облікова політика підприємства повинна забезпечувати:

- повноту відображення в бухгалтерському обліку всіх фактів господарської діяльності;

- рівність даних аналітичного обліку оборотам і залишкам по рахунках синтетичного обліку на перше число кожного місяця, а також показників бухгалтерської звітності даним синтетичного і аналітичного обліку (вимога відсутності протиріч);

- відображення в бухгалтерському обліку фактів господарської діяльності виходячи не тільки з їх правової норми, але і з економічного змісту фактів і умов господарювання (вимога пріоритету змісту над формою);

- раціональне і економне ведення бухгалтерського обліку виходячи із умов господарської діяльності і масштабів діяльності підприємств (вимога раціональності) тощо.

IV. Висновки. На мою думку, доцільно розглядати облікову політику підприємств по транспортуванню газу з двох сторін. З одного боку, як сукупність прийомів і методів, за допомогою яких здійснюється керівництво бухгалтерським обліком в Україні відповідними законодавчими та виконавчими органами влади, а з другого – як сукупність конкретних методів і способів організації та форм ведення бухгалтерського обліку, які прийняті на підприємстві на підставі загальних правил з урахуванням особливостей його діяльності.

Таким чином, облікова політика підприємства як сукупність правил реалізації мето-

ду бухгалтерського обліку повинна забезпечити максимальний ефекти від ведення обліку. При цьому під ефектом розуміють своєчасне формування фінансової і управлінської інформації, її достовірність, об'єктивність, доступність і корисність для управлінських рішень та широкого кола користувачів.

При проведенні дослідження виникає питання, які причини проведення облікової політики. По-перше облікова політика – лише один із джерел даних для зацікавлених користувачів. По-друге, очевидним є те, що облікова політика не може бути обмежена застосуванням методів оцінок, правил і форм надання даних через економічні і соціальні наслідки, які відносяться до альтернативних рішень. Тому було б неправильно стверджувати, що економічні наслідки повинні визначати облікову політику, проте необхідно визнати, що бухгалтерські нормативи необхідні для її пізнання і формування стандартів. По-третє, не може бути обмежень для яких-небудь груп користувачів, наприклад,

апарату правління, бухгалтерів, користувачів, приватних осіб.

1. Алборов Р.А. Выбор учетной политики предприятия. Принципы и практические рекомендации. – М.: АО «ДИС», 1995. – 80 с.

2. Банасва А.С. Шнейдман Л.З. Учетная политика предприятия. – М.: Бухгалтерський учт, 1994. – 112 с.

3. Безруких П.С., Кашиев А.Н., Комиссарова И.П. Учёт затрат и калькулирование себестоимости в промышленности (Вопросы теории, методологии и организации). – М.: Финансы и статистика, 1989. – 223 с.

4. Гончарова Н.Н. Проблемы становления учетной политики предприятия в условиях реформирования бухгалтерского учета // Региональні перспективи. – 2001. – № 2–3. – С. 66–68.

5. Нападовська Л. Облік у системі управління підприємствами // Економіка України. – 1999. – № 9. – С. 44–52.

6. Сопко В., Гуцайлюк З., Щирба М., Белько М. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. – Тернопіль: Астон, 2005. – 496 с.

This article offers ways to solve the lack of accounting strategies in transportation of gas with the goal of optimizing the needed resources.

Василюк М.М., Заграй Ю.Я.

ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ ТА ВНУТРІШНІЙ АУДИТ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

В статті розглянуто основні аспекти внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту. Наведено завдання внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту їх роль і місце в системі управління підприємством.

Ключові слова: внутрішній контроль, внутрішній аудит, система управління підприємством.

І. Вступ. З прийняттям Закону України “Про аудиторську діяльність” в квітні 1993р., термін “аудит” впевнено ввійшов в свідомість громадян, як визначення незалежного фінансового контролю суб'єктів господарської діяльності. Сьогодні в Україні вже не залишилося людей, які б не чули слова “аудит” у всіх його реальних і нереальних іпостасях. Однак, розвиток ринкових відносин, інтеграція економіки України у світову економіку, доступ до інформації та законодавчої бази інших країн, призвів до неадекватного сприйняття та використання в сфері управління підпри-

ємством різних термінів, які чітко зрозумілі в країнах Заходу. До таких термінів безумовно можна віднести і термін “аудит”.

З перших кроків свого існування в Україні на початку 90-х років минулого століття і до сьогоднішніх днів, якого тільки аудиту не було в нашій державі – це і податковий, і камеральний, і зовнішній, внутрішній, енергоаудит, екологічний аудит, аудит ефективності проектів, аудит господарської діяльності та інші. Поряд з тим, в державі й надалі існує ревізія, документальні перевірки, контрольні перевірки, які проводять працівники таких контролюючих органів як податкова інспекція, контрольньо-ревізійне управління, прокуратура, служба безпеки України, міліція та інші. Але, переживши з 1993р. злети і падіння, аудит поступово завойовує власну нішу в сфері фінансового контролю сучасного підприємництва в досить твердій конкуренції з фіскальним контролем у всіх його проявах. Слід зазначити, що в країнах з розвинутою ринковою економікою аудит розмежовуєть-