

ЖИТОМИРСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ ТЕХНОЛОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

ПАРХОМЧУК ОЛЬГА ОЛЕКСІЇВНА

УДК 657.1:658.155.4(043.3)

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК І КОНТРОЛЬ ОПЕРАЦІЙ
З РЕЗЕРВАМИ ПІДПРИЄМСТВА**

Спеціальність 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит
(за видами економічної діяльності)

АВТОРЕФЕРАТ

дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Житомир – 2011

Дисертацією є рукопис.

Роботу виконано на кафедрі бухгалтерського обліку в Житомирському державному технологічному університеті Міністерства освіти і науки, молоді та спорту України

Науковий керівник: кандидат економічних наук, доцент
Петренко Наталія Іванівна,
Житомирський державний технологічний університет
доцент кафедри господарського і фінансового контролю

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, професор
Цаль-Цалко Юзеф Сигізмундович,
Житомирський національний агроекологічний університет
проректор з навчальної роботи,
завідувач кафедри бухгалтерського обліку

кандидат економічних наук, доцент
Козлова Марія Олегівна,
Житомирський державний технологічний університет
доцент кафедри фундаментальних економічних дисциплін

Захист відбудеться “28” жовтня 2011 р. о 14⁰⁰ годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 14.052.01 у Житомирському державному технологічному університеті за адресою: 10005, м. Житомир, вул. Черняховського, 103, ауд. 233.

З дисертацією можна ознайомитися у бібліотеці Житомирського державного технологічного університету за адресою: 10005, м. Житомир, вул. Черняховського, 103.

Автореферат розісланий “23” вересня 2011 р.

Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради, д.е.н., проф.

І.В. Замула

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Невизначеність і високий ступінь ризику у сучасній економіці спричиняють необхідність формування підприємствами резервів, які створюються для забезпечення стабільності та ефективності функціонування, є захисним механізмом нейтралізації господарських ризиків. Однак на практиці увага суб'єктів господарювання до облікових резервів як дієвого інструменту стабілізації діяльності є послабленою. Існуючі методики бухгалтерського обліку порядку формування та використання резервів є недосконалими. Враховуючи те, що з кожним роком в Україні зростає кількість збиткових підприємств (у 2008 році – 38,7 %; 2009 році – 41,1 %; 2010 році – 46,3 % від загальної кількості підприємств за видами економічної діяльності), все більш значимим стає використання резервів як засобу впливу на фінансовий результат і забезпечення відповідності доходів і витрат суб'єкта господарювання в умовах поступової інтеграції України у світову економіку.

З метою активізації практики формування резервів на підприємствах України набуває актуальності розробка наукових підходів і рекомендацій щодо удосконалення теоретико-методичних засад бухгалтерського обліку та контролю операцій з резервами підприємств.

Дискусійні та проблемні моменти організації та методики обліку і контролю операцій з резервами підприємств характеризуються невисоким ступенем висвітлення у наукових джерелах і за останні роки набувають все більшої актуальності. Питання бухгалтерського обліку операцій з резервами та облікові резерви як елемент резервної системи підприємства досліджували радянські вчені М.О. Блатов, Н.Р. Вейцман, Я.М. Гальперін, А.І. Лозинський, О.П. Рудановський, С.А. Щенков; сучасні українські вчені та науковці Н.Г. Богатко, Ю.А. Верига, Р.Є. Грачова, Д.О. Грицишен, С.М. Дячек, І.М. Вигівська, О.Д. Дмитриченко, І.Г. Кириченко, М.О. Козлова, Я.Д. Крупка, І.В. Орлов, В.М. Пархоменко, В.С. Терещенко, М.М. Орищенко, Ю.С. Цаль-Цалко, І.Й. Яремко; російські вчені І.М. Агеєв, О.В. Алексєєва, О.В. Аніщенко, І.В. Березкін, Н.М. Бібнев, Н.Г. Волков, Л.Т. Гіляровська, В.Г. Дорогостайський, М.Ю. Медведєв, Л.А. Мельникова, В.В. Нарезний, Н.Г. Новічкова, В.Ф. Палій, С.В. Романова, Д.І. Понокова, С.В. Романов, І.Б. Русієва, О.В. Рядов, Я.В. Соколов, Л.В. Сотнікова, В.І. Ткач, С.А. Чещев; вчені інших країн світу Т. Арнольд, Дж. Барт, Дж. Беннетт, Й. Бетге, А.К. Гупта, П. Колієр, С. Кроукамп, С. Робертсон та інші.

Зважаючи на одержані результати та не применшуючи важливе значення вже проведених досліджень, слід зазначити, що понятійно-термінологічний апарат резервування досі неусталений, у методичних підходах до формування та використання резервів серед вчених немає спільної думки, наразі потребує виокремлення ознака суб'єктної залежності фактів господарського життя (в т.ч. для резервів), вимагають уточнення класифікація резервів та облікових резервів, методика контролю операцій з резервами, порядок розкриття інформації про резерви у бухгалтерській звітності.

Необхідність розв'язання визначених проблемних питань зумовлює цільову спрямованість дисертації та актуальність дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертація виконана відповідно до плану науково-дослідницьких робіт Житомирського державного технологічного університету за темою № 328 “Розвиток методології бухгалтерського обліку та економічного аналізу в умовах становлення соціально орієнтованої ринкової економіки України” (номер державної реєстрації 0109U008166); автором розроблено ряд пропозицій щодо вирішення комплексу питань, пов'язаних з удосконаленням бухгалтерського обліку та контролю операцій з резервами підприємства.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є наукове обґрунтування теоретико-методичних положень та розробка практичних рекомендацій з удосконалення бухгалтерського обліку і контролю операцій з формування та використання резервів підприємств.

Для досягнення мети в роботі поставлено до вирішення такі *завдання*:

- проаналізувати концептуальні підходи до економічного змісту та облікового трактування поняття “резерв” і розкрити специфіку поняття “обліковий резерв” з метою ідентифікації резервів як об'єктів бухгалтерського обліку;
- розробити науково обґрунтовану класифікацію резервів та облікових резервів для потреб бухгалтерського обліку і контролю на основі критичного аналізу існуючих класифікацій для конкретизації методичних підходів облікового відображення резервів;
- розглянути формування облікових резервів у контексті застосування облікового консерватизму задля окреслення ступеню повноти реалізації підприємством його політики резервування;
- уточнити сутність та структурну будову резервної системи підприємства для можливості підтвердження основної гіпотези дослідження;
- визначити специфіку документування операцій, пов'язаних з формуванням та використанням облікових резервів підприємства як основу розробки теоретичного підходу до трансформації призначення первинного бухгалтерського документу для групи суб'єкто-залежних фактів господарського життя;
- здійснити критичний аналіз організаційно-правових і методичних підходів до облікового відображення операцій з формування і використання резервів задля конкретизації шляхів удосконалення вказаних підходів;
- розглянути теоретичні засади та проаналізувати існуюче організаційно-методичне забезпечення аудиту операцій з резервами для визначення шляхів його удосконалення.

Гіпотеза дослідження полягає в припущенні, що облікові резерви як складова резервної системи підприємства можуть виступати надійним інструментом захисту підприємства від господарських ризиків в умовах сучасного високоризикового бізнес-середовища.

Об'єктом дослідження є господарські операції підприємства, пов'язані із формуванням і використанням резервів як дієвого інструменту стабілізації діяльності суб'єктів господарювання в умовах невизначеності та ризику.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних та організаційно-методичних аспектів бухгалтерського обліку та контролю операцій з формування і використання резервів підприємства.

