МАТЕРІАЛИ

IX міжнародної науково-практичної конференції

АКТУАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ, КОНТРОЛЮ І ОПОДАТКУВАННЯ У КОНТЕКСТІ ЄВРОПЕЙСЬКОЇ ІНТЕГРАЦІЇ ТА СУЧАСНИХ ВИКЛИКІВ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ

З нагоди

205 років

з часу заснування

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ІНСТИТУТ МОДЕРНІЗАЦІЇ ЗМІСТУ ОСВІТИ
ЛЬВІВСЬКИЙ ТОРГОВЕЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ПОЛТАВСЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ ЕКОНОМІКИ І ТОРГІВЛІ
КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТОРГОВЕЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА»
ОДЕСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ВРОЦЛАВСЬКИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
КРАКІВСЬКИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ЧЕНСТОХОВСЬКИЙ ТЕХНОЛОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ (ПОЛЬЩА)
КООПЕРАТИВНО-ТОРГОВЕЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ МОЛДОВИ
БІЛОРУСЬКИЙ ТОРГОВЕЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ СПОЖИВЧОЇ КООПЕРАЦІЇ
МЕТОДОЛОГІЧНА РАДА З БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ПРИ МІНІСТЕРСТВІ ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ФЕДЕРАЦІЯ ПРОФЕСІЙНИХ БУХГАЛТЕРІВ ТА АУДИТОРІВ УКРАЇНИ
АУДИТОРСЬКА ПАЛАТА УКРАЇНИ

АКТУАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ, КОНТРОЛЮ І ОПОДАТКУВАННЯ У КОНТЕКСТІ ЄВРОПЕЙСЬКОЇ ІНТЕГРАЦІЇ ТА СУЧАСНИХ ВИКЛИКІВ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ

Матеріали
IX міжнародної науково-практичної конференції

З нагоди 205-ї річниці з часу заснування
Львівського торговельно-економічного університету

Львів, 14-15 травня 2021 року

Львів
Видавництво Львівського торговельно-економічного університету
2021

УДК 657.1:657.6:336.221+339.923:061.1 ЄС

Актуальні проблеми розвитку обліку, аналізу, контролю і оподаткування у контексті Європейської інтеграції та сучасних викликів глобалізації: матеріали IX міжнародної науково-практичної конференції / [відповідальні за випуск: проф. Куцик П.О., проф. Воронко Р.М., доц. Марценюк Р.А.]. – Львів : Видавництво Львівського торговельно-економічного університету, 2021. – 540 с.

ISBN 978-617-602-290-9

НАУКОВИЙ КОМІТЕТ КОНФЕРЕНЦІЇ

Куцик Петро Олексійович, ректор Львівського торговельно-економічного університету, д.е.н., професор, голова;

Євдокимов Віктор Валерійович, ректор Державного університету «Житомирська політехніка», д.е.н., професор, співголова;

Семак Богдан Богданович, проректор з наукової роботи Львівського торговельно-економічного університету, д.е.н., професор;

Воронко Роман Михайлович, завідувач кафедри обліку, контролю, аналізу та оподаткування Львівського торговельно-економічного університету, д.е.н., професор;

Бачинський Василь Іванович, професор кафедри обліку, контролю, аналізу та оподаткування Львівського торговельно-економічного університету, к.е.н., професор;

Бондар Микола Іванович, декан факультету обліку та податкового менеджменту, професор кафедри обліку і оподаткування ДВНЗ «Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана», д.е.н., професор;

Задорожний Зеновій-Михайло Васильович, проректор з наукової роботи Західноукраїнського національного університету, член Методологічної ради з бухгалтерського обліку та Ради з міжнародних стандартів фінансової звітності при Міністерстві фінансів України, д.е.н., професор;

Зубілевич Світлана Яківна, голова Комітету з питань професійної освіти Федерації професійних бухгалтерів і аудиторів України (ФПБАУ), професор;

Калюга Євгенія Василівна, завідувач кафедри обліку та оподаткування Національного університету біоресурсів і природокористування України, д.е.н., професор;

Каменська Тетяна Олександрівна, голова Аудиторської палати України, д.е.н., професор;

Легенчук Сергій Федорович, завідувач кафедри інформаційних систем в управлінні та обліку Державного університету «Житомирська політехніка», д.е.н., професор;

Лоханова Наталія Олексіївна, завідувач кафедри бухгалтерського обліку та аудиту Одеського національного економічного університету, д.е.н., професор;

Карпенко Євгенія Анатоліївна, завідувач кафедри бухгалтерського обліку і аудиту Вищого навчального закладу Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі», к.е.н., доцент;

Фоміна Олена Володимирівна, завідувач кафедри обліку та оподаткування Київського національного торговельно-економічного університету, д.е.н., професор;

Толкачева Єлєна Георгіївна, завідувач кафедри бухгалтерського обліку Білоруського торговельно-економічного університету споживчої кооперації, к.е.н., доцент;

Завацка Тетяна, завідувач кафедри бухгалтерського обліку, фінансів та банківської справи Кооперативно-торговельного університету Молдови, к.е.н., доцент;

Міхал Бєрнацкі, завідувач кафедри фінансового обліку, податків і аудиту Вроцлавського економічного університету, професор;

Маріуш Анджеєвскі, завідувач кафедри фінансового обліку Краківського економічного університету, професор;

Йоланта Хлюска, завідувач кафедри фінансів, банківської справи та бухгалтерського обліку Ченстоховського технологічного університету, професор;

Марценюк Роман Анатолійович, доцент кафедри обліку, контролю, аналізу та оподаткування Львівського торговельно-економічного університету, секретар.

Оргкомітет конференції від Львівського торговельно-економічного університету:

Куцик П. О. – ректор, професор, професор кафедри обліку, контролю, аналізу та оподаткування (голова оргкомітету);

Члени оргкомітету:

Воронко Р. М. – професор, завідувач кафедри обліку, контролю, аналізу та оподаткування (заступник голови);
Бачинський В. І. – професор кафедри обліку, контролю, аналізу та оподаткування;
Редченко К. І. – професор кафедри обліку, контролю, аналізу та оподаткування;
Головацька С. І. – професор кафедри обліку, контролю, аналізу та оподаткування;
Медвідь Л. Г.. – професор кафедри обліку, контролю, аналізу та оподаткування;
Герасименко Т. О. – доцент кафедри обліку, контролю, аналізу та оподаткування;
Бойко Р. В. – доцент кафедри обліку, контролю, аналізу та оподаткування;
Марценюк Р. А. – доцент кафедри обліку, контролю, аналізу та оподаткування;
Чабанюк О. М. – доцент кафедри обліку, контролю, аналізу та оподаткування;
Чік М. Ю. – доцент кафедри обліку, контролю, аналізу та оподаткування;
Кузьмінська К. І. – доцент кафедри обліку, контролю, аналізу та оподаткування;
Попітіч Т. В. – ст. викладач кафедри обліку, контролю, аналізу та оподаткування;

Матеріали IX міжнародної науково-практичної конференції містять тези доповідей учасників за результатами досліджень у галузі економіки, бухгалтерського обліку, контролю, економічного аналізу, аудиту, фінансової звітності, оподаткування та суміжних дисциплін.

Матеріали друкуються в авторській редакції. Організаційний комітет не несе відповідальності за достовірність статистичної та іншої інформації, що надана в рукописах.

ISBN 978-617-602-290-9

УДК 657.1:657.6:336.221+339.923:061.1 ЄС

© Колектив авторів
© Львівський торговельно-економічний університет, 2021

ПЕРЕДМОВА

Міжнародна науково-практична конференція не тему "Актуальні проблеми розвитку обліку, аналізу, контролю і оподаткування у контексті Європейської інтеграції та сучасних викликів глобалізації" (14-15 травня 2021 року, м. Львів), приурочена 205-й річниці з часу заснування Львівського торговельно-економічного університету. Це є дев'ята за ліком конференція, проведена за останні двадцять сім років на базі Львівського торговельно-економічного університету, співорганізаторами якої є провідні заклади вищої освіти України, Польщі, Молдови та Білорусі.

Конференція присвячена обговоренню та пошуку рішень актуальних проблем, пов'язаних із удосконаленням і розвитком обліку, аналізу, контролю та оподаткування в умовах світових інтеграційних процесів, обміну досвідом наукових досліджень і практичного використання їхніх результатів.

У роботі конференції прийняли участь 205 вчених і провідних фахівців у галузі економіки, бухгалтерського обліку, контролю, економічного аналізу, аудиту, фінансової звітності, оподаткування та управління. Серед учасників конференції: 67 - докторів наук, професорів; 100 - кандидатів наук, доцентів; аспіранти та фахівці-практики.

Учасники конференції є представниками наукових шкіл понад 30 закладів вищої освіти України, які функціонують у містах: Вінниця, Дніпро, Житомир, Кам'янець-Подільський, Київ, Кривий Ріг, Луцьк, Львів, Миколаїв, Мукачево, Рівне, Одеса, Полтава, Тернопіль, Ужгород, Харків, Чернівці, Чернігів. Найбільш активними учасниками конференції є: Львівський торговельно-економічний університет, Державний університет "Житомирська політехніка", Київський національний торговельно-економічний університет, Одеський національний економічний університет, Західноукраїнський національний університет, Волинський національний університет ім. Лесі Українки, Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана, Поліський національний університет, Київський національний університет ім. Тараса Шевченка, Національний університет "Львівська політехніка", Львівський національний університет ім. Івана Франка.

Зарубіжні наукові школи представлені такими університетами: Ченстоховський технологічний університет, Білоруський торговельно-економічний університет споживчої кооперації, Кооперативно-торговельний університет Молдови, Вроцлавський економічний університет, Університет імені Казімира Пуласького в Радомі.

Оргкомітет конференції висловлює щиру вдячність вченим за активну участь в конференції та бажає подальших наукових здобутків і їх успішної реалізації.

ЗМІСТ

СЕКЦІЯ № 1

“ТЕНДЕНЦІЇ ТА НАПРЯМИ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УМОВАХ СВІТОВИХ ІНТЕГРАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ”

Chluska Jolanta	Ewidencja kosztów w polskich szpitalach – nowe wyzwania	14
Zamula I., **Travin V.**	Information challenges of organic production development in the context of european integration	18
Iershova N.	Aspects of the multidimensionality of non-financial reporting of a company in the era of instant information dissemination	21
Артюх О. В., **Ільюшенкова В. В.**	Доходи та витрати транспортно-експедиторських компаній: проблемні аспекти обліку	24
Артюх О. В., **Штуфт П. В.**	Генезис фінансової звітності: огляд чинників впливу	27
Бочуля Т.В.	Інформація: чинники, переваги та синергія розвитку	31
Дубініна М. В.	Системи публічних закупівель – одна з найуспішніших українських реформ	35
Герасимович І. А.	«Гнучкі» системи бухгалтерського обліку в управлінні сучасним підприємством	38
Голов С. Ф.	Удосконалення системи обліку на основі теорії обмежень	41
Дерій В. А.	Нормативно-правове забезпечення обліку в підприємствах: організація, навчання фахівців	44
Жиглей І. В. **Сивак О. Б.**	Параметри та цілі оцінки соціально відповідального інвестування	47
Засадний Б. А.	Оцінювання системності практичного застосування МСФЗ для формування фінансової звітності підприємств	51
Зоріна О. А.	Проблеми обліку операцій з давальницькою сировиною	55
Калюга Є. В., **Гайдученко Т. М.**	Перспективи розвитку бухгалтерського обліку в недержавних пенсійних фондах	58
Колісник Г. М.	Мета та значення облікової політики підприємства: в умовах застосування міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і фінансової звітності	61
Крупка Я. Д.	Тенденції розвитку бухгалтерського обліку під впливом сучасних викликів	65
Куцик П. О.	Облік в інформаційній системі підприємства	69
Легенчук С. Ф.	Розвиток корпоративної звітності: перспективи та проблеми	73

Лаговська О. А.	Розвиток бухгалтерської професії: перспективи та проблеми	77
Лоханова Н. О., **Гончар М. А.**	Порядок визначення та обліку курсових різниць при наданні транспортно-експедиторських послуг	78
Мазур Н. А.	Бухгалтерський облік в умовах цифровізації	82
Малишкін О. І., **Банасько Т. М.,** **Варічева Р. В.**	Вади звітності з «кліматконтролю» та перспективи їх подолання	86
Малюга Н. М., **Шкуліпа Л. В.**	Розвиток нормативного рівня методології бухгалтерського обліку: вплив нової концептуальної основи	90
Мороз Ю. Ю. **Цаль-Цалко Ю. С.**	Обліково-інформаційне забезпечення самодостатнього розвитку підприємства	94
Озеран А. В., **Озеран В. О.**	Аспекти корисності інформації фінансової звітності у забезпеченні потреб управління	98
Пилипенко Л. М. **Тивончук О.І.**	Вплив інформаційних технологій на розвиток професії бухгалтера	102
Рожелюк В. М., **Денчук П. Н.**	Адаптивні зміни бухгалтерської професії в глобалізаційній економіці	104
Рудницький В. С., **Вагнер І. М.,** **Демко І. І.**	Вплив пандемії COVID-19 на складання та подання фінансової звітності	108
Редченко К. І., **Кравець О.**	Основні обмеження та шляхи розвитку обліку в умовах інформатизації та діджиталізації	112
Садовська І. Б., **Нагірська К. Є.**	Облік резервів та забезпечень через призму професійного судження	115
Семанюк В. З.	Тенденції розвитку парадигми обліку в інформаційному суспільстві	120
Сопко В. В., **Ромашко О. М.**	Облікові політики та зміни в облікових оцінках за МСФЗ	124
Теловата М. Т.	Роль підзвітних осіб на підприємстві та їх відображення в обліку	128
Цаль-Цалко Ю. С., **Мороз Ю. Ю.**	Організація самодостатнього обліку на підприємстві	131
Фоміна О. В., **Августова О. В.,** **Шушакова І. К.**	Оцінка нематеріальних активів при формуванні вартості підприємства	135
Шевчук В. О.	Ноосферне мислення українства як світоглядна основа відповідей на виклики обліковій парадигмі XXI століття	139
Ясишена В. В.	Удосконалення підходів щодо нарахування амортизації на нематеріальні активи	144

Акименко О. Ю. **Костюченко І. А.**	Особливості обліку альтернативних джерел енергії	148
Астафьева В. А.	Методологические аспекты бухгалтерского учета в условиях цифровизации экономики	153
Боднар Л. І.	Актуалізація організації обліку оплати праці	157
Бойчук А. Б.	Облік розрахунків із заробітної плати в умовах підсумованого обліку робочого часу працівників	161
Воскресенська Т. І., **Мохняк В. С.**	Особливості організації та ведення бухгалтерського обліку адвокатської діяльності	164
Воськало Н. М., **Воськало В. І.**	Проблемні аспекти обліку резервів та забезпечень	167
Верига Ю. А., **Мілька А. І.**	Окремі аспекти підвищення ефективності діяльності підприємств споживчої кооперації	171
Ганусич В. О.	Механізми стимулювання і оптимізації екологічних витрат	174
Гуменна-Дерій М. В.	Фінансові ризики та їхній вплив на фінансовий та управлінський облік в житловому будівництві	178
Даньків Й. Я.	Еволюція обліку інвестицій	181
Дебопре В. О.	Особливості обліку амортизації необоротних активів деревообробного підприємства	186
Дутчак І. Б.	Особливості формування облікової політики підприємства згідно міжнародних стандартів	189
Загородній А. Г., **Партин Г. О.**	Асиметрія обліково-аналітичної інформації та причини, що її зумовлюють	193
Захаров Д. М.	Значення звіту про управління для українських суб'єктів господарювання	196
Кубік В. Д.	Питання обліку та управління дебіторською заборгованістю на підприємствах України	198
Кузьмінська К. І.	Повернення товару від покупця: документальне оформлення	202
Курьян Е. В.	Совершенствование оценки дебиторской задолженности в современных условиях хозяйствования	206
Люба О. І.	Зовнішньоекономічна діяльність як окрема дефініція	209
Маркус О. В.	Актуальні проблеми застосуванні єдиної моделі обліку оренди за МСФЗ (IFRS) 16 «Оренда»	212
Марценюк Р. А.	Особливості обліку витрат і калькулювання собівартості продукції: сучасний аспект	215
Мельник Т. Г.	Вплив сучасних тенденцій на облікове забезпечення управління персоналом підприємств	218
Муковіз В. С.	Напрями приведення системи бухгалтерського обліку до сучасних потреб	223

Ніколашин А. О.	Бухгалтерський облік доходів від фінансової та інвестиційної діяльності	226
Починок Н. В.	Етапи становлення наукових досліджень інтелектуального капіталу в системі бухгалтерського обліку	229
Примаченко О. Л.	Франчайзинг: особливості визнання доходів, витрат та відображення їх в обліку	233
Прохар Н. В.	Проблеми обчислення середньоденного заробітку працівників та напрями їх вирішення	237
Побережниченко М. В.	Економічна сутність та визнання основних засобів на торговельному підприємстві	241
Перетятько Ю. М.	Особливості документального обліку запасів бюджетних установ	244
Савченко Р. О., Савченко Н. М.	Інтеграція фінансового та управлінського обліку	246
Тлучкевич Н. В., Нужна О. А., Зеленко С. В.	Стратегічне управління витратами за стадіями життєвого циклу продукції в тваринництві	249
Фатенок-Ткачук А. О.	Нефінансова звітність у контексті цілей сталого розвитку	251
Чабанюк О. М.	Документальне оформлення інвентаризації у ресторанних господарствах	255
Чік М. Ю.	Характеристика концепції lean обліку на підприємстві	259
Шевчук Н. С.	Інтегрована звітність в управлінні підприємством	261
Шумило Р. Р.	Малоцінні необоротні та швидкозношувані активи в кругообороті капіталу підприємства	265
Щирба М. Т., Щирба І. М.	Управлінський облік в системі менеджменту транснаціональних корпорацій	267
Сашко О. П.	Облікова політика в системі управління підприємством	271
Грищенко О. В.	Документальне оформлення прокату майна: обліковий аспект	274
Винницький Т. І.	Обліковий аспект в оцінці вартості підприємства	277
Костів М. А.	Інтеграція цілей сталого розвитку у Звіт про управління: практичний аспект	278
Макарук Ф. Ф.	Переваги організації бухгалтерського обліку в хмарах: сучасне бачення	280

СЕКЦІЯ № 2
“СТАН ТА АКТУАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ ТЕОРІЇ І ПРАКТИКИ ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ”

Калабухова С. В.	Типи аналітичних процедур при формуванні аудиторських доказів	282
Лазаришина І. Д.	Можливості реалізації принципів економічного аналізу	286
Микитюк П. П., **Труш І. М.**	Підходи до класифікації факторів ефективності нововведень та інноваційних процесів на підприємстві	288
Павелко О. В.	Показники фінансових результатів в управлінні економічною доданою вартістю	292
Сава А. П.	Земля як чинник впливу на економіку та облік в умовах впровадження її повноцінного ринку	295
Шигун М. М.	Аналітика балансу: як відновити ліквідність та платоспроможність?	299
Бурдейна Л. В.	До питання побудови системи управління персоналом на підприємстві	303
Воронко О. С., **Лозовий Т. І.**	Інноваційна діяльність підприємства як об’єкт статистичного аналізу	305
Герасименко Т. О., **Коваль Л. І.**	Характеристика методичних інструментів аналізу ефективності бізнесу	308
Дяченко Р. В., **Королович О. О.**	Фінансовий потенціал підприємства: теоретичні аспекти принципів формування та оцінки	310
Зозуляк М. М.	Структурний аналіз фінансування інновацій	312
Кащена Н. Б., **Ставерська Т. О.**	Етапізація аналітичного супроводу прийняття рішень з економічної активності та сталого розвитку ритейлерів	318
Кикоть И. И.	Анализ эффектов взаимодействия инвестиционного проекта с финансово-экономическим механизмом организации-проектоустроителя	321
Колесник С-В. П., **Максименко Д. В.**	Інформаційне забезпечення аналізу необоротних активів підприємства	325
Любимов М. О.	Проблеми оцінки доходу в контексті управління фінансами	328
Матвійчук І. О.	Заходи антикризового управління ліквідністю підприємства в умовах коронавірусу	330
Нікольчук Ю. М., **Богач О. О.**	Сучасні методи аналізу витрат підприємства	332
Новіков В. В., **Кузуб М. В.**	Тенденції розвитку сільського господарства в сегменті національної економіки	336
Поліщук І. Р., **Жидкова В. В.**	Система збалансованих показників видобувного підприємства: обліковий аспект	339
Тарасюк М. М.	Інформаційне забезпечення економічного аналізу біологічних активів підприємства	343

СЕКЦІЯ № 3
"УДОСКОНАЛЕННЯ КОНТРОЛЮ Й АУДИТУ В КОНТЕКСТІ ЄВРОПЕЙСЬКОЇ ІНТЕГРАЦІЇ НАЦІОНАЛЬНОЇ ЕКОНОМІКИ"

Воронко Р. М.	Окремі аспекти забезпечення якості аудиторських послуг	346
Головацька С. І.	Теоретико-методичні засади контролю у системі стратегічного управління	349
Свірко С. В., **Тростенюк Т. М.**	Теоретичні положення управлінського контролю в державних закладах вищої освіти	352
Нестеренко О. О.	Мета та завдання аудиту інтегрованої звітності	356
Тухарь Ф. И.	Внутренний оперативный контроль и функции ревизионной комиссии	359
Чижевська Л. В.	Практичні аспекти формування управлінських звітів у системі контролінгу підприємства	363
Шульга С.В.	Актуальні питання дотримання принципу незалежності в аудиті	365
Бойко Р. В.	Місце внутрішнього аудиту в інтегрованій системі управління будівельним підприємством	368
Волчек Р. М.	Аналітичні процедури в аудиті процесу дисконтування довгострокової дебіторської та кредиторської заборгованості підприємств	371
Головчак Г. В., **Явна С. В.**	Ініціативний аудит в Україні: суб'єкти та об'єкт	375
Ділай Н. Г.	Особливості аудиту готельно-ресторанних послуг в рамках європейської інтеграції національної економіки та пандемії	379
Кэпэцынэ С. В.	Качество аудита в контексте реформы нормативно-правовой базы	382
Мельник К. П.	Окремі аспекти формування "кластичного ядра теорії аудиту"	386
Нестеренко І. В., **Ковалевська Н. С.**	Удосконалення проведення внутрішнього аудиту в контексті цифрової трансформації	389
Островський І. В.	Особливості внутрішнього аудиту будівельних компаній	393
Попітіч Т. В.	Особливості організації та документування проведення річної інвентаризації розрахунків з контрагентами	396
Fedorina K. Y., **Korhikova R. S.**	Transition of Ukrainian companies to ifrs: economic feasibility or a fashionable trend	398
Щирба М. М.	Контроль – функція системи менеджменту підприємства	401
Юрченко М. Є., **Клименко Т.В.**	Формування ефективної системи внутрішнього фінансового контролю на підприємстві	404
Якубич Е. В.	Організація системи внутрішнього контролю активів підприємства	406

