

## ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

**Актуальність теми.** Починаючи з 1991 р., економіка пострадянських країн характеризується суттєвими змінами, що вплинули і на характер розподілу прибутку як основного індикатора ефективності господарювання. Дана ситуація обумовлена трансформацією правового поля та впливом відносин власності на процес формування та розподілу прибутку, що посилюється пануванням позитивістського підходу. Наслідками останнього є неповноцінне відтворення робочої сили, низький рівень мотиваційного заохочення, незацікавленість власників у будівництві об'єктів соціальної інфраструктури. Це в цілому призводить до зниження рівня конкурентоспроможності національної економіки. Так, у 2002 р. серед 80 країн світу Україна посіла 77 місце за показником конкурентоспроможності.

Враховуючи нинішнє становище та інтеграційні процеси, що відбуваються в Україні, необхідність перегляду системи управління державою з позиції побудови дієвої та ефективної системи соціального захисту населення потребує зміни процес привласнення доданої вартості власниками капіталів з метою врегулювання конфлікту інтересів між соціальними партнерами.

Вагомий внесок у формування теоретичних та організаційно-методичних засад бухгалтерського відображення формування, використання й контролю доходів і фінансового результату здійснили вітчизняні вчені: І.О. Бланк, Ф.Ф. Бутинець, А.М. Герасимович, З.В. Задорожний, Л.М. Кіндрацька, Г.Г. Кірейцев, М.Р. Лучко, Н.М. Малюга, Л.В. Нападовська, П.П. Німчинов, М.Я. Остап'юк, М.С. Пушкар, В.К. Савчук, В.В. Сопко, В.О. Шевчук; сучасні вчені Росії: М.А. Вахрушина, В.Б. Івашкевич, М.І. Кутер, О.Є. Ніколаєва, Я.В. Соколов, Т.В. Шишкова; вчені інших зарубіжних країн: А. Аткинсон (A. Atkinson), Д. Добія (D. Dobija), К. Друпі (C. Drury), М. Епстейн (M. Epstein), Р.С. Каплан (Robert S. Kaplan), Л.С. Мейзл (L.S. Maisel), Д.П. Нортон (D.P. Norton), М. Шаудагаран (M. Saudagaran).

Питання обліку доходів розглядали у дисертаційних роботах українські дослідники: Я.В. Лебедзевич (2002 р.), Й.В. Канак (2003 р.), Т.А. Гоголь (2006 р.). В даних роботах приділено увагу питанням формування доходів від різних видів діяльності. Однак вказані напрацювання не визначають шляхи й напрями удосконалення організації та методики обліку доходів в умовах соціально орієнтованої економіки.

Наявність невирішених проблемних питань, протиріч методологічного характеру, пов'язаних з організацією та методикою формування й відображення доходів у системі бухгалтерського обліку та дотриманням соціальної справедливості при їх розподілі, зумовили необхідність розробки науково обґрунтованих рекомендацій з вирішення цих питань, враховуючи напрацювання вітчизняних і зарубіжних вчених. Це визначило актуальність і основні напрями дослідження.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дисертація виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт Житомирського державного технологічного університету № 318 "Розбудова соціально орієнтованої економіки: підвищення якості бухгалтерської освіти відповідно до Болонського процесу, розвиток бухгалтерського обліку в напрямі захисту інтересів держави та суспільства" (номер державної реєстрації 0105U001442). У межах наукової програми автором виконано

дослідження проблем бухгалтерського обліку операцій з формування та розподілу доходів у різних соціально-економічних формаціях, розроблено пропозиції з удосконалення методики бухгалтерського відображення розподілу доходів; № 311 “Аналітичне забезпечення економічної діяльності в контексті інтеграції України в Європейський союз” (номер державної реєстрації 0106U008457). У межах наукової програми автором виконано дослідження та надано пропозиції з удосконалення аналітичного забезпечення формування й розподілу доходів.

**Мета і завдання дослідження.** Метою дисертації є обґрунтування теоретичних положень і розробка рекомендацій з удосконалення організації та методики бухгалтерського обліку формування та розподілу доходів в умовах соціально орієнтованої економіки.

Для досягнення поставленої мети в дисертації вирішуються такі завдання:

- розглянути формування та розподіл доходів у системі бухгалтерського обліку з урахуванням інтересів власників;
- окреслити коло завдань бухгалтерського обліку в умовах соціально орієнтованої економіки;
- дослідити зміст поняття “дохід” як об’єкта бухгалтерського обліку шляхом ретроспективного аналізу його економічної сутності;
- вивчити порядок організації та основні тенденції розподілу доходів в Україні та виявити проблемні питання, що потребують вирішення;
- здійснити аналіз нормативно-правової бази з регулювання процесу бухгалтерського відображення формування та розподілу доходів для усунення протиріч методологічного характеру;
- визначити місце бухгалтерського обліку у взаємодії з іншими підсистемами управління, зокрема з бюджетуванням, для удосконалення основних теоретико-методичних положень, що забезпечують даний процес;
- розглянути порядок оцінки внесків працівників у загальний результат господарювання для визначення напрямів його соціально спрямованого розподілу;
- підвищити інформативність бухгалтерського обліку в частині розкриття інформації про соціальні процеси, що відбуваються на мікрорівні, шляхом удосконалення процесу документування та оптимізації статей фінансової звітності;
- обґрунтувати теоретично й розробити практичні рекомендації з удосконалення внутрішньогосподарського контролю процесу формування та розподілу доходів та обґрунтування рішень управлінського персоналу для підвищення ефективності системи управління підприємством.

*Об’єктом дослідження* є господарські операції, пов’язані з формуванням доходів підприємств, а також облікові процедури щодо їх розподілу.

*Предметом дослідження* є сукупність теоретико-методичних та організаційно-практичних засад бухгалтерського обліку формування та розподілу доходів.

*Методи дослідження.* У ході дослідження використано загальнонаукові та спеціальні методи пізнання. Для вивчення теоретико-методичних аспектів розподілу доходів застосовано методи індукції та дедукції, за допомогою яких встановлено вплив інтересів суб’єктів ринкових відносин на трансформацію структури фінансової звітності. Методи теоретичного узагальнення, групування, порівняння та історичний метод використано для виявлення сутності понять “дохід”, “економічна

вигода” та удосконалення методики бухгалтерського обліку формування й розподілу доходів. Методи абстрагування, причинно-наслідкового зв'язку та логічний застосовано для удосконалення класифікації доходів. Для встановлення міри задоволення соціальних потреб працівників застосовувалися методи спостереження та анкетування. Використання методу моделювання дозволило розробити алгоритмічну модель варіативності фінансових наслідків від реалізації готової продукції для платника податку на прибуток.

Теоретико-методологічною основою дослідження є напрацювання представників економічної та філософської думки, праці вітчизняних і зарубіжних вчених з проблем бухгалтерського обліку та господарського контролю формування й розподілу доходів, нормативні документи з бухгалтерського обліку України та інших країн, цивільне, господарське та податкове законодавство, довідково-інформаційні видання, фінансова та статистична звітність підприємств України, результати анкетування.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає в обґрунтуванні теоретичних положень і розробці практичних рекомендацій з удосконалення порядку бухгалтерського відображення формування та розподілу доходів суб'єктами господарювання, що сприятиме виконанню державою покладених на неї функцій та забезпечить зміну статусу працівників з пасивних ресурсоодержувачів на активних ресурсокористувачів як об'єктами соціальної інфраструктури, так і бухгалтерською звітністю підприємства. Основні наукові положення полягають у наступному:

*вперше одержано:*

– обґрунтування фактору впливу інтересів соціальних партнерів (власників, управлінського персоналу, працівників) на порядок розподілу доходів підприємства та виявлено трансформацію інтересів власників зі зміною форми власності як передумови формування теоретичних засад зниження соціальної напруги агентів мікро- та макрорівня у процесі розподілу та привласнення доходів (С. 6);

– теоретико-прикладні положення порядку формування фонду соціального розвитку за рахунок чистого прибутку з обчисленням його розміру на основі доданої вартості, створеної працюючими, з одночасним грошовим забезпеченням, що сприятиме досягненню позитивного соціального ефекту (С. 9-11);