Методи дослідження. В ході дослідження застосовано загальнонаукові та спеціальні методи та прийоми пізнання. При дослідженні методологічних і організаційних аспектів обліку і контролю операцій з резервами використано наступні методи: індукцію та дедукцію, аналіз і синтез, узагальнення (для визначення стану дослідження тематики вітчизняними та зарубіжними вченими; з'ясування та уточнення економічної сутності резервів, зокрема облікових); методи групування, порівняння (при виявленні відмінностей між різними видами резервів та для удосконалення класифікації резервів; для порівняння вітчизняної та зарубіжної практики облікового резервування; при аналізі концептуальних підходів до тлумачення поняття “резервна система”, в процесі дослідження особливостей правового регулювання резервів підприємства). Методи аналогії, діалектичний метод та системний підхід використовувалися для удосконалення облікового відображення операцій із формування та використання резервів як компонентів резервної системи підприємства. Метод логіко-графічного структурування застосовано для графічного представлення взаємозв'язку основних понять. Для удосконалення теоретичних засад та розробки організаційно-методичних положень системи зовнішнього контролю використано діалектичний метод пізнання, спостереження та порівняння.

Теоретико-емпіричною та інформаційною основою дослідження виступають наукові праці вітчизняних і зарубіжних вчених; матеріали конференцій з теоретико-методичних, організаційних та практичних питань резервування, офіційні статистичні матеріали, законодавчі та нормативно-правові документи, які регулюють питання відображення в обліку операцій з резервами, а також фінансова і статистична звітність підприємств України, довідкові та інформаційні видання, Інтернет-ресурси.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у теоретичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу проблемних організаційно-методичних питань, пов'язаних з удосконаленням бухгалтерського обліку та контролю операцій з резервами підприємства. У процесі дослідження отримано наступні результати, яким характерна наукова новизна:

вперше одержано:

- теоретичний підхід до трансформації призначення первинного бухгалтерського документу для групи суб'єкто-залежних фактів господарського життя (ФГЖ) (не пов'язаних з рухом грошових потоків та потоків інших ресурсів), в тому числі для резервування: первинний документ вказує на наслідок реалізації бухгалтером (суб'єктом ведення бухгалтерського обліку) рішення про формування (використання) резерву і засвідчує момент введення ним до системи бухгалтерського обліку суб'єкто-залежного ФГЖ або змін у його стані;

удосконалено:

- теоретичну модель резервної системи підприємства як сукупності процесів та їх результатів у частині формування (виявлення) облікових, економічних (потенційних можливостей), фінансових, матеріальних резервів, що дає змогу

забезпечити ефективність реалізації політики резервування на підприємстві та підвищити ступінь захисту підприємства від наслідків господарських ризиків;

- порядок розкриття інформації про резерви в розрізі окремих їх видів у фінансовій (“Баланс”, “Примітки до річної фінансової звітності”) та внутрішній звітності підприємства, що підвищує її аналітичність для прийняття обґрунтованих управлінських рішень;

- комплексне методичне забезпечення аудиту операцій з резервами, яке ґрунтується на розроблених методичних підходах та оформлюється у вигляді внутрішньофірмового Положення аудиту операцій з резервами, що сприяє подальшому розвитку та вдосконаленню методик аудиту, скороченню витрат часу на проведення аудиту, підвищенню достовірності аудиторських висновків;

набули подальшого розвитку:

- обґрунтування теоретичних аспектів облікового консерватизму (принципу обачності) і трактування формування облікових резервів як прямого наслідку його застосування, що дозволяє за ступенем повноти реалізації політики резервування визначати ступінь захисту підприємства від наслідків господарських ризиків;

- розмежування відмінностей між різними видами резервів, враховуючи їх економічний зміст та особливості формування й призначення, що стало основою для елімінування ознак, які перевантажують існуючу загальну класифікацію резервів і класифікацію облікових резервів, та дозволяє забезпечити конвенційність термінологічного апарату та можливість побудови єдиного інформаційного підґрунтя щодо окремих видів резервів для спеціалістів різних взаємопов’язаних економічних сфер;

- обґрунтування специфіки поняття “обліковий резерв” (яке слід відрізнити від “резервів” як запасів ресурсів та економічних “резервів” як потенційних можливостей); використання поняття “політика облікового резервування”; застосування понять “оціночні резерви”, “оціночні значення”, “резерви забезпечення передбачуваних зобов’язань” як об’єктів бухгалтерського обліку та контролю для коригування впливу господарських ризиків на фінансовий результат діяльності підприємства та забезпечення об’єктивності при визначенні ефективності управління;

- інформаційне забезпечення бухгалтерського обліку облікових резервів, що реалізовано у введенні субрахунків та аналітичних розрізів у їх розвиток, що підвищує інформативну місткість облікової інформації для цілей ефективного управління підприємством.

Практичне значення одержаних результатів полягає у розробці рекомендацій щодо бухгалтерського обліку та контролю формування і використання резервів, що можуть бути впроваджені у практику діяльності підприємств України. Використання уточнених теоретичних положень і запропонованих рекомендацій з удосконалення методики бухгалтерського обліку та контролю резервів посилить активність підприємств України стосовно резервування.

Окремі пропозиції автора та основні прикладні розробки впроваджено у практичну діяльність підприємств та навчальний процес вищих навчальних закладів:

- рекомендації щодо структурної побудови резервної системи підприємства в частині облікових резервів та документальне забезпечення резервів майбутніх витрат і платежів (ТОВ “УКРЕЛІТБУД”, довідка № 24/10 від 16.03.2011 р.);

- Положення про облікове резервування, а також форми внутрішньої звітності, які містять інформацію щодо наявності і руху резервів (ПАТ “Новокраматорський машинобудівний завод”, довідка № 256/010 від 27.04.2011 р.);

- методичні рекомендації щодо контролю облікових резервів, яка розкриває об’єкти аудиту, послідовність використання методичного забезпечення аудиту облікових резервів, робочі документи аудитора (ПП “Аудиторська компанія “ПРЕСТИЖ””, довідка № 15 від 20.04.2011 р.);

- наукові та науково-практичні результати дослідження у навчальному процесі у ході викладання курсів “Фінансовий облік II”, “Управлінський облік”, “Контроль і ревізія”, “Аудит” (Житомирський державний технологічний університет, довідка № 44-45/612 від 27.04.2011 р.).

Особистий внесок дисертанта. Дисертаційна робота є самостійно виконаним науковим дослідженням. Наукові результати, що містяться в роботі, належать особисто автору. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, в дисертації використані лише ті ідеї та положення, які є результатом особистої роботи здобувача, що полягає у дослідженні комплексу питань, пов’язаних з удосконаленням теоретико-методичних та організаційно-практичних аспектів бухгалтерського обліку та контролю операцій з формування і використання резервів.

Апробація результатів дисертації. Основні результати дослідження, викладені в дисертації, доповідалися, обговорювалися та отримали позитивну оцінку на 3 міжнародних і всеукраїнських наукових і науково-практичних конференціях, що відображено в публікаціях [6-8].

Публікації. За результатами дослідження опубліковано 5 наукових статей у фахових виданнях загальним обсягом 3,6 друк. арк. (особисто автору належить 2,71 друк. арк.), 3 тези доповідей загальним обсягом 0,63 друк. арк.; у виданнях, опублікованих у співавторстві, в дисертації використані положення, що є результатом особистого дослідження здобувача.

