

ния проблемы можно учесть эту ставку в формуле определения первого события или добавить в таблицу колонку со ставкой НДС для проводки. Вторая проблема связана с традиционной корреспонденцией счетов. Сумма в проводках вида Дт 361 – Кт 702 дана с НДС. Налоговое обязательство по НДС регистрируется отдельной проводкой Дт 702 – Кт 641(НДС). В таблице нужно предусмотреть формулу, снимающую НДС с проводок, где есть счета расчетов с покупателями и прочими дебиторами. Расчеты с поставщиками регистрируются по другой схеме. Проводкой Дт 201 – Кт 631 приходят материалы без НДС, проводкой Дт 641(НДС) – Кт 631 регистрируют «входящий» НДС от стоимости поставки. Сумма проводки со счетом 631 НДС не содержит.

Предложенный алгоритм представляет собой эффективный способ контроля правильности определения первого события в налоговом учете. Для аудитора его можно использовать при решении двух задач:

- для проверки правильности определения базы расчета налога на прибыль;
- для проведения аудита компьютерной среды относительно корректности алгоритма работы с первым событием.

Описанная схема гармонично реализуется в системе электронных таблиц, достаточно задать 36 фильтрующих условий по базе данных.

1. Стандарты аудита и этики. 2001 МФБ. – К.: ООО «Паритет-информ», 2003. – 712 с.

2. Chambers A.D. Computer Auditing. – London: Pitman books ltd, 2004. – 238 p.

3. Clowes K.W. EDP auditing. – Toronto: Holt, Rinehart and Winston of Canada, Limited, 2002. – 590 p.

4. Подольский В.И., Щербакова Н.С., Комиссаров В.Л. Компьютерный аудит / Под ред. проф. В.И. Подольского. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – 128 с.

5. Ивахненко С. В. Информационные технологии в организации бухгалтерского учета и аудита. – К.: Знания-прес, 2003. – 349 с.

6. Карпенко Н.Ю., Пичугин П.В. Первое событие в EXCEL // Бухгалтер & Компьютер. – Харьков: Фактор, 2007. – №8 (февраль). – С.74-77.

Получено 11.06.2007

УДК 338

О.В.ХАРЛАМОВА, канд. экон. наук

Харківська національна академія міського господарства

КОНЦЕПТУАЛЬНІ НАПРЯМКИ ВПРОВАДЖЕННЯ ПРОФЕСІЙНОЇ СЕРТИФІКАЦІЇ БУХГАЛТЕРІВ

Обґрунтовується актуальність питань професійної сертифікації бухгалтерів. Пропонуються концептуальні напрямки впровадження професійної сертифікації бухгалтерів, визначено коло дискусійних питань щодо цієї проблеми.

Все більше підприємств розуміють, наскільки важливо мати штат професійних бухгалтерів, які знають фінансовий і управлінський облік, питання оподаткування й права. Актуальність цього питання підвищується у зв'язку з реформуванням національної облікової системи у напрямку переходу на міжнародні стандарти. Перехід на Міжнародні стандарти фінансової звітності – це складний процес, що складається з декількох етапів (наприклад, кардинальна зміна облікової політики компанії, аналіз всіх господарських операцій, широке використання професійного судження в бухгалтерському обліку, процес трансформації звітності і т.п.). Однак перший етап складається в навчанні й сертифікації фахівців: фінансових директорів, бухгалтерів і аудиторів.

Світовий досвід розвинених країн виробив інструмент для оцінки рівня професіоналізму бухгалтерів – це система сертифікації бухгалтерів. Програми (системи) професійної сертифікації бухгалтерів досить давно й широко застосовуються в країнах з розвинутою ринковою економікою. Наприклад, CPA (США), ACA (Великобританія), CGA (Канада). При цьому одержання професійних сертифікатів не є обов'язковою процедурою, однак має визнання й служить індикатором високої кваліфікації в професійному середовищі.