*удосконалено:*

– класифікацію доходів на основі узагальнення існуючих і теоретичного обґрунтування запропонованих ознак (виділено ознаки: вид діяльності; для цілей оподаткування; можливість здійснення впливу; час виникнення; забезпеченість), застосування якої дозволяє усунути неконвенційність понятійного апарату, деталізувати об'єкти бухгалтерського відображення та підвищити ефективність управління (С. 7);

– порядок розкриття інформації про напрями соціальної політики підприємства в частині внесення змін до фінансової та розробки форм внутрішньої звітності щодо процесу розподілу коштів фонду соціального розвитку з метою здійснення моніторингу державою та іншими користувачами фінансової звітності соціально-економічної діяльності суб'єктів господарювання (С. 12);

– розрахунок внеску структурних підрозділів підприємства у загальний результат господарювання для визначення їх місця в соціальній політиці підприємства, що стало основою розробки методики оцінки часткової участі працюючих (С. 13);

*дістало подальший розвиток:*

– обґрунтування соціального спрямування бухгалтерського обліку та підвищення соціального значення облікової інформації, внаслідок інформаційного забезпечення процесу розподілу доходів, що дозволить оптимізувати використання праці найманого персоналу (С. 7);

– уточнення категорійного апарату з позиції бухгалтерського обліку: поняття “доходи”, “пряма економічна вигода” та “непряма економічна вигода”, що сприятиме розробці практичних рекомендацій з удосконалення нормативного регулювання, а також організації та методики облікового формування та розподілу доходів (С. 8, 15);

– визначення ролі бюджетування та системи бухгалтерського обліку в забезпеченні економічної безпеки підприємства як інституційної одиниці через посилення відповідальності виконавців за результати діяльності, завдяки досягненню економічного ефекту як проміжного до соціального, що є передумовою формування теоретичних засад їх функціонування (С. 7-8);

– обґрунтування організації внутрішньогосподарського контролю за формуванням і розподілом доходів на базі системи бюджетування, виходячи з її подвійної ролі як засобу й об’єкта контролю, що сприятиме оперативній мобілізації керуючого впливу суб’єктів контролю (С. 14);

– розширення системної панелі збалансованих показників шляхом виділення напрямів соціальної політики та застосування показника “коефіцієнт соціальної сфери”, що сприятиме розробці практичних рекомендацій з удосконалення методики формування системи збалансованих показників (С. 14).

**Практичне значення одержаних результатів** полягає в розробці рекомендацій з удосконалення порядку організації та методики формування і соціально спрямованого розподілу доходів. Основні теоретичні та прикладні розробки впроваджено в практичну діяльність:

– методика формування за рахунок чистого прибутку фонду соціального розвитку, яка передбачає проведення обчислень на основі доданої вартості, створеної працюючими, що забезпечує досягнення соціального ефекту (Служба автомобільних доріг у Житомирській області (довідка № 237/10/06 від 16.10.2006 р.));

– методика визначення часткової участі центрів відповідальності в загальному результаті господарювання на основі системи бюджетування як бази для визначення подальших напрямів розподілу фонду соціального розвитку (ВАТ “Житомирське автотранспортне підприємство 11827” (довідка № 112/7 від 28.08.2006 р.));

– методика внутрішньогосподарського контролю бюджетування на промислових підприємствах в частині розробки робочих документів внутрішнього контролера, алгоритму контрольних дій за формуванням і використанням фонду соціального розвитку та напрямів використання системи контролю формування доходів і фінансового результату (ВАТ “Житомирський завод покрівельних та ізоляційних матеріалів” (довідка № 32-152 від 14.02.2007 р.));

– облікова модель варіативності фінансових наслідків від реалізації готової продукції, що забезпечує дотримання фінансової дисципліни перед кредиторами з боку підприємства (ТзОВ “Житомир-Агробудіндустрія” (довідка № 275/6 від 20.11.2006 р.));

– уточнений зміст основних понять щодо обліково-аналітичного забезпечення формування та розподілу доходів використано в ході розробки навчальних програм і навчально-методичного забезпечення навчальних дисциплін “Фінансовий облік І”, “Фінансовий облік ІІ”, “Управлінський облік”, а також в діяльності навчальних студій “Головний бухгалтер” і “Аудитор” в Житомирському державному технологічному університеті” (довідка № 45/1067 від 20.02.2007 р.).

**Особистий внесок здобувача.** Дисертація є самостійно виконаним науковим дослідженням. Наукові результати, що містяться в роботі, належать особисто автору. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, у дисертації використано лише ті положення, які є результатом особистої роботи здобувача, що полягає у дослідженні питань, пов’язаних із удосконаленням обліково-аналітичного забезпечення формування та розподілу доходів в умовах соціально орієнтованої економіки.

**Апробація результатів дисертації.** Основні результати дослідження, викладені в дисертації, знайшли відображення в статтях, опублікованих у фахових та інших виданнях, доповідалися, обговорювалися та отримали позитивну оцінку на міжнародних науково-практичних конференціях: “Науковий потенціал світу ‘2004” (м. Дніпропетровськ, 1-15 листопада 2004 р.); “Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи” (Київ, 19-20 жовтня 2006 р.); “Наука і освіта ‘2005” (м. Дніпропетровськ, 7-21 лютого 2005 р.); “Ключевые аспекты научной деятельности’2007” (Дніпропетровськ, 16-31 січня 2007 р.); міжнародних наукових конференціях “Розвиток бухгалтерського обліку і контролю в контексті європейської інтеграції” (м. Житомир-Краматорськ, 19-20 травня 2005 р.); “Концепции развития бухгалтерской профессии: теория и практика” (м. Житомир, 18-19 травня 2006 р.); “Соціально-економічні, політичні та культурні оцінки і прогнози на рубежі двох тисячоліть” (Тернопіль, 17 квітня 2007 р.); всеукраїнській науково-практичній конференції: “Майбутнє – аудит” (Кривий Ріг, 18 листопада 2005 р.); всеукраїнських наукових конференціях “Зимові читання, присвячені ідеям д.е.н., проф. І.В. Малишева, д.е.н., проф. П.П. Німчинова” (м. Житомир, 25 лютого 2005 р.); “XXX наукова конференція, присвячена 45-ій річниці Житомирського державного технологічного університету” (10-17 березня, 2005 р.).

**Публікації.** За результатами дослідження опубліковано 8 статей у фахових виданнях загальним обсягом 4,44 друк. арк., 10 тез доповідей загальним обсягом 1,61 друк. арк., в інших публікаціях (підручниках і навчальних посібниках), виданих у співавторстві – 1,53 друк. арк., що належать особисто автору.

**Структура та обсяг дисертаційної роботи.** Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних літературних джерел та додатків. Основний зміст викладено на 190 сторінках друкованого тексту, у тому числі 32 таблиці на 41 сторінці, 37 рисунків, що займають 37 сторінок. Робота містить 25 додатків на 63 сторінках, список використаних джерел, що налічує 285 найменувань – на 23 сторінках.

## ОСНОВНИЙ ЗМІСТ

У **вступі** обґрунтовано актуальність теми дисертації, визначено мету, завдання, предмет і об’єкт дослідження, розкрито наукову новизну, практичне та соціальне значення отриманих результатів.

У першому розділі “Доходи – об’єкт обліку: проблеми визнання, формування та розподілу” зосереджено увагу на дослідженні факторів, що впливають на систему бухгалтерського обліку за різних моделей економічної системи; історичному аспекті методики обліку доходів, проведено критичний аналіз існуючих підходів до класифікації доходів, а також показано значення та обґрунтовано необхідність бюджетування як інструмента досягнення ефективності господарювання й забезпечення економічної безпеки суб’єкта господарювання.

За результатами критичного аналізу досліджень у бухгалтерському обліку встановлено нівелювання розгляду відносин власності як фактора впливу на бухгалтерський облік формування та розподілу доходів серед соціальних партнерів, що породжує відрив від соціально орієнтованого розподілу доходів. При систематизації інтересів економічних агентів за ознакою належності їм майна обґрунтовано їх вплив на систему бухгалтерського обліку та встановлено трансформацію інтересів власників зі зміною форми власності, що призводить до соціальної напруги агентів мікро- та макrorівня в процесі розподілу та привласнення доходів. Для подолання вказаних протиріч система бухгалтерського обліку повинна набути соціального значення через усвідомлення та переусвідомлення обліковими працівниками їх ролі як для суспільства загалом, так і для забезпечення економічної безпеки підприємства, зокрема. Теоретичне розв’язання вказаного завдання передбачає обмеження випадків професійного судження облікових працівників, спрямованого на захист інтересів лише певної когорти суспільства; уникнення подвійного трактування даних; розробку методики бухгалтерського відображення спрямування результатів діяльності на соціальні заходи, на яку б не чинили значний вплив облікові процедури. Важливо відійти від політичного впливу на систему бухгалтерського обліку, одночасно посилити роль держави у ринкових умовах, обумовлену необхідністю адекватного соціального захисту населення через встановлення чітких підходів до визнання доходів, уникнення повного лібералізму при їх розподілі, створення фонду соціального розвитку в системі бухгалтерського обліку, а не обмежуватись стимулюванням працюючих лише за рахунок витрат.