СЕКЦІЯ № 4
“ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНІ АСПЕКТИ ОПТИМІЗАЦІЇ ТА УДОСКОНАЛЕННЯ ОПОДАТКУВАННЯ ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ”

Бабіч І. І., Патарідзе-Вишинська М. В.	Питання ризиків та загроз фінансовій безпеці суб’єктів аграрного підприємництва	410
Білецька Н. В.	Оподаткування імпорту продукції легкої промисловості в Україні	414
Гайдучок Т. С.	Використання результатів аналітичної роботи в управлінні податковими платежами підприємств	417
Зарудна Н. Я., Кундеус О. М.	Зміни у власному капіталі приватного підприємства: податкові наслідки	420
Кріль Я. Я.	Нова об’єднана податкова звітність щодо податку з доходів фізичних осіб та єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: переваги та недоліки	424
Мазур Г. О.	Обгрунтування ефективності операцій в управлінні організацією	428
Рибакова Л. П., Югас Е. Ф.	Методичні підходи до оцінки діяльності центрів відповідальності виробничих підприємств	432
Сасоліна Н. В.	Модернізація діяльності органів ДПС України в умовах цифровізації	435
Сафарова А. Т.	Особливості нарахування та сплати єдиного внеску фізичними особами-підприємцями у період здійснення обмежувальних протиепідемічних заходів	439
Сидоренко О. О.	Організація обліку отримання дивідендів від нерезидентів з урахуванням вимог податкового кодексу України	442
Травінська С. І.	Удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління підприємств малого бізнесу	444
Шевчук О. А.	Обліковий компонент державного регулювання експортного потенціалу сільгосппродукції	447
Шепелюк В. А., Журавель О. Я.	Податок на виведений капітал: зарубіжний досвід та аспекти впровадження в Україні	451

СЕКЦІЯ № 5
“РОЗВИТОК ІНФОРМАЦІЙНИХ СИСТЕМ І ТЕХНОЛОГІЙ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА КОНТРОЛЮ В КОНТЕКСТІ УПРАВЛІННЯ СУБ’ЄКТАМИ ГОСПОДАРЮВАННЯ”

Ogirko I.	Perspektywy zastosowanie sieci neuronowych w cybernetyce ekonomicznej	453
Грінько А. П.	Роль інформаційного простору економічних суб’єктів для забезпечення їх економічної без	456
Гринько П. Л.	Розвиток інформаційної системи підприємства в умовах цифрової економіки пеки	459
Кулик В. А.	Об’єкти обліку у цифровій економіці	462
Якименко-Терещенко Н. В.	Бізнес-аналітика облікових інформаційних систем	465
Муравський В. В.	Права доступу стейкхолдерів до конфідеційної облікової інформації	467
Остап’юк Н.А., Реслер М.В.	Розвиток інноваційних технологій та ІТ-індустрія: управління та облікове супроводження	470
Струк Н. С.	Цифровізація облікової системи підприємства – прерогатива сьогодення	472
Matiukha M.	Characteristics and system of management reporting in the context of the use of information technology	476
Бачинський В. І.	Облік витрат виробничого підприємства в середовищі комп’ютеризованих робочих місць бухгалтера	480
Медвідь Л. Г.	АІС в управлінні логістичними витратами виробничих підприємств	484
Йолтуховська О. Ю.	Організаційно-методичні засади внутрішнього контролю податку на додану вартість	488
Карпенко Є.А.	Місце комплексного аудиторського програмного забезпечення (GAS) в інформаційних системах і технологіях аудиту	491
Кошкаров С. А., Шелегон О. Я.	Інформаційний ресурс розвитку споживчої кооперації: органцізаційно-методичний підхід	495
Кузнецова С. О.	Контроль якості облікової інформації в умовах діджиталізації	497
Кулинич М. Б.	Організація бухгалтерської експертизи в умовах цифровізації економіки	500
Кундря-Висоцька О. П.	Облікова інформаційна система в умовах цифрової економіки	503
Макурін А. А.	Державний контроль за віртуальними активами	506
Погорілко О. Ю., Кузуб М. В.	Діджиталізація бухгалтерського обліку: вітчизняні реалії	510

Попівняк Ю. М.	Інвентаризація як методичний прийом бухгалтерського обліку в умовах цифрової економіки	513
Скорук О. В.	Сучасні прикладні програми для автоматизації бухгалтерського обліку на підприємствах	516
Суліменко Л. А.	Особливості обліку і контролю витрат виробництва на підприємствах молокопереробної промисловості	518
Шматковська Т. О.	Функціональні можливості «BAS Бухгалтерія» в сучасних умовах реалізації процесу автоматизації обліку активів підприємства	522
Ярмолюк О. Ф., **Дмитренко О. М.**, **Вітер С. А.**	Переваги та ризики облікового процесу в умовах діджиталізації	526
Бакаляр Д. Г.	Підсистема обліково-аналітичної безпеки як складова економічної безпеки бізнесу	530
Бурдик О. Ю.	Основні завдання розвитку інформаційних систем і технологій в бухгалтерському обліку та їх роль в управлінні підприємством	533
Кириллов О. О.	Застосування карт Кохонена для порівняльного аналізу фінансового стану підприємств України	535

СЕКЦІЯ № 1
“ТЕНДЕНЦІЇ ТА НАПРЯМИ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УМОВАХ СВІТОВИХ ІНТЕГРАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ”

УДК 657

Jolanta Chluska
Profesor
Kierownik Katedry Finansów, Bankowości i Rachunkowości
Politechnika Częstochowska
Częstochowa, Polska

EWIDENCJA KOSZTÓW W POLSKICH SZPITALACH – NOWE WYZWANIA

Szpitale publiczne w Polsce prowadzą swoja działalność jako samodzielne, publiczne zakłady opieki zdrowotnej. Świadczenia zdrowotne udzielane są w szpitalach nieodpłatnie lub odpłatnie. Świadczenia nieodpłatne finansowane są przez Narodowy Fundusz Zdrowia w ramach kontraktu szpitala na świadczenie określonych usług zdrowotnych. Jak każdy podmiot gospodarczy, szpitale prowadzą rachunkowość według zasad regulowanych przez Ustawę o rachunkowości [5, art. 2]. Jednym z elementów systemu rachunkowości jest rachunek kosztów.

W polskich podmiotach leczniczych ewidencja kosztów prowadzona jest zgodnie z zakładowymi zasadami rachunkowości, w tym zakładowymi planami kont [5, art. 10]. Takie zasady zobowiązany jest ustalić kierownik jednostki. Specyfika działalności szpitali sprawia, że ważne są informacje o kosztach realizowanych przez nie świadczeń zdrowotnych oraz o wykorzystaniu tych informacji do zarządzania zakładem, w tym o efektywnym wykorzystaniu posiadanych zasobów.

Celem opracowania jest wskazanie istotnych uwarunkowań prawnych, wpływających na postać ewidencji kosztów w polskich szpitalach.

Pod pojęciem rachunku kosztów rozumie się „zespół czynności i procedur związanych z pomiarem, ewidencją i przetwarzaniem kosztów dla celów rachunkowości finansowej i zarządczej” [4, s. 15]. Istotnym elementem rachunku kosztów jest ich ewidencja. Ze względu na fakt, że o ewidencji operacji gospodarczych decydują podmioty gospodarcze sprawiał, że informacje o kosztach działalności szpitali nie były porównywalne. W latach 1991- 2020

podejmowano próby regulacji zasad rachunków kosztów podmiotów leczniczych w postaci aktów prawnych. Do najważniejszych zaliczyć należy:

a) Zarządzenie Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z dnia 15 czerwca 1992 r. w sprawie szczegółowych zasad ewidencji dochodów i kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej (Zarządzenie z 1992 r.) [7],

b) Rozporządzenie Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z dnia 22 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej (Rozporządzenie z 1998 r.) [1],

c) Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 8 lipca 2015 r. w sprawie zaleceń dotyczących standardu rachunku kosztów u świadczeniodawców (Rozporządzenie z 2015 r.) [3],

Wspólnymi elementami wszystkich powyższych regulacji było to, że przewidywały pełną ewidencję kosztów, czyli zarówno w układzie według rodzaju kosztów jak i w układzie podmiotowo-funkcjonalnym, podział kosztów na bezpośrednie i pośrednie w różnych przekrojach, ustalanie ośrodków powstawania kosztów, konieczność dokonywania kalkulacji kosztu jednostkowego świadczeń zdrowotnych, realizację wymogów sprawozdawczości finansowej oraz sprawozdawczości o realizowanych świadczeniach zdrowotnych. Aktem prawnym najbardziej szczegółowo regulującym rachunek kosztów było Rozporządzenie z 2015 r. Przewidywało ono m. in. ewidencję i wycenę kosztów gotowości podmiotów leczniczych do udzielania świadczeń zdrowotnych oraz wycenę kosztów niewykorzystanych zasobów.

Dwa pierwsze akty prawne miały charakter obowiązujący. Rozporządzenie z 2015 r. nie zostało wprowadzone w życie, gdyż podjęto prace nad opracowaniem nowych zasad rachunku kosztów w podmiotach leczniczych. Opublikowano je w Rozporządzeniu Ministra Zdrowia z dnia 26 października 2020 r. w sprawie zaleceń dotyczących standardu rachunku kosztów u świadczeniodawców (Rozporządzenie z 2020 r.) [2]. Nowe zasady są obowiązujące od 2021 r. w podmiotach świadczących usługi zdrowotne, kontraktujące te świadczenia w ramach umów z Narodowym Funduszem Zdrowia.

Rozporządzenie z 2020 r. jest aktem wykonawczym do ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych [6, art. 31lc]. W wielu obszarach jest ono podobne do Rozporządzenia z 1998 r. Analogicznie jak poprzednie akty prawne zakłada pełną ewidencję kosztów

działalności, czyli zarówno na kontach kosztów według ich rodzaju jak i na kontach kosztów według miejsc ich powstawania. W załącznikach do rozporządzenia ustalono zakres i podział przedmiotowy układów kont księgi głównej i ksiąg pomocniczych w zakresie kosztów.

Ewidencja kosztów według kryterium rodzajowego obejmuje następujące pozycje szczegółowe:

a) amortyzację (400),

b) zużycie materiałów i energii (401),

c) usługi obce (402),

d) podatki i opłaty (403),

e) wynagrodzenia (404),

f) składki na rzecz Zakładu Ubezpieczeń Społecznych i inne świadczenia na rzecz pracowników (405),

g) pozostałe koszty rodzajowe (406).

Podstawę ewidencji kosztów na kontach według ich rodzaju stanowią zewnętrzne i wewnętrzne dowody źródłowe poniesienia tych kosztów (faktury, rachunki, dowody rozchodu materiałów z magazynu, listy płac).

Zgodnie z Rozporządzeniem z 2020 r., świadczeniodawcy powinni wyodrębnić ośrodki powstawania kosztów działalności podstawowej, działalności pomocniczej i zarządu. Zdefiniowano koszty bezpośrednie i pośrednie ośrodków powstawania kosztów oraz procedury medycznej. Do najważniejszych kont grupujących koszty według miejsc ich powstawania zaliczono:

a) podstawową opiekę zdrowotną (500),

b) poradnie specjalistyczne (501),

c) opiekę pozaszpitalną (502),

d) pomoc doraźną i ratownictwo medyczne (503),

e) oddziały szpitalne (504),

f) oddziały opiekuńczo-lecznicze i pielęgnacyjno-opiekuńcze (505),

g) oddziały uzdrowiskowe (506),

h) pracownie lub zakłady diagnostyczne i zabiegowe oraz sale operacyjne (507),

i) inne miejsca powstawania kosztów związane z funkcjami pełnionymi przez konkretny podmiot leczniczy, w tym koszty zarządu.

Podstawą ewidencji na kontach kosztów w układzie podmiotowo-funkcjonalnym są rozdzielniki kosztów, pierwotnie ujętych na kontach kosztów według ich rodzaju. Zakres szczegółowy każdego konta charakteryzuje jego konstrukcja obejmująca cztery poziomy analityczne. Ostatni poziom analityczny

nie został w akcie prawnym określony, pozostawiono go do wykorzystania według potrzeb świadczeniodawcy. W przekrojach analitycznych uwzględniono nie tylko typowe pozycje rozliczeniowe kosztów, ale także ich podział dla celów refakturowania kosztów na inne podmioty oraz wyodrębnienie kosztów na potrzeby ustalania podatku dochodowego osób prawnych (koszty nie stanowiące kosztu uzyskania przychodów).

Przepisy nie opisują wielu istotnych obszarów ewidencji kosztów takich przykładowo jak rozliczenia międzyokresowe kosztów, korespondencję kont, sposób ich rozliczenia w wyniku finansowym. Zasady ewidencji w tych obszarach bazować będą na ogólnej teorii ewidencji i planów kont.

Z konstrukcji i zakresu nowych przepisów wynika, że szczególny nacisk położony został na prawidłową ewidencję i rozliczanie kosztów świadczeń zdrowotnych, kalkulację kosztu jednostkowego i wycenę procedur medycznych. Szczegółowo wskazano konta księgowe, ich konstrukcję analityczną i powiązania z procesem wyceny procedur. Rozbudowa rachunków kosztów podmiotów leczniczych wymaga zastosowania w rachunkowości techniki komputerowej. Jest to dodatkowe wyzwanie dla prawidłowego wdrażania nowego rachunku kosztów podmiotów leczniczych.

BIBLIOGRAFIA

1. Rozporządzenie Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z dnia 22 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej, Dz. U. Nr 164 z 1998 r., poz. 1194.
2. Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 26 października 2020 r. w sprawie zaleceń dotyczących standardu rachunku kosztów u świadczeniodawców, Dz.U. 2020 poz. 2045.
3. Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 8 lipca 2015 r. w sprawie zaleceń dotyczących standardu rachunku kosztów u świadczeniodawców, Dz.U. 2015 poz. 1126.
4. Sojak S. Podstawy rachunku kosztów, rachunkowości zarządczej i zarządzania finansami, SKwP, Warszawa 2019.
5. Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz. U. z 2021 r. poz. 217.
6. Ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach zdrowotnych finansowanych ze środków publicznych, Dz. U. z 2020 r. poz. 1398 z późn. zm.
7. Zarządzenie Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z dnia 15 czerwca 1992 r. w sprawie szczegółowych zasad ewidencji dochodów i kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej, M.P. z 1992 nr 19 poz. 143.

УДК 657.1

Zamula I.
Doctor of Economics, Professor,
Professor of the Department of Information Systems in Management and Accounting,
Travin V.
PhD in Economics, Associate Professor,
Associate Professor of Digital Economics and international economic relations,
Zhytomyr Polytechnic State University,
Zhytomyr, Ukraine

INFORMATION CHALLENGES OF ORGANIC PRODUCTION DEVELOPMENT IN THE CONTEXT OF EUROPEAN INTEGRATION

The use of chemical fertilizers and other synthetic substances in the production process, non-compliance with crop rotation, huge mechanical impact on the soil – all these harms the product's quality. Land degradation is a direct threat to the livelihoods of the billions of people who depend on the environmental situation. Therefore, it is not a problem of the individual, but a global and complex issue that must be solved in the short term. Thus, the problem of increasing the efficiency of agricultural production becomes more acute with every passing year. Especially, if it reduces anthropogenic pressure on the environment. One way to overcome these issues is to improve organic production, in which all factors that adversely affect human health and the environment are minimized or eliminated. As a result, organic products will be made.

As of 2018, 186 countries have certificates for the organic production [1]. Overall, according to FiBL, the main indicators of organic production in the world and Ukraine continue to grow.

After analyzing 2018 data, we can conclude that the first largest agricultural area, where organic products are made, is Oceania (50%), and the second – Europe, which occupies 22% of the total area of organic lands. Africa was last on the list with 3% or 2 million ha [1].

In Ukraine, the decrease began in 2016 may be caused by the entry into force of a new legislation. However, compared to 2012, the number of such territories has increased. But already in 2018, the situation tends to improve. In general, organic agriculture in Ukraine is only 0.7% of total agricultural

production. However, over the last 10 years, the area of agricultural land has increased by 14.4%. The number of registered organic producers in 2018 also increased to 501, compared with 304 in 2017. Currently, Ukraine ranked 23rd in the world ranking and 13th in the ranking among the European countries [1].

Despite the prospects of developing export potential and preserving and restoring the quality characteristics of soils, the lack of a legislative framework is a deterrent to organic farming in Ukraine. Another important problem is the low level of awareness, environmental culture, education, and innovation activity of agricultural producers. Thus, to solve the environmental problems of agriculture in Ukraine, it is advisable to develop the legislative framework, to provide state support to farms in the process of certification for conformity to organic production, to create the infrastructure of the market for organic products.

However, despite the legal enshrining of organic production, a methodological toolkit for accounting for organic production, as an information system for internal and external users, has not yet been developed. Therefore, all organic producers also apply regulations that are designed to legally account for traditional agricultural production, which have significant differences in definition and quality, but not in accounting.

Today, most Ukrainian farms are engaged in growing organic products in parallel with traditional ones. A large number of producers are experimenting with organics as a complement to the main traditional production. The transition from traditional to organic production is often complicated. If part of the production is already organic, it is necessary to separate the production of organic products from the production of inorganic and transition products.

All operations related to the production and sale of organic agricultural products should be separated from those relating to traditional agriculture. This can be done through the organization of the documentation process, by marking each primary document that draws up the accountant.

Due to the large number of additional requirements for accounting for the cultivation of organic products, the enterprise should make adjustments to accounting policies. Additions to the specialized accounting policy should include a work plan of accounts, specialized forms of primary documents, charts of documents, and a list of nomenclature of costing articles and determining the method of calculating production cost of production.

Four models can be used to organize the recording of production costs when the company produces:

1. organic and inorganic products in parallel for the same types of products;
2. only organic products in all their types;
3. organic and traditional products in parallel for selected species;
4. organic products, inorganic products, and in the transition to organic products.

Specific costs for organic production are certification costs, which can be classified as marketing and displayed in 93 account "Marketing expenses". The justification for this is that the primary purpose of the certificate is to confirm the high quality and safety for consumers, and therefore to create an additional incentive for the growth of sales. Since such a certificate is valid for 15 months from the date of its issuance, there are two tools that help to differentiate expenses over the periods during which they produce income – depreciation and account 39 "Expenses of future periods". In this case, only the second option is appropriate, since depreciation is used only for non-current assets.

Since the accounting shows information about current business activity and there is no separate information on product quality, this means that it is more difficult for users to verify that products are produced in compliance with all organic requirements. In order to avoid this problem, it is necessary to introduce a detailed account.

The objects of accounting in organic production are resources, products, and processes that fall under the definition of "organic products", which is why it would be advisable to use analytical accounts that indicate the type of products produced.

These approaches will allow you to analyze information with a certain level of detail according to the needs and specifics of organic production management, calculating the cost of each technological process and monitoring the effectiveness of the use of available resources.

It is also possible to improve accounting through the production of environmental reports in order to fully reflect organic production operations. The experience of EU countries should be introduced in Ukraine as well. That is, information on the development of organic production should be provided by all certification bodies operating in Ukraine and organizations in the organic field.

In order to obtain statistical information on the development of organic production in Ukraine, it is recommended to use the existing form of the State statistical report on the main economic indicators of agricultural enterprises, including organic data production in section with the same name. It should include all data related to organic agriculture, such as information on the availability of non-current assets and inventories of organic processes.

Therefore, we see that the improvement of accounting system can provide the information with the required level of detail to meet the needs of interested users and to make such management decisions that will help conserve natural resources and reduce the negative impact of enterprise activity on the environmental situation in Ukraine. However, the lack of perfect legislative regulation of accounting for organic agricultural production in Ukraine significantly hinders its development.

Thus, the establishment of organic agricultural production in Ukraine requires the development of its accounting support. According to the emergence of such support, it is possible to expect the development of this segment of the agricultural sector.

REFERENCES

1. Research Institute of Organic Agriculture (FiBL). URL: https://statistics.fibl.org/world/retail-sales-world.html

УДК 657

Natalia Iershova
Doctor of economic sciences, Professor,
Professor of the Department of Economic Analysis and Accounting,
National Technical University "Kharkiv Polytechnic Institute"
Kharkiv, Ukraine

ASPECTS OF THE MULTIDIMENSIONALITY OF NON-FINANCIAL REPORTING OF A COMPANY IN THE ERA OF INSTANT INFORMATION DISSEMINATION

The modern approach to improving the reporting of companies is based on the integral method. Reporting trends are shaped by many factors. Such factors are informational preferences of stakeholders, the state of the economy, the level of development of information technologies, etc. Trends in the development of accounting and reporting are studied by scientists (Bondar M.I., Butinets F.F., Iershova N.Yu., Legenchuk S.F., Malyuga N.M., Chizhevskaya L.V. and others) [1-4]. Scientists have formulated the main trends in the development of financial

statements. These are the need to provide information of a forward-looking and forward-looking nature; providing non-financial information on the main factors generating value for the enterprise, targeting a wide group of stakeholders. International trends are characterized by the active development of the non-financial reporting system. Within the framework of the concept of managerialism, the company's reporting system is characterized by business performance indicators. Based on performance indicators, management decisions are made. An integrated approach to data, systematization of company information. Burritt and Schaltegger note that a distinctive feature of the company reporting system is the rationale for the strategy of pragmatic integration of non-financial accounting and reporting with business (from a management point of view) [5].