Структура та обсяг дисертації. Дисертаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, додатків, списку використаних джерел. Основний зміст дисертації викладено на 187 сторінках друкованого тексту. Робота містить 25 таблиць на 14 сторінках, 22 рисунки на 9 сторінках. Список використаних джерел, що налічує 300 найменувань, подано на 30 сторінках. Робота містить 34 додатки на 86 сторінках.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ

У вступі обґрунтовано актуальність теми дисертаційної роботи, розкрито значимість дослідження для розвитку науки та практики, відображено зв’язок теми з науковими планами і програмами, визначено стан наукової розробки проблеми, визначено мету, завдання дослідження. Сформульовано об’єкт і предмет дослідження, робочу гіпотезу, охарактеризовано методи дослідження, розкрито наукову новизну та практичне значення одержаних результатів.

У першому розділі **“Теоретичні засади бухгалтерського обліку операцій з резервами підприємства”** досліджено економічний зміст та облікове трактування поняття резервів підприємства, розглянуто історико-теоретичні аспекти їх ідентифікації як об’єктів бухгалтерського обліку, уточнено понятійно-термінологічний апарат, виявлено та сформульовано основні відмінності між видами резервів, удосконалено класифікацію резервів для бухгалтерського обліку і контролю, розглянуто нормативне регулювання та міжнародний досвід формування і використання резервів.

Одним з актуальних питань є неконвенційність термінології і відсутність серед вчених єдиного підходу до трактування поняття “резерв”. У тлумаченні поняття “резерв” слід виділяти як економічний (розглядаються з позицій запасів ресурсів, необхідних для безперебійної роботи підприємства, та невикористаних можливостей підвищення ефективності виробництва), так і бухгалтерський аспект (об’єкти, які вводяться до системи бухгалтерського обліку як засоби її оптимізації через забезпечення відповідності доходів та витрат і впливу на фінансовий результат).

Результати аналізу існуючих класифікацій резервів та облікових резервів свідчать про невідповідність більшості підходів загальним вимогам побудови класифікацій, недостатній рівень їх наукового обґрунтування, що зумовлює неточність, громіздкість, а також складність практичного використання існуючої класифікації. Слід звузити класифікацію, виділивши найважливіші в даному напрямку ознаки (за обов’язковістю формування; за джерелом формування; за способом формування; за призначенням; за наявністю покриття; за способом відображення у фінансовій звітності; за можливістю виявлення), що виступає базою удосконалення методики бухгалтерського обліку та контролю операцій з резервами.

З метою розмежування відмінностей, враховуючи економічний зміст та призначення, резервів, їх сукупність поділяється на наступні види (рис. 1).

Операції з формування резервів в бухгалтерському обліку мають специфічну природу, оскільки облікові резерви є результатом умовиводів бухгалтера на основі професійного судження і по суті є введеними бухгалтером до системи обліку для коригування та мінімізації наслідків впливу господарських ризиків. Важливість формування облікових резервів підтверджується функціями, які вони виконують, і зводиться до забезпечення: стабільності та ефективного функціонування суб’єкта господарювання, реальної оцінки статей активу балансу, відповідності доходів і витрат підприємства, а також уточнення оцінки його капіталу та зобов’язань.

Врахування особливостей кожного виду резерву (табл. 1) надасть змогу уникнути невиправданого термінологічного різноманіття, конкретизувати призначення резервів, підвищити ефективність їх використання підприємством як інструментів захисту від ризиків і дозволить спеціалістам різних сфер оперувати чітко визначеними даними у розрізі окремого виду резерву.

Взаємозв’язок між фінансовими та обліковими резервами виявляється через можливість забезпечення покриття облікових резервів фінансовими за умови

адекватного менеджменту. У момент формування облікового резерву не відбувається вилучення коштів з обороту підприємства. Фінансові резерви (резерви як запаси фінансових ресурсів) – це вільні на певний момент кошти підприємства, які за рішенням управлінського персоналу можна спрямувати на найбільш термінові та найважливіші цілі. На практиці обсяги фінансових та облікових резервів не збігаються.



Рис. 1. Семантичні поля та взаємозв'язок досліджуваних облікових понять

На даному етапі розвитку економіки на національно-державному рівні ступінь регламентації процесу резервування для суб'єктів господарювання є неприйнятним. Виявлені проблемні та нерегульовані аспекти щодо резервування згруповано в три блоки (1-й: відсутність законодавчого закріплення класифікації облікових резервів; 2-й: відсутність чітко розробленої методики та регламентації процесу резервування; 3-й: наявність протиріч та внутрішніх неузгодженостей між різними нормативними актами в частині облікових резервів). Запропоновано напрями їх вирішення шляхом внесення ряду уточнень та доповнень до відповідних чинних нормативних документів.

Неврегульованість проблемних моментів, наявність суперечливих положень у чинних нормативних актах призводять до поступового скасування на практиці формування резервів підприємствами України. Дослідження практики діяльності підприємств засвідчує неналежний ступінь уваги для формування резервів, нерозуміння керівництвом підприємств їх необхідності, небажання бухгалтерів формувати будь-які резерви крім обов'язкових. У результаті чого виділено та узагальнено чинники, усунення впливу яких стане запорукою активізації резервування та підвищення ступеню довіри до облікових резервів як ефективного інструменту захисту від господарських ризиків.

Таблиця 1. Характеристика основних видів резервів підприємства

№ з/п	Критерій розмежування	Резерви підприємства			
		Економічні	Матеріальні	Фінансові	Облікові
1	Призначення	підвищити ефективність діяльності підприємства	збереження конкретного майна на випадок потреби для захисту від негативного впливу факторів	забезпечити високий рівень фінансової стійкості бізнесу при негативному впливі факторів	забезпечити відповідність доходів і витрат підприємства, а також уточнити оцінку доходів, витрат, активів, капіталу і зобов'язань підприємства
2	Виникнення в момент	виявлення або як результат свідомої дії	формування (виявлення) резерву	формування резерву	формування резерву шляхом облікового запису
3	Можливість виявлення	так	так	так	так
4	Обов'язковість	ні	ні	ні	так (проте не всі)
5	Нормативне закріплення величини	ні	ні	ні	так
6	Чіткий цільовий характер	ні	так	так	так
7	Суб'єкт	технічний відділ	виробничий цех, складське господарство	фінансовий менеджер	обліковий персонал
8	Є предметом політики підприємства	господарської	фінансово-господарської	фінансової	облікової
9	Відображення як об'єкта обліку	не відображаються	так (у складі іншого майна)	так	так
10	Формування в обліку	ні	ні	ні	так
11	Фази процесу резервування	1) планування			
		1) виявлення	2) формування	2) формування (виявлення)	2) формування резерву шляхом облікового запису
		3) моніторинг наявності резерву на певний момент			3) збереження резерву (моніторинг та управління покриттям)
		4) використання			
12	Виступають об'єктом	внутрішнього контролю			
		економічного аналізу	бухгалтерського обліку		
			–	економічного аналізу	зовнішнього контролю

Застосування вдосконаленого понятійно-термінологічного апарату стосовно резервування в усіх відповідних нормативних документах забезпечить уникнення термінологічної плутанини, полегшить сприйняття облікової інформації на всіх рівнях менеджменту, позбавить невиправданого термінологічного плюралізму у науковій сфері, що в підсумку призведе до усталення конвенційних науково обґрунтованих підходів до сутнісного наповнення понять, забезпечить вироблення методичного облікового інструментарію резервної системи підприємств України.