Поєднання різноспрямованих інтересів взаємодіючих груп (працівників і роботодавців та / або власників) можливе шляхом усвідомлення останньою групою, що праця є фактором виробництва, який потребує належного рівня відтворення поряд із засобами та предметами праці (рис. 1).

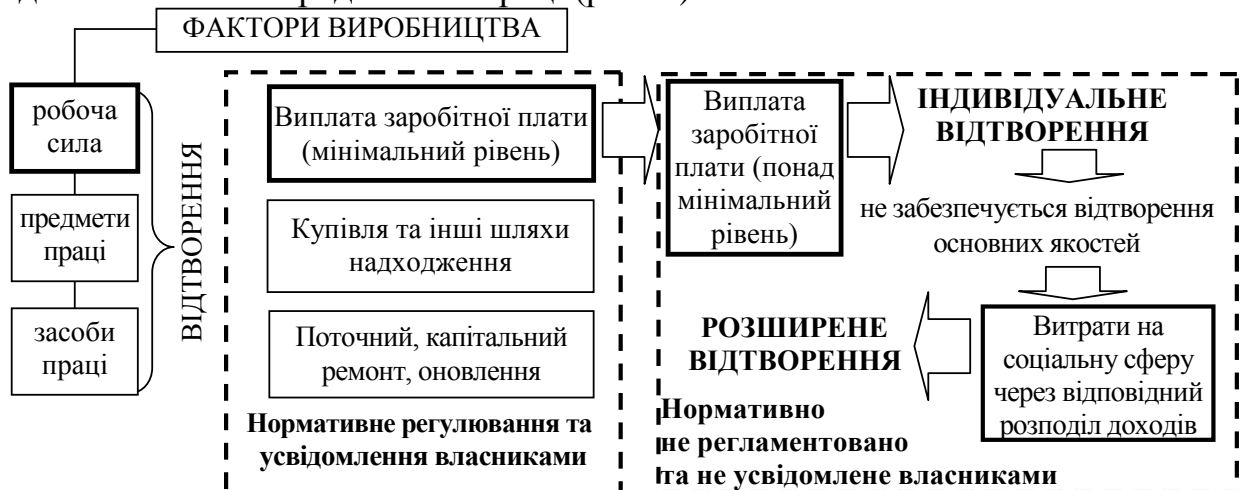


Рис. 1. Процес відтворення факторів виробництва: теоретико-економічні засади

Подолання соціальних протиріч взаємодіючих груп можливе через представлення системою бухгалтерського обліку розширеної інформації, на основі якої працюючи могли б встановити взаємозалежність між оплатою праці, витратами підприємства на створення об'єктів соціальної інфраструктури та створеною доданою вартістю. Це сприятиме повноцінному відтворенню робочої сили і, як наслідок, розвитку духовного, морального та наукового потенціалу нації. Для власників капіталу витрати на відтворення через розподіл доходів є високоефективними інвестиціями в людський капітал, що обумовлено високим рівнем їх окупності.

Дослідження окреслили проблему відсутності чіткої класифікації доходів, яка б враховувала як економічний зміст об'єкта, так і його соціальне значення. На основі аналізу існуючих класифікацій виявлено порушення загальних правил їх побудови через наявність невизначеності між авторами в ознаках класифікації, громіздкості класифікацій (автори виділяють понад 100 видів доходів), перетину видів доходів за різними ознаками та міжвидовими перетинами, що свідчить про їх недосконалість. Це дозволяє стверджувати про непридатність запропонованих класифікацій доходів для бухгалтерського обліку, господарського контролю та прийняття управлінських рішень.

Для усунення виявлених недоліків запропонована класифікація доходів побудована на основі логічного методу та методу причинно-наслідкового зв'язку за такими ознаками: за видами діяльності (від звичайної діяльності (операційні, фінансові, інвестиційні) та надзвичайної діяльності (надзвичайні доходи), що сприяє прийняттю ефективних рішень щодо управління господарською діяльністю підприємства; для цілей оподаткування (доходи, що підлягають оподаткуванню, неоподатковувані доходи), що забезпечує контроль правильності визначення бази оподаткування відповідно до вимог чинного законодавства; за можливістю здійснення впливу (релевантні, нерелевантні, маржинальні) для обґрунтування управлінських рішень на різних рівнях управління; за часом виникнення (поточні (звітні), бюджетні, доходи майбутніх періодів), що дозволяє встановити відхилення від заданих параметрів та їх причини, впливаючи на мотиваційну політику підприємства; за забезпеченістю (покриті, непокриті), що надасть можливість відстежити рух грошових коштів та їх еквівалентів, а також приймати управлінські рішення з урахуванням впливу парадоксів, пов'язаних з категорією “дохід”.

За цією класифікацією доходів можливо організувати синтетичний та аналітичний облік доходів за методикою, яка розширить можливості представлення інформації на конкретний запит внутрішніх і зовнішніх користувачів з приведенням до оптимуму соціальних протиріч через економічні важелі в процесі розподілу доданої вартості між безпосередніми власниками, управлінським персоналом і працюючими.

Управління процесом формування та розподілу доходів здійснюється на підставі економічної інформації, яку надають бухгалтерський облік, планування, аналіз і контроль. У ході дослідження виявлено взаємозв'язок даних підсистем управління та встановлено місце бюджетування в системі управління як визначального інструмента збалансування доходних і витратних статей з метою отримання максимальної віддачі від кожного центру відповідальності та створення бази для соціально виваженої політики управління по відношенню до останніх.

Теоретично обґрунтовано необхідність впровадження бюджетування в практику господарювання підприємств незалежно від форми власності, що забезпечить дієвий контроль на всіх фазах господарської діяльності та створить базу для виміру внеску

кожного центру відповідальності в загальний результат діяльності. Визначено місце бухгалтерського обліку в забезпеченні функціонування даної системи.

Доведено, що на економічну безпеку підприємства як інституційної одиниці впливає ефективність функціонування системи управління та її складових, зокрема системи обліку, контролю, аналізу та бюджетування. Остання через систему бюджетів дозволяє впливати на господарський процес, що підвищує ефективність управління ним за інших незмінних умов, забезпечуючи стабільність підприємства як економічного інститута і, як наслідок, підвищення соціальних показників розвитку країни.

Другий розділ **“Організація і методика формування та розподілу доходів підприємств в умовах соціально орієнтованої економіки”** присвячено уточненню понятійного апарату, дослідженню питань організації та методики формування доходів і їх розподілу в контексті соціально орієнтованої діяльності підприємства. Розробка викладених питань на недостатньо високому теоретичному рівні ускладнює визнання доходів та спричиняє негативний вплив на виконання завдань, що поставлені перед бухгалтерським обліком.

У центрі уваги дослідників завжди перебували питання організації та методики обліку доходів, проте увага акцентувалася на обліку доходів від різних видів діяльності, не враховуючи соціального значення даної економічної категорії (серед захищених дисертацій, які містять у назві слово “дохід”, в Україні за період з 1991-2006 рр. станом на 01 червня 2006 р. за спеціальністю “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” захищено 14 робіт (26,92 %) від загальної кількості робіт даної тематики економічного напрямку). У даних дослідженнях не приділено уваги ролі системи бухгалтерського обліку в забезпеченні соціальної справедливості в процесі розподілу доходів. Комплексні дослідження щодо організації та методики бухгалтерського обліку доходів і розподілу доданої вартості, яку можна представити у вигляді валового прибутку, в соціальному контексті практично відсутні.