The development of an integrated reporting system is promising from the standpoint of integrated thinking, globalization, systematization of companies' information, and investment attractiveness. The purpose of preparing integrated reporting is to combine financial and non-financial reporting, publishing information in a convenient format for stakeholders. Non-financial reporting data integrated into the results of the company's activities are indicators of investment attractiveness. Non-financial indicators are intended to disclose information about the impact of environmental, social and environmental factors. The most commonly used are the following regulatory documents: GRI, SASB standards, ISO series, AA 1000, Integrated Reporting Framework Guidelines, UN Global Compact, Environmental Reporting Framework Guidelines, Natural Capital Protocol. Integration of accounting data, control, planning and analysis, forms reliable results of the company's financial and economic activities.

In addition, a transparency reporting process is important. Transparency of reporting is based on requirements to improve the quality of information contained in the company's reporting to stakeholders. And also the expansion of the use of the method of professional judgment in the formation of reporting information. Company reporting should go a long way towards building trust. Investors have a much better understanding of forward-looking information and estimates, especially if they are disclosed the underlying assumptions, the methods used to determine those estimates, measures or information, and their sensitivity to changes in the underlying parameters. Thus, according to IFRS 15 “Revenue from Contracts with Customers”, a company is required to disclose qualitative and quantitative information about significant judgments and changes

in judgments used in recording contracts with customers. Stakeholders require explanations of judgments regarding: timing of performance obligations; transaction prices and amounts allocated to performance obligations; the moment in which the buyer gains control over the promised goods (services); the amount of costs incurred when concluding or fulfilling a contract with a buyer; the method for determining the depreciation of an asset for each reporting period. In this situation, it is very important to increase the confidence of investors and creditors through the interpretation of statements, since on the basis of financial statements, business partners will be able to analyze and interpret the analyzed indicators of investment attractiveness. The inclusion of non-financial factors will improve the quality of reporting, since they contain information that is no less critical for the development of an economic entity.

REFERENCE

1. Легенчук С. Ф. Мировые тенденции развития бухгалтерского учета в условиях постиндустриальной экономики. *Международный бухгалтерский учет.* 2011. № 8 (158). С. 56-62.

2. Єршова Н. Ю. Розвиток бухгалтерського обліку в умовах переходу до цифрової економіки. *Вісник Національного технічного університету" Харківський політехнічний інститут"(економічні науки).* 2020. № 2. С. 75-80.

3. Iershova N., Tkachenko M. Theoretical and methodological framework of accounting and analytical support for sustainable development strategy. *Development of the innovative environmental and economic system in Ukraine* : coll. monogr. / ed. T. Ponomarenko. – Prague: OKTAN PRINT s.r.o., 2019. P. 282-302.

4. Jershova, N. Ju. Rozvytok metodologichnyh osnov formuvannja integrovanoi' zvitnosti. *Naukovyj visnyk Uzhgorods'kogo universytetu, Serija Ekonomika.* 2016. Vol. 1 (47). pp. 451–459.

5. Burritt R.L., Schaltegger S. Sustainability accounting and reporting: Fad or trend? Accounting, Auditing & Accountability Journal. 2010. 23(7). pp. 829-846.

6. Кондратьєв Б.О., Єршова Н.Ю. Інформаційне забезпечення управління діяльністю підприємства: теоретичні та практичні аспекти удосконалення. URL: http://repository.kpi.kharkov.ua/bitstream/KhPI-Press/48071/1/Kondratiev_Informatsiine_zabezpechennia_2020.pdf

УДК 657.1

Артюх О.В.
д. е. н., доцент,
професор кафедри бухгалтерського обліку та аудиту,
Ільюшенкова В.В.
аспірантка кафедри бухгалтерського обліку та аудиту
Одеський національний економічний університет
м. Одеса, Україна

ДОХОДИ ТА ВИТРАТИ ТРАНСПОРТНО-ЕКСПЕДИТОРСЬКИХ КОМПАНІЙ: ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ

Діяльність транспортно-експедиторських компаній як посередників посідає важливе місце в економіці Одеського регіону та України загалом, зважаючи на значні обсяги вантажоперевезень як всередині країни, так і за її межами.

Дослідженню проблем обліку посередницької діяльності транспортно-експедиторських компаній було присвячено роботи низки авторів, зокрема, Єсієвої Н.К., Сташенко Ю.В., Гончар М.А., Хомика П.М., Лічман А.А. та інших.

Доходи та витрати транспортно-експедиторської компанії можуть обліковуватись за різними варіантами в залежності від змістової частини, умов договорів з клієнтами. За змістовою частиною договори з транспортно-експедиторського обслуговування (ТЕО) можна поділити на наступні види [1]:

1) договір транспортного експедирування з організації виконання визначених в ньому послуг, що є за своєю сутністю посередницьким договором (відповідно до ст. 932 Цивільного Кодексу України (ЦКУ) експедиторові можна залучати треті сторони до виконання своїх зобов'язань перед замовником [2]). В рамках виконання договору такого типу транспортно-експедиторська компанія є посередником, організатором, а сам договір визначається наявністю деяких рис, характерних для договорів доручення та комісії, якщо звернутись до відповідних визначень, наведених у ст.ст. 1000 та 1011 ЦКУ [2];

2) прямий договір, за яким передбачається надання транспортно-експедиторською компанією повного комплексу послуг в межах такого договору (за ст. 929 ЦКУ та ст. 9 Закону №1955 експедиторська компанія

за договором транспортного експедирування може як організовувати виконання визначених таким договором робіт, так і виконувати їх самостійно [2, 3]). За умови роботи за договором такого типу дохід експедитора складається з визначеної договірної вартості комплексу послуг, надаваних замовникові експедитором, а виробничу собівартість таких послуг складають відповідні витрати;

3) змішаний договір, в якому містяться як ознаки посередницького, так і прямого договорів. В таких договорах важливо чітко прописувати, які саме з надаваних послуг є посередницькими (для надання яких експедитором будуть залучатись треті особи), щоб розрізняти їх від послуг, що будуть надаватись експедитором самостійно. При цьому дохід експедитора складатиметься з вартості послуг, наданих власне експедитором, та з суми його винагороди як організатора та посередника з надання решти договірних послуг третіми особами.

Під час обліку діяльності транспортно-експедиторської компанії в рамках виконання нею договорів посередницького типу особливу увагу потрібно звертати на те, що витрати, здійснені експедитором в рамках залучення ним третіх осіб, що виконують визначені договором роботи, та кошти, що їх отримує експедитор від замовника в частині відшкодування таких витрат, не є власними витратами та доходами експедитора. Вони не підпадають під умови визнання витрат та доходів, наведені у П(С)БО 16 «Витрати» та П(С)БО 15 «Доходи» [4, 5], адже передача коштів третім особам, що виконували визначені договором роботи, не сприяє зменшенню власного капіталу транспортно-експедиторської компанії, а кошти, якими замовник відшкодовує цій компанії такі витрати, в свою чергу, не сприяють зростанню її власного капіталу. До того ж у ст. 9 Закону №1955 наголошується, що кошти, витрачені експедитором на сплату послуг залучених третіх осіб до складу плати самому експедиторові не входять [3].

Відповідно до Інструкції № 291 дохід від власної посередницької діяльності транспортно-експедиторської компанії обліковується на субрахунку 703 "Дохід від реалізації робіт і послуг", а витрати, що представляють собівартість таких послуг, – на субрахунку 903 "Собівартість реалізованих робіт і послуг" [6].

При цьому, оскільки, як зазначалось вище, вартість та оплата послуг або робіт, наданих їх безпосередніми виконавцями (перевізниками, вантажниками тощо), не відповідають визначенням витрат та доходів, що

містяться у відповідних стандартах, то відображення таких транзитних сум у складі витрат або доходів транспортно-експедиторської компанії призвело б до завищення її дохідних або витратних оборотів. Тому для обліку операцій, де для виконання договорів посередницького типу залучаються треті особи, відкривають спеціальні транзитні рахунки, використання яких в обліку дозволяє уникнути потрапляння таких сум до складу витрат або доходів експедитора.

За іншим варіантом обліку, розрахунки експедитора з замовником за послугами, що надаються залученими для виконання такого договору третіми особами, можуть відображатись на субрахунку 685 "Розрахунки з іншими кредиторами", тоді як розрахунки експедитора із зазначеними третіми особами (виконавцями) обліковуються на субрахунку 377 "Розрахунки з іншими дебіторами".

Якщо мова йде про здійснення зовнішньоекономічних операцій, то доходи та витрати від курсових різниць, що виникають за монетарними статтями у зв'язку з наданням та оплатою власне організаційних та посередницьких послуг експедитора, стандартно відображаються у складі відповідних доходів та витрат експедитора на субрахунках 714 «Дохід від операційної курсової різниці» та 945 «Втрати від операційної курсової різниці».

Якщо ж доходи або витрати від курсових різниць утворюються за операціями з транзитними коштами, отриманими від замовника-нерезидента в якості оплати послуг залучених третіх осіб, то особливості їхнього обліку залежать від умов договору, укладеного із замовником. Оскільки договір транспортного експедирування як посередницький містить деякі риси договорів комісії та доручення, то зазвичай доходи та витрати за операціями з іноземними валютами по транзитних коштах відносять на розрахунки з комітентом (замовником), тому що експедитор-посередник здійснює всі операції в рамках договору із замовником за рахунок та в інтересах замовника (ст.ст. 1014, 1016, 1017 та 1024 ЦКУ) [2]. В той же час в законодавстві немає заборони включати в договори умову про те, що такі доходи та витрати покриватимуться за рахунок експедитора.

Отже, щоб уникати завищення сум доходів та витрат за договорами транспортного експедирування, транспортно-експедиторській компанії варто відокремлювати в обліку свої доходи та витрати як організатора, що надає посередницькі послуги клієнтові, від доходів та витрат третіх осіб, що залучались компанією для виконання такого договору.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Єсієва Н.К. Транспортно-експедиційна діяльність як один із основних видів діяльності підприємств-перевізників: обліково-правовий аспект. *Економічний аналіз*. 2012. Т. 11(4). С. 232-236.
2. Цивільний кодекс України: Кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV/ Верховна Рада України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text
3. Про транспортно-експедиторську діяльність: Закон України від 01.07.2004 р. №1955-IV. / Верховна Рада України. URL : https://zakon.rada.gov. ua/laws/show/1955-15#Text
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290. URL : https://zakon.rada. gov.ua/laws/show/z0860-99#Text
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. URL : https://zakon.rada. gov.ua/laws/show/z0027-00#Text
6. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text

УДК 657.3

Артюх О. В.
д. е. н., доцент,
професор кафедри бухгалтерського обліку та аудиту,
Штуфт П. В.
аспірантка кафедри бухгалтерського обліку та аудиту
Одеський національний економічний університет
м. Одеса, Україна

ГЕНЕЗИС ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ: ОГЛЯД ЧИННИКІВ ВПЛИВУ

На сьогодні у світі все більшого значення в системі інформаційного забезпечення управління економічними процесами набуває звітність підприємств.

Вона пройшла великий період часу формування й триває і досі. Ефективне управління економікою підприємств та держави в цілому значною мірою залежить від повноти, достовірності, доречності та

своєчасності інформації стосовно характеру та обсягу здійснюваних господарських процесів, наявності та використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, джерел отримання фінансових результатів діяльності та напрямів використання прибутку. Одним з таких найголовніших джерел інформаційного забезпечення є звітність, що готується шляхом виконання спеціальних процедур обробки, групування і підрахунку даних і формується на завершальній стадії облікового процесу.

Розглядаючи передумови становлення нинішнього формату звітності, більшість учених зосереджується на аналізі історичних орієнтирів її еволюції. Серед них такі відомі вчені та науковці, як: А. В. Озеран, Д. Я. Соломатін, Є. Ю. Попко, М. В. Корягін, В. А. Щеголевский та інші.

З часів, коли людство розпочало свою господарську активність, нормальною практикою за будь-якого суспільно-економічного ладу (рабовласництво, феодалізм, капіталізм тощо) було звітування працівників перед особами, яким вони підпорядковані. Звітність як інструмент представлення інформації еволюціонувала впродовж кількох століть. Спочатку змінювалися способи її представлення (від усної передачі зведеної інформації про зафіксовані господарські факти до формування письмових звітів у паперовому чи електронному форматі), потім – компонентний склад та кількість показників, які підлягали обов'язковому розкриттю.

З плином часу загальна грамотність, в тому числі економічна, зростала, змінювалися форми ведення господарства. Людство зі своїм розвитком все більше і більше накопичувало знання і теоретичні уявлення про ту чи іншу сферу життя, що спонукало до пошуку оптимального набору показників, які підлягали представленню у звітності. Тому, в результаті аналізу розвитку звітності, очевидним є той факт, що зміни, яких зазнала її структура та компонентна наповненість, не є випадковими чи зумовленими збігом обставин. Кожен показник, який закріплений у певній формі звітності, – це не спонтанне рішення однієї людини чи певної групи осіб, адже він є результатом тривалого підбору і відбору правильної конфігурації представлення затребуваної багатьма користувачами інформації. А саме це довгостроковий процес, який має під собою певну логічну основу і свідчить про те, що включення будь-якого показника до тієї чи іншої форми звітності базується на відповідній теоретичній платформі.

Вчені зауважують, що на формування фінансової звітності великий вплив мали економічні теорії. Економічні теорії, описують, а також розкривають зміни в суспільному житті, виявляють їх причини, ідентифікують ключові запити на облікову інформацію, саме тому, впливають на структурну композицію фінансової звітності.

Вченими було виділено шість видів економічної теорії, серед них: меркантилізм, фізіократизм, класична політична економія (марксизм), маржиналізм, кейнсіанство, монетаризм [1-4]. Всі представлені види економічної теорії вплинули на розвиток складових сучасної фінансової звітності (табл. 1).

Таким чином, першою економічною теорією, що зародилася та досягла свого найбільшого розвитку в Англії, вважається меркантилізм. Представниками якої були Ж. Кольбер, Т. Ман, А. Монкретьєн, У. Стаффорд. Джерелом добробуту вважали зокрема зовнішню торгівлю, а саме золото та срібло.

Наступною економічною теорією став фізіократизм, що сформувався в середині XVIII ст. у Франції. Такі фізіократи, як: В. Вернадський, Р. Кантільон, Ф. Кене, П. Лепезан де Буагільбер, В. Мірабо, Д. Норе, О. Рунеберг, А. Тюрго), на противагу меркантилістам, джерелом багатства вважали виробництво у сільському господарстві.

Таблиця 1

Вплив економічних теорій на розвиток сучасної фінансової звітності

Меркантилізм	Фізіократизм	Класична політична економія (марксизм)	Маржиналізм	Кейнсіанство	Монетаризм
-Баланс; -Звіт про рух грошових коштів; -Примітки до фінансової звітності.	-Баланс; -Примітки до фінансової звітності.	-Баланс; -Звіт про фінансові результати; -Звіт про власний капітал.	-Баланс; -Звіт про фінансові результати; -Примітки до фінансової звітності.	-Звіт про фінансові результати; -Звіт про рух грошових коштів;	-Баланс; -Звіт про рух грошових коштів; -Примітки до фінансової звітності.

Джерело: узагальнено на підставі [1-4]

Наступною на зміну фізіократизму приходить класична політична економія, представниками якої вважаються П. Буагільбера, Т. Мальтуса, К.

Маркса, У. Петті, Д. Рікардо, А. Сміта та ін. Основним об'єктом свого пізнання вважали матеріальне виробництво незалежно від галузевої приналежності (промисловість, сільське господарство), а джерелом багатства – продуктивна праця.

Новим напрямком економічної думки в 70-і рр. XIX ст. став маржиналізм. Його засновниками вважаються такі вчені: О. фон Бем-Баверк, Л. Вальрас, Ф. фон Візер, У. Джевонс, Ф. Еджуорт, К. Менгер, В. Парето та ін. Теоретичні підходи, що реалізувались ними, передбачали зміщення акцентів з витрат виробництва на кінцеві результати [3].

Під час кризи 1929-1933 рр. і Великої депресії у Сполучених Штатах Америки, з'явився напрям економічної теорії кейнсіанство, засновником вважався вважається Джон Мейнард Кейнс.

На зміну вищезазначеної економічної теорії прийшов монетаризм. В цей період, основним індикатором розвитку національної економіки та головним фактором суспільного відтворення стала грошова маса.

Таким чином, всі вищезазначені види економічної теорії мали великий вплив на формування компонентного складу відповідних форм сучасної фінансової звітності. Але, поміж з цим, на сьогодні існує ряд інших економічних течій (інституціоналізм, гіперекономіка, нова інформаційна економіка та ін.), що створюють перспективний вплив на розвиток фінансової звітності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Корягін М. В., Куцик П. О. Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерської звітності: монографія. Київ: Інтерсервіс, 2016. 276 с.

2. Озеран А. В. Дослідження еволюції бухгалтерської (фінансової) звітності на теренах сучасної України. *Формування ринкової економіки*: зб. наук. праць, ДВНЗ «Київський нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана», 2012, № 28, С. 443-451.

3. Попко Є. Ю. Фундаментальні аспекти вибору оцінки в бухгалтерському обліку. *Ефективна економіка*, 2013, № 6. URL : http://www. economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2117&p=1.

4. Соломатин Д. Я. История развития бухгалтерской отчетности в России. *Современный бухучет*, 2004, № 4, С. 40-46.

УДК 657

Бочуля Т.В.
д.е.н., професор,
професор кафедри фінансів та обліку
Харківський державний університет харчування та торгівлі
м. Харків, Україна

ІНФОРМАЦІЯ: ЧИННИКИ, ПЕРЕВАГИ ТА СИНЕРГІЯ РОЗВИТКУ

У бізнесі, який сьогодні знаходиться на перетині різних інформаційних потоків, переважна більшість конкурентних переваг доступна на основі інформації. Важливо, що інформація для управління формується не лише з даних про бізнес-процеси, а враховує також повідомлення з релевантною інформаційною сутністю: статистична інформація з системи великих даних; експертні висновки; професійна думка. Саме інформація дозволяє бізнесу оминути турбулентне середовище, викликане змінами, та швидко адаптуватись до змін в інноваційній економіці. В інформаційній архітектурі обов'язково мають бути реалізовані автоматизовані системи, бази рейтингових і аналітичних даних, внутрішньо корпоративні комунікації, технологічні та технічні інновації, інформаційні експертні системи.

Інформація як нова перевага також має зворотній вплив на бізнес, якщо не забезпечити належне управління нею. Великі бази даних, інтенсивний інформаційний вплив, складні інформаційні зв'язки створюють певний хаос в управлінський системі, що підвищує рівень невизначеності та ризиковості. Необхідність управління інформацією пояснюється наявністю в ній характерних ознак, які впливають на її стабільність у якості джерела конкурентної переваги.

Управління інформацією є природнім процесом для сучасного бізнесу та характеризується певними чинниками: інтенсивністю інформаційних процесів і потоків; впровадженням аналітичних додатків з обробки даних; розширенням видів інформації; побудовою складної інформаційної структури; формуванням рухливої моделі інформаційних процесів тощо. Формування політики інформаційного управління передбачає реалізацію інновацій в інформаційних і управлінських процесах із формуванням результативної моделі змін в інформаційній системі підприємства. В

інформаційному управлінні реалізується складна система інформаційно-аналітичних конструктів прийняття рішень, що дозволяє кардинально змінити організаційну структуру з формуванням єдиного інформаційного простору.

1. Інтегруючий ефект для управління – спрощення управлінських процесів внаслідок прискорення руху інформації між управлінськими підсистемами з формуванням мережевої системи управління. Така модель може бути як горизонтально, так і вертикально орієнтованою – без виділення центру управління та з акцентом на ньому.

2. Мобільна конфігурація управління – на основі мережевої моделі управління забезпечується адаптація та максимальна гнучкість до змін, обумовлених розвитком економіки. Технологічне підґрунтя інформаційного управління дозволяє не змінювати організаційних правил та розроблювати різні стратегії з формуванням декількох альтернатив управлінських рішень.

3. Бінарність – інформаційне управління на технологічному підґрунті реалізується як централізоване та децентралізоване одночасно. Це налагодження інформаційного координування за різними сценаріями, що можуть перетинатись на заміщуватись без ризику інформаційної асиметрії.

4. Ознака організаційного ресурсу – управління інформацією як організаційним ресурсом здійснюється з урахуванням процесів обробки, передачі та зберігання даних. Такий ресурс не може бути повністю використаним, з часом такий ресурс втрачає корисність, проте може набувати якісних параметрів відповідно до складності завдань діяльності підприємства.

Розвиток сучасного бізнесу залежить від інформації, що є атрибутом економічного середовища як складної системи суспільно-економічних відносин з орієнтацією на інновації та трансформаційні зміни. Сьогодні кожне підприємство стикається з ускладненням умов провадження діяльності, що викликано процесами розвитку економіки, підвищенням конкуренції між учасниками ринкових відносин і динаміці цільових вподобань споживачів.

Відповідно екстенсивний розвиток бізнесу стає безперспективним, що спонукає до використання інноваційних методів бізнес-аналітики. Розвинуті технології аналітичних досліджень дозволили суттєво підвищити рівень якості інформаційних процесів. Зокрема, інформаційній системі підприємства

доступні будь-які інформаційні ресурси без обмежень в часі та обсязі їх обробки. Точка ефективності інформаційних процесів у розвинутих аналітичних системах знаходиться у площині синергії трьох ключових параметрів інноваційної інформаційної системи – унікальність, релевантність кількість (рис. 1).