Про сертифікацію в Україні говорять досить давно, відводячи їй роль важливої складової реформування системи бухгалтерського обліку [1-4]. Думки фахівців, як методологів обліку, так і бухгалтерів-практиків, найчастіше протилежні. З одного боку, сертифікацію бухгалтерів розглядають як міру, спрямовану на боротьбу з фінансовими махінаціями й бухгалтерськими злочинами. Але відразу задаються питанням: невже недостатньо того ступеня відповідальності, що передбачена кодексами й іншими нормативно-законодавчими актами?

Супротивники ідеї сертифікації бухгалтерів вважають, що передбачувана їй обов'язковість перетвориться в додаткову “адміністративно-заборонну” процедуру під егідою чиновників і сертифікат, як і диплом, не буде гарантувати теоретичну підготовку й практичні навички їхніх власників. Найбільш негативне відношення до сертифікації виражається в думці про те, що це вигідний комерційний проект, що заробить по всій країні й принесе чималі доходи певному колу підприємницьких (і не тільки) структур.

Висловлювані не на користь сертифікації бухгалтерів думки є «каменями спотикання», які необхідно враховувати при розробці концепції сертифікації українських бухгалтерів. Яка взагалі вона повинна бути?

Метою впровадження сертифікації українських бухгалтерів є

сприяння росту їхньої кваліфікації й престижу професії; зниження рівня ризику для учасників фондового ринку й фінансових інститутів; гармонізація української системи професійної підготовки бухгалтерів з міжнародними стандартами; посилення контролю за дотриманням норм професійної етики бухгалтерів.

Першим етапом реалізації концепції сертифікації українських бухгалтерів має стати формування суспільної думки, свого роду PR-Компанія. Тому перший етап доцільно називати «суспільним». Керівників підприємств, які приймають на роботу бухгалтерів, необхідно переконати в тому, що наявність сертифіката повинна викликати в них більший ступінь довіри до його власника, ніж до несертифікованого претендента. Реалізація даного положення можлива шляхом публікації тематичних статей у бізнес-журналах і ділових виданнях, організації телепередач із виступами авторитетних бізнесменів, включення відповідних матеріалів у семінари для керівників з кадрового менеджменту й т.п. Але сформуванню думки лише керівників підприємств недостатньо. Для реалізації першого етапу концепції сертифікації українських бухгалтерів не менш важливо переконати самих бухгалтерів, що саме вони в цьому зацікавлені. Бухгалтера треба переконати, що володіння сертифікатом – це престижно, це збільшення шансів одержати більш гідну й високооплачувану роботу. Методи впливу на цю аудиторію відрізняються від розглянутих вище. У цій ситуації можна публікувати тематичні статті в спеціалізованих (бухгалтерських) виданнях, для участі в семінарах запрошувати сертифікованих бухгалтерів, демонстрація кваліфікації яких буде виконувати мотиваційну функцію й т.п. Сертифікат професійного бухгалтера повинен стати відсутньою ланкою у післявузівському навчанні бухгалтера.

Очікуваним результатом першого етапу повинні стати практично абсолютна інформованість бухгалтерського співтовариства (тобто кожний бухгалтер повинен знати, що така процедура існує), сформована, у більшості випадків позитивна, думка про сертифікацію й довіра до неї відношення.

Наступний, другий етап має «нормативно-законодавчий» характер. Другий етап реалізації концепції сертифікації українських бухгалтерів повинен початися практично паралельно з першим. Це необхідно для того, щоб підготовча робота над нормативними й методологічними матеріалами до моменту суспільного визнання була закінчена. Тоді бухгалтерське співтовариство вже буде готово до конструктивного обговорення конкретних заходів і форм реалізації даної концепції.

На даному етапі варто більш докладно зупинитися на законодавчому полі сертифікації. Насамперед, цей процес не повинен бути забю-

рократизованим.