Встановлено відсутність адекватного методичного забезпечення визнання доходів і визначення фінансового результату господарювання. Основними причинами такого стану є неузгодженість понятійно-категоріального апарату, зокрема трактування різних видів діяльності; відсутність чіткості регламентації визнання доходів від різних видів діяльності; розбіжності між нормами податкового законодавства та Положень (стандартів) бухгалтерського обліку в частині наявності різних методичних підходів щодо визнання та формування доходів. Виявлені проблемні моменти спричиняють наступні наслідки для суб'єктів господарювання: проблеми при розмежуванні фактів господарського життя у розрізі різних видів діяльності; ускладнення практики ведення бухгалтерського обліку в частині формування бухгалтерських проводок; нівелюють можливість ефективного управління; призводять до неспівставності та непорівнянності показників фінансової звітності.

З метою усунення негативного впливу, що спричиняє неконвенційність понятійно-категоріального апарату на розмежування фактів господарського життя в розрізі різних видів діяльності, уточнено поняття “фінансова діяльність”, “доходи”, “пряма економічна вигода”, “непряма економічна вигода”, розмежовано види доходів від різних видів діяльності та запропоновано усунення протиріч в нормативних документах, що виявлені в ході їх аналізу. Врахування даних пропозицій забезпечить єдність підходів до формування доходів у розрізі видів діяльності шляхом



однозначного трактування положень нормативних документів теоретиками та практиками з бухгалтерського обліку.

Проведені дослідження щодо наявності альтернативних облікових процедур, внаслідок панування позитивістського підходу, дають підстави констатувати можливість варіювання як сумою доходів підприємства, так і загальним фінансовим результатом (застосування основних принципів комбінаторики до елементів облікової політики дозволило встановити 622080 варіантів фінансового результату діяльності). Це породжує непорівнянність показників фінансової звітності, внаслідок чого бухгалтерський облік перестає виконувати одну із своїх функцій – інформаційну; створення можливостей вуалювання фінансового результату; унеможливлення обчислення національного багатства країни в системі національних рахунків, адже основним джерелом інформації для проведення макроекономічних розрахунків є показники фінансової звітності. Це доводить, що облікова політика може бути інструментом маніпулювання фінансовим результатом господарювання. У зв'язку з цим запропоновано чітко регламентувати на законодавчому рівні методику бухгалтерського обліку для груп підприємств, які слід визначати, виходячи з виду діяльності, організаційно-правової форми господарювання, обсягу діяльності, що дозволить уникнути непорівнянності звітності через багатоваріантність застосування професійного судження обліковими працівниками.

Дані аналізу напрямів використання чистого прибутку підприємствами підтверджують, що соціальні процеси, які відбуваються на підприємствах, перебувають у незадовільному стані. Так, на двох (16,67 %) із 12 підприємств, діяльність яких досліджувалась, з чистого прибутку здійснено відрахування на соціальну сферу. Для забезпечення соціального захисту населення та уникнення прагнення різних учасників господарського процесу до максимізації або мінімізації тих чи інших напрямів розподілу результатів діяльності пропонується формування фонду соціального розвитку за рахунок прибутку підприємствами, незалежно від форми власності. В контексті соціального захисту населення розроблено порядок розрахунку частини чистого прибутку, що спрямовується на формування фонду соціального розвитку, виходячи із доданої вартості, створеної працюючими, визначеної на підставі даних ф. № 2 “Звіт про фінансові результати”, який передбачає таку послідовність дій (рис. 2).

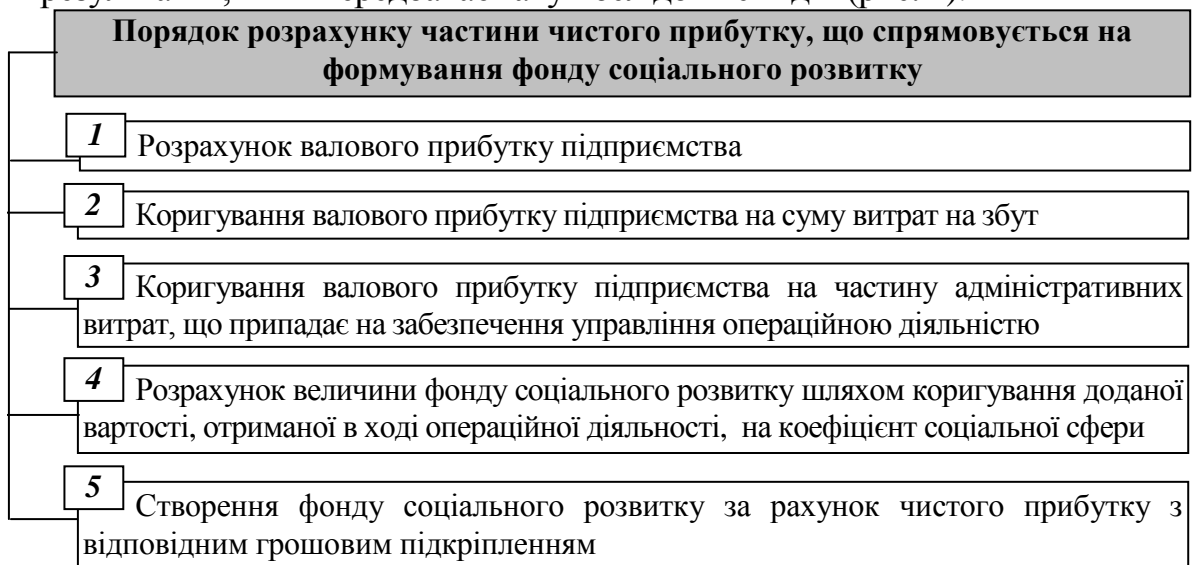


Рис. 2. Порядок формування фонду соціального розвитку

Для практики бухгалтерського обліку важливо уточнити порядок обчислення розміру фонду соціального розвитку. З цією метою запропоновано формулу (табл. 1) за даними ф. № 2 “Звіт про фінансові результати”.

Таблиця 1

### Порядок обчислення розміру фонду соціального розвитку

| № з/п | Формула  | Порядок розрахунку за даними ф. № 2 “Звіт про фінансові результати”   |
|-------|--|---|
| 1     | $\Phi_{cp} = (ВП - ВЗ - ЧД \times K_{ав}) \times K_c$ ,<br>де $\Phi_{cp}$ – величина фонду соціального розвитку з результатами діяльності звітного періоду; ВП – валовий прибуток; ВЗ – витрати на збут; ЧД – чистий дохід; $K_{ав}$ – коефіцієнт розподілу адміністративних витрат; $K_c$ – коефіцієнт соціальної сфери | $\Phi_{cp} = (\text{ряд. } 050 - \text{ряд. } 080 - \text{ряд. } 035 \times K_{ав}) \times K_c$   |
| 2     | $K_{ав} = \frac{AB}{ЧД + ІОД + ДК + ІФД + ІД}$<br>де АВ – адміністративні витрати; ІОД – інші операційні доходи; ДК – дохід від участі в капіталі; ІФД – інші фінансові доходи; ІД – інші доходи   | $K_{ав} = \text{ряд. } 070 / (\text{ряд. } 010 + \text{ряд. } 035 + \text{ряд. } 060 + \text{ряд. } 110 + \text{ряд. } 120 + \text{ряд. } 130)$ |

Коефіцієнт розподілу адміністративних витрат дозволяє встановити в грошовому вираженні вартість праці управлінського персоналу, яка забезпечує ефективне управління відповідними процесами операційної діяльності.

Коефіцієнт соціальної сфери ( $K_c$ ) затверджується зборами трудового колективу та виражає відсоток доданої вартості, що спрямовується на витрати соціальної сфери. Значення даного коефіцієнту зазначається в колективному договорі та може переглядатися щорічно, з урахуванням внутрішніх і зовнішніх факторів впливу на функціонування суб'єкта господарювання. Доцільно нижню межу даного коефіцієнта закріпити у Кодексі законів про працю.

За низької рентабельності продукції (товарів, робіт, послуг) можливе отримання від'ємного значення внаслідок коригування валового прибутку підприємства як основного показника доданої вартості на частину адміністративних витрат, що виражають затрати управлінського персоналу, діяльність яких спричиняла безпосередній вплив на процес його формування. У результаті цього фонд соціального розвитку в звітному періоді не створюватиметься.