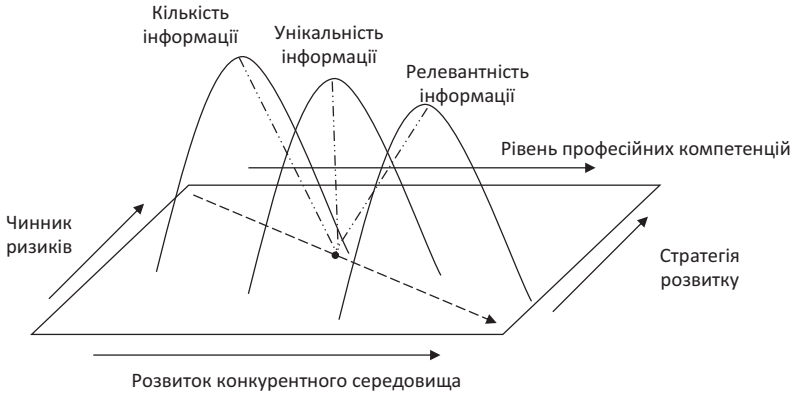


Рис. 1. Синергія параметрів розвитку сучасної інформаційно-аналітичної системи

На рис. 1 показано проекцію розвитку інформаційно-аналітичного забезпечення управління на зовнішні чинники змін, що пояснюється взаємозалежністю інформаційних та економічних процесів. Відповідно до розвитку конкурентного середовища здійснюється адаптація професійних компетенцій до вимог ринку, а отже, підвищуються якісні параметри інформації для прийняття рішень. На рис. 1 наведена імпульсна система інформаційно-аналітичного забезпечення управління, тобто система, в якій інформація надходить та оброблюється відповідно до певних періодів часу, які повторюються – цикли економічних процесів. Імпульсна система обов'язково складається з декількох елементів, які разом формують постійну частину системи, а саме конкуренція, ризики, зміни, компетенції. Ці елементи перетворюють інформаційні сигнали у імпульси для системи управління, на підставі яких змінюється інформаційне середовище підприємства з впливом на рішення та стратегію розвитку. Здебільшого інформаційні системи не розглядаються як імпульсні – переважно їх

визначають через використання поняття циклу. На нашу думку, саме імпульси є основою інформаційних процесів та інформаційної системи. Рух інформації починається з певної дії, обумовленої певним імпульсом. Обробка даних є складним процесом, що також регулюється імпульсами, які характеризують поточний стан суспільно-економічних процесів.

Інформаційно-аналітична система управління є взаємозалежною, інтегрованою сукупністю компонентів організаційних, правових, інформаційних, методичних, програмно-технічних характеру, що забезпечують необхідну якість прийнятих управлінських рішень за рахунок раціонального використання інформаційних ресурсів та технологій [1, С. 299–300]. Інформаційно-аналітична система як сукупність інформації (інформаційна база) визначається у розрізі рівня забезпеченості управління економічними процесами відомостями із бази даних [2, С. 194]. Це середовище, що формується та розвивається, виходячи з колабораційних процесів та активізації комунікаційних зв'язків, сприяючи відкритості системи щодо пошуку та передачі інформації.

Таким чином, інформаційно-аналітична конструкція бізнесу є проекцією категоріальної характеристики розвитку відповідно до умов економіки та змін у підприємницьких відносинах з описом процесів, що охоплюють всі етапи діяльності на мікро- та макрорівнях відповідно до своєчасності реагування на інновації із їх імплементацією у систему рішень. Інформаційне управління виводить на якісно новий рівень перспективу здобуття стійких конкурентних переваг, оскільки дозволяє не стільки налагодити поточну підприємницьку діяльність, скільки досягти сталості у розвитку підприємства у цілому без асиметрії в кінцевих результатах. Еволюційні перетворення торкнулись всіх аспектів формування інформаційної системи, проте залишаються неповністю опрацьованими питання, пов'язані з технологізацією інформаційного управління з формуванням нових моделей інформаційних зв'язків для підвищення ефективності інформації без додаткових витрат часу та коштів. Очікуваний ефект від змін можливий за умови ініціативних перетворень з превалюванням інноваційних розробок, що відповідає умовам провадження підприємницької діяльності, які встановлені з урахуванням еволюції суспільства та економіки.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Рейтерович І. В., Телешун С. О. Інформаційно-аналітична діяльність. *Енциклопедичний словник з державного управління* / уклад.: Ю. П. Сурмін, В. Д. Бакуменко, А. М. Михненко та ін. ; за ред. Ю. Ковбасюка, В. Трощинського, Ю. Сурміна. К. : НАДУ, 2010. 820 с.

2. Босак І. П., Палига Є. М. Інформаційне забезпечення управління підприємством: економічний аспект. *Регіональна економіка.* 2007. № 4. С. 193–195.

УДК 657

Дубініна М.В.
д.е.н., професор,
завідувач кафедри обліку і оподаткування
Миколаївський національний аграрний університет
м. Миколаїв, Україна

СИСТЕМИ ПУБЛІЧНИХ ЗАКУПІВЕЛЬ – ОДНА З НАЙУСПІШНІШИХ УКРАЇНСЬКИХ РЕФОРМ

У світі обсяги публічних закупівель щорічно становлять до 15-20% валового внутрішнього продукту (ВВП). Ринок публічних закупівель в країнах ЄС на кінець 2019 року склав близько 500 мільярдів євро і був одним з найбільш ефективних і прозорих у світі [1].

В Україні за даними Служби державної статистики обсяг публічних закупівель склав 428 млрд. грн. або 13 млрд. євро за 2019 рік, однак дані, які оголошені Міністерством економічного розвитку та торгівлі були на 6% менше, що свідчить про нездатність збирати точні дані через високий рівень корупції в даній сфері діяльності. Крім того, український ринок публічних закупівель, на відміну від європейського ринку, залишався складним ще наприкінці 2019 року, навіть для вітчизняних підприємств.

Державні закупівлі є невід'ємною частиною економічних процесів, що відбуваються зараз як у країнах-членах Європейського Союзу, так і в Україні. Не дивлячись на те, що формування ринку публічних закупівель в ЄС відбувалось, починаючи ще з середини XX сторіччя, а в Україні він

нараховує менше 30 років, кардинальні перетворення і колосальні зміни в цій сфері є характерною ознакою сучасності і для Західної, і для Східної Європи.

Але якщо країни ЄС поступово розробляли нормативно-правову базу, яка дозволила реформувати систему публічних закупівель, здійснювали підготовку платформи для впровадження електронної системи закупок, то Україна вимушена була пройти цей непростий шлях за стислий проміжок часу.

В останні декілька років діяльність у сфері публічних закупівель Міністерства економічного розвитку і торгівлі, відповідних контролюючих органів, Transparency International Україна, громадських організацій та представників бізнес-середовища, волонтерів була направлена на створення дієвого механізму, здатного забезпечити системний моніторинг закупівель шляхом створення унікальної нормативно-правової платформи, а також потужної бази реальних даних закупівельників, постачальників і тендерів.

Впровадження системи публічних закупівель є однією з найуспішніших українських реформ, яка стала прецедентом результативної взаємодії громадянського суспільства, держави та бізнесу. Це пояснюється і успішними результатами реформи, і вдалою комунікацією. Незважаючи на необхідність подальшого удосконалення, можна виділити ряд позитивних змін, до який призвела реформа публічних закупівель.

По-перше, реформа збільшила загальну обізнаність громадян України щодо публічних закупівель. Це досягнення важливе, тому що саме громадяни є кінцевими споживачами публічних послуг, а також тими, хто насправді платить за закуплені товари через податки.

По-друге, реформа об'єднала всіх замовників, учасників та Антимонопольний комітет в єдиній електронній системі, яка покриває всі типи процедур і всі етапи окреслені Законом про публічні закупівлі.

Розмір і всеосяжність покриття системою всіх користувачів відрізняє українську електронну систему від практик застосовування е-підходу індивідуально для кожного етапу [3] в країнах ЄС.

По-третє, у рамках реформи відбулась децентралізація торгових майданчиків: станом на 1 січня 2020 року працює 23 акредитованих торговельних майданчики (для всіх закупівель) замість одного

державного (Майданчики ProZorro). Комерціалізація цього сегменту додала конкуренції між майданчиками і має забезпечити постійне вдосконалення послуг.

По-четверте, у якості частини електронної системи та з метою залучення більшої кількості ключових гравців до участі, дослідження та моніторингу були використані стандарти відкритих даних, які забезпечили рівність доступу до інформаціїі дозволили всім зацікавленим учасниками стежити за закупівельним процесом [2].

По-п'яте, Верховною Радою 21 грудня 2017 року було ухвалено Закон України № 4738-д "Про внесення змін до Закону України "Про публічні закупівлі" та деяких законів України щодо здійснення моніторингу закупівель". Унікальність цього Закону полягає в тому, що вперше у світі ним було впроваджено систему ризик-індикаторів, яку буде інтегровано в ProZorro, що дозволить автоматично шукати та підсвічувати підозрілі закупівлі.

Таким чином, можна зазначити, що консолідація зусиль усіх зацікавлених сторін дозволить: забезпечити в Україні здорову конкуренцію в сфері публічних закупівель; призведе до реформування суміжних до публічних закупівлях сфер діяльності; відкриє для вітчизняних закупівельників можливість долучитись не тільки до європейського, а й до глобального ринку публічних закупівель.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про публичні закупівлі: Закон України від 25.12.2015 р. № 922-VIII

2. Реформування публічних закупівель. URL: http://www.eurointegration.com.ua/files/a/c/ac3d5f1-5-ec-tender-4.pdf

3. Международный опыт регулирования государственных закупок. Особенности регулирования государственных закупок в ЕС. URL: http://studbooks.net/1327588/-ekonomika/mezhdunarodnyy_opyt_regulirovaniya_gosudarstvennyh_zakupok

4. Гармонизация системы государственных закупок в Украине со стандартами ЕС. URL: http://www.zoda.gov.ua/article/2232/garmonizatsiya-sistemi-derzhavnih-zakupivel-v-ukrajini-zi-standartami-jes.html

УДК 657.471

Герасимович І. А.
д.е.н., доцент,
професор кафедри податкового менеджменту
та фінансового моніторингу
Київського національного економічного
університету імені Вадима Гетьмана
м. Київ, Україна

«ГНУЧКІ» СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УПРАВЛІННІ СУЧАСНИМ ПІДПРИЄМСТВОМ

Традиційний бухгалтерський облік, який базується тільки на констатації фактів фінансово-господарської діяльності підприємства, не повною мірою і не завжди показує справжній потенціал підприємства, що дуже важливо за умов динамічного ринкового середовища. «Гнучка» система бухгалтерського обліку з використанням методів, визнаних в світі, дає можливість розкрити внутрішній потенціал підприємства. Це виражається в новій якості статей балансу і показників фінансової звітності підприємства.

Проблема застосування «гнучких» методів і способів у бухгалтерському обліку у вітчизняній науковій літературі практично не висвітлена. Основні дослідження представлені у працях зарубіжних учених Майкла Джеймсона та Майкла Армстронга. Є необхідність в адаптації їхніх розробок для застосування у вітчизняній системі бухгалтерського обліку.

Відповідно до чинної побудови балансу за економічним змістом груп активів і пасивів, розглянемо застосування «гнучких» методів у вітчизняному бухгалтерському обліку у такій послідовності:

1. Основні засоби
2. Оборотні активи (запаси, дебітори, готівкові кошти).
3. Зобов'язання: поточні, довгострокові.
4. Доходи.
5. Витрати.

Під гнучкістю обліку розуміється процес структурування операцій з метою одержання бажаних (оптимально реальних) фінансових результатів, відмінних від процесу традиційного формально констатувального обліку основних засобів, запасів, дебіторів, зобов'язань, доходів та витрат.

В частині основних засобів «гнучкий» підхід полягає у виборі найбільш економічно доцільного методу нархування амортизації: 1) прямолінійного; 2) зменшення залишкової вартості; 3) прискореного зменшення залишкової вартості; 4) кумулятивного; 5) виробничого.

У частині запасів, застосування «гнучких» підходів, в їх обліку, полягає у виборі методу оцінки при списанні на витрати виробництва, через розрахунок і зіставлення величини очікуваного фінансового результату, який буде одержано при застосуванні прийнятих у міжнародній практиці методів – ідентифікованої собівартості, FIFO, LIFO, середньозваженої ціни та нормативної собівартості.

У частині дебіторської заборгованості сутність «гнучкого» підходу також полягає у виборі підприємством найбільш оптимального для нього методу (способу) створення резерву сумнівних боргів.

У частині готівкових коштів: «гнучкі» методи можуть застосовуватись якщо підприємство має намір продемонструвати великий обсяг готівки в банку наприкінці фінансового року, воно завчасно має подбати про це, змінюючи терміни виплат і надходжень згідно з плановим балансом руху готівки.

У частині зобов'язань «гнучкі» методи можуть застосовуватись при відображенні як поточних, так і довготермінових зобов'язань. Для цього у балансі необхідно застосовувати «гнучкий» творчий підхід, оскільки існує чимало можливостей вилучення на певний період повністю або частково кредиторської заборгованості із балансового звіту. Це вилучення, наприклад, на забалансові рахунки передбачено національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Воно повинно бути підтверджене відповідними рішеннями і бухгалтерськими довідками.

У частині доходів. Рівень доходів стосовно витрат, створює можливість коригувати їх, виходячи з П(С)БО 15 «Дохід», навіть за обмежень чинного податкового законодавства.

Оскільки нарахування доходів прямо пов'язане з дебіторською заборгованістю, то це досягається:

– списанням безнадійної дебіторської заборгованості за рахунок доходу в системі фінансового обліку;

– уцінкою або дооцінкою запасів товарно-матеріальних цінностей, що реалізовані у звітному періоді, які впливають також на формування відпускної ціни дебіторам, а отже, й доходу;

– при укладенні договорів на реалізацію передбачати надходження в різних звітних періодах суми авансу і суми в остаточний розрахунок, що дає можливість регулювати обсяг доходу певного звітного періоду.

У частині витрат. Для регулювання обсягу витрат, а отже, й рівня прибутку в бухгалтерському обліку є низка несуперечливих «гнучких» методів і способів П(С)БО 16 «Витрати».

Це не тільки вже розглянуті: нарахування амортизації, оцінки вартості списуваних на виробництво запасів, створення резервів під сумнівну дебіторську заборгованість, а й способи «перекачування» витрат на майбутнє:

– через методи оцінки: в запаси сировини; в незавершене виробництво; в готову продукцію;

– через включення у витрати майбутніх періодів витрат на дослідження і розроблення нових видів продукції і освоєння нових виробництв.

Використання «гнучких» методів і способів у бухгалтерському обліку за вищенаведеними економічними групами активів (основних засобів, запасів, дебіторів, грошових коштів, витрат) та пасивів (зобов'язань різних термінів погашення), зумовлене необхідністю пошуку резервів підприємства, ефективнішим використанням його матеріальних і грошових ресурсів, завдяки застосуванню гнучких методів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Армстронг М. Менеджмент: методи і прийоми. К.: Знання-Прес, 2001. 876 с.

2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92. URL: http://www.nibu.factor.ua/ukr/info/instrbuh/psbu7.

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246. URL: http://www.nibu.factor. ua/ukr/info/instrbuh/psbu9.

4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість»: наказ Міністерства фінансів України від 08.10.1999 р. № 237. URL: http://www.nibu.factor.ua/ukr/info/instrbuh/psbu10.

УДК 657

Голов С. Ф.
д.е.н., професор,
професор кафедри менеджменту та економіки
Міжнародний Інститут Менеджменту
м. Київ, Україна

УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ОБЛІКУ НА ОСНОВІ ТЕОРІЇ ОБМЕЖЕНЬ

Більшість вітчизняних учених розглядають облік як складну та відкриту систему, хоча і по різному визначають її структуру та зміст. Поряд з тим, Жук В. М. [1] вважає, що розуміння обліку як системи є застарілим, його слід розглядати як інститут. Але протиставлення системи та інституту не має сенсу, оскільки інститут також є системою.

Виходячи з цього, Лукін В. О. і Маляревський Ю. Д. дійшли цілком обґрунтованого висновку, що системний підхід дає можливість розглядати бухгалтерський облік з різних боків: як інститут, як штучну систему і в будь-який інший спосіб [2, с. 271].

Інституціональний підхід підкреслює, що облік є живою системою, оскільки функціонує завдяки участі людей, які формують та розвивають його формальні та неформальні інститути.

Будь-яка система має певну мету. Метою системи обліку є задоволення інформаційних потреб широкого кола користувачів. Наразі головним недоліком системи обліку вважають її нездатність задовольняти запити усіх користувачів. Звичайно це пояснюють конфліктом інтересів користувачів. Проте конфлікт інтересів – це наслідок, а не причина.

Нездатність забезпечити запити користувачів свідчить про наявність обмежень в системі обліку. Тому систему обліку доречно досліджувати спираючись на теорію обмежень [3], згідно з якою кожна система має принаймні одне обмеження, яке перешкоджає системі у досягненні її мети.

Розроблена на початку 80-х років минулого століття ізраїльським фізиком Ельяху Голдратом, теорія обмежень систем (ТОС) отримала розвиток у працях Деттмера В. [4], Корбетта Т. [5] та інших.

За визначенням Корбетта Т. наразі ТОС складається з двох галузей: розумових процесів і конкретних прикладних рішень [5, с. 38]. Розумові

процеси спрямовані на виявлення зв'язків причин і наслідків, а конкретні прикладні рішення стосуються удосконалення певних бізнес-процесів (логістики, виробництва тощо).

Вдосконалення системи обліку передбачає передусім застосування розумових процесів, що охоплюють зокрема такі інструменти [3]:

- дерево існуючої дійсності;
- грозова хмара;
- дерево майбутньої дійсності;
- дерево передумов;
- перехідне дерево.

У ТОС процес безперервного вдосконалення системи ґрунтується на аналізі та управлінні обмеженнями.

Управління обмеженням передбачає здійснення таких послідовних кроків.

1. Знайти обмеження системи.
2. Вирішити, як можна максимально використати обмеження системи.
3. Підпорядкувати все інше прийнятому рішенню.
4. Розширити обмеження системи.
5. Повернутись до кроку 1.

Перший крок означає ідентифікацію основних обмежень системи.

Проведене дослідження [6] свідчить, що система бухгалтерського обліку має теоретичне, методологічне та регуляторне обмеження.

Теоретичним обмеженням є загальноприйняті принципи та концепції бухгалтерського обліку (обачність, періодичність, відповідність витрат і доходів, грошового вимірника тощо), які формувалися в епоху індустріального суспільства і не пристосовані для адекватного відображення сучасних факторів вартості бізнесу та інших чинників.

Методологічним обмеженням є обмеження методу бухгалтерського обліку певною кількістю елементів, що визначають процедури формування облікової інформації.

Регуляторним обмеженням є регламентація процесу перетворення вхідної інформації у вихідну, що ускладнює ефективне використання сучасних інформаційних технологій та збільшує витрати підприємств на формування інформації для цілей управління.

Другий крок вимагає визначити що саме необхідно змінити у виявлених обмеженнях. Для подолання зазначених обмежень системи

обліку запропоновано [7] зокрема розширити предмет і метод бухгалтерського обліку та переглянути його принципи.

Джерелом теоретичних і методологічних обмежень є неформальні інститути (стереотипи, звичаї тощо). Проте, неформальні інститути безпосередньо впливають на діяльність формальних інститутів, які регламентують систему бухгалтерського обліку і втілені у відповідних нормативно-правових актах (законах, положеннях, інструкціях тощо). Тому для розширення обмежень системи обліку необхідні відповідні зміни його неформальних інститутів.

Для розв'язання сучасних проблем теорії та практики бухгалтерського обліку передусім слід переглянути цілі та підходи до організації наукових досліджень.

Метою досліджень вітчизняних вчених у сфері бухгалтерського обліку звичайно є пошук наукової новизни. Їх намагання вдосконалити окремі підсистеми або елементи системи обліку спрямовані на підвищення локальної ефективності цієї системи. Але підвищення локальної ефективності, згідно з ТОС не приводить до підвищення ефективності системи в цілому.

Деякі автори [8] вважають, що об'єкти дослідження слід обирати за умови наявності в них системних якостей. Але цього недостатньо. Для вдосконалення системи обліку наукові дослідження мають спиратися на обмеження системи та розумові процеси Голдрата.

Дослідження зв'язків причин і наслідків дозволяє зробити висновок, що вдосконалення системи обліку потребує розширення його теоретичних, методологічних і регуляторних обмежень. Ці обмеження в свою чергу є наслідком обмежень існуючих інститутів обліку, передусім неформальних. Дослідники мають подолати власні обмеження – погляди, що все більше віддаляються від реалій та гальмують розвиток науки та практики.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Жук В. М. Розвиток бухгалтерського обліку: від системи до інституту. *Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки*: збірник матеріалів IX Міжнар. наук.-практ. конф. (26 лютого 2015 р., м. Київ). Київ: ННЦ «ІАЕ», 2015, С. 55-59.

2. Лукін В. О., Маляревський Ю. Д. Системний та інституціональний підходи до бухгалтерського обліку: порівняльний аналіз. *Бізнесінформ,* 2017, № 1, С. 268-273.

3. Goldratt E. What is this thing called the theory of constraints and how should it be implemented? New York: North Press, 1990.

4. Dettmer H. W. Goldratt's Theory of Constraints: A System's Approach to Continuous Improvement. Milwaukee: Quality Press, 1996, 378 p.

5. Корбетт Т. Управленческий учет по ТОС. К.: Необхідно і достатньо, 2009, 240 с.

6. Голов С. Роль економічних теорій у подальшому розвитку бухгалтерського обліку. *Бухгалтерський облік і аудит*, 2013, № 8, С. 3-9.

7. Голов С. Теорія багатоцільового бухгалтерського обліку. *Бухгалтерський облік і аудит*, 2011, № 4, С. 3-13.

8. Лукин В. А., Москаленко Е. В. Системный подход к исследованию учетных проблем. *Бізнесінформ*, 2014, № 7, С. 235-240.

УДК 657.1

Дерій В. А.
д. е. н., професор,
професор кафедри обліку і оподаткування,
Західноукраїнський національний університет
м. Тернопіль, Україна

НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКУ В ПІДПРИЄМСТВАХ: ОРГАНІЗАЦІЯ, НАВЧАННЯ ФАХІВЦІВ

Нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку відіграє важливу роль в системі управління кожного функціонуючого підприємства і має безпосередній вплив на його витрати, доходи та фінансові результати. Недооцінка ролі і значення нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку в економічній діяльності конкретного підприємства може призвести до негативних для нього наслідків, у тому числі до непоправної розбалансованості системи управління підприємством у форс-мажорних обставинах, до значних

штрафів, пень, неустойок, а також до раптового та неочікуваного банкрутства.

Проблемам нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку в 2010-2020 роках присвятили свої наукові праці українські вчені-економісти і практики Безверхий К. В., Бондаренко А. М., Дерій В. А., Должанський А. М., Дубініна М. В., Дутчак Р. Р., Жук В. М., Задорожний З.-М. В., Зарудна Н. Я., Іщенко Я. П., Калягіна О. М., Качалай В. В., Кундеус О. М., Лободзинська Т. П., Лопін А. О., Малкіна Я. Д., Мельничук І. В., Норд Г. Л., Пікінер В. В., Рожелюк В. М., Романова О. В., Снісар О. О., Шпак В. А., Яковець Т. А. та інші.