У другому розділі “**Облікове забезпечення складових резервної системи підприємства**” уточнено сутність та структурну побудову резервної системи підприємства як комплексного внутрішнього механізму нейтралізації ризиків підприємством; розкрито питання документування операцій, пов'язаних з формуванням та використанням облікових резервів підприємства у розрізі їх видів.

Здійснено критичний аналіз організаційно-правових та методичних підходів до відображення облікових резервів в бухгалтерському обліку, розглянуто особливості розкриття інформації про формування і використання резервів майбутніх витрат і платежів у звітності підприємства.

У вітчизняній науці відсутній однозначний підхід до сутності резервної системи підприємства та її усталена теоретична модель. Беручи до уваги загальний методологічний і гносеологічний принцип превалювання генетичних структур (сутності є похідними від процесів породження та становлення цих сутностей), обґрунтовано некоректність та недоцільність трактування поняття “резервна система” виключно як сукупності резервів на підприємстві. Слід розглядати її не в статичному аспекті як сукупність результатів процесів (у даному випадку створених або виявлених резервів), а у динамічному, як сукупність процесів, що спричиняють ці результати. Вищевикладене дозволило розробити в дисертації теоретичну модель резервної системи підприємства як системи процесів резервування, що включає в себе процеси формування в обліку оціночних резервів, резервів капіталу, резервів забезпечень передбачуваних зобов'язань, страхових резервів. Умовні зобов'язання виступають квазіелементом резервної системи підприємства.

Зважаючи на значення резервної системи, що проявляється у забезпеченні: фінансової стійкості, ліквідності та платоспроможності підприємства; соціального захисту персоналу; збереження майна власника та нарощення власного капіталу; зовнішніх інвестицій; формування джерел самофінансування; розвитку і розширення виробництва і ринків збуту; відшкодування можливого зменшення балансової вартості активів; вирішення облікових завдань (рівномірне включення певних витрат до складу витрат виробництва, регулювання фінансових результатів), формалізовано та графічно представлено (рис. 1) взаємозв'язок між системою бухгалтерського обліку та резервною системою підприємства, що дозволить активізувати використання резервної системи підприємства як дієвого засобу забезпечення його стійкого розвитку. Також у дисертації формалізовано групи екстернальних та інтернальних факторів, які спричиняють виникнення негативних наслідків у діяльності підприємства й можуть вимагати формування резервів.

Визначено, що політика облікового резервування – комплексна складова облікової та резервної політики підприємства, що включає сукупність прийомів та способів фінансового планування, фінансово-економічного аналізу, бухгалтерського обліку та господарського контролю формування і використання облікових резервів. Врахування виявленого взаємозв'язку між ступенем реалізації зазначеної політики та впливом обсягів резервування на стан і результати діяльності підприємства дозволяє суб'єкту господарювання коригувати політику облікового резервування в напрямі підвищення захисту від різноманітних господарських ризиків.

У дисертації зроблено акцент на відмінності ролі, які виконують документи (в т.ч. первинні) у процесі резервування (табл. 2).

Визначено групу суб'єкто-залежних фактів господарського життя, яку формують специфічні об'єкти бухгалтерського обліку (зокрема, облікові резерви), які вводяться до системи бухгалтерського обліку суб'єктом ведення обліку – самим бухгалтером.

Ним же формуються первинні документи (довідки та розрахунки бухгалтерії), які підтверджують реалізацію рішення щодо облікового резервування.

Таблиця 2. Документування процесу облікового резервування

Стадія	Документи	Роль документу	Характеристика
Стадія 1. Прийняття рішення про формування резерву	Розпорядчі документи		
	Положення про облікову політику підприємства	Документ-передумова	Засвідчує право формування резерву
	Положення про політику облікового резервування		Окреслює обраний методичний підхід облікового відображення резервів
	Первинні документи		
	Документи, що засвідчують ймовірність виникнення умовного зобов'язання (акти перевірок, висновки органів ліцензування та податкових органів, позовна заява, висновки судово-бухгалтерської експертизи, товарні чеки, видаткові накладні, гарантійні талони, претензії, акти наданих гарантійних послуг, книга обліку фінансових санкцій, договори, плани і прогнози, протоколи засідань, офіційні листи та переписка з боржниками, кредиторами, інвесторами, державними органами та ін.)	Документ-причина	Підтверджує наявність причини здійснення резервування
Довідки та розрахунки бухгалтерії по оцінці розмірів, кількісній оцінці ймовірності настання події тощо	Документ-підстава	Є підставою для прийняття та обґрунтування рішення про формування резерву визначеного розміру	
Стадія 2. Реалізація рішення про формування резерву	Первинні документи		
Довідки та розрахунки бухгалтерії	Документ-наслідок (наслідок прийняття рішення бухгалтером про формування резерву на основі професійного судження)	Засвідчують факт здійснення бухгалтером запису до облікової системи про формування (використання) резерву	
Стадія 3. Використання даних системи обліку	Зведені документи		
	- облікові реєстри, внутрішні звіти	Містять дані системи обліку про формування та використання резервів	Дозволяють здійснювати поточний контроль, надають інформацію для оперативного менеджменту
	- зовнішні звіти	Містять дані про формування та використання резервів, про умовні зобов'язання	Доводять прозорість здійсненого резервування

Встановлено, що облікові резерви виступають особливими об'єктами бухгалтерського обліку, які поза системою бухгалтерського обліку не існують (не мають матеріальної форми, не наповнені реальними матеріальними або фінансовими активами), і реалізують свої функції передусім через стабілізацію самої системи обліку у відповідь на несприятливу дію сукупності різноманітних

ризиків. В свою чергу, документування, як елемент методу бухгалтерського обліку, для процесу резервування набуває специфічних рис, оскільки первинний документ, яким оформлюється момент введення резерву до системи обліку, виступає вже наслідком реалізації прийнятого рішення щодо його формування, а не є документом-підставою. Доведено, що некоректним є вживання єдиного терміну “первинний документ” для позначення усієї сукупності документів, що безпосередньо вказують на здійснення облікових записів формування та використання резервів, оскільки довідки та розрахунки бухгалтерії оформлюють лише заключну стадію прийняття бухгалтером рішення про формування резерву і таким чином засвідчують тільки створений бухгалтером ФГЖ.

Суттєвою проблемою є відсутність типових форм документів для розрахунку величин усіх видів облікових резервів, у зв'язку з чим розроблено форми первинних документів для облікового відображення операцій з окремими видами резервів, застосування яких дозволить уніфікувати та інтенсифікувати процес облікового резервування на підприємстві, знизити трудомісткість облікових робіт бухгалтера і прискорити процес одержання інформації, необхідної для ефективного управління.

Сучасна методика бухгалтерського обліку не передбачає можливості використання інформації про формування резервів у бухгалтерському обліку для управління грошовими потоками, фінансового планування, прийняття фінансових та інвестиційних рішень. Тому в роботі окреслено шляхи підвищення аналітичності даних бухгалтерського обліку для потреб управління шляхом внесення наступних змін до Плану рахунків бухгалтерського обліку (табл. 3). Використання запропонованих рахунків дозволяє формувати в системі бухгалтерського обліку детальну інформацію про реальний стан діяльності підприємства і деталізувати інформацію звітності.