Існуючі підходи до створення фондів за рахунок прибутку характеризуються наявністю методичних проблем, які нівелюють практичну цінність даних акумулювань. Чинна методика бухгалтерського відображення формування фондів за рахунок прибутку призводить до їх фіктивності, з огляду на те, що вона передбачає лише ротацію в статтях власного капіталу без відповідного грошового забезпечення (тип змін у балансі за ознакою пермутації) та не враховує парадокси, пов'язані з категоріями “дохід” і “прибуток”. Даний підхід не гарантує проведення реальних платежів через відсутність грошових коштів, що нівелює практичну цінність бухгалтерських проводок. З метою уникнення фіктивності даного фонду, розроблено порядок бухгалтерського відображення формування та використання фонду соціального розвитку, який забезпечує адекватну участь працюючих у розподілі доданої вартості з урахуванням парадоксів, пов'язаних з категоріями “дохід” і “прибуток” (табл. 2).

Використання фонду соціального розвитку, його практичне й соціальне значення потребує внесення змін до чинного Плану рахунків та існуючого порядку формування

**Запропонований порядок бухгалтерського відображення операцій з використання коштів спеціального призначення на рахунках бухгалтерського обліку**

| № з/п | Зміст господарської операції  | Запропоновані зміни   |  |
|-------|---|---|--|
|       |   | Д-т   | К-т  |
| 1     | Відображено спрямування частини прибутку на формування фонду накопичення  | 443 “Прибуток, використаний у звітному періоді”   | 427 “Фонд соціального розвитку”                              |
|       |   | 315 “Поточний рахунок для забезпечення соціального розвитку”  | 311 “Поточні рахунки в банку в національній валюті”          |
| 2     | Відображено витрати на здійснення капітальних інвестицій (придбання, створення, модернізація, модифікація, реконструкція, добудова, дообладнання тощо необоротних активів) за рахунок фонду | <b>Використання коштів фонду соціального розвитку на будівництво об’єктів соціальної інфраструктури</b> |  |
|       |   | 151 “Капітальне будівництво”  | 685 “Розрахунки з іншими кредиторами”                        |
|       |   | 10 “Основні засоби”   | 151 “Капітальне будівництво”                                 |
|       |   | 685 “Розрахунки з іншими кредиторами”   | 315 “Поточний рахунок для забезпечення соціального розвитку” |
|       |   | 427 “Фонд соціального розвитку”   | 745 “Дохід від безоплатно отриманих необоротних активів”     |
|       | 949 “Інші витрати операційної діяльності”   | 13 “Знос (амортизація) необоротних активів”   |  |
| 4     | Використання коштів фонду соціального розвитку на преміювання працівників за результатами роботи  | 427 “Фонд соціального розвитку”   | 66 “Розрахунки з оплати праці”                               |
|       |   | 66 “Розрахунки з оплати праці”  | 315 “Поточний рахунок для забезпечення соціального розвитку” |
| 5     | Використання коштів фонду соціального розвитку на підвищення кваліфікації працюючими, оплату навчання в закладах освіти   | 427 “Фонд соціального розвитку”   | 685 “Розрахунки з іншими кредиторами”                        |
|       |   | 685 “Розрахунки з іншими кредиторами”   | 315 “Поточний рахунок для забезпечення соціального розвитку” |

фондів за рахунок прибутку. Для обліку формування та використання фонду соціального розвитку доцільно запровадити такі рахунки: 315 “Поточний рахунок для забезпечення соціального розвитку” та 427 “Фонд соціального розвитку”. Виділення окремого субрахунку для обліку фонду соціального розвитку з відповідним забезпеченням (поточного рахунку для забезпечення соціального розвитку) дозволить здійснювати поточний і наступний контроль за напрямками витрачання коштів фонду користувачами бухгалтерської інформації, зокрема, працівниками підприємства, за результатами праці яких він сформований.

Обґрунтовано необхідність дотримання цільового використання коштів фонду соціального розвитку відповідно до програми соціального розвитку, затвердженою на початку звітної року за такими напрямками використання коштів: на будівництво об’єктів соціальної інфраструктури, їх утримання, преміювання працюючих за результатами роботи, підвищення кваліфікації працівників, оплату навчання в закладах освіти, пенсійну підтримку тощо.

Аналіз форм фінансової звітності свідчить про неадекватне інформаційне забезпечення користувачів бухгалтерського обліку та звітності інформацією про порядок формування та розподілу результатів господарювання. Для забезпечення працюючих як зацікавленої групи користувачів інформацією щодо їх соціального захисту з дотриманням принципів складання фінансової звітності, зокрема, повноти висвітлення, запропоновано оптимізувати структуру статей форм фінансової звітності

в частині доповнення їх інформацією про соціальні процеси. Розширено системну панель показників *ф. № 1 “Баланс”* рядками: 235 – у т.ч. для забезпечення соціального розвитку, 335 – у т.ч. фонд соціального розвитку; *ф. № 2 “Звіт про фінансові результати”*: 220 – Чистий прибуток до розподілу, 225 – Збиток, 230 – Чистий прибуток розподілений, в т.ч. спрямований на: 231 – поповнення резервного капіталу, 232 – виплати власникам, 233 – формування фонду соціального розвитку, 234 – розвиток виробництва, 235 – інші цілі, 240 – Нерозподілений прибуток, 245 – Збиток; *ф. № 4 “Звіт про власний капітал”* рядком 170 – Відрахування до фонду соціального розвитку. Запропоновано Розділ XI. Фонд соціального розвитку: формування та напрями використання до *ф. № 5 “Примітки до річної фінансової звітності”*. Внесення запропонованих змін до форм фінансової звітності, забезпечить міжформову ув’язку з *ф. № 1 “Баланс”*, а також виступатиме інформаційним базисом ефективного управління соціальними процесами в країні, зокрема, шляхом здійснення моніторингу напрямів розподілу прибутку.

На якість інформації, що є базою для прийняття управлінських рішень щодо забезпечення прозорості процесу розподілу коштів фонду соціального розвитку, суттєво впливають відповідні форми внутрішньої звітності. Пропонується середнім і великим підприємствам використовувати форми внутрішньої звітності для перевірки взаємозв’язку між виконанням статей бюджету та обсягом коштів, отриманих з фонду соціального розвитку: СР-1 “Звіт про внесок у формування фінансових результатів центром відповідальності” (дає можливість оцінити ефективність функціонування центра відповідальності, встановити причини відхилень та осіб, відповідальних за їх виникнення), СР-2 “Звіт про використання коштів фонду соціального розвитку в розрізі центрів відповідальності” (дозволяє здійснювати планування напрямів використання коштів фонду соціального розвитку з урахуванням участі в його розподілі центрів відповідальності).

Інформаційні можливості запропонованих форм звітності забезпечують координацію бюджетів центрів відповідальності, прийняття обґрунтованих рішень при розподілі доходів між працюючими. Внаслідок формується інформаційне поле для аналітичної обробки з метою прийняття управлінських рішень, виходячи з діяльності всіх ланок організаційної структури підприємства.

Практична реалізація рекомендацій зумовлює провадження бізнесу в рамках соціальної орієнтації з одночасним забезпеченням економічної безпеки підприємства.

Третій розділ **“Удосконалення контрольно-аналітичного забезпечення процесу формування та розподілу доходів”** присвячено розробці пропозицій з удосконалення системи внутрішньогосподарського контролю за формуванням і розподілом доходів на базі системи бюджетування та моделювання процесу управління формуванням доходів і напрямками їх розподілу. Недостатня увага науковців до розробки викладених питань призводить до проблеми визначення внеску працівників в загальний результат діяльності та несвоечасності застосування контрольних дій управлінським персоналом.

Взаємозалежність і взаємовплив системи бухгалтерського обліку з інституційними утвореннями проявляється через регулювання та нормативне закріплення методологічних засад обліку, що створює засади для підтримки або нехтування соціальними процесами як в межах суб’єкта господарювання, так і країни в цілому. З огляду на це внутрішньовиробничі відносини різних підрозділів у межах суб’єкта господарювання мають базуватися на принципах самостійності, самофінансування та

самоокупності, тобто умовній автономності, що стане потужним стимулом розвитку потенціалу підприємства через мотиваційне спонукання працівників центрів відповідальності в досягненні позитивних кінцевих результатів діяльності.

В умовах розвитку економіки у напрямі соціальної орієнтації доходи слід розглядати не лише як джерело нагромадження капіталу, що призводить до збільшення майна власника, а як основне джерело задоволення соціальних потреб працівників підприємства, проміжним етапом до якого є їх економічне стимулювання. Доведено неефективність максимізації прибутку підприємства за рахунок зменшення витрат на оплату праці працюючих, адже незастосування стимулюючого впливу (заохочення) у підвищенні продуктивності праці працівника призведе до прямо пропорційного зниження прибутку підприємства, який створюються за безпосередньої його участі.