Під нормативно-правовим забезпечення бухгалтерського обліку ми розуміємо сукупність нормативно-правових актів найвищих гілок влади у державі (законодавчої, виконавчої та представницької), Міністерства фінансів України, інших міністерств та відомств, і, власне, кожного підприємства зокрема, які забезпечують повноцінне функціонування та динамічний розвиток бухгалтерського обліку в Українській державі [1, с. 77].

Наукові публікації з нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку в Україні за останнє десятиріччя стосувалась проблем: 1) організації бухгалтерського обліку загалом; управлінського обліку; малого бізнесу; 2) обліку умовних активів підприємства; обліку земель сільськогосподарського призначення; обліку готівкових коштів у сільськогосподарських підприємствах; обліку виробничих запасів у поліграфічних підприємствах; обліку паливно-мастильних матеріалів; обліку операцій з відходами; 3) обліку витрат підприємств; обліку витрат на виробництво в молокопереробних підприємствах; обліку витрат на поліпшення основних засобів; обліку витрат на навчання; обліку виробничої діяльності підприємств переробної промисловості АПК; обліку інноваційної діяльності; 4) обліку природного капіталу; обліку доходів підприємств; податкових розрахунків комерційних банків України; обліку розрахунків з оплати праці у сільськогосподарських підприємствах тощо. Поза увагою українських науковців залишились проблеми нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку: основних засобів, нематеріальних активів, біологічних активів, касових та банківських операцій, власного капіталу, дебіторської заборгованості, фінансових результатів, довгострокових і поточних зобов'язань,

позабалансових операцій, а також фінансової, інвестиційної та зовнішньоекономічної діяльності і т. д.

Організація нормативно-правового забезпечення ведення бухгалтерського й управлінського обліку вимагає від головного бухгалтера підприємства відповідного попереднього практичного досвіду на посадах заступника головного або старшого бухгалтера, або бухгалтера за окремою ділянкою бухгалтерського, управлінського обліку тощо. Якщо головний бухгалтер правильно та планомірно здійснює процес організації нормативно-правового забезпечення ведення бухгалтерського обліку в підприємстві, то він особисто і уся облікова команда, що йому підпорядковується, буде добре знати та послуговуватись своїми посадовими інструкціями у професійній діяльності; низкою нормативно-правових актів України і внутрішніх регламентів підприємства; планами і графіками здійснення обліково-звітних робіт.

Нині існує 5 рівнів нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку, куди входять: вихідні і правові норми; акти вищих органів виконавчої влади; підзаконні акти Міністерства фінансів України; підзаконні акти міністерств і держкомітетів; децентралізовані нормативні акти [2, с. 18].

Навчання фахівців у сфері бухгалтерського обліку має бути спрямоване, насамперед, на вивчення складу, змісту і основних змін у нормативно-правовому забезпеченні ведення бухгалтерського й управлінського обліку підприємства (підприємств), де вони працюють або які обслуговують. Процес навчання є безперервним і передбачає навчання з ініціативи підприємства та навчання із власного бажання (самонавчання). Останній вид навчання слід визначити як пріоритетний. Якщо хтось із бухгалтерів відмовляється від участі у навчальному процесі, він може бути звільнений із займаної посади через невідповідність його фахових знань і навиків сучасним вимогам.

Отже, проблеми нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку входять до проблем організації цього обліку, як один із її сегментів. Навчання бухгалтерів, що пов’язане зі змінами, доповненнями нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку, має здійснюватися на основі, розроблених головним бухгалтером підприємства, планів та графіків навчання.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Дерій В. А. Нормативно-правове забезпечення обліку і контролю витрат та доходів підприємств. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*, 2010, № 2 (17), С. 77-83. URL: http://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/19426

2. Зарудна Н. Я., Кундеус О. М., Яковець Т. А. Облік та нормативно-правове забезпечення підприємницької діяльності. Т.: ТАЙП, 2016. 283 с. URL: http://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/19426.

УДК 330.161

Жиглей І.В.
д.е.н., професор,
професор кафедри інформаційних систем в управлінні та обліку
Сивак О.Б.
к.е.н., доцент,
доцент кафедри теоретичної та прикладної лінгвістики
Державний університет "Житомирська політехніка",
м. Житомир, Україна

ПАРАМЕТРИ ТА ЦІЛІ ОЦІНКИ СОЦІАЛЬНО ВІДПОВІДАЛЬНОГО ІНВЕСТУВАННЯ

Глобальні проблеми сучасного світу пов'язані із забрудненням навколишнього середовища, зміною клімату, військовими конфліктами, епідеміями, соціальною нерівністю останнім часом загострюються. Існування цих проблем та необхідність їх вирішення впливають на політику країн, діяльність підприємств, а також на економічний та соціальний розвиток. Суспільство поступово починає усвідомлювати необхідність відповідальності перед навколишнім середовищем, для створення необхідних умов для сталого розвитку світу. За цих обставин потрібні фінансові механізми, що забезпечують сталий економічний розвиток, соціальну інтеграцію та економічні інтереси. Соціально відповідальне інвестування (СВІ) є одним із таких механізмів, який виник як незалежна галузь інвестиційної діяльності у другій половині XX століття, проте воно

також повинно бути ефективним, що потребує розробки підходів до його оцінки. Ситуація поглиблюється багатовекторністю й розмаїтістю форм соціальних інвестицій.

Найбільш популярними в світі є формування рейтингів соціально відповідальних компаній на основі фондових та нефондових індексів, визначення яких свідчить про рівень соціальної відповідальності компаній в рамках прийнятої оціночної шкали. Значення цих індексів все частіше береться до уваги інвесторами в процесі прийняття інвестиційних рішень, а також слугують орієнтиром для оцінки ефективності певного сегменту ринку. Інформація про соціальну відповідальність компаній представляється в кількісному та якісному вираженні. Кількісне значення індексів є розрахунковим показником в рамках обраної шкали, яке дозволяє віднести підприємство до певної групи суб'єктів з близьким значенням індексу. За допомогою якісних характеристик описується група компаній одного діапазону. Але визначення цих показників є досить складним процесом, як і їх інтерпретація. У зв'язку з цим більшість інвесторів, які зацікавлені у вкладенні коштів в соціально відповідальних суб'єктів господарювання, здійснюють такі інвестиції через соціально відповідальні фонди (зокрема, Domini, Calvert, Parnassusn), які використовують зазначені вище індекси для спостереження та оцінки динаміки ринку соціально відповідальних інвестицій. І постійне зростання таких індексів свідчить про зростання популярності соціально відповідальних інвестицій.

Критерієм оцінювання доцільності здійснення соціальних інвестицій є ймовірна економічна вигода (або ефективність), що очікує компанія від реалізації запланованих заходів. У ряді випадків для визначення економічної ефективності таких соціальних заходів використовуються традиційні методи оцінки інвестиційних проектів. Ключовими індикаторами в цьому випадку є дохід з інвестицій (ROI – Retum on Investment), дохід з активів (ROA – Return on Asset), дохід із продажів (ROS – Return on Sales), чистий прибуток (EBITA) і деякі інші. Дослідження в цій сфері ґрунтуються на порівнянні фінансових показників компаній, що активно здійснюють соціальні програми, з фінансовими показниками компаній, менш залучених й соціальну діяльність. Найбільш переконливі дані можна отримати в тому випадку, якщо характеристики основної детальності компаній, що формують вибірки, максимально співпадають.

Однак, у більшості випадків результатом реалізації соціальних програм є соціальний ефект, що економічними категоріями описати практично неможливо. У таких випадках, у світовій практиці прийнято вживати термін "бізнес-ефект" (business value added) – користь, принесена основній діяльності компанії, її акціонерам, інвесторам, менеджерам і людям, заінтересованим в одержанні прибутку, завдяки реалізації благодійних і соціальних програм. В той же час, такі заходи сприяють нарощуванню соціального капіталу компанії.

Оцінка СВІ може бути здійснена за наступними параметрами: 1) витратні (оцінюють рівень витрат на певні соціальні заходи). Прикладами можуть бути середній рівень заробітної плати персоналу, розмір штрафних санкцій антимонопольного комітету, обсяг коштів, що виділені на спонсорування культурних проектів; 2) результативні (оцінюють ефект від здійснення соціального заходу). До цієї групи відносимо кількість створених нових робочих місць, кількість робітників-інвалідів, кількість проведених програм співпраці; 3) структурні (оцінюють зміну структури певного ресурсу). Наприклад, коефіцієнт стабільності персоналу, вікової структури персоналу, коефіцієнт інноваційної активності та ін.); 4) ефективні (тобто оцінюють співвіднесення результату і витрат).

В результаті дослідження визначення ефективності СВІ встановлено, що ефективність характеризується досягненням поставленої цілі у поєднанні з етичними цінностями. Це передбачає: 1) фінансову ефективність (прибутковість, зростання виручки, обсягу реалізації, страхування ризиків, зменшення операційних витрат); 2) нефінансову ефективність (репутація та імідж, лояльність клієнтів, персоналу, постачальників); 3) ефективність впливу на відповідній території.

Проведений аналіз існуючих методів оцінки ефективності СВІ компаній дозволяє зробити висновок, що їх використання передбачає визначення, в першу чергу, цілі оцінки, яка обумовить вибір того чи іншого методу. Можливими цілями оцінки є:

1) оцінка з метою визначення ефективності витрачання ресурсів підприємства, використаних для СВІ (у розрізі показників використання трудових ресурсів; показників використання фінансових ресурсів; показників використання матеріальних ресурсів). Інформаційною базою для розрахунків запропонованих показників є річні фінансові звіти,

екологічні звіти, соціальні звіти, звіти стійкого розвитку, інтегровані звіти тощо;

2) оцінка з метою визначення конкурентної позиції підприємства в рейтингах. З цією метою рядом міжнародних та іноземних організацій розроблені рейтинги, які будуються на основі фондових та нефондових індексів. До основних світових фондових індексів належать індекси Dow Jones Sustainability, група індексів, створених KLD Research & Analytics (Domini Social Index, Large Cap Social Index, Broad Market Social Index, KLD-Nasdaq Social Index), індекс FTSE4Good). Дані індекси призначені надавати інформацію для прийняття рішення про соціально відповідальне інвестування, при якому враховуються не лише фінансові, але й соціальні та екологічні аспекти діяльності потенційного об'єкта інвестування. До найбільш відомих нефондових індексів належать Corporate Philanthropy Index, Social Index by Danish Ministry of Social Affairs, Bloomberg ESG (environmental, social and governance) 3000 global index та Environmental Sustainability Index, призначені для порівняльного позиціювання соціально відповідальних компаній;

Але ці індекси мають ряд недоліків, які унеможливлюють їх застосування, зокрема: 1) при оцінці рівня відповідальності враховуються не всі взаємозв'язки і форми взаємодії компаній з різними групами заінтересованих осіб; 2) ці методики не є універсальними, у зв'язку з чим неможливо оцінити діяльність всіх підприємств; 3) порядок розрахунку індексу є досить громіздкий, у зв'язку з чим може бути застосований лише окремими рейтинговими компаніями або соціально відповідальними фондами;

3) оцінка з метою визначення впливу СВІ на фінансово-економічні показники роботи підприємства. Дана оцінка можлива за допомогою традиційних підходів: дохід з інвестицій (ROI – Return on Investment), дохід з активів (ROA – Return on Assets), дохід з продажів (ROS – Return on Sales), чистий прибуток (EBITA) та ін. Здійснювати оцінку можна використовуючи дохідні та витратні показники (коефіцієнт окупності СВІ, коефіцієнт податкового навантаження, коефіцієнт співвідношення операційних витрат підприємства до СВІ, коефіцієнт співвідношення витрат, здійснених з резерву до СВІ, коефіцієнт співвідношення операційних витрат до витрат, здійснених з резерву, коефіцієнт

співвідношення прибутку, спрямованого на створення резерву до чистого прибутку підприємства);

4) оцінка з метою визначення рівня задоволеності потреб різних стейкхолдерів.

Таким чином, саме ціль оцінки має бути покладена в удосконалення методичного підходу оцінки ефективності соціально відповідального інвестування компаній, який є подальшим напрямком наукових досліджень авторів.

УДК 657.006.032

Засадний Б.А.
д.е.н., доцент,
завідувач кафедри обліку та аудиту
Київський національний університет імені Тараса Шевченка
м. Київ, Україна

ОЦІНЮВАННЯ СИСТЕМНОСТІ ПРАКТИЧНОГО ЗАСТОСУВАННЯ МСФЗ ДЛЯ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

Ретроспективні коригування, пов'язані зі зміною облікової політики при переході на МСФЗ, необхідно віднести безпосередньо на нерозподілений прибуток на дату переходу на МСФЗ або на іншу статтю власного капіталу. Такі процедури коригування при першому формуванні фінансової звітності за МСФЗ впливатимуть на структуру, співвідношення та величину активів, зобов'язань, доходів, витрат та елементів капіталу. Відповідно перехід на складання фінансової звітності за МСФЗ призведе до зміни показників фінансового стану підприємства. Іншими словами, якщо суб'єкт господарювання вперше застосовує МСФЗ для розкриття інформації у фінансової звітності, у результаті трансформаційних коригувань статей та можливої зміни облікової політики чи облікових оцінок відповідно до вимог окремих стандартів, висока ймовірність, що показники фінансового стану до дати першого застосування МСФЗ та після цієї дати будуть різними.

На підтвердження цієї гіпотези в рамках дослідження здійснено оцінку впливу першого застосування МСФЗ на фінансовий стан підприємств. За

результатами такої оцінки зроблено висновок, наскільки підготовлено та відповідально підприємства підійшли до формування першої звітності за МСФЗ. Інформаційною базою для здійснення впливу переходу на МСФЗ на фінансовий стан стала офіційна фінансова звітність тридцяти підприємств молокопереробної галузі України, розміщена на веб-сайті Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку України (www.smida.gov.ua).

Проведені розрахунки базувалися на засадах фінансового аналізу, зокрема, використано метод коефіцієнтів для визначення темпу зміни окремих фінансових коефіцієнтів до дати переходу і після дати переходу на застосування МСФЗ при складанні фінансової звітності. За результатами оцінки впливу на показники фінансового стану підприємств застосування МСФЗ при формуванні першої фінансової звітності зроблено висновки за двома напрямами з метою:

– визначення загального впливу на фінансовий стан підприємств (покращення, погіршення або відсутність змін фінансового стану) переходу на МСФЗ при формуванні фінансової звітності;

– оцінки процесу підготовки та достовірності інформації першої фінансової звітності за МСФЗ (системність або формальність у підготовці першої фінансової звітності за МСФЗ).

Висновок за першим напрямком такий: якщо коефіцієнт темпу зміни відповідного показника становить менше одиниці – це, як правило, свідчить про погіршення фінансового стану підприємства, якщо ж більше одиниці – фінансовий стан покращився після переходу на МСФЗ. Певна річ, можуть мати місце певні винятки із цього правила. До уваги береться припущення, що у випадку, коли коефіцієнт темпу зміни відповідного показника дорівнює одиниці – перехід на застосування МСФЗ при формуванні фінансової звітності жодним чином не вплинув на показники фінансового стану підприємства.

Відповідно за другим напрямом оцінки результатів аналізу впливу застосування МСФЗ при формуванні фінансової звітності на показники фінансового стану підприємств, будь яке відхилення коефіцієнта темпу зміни відповідного показника від одиниці свідчитиме про здійснення певних коригувань статей фінансової звітності в процесі підготовки до складання першої фінансової звітності за МСФЗ. Якщо значення коефіцієнта темпу зміни відповідного показника дорівнює одиниці, існує велика ймовірність формального підходу до підготовки та розкриття інформації у першій фінансовій звітності за МСФЗ.

Для цілісності оцінку впливу на зміну фінансового стану суб'єктів господарювання переходу на МСФЗ актуалізовано абсолютні та відносні показники, які покривають усі ключові характеристики фінансового стану, що традиційно використовуються у практичній діяльності. Зокрема, в частині абсолютних показників йдеться про такі:

– показник чистих активів, який комплексно дає змогу оцінити зміни активів, капіталу і зобов'язань підприємства;

– показник прибутку до оподаткування (EBT) – для оцінки змін фінансового результату діяльності. Відбір цього показника обґрунтовано його характеристикою як результативного показника діяльності кожного суб'єкта господарювання і який контролюється управлінським персоналом.

Для оцінки впливу застосування МСФЗ на фінансовий стан в частині відносних показників запропоновано:

– коефіцієнт автономії та коефіцієнт фінансового ризику – для оцінки фінансової стійкості підприємства;

– коефіцієнт проміжної ліквідності та загальний коефіцієнт покриття – для оцінки ліквідності підприємства;

– показник рентабельності основної діяльності як базовий у формуванні основної частини прибутку (збитку) підприємства;

– коефіцієнт У. Бівера – для оцінки ймовірності банкрутства.

З метою оцінки процесу формування першої фінансової звітності за МСФЗ підприємствами, наявності рекласифікації та ретроспективних коригувань окремих статей та їх вплив на якість облікової інформації, запропоновано такі критерії:

– зміни відображено у 2/3 статей і більше – якісний процес підготовки до першого застосування МСФЗ;

– зміни відображено у 1/3 статей і більше – формальна підготовка до першого застосування МСФЗ;

– відсутність змін – невідповідність фінансової звітності вимогам МСФЗ.

Відповідно до визначених критеріїв та результатів оцінки впливу застосування МСФЗ на окремі статі фінансової звітності, розподіл підприємств проілюстровано на рис. 1.

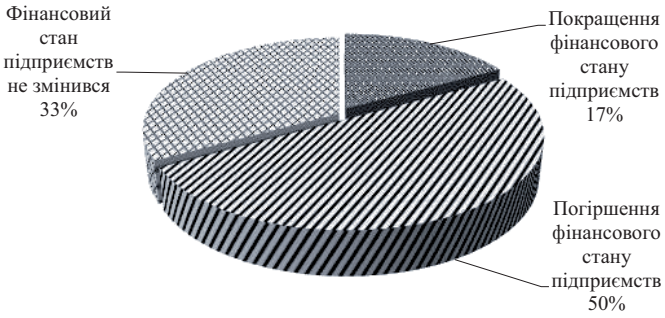


Рис. 1. Структура підприємств молокопереробної галузі України за зміною фінансового стану при первинному застосуванні МСФЗ

Джерело: розраховано автором на основі даних фінансової звітності підприємств [https://smida.gov.ua/]

Підводячи підсумок оцінки впливу застосування МСФЗ на фінансовий стан підприємств молокопереробної галузі України, доречне припущення про те, що підприємства, фінансовий стан яких залишився незмінним після переходу на застосування МСФЗ, підійшли формально до трансформаційних коригувань та застосування концептуальних принципів при формуванні фінансової звітності відповідно до МСФЗ.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Єршова Н. Ю. Якість облікової інформації: методичний підхід до оцінювання. *Актуальні проблеми економіки.* 2014. № 8 (158). С. 368–374.

2. Запит до Державної служби статистики України «Щодо кількості підприємств за організаційно-правовими формами за 2012-2015 рр. в Україні, які надають фінансову звітність, складену відповідно до вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності або П(С)БО України до органів державної статистики» № 152-20/1400ПІ від 12.09.2016 р.

3. Харламова О. В. Кризові маркери в системі контролінгу складання МСФЗ-звітності. *Економічний часопис XXI.* 2015. №3-4. С. 71–74.

УДК 657

Зоріна О.А.
д.е.н., доцент,
професор кафедри обліку та оподаткування,
Національна академія статистики, обліку та аудиту,
м. Київ, Україна

ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З ДАВАЛЬНИЦЬКОЮ СИРОВИНОЮ

Наразі економіка України переживає чергову кризу, багато підприємств мають фінансові проблеми та втрачають можливість фінансувати виробничий процес, випускати власну продукцію. Але при цьому їм вдалося зберегти власні виробничі потужності, ці підприємства забезпечені кваліфікованими кадрами, які з огляду на відсутність фінансування залишаються незатребуваними. В той же час значна кількість підприємств, маючи в наявності і фінанси, і запаси, і бажання, не має можливості займатися виробництвом через нестачу виробничого та кадрового потенціалу. Саме в цих умовах особливої актуальності набуває діяльність з надання послуг з переробки давальницької сировини, адже обидві сторони в цьому випадку досягають бажаного результату завдяки плодотворній співпраці.

Проблемами здійснення операцій з давальницькою сировиною та їх обліку займалися багато науковців, зокрема: К.К. Богомазова, В.О. Іваненко, Н.А. Осницька, В.В. Бабіченко, Л.В. Батченко, Ю.В. Гончаров, В.Є. Житний та ін. Не применшуючи внесок науковців у розвиток теоретичних і організаційно-методичних положень обліку операцій з давальницькою сировиною, слід констатувати, що потребують подальших розробок питання, пов'язані з обґрунтуванням та удосконалення існуючих методик обліку операцій з давальницькою сировиною.

Наразі розглянемо облікове відображення операцій з давальницькою сировиною у системі бухгалтерського обліку замовника. По-перше, ураховуючи те, що право власності на сировину під час її передачі не переходить виконавцю, її потрібно обліковувати на балансі замовника. По-друге, продукція, що є результатом переробки, оприбутковується на баланс замовника за вартістю, що включає вартість переданої сировини, наданих виконавцем послуг з переробки, та відображається у складі запасів на відповідних субрахунках суб'єкта господарювання.

Наступними характерними операціями, що здійснюються в обліку у замовника, є списання вартості давальницької сировини та робіт з переробки на збільшення первісної вартості отриманої з переробки готової продукції. І ось на цьому етапі виникають складнощі. Як показують дослідження, на сьогоднішній день існує безліч різних поглядів та дискусій з того приводу, на яких рахунках бухгалтерського обліку має відображатися у виконавця виготовлена на давальницьких умовах готова продукція, адже це питання законодавчо не врегульовано. Якщо ми подивимося інформацію на просторах Інтернету, більшість авторів пропонують відображати таку продукцію на рахунку 26 «Готова продукція» (для промислових підприємств) або на рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» (для сільськогосподарських підприємств). При цьому науковці погоджуються в тому, що всі витрати, пов'язані з переробкою, доцільно попередньо відображати на окремому аналітичному рахунку до рахунка 23 „Виробництво". Результатом такої технології відображення буде фактична собівартість готової продукції в результаті переробки сировини на умовах давальництва. В той же час інші вчені вважають що така продукція має відображатися на рахунку 28 «Товари», причому минаючи рахунок 23 «Виробництво». Спробуємо розібратися, де ж істина, звернувшись до нормативно-правових актів.