Формування резервів для відшкодування майбутніх операційних витрат, зокрема на реструктуризацію та виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів, пропонується обліковувати за дебетом рахунку 949 “Інші витрати операційної діяльності” і відкрити аналітичний розріз 9491 “Витрати на реструктуризацію” та 9492 “Витрати на виконання зобов'язань за обтяжливими контрактами” відповідно. Крім того, субрахунок 944 пропонується перейменувати на “Витрати на формування оціночних резервів”, що допоможе виокремити та краще проконтролювати витрати, для фінансування яких формуються відповідні види резервів з поміж усіх інших витрат, що обліковуються на даному рахунку.

Застосування принципу консерватизму в системі бухгалтерського обліку дозволяє наблизити до дійсності інформацію про реальний фінансовий стан та результати діяльності підприємства, оскільки формування облікових резервів дозволяє досягти прозорості фінансової звітності для користувачів (в іншому випадку такі резерви будуть прихованими). Дія принципу обачності виявляється як при введенні самих резервів до системи обліку, так і при оцінці суми резерву (з можливого спектру оцінок обирається мінімальний). Звітність, складена із застосуванням принципу обачності, передбачає наявність певних латентних резервів, які при адекватному управлінні зможуть реалізуватися у майбутньому.

Таблиця 3. Запропоновані зміни до бухгалтерських рахунків (субрахунків)

<i>Зміни у рахунках (субрахунках)</i>	<i>Запропоновані аналітичні розрізи</i>
47 “Резерви забезпечення передбачуваних зобов’язань”	
471 “Резерви забезпечення передбачуваних зобов’язань перед персоналом”	За видами резервів; за кожним працівником
473 “Резерви забезпечення передбачуваних гарантійних зобов’язань”	4731 “Резерви на гарантійний ремонт та обслуговування”; 4732 “Резерви гарантування зобов’язань третіх осіб”
474 “Резерви забезпечення передбачуваних зобов’язань на реструктуризацію”	4741 “Продаж або припинення видів діяльності” (аналітика може встановлюватися: за видами діяльності; видами діяльності в результаті продажу; за видами діяльності в результаті припинення діяльності); 4742 “Зміни в структурі управління”; 4743 “Докорінна реорганізація”
478 “Резерви забезпечення передбачуваних зобов’язань на охорону навколишнього середовища”	За об’єктами, що підлягають охороні, а саме за складовими природно-ресурсного потенціалу
479 “Резерв забезпечень передбачуваних витрат на виконання зобов’язань щодо обтяжливих контрактів”	У розрізі окремого контракту
38 “Оціночні резерви”	
381 “Резерв сумнівних боргів”	3811 “Резерв сумнівної заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги”, 3812 “Резерв сумнівної заборгованості, яка є фінансовим активом”
382 “Резерв під зниження вартості виробничих запасів”	Аналітика за видами запасів
383 “Резерв під знецінення вкладень в цінні папери”	Аналітика за видами цінних паперів

Вагомою проблемою є недосконалість існуючих форм звітності у частині відображення інформації щодо резервування, що знижує її інформаційну місткість. Відсутність або неповнота облікової інформації щодо резервів та умовних зобов’язань підвищує ризик прийняття неадекватних управлінських економічних рішень для користувачів бухгалтерської інформації. В роботі удосконалено звітність за такими напрямками: 1) зміни до розділу II активу балансу (ряд. 101 вираховувана стаття “Резерв під зниження вартості виробничих запасів” та вираховувана стаття р. 221 “Резерв під знецінення вкладень в цінні папери”), зміни до розділу I пасиву балансу (ф. № 1): назву ряд. 320 змінити на Резерви капіталу, ряд. 321 – Резерв дооцінки необоротних активів, ряд. 322 – Додатковий вкладений капітал, ряд. 323 – Інший додатковий вкладений капітал, ряд. 324 – Резервний капітал, ряд. 360 – Цільове фінансування); 2) зміни до назви розділу VII “Облікові резерви” Приміток до річної фінансової звітності та до його наповнення враховуючи запропоновані зміни назв рахунків; 3) розроблені форми внутрішньої звітності: звіт про стан та рух резерву наступних витрат на виконання зобов’язань за обтяжливим контрактом; звіт про стан та рух резерву на відшкодування витрат на реструктуризацію.

Такі пропозиції сприятимуть забезпеченню дотримання вимог повного висвітлення, достовірності, доречності та послідовності, а також належному рівню аналітичності з метою прийняття обґрунтованих рішень щодо доцільності формування, контролю повноти та правильності формування і використання резервів.

У третьому розділі **“Зовнішній контроль операцій з резервами підприємства”** досліджено теоретичні засади зовнішнього контролю операцій з резервами підприємств, запропоновано шляхи вдосконалення організаційно-методичного забезпечення аудиту операцій з резервами підприємства.

У результаті анкетування 40 акціонерних товариств Житомирської області виявлено, що 21 з них – 52,5 % – зверталися до аудиторських фірм з приводу надання разових консультацій та консультаційних послуг щодо різних проблемних організаційно-методичних питань облікового резервування.

Існування альтернативних методик бухгалтерського обліку резервів підприємства, наявність практичних проблем щодо формування та облікового відображення їх окремих видів, можливості маніпулювання на основі професійного судження та обраної облікової політики величиною фінансових результатів та фінансовою звітністю в частині резервів посилюють важливість контролю за їх формуванням і використанням, обумовлюють необхідність підтвердження достовірності звітності суб'єктами аудиторської діяльності.

Відсутність належного організаційно-методичного та правового забезпечення аудиту операцій з резервами є комплексним результатом негативної дії сукупності чинників. Результати анкетування 32-ох аудиторів аудиторських фірм Житомирської області, дозволили сформуванню переліку виділених ними проблем у частині аудиту резервів: 1) складність розрахунків; 2) відсутність форм робочих документів; 3) відсутність, громіздкість або нечіткість методик; 4) нечіткість постановки питань для отримання консультації; 5) великий обсяг нормативних документів, що регламентують питання резервування; 6) суперечливі та нерегульовані моменти у законодавстві; 7) складність об'єктів обліку, що вимагає високої кваліфікації, обізнаності із питаннями обліку умовних фактів господарського життя, облікового резервування, оцінки ймовірності настання подій, кількісної оцінки ризику та ін. Враховуючи частоту запитів щодо надання відповідних консультацій та необхідність володіння спеціальними знаннями, аудитори висловили побажання щодо включення питань особливостей аудиту таких об'єктів у програми щорічного підвищення кваліфікації.

Визначення оціночних значень як об'єктів аудиту (обчислені значення показників звітності відповідно до правил бухгалтерського обліку при неможливості визначення точних значень або за відсутності незалежних зовнішніх оцінок) закріплене нормативно у міжнародній практиці, позбавлене конкретики. Вважаємо оціночні значення специфічними об'єктами аудиту, оціненими в умовах невизначеності результату подій шляхом заздалегідь визначених даних, розкриття яких впливає на остаточну думку аудитора щодо достовірності фінансової звітності підприємства. Оціночні значення включають: облікові резерви (оціночні резерви, резерви капіталу, забезпечення майбутніх витрат і платежів); фонди, створені за рахунок прибутку; регулюючі статті бухгалтерської звітності (в т.ч. амортизація)).