На підставі проведених досліджень доведено, що використання трансфертного ціноутворення є досить трудомістким процесом за умови великого асортименту продукції, що підлягає внутрішній реалізації та не виправдовує себе як інструмент розподілу спільно створеної вартості між структурними підрозділами. У зв'язку з цим для достовірності вартісної оцінки внеску структурного підрозділу розроблено методику визначення часткової участі центрів відповідальності в загальному результаті господарювання як бази для визначення подальших напрямів його розподілу (рис. 3).



\*Примітка. Запропоновані документи є власною розробкою

**Рис. 3. Порядок визначення часткової участі центрів відповідальності у фонді соціального розвитку**

Трансформація командно-адміністративної економіки у економіку ринкового типу

зумовлює необхідність створення дієвої та ефективної системи управління підприємством. Титульним елементом, що забезпечує даний стан управління, є система внутрішньогосподарського контролю, оскільки нові умови функціонування власності породжують необхідність контролю над власністю. Позитивний фінансовий результат господарювання як результат бюджетування, залежить від достовірності та збалансування доходів і витрат за центрами відповідальності та підприємством загалом, що дозволяє відстежити відхилення від передбаченого рівня. Це свідчить про подвійну роль бюджетування у системі внутрішньогосподарського контролю, яка проявляється в тому, що бюджетування є об'єктом контролю через низку бюджетів і засобом контролю, оскільки бюджетування охоплює всі господарські процеси та характеризується інтеграцією з іншими інформаційними підсистемами підприємства.

Запропоновано технологію контролю бюджетування, що забезпечить контроль та процес управління за формуванням зокрема доходів, яка включає послідовне проходження таких стадій: організаційної, методичної, результативної, інспекційної.

Розроблено методику блокування операцій, які призводять до відхилень від запланованого рівня доходів на базі комп'ютерної програми "1С: Предприятие 7.7", що створює можливість для оперативного усунення негативних тенденцій у господарській діяльності. Порядок блокування господарської операції обліковими працівниками передбачає такі дії: 1) автоматичне отримання повідомлення про перевищення бюджетного рівня внаслідок здійснення певної господарської операції; 2) блокування операції з одночасним відправленням повідомлення про суму відхилення керівнику підприємства; 3) керівник після з'ясування причин, що зумовили виникнення відхилень, видає розпорядження про відновлення або скасування господарської операції; 4) внесення змін до бюджету; 5) отримання бухгалтерською службою розпорядження про відновлення операції; 6) виконання розпорядження працівниками бухгалтерської служби.

Для контролю за формуванням і цільовим використанням коштів фонду соціального розвитку запропоновано алгоритм контрольних дій, який передбачає послідовність контрольних дій для систематизації ходу перевірки за можливими її напрямками і підвищення ефективності роботи служби внутрішнього контролю.

Визначено, що моделювання процесу управління за формуванням доходів і напрямками їх розподілу доцільно здійснювати із використанням системи збалансованих показників. Впровадження даної системи сприятиме зростанню вартості підприємства як об'єкта зі складними соціально-економічними зв'язками через збалансування інтересів власників на засоби виробництва та працівників підприємства за рахунок виділення блоку "Соціальна сфера" та коефіцієнта соціального розвитку, значення якого залежить від результатів господарювання та впливає на процес формування фонду соціального розвитку. Збалансування інтересів відбувається в процесі забезпечення власником відтворення не лише основних ресурсів підприємства, а й трудових, а працюючими – через активізацію діяльності, що забезпечить збільшення вартості підприємства в майбутньому.

Постановка в роботі проблемних питань, їх теоретичне обґрунтування та практичні рекомендації спрямовані усунути негативний вплив на економіку країни, спричинений уникненням соціального захисту працюючих.

## ВИСНОВКИ

Дисертація побудована за методом теоретичного узагальнення із аргументацією варіантів вирішення проблемних питань, пов'язаних з розробкою науково-методичних підходів і обґрунтуванням теоретико-прикладних рекомендацій з удосконалення обліково-аналітичного забезпечення формування та розподілу доходів, що дозволило мінімізувати соціальну напругу між соціальними партнерами та підвищити якість прибутку. Загальні висновки за результатами наукового дослідження полягають у наступному:

1. Розглядаючи вплив інтересів соціальних партнерів на систему бухгалтерського обліку і, як наслідок, на процес формування та розподілу доходів, виявлено, що конфлікт інтересів щодо розподілу доходів залежить від організаційно-правової форми підприємств, а саме від впливу, що спричиняються власниками на систему бухгалтерського обліку. У зв'язку з цим встановлено, що поєднання різноспрямованих інтересів соціальних партнерів можливе шляхом представлення системою бухгалтерського обліку розширеної інформації для працюючих, що показувала б взаємозалежність між його оплатою праці, витратами підприємства на створення соціальної інфраструктури та створеною доданою вартістю.

2. Узагальнення та систематизація наукових підходів до сутності облікових понять “доходи” дозволило дійти висновку, що доходи – це збільшення прямих економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників); пряма економічна вигода – надходження грошових коштів або їх еквівалентів до суб'єкта господарювання, що створює підстави для визнання доходу); непряма економічна вигода – можливість надходження грошових коштів та їх еквівалентів до суб'єкта господарювання у майбутньому в результаті використання активів або в результаті забезпечення господарської діяльності; фінансова діяльність – діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників).

3. Аналіз існуючих класифікацій доходів виявив порушення загальних правил побудови науково-обґрунтованих класифікацій, що зумовлено наявністю міжвидових перетинів за різними класифікаційними ознаками. Це, в свою чергу, викликає методологічну неточність, неповноту та складність практичного їх застосування. З урахуванням економічного змісту доходів запропоновано їх класифікувати за наступними ознаками: вид діяльності, для цілей оподаткування, можливість здійснення впливу, час виникнення, забезпеченість. Застосування запропонованої класифікації для організації бухгалтерського обліку та здійснення контролю сприятиме усуненню проблем неконвенційності термінології, деталізації об'єктів бухгалтерського відображення та підвищення ефективності управління.

4. Розроблено порядок бухгалтерського обліку формування за рахунок чистого прибутку фонду соціального розвитку з одночасним забезпеченням високоліквідними активами, що нівелює вплив парадоксів, пов'язаних з категоріями “дохід” та “прибуток”, та передбачає проведення обчислень на основі доданої вартості, вираженої у валовому прибутку підприємства. Порядок формування фонду соціального розвитку полягає у розрахунку валового прибутку підприємства, коригування валового прибутку

підприємства на суму витрат на збут, коригування валового прибутку підприємства на частину адміністративних витрат, що припадає на забезпечення управління операційною діяльністю, розрахунок величини фонду соціального розвитку шляхом коригування доданої вартості, отриманої в ході операційної діяльності на коефіцієнт соціальної сфери, створення фонду соціального розвитку за рахунок чистого прибутку із відповідним забезпеченням. Для обліку формування та використання фонду соціального розвитку запропоновано такі рахунки: 315 “Поточний рахунок для забезпечення соціального розвитку” та 427 “Фонд соціального розвитку”.

5. Доведено відсутність дієвого інструменту розподілу спільно створеної вартості між структурними підрозділами. У зв'язку з цим запропоновано на основі бюджетування порядок визначення часткової участі центрів відповідальності у загальному результаті господарювання. Окреслені процедури дозволять об'єктивно визначити напрями розподілу доходів в розрізі структурних підрозділів.

6. Визначено місце бюджетування у забезпеченні економічної стабільності підприємства (внаслідок формування доходної частини, оптимізації витратної частини бюджету та впливу на фінансовий результат) як інституційної одиниці через посилення відповідальності безпосередніх виконавців за результати своєї діяльності, завдяки досягненню економічного ефекту як проміжного до соціального.

7. З метою оперативності виявлення та усунення відхилень запропоновано технологію внутрішньогосподарського контролю за формуванням і розподілом доходів на базі системи бюджетування, яка виконує подвійну роль, виступаючи об'єктом контролю через низку бюджетів і засобом контролю з інтеграцією алгоритму контрольних дій за формуванням та використанням коштів фонду соціального розвитку. Розроблена послідовність контрольних дій дозволяє систематизувати хід перевірки за можливими її напрямками, що підвищить ефективність діяльності служби внутрішнього контролю.