Так, у ПСБО 9 «Запаси» вказано, що готова продукція виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом. В той же час товари – запаси у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу. Таким чином, виготовлена з давальницької сировини на сторонньому підприємстві готова продукція не підпадає під жодне з зазначених визначень, адже вона не є «виготовлена на підприємстві» та не «придбана з метою подальшого продажу».

Тепер звернемося до Інструкції про застосування Плану рахунків, в якій зазначено, що до готової продукції належить продукція, обробка якої закінчена та яка пройшла випробування, приймання, укомплектування згідно з умовами договорів із замовниками і відповідає технічним умовам і стандартам. Зокрема, вказано, що за дебетом рахунку 26 "Готова продукція" відображається надходження готової продукції власного виробництва за фактичною виробничою собівартістю або за нормативною вартістю. Так, саме власного виробництва, про виготовлення на сторонніх виробничих потужностях мови не йдеться. Така ж ситуація і щодо рахунку 27 "Продукція

сільськогосподарського виробництва", про який зазначено, що на ньому «обліковують продукцію, одержану від власних рослинницьких, тваринницьких та промислових підрозділів підприємства…». Знову ж таки, зустрічаємо словосполучення «власні підрозділи підприємства», що аж ніяк не передбачає облік замовленої у інших підприємств продукції.

В той же час Інструкція вказує, що «на рахунку 28 "Товари" ведеться облік руху товарно-матеріальних цінностей, що надійшли на підприємство з метою продажу. На промислових та інших виробничих підприємствах рахунок 28 "Товари" застосовується для обліку будь-яких виробів матеріалів, продуктів, які спеціально придбані для продажу...». Тобто, товари мають бути саме придбані, а не виготовлені на сторонніх підприємствах із власної давальницької сировини.

Не краща ситуація і з використанням рахунку 23 "Виробництво", щодо якого в Інструкції чітко сказано, для обліку яких саме витрат використовується цей рахунок, і в тому переліку точно не зустрічаються витрати, понесені як плата виконавцю за переробку давальницької сировини. Так, за дебетом відображаються лише прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також розподілені загальновиробничі витрати і втрати від браку продукції (робіт, послуг) з технологічних причин. Суми, сплачені виконавцю за договором переробки на давальницьких умовах, ми не можемо віднести до жодних з зазначених витрат.

Таким чином, дослідження нормативної бази свідчать, що в законодавстві взагалі відсутній рахунок для обліку продукції, виготовленої на сторонніх підприємствах із власної давальницької сировини. Саме тому для упорядкування відображення в обліку операцій з давальницькою сировиною та уникнення їх методично неправильного відображення, пропонуємо ввести новий рахунок 29 «Замовлена продукція». У зв'язку з цим вважаємо за необхідне доповнити п.6 ПСБО 9 таким пунктом: «замовлена продукція, що виготовлена на сторонніх виробничих потужностях із власної давальницької сировини, і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором між замовником та виконавцем або іншим нормативно-правовим актом».

Водночас зазначені зміни варто внести і в Інструкцію про застосування Плану рахунків. Пропонується наступна редакція: «Рахунок 29 "Замовлена продукція". Цей рахунок призначено для узагальнення інформації про наявність та рух продукції підприємства, виготовленої із власної сировини за договором переробки стороннім підприємством. До замовленої продукції належить продукція, яка виготовлена на сторонніх виробничих потужностях із

давальницької сировини, обробка якої закінчена та яка пройшла випробування, приймання, укомплектування згідно з умовами договорів із виконавцем і відповідає технічним умовам і стандартам».

Таким чином, проаналізувавши існуючі нормативні акти, зокрема, ПСБО 9 та Інструкцію з використання Плану рахунків, ми дійшли висновку, що облік на сьогодні використовуваних рахунках виготовленої готової продукції із давальницької сировини у замовника є методично не вірним. Для полегшення та удосконалення обліку нами запропоновано рахунок 29 «Замовлена продукція», до якого відкриваються відповідні субрахунки.

УДК 657.1

Калюга Є. В.
д.е.н., професор,
зав. кафедри обліку та оподаткування
Гайдученко Т. М.,
студентка магістратури
Національний університет біоресурсів і природокористування України
м. Київ, Україна

ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В НЕДЕРЖАВНИХ ПЕНСІЙНИХ ФОНДАХ

Світові інтеграційні процеси зумовлюють нагальну необхідність гармонізації та уніфікації національного бухгалтерського обліку в усіх сферах його застосування. Особливої уваги потребують облікові процеси в системі пенсійного забезпечення України, яка є важливою складовою фінансової системи держави та відповідає за благополуччя пенсіонерів.

Над удосконаленням бухгалтерського обліку вітчизняної пенсійної системи працювали Бачо Р. Й., Гільорме Т. В., Гуцайлюк Л. О., Калюга Є. В., Ценклер Н. І., Цибульник М. О. та ін. вчені. Проте, наявні проблеми функціонування пенсійної системи, а також інтенсивні інтеграційні та глобалізаційні тенденції зумовлюють необхідність у подальшій праці у даному напрямку задля досягнення стійкого успіху при вирішенні існуючих неузгодженостей.

Особливу увагу потрібно звернути на особливості бухгалтерського обліку третього рівня пенсійної системи (недержавного пенсійного забезпечення), яке є добровільним та належить до накопичувальної складової

системи пенсійного забезпечення (разом з обов'язковою накопичувальною системою, теоретично існуючою з 2004 р., а практично досі не впровадженою). В основному третій рівень представлений недержавними пенсійними фондами (надалі – НПФ). Необхідно зауважити, що у НПФ бере участь 2,11 % населення країни, а отримує пенсії від НПФ 0,77 % пенсіонерів. Основною перешкодою для повноцінної діяльності НПФ та ефективного функціонування добровільного недержавного пенсійного забезпечення, крім відсутності напрацьованої системи гарантування вкладів та вкрай нерозвиненого інвестиційного ринку, є значна недосконалість бухгалтерського обліку в НПФ, що відображено на рис. 1.

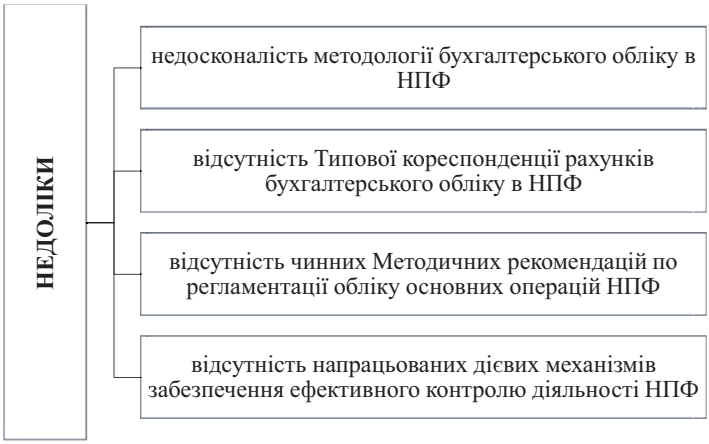


Рис. 1. Недоліки бухгалтерського обліку в НПФ [3]

Облікові процеси у НПФ регламентуються Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 26 «Облік та звітність щодо програм пенсійного забезпечення» (надалі – МСБО 26) [2]. МСБО 26 регламентує облік програм із визначеними внесками та із визначеними виплатами. Проте, вітчизняні НПФ використовують лише програми із визначеними внесками, тоді як, відповідно до досвіду високорозвинених країн (серед яких США, Швейцарія, Швеція та ін.), де функціонують успішні пенсійні системи, програми з визначеними виплатами є значно більш привабливими для вкладників, оскільки пропонують фіксований та наперед визначений розмір майбутньої пенсії [1].

Наявна ситуація перешкоджає як зміцненню третього рівня пенсійної системи, так і необхідним процесам уніфікації і гармонізації вітчизняного

обліку пенсійного забезпечення (оскільки заважає повноцінному використанню у національному обліку МСБО 26, як це відбувається в багатьох країнах, що використовують МСБО). Основною причиною невикористання у НПФ програм з визначеними виплатами є непопулярність та, як наслідок, незначна кількість у країні актуаріїв, послуги яких є необхідними, відповідно до МСБО 26, у процесі обліку програм із визначеними виплатами (вимагається обов'язкова консультація цього висококваліфікованого фахівця в області актуарної математики, а також його Звіт у складі фінансової звітності за даним типом програм).

Необхідно зауважити, що при обліку програм зі встановленими внесками МСБО 26 рекомендує також користуватися послугами актуарія (хоча і не наполягає, у даному випадку, на цьому). Однак, враховуючи сучасні умови функціонування недержавного пенсійного забезпечення в Україні та наявні суттєві ризики, які найбільш об'єктивно оцінити та прорахувати може лише актуарій (рис. 2), і в бухгалтерському обліку програм з визначеними внесками його послуги були б дуже доречними та значно б підвищили як точність та об'єктивність облікових даних НПФ, так і ефективність та результативність діяльності НПФ.

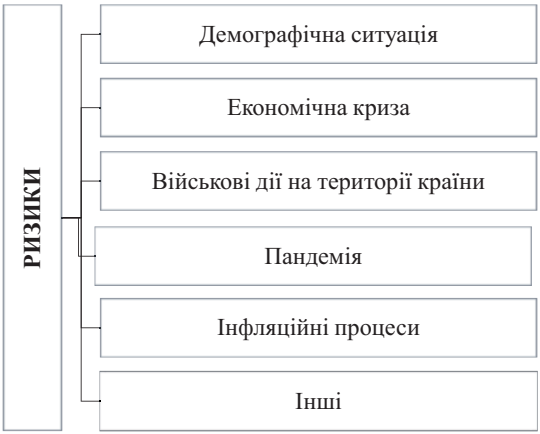


Рис. 2. Ризики, що впливають на інвестиційну діяльність НПФ

Підсумовуючи вищезазначене, приходимо до висновку, що чимало аспектів бухгалтерського обліку в НПФ потребують негайного реагування та уваги зі сторони відповідних інституцій, а також учених. Зокрема,

необхідністю є напрацювання необхідних методологічних рекомендацій по веденню бухгалтерського обліку адміністраторами НПФ. Також важливо створити всі необхідні умови для поширення в Україні професії актуарія, як це прийнято в успішних країнах світу, де послугами цього фахівця користуються як у галузях пенсійного забезпечення та страхування, так і у діяльності підприємств (для контролю та підвищення ефективності їх функціонування). Дані заходи сприятимуть підвищенню дієздатності пенсійної системи України, а також гармонізації і уніфікації вітчизняного бухгалтерського обліку.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Козак Т. М. Досвід провідних країн світу в побудові дієвої пенсійної системи. *Інвестиції: практика та досвід. Сер. Державне управління*, 2017, № 23, С. 120-125.

2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 26 (МСБО 26). Облік та звітність щодо програм пенсійного забезпечення. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_044.

3. Цибульник М. О. Нормативно-правове регулювання обліку діяльності недержавних пенсійних фондів в Україні. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного ун-ту. Сер. Економіка і менеджмент*, 2017, Вип. 23 (2), С. 132-138.

УДК 657. 221

Колісник Г. М.
д. е. н., професор,
в/о зав. кафедри обліку і аудиту,
ДВНЗ «Ужгородський національний університет»
м. Ужгород, Україна

МЕТА ТА ЗНАЧЕННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА: В УМОВАХ ЗАСТОСУВАННЯ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Формування сучасної ринкової економіки та існування різних форм власності, а відтак розширення міжнародних економічних зв'язків українських підприємств та наявність права вибору і його реалізації зумовлюють впровадження в організації бухгалтерського обліку, облікової

політики, яку підприємство визначає самостійно. Проблема щодо удосконалення та використання науково-методичних основ формування облікової політики підприємства пов'язане з трансформаціє бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів. Сьогодні безумовно актуальним є питання формування облікової політики на основі розроблених науково-методичних основ.

Зростання міжнародної інтеграції у сфері економіки висуває певні вимоги до одноманітності правил формування та прозорості інформації про діяльність господарюючих суб'єктів, що надається у фінансовій звітності. Одним із складових інструментарію фінансового обліку щодо впливу на управлінські рішення є облікова політика. Необхідність формування облікової політики підприємства в ринкових умовах безпосередньо пов’язана з переорієнтацією обліку на надання своєчасної, достовірної, повної та неупередженої інформації про фінансовий стан та результати діяльності не тільки зовнішнім, а й внутрішнім користувачам для прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Завдання головного бухгалтера забезпечити контроль не лише майна підприємства, але і за виконанням зобов’язань – власника підприємства. Формування облікової політики є важливим і непростим завданням, оскільки впливає на фінансові результати й ефективність діяльності підприємства. Поняття «Облікова політика» термін, що з'явився у зв’язку із прийняттям Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [5].

Регламентування формування облікової політики в зарубіжній практиці здійснюється Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку (МСБО) 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки». Згідно зі стандартом, облікова політика – це конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності [2].

Основне призначення і головне завдання застосовування підприємством облікової політики — це максимально адекватне відображення діяльності підприємства, формування повної, об'єктивної і достовірної інформації про неї для ефективного регулювання цієї діяльності в інтересах бізнесу і зацікавлених осіб. Розглянемо значення облікової політики для різних користувачів, яке представлено на рис. 1.

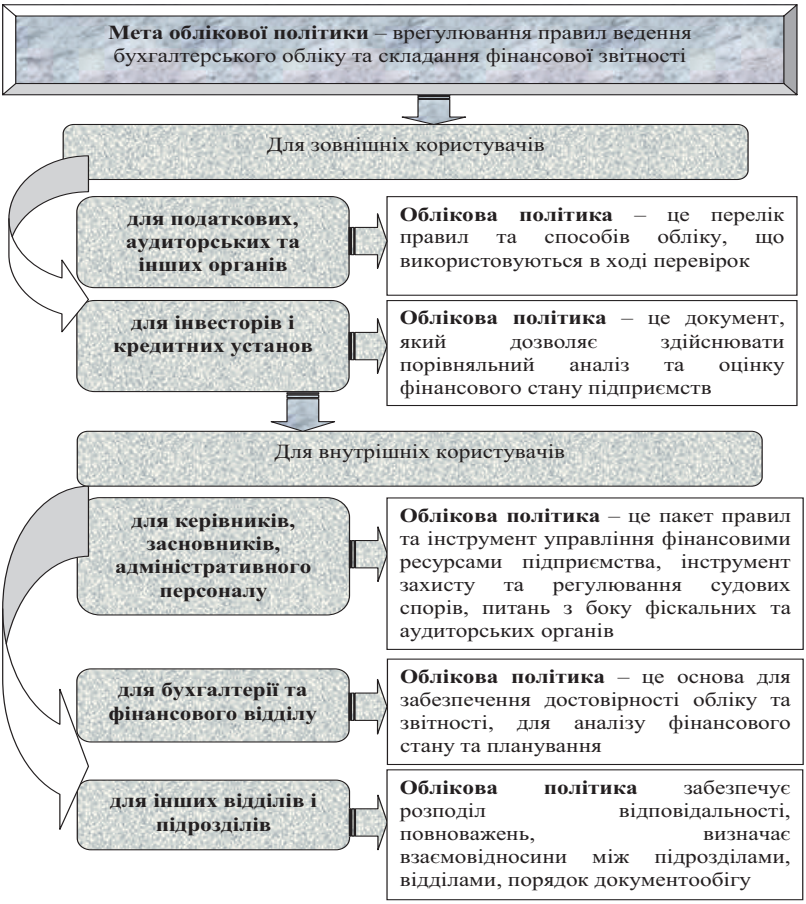


Рис. 2. Значення облікової політики для різних користувачів [1, с. 98]

Формування облікової політики залежить від інтересів різних груп користувачів облікової інформації. Взаємозв'язок економічних інтересів користувачів інформації облікової політики наведений на рисунку 2.

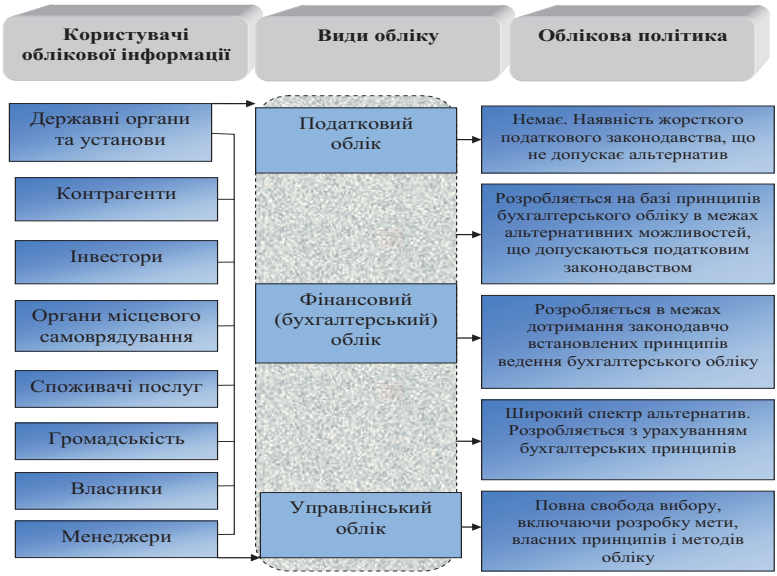


Рис. 2. Взаємозв'язок економічних інтересів користувачів інформації облікової політики [1,с.99]

Реформуванням системи бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності надає господарюючим суб'єктам більше самостійності в організації бухгалтерського обліку та виборі способів і методів ведення бухгалтерського обліку. Така самостійність реалізується шляхом формування облікової політики підприємства. Якщо держава не встановлює спосіб ведення обліку з конкретного питання, то при формуванні облікової політики підприємство самостійно розробляє відповідний спосіб, виходячи з діючих положень чинного законодавства.

У МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» наголошує на розкритті у примітках до фінансової звітності всіх ключових аспектів облікової політики. Необхідно, щоб були розкриті принципи, яких дотримується підприємство, і методи, які використані для втілення в життя цих принципів [7].

Отже, формування облікової політики на основі міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і фінансової звітності дозволить підвищити достовірність звітної інформації та зробити її більш кориснішою для прийняття стратегічних управлінських рішень.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Колісник Г.М. Облікова політика підприємства: сутність, мета, побудова та особливості застосування / Менеджмент, фінанси та підприємництво: стан, аналіз тенденцій та науково-економічний розвиток: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (Львів, 24 лютого 2018 року) / ГО «Львівська економічна фундація». Львів: ЛЕФ, 2018. 116 с.
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 (МСБО 8) «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки». URL: http://zakon.nau. ua
3. Міжнародний стандарт фінансової звітності 1 (МСФЗ 1) «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності». URL: http://zakon4.rada.gov.ua
4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. URL: http://minfin.kmu.gov.ua
5. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV (зі змінами й доповненнями. URL: http://zakon1.rada.gov.ua
6. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України: Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635 URL: http://dtkt.com.ua
7. Ціцька Н. Є. Формування облікової політики підприємства за міжнародними стандартами бухгалтерського обліку і фінансової звітності *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. Вип. 4. С. 1057-1059.

УДК 657

Крупка Я. Д.
д.е.н., професор,
Західноукраїнський національний університет
м. Тернопіль, Україна

ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ПІД ВПЛИВОМ СУЧАСНИХ ВИКЛИКІВ

Система бухгалтерського обліку в Україні формується у відповідності з напрямами сучасного розвитку економічного життя, соціальними та глобалізаційними викликами, що відбуваються у світі. Зародження постіндустріальної економіки супроводжується появою нового важливого

виробничого ресурсу. Ним стали набуті знання та вироблена інформація, які визнаються особливим об'єктом обліку, продуктом господарської діяльності.

Основною рушійною силою такої економіки стають транснаціональні компанії корпоративного типу, що поєднують з допомогою сучасних комунікаційних мереж значну кількість територіально віддалених структур у різних куточках планети. Можливість вільної та оперативної передачі інформації створили сприятливі умови для формування та утримання інтелектуального капіталу, який також став важливим об'єктом обліку та враховується при оцінці вартості суб'єктів господарювання.

Постіндустріальна економіка нерозривно пов'язана з глобалізаційними процесами. Як зазначає Куцик П. О., глобалізація супроводжується: стиранням кордонів між національними ринками, інтернаціоналізацією корпоративного капіталу; перетворенням інформаційних ресурсів та інтелектуального капіталу у найважливіший фактор виробництва; формуванням нових засад конкуренції та принципів корпоративного управління на глобальних ринках; становленням регіональних угрупувань як важливих учасників міжнародних економічних відносин [1, с. 7].

Вагомими чинниками, що впливають на сучасну економіку, слід вважати також екологічні та соціальні виклики. На цій основі більшої ваги в системі обліку та фінансової звітності відводиться питанням збереження природних ресурсів і соціальному захисту населення. У Директиві про річну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язану звітність певних типів підприємств, затвердженій Європарламентом і Радою ЄС 26.06.2013 року, значна увага відводиться спрощенню обліку і звітності дрібного соціально орієнтованого бізнесу та підвищенню вимог до розкриття інформації великих і середніх підприємств та корпорацій, особливо тих, що зайняті видобуванням природних ресурсів і заготівлею корінного лісу.

Україна, що намагається інтегрувати власну економіку до європейської, також впроваджує європейські стандарти щодо організації обліку та подання фінансової звітності. До цього спонукає й велика потреба в іноземних інвестиціях. Для їх залучення облік і звітність мають будуватися за міжнародними правилами.

Проте в останній час суттєві корективи у економічні процеси України і світу вносить коронавірусна пандемія. Епідемія призвела до згортання, паралічу багатьох видів бізнесу, до скорочення комунікаційних зв'язків між суб'єктами всередині країни і на міждержавному рівні. Необхідність

самоізоляції та використання індивідуальних захисних засобів призвела до зниження соціальної активності населення у більшості країн світу. Найчастіше негативні наслідки пандемії відбиваються на малому бізнесі у торгівлі, наданні послуг, пасажирських перевезеннях, індустрії туризму, спорту, культури.