Оскільки суб'єктивна природа, притаманна резервам як оціночним значенням, визначає їх специфіку як об'єктів аудиту, що виявляється у: необхідності високого рівня спеціальних знань аудитора для перевірки правильності розрахунку (за цим критерієм оціночні значення поділяються на прості та складні); збільшенні

трудомісткості робіт та витрат часу аудитора; неможливості отримання оцінок достатньої достовірності (в цьому разі аудитор надає відмову від висновку), у дисертації виділено фактори, що визначають прийоми, способи, терміни і обсяг аудиту облікових резервів як оціночних значень (складність розрахунків; результати аналізу процедур і методів, використовуваних підприємством при обчисленні оціночних значень; суттєвість оцінки для фінансової звітності).

З огляду на те, що формування облікових резервів є інструментом впливу на величину фінансового результату шляхом вирівнювання доходів та витрат підприємства, саме у посиленні уваги до перевірки формування облікових резервів підприємством як заходу прямого впливу на величину облікового прибутку повинно реалізуватися удосконалення діючої методики обов'язкового та ініціативного аудиту операцій з формування та розподілу фінансових результатів.

У дисертації наголошено на відмінності цільової установки при замовленні обов'язкового та ініціативного аудиту фінансової звітності в частині резервів, що сприяло розробці заходів із забезпечення раціональної організації процесу аудиту та підвищення його ефективності. Аудит резервів при перевірці фінансової звітності як складова перевірки фінансових результатів носить ретроспективний та реконструктивний характер, є орієнтованим на визначення правильності формування резервів та оцінку впливу їх формування на фінансовий результат, його мета – надання гарантії користувачам звітності щодо її достовірності в частині резервів. Ініціативний, тематичний аудит операцій з формування та використання резервів має на меті коригування політики резервування, оскільки аудитор висловлює рекомендації щодо розширення переліку ініціативних до формування резервів, коригування облікової політики підприємства. Надання аудиторських консультаційних послуг щодо проблемних питань обліку операцій з резервами пов'язане із аналізом політики резервування підприємства, визначенням її ефективності та доцільності та може вимагати перспективного аналізу, прогнозних розрахунків і мати стратегічний та профілактичний характер. Окреслено блоки питань, на які може надати відповідь аудитор при перевірці резервів підприємства: 1) вказати на наявність латентних резервів; 2) засвідчити відсутність прихованих резервів, і, таким, чином, надати безумовно-позитивний висновок про відповідність звітності законодавству та її прозорість; 3) підтвердити правильність і доцільність формування та використання резервів підприємства. Результати такого аудиту підвищують ефективність управління в цілому та дієвість політики облікового резервування.

Врахування виділених напрямів завдань аудиту операцій з резервами підприємства (завдання організаційного та методичного характеру; завдання встановлення відповідності документального оформлення резервування вимогам законодавства; завдання, пов'язані з визначенням достовірності відображення операцій з формування та використання резервів в бухгалтерському обліку та звітності) дозволить визначити сукупність аудиторських процедур, що полегшить організацію аудиту операцій з резервами. Аудиторські процедури щодо дослідження резервів та інших оціночних значень включають: 1) оглядову перевірку точності, повноти та доцільності зроблених оцінок та тестування обчислень, які

використовуються керівництвом підприємства при виведенні оціночних значень (оцінка даних і розгляд припущень); перевірку процедури обчислення; 2) порівняння оцінок різних періодів, що підвищує надійність отриманих оцінок; 3) розгляд процедур затвердження оціночних значень керівництвом підприємства (рівень прийняття рішення та його документальне оформлення; 4) незалежну оцінку для порівняння з наявним значенням.

Нечіткість визначення етапів аудиту операцій з резервами знижує його ефективність. Запропоновано процес проведення аудиту операцій з резервами поділити на три етапи: організаційно-підготовчий, основний, результативний.

Відсутність стандартизованих робочих документів аудитора збільшує трудомісткість проведення аудиту. В дисертації запропоновано форми робочих документів аудиторів (“Робочий звіт аудитора про перевірку операцій з резервами підприємства”, “Розрахунок сум відрахувань до облікових резервів”, “Підсумковий робочий документ аудитора про виконані роботи (надані послуги) з перевірки операцій з резервами”, “Відомість контролю правильності облікового відображення операцій з резервами”, “Робочий документ аудитора з аналізу фактів порушень в документуванні резервування на підприємстві”), що дасть змогу систематизувати дані, зібрані аудитором стосовно правильності здійснених операцій у частині об’єкту дослідження.

Аудит облікових резервів потребує стандартизації шляхом розробки основних організаційних регламентів на рівні окремої аудиторської фірми. Рекомендовано використання аудиторськими фірмами внутрішньфірмового Положення аудиту операцій з резервами під час проведення їх перевірки. Його структура охоплює: основну термінологію; розкриття особливостей розрахунку резервів та інших оціночних значень; суттєвість в аудиті; аудиторські процедури; загальна та детальна перевірка процедур, які використовуються керівництвом суб’єкта господарювання; використання незалежної оцінки; перевірка наступних подій; форми робочих документів аудиторів; алгоритми дій аудитора залежно від поставлених завдань; оцінка ризиків суттєвого викривлення інформації; умови та події, пов’язані із резервуванням, які можуть вказувати на ризик суттєвого викривлення інформації; оцінка результатів аудиторських процедур. Застосування внутрішньфірмового Положення при проведенні аудиту операцій з резервами дозволяє аудиторам: регламентувати проведення аудиту операцій з резервами; знизити трудомісткість робіт за рахунок використання стандартизованих форм робочих документів аудитора; забезпечити високу якість результатів аудиту; знизити аудиторський ризик.

ВИСНОВКИ

Результатом дослідження дисертаційної роботи виступає наукове обґрунтування теоретико-методичних положень та розробка практичних рекомендацій з удосконалення організації та методики бухгалтерського обліку та контролю операцій з резервами підприємств. Одержані результати свідчать про досягнення визначеної мети і виконання поставлених завдань дослідження і надають можливість сформулювати наступні висновки.

1. Ідентифікація резервів як об’єктів бухгалтерського обліку на сучасному етапі розвитку вітчизняної системи бухгалтерського обліку ускладнюється

неконвенційністю понятійно-термінологічного апарату стосовно резервування, наявністю невиправданої множинності теоретичних підходів до тлумачення економічної сутності резервів в цілому та облікових резервів зокрема, громіздкістю та перевантаженістю ознаками авторських і нормативно закріплених класифікацій, а також неповнотою охоплення у нормативній базі організаційно-методичних питань відображення операцій з резервами в обліку та звітності підприємств. Суцільне застосування у відповідних нормативних документах уточненого понятійно-термінологічного апарату стосовно резервування дозволить уникнути термінологічної плутанини, полегшити сприйняття облікової інформації на всіх рівнях менеджменту, позбавить невиправданого термінологічного плюралізму, що в кінцевому підсумку призведе до усталення конвенційних науково обґрунтованих підходів до сутнісного наповнення і забезпечить вироблення методичного облікового інструментарію резервної системи підприємств України.