8. Обґрунтовано доцільність впровадження збалансованої системи показників за умови розширення системної панелі збалансованих показників шляхом виділення напрямів соціальної політики та застосування показника “коефіцієнт соціальної сфери” з обґрунтуванням його значення для економічної безпеки підприємств.

Використання рекомендацій і пропозицій підприємствами дозволяє підвищити ефективність бухгалтерського відображення формування та розподілу доходів, що сприяє уникненню збитків внаслідок усунення негативного впливу конфлікту інтересів між учасниками господарської діяльності.

### **Список опублікованих праць за темою дисертації**

#### **Статті в наукових фахових виданнях:**

1. Лаговська О.А. Трактуння поняття “бюджетування” в літературних джерелах // Вісник Житомирського державного технологічного університету: Економічні науки. – Житомир. – 2005. – № 1 (31). – С. 122-130.

2. Лаговська О.А. Місце обліку в економічній інформаційній системі підприємства // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. – Хмельницький. – 2005. – № 6, Т. 3 (75). – С. 130-135.

3. Лаговська О.А. Облікове моделювання фінансових наслідків визнання доходів: оптимізаційний підхід // Проблеми теорії та методології бухгалтерського



обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 3 (6). / Відповідальний редактор д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 284 с. – С. 231-238.

4. Лаговська О.А. Власність: економічний, обліковий та правовий підходи // Вісник Житомирського державного технологічного університету: Економічні науки. – Житомир. – 2006. – № 1 (35). – С. 54-58.

5. Лаговська О.А. Доходи та фінансові результати як об'єкти облікової політики // Вісник Житомирського державного технологічного університету: Економічні науки. – Житомир. – 2006. – № 2 (36). – С. 53-59.

6. Лаговська О.А. Проблеми методики обліку формування та розподілу доходів та фінансових результатів: соціальний аспект // Економіка: проблеми теорії та практики. Збірник наукових праць. Випуск 215: В 4 т. Том III. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2006. – 314 с. – С. 697-701.

7. Лаговська О.А. Місце контролю в системі управління доходами та фінансовим результатом діяльності // Вісник Житомирського державного технологічного університету: Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – № 3 (37). – 316 с. – С. 57-63

8. Лаговська О.А. Система збалансованих показників як обліково-аналітичний інструмент управління діяльністю суб'єкта господарювання // Вісник Житомирського державного технологічного університету: Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – № 4 (38). – 454 с. – С. 127-132.

#### **Тези доповідей**

9. Лаговська О.А. Становлення системи бюджетування у вітчизняній теорії та практиці // Тези XXX наукової конференції, присвяченої 45-ій річниці Житомирського державного технологічного університету. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – С. 184-185.

10. Лаговська О.А. Технологія контролю в системі бюджетування // Зимові читання, присвячені ідеям П.П. Німчинова та І.В. Малишева. Збірник тез та текстів виступів на Третій всеукраїнській науковій конференції, присвяченій видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку д.е.н., проф. І.В. Малишеву, д.е.н., проф. П.П. Німчинову. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – С. 99-100.

11. Лаговська О.А. Облікове забезпечення функціонування системи бюджетування // Тезиси и тексты выступлений на IV-ой международной научной конференции “Развитие бухгалтерского учета и контроля в контексте европейской интеграции”. – Житомир-Краматорск: ЧП “Рута”, 2005. – С. 103-107.

12. Лаговська О.А. Бухгалтерський облік як складова інформаційної економічної системи підприємства // Майбутнє – аудит: Матеріали Всеукраїнської міжвузівської науково-практичної конференції (м. Кривий Ріг, 18 листопада 2005 р.). Тези доповідей / Редкол.: М.Л. Крапивко, В.Я. Нусінов, К.С. Сурніна. – Кривий Ріг: Мінерал, 2005. – С. 95-96.

13. Лаговська О.А. Бухгалтерський облік: соціальний вимір // Тезиси и тексты выступлений на V-ой Международной научной конференции “Концепции развития бухгалтерской профессии: теория и практика”. – Житомир. – ЖГТУ, 2006. – С. 49-50

14. Лаговська О.А. Бухгалтерський облік як інструмент соціального захисту працівників: мотиваційний підхід // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі

АПК України: стан та перспективи. II Міжнародна наук.-практ. конф.: Зб. тез та виступів. – К.: ННЦ ІАЕ, 2006. – 246 с. – С. 68-70.

15. Лаговська О.А. Облікова політика як інструмент маніпулювання фінансовим результатом господарювання // Зимові читання, присвячені ідеям П.П. Німчинова та І.В. Малишева. Збірник тез та текстів виступів на П'ятій всеукраїнській науковій конференції, присвяченій видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку д.е.н., проф. І.В. Малишеву, д.е.н., проф. П.П. Німчинову. Частина II. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 80 с. – С. 38-41.

16. Лаговська О.А. Доходи як об'єкт бухгалтерського обліку: класифікаційний підхід // Тези XXXII науково-практичної конференції, присвяченої Дню університету, 14-16 березня 2007 року. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 242 с. – С. 166-167.

17. Лаговська О.А. Стан та проблематика відображення у звітності використання прибутку підприємства в контексті соціального виміру // Матеріали II Международной научно-практической конференции “Ключевые аспекты научной деятельности – 2007”. Том 2. – Экономические науки. – Днепропетровск: Наука и образование, 2007. – 99 с. – С. 6-8.

18. Лаговська О.А. Кодекс законів про працю та колективний договір як основа відтворення трудових ресурсів: обліковий аспект // Соціально-економічні, політичні та культурні оцінки і прогнози на рубежі двох тисячоліть: Тези доповідей V Міжнародної науково-теоретичної конференції студентів, аспірантів і молодих вчених. Відп. ред. З.В. Гуцайлук. – Тернопіль, 2007. – 487 с. – С. 194-195.

### **Підручники та навчальні посібники**

19. 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. (Особистий внесок – автором наведено методіку формування та обліку доходів і фінансового результату за видами діяльності відповідно до чинного законодавства).

**Лаговська О.А. Бухгалтерський облік розподілу доходів в умовах соціально орієнтованої економіки: організація та методика.** – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук зі спеціальності 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – Київ, 2007.

Дисертація присвячена обґрунтуванню теоретичних положень і розробці рекомендацій з удосконалення організації та методики бухгалтерського відображення формування та розподілу доходів у напрямі дотримання соціальної справедливості на основі вивчення проблемних питань теоретико-методологічного характеру.

У дисертації уточнено зміст понять “доходи”, “фінансова діяльність” та запропоновано визначення прямої та непрямой економічної вигоди. Для усунення протиріч методологічного характеру удосконалено класифікацію доходів шляхом систематизації їх видів, що дозволяє покращити організацію бухгалтерського обліку. Доведено вплив інтересів власників на систему бухгалтерського обліку та встановлено їх диференціацію залежно від форми власності суб'єкта господарювання. З метою зменшення соціальної напруги в процесі розподілу доходів, що зумовлена існуючими

протиріччями, теоретично обґрунтовано необхідність підвищення соціального значення облікової інформації та соціального спрямування бухгалтерського обліку.

Вирішено проблему підвищення інформативності бухгалтерського обліку в частині вдосконалення порядку розкриття інформації про соціальні процеси в звітності шляхом впорядкування статей фінансової звітності. Це дозволяє здійснювати моніторинг соціально-економічної діяльності суб'єктів господарювання користувачами фінансової звітності. Теоретично обґрунтовано організацію процесу визначення внеску структурних підрозділів у загальний результат господарювання та розроблено методiku його оцінки на основі формалізації дій учасників господарського процесу, що сприяє об'єктивному розподілу доходів. Встановлено взаємодію підсистем управління різного рівня в забезпеченні економічної стабільності підприємства та конкретизовано місце бюджетування й обліку як систем підвищення відповідальності безпосередніх виконавців за результати своєї діяльності, що реалізується на принципах умовної автономності дій. Теоретично обґрунтовано організацію внутрішньогосподарського контролю за формуванням та розподілом доходів на основі системи бюджетування шляхом виділення напрямів використання системи бюджетів.

**Ключові слова:** доходи, прибуток, власність, фінансовий результат, економічна вигода, фонд соціального розвитку.

**Лаговская Е.А. Бухгалтерский учет распределения доходов в условиях социально ориентированной экономики: организация и методика.** – Рукопись.