По-перше, для узаконювання цієї процедури необхідний розпорядничий документ (Положення) про систему сертифікації українських бухгалтерів. Такий документ повинен буде мати державну реєстрацію. У положенні необхідно передбачити найважливіші питання, а саме:

- основні положення про сертифікацію;
- чи є сертифікація обов'язковою (якщо «так», то для кого);
- орган сертифікації, його права й повноваження;
- порядок розробки й затвердження програм підготовки й проведення іспитів;
- вимоги до кандидатів;
- порядок підготовки до здачі кваліфікаційних іспитів;
- порядок продовження сертифіката й підвищення кваліфікації;
- статус (права, гарантії, обов'язки) сертифікованих бухгалтерів;
- і т.п.

Кваліфікаційний сертифікат бухгалтера – це документ, що підтверджує наявність достатніх теоретичних знань і практичних умінь і навичок для здійснення професійної бухгалтерської діяльності. За аналогією з сертифікатом аудитора, сертифікат бухгалтера повинен підтвердити кваліфікаційну придатність його власника.

Ймовірно, має сенс запровадити три типи сертифікатів (для порівняння: в аудиторській діяльності два види – серії А і Б). Логіка такого висновку базується на існуванні трьох планів рахунків. З цією метою представляється доцільним введення наступних типів:

тип А – кваліфікаційний сертифікат бухгалтера в підприємницькій сфері;

тип Б – кваліфікаційний сертифікат бухгалтера в банківській сфері;

тип В – кваліфікаційний сертифікат бухгалтера в бюджетній сфері.

Навряд чи бухгалтер, що має сертифікат типу А, досить професійно застосує свої знання й навички на посаді головного бухгалтера банку або бюджетної організації.

Питання обов'язковості сертифікації є одним з найбільш значимих і дискусійних. Доцільним представляється обов'язковість сертифікації передбачити для обмеженого кола осіб. Саме такий підхід серед фахівців є найпоширенішим. Хто ж повинен потрапити в це коло? На наш погляд, це:

- головні бухгалтера підприємств всіх форм власності й видів діяльності (як варіант можуть розглядатися тільки ті суб'єкти господарювання, фінансова звітність яких підлягає офіційному оприлюдненню);

- бухгалтера (як фізичні особи) – суб'єкти підприємницької діяльності, основним видом діяльності яких є надання послуг у сфері бухгалтерського обліку, оподаткування й т.п.;

- бухгалтера-консультанти (як співробітники консалтингових фірм).

Наведений перелік не є вичерпним і, швидше за все, може бути розширений.

Треба пам'ятати про те, що процес сертифікації може бути розтягнутий на роки, тому в Положенні про сертифікацію необхідно передбачити, що пункт про обов'язкову сертифікацію в повному обсязі набуде чинності, наприклад, через два або три роки після набрання чинності самого Положення. Адже треба ж дати час бухгалтерам на підготовку й здачу кваліфікаційних іспитів на одержання сертифікатів.

Як офіційний, законодавчо закріплений орган сертифікації доцільно розглядати Федерацію професійних бухгалтерів і аудиторів України (ФПБАУ). Очевидно, при ФПБАУ повинна бути структура, що виконує функції кваліфікаційної комісії. Такою структурою може виступати існуючий Комітет з питань професійної освіти. До складу Комітету з питань професійної освіти при ФПБАУ доречно вводити представників Методологічної ради з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України. Такий Комітет повинен проводити кваліфікаційний іспит і видавати відповідний сертифікат. У Положенні про сертифікацію повинен бути розкритий статус ФПБАУ як офіційного органа з сертифікації бухгалтерів, і Кваліфікаційної комісії, їх прав, обов'язків, повноважень і т.п.

Виникає питання про розробку програм навчання, а точніше про їх авторів і розробників. З одного боку, таким автором може гідно виступити Методологічна рада по бухгалтерському обліку при Міністерстві фінансів України. З іншого боку, може бути доцільним створення авторських колективів за участю різних фахівців в області бухгалтерського, податкового й, що не менш важливо, міжнародного обліку.