2. Критичний аналіз існуючих класифікацій резервів та облікових резервів свідчить про їх недосконалість. Запропоновано здійснювати загальну класифікацію резервів підприємства як сукупності об'єктів відповідно до їх економічної сутності: диверсифіковано економічні резерви (потенційних можливостей), резерви як запаси ресурсів (фінансові та матеріальні) та облікові резерви, що формуються внаслідок застосування облікового консерватизму (обачності), і є специфічним об'єктом, який вводить до системи бухгалтерського обліку суб'єктом ведення обліку як засіб її оптимізації через забезпечення відповідності доходів та витрат і впливу на фінансовий результат. Найсуттєвішими ознаками класифікації облікових резервів, обраними за ступенем їх важливості для бухгалтерського обліку і контролю та доцільністю практичного застосування бухгалтерами та контролерами, є наступні: за джерелом формування; за обов'язковістю формування; за призначенням; за наявністю покриття; за способом відображення у фінансовій звітності; за можливістю виявлення; за способом формування. Широке застосування запропонованої класифікації забезпечить конкретизацію методичних підходів обліку і контролю операцій з резервами.

3. У вітчизняній науці дослідження резервної системи підприємства характеризується незначним ступенем розробленості теоретичних основ та суперечливістю підходів. Резервну систему підприємства недоцільно та некоректно трактувати лише як сукупність створюваних резервів, вона виступає сукупністю процесів та їх результатів в частині формування (виявлення) облікових, економічних, фінансових, матеріальних резервів. Формування облікових резервів слід визнати прямим наслідком застосування принципу консерватизму. Ступінь захисту підприємства від наслідків господарських ризиків, його фінансовий стан і результати діяльності залежать від ступеню повноти реалізації політики резервування (відсутність; недостатній обсяг; оптимальний обсяг; надмірне) та від ефективності функціонування його резервної системи як наслідку реалізації такої політики.

4. Регламентация обліку та контролю операцій з формування та використання резервів підприємств потребує вдосконалення шляхом вирішення проблемних моментів, усунення суперечливих положень у чинних нормативних актах, що може бути здійснено

шляхом конкретизації блоків неврегульованих питань та внесення уточнень і доповнень на основі запропонованих у дисертації змін щодо понятійно-термінологічного апарату та методичних підходів до бухгалтерського обліку операцій з резервами.

5. Теоретичні підходи не висвітлюють специфіки документування як елементу методу бухгалтерського обліку саме для процесу резервування, яка виявляється у тому, що первинний документ, який оформлює момент введення резерву до системи обліку, виступає вже наслідком реалізації прийнятого рішення щодо його формування. Визначено групу суб'єкто-залежних фактів господарського життя, яку формують специфічні об'єкти бухгалтерського обліку (зокрема, облікові резерви), які вводяться до системи бухгалтерського обліку бухгалтером як суб'єктом його ведення.

6. Існуючі методики облікового відображення резервів є недосконалими та не передбачають можливості використання інформації про формування резервів у бухгалтерському обліку для управління грошовими потоками, фінансового планування, прийняття фінансових та інвестиційних рішень. Задля усунення зазначених недоліків окреслено шляхи підвищення аналітичності інформації бухгалтерського обліку для потреб управління шляхом введення субрахунків та аналітичних розрізів у їх розвиток, що підвищить інформативну місткість облікової інформації для цілей ефективного менеджменту.

7. Вагомою проблемою відображення у звітності підприємства операцій з формування і використання резервів у розрізі їх видів є недосконалість існуючих форм зовнішньої звітності. Використання удосконалених форм зовнішньої та розроблених форм внутрішньої звітності надасть можливість забезпечити належний рівень аналітичності та своєчасності інформації з метою прийняття обґрунтованих рішень щодо доцільності формування, а також проконтролювати повноту та правильність формування та використання відповідних резервів відповідно до обраної політики облікового резервування.

8. Функціонування системи зовнішнього контролю операцій з резервами ускладнене відсутністю теоретичної розробки організаційно-методичного забезпечення процесу аудиту. Сформульовані методичні рекомендації щодо проведення аудиту резервів як оціночних значень з урахуванням їх впливу на формування показників фінансової звітності орієнтовані на підвищення якості аудиторських послуг. Застосування вдосконаленої методики аудиту операцій з резервами підприємств, закріпленої у внутрішньофірмовому Положенні аудиту операцій з резервами, забезпечить ефективність аудиту операцій з резервами.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Статті в наукових фахових виданнях

1. Пархомчук О.О. Методика аудиту резервів підприємства / О.О. Пархомчук // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – № 3 (53). – Ч. 1. – С. 162-164 (0,4 друк. арк.).

2. Пархомчук О.О. Огляд та аналіз наукових джерел з питань обліку резервів підприємства / О.О. Пархомчук // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 2 (17). / Відповідальний редактор д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – С. 291-297 (0,59 друк. арк.).

3. Пархомчук О.О. Резерви та їх значення для організації обліку: сутність поняття / О.О. Пархомчук // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 3 (18). / Відповідальний редактор д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – С. 274-283 (0,72 друк. арк.).

4. Пархомчук О.О. Нормативне регулювання операцій з обліковими резервами підприємства: історичні та сучасні підходи / Н.І. Петренко, О.О. Пархомчук // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – № 2 (56). – С. 174-180 (0,99 друк. арк., з них особисто автору належить 0,5 друк. арк.: досліджено особливості нормативного регулювання операцій з обліковими резервами за радянський період та з моменту набуття Україною незалежності).

5. Пархомчук О.О. Удосконалення обліку резервів майбутніх витрат і платежів / Н.І. Петренко, О.О. Пархомчук // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 2 (20). / Відповідальний редактор д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – С. 385-396 (0,9 друк. арк., з них особисто автору належить 0,5 друк. арк.: визначено напрями удосконалення обліку резервів майбутніх витрат і платежів).

Тези доповідей на конференціях

6. Пархомчук О.О. Особливості перекладу англomовних термінів “reserve” та “provision”. Міжнародний досвід формування резервів / О.О. Пархомчук // Нові концепції розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і контролю в умовах економічних змін: матеріали та тези виступів ІХ-ї міжнар. наукової конференції (14-15 жовтня 2010 р., м. Житомир) / М-во освіти і науки України, Житом. держ. технол. ун-т. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – С. 189-194 (0,42 друк. арк.).

7. Пархомчук О.О. Резерви майбутніх витрат і платежів підприємства / О.О. Пархомчук // Проблеми бухгалтерського обліку в Україні: Збірник тез і матеріалів науково-практичної конференції, присвячених Дню бухгалтера (16 липня 2010 р., м. Житомир) / М-во освіти і науки України, Житом. держ. технол. ун-т. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – С. 84-86 (0,12 друк. арк.).

8. Пархомчук О.О. Резерви: сутність поняття та значення для організації бухгалтерського обліку / О.О. Пархомчук // Зимові читання, присвячені ідеям П.П. Німчинова та І.В. Малишева. Збірник тез Дев'ятої Всеукраїнської наукової конференції, присвяченій видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку д.е.н., проф. І.В. Малишеву, д.е.н., проф. П.П. Німчинову (23-24 лютого 2011 р., м. Житомир) / М-во освіти і науки України, Житом. держ. технол. ун-т. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – С. 86-87 (0,09 друк. арк.).

АНОТАЦІЯ

Пархомчук О.О. Бухгалтерський облік і контроль операцій з резервами підприємства – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами

економічної діяльності). – Житомирський державний технологічний університет Міністерства освіти і науки, молоді та спорту України. – Житомир, 2011.

Дисертація присвячена науковому обґрунтуванню теоретико-методичних положень і розробці практичних рекомендацій з удосконалення бухгалтерського обліку і контролю операцій з резервами підприємства.