За прогнозами спеціалістів, згортання багатьох видів бізнесу, зниження соціальної активності населення може призвести до кардинальних змін у парадигмі людського життя, появі нових цінностей соціального розвитку суспільства. Справджуються їх висновки і прогнозні передбачення стосовно впливу епідемії на сучасний світовий розвиток, зокрема [2]:

1. Світ зазнає кардинальних змін, він стає менш відкритим, вільним, безпечним та захищеним.

2. У світовій економіці порушені основи глобалізації та міждержавні комунікативні зв'язки. В багатьох країнах посилюються національні інтереси, укріплюється державність.

3. Країни світу стараються розвивати національні самодостатні економіки, здатні забезпечити населення найважливішими засобами життєдіяльності.

4. Відбувається скорочення ланцюга комунікативних зв'язків, наближення ринків збуту продукції до місць їх виробництва.

5. Бізнес у світі став більш обачливим та менш ризиковим, що призвело до зниження прибутковості багатьох компаній, збільшення страхових запасів, Зате це надає національним економікам більшої стабільності, робить стійкішою та надійнішою усю економічну систему.

6. В багатьох країнах і на міждержавному рівні відбувається переорієнтація бізнесу на менш ризикові та більш прибуткові види діяльності. Відбувається скорочення або й згортання деяких із них, особливо у сфері культури, торгівлі та громадського харчування, спорту і туризму. Розвиваються нові напрями економічного життя, такі як медицина, виробництво засобів захисту населення, поширюється дистанційне комунікування у торгівлі, при здійсненні інших трансакцій.

Значні зміни відбуваються і в обліково-інформаційному забезпеченні діяльності підприємств та корпорацій. Вимушений карантин і скорочення виробничо-торговельної операцій призводять до тимчасової або й повної зупинки багатьох підприємств, що може негативно відбитися на дотриманні основоположного принципу безперервності ведення бухгалтерського обліку. При відновленні роботи таких суб'єктів після тривалої перерви виникає

необхідність проведення інвентаризації наявних активів і розрахунків, уточнення їх оцінки, потребують узгодження з кредитними установами і перекваліфікації (реструктуризації) короткострокові та довгострокові кредити та інші боргові зобов'язання. Необхідність мінімізації контактів між контрагентами під час пандемії все більше спонукає до переходу на дистанційні методи ведення бізнесу та управління (табл.1).

Таблиця 1

Методи управління та організації обліку в умовах пандемії

Нові методи управління	**Особливості діяльності, управління та обліку**
Дистанційні методи роботи і управління	- здійснення маркетингової і торговельної діяльності з використанням інтернет-магазинів, електронних торгових площадок та їх облікове обслуговування; - постачання і облік сировини, продукції, товарів з використанням онлайн-логістики; - аутсорсингове обслуговування малих і середніх підприємств у сфері ведення обліку і складання звітності; - делегування повноважень з ведення бухгалтерського обліку, податкових розрахунків самозайнятим приватним особам
Дистанційне банківське обслуговування	- здійснення операцій, обліку та контролю з допомогою систем клієнт-банк, інтернет-банкінг, мобільний банкінг; - проведення розрахункових операцій з контрагентами та їх облік з використанням товарного, мобільного інтернет-еквайрингу
Нові способи комунікації	- запровадження інтернет-комунікацій, хмарних технологій, портативних пристосувань для ділового спілкування та передачі обліково-звітної інформації
Електронне документування	- використання спеціального програмного забезпечення та онлайн-платформ для електронного обміну первинними документами; - використання дистанційних методів управління та передачі інформації
Перепрофілювання діяльності	- закриття невигідних та відкриття нових видів діяльності: визначення номенклатури нових об'єктів обліку, структури доходів і витрат; - контроль за дотриманням статутних вимог щодо нових видів діяльності, їх ресурсного та інформаційного забезпечення
Реорганізація підприємств	- вирішення питань правонаступництва при об'єднанні, поділі, перетворенні, облікової політики нових суб'єктів господарювання; - інвентаризація та уточнення оцінки активів і зобов'язань; - формування об'єднувальних, розподільчих та передавальних балансів; - аудиторське підтвердження звітних даних

Підсумовуючи сказане, слід зазначити, що нові виклики, пов'язані з всесвітньою пандемією, суттєвим чином вплинули на світові суспільні, політичні, соціальні і економічні процеси. В результаті змінюються тенденції

й у розвитку системи обліково-інформаційного забезпечення через звуження внутрішніх і міждержавних інформаційних комунікацій, розширення електронного документування та передачі інформації, посилення облікової оцінки ризиків з дотриманням принципу обачності у веденні бізнесу.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Куцик П. О. Концепція уніфікованої системи обліку і звітності в корпоративному управлінні: монографія. Львів: Вид-во ЛТЕУ, 2017. 408 с.
2. Задорожний З. В., Крупка Я. Д., Назарова І. Я. Обліково-інформаційне забезпечення реорганізаційних процесів у надзвичайних умовах. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики*, Харків: ХІ УБС, 2020, 2(33), С. 139-148. URL: https://fkd.ubs.edu.ua/index.php/fkd/article/view/2970.

УДК 657.005.12

Куцик П. О.
д.е.н., професор, ректор,
професор кафедри обліку, контролю, аналізу та оподаткування,
Львівський торговельно-економічний університет
м. Львів, Україна

ОБЛІК В ІНФОРМАЦІЙНІЙ СИСТЕМІ ПІДПРИЄМСТВА

Облік є частиною загальної інформаційної системи, яка перетворює первинні дані на продукт для управління. На підставі облікової інформації створюється інформаційна основа для розвитку, насамперед, стратегічного. Система управління підприємством є сукупністю трьох підсистем: самого управління, об'єкта управління та інформаційної підсистеми. Інформаційна підсистема управління передусім базується на даних обліку, що створює масив інформації, який характеризує стан об'єкта управління та ефект від виконання управлінських рішень. Інформація для управління надалі аналізується і відповідно до отриманих результатів готуються проекти управлінських рішень.

Інформаційна система загалом формується за допомогою перманентного нагромадження первинної інформації. Така інформація

формується в процесі прийняття управлінських рішень та внаслідок взаємодії систем управління та відповідальних підрозділів підприємства, які приймають такі рішення. Впроваджена на підприємстві адекватна система бухгалтерського обліку повинна реалізовувати та організовувати контроль таких рішень з боку керівництва відповідними підрозділами.

Отже, основним завданням бухгалтерського обліку є формування повної та достовірної інформації про діяльність суб'єкта господарювання і його майновий стан, що необхідна внутрішнім користувачам бухгалтерської звітності – керівникам, засновникам, учасникам і власникам майна підприємства, а також зовнішнім – інвесторам, кредиторам тощо. Серед завдань облікової політики підприємства є належна організація перманентного організованого контролю та аналізу, нарощування, фіксування і обробки даних щодо результатів та процесів у господарській діяльності. Результатом цього процесу має бути досягнення ефективної можливості обробки нагромадженої інформації відповідно до заданих алгоритмів, цілей та стратегічних завдань підприємства.

Основоположним є мета та стратегія підприємства, його спеціалізація та набуті напрацювання. Місія змінюється, але досить повільно. Метою підприємства загалом є досягти мети, використовуючи свої конкурентні переваги та здатність реалізовувати набуті досвід та знання, маркетингові підходи. Аналіз кон'юнктури ринків і наявних внутрішніх ресурсів дає можливість сформувати мету та стратегію підприємства. Стратегія, яка є системою поглядів на те, що підприємству належить робити для досягнення поставленої мети, повинна бути переведена в довгостроковий план дій, який потім втілюється в довгостроковому бюджеті.

Бухгалтерський облік, відображаючи господарські процеси і явища в динаміці, дає змогу встановити тенденції і закономірності в розвитку керованого об'єкта, надаючи тим самим необмежені можливості для вчасного напрацювання оптимальних управлінських рішень з належним впливом на керований об'єкт.

Облік виступає у ролі інструмента, що забезпечує всі щаблі управління інформацією про стан суб'єктів управління. Досліджуючи місце і значення бухгалтерського обліку в системі господарського механізму, необхідно підкреслити його зв'язок з усіма елементами управління – плануванням, контролем, аналізом та ін. Саме облік є інформаційною базою, що забезпечує функціонування цих елементів, він також надає

інформацію про ефективність управління загалом. Тобто бухгалтерський облік є постачальником інформації про стан та напрями розвитку підприємства, а тому формує основу інформаційного забезпечення управління підприємством.

Зростання вимог до бухгалтерського обліку в сучасних умовах глобалізації потребує комплексного перегляду його теоретичних і методологічних основ. А ефективність функціонування облікової системи підприємства можна оцінити тільки через належне забезпечення інформаційних потреб осіб, які потребують інформацію про активи, капітал, зобов'язання, доходи і витрати суб'єкта господарювання з метою ухвалення управлінських рішень. Вважаємо, що найголовнішою ціллю надання інформації для будь-яких користувачів є забезпечення корисності. Саме корисність для користувача дозволяє прийняти виважені та обґрунтовані рішення, а тому звітна інформація, яка відповідає вимогам та відображає відмінні властивості такої інформації (якісні характеристики) є ключовим ресурсом у глобальній ризиковій економіці, що приймає активну участь у економічних відносинах суб'єктів господарювання.

Для того, щоб система бухгалтерського обліку гармонійно розвивалася як основний інформаційний ресурс управлінської системи, усі види обліку, які розглядаються вченими і науковцями повинні розвиватися на основі самої системи бухгалтерського обліку як її окремі підсистеми. Це дозволить, по перше, зберегти цілісність системи бухгалтерського обліку та її значимість для цілей управління, по друге, уникнути дублювання у введенні первинних даних та їх наступній обробці, по третє, ускладнення рівнів системи бухгалтерського обліку на базі однієї інформаційної системи надасть можливість досягнути економії фінансових ресурсів.

У сучасних умовах здійснення господарської діяльності крім ретроспективної фінансової інформації користувачі потребують перспективної та нефінансової. Підготовка перспективної та не фінансової інформації передбачає застосування бухгалтером оціночних суджень та неупередженого професійного бачення прогнозних значень показників розвитку. Але вирішити такі завдання за сучасної методології бухгалтерського обліку та підходів до побудови облікової системи неможливо, та в рамках діючих облікових систем економічно невигідно.

Як зазначають окремі вчені, рамки дослідження предмета обліку затиснені встановленими раніше уявленнями та впливом інститутів, які

користуються бухгалтерською інформацією та формують методологію обліку, спрямовуючи наукові пошуки у попередні теорії. Тому нагально постає потреба в зміні уявлення про бухгалтерський облік "у головах людей" не лише як про сервісну функцію, що забезпечує прийняття управлінських рішень на різних рівнях, не лише як про систему прикладних наукових знань, але і як про теоретичну науку, здатну пояснювати через систему бухгалтерського обліку вплив інститутів на формування інформаційних потоків, на поведінку бухгалтера та осіб, зацікавлених у його роботі, на "поведінку" капіталу та організацій (підприємств) [1, с. 17].

Отже, облік існує в інституційному середовищі, де облікова система виступає одним з інститутів. Вона відчуває на собі вплив зовнішнього середовища, яке існує у вигляді різних форм організації економічних відносин суб'єктів господарювання, цілей та інтересів користувачів інформації. Поєднання процесів внутрішнього розвитку і впливу умов зовнішнього середовища функціонування зумовлюють еволюційний процес облікової системи та її поділу.

Таким чином, облікова система характеризує об'єкт управління – підприємство з усіма його особливостями, створює інформаційну основу його діяльності, ідентифікується з системою господарського механізму як складова частина, водночас входить до складу економічної системи управління у вигляді окремої підсистеми. Для ефективного функціонування багаторівневої системи бухгалтерського обліку повинна бути трансформована її методологія, яка є статичною і не враховує трансформаційні процеси, які відбуваються в суспільстві та не здатна в повному обсязі задовольнити динамічні вимоги користувачів інформації. Методологія повинна набути більш складного адаптивного характеру і з використанням нових залучених методів, прийомів, способів, процедур повинна забезпечувати постійно змінювані вимоги управління.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Жук В. М. Поглиблення сутності предмету бухгалтерського обліку. *Облік і фінанси АПК.* 2012. № 1. С. 16-23.

УДК 657.1

Легенчук С. Ф.
д.е.н., професор,
завідувач кафедри інформаційних систем в управлінні та обліку,
Державний університет "Житомирська політехніка"
м. Житомир, Україна

РОЗВИТОК КОРПОРАТИВНОЇ ЗВІТНОСТІ: ПЕРСПЕКТИВИ ТА ПРОБЛЕМИ

Протягом багатьох років окремі вчені, дослідницькі колективи та професійні організації намагаються сформувати перспективи розвитку бухгалтерського обліку на основі аналізу існуючих тенденцій, ідентифікації виникнення нових і революційних технологій та нововведень, а також спрогнозувати, якою буде бухгалтерська звітність в майбутньому. Оскільки в останні десятиліття в умовах глобалізації економіки постійно зростає роль корпорацій, все більша увага учасниками ринку капіталу приділяється тому, яким чином менеджмент здійснює керівництво ними для досягнення поставлених цілей, аналізу реалізації визначеної стратегії та в цілому встановленню того, яку роль корпорації відіграють в функціонуванні суспільства та вирішенні його проблем. Однією з важливих проблем, яка потребує вирішення в умовах сьогодення, є визначення перспектив розвитку корпоративної звітності у відповідь на зміни, які відбуваються в світовій економічній системі та з врахуванням технологічних інновацій, які дозволяють трансформувати традиційні процеси збору, обробки, узагальнення, передачі та презентації облікової інформації інтересантам.

Якщо у 1990-х роках корпоративна звітність більшою мірою асоціювалась з фінансовою звітністю корпорацій, то вже на початку 2000-х років це поняття було розширено шляхом включення до її елементів нефінансової складової. Це було пов'язано з тим, що фінансова звітність вже не забезпечувала надання вичерпної картини про справи корпорації, то її почали доповнювати різноманітними нефінансовими звітами (звіти про інтелектуальний капітал, звіти про корпоративну соціальну відповідальність, звіти про навколишнє середовище, звіти про вартість, звіти про сталий розвиток тощо). Таким чином, під корпоративною

звітністю почали розуміти всю фінансову та нефінансову інформацію, що оприлюднюється корпорацією (річну, проміжну, що оприлюднюється під конкретні потреби тощо).

За результатами проведеного аналізу чинної практики формування ы оприлюднення корпоративної звітності та вивчення аналітичних звітів професійних бухгалтерських організацій встановлено, що на формування майбутнього корпоративної звітності впливають: 1) Зовнішні стейкхолдери – існуючі та нові потенційні зовнішні користувачі інформації про діяльність корпорації у яких можуть змінюватись існуючі або виникати нові інформаційні потреби. Зміна / поява потреб в обліковій інформації, зокрема, в напрямі розкриття факторів створення / генерування вартості, ролі корпорацій в забезпеченні сталого розвитку, передбачає необхідність адекватного реагування на них з боку регуляторів шляхом внесення змін в облікову методологію / теоретичні засади обліку; 2) Внутрішні стейкхолдери – як суб'єкти управління корпорацією (менеджмент), так і суб'єкти корпоративного управління (Рада директорів, комітети, тощо), які для удосконалення процесу прийняття ними рішень, забезпечення корпоративної прозорості та підзвітності можуть вимагати удосконалення корпоративної облікової системи як на рівні її організації, так і на методологічному рівні шляхом розробки надбудов до традиційної облікової системи (система управлінського обліку, стратегічного обліку) або розробки окремих альтернативних облікових підсистем; 3) Поява нових технологічних інновацій в сфері обробки, збереження, передачі і візуалізації облікової інформації (Advanced analytics, Big data, Blockchain, Cloud, Cognitive computing, Data visualisation tools, Digitally distributed supply chains, In-memory computing, Internet of things, Machine learning, Process robotics, Real-time data, SAAS, XBRL тощо) змінює як підходи до організації процесу формування корпоративної звітності, способи її передачі та презентації користувачам, так і способи надання впевненості щодо її достовірності та релевантності; 4) Зміна особливостей діяльності корпорацій, що супроводжується перенесенням акцентів на окремі сфери або види діяльності, об'єкти обліку, зумовлює появу нових форм / субформ звітів (наприклад, консолідованої, сегментної), елементів звітів (наприклад, інформації про сукупний дохід), статей у корпоративній фінансовій звітності (шляхом їх

дезагрегації або створення нових статей (наприклад, інвестиційної нерухомості)).

Якщо в кінці 1990-х та у 2000-х роках визначальним фактором розвитку корпоративної звітності були особливості діяльності корпорації, у відповідності до яких мала бути модифікована система бухгалтерського обліку, а також вимоги зовнішніх стейкхолдерів щодо розкриття важливої для них інформації (сегменти діяльності, фінансові інструменти, інформація про вартість, ризики тощо), то вже з 2015 р. визначальну роль відіграють лише зовнішні стейкхолдери, при цьому також акцентується увага на необхідності трансформації чинної моделі формування та представлення корпоративної звітності під впливом технологічних інновацій.

Вважаємо, що розвиток корпоративної звітності в майбутньому відбуватиметься за наступними напрямами, шляхом:

1) Включення нових об'єктів до її складу (різні види нефінансової інформації (екологічна, соціальна, інноваційна тощо) з глибоким рівнем деталізації, нові розрізи фінансової інформації про діяльність корпорацій, прогнозна та стратегічна інформація);

2) Удосконалення чинної методології обліку (розширення системи використовуваних вимірників, остаточне закріплення змішаної моделі облікової оцінки, зміна часових параметрів розкриття облікової інформації, формування інтегрованих показників (що побудовані на основі використання облікової та необлікової інформації));

3) Активного впровадження технологічних інновацій в обліковий процес (засоби обробки облікової інформації, засоби підтримки діяльності бухгалтера, засоби збереження облікової інформації, засоби інтелектуального аналізу облікової інформації, засоби візуалізації облікової інформації тощо);

4) Удосконалення інституційної структури національних облікових систем (створення нових суб'єктів, що регулюватимуть процес формування і оприлюднення нефінансової та інтегрованої звітності, створення суб'єктів, що забезпечуватимуть процеси діджиталізації корпоративної звітності на національному рівні);

5) Удосконалення процесу організації обліку в корпораціях (інтеграція облікової, аналітичної та візуалізаційної діяльності в облікових службах корпорацій, більш глибоке проникнення технологій в

процес прийняття бухгалтерських суджень та підготовку корпоративної звітності, підготовка проектів прийняття рішень на основі інтелектуального аналізу облікової інформації тощо).

Розвитку корпоративної звітності в майбутньому за виділеними напрямами заважатиме ряд наступних перепон:

1) Необхідність трансформації ядра та базових принципів функціонування подвійної системи обліку з метою забезпечення формування і розкриття нефінансової та ретроспективної інформації;

2) Економія витрат на процес формування і розкриття корпоративної звітності з боку організацій, що звітуються;

3) Недостатність вирішення агентської проблеми в корпораціях за допомогою облікового інструментарію та здатність суб'єктів організації обліку до опортуністичної поведінки за допомогою нефінансової та інтегрованої звітності;

4) Потрапляння в інституційну пастку в процесі розробки системи регулювання процесу формування і розкриття нефінансової та інтегрованої звітності;

5) Низький рівень теоретизації вченими процесу трансформації корпоративної звітності в умовах функціонування економіки, що ґрунтується на засадах сталого розвитку.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Легенчук С. Ф. Майбутнє корпоративної звітності: історія, перспективи та проблеми. *Облік і фінанси,* 2020, № 2 (88), С. 29-38.

2. Легенчук С. Ф., Городиський М. П., Майстренко Н. М. Захист бухгалтерських даних в умовах використання Інтернету речей: проблеми і перспективи діджиталізації обліку. *Облік і фінанси,* 2021, № 1 (91), С. 12-19.

УДК 657.1.331

Лаговська О.А.
д.е.н., професор,
професор кафедри інформаційних систем в управлінні та обліку,
Державний університет "Житомирська політехніка", Україна

РОЗВИТОК БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ПРОФЕСІЇ: ПЕРСПЕКТИВИ ТА ПРОБЛЕМИ

Постійні зімни в бізнес-середовищі повністю змінюють схему ведення бізнесу, обумовлюючи необхідність трансформації його інформаційного супроводу. До того ж, цифровізація бізнес-процесів суб'єктів господарювання, призвела до зміни філософії реєстрації фактів господарського життя в обліковій системі. Отже, цифрові технології та зростання впливу глобалізаційних процесів на темпи змін в бізнес-середовищі невпинно зростає, що обумовлює необхідність зміни підходів до підготовки фахівців економічного профілю в цілому та бухгалтерів, зокрема. Підготовка конкурентоспроможного облікового фахівця загострюється виходом іноземних конкурентів на внутрішні ринки через розбудову глобальної мережі Інтернет. Це призводить до появи нових викликів для претендентів на високооплачувані посади.

Задля врахування викликів сьогодення в процесі підготовки фахівців за спеціальністю "Облік і оподаткування" було вивчено запити стейкхолдерів. До складу респондентів увійшли в переважній більшості випускники Державного університету "Житомирська політехніка" (зокрема, начальник управління кадрового забезпечення та розвитку персоналу Головного управління ДФС у Житомирській області; асистент ревізора компанії "Родик" (Швеція); директор парк-готелю "Чудодієво"; головний бухгалтер та фінансовий аналітик будмаркету "Епіцентр будматеріалів"; бухгалтер ФОП Томчук А.М. ("Пак-Трейд"); головний бухгалтер ТОВ "Житомирський маслозавод"; бухгалтер з обліку і контролю операцій закордонних дочірніх компаній ТОВ "Інфопульс Україна"), яких можна віднести до умовних інсайдерів, обізнаних в особливостях навчального процесу даного закладу освіти.

Основна теза, що звучала від всього числа респондентів – це зміна філософії підготовки облікових фахівців через перехід від отримання на виході начального процесу бухгалтера, що здійснює просту реєстрацію фактів господарського життя до бухгалтера-аналітика, що є ключовою

постаттю прийняття управлінських рішень з елементами Big Data Analysis та інших технологічний інновацій.