У коло осіб, що підлягатимуть обов'язковій сертифікації, а також бухгалтерів, що прийняли рішення про добровільну сертифікацію, можуть потрапити лише певні претенденти. У зв'язку з цим у Положенні необхідно встановити вимоги до кандидатів, які дозволять їм претендувати на одержання кваліфікаційного сертифіката бухгалтера. Такими вимогами можуть стати:

- наявність вищої освіти за фахом «Облік і аудит», досвід практичної роботи не менше одного року;

- наявність вищої освіти з економічних спеціальностей (крім спеціальності «Облік і аудит»), досвід практичної роботи не менше п'яти

років;

- наявність середньої фахової освіти за фахом «Облік і аудит», досвід практичної роботи не менше трьох років.

Безумовно, до перелічених вимог повинен бути зданий кваліфікаційний іспит.

Під практичною роботою варто розуміти роботу на посаді бухгалтера (або аудитора), здійснення підприємницької діяльності у вигляді бухгалтерських і супутніх їм послуг, заняття науково-методичною, видавничою, консультаційною діяльністю в області обліку й аудиту.

Перерахованим вимогам відповідають багато бухгалтерів, що дозволяє припустити значну кількість претендентів. Питання організації підготовчого процесу для здачі кваліфікаційного іспиту, а точніше коло його організаторів, є одним з найбільш дискусійних у межах проблеми сертифікації бухгалтерів. У цьому напрямку важливо вирішити принципове питання: кому надати повноваження щодо організації підготовчого процесу для здачі кваліфікаційного іспиту: закладам вищої освіти, що мають відповідні спеціальності, консалтинговим фірмам або Комітету з питань професійної освіти при ФПБАУ. Нарешті останній одноособово з цим завданням, безумовно не впоратеться. Тому залучати до цього процесу інших організаторів все ж таки доведеться, що має свої переваги. По-перше, це дозволить проводити підготовку до кваліфікаційного іспиту у всіх регіонах одночасно. По-друге, ФПБАУ не турбуватиметься про матеріальну базу даного процесу, забезпечення його відповідними викладацькими кадрами. По-третє, початковий процес сертифікації, або так звана первинна сертифікація, може бути здійснена у досить короткий термін, що і спрямовано на досягнення цілей концепції сертифікації українських бухгалтерів.

Важливою умовою залучення організаторів підготовчого процесу для здачі кваліфікаційного іспиту виступає обов'язкова їх акредитація. До речі, органом, що здійснюватиме акредитацію організаторів повинна стати ФПБАУ.

Форма підготовчого процесу для здачі кваліфікаційного іспиту може бути різною, але переважніше очна форма навчання.

Оплата за подібні заняття, як показує практика, сприяє відвідуваності й більш сумлінному відношенню. Тому за підготовчі курси необхідно стягувати плату, розмір якої повинен установлюватися організаціями.

Претендент, що пройшов тестування, тобто допуск до здачі іспиту, направляється у Кваліфікаційну комісію при ФПБАУ, де його й здає. Порядок проведення кваліфікаційного іспиту розробляється й затверджується нею же, як і сума й порядок оплати за його проведен-

ня. Здавши іспит, претендент одержує кваліфікаційний сертифікат бухгалтера відповідного типу.

Термін дії кваліфікаційного сертифіката бухгалтера повинен бути обмежений. Тривалість його доцільно встановити не менше трьох років. Процедура продовження його дії може змінюватися залежно від того, чим займався сертифікований бухгалтер протягом терміну дії сертифіката.

При цьому не зайвим буде передбачити процедуру позбавлення сертифіката. Як підстави для позбавлення сертифіката можуть бути виявлені випадки шахрайства, значні суми штрафних санкцій за результатами податкових перевірок, негативні аудиторські висновки, розголошення комерційної таємниці, несанкціоноване надання третім особам документів і звітності й т.п.