Диссертация на соискание научной степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.09 – бухгалтерский учет, анализ и аудит (за видами экономической деятельности). – Государственная академия статистики, учета и аудита Госкомстата Украины. – Киев, 2007.

Диссертация посвящена обоснованию теоретических положений и разработке рекомендаций по усовершенствованию организации и методики учетного отображения формирования и распределения доходов в направлении социальной справедливости на основе изучения проблемных вопросов теоретико-методологического характера.

Объектом исследования выступают хозяйственные операции, связанные с формированием доходов предприятий, а также учетные процедуры касательно распределения доходов.

Предметом исследования является совокупность теоретико-методических и организационно-практических основ бухгалтерского учета формирования и распределения доходов.

Социальное значение результатов исследования заключается в обосновании теоретических положений и разработке практических рекомендаций касающихся усовершенствованию бухгалтерского отображения формирования и распределения доходов хозяйствующими субъектами, что обеспечит выполнение государством, возложенных на него функций и приведет к изменению статуса работающих с пассивных ресурсополучателей на активных ресурсопользователей как объектами социальной инфраструктуры, так и бухгалтерской отчетностью предприятия.

В ходе исследования теоретически обосновано влияние интересов участников хозяйственной жизни на систему учета и их дифференцированную природу, что

позволило минимизировать социальное напряжение, вызванное распределением доходов в системе учета и повысить качество прибыли.

Теоретически обосновано необходимость повышения социального значения учетной информации и развитие социального направления в процессе распределения доходов среди участников хозяйственного процесса.

В работе устранены методологические несоответствия, вызванные неконвенционностью категориального аппарата. Уточнено содержание понятий доходы, финансовая деятельность, экономическая выгода. В результате систематизации научных подходов к сущности учетных понятий определено, что доходы – это увеличение прямых экономических выгод в виде увеличения активов или уменьшения обязательств, что приводит к увеличению собственного капитала (за исключением увеличения капитала за счет вкладов собственников); прямая экономическая выгода – прибытие денежных средств или их эквивалентов к субъекту хозяйствования, что создает основание для признания доходов; непрямая экономическая выгода – возможность получения денежных средств и их эквивалентов хозяйствующим субъектом в будущем вследствие использования активов или в результате обеспечения хозяйственной деятельности.

Для формирования методического инструментария бухгалтерского учета доходов в работе проведен ретроспективно-классификационный анализ, что позволило построить научно-обоснованную классификацию доходов и как следствие организовать на достаточном уровне синтетический и аналитический учет.

Рыночная экономика не предусматривает социально справедливого распределения доходов, а существующий порядок создания фондов за счет прибыли не обеспечивает реального проведения платежей через отсутствие денежных средств. В связи с этим разработан порядок бухгалтерского отображения формирования за счет чистой прибыли фонда социального развития с параллельным обеспечением высоколиквидными активами, порядок формирования фонда социального развития заключается в расчете валовой прибыли предприятия, корректировки валовой прибыли на сумму затрат на сбыт, корректировки валовой прибыли на часть административных затрат, припадающих на обеспечение управления операционной деятельностью, расчет суммы фонда социального развития путем корректировки добавочной стоимости, полученной в ходе операционной деятельности на коэффициент социальной сферы, создание фонда социального развития за счет чистой прибыли с соответствующим обеспечением.

В ходе решения проблемы, касающейся повышения степени информативности учета, предложено усовершенствовать порядок отображения информации о социальных процессах в отчетности, путем упорядочивания статей финансовой отчетности и внесения изменений в ф. № 5 «Примечания к годовой финансовой отчетности» и разработки форм внутренней отчетности.

Доказано нецелесообразность применения трансфертного ценообразования для определения вклада структурного подразделения и теоретически обосновано организацию процесса его определения на основе системы бюджетирования с целью определения места рабочего в социальной политике предприятия. Разработано методику учетного отображения формирования фонда социального развития с

одновременным монетарным подкреплением. Это позволит отойти от влияния учетных процедур на сумму финансового результата, подлежащего распределению.

**Ключевые слова:** доходы, прибыль, собственность, финансовый результат, экономическая выгода, фонд социального развития

**Lagovska O.A. Accounting for revenue distribution under conditions of socially-oriented economy: organization and methods. – Manuscript.**

Thesis for obtaining the scientific degree of candidate of economic sciences on the specialty 08.00.09 – accounting, analysis and auditing (by kinds of economic activity). – State Academy of Statistics, Accounting and Auditing of State Statistics Committee of Ukraine. – Kyiv, 2007.

The thesis is dedicated to grounding of the theoretical statements as well as developing the recommendations on improvement of organization and methods of accounting reflection of income formation and distribution in the vector of adhering to social justice on the grounds of study of the problematic issues of the theoretical and methodological character. The essence of the concepts “revenue”, “financial activity” has been clarified in the thesis as well as definition of the direct and indirect economic benefit has been suggested. The classification of revenues by their types’ systematization has been improved for eliminating the contradictions of methodological character. The influence of the owners’ interests on accounting system has been proved as well as its differentiation depending on the business entity’s ownership form has been determined. The necessity of increase of social significance of accounting information as well as accounting social orientation has been theoretically grounded aimed at decrease of the social tension in the process of revenue distribution conditioned by existing contradictions. The problem of increasing the accounting informativity in the part of improvement of information disclosure about social processes in financial statements by regulating their items has been solved. This will enable to carry out monitoring of business entities’ social and economic activity by users of financial statements. The organization process of determining the structural subdivisions contribution into the total result of economic activities has been theoretically grounded as well as its estimation methods based on formalization of actions of business parties have been developed. The interaction of management subsystems of different levels in providing the economic stability of an enterprise has been determined as well as the place of budgeting and accounting as systems of increasing the direct executors’ responsibility for the results of their activity, which is realized on the principle of the so-called self-sufficiency of actions has been specified. The organization of internal business control over the revenue formation and distribution based on the budgeting system by singling out the directions of budgeting system application has been theoretically grounded.

**Key words:** revenues, income, property, financial result, economic benefit, social development fund.

---

Підписано до друку 09.11.2007 р. Формат 60x84/16.

Ум. друк. арк. 0,9. Тираж 100 прим.

Замовлення № 329

---

Редакційно-видавничий відділ ЖДТУ  
10005, м. Житомир, вул. Черняхівського, 103

**ДЕРЖАВНА АКАДЕМІЯ СТАТИСТИКИ, ОБЛІКУ ТА АУДИТУ  
ДЕРЖКОМСТАТУ УКРАЇНИ**

*Лаговська Олена Адамівна*

УДК 657.44

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК РОЗПОДІЛУ ДОХОДІВ В УМОВАХ  
СОЦІАЛЬНО ОРІЄНТОВАНОЇ ЕКОНОМІКИ: ОРГАНІЗАЦІЯ ТА  
МЕТОДИКА**

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

**Автореферат**

дисертації на здобуття наукового ступеня  
кандидата економічних наук

Київ – 2007

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана на кафедрі бухгалтерського обліку і контролю в Житомирському державному технологічному університеті Міністерства освіти і науки України.

**Науковий керівник** кандидат економічних наук, доцент  
***Олійник Оксана Вікторівна,***  
Житомирський державний технологічний університет,  
докторант кафедри бухгалтерського обліку і контролю

**Офіційні опоненти:** доктор економічних наук, професор  
***Кіндрацька Любомира Максимівна,***  
Державний вищий начальний заклад  
“Київський національний економічний  
університет імені Вадима Гетьмана”,  
завідувач кафедри обліку в кредитних  
і бюджетних установах та економічного аналізу

кандидат економічних наук, доцент  
***Задорожний Зеновій Васильович,***  
Тернопільський національний  
економічний університет,  
завідувач кафедри обліку і аудиту  
в інвестиційній сфері

Захист відбудеться “18” грудня 2007 р. о 16-00 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 26.870.01 у Державній академії статистики, обліку та аудиту Держкомстату України за адресою: 04107, м. Київ, вул. Підгірна, 1, ауд. 23.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Державної академії статистики, обліку та аудиту Держкомстату України за адресою: 04107, м. Київ, вул. Підгірна, 1, ауд. 36.

Автореферат розісланий “12” листопада 2007 р.

Вчений секретар  
спеціалізованої вченої ради

С.В. Шульга