Досліджено економічний зміст та облікове трактування поняття резервів підприємства, розглянуто історико-теоретичні аспекти ідентифікації резервів як об'єктів бухгалтерського обліку, уточнено понятійно-термінологічний апарат, виявлено та сформульовано основні відмінності між видами резервів, удосконалено класифікацію резервів для бухгалтерського обліку і контролю. Удосконалено нормативне регулювання резервування. Уточнено сутність та структурну побудову резервної системи підприємства як комплексного механізму нейтралізації ризиків; розкрито особливості документування операцій, пов'язаних з формуванням та використанням облікових резервів підприємства у розрізі їх видів. Запропоновано шляхи удосконалення організаційно-правових та методичних підходів до відображення операцій з резервами в бухгалтерському обліку та звітності. Удосконалено теоретичні та методичні засади та організаційно-правове забезпечення зовнішнього контролю в частині аудиту операцій з резервами.

Ключові слова: резерви, облікові резерви, операції з резервами, резервування, резервна система, умовні зобов'язання, забезпечення зобов'язань, резерви майбутніх витрат і платежів.

АННОТАЦІЯ

Пархомчук О.О. Бухгалтерський учет и контроль операций с резервами предприятия – Рукопись.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.09 – бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам экономической деятельности). – Житомирский государственный технологический университет Министерства образования и науки, молодежи и спорта Украины. – Житомир, 2011.

Диссертация посвящена научному обоснованию теоретических положений и разработке практических рекомендаций по усовершенствованию бухгалтерского учета и контроля операций с резервами предприятия.

Объектом исследования являются хозяйственные операции предприятия, связанные с формированием и использованием резервов как действенного инструмента стабилизации деятельности хозяйствующих субъектов в условиях риска. *Предметом исследования* является совокупность теоретико-методических и организационно-практических аспектов бухгалтерского учета и контроля операций по формированию и использованию резервов предприятия. *Целью исследования* является научное обоснование теоретико-методических положений и разработка практических рекомендаций по усовершенствованию бухгалтерского учета и контроля операций по формированию и использованию резервов предприятий.

Результатом исследования диссертационной работы является научное обоснование теоретико-методических положений и разработка практических рекомендаций по усовершенствованию организации и методики бухгалтерского учета и контроля операций с резервами предприятий.

В работе впервые сформулирован теоретический подход к трансформации назначения первичного бухгалтерского документа для группы субъекто-зависимых фактов хозяйственной жизни (ФХЖ) (не связанных с движением денежных потоков и потоков других ресурсов), в т.ч. для резервирования: первичный документ указывает на следствие реализации бухгалтером как субъектом ведения учета решения про формирование (использование) резерва и указывает на момент введения (или изменения состояния) субъекто-зависимого ФХЖ в систему бухгалтерского учета).

Предложено осуществлять общую классификацию резервов предприятия как совокупности объектов согласно их экономической сущности: диверсифицированы экономические резервы (потенциальных возможностей), резервы как запасы ресурсов (финансовые и материальные) и учетные резервы, что формируются в результате применения учетного консерватизма (осмотрительности), и являются специфическим объектом, который вводится в систему бухгалтерского учета субъектом ведения учета в качестве средства ее оптимизации через обеспечение соответствия доходов и расходов и влияния на финансовый результат. Наиболее существенными признаками классификации учетных резервов являются: источник формирования; обязательность формирования; назначение; наличие покрытия; способ отражения в финансовой отчетности; возможность выявления; способ формирования.

Резервную систему предприятия нецелесообразно и некорректно трактовать лишь как совокупность создаваемых резервов, она является совокупностью процессов и их результатов в части формирования (выявления) учетных, экономических, финансовых, материальных резервов.

Получило дальнейшее развитие обоснование теоретических аспектов учетного консерватизма (принципа осмотрительности) и трактование формирования учетных резервов как прямого следствия его применения, что позволяет по степени полноты реализации политики резервирования определять степень защиты предприятия от последствий хозяйственных рисков.

Регламентация учета и контроля операций по формированию и использованию резервов предприятий требует усовершенствования путем решения проблемных моментов, устранения спорных положений в действующих нормативных актах, что может быть осуществлено путем внесения уточнений и дополнений с использованием предложенных в диссертации изменений относительно понятийно-терминологического аппарата и методических подходов бухгалтерского учета операций с резервами.

Существующие методики учетного отображения резервов являются несовершенными и не предполагают возможности использования информации про формирование резервов в бухгалтерском учете для управления денежными потоками, финансового планирования, принятия финансовых и инвестиционных решений. Для устранения указанных недостатков очерчены пути повышения аналитичности информации бухгалтерского учета для потребностей управления путем введения субсчетов и аналитических разрезов в их развитие, что повысит информативную емкость учетной информации для целей эффективного менеджмента. Предложены пути усовершенствования Баланса и Примечаний к финансовой отчетности и разработаны формы внутренней отчетности, что предоставит возможность обеспечить надлежащий уровень аналитичности и

своевременности информации в целях принятия обоснованных решений относительно целесообразности формирования, а также проконтролировать полноту и правильность формирования и использования соответствующих резервов в соответствии с выбранной политикой учетного резервирования.

Функционирование системы внешнего контроля операций с резервами затруднено в связи с отсутствием теоретических разработок относительно организационно-методического обеспечения процесса аудита. Сформулированы методические рекомендации по проведению аудита резервов как оценочных значений с учетом их влияния на формирование показателей финансовой отчетности, ориентированные на повышение качества аудиторских услуг. Применение усовершенствованной методики аудита операций с резервами предприятий, закреплённой во внутреннефирмовом Положении по аудиту операций с резервами, обеспечит повышение эффективности аудита.

Ключевые слова: резервы, учетные резервы, операции с резервами, резервирование, обеспечения обязательств, резервная система, условные обязательства, резервы предстоящих расходов и платежей.

SUMMARY

Parkhomchuk O.O. Accounting and control for transactions with reserves of an enterprise. - Manuscript

Thesis for obtaining the scientific degree of Candidate of Economic Sciences on specialty 08.00.09 – Accounting, Analysis and Auditing (by the types of economic activity). – Zhytomyr State Technological University, Ministry of Education and Science, Youth and Sports of Ukraine. – Zhytomyr, 2011.

The economic essence and the accounting interpretation of the concept “reserves of an enterprise” have been researched; the historic and theoretical aspects of reserves identifying as the accounting objects have been considered; the concepts and terms have been stipulated; the basic differences between reserves types have been detected and formulated as well as the reserves classification for accounting and control has been improved. The reclamation of transactions with reserves has been improved. The essence and the structure of reserve system of an enterprise as the complex mechanism of the risks neutralization have been specified; the peculiarities of documenting the transactions of forming and usage the accounting reserves by their types have been disclosed. The ways of improving the organizational and methodic approaches towards the accounting reflection of the transactions with reserves and their disclosure in the financial statements have been offered. The theoretic and methodic grounds and the organization of external control in the part of auditing of transactions with reserves have been improved.

Key words: reserves, accounting reserves, transactions with reserves, provisions, reserving, reserve system, contingent liabilities, provisions for future expenses and payments.

Підписано до друку 16.09.2011 р. Формат 60x84/16.

Ум. друк. арк. 0,9. Тираж 100 прим.

Замовлення № 19

ФОП Кузьмін Дн.Лі. Свідоцтво про державну реєстрацію № 454561 від 16.10.2007 р.
10005, м. Житомир, вул. Київська, 47 кв. 13