Підсумовуючи вважаю, що розвиток підходів до підготовки облікових фахівців повинен здійснюватись за наступними напрямами, шляхом:

1) формування креативного мислення, що є відмінним від традиційного підходу в підготовці бухгалтерів через превалювання підходу до навчання обліковому процесу через призму його регламентації;

3) забезпечення орієнтації в цифровому просторі, набуття технічних навичок через вивчення технологічних інновацій, їх можливостей та стратегії застосування в діяльності конкретної бізнес-одиниці;

4) володіння іноземними мовами професійного спрямування на рівні, не нижчому В2;

5) формування емоційного інтелекту як запоруки налагодження правильної комунікації в середині компанії із врахуванням різних протидій, емоційної насиченості посадової особи та суб'єктів взаємодій задля ефективного вирішення поставлених практичних завдань;

6) формування стратегічного бачення.

УДК 657

Лоханова Н. О.
д.е.н., професор
Гончар М. А.
аспірантка кафедри бухгалтерського обліку та аудиту
Одеський національний економічний університет
м. Одеса, Україна

ПОРЯДОК ВИЗНАЧЕННЯ ТА ОБЛІКУ КУРСОВИХ РІЗНИЦЬ ПРИ НАДАННІ ТРАНСПОРТНО-ЕКСПЕДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ

Так як транспортно-експедиторські компанії у своїй діяльності не можуть обмежитись лише операціями з резидентами України, а з нерезидентами такі суб'єкти підприємницької діяльності зазвичай укладають договори в іноземній валюті, то при здійсненні даних операцій виникає питання щодо порядку визначення та особливостей обліку і оподаткування курсових різниць.

Бухгалтерський облік операції з іноземною валютою ведеться відповідно до вимог Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів» (далі – П(С)БО 21), затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 10.08.2000 р. № 193.

Відповідно до П(С)БО 21 курсова різниця – це різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти при різних валютних курсах.

Курсові різниці визначаються лише за монетарними статтями. При цьому монетарними статтями вважаються статті балансу про грошові кошти, а також про такі активи й зобов'язання, які будуть отримані або сплачені у фіксованій (або визначеній) сумі грошей або їх еквівалентів. [1]

До монетарних статей згідно з П(С)БО 21 належать:

- грошові кошти в іноземній валюті на рахунках підприємства;
- заборгованість перед постачальниками в іноземній валюті за отримані товари, роботи, послуги;
- заборгованість покупців в іноземній валюті за реалізовані товари, роботи, послуги;
- заборгованість за валютними кредитами;
- заборгованість за поворотною фінансовою допомогою в іноземній валюті тощо.

При залученні третіх осіб для надання транспортними експедиторами послуг за посередницькими договорами фактично надає дані послуги постачальник, тобто третя особа, а споживає їх безпосередньо замовник.

Таким чином, відповідно до П(С)БО 15 «Дохід» дані суми не визнаються доходами та не відображаються у Звіті про фінансові результати [2].

Для обліку даних операцій нами було запропоновано відкрити рахунок 686 «Розрахунки за транзитними послугами».

Якщо замовником послуг являється резидент України, то всі взаєморозрахунки між даними суб’єктами господарювання відбуватимуться в національній валюті України. Тобто питання щодо курсових різниць не виникає.

Але, якщо замовником послуг являється нерезидент України, то є певні нюанси щодо визначення курсових різниць.

При здійснення розрахунків у валюті курсові різниці за даним рахунком виникають у разі, якщо дата отримання послуг від третіх осіб не співпадає із датою перевиставлення таких послуг покупцю. При цьому розрахунок курсових різниць відбувається у наступному порядку: на дату виставлення рахунку покупцю відбувається перерахунок заборгованості експедитора за транзитними послугами, тобто по кредиту 686 рахунку.

Важливу роль, на нашу думку, також відіграє облікова політика підприємства в частині розрахунку та обліку курсових різниць, а також умови посередницького договору, укладеного з замовником послуг.

У Наказі про облікову політику підприємства транспортно-експедиторським компаніям варто зазначити порядок фіксації транзитних сум при залученні постачальників-нерезидентів. Ми вбачаємо два варіанти:

1. Транзитні суми фіксуються в іноземній валюті – у цьому випадку на дату перевиставлення рахунків від третіх осіб експедитор робить переоцінку 686 рахунку як було наведено вище.

2. Транзитні суми фіксуються в гривневому еквіваленті – в даному випадку сума, що перевиставляється замовнику-нерезиденту розраховується за курсом НБУ, що діє на дату перевиставлення рахунку.

Отже, за результатом здійсненої операції сальдо на кінець по рахунку 686 дорівнюватиме нулю.

Також цікаво розглянути курсові різниці при наданні послуг з агентування морських суден.

Особливостями даних послуг є те, що агент перевиставляє отримані послуги день в день. Це означає, що на рахунку, де відображаються транзитні послуги, не відбуватиметься переоцінка та визначення курсових різниць.

Однак, морський агент зобов'язаний здійснювати переоцінку залишку коштів судновласника на банківському рахунку. Також іноді виникає ситуація, коли морський агент здійснює перепдоплату в АМПУ, а фінальний рахунок від АМПУ менший, аніж попередній. Таким чином виникає дебіторська заборгованість. Згідно з П(С)БО 21 дана заборгованість є немонетарною, що не передбачає розрахунок курсових різниць та переоцінку. Але, якщо агент вирішить повернути дану заборгованість, то вона переходить до складу монетарних та підлягає переоцінці.

За загальними правилами курсові різниці розраховуються на дату балансу та на дату здійснення господарської операції.

Курсові різниці від перерахунку монетарних статей відображаються у складі інших операційних доходів або витрат.

Таким чином, при включенні курсових різниць до доходів або витрат, пам'ятаємо, що:

- курсова різниця за дебіторською заборгованістю включається до доходів, якщо курс гривні до відповідної іноземної валюти на дату розрахунку курсової різниці зменшився порівняно з курсом на дату попередньої оцінки. Якщо офіційний курс гривні на дату розрахунку різниці збільшився, то курсова різниця включається до витрат;

- з кредиторською заборгованістю навпаки – курсова різниця включається до витрат, якщо курс гривні зменшився. Якщо офіційний курс до відповідної іноземної валюти зріс, то курсова різниця включається до доходів.

Інформація про доходи відображається на субрахунку 714 «Дохід від операційної курсової різниці», інформація про витрати – на субрахунку 945 «Втрати від операційної курсової різниці».

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів» від 10.08.2000 р. № 193. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00#Text

2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» від 29.11.1999 р. № 290. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99

УДК 657.01

Мазур Н. А.
д.е.н, професор,
зав. кафедри економіки підприємства,
Кам'янець-Подільський національний університет ім. Івана Огієнка
м. Кам'янець-Подільський, Україна

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК В УМОВАХ ЦИФРОВІЗАЦІЇ

Сьогодні розвиток інформатизації насамперед пов'язаний із впровадженням цифрових комунікаційних технологій і платформ, для яких Інтернет і мобільні пристрої є основою. Сектори економіки, засновані на інформаційних і комунікативних технологіях, отримали назву «цифрова економіка».

Послідовна еволюція технологій у світі створює нові виробничі інструменти і можливості для різних економічних агентів. Економічні епохи різняться не тим, що виробляється, а тим, як виробляється, якими засобами праці [1].

Існують два основні підходи до визначення ролі і місця цифровізації у світовому промисловому виробництві. Один з них трактує сучасний етап впровадження інформаційно-технологічних досягнень як еволюційний, другий – як революційний.

Відповідно до другого, цифрова економіка розглядається як основа Четвертої промислової революції, оскільки чітко простежується зміна базової технології і є ознаки зміни техніко-економічної парадигми. Сучасний етап промислової революції пов'язаний з розвитком комунікативних Інтернет-технологій, які суттєво змінили технологію бізнес-процесів і отримали назву «цифровізації». Таким чином, основою Четвертої промислової революції та третьої хвилі глобалізації стала цифрова економіка.

Особливістю цифрової економіки є її зв'язок з т.зв. економікою на вимогу (on-demand economy), яка передбачає не продаж товарів і послуг, а отримання доступу до них саме в той момент, коли це потрібно [2].

Наявність вимоги до єдиного інформаційного простору стає головною ознакою цифрової епохи. Таким чином, шлях розвитку бухгалтерського обліку повинен втілювати результати сучасних цифрових технологій,

фундаментальної та прикладної науки. Збір, опис, зберігання та обробка даних у цифрову епоху економіки змінюється і стає логічним поєднанням сучасного наукового розвитку в рамках бухгалтерської інформаційної системи. Сучасні проблеми вимагають від бухгалтера хоча б базового розуміння інформаційно-комунікаційних технологій; наявність цифрових навичок стає основною вимогою до персоналу. Тому існує проблема удосконалення змісту інновацій в системі бухгалтерського обліку, що відображає вже існуючі практики цифрової економіки [3].

Застосування технологічних IT-інновацій в методології бухгалтерського обліку змінює форму його організації, підвищує рівень професійних компетенцій та відповідальності кадрів, виводить систему інформаційного забезпечення на якісно новий рівень прозорості, безпеки, оперативності, релевантності. Наприклад, розкрадання активів можна попередити і вдосконаленням документування (технологія блокчейн передбачає узгодження інформації учасниками до приєднання у блок та унеможливлює її перекручення потім), і виведенням інвентаризації на новий, більш оперативний та якісний рівень, і у одномоментному формуванні даних на рахунках шляхом подвійного запису з узагальненням у звітності.

Особливо важливим є застосування IT-інновацій для вдосконалення документообігу. Завдяки IT-модернізації облікових процедур вирішуються наступні завдання: збір, угрупування і впорядкування інформаційних потоків (бухгалтерський облік господарських операцій в режимі реального часу); швидкий доступ та видача інформації (обмін електронними даними – від первинних до звітних); скорочення інтервалу між отриманням інформації та її занесенням в базу даних (BigData); зниження ризиків виникнення помилок в обліку та в процесах прийняття рішень, що дозволяє підприємству уникати перекручення інформації в бухгалтерському обліку; інтеграція всіх рівнів обліку для створення єдиної інформаційної бази (розширена мова фінансової, управлінської, податкової звітності різних сфер бізнесу); автоматичне формування звітів («хмарні технології» обчислення, облікові операції, що базуються на хмарах); забезпечення ефективного оперативного контролю (штучний інтелект, модернізація математичного моделювання сучасними інноваціями) [4].

Щодо використання інформаційно-комунікаційних технологій в бухгалтерському обліку на підприємствах України за видами економічної діяльності, найбільше використовуються напрямки, зазначені в табл. 1:

Таблиця 1

Напрямки використання глобальної мережі підприємствами

№ з/п	Напрямки застосування	К-сть підприємств, що мали доступ до Інтернету, од.	Отримання банківських та фінансових послуг, од.	Частка підприємств, що отримували банківські та фінансові послуги, %	Отримання податкових форм, од.	Частка підприємств, що отримували податкові форми, %	Повернення заповнена податкових форм, од.	Частка підприємств, які повертали заповнені податкові форми, %
1	**Всього:**	**43 847**	**35 750**	**81,5**	**29 701**	**67,7**	**19 519**	**44,5**
2	В тому числі:							
3	Переробна промисловість	10 928	9 146	83,7	7 731	70,7	5 376	49,2
4	Будівництво	5 445	4 423	81,2	3 495	64,2	2 104	38,6
5	Торгівля; ремонт автомобілів, побутових виробів та предметів особистого вжитку	12 169	10 364	85,2	8 352	68,6	5 695	46,8
6	Діяльність готелів та ресторанів	254	202	79,5	175	68,9	112	44,1
7	Діяльність транспорту та зв'язку	4 205	3 342	79,5	2 856	67,9	1 890	44,9
8	Фінансове посередництво, надання кредитів, страхування	1 228	834	67,9	794	64,7	555	45,2
9	Операції з нерухомим майном, оренда, інжиніринг та надання послуг підприємцям	9 214	7 123	77,3	6 047	65,6	3 625	39,3

Джерело: розраховано за даними [5]

- отримання банківських і фінансових послуг. Даний напрямок найбільш розвинений в торгівлі; ремонті автомобілів, побутових виробів та предметів особистого вжитку (частка підприємств, які мали автоматизований зв'язок з банками, становить 85,2%);

- отримання податкових форм (переробна промисловість – 70,7%);

- повернення податкових форм (переробна промисловість – 49,2%).

За можливими сценаріями розвитку майбутнього ринку праці соціально-трудові відносини зазнаватимуть радикальних зміни у трьох напрямах.

По-перше, змінюються межі традиційного поділу праці, стираються кордони професій, прискорюються темпи «вимирання» традиційних професій, виникають нові, раніше непрогнозовані.

По-друге, змінюються форми зайнятості. Поряд з традиційними

контрактними формами реалізації трудових відносин активно розвиваються зайнятість у вигляді фрілансу, краудсорсинга, інсорсинга, гнучких форм включення професіоналів у трудову діяльність, дистанційна зайнятість, проектна форма зайнятості тощо.

По-третє, підвищується мобільність людини протягом всієї трудової діяльності. Це пов'язано як з активізацією міграційних процесів (понад 60% з тих, хто змінює місце проживання, роблять це з причин праці та зайнятості), так і з міжпрофесійною, міжгалузевою, внутрішньофірмовою мобільністю. «Навчання впродовж життя» як принцип і концепція дедалі виразніше розвивається і реалізується у практиці.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Цифрова економіка: тренди, ризики та соціальні детермінанти. К.: Центр Разумкова, 2020. 274 с.
2. Четвертая промышленная революция. Целевые ориентиры развития промышленных технологий и инноваций. Информационный документ. Всемирный экономический форум, январь 2019 г. URL: http://www3.weforum.org/docs/WEF_Четвертая_промышленная%20револ ю ция.pdf.
3. Шендригоренко М. Т., Лядська В. В. Проблеми та перспективи розвитку обліку в умовах цифрової економіки. *Економіка та суспільство,* 2020, Вип. 22. URL: https://doi.org/10.32782/2524-0072/2020-22-47.
4. Шишкова Н. Л. Перспективи ІТ-модернізації бухгалтерського обліку: актуалізація теорії і практики. *Economics Bulletin,* 2019, № 3(67). URL: https://doi.org/10.33271/ev/67.146.
5. Використання інформаційно-комунікаційних технологій на підприємствах України. Статистичний бюлетень. К.: Держ. служба статистики Укр., 2017. 48 с.

УДК 657

Малишкін О.І..
д. е. н., професор,
Державний університет інфраструктури та технологій
м. Київ, Україна
Банасько Т.М.
к.е.н., доцент,
Міжнародний гуманітарний університет
м. Одеса, Україна
Варічева Р. В.
к.е.н., доцент,
Одеський торговельно-економічний інститут
Київського національного торговельно-економічного університету
м.,Одеса, Україна

ВАДИ ЗВІТНОСТІ З «КЛІМАТКОНТРОЛЮ» ТА ПЕРСПЕКТИВИ ЇХ ПОДОЛАННЯ

Серед усіх видів звітності в Україні екологічні аспекти висвітлюються певною мірою лише у формах статистичної та податкової звітності. Аналіз форм вказує на звуженість показників з еко-питань. Головним недоліком є неврахування факторів і наслідків кліматичних змін.

До статистичної звітності на 2021 рік віднесено три такі форми: Звіт про екологічні збори та поточні витрати на охорону природи (ф. № 1-екологічні витрати), Звіт про утворення, використання та знешкодження токсичних відходів (ф. № 1-токсичні відходи), Звіт про викиди забруднюючих речовин і парникових газів у атмосферне повітря від стаціонарних джерел викидів (форма № 2-ТП (повітря), які складають юридичні особи та їхні підрозділи [1].

Обстеження показників звітності вказує, що вони не завжди є достовірними та адекватними діяльності підприємства. Формально укладачі звітів несуть адміністративну відповідальність за порушення строків подання та недостовірну інформацію звіту. Проте, проконтролювати достовірність інформації звітів орган статистики не в змозі. Вплив Державної екологічної інспекції України, виходячи з завдань цієї служби, здійснюється за принципом «пост-фактум». Все це слабо сприяє кардинальним змінам у справі охорони навколишнього середовища та попередженню кліматичних змін.

Крім статистичної звітності, стан податкових зобов'язань з екологічного податку підприємства як платника податків, відображається у Декларації з екологічного податку. Достовірність її показників перевіряється під час виїзних перевірок податкового органу. Якщо й нараховуються штрафні санкції, то за порушення податкового, а не екологічного законодавства. Такий підхід звужує проблематику екології до рівня штрафів за недостовірність звіту або за шкоду довкіллю і не впливає суттєво на поліпшення стану екології.

Іншим недоліком існуючої системи статистичної та податкової звітності підприємств є те, що вона працює без зворотного зв'язку із широкими верстами суспільства, адже спрямована на потребу лише державних органів влади. Тому виникає необхідність нового підходу до розробки звітності на принципах відкритості інформації (можливо, окрім тієї, яка становить державну таємницю).

Чимало українських компаній запроваджують у рамках нефінансового звітування публікацію актуальних даних про стан екології на території компанії та заходи зменшення виробничого впливу на екосистему. Зокрема, щорічні екологічні звіти ДП «Nemiroff Україна» можна розглядати як приклад нового підходу до екозвітування компаній в сучасних умовах. Так, у розділі «Зелена планета» Еко-звіту компанія повідомляє, що завдяки впровадженню електронного документообігу, повторному використанню роздруківок та двосторонньому друкуванню щорічно заощаджується на рік більше 7 т паперу (приблизно 1,5 кг на одного працівника). Таким чином за період реалізації програми було врятовано майже 240 дерев [2]. В еко-звіті іншої компанії, яка впливає на екологію міста Києва та інших міст України, ПрАТ «Оболонь», основним напрямом еко-роботи вважається зменшення утворення відходів виробництва (табл. 1).

Таблиця 1

Перспективні напрями розвитку ПрАТ «Оболонь» ***(фрагмент звіту)***

Напрям	Проект	Команда
Зменшення утворення відходів виробництва	• Переробка відходів пивоваріння • Переробка ПЕТ тари • Раціональне споживання ресурсів • Еко-ініціативи	• Інжиніринговий центр • Служба проектної організації • Технічна служба • Служба головного еколога • Провідний енергоменеджер

Певні еко-показники наводяться також у Звіту про платежі на користь уряду (держави), який складають видобувні компанії у світі, в ЄС і в Україні - маса добутої сировини з надр, адреса і площа видобування тощо. Варто було б включити таку інформацію у категорію відкритої про екологічний стан діяльності видобувної компанії з публікацією на сайті компанії [3].

Пожвавлюється законодавче підґрунтя за рахунок прийняття Закону № 1187 від 03.02.2021 р. «Про посилення відповідальності за порушення законодавства у сфері пожежної безпеки», який збільшує штрафи за збиток навколишньому середовищу.

Проте, найбільш ефективним вважаємо той факт, що в останні роки великий бізнес значно активніше за власної ініціативи розвиває програми сталого розвитку і випускає нефінансові звіти. Вони привертають увагу інвесторів нарівні з аналізом доходів, прибутку або EBITDA конкретної компанії. У світовій практиці ESG-принципи ведення бізнесу (ESG – environment, social and governance – екологічна, соціальна та управлінська стійкість) перестали бути просто модним трендом і вже виходять на перший план під час оцінки ризиків та перспектив компаній.

Український бізнес знаходиться ще на початку цього шляху, він тільки вчиться вибудовувати системні підходи до питань сталого розвитку. Проте, як запевняє Ю. Берещенко, директорка з розвитку бізнесу та зв'язків з інвесторами агрохолдингу Астарта, головна перевага ESG-звітності - доступ до фінансування, як до боргового, так і до акціонерного. Чим краще компанія дотримуються ESG-вимог, тим на більші обсяги і на більш дешеву вартість капіталу, що залучається, може розраховувати [4].

Науково-аналітичним підґрунтям еко-звітності, за визнанням багатьох закордонних та вітчизняних експертів, на сьогодні виступає монографія 2020 року видання (в українському перекладі) Педро Матоса «ESG-принципи та відповідальне інституційне інвестування у світі» [5].

Особливий фокус у дослідженні робиться на кліматичному фінансуванні. Серед ESG-питань, що за останні роки отримали найбільше суспільної уваги в частині ризиків компаній через кліматичні зміни, - це глобальне потепління від середини XX ст.

І. Чалий підмічає парадокс ESG-звітності, яку часто називають нефінансовою, хоча користувачі такої звітності прагнуть отримати саме фінансову інформацію. Наприклад, будівельна компанія,

що спеціалізується на спорудженні житла, у річному звіті наводить інформацію про те, що вона будує будинки з автономним опаленням, завдяки чому не збільшуються викиди місцевої теплоцентралі. Крім того, забудовник відмовився від керамічної цегли, яку виробляють за допомогою випалювання, замінивши її силікатною цеглою з базальтовим утеплювачем. Така інформація може бути доповнена іншими релевантними даними. [6].

Отже, фахівці компанії (частіше це не бухгалтери) будь-якої галузі мають уважно проаналізувати свій бізнес з точки зору «кліматконтролю» і адекватно розкрити динаміку власних показників діяльності. Такий підхід може привернути увагу відповідального інвестора і пробудити в нього бажання вкласти кошти у відповідальний бізнес.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Звіт про викиди забруднюючих речовин і парникових газів у атмосферне повітря від стаціонарних джерел викидів. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0098-05#Text].
2. Офіційний сайт компанії *Nemiroff.* URL: https://nemiroff.vodka.
3. Малишкін О. І. Звіт про платежі на користь Уряду в контексті євроінтеграції. *Тези Міжнародної наукової конференції «Розвиток обліку, аналізу і аудиту суб'єктів суспільного інтересу».* Житомир, 2017. С. 98-100.
4. Майбутнє, яке на нас чекає. Чому без програм сталого розвитку в бізнесу немає перспектив. URL: https://nv.ua/ukr/biz/markets/maybutnye-dlya-biznesu-staliy-rozvitok-shcho-potribno-znati-pro-nogo-vzhe-sogodni-eksperti-50083754.html).
5. Педро Матос. Esg-принципи та відповідальне інституційне інвестування у світі. *Критичний огляд досліджень.* URL: https://ua.cfaukraine.org/wp-content/uploads/2020/12/P.Matos_ESG PRYNTSYPY_ebook.pdf].
6. Чалий І. Трамп програв. Почалася ера Водолія**.** *Практика МСФЗ.* № 2/2021. С. 54.

УДК 657.1

Малюга Н. М.
д.е.н., професор,
професор кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту
Поліського національного університету,
м. Житомир, Україна
Шкуліпа Л. В.
к.е.н.,
доцент кафедри