Важливо визначити на законодавчому рівні статус сертифікованого бухгалтера, його повноваження, права й обов'язки. Тобто необхідно чітко визначити, чим він відрізняється від звичайного бухгалтера. Наприклад, посада головного бухгалтера або право підпису документів може одержати тільки сертифікований бухгалтер. Без сертифіката, наприклад, приватному підприємцю можна заборонити робити послуги з бухгалтерського супроводу підприємств. А в держсекторі взагалі варто ввести кілька посад, для яких необхідна наявність сертифіката. Як гарантії для сертифікованих бухгалтерів можна запропонувати заборону на звільнення таких співробітників без узгодження із ФПБАУ (крім випадків звільнення за власним бажанням), оплату в розмірі середньоденної заробітної плати за кожний день відсутності на робочих місцях внаслідок участі в заходах щодо підвищення кваліфікації і т.п.

Досить складним є питання регулювання рівня оплати праці сертифікованих і несертифікованих бухгалтерів. Який повинен бути вище, сумнівів не викликає, але як це реалізувати на практиці? Як варіант, може бути запропоновано встановлення коефіцієнтів доплат за наявність сертифіката до ставки несертифікованого бухгалтера. Але якщо обов'язкову сертифікацію будуть проходити головні бухгалтера, то де ж взяти ставку несертифікованого на тій же посаді. Для всіх інших, де існує альтернатива (сертифікований або несертифікований), запропонований варіант прийнятний, а щодо головних – треба шукати інші варіанти.

Досить ефективною може бути норма, що дозволяє проводити оплату за сертифікацію як за рахунок власних коштів претендентів, так і за рахунок підприємств, співробітниками яких вони є. Крім того, може бути раціональним дозвіл включати такі витрати у валові.

Наведена концепція є лише одним з варіантів реалізації програми сертифікації бухгалтерів. Але сам факт її існування говорить про те, що є привід для дискусій, у ході яких народиться істина.

1. Голов С.Ф. Сертификация бухгалтеров: аргументы и факты // Дебет-Кредит. – 2002. – №49.

2. Латыпова О., Сухаревский Е. Сертификация бухгалтеров: как это происходит... // Экономическая газета №15(732) от 27.02.2004 г.

3. Голов С.Ф. Сертификация бухгалтеров: аргументы и факты // Галицкие контракты. – 2002. – №36.

4. Витола И. Профессиональная компетенция бухгалтера // Референт. – Латвия. – 2005. – №453.

Отримано 15.05.2007

УДК 336.14.01

Л.О.МЕРЕНКОВА, канд. екон. наук, О.І.МАТЮШЕНКО

Харківський національний економічний університет

ВИДИ БЮДЖЕТІВ ПІДПРИЄМСТВА ТА МЕТОДИ БЮДЖЕТНОГО ПЛАНУВАННЯ

Пропонується уточнена класифікація видів бюджетів підприємства та методів бюджетного планування, яка дозволяє приймати більш обґрунтовані управлінські рішення щодо впровадження системи бюджетування на підприємствах, у тому числі комунально-господарства.

У сучасних ринкових умовах господарювання перед вітчизняними підприємствами виникла проблема адаптування до динамічних змін зовнішнього середовища, що призводить до необхідності застосування ефективних методів організації та управління фінансовою діяльністю підприємства.

Бюджетування як ефективна управлінська технологія допомагає вирішити підприємству низку проблем, а саме підвищити ефективність системи планування, зміцнити фінансову дисципліну, удосконалити управління грошовими ресурсами, покращити інвестиційну привабливість підприємства, підвищити вмотивованість співробітників у досягненні ключових цілей підприємства, зміцнити конкурентоспроможність підприємства тощо. Однією із складових впровадження бюджетування на підприємстві є організація системи бюджетного планування.

Теоретико-методичні аспекти бюджетного планування досліджувалися багатьма науковцями, а саме В.Хруцьким, В.Савчуком, О.Мельник, О.Кузьміним, С.Онищенко, О.Мамраком, М.Посником [3, 6-9, 11, 12] та ін. Але серед науковців немає єдиного підходу щодо класифікації бюджетів підприємства та методів їх формування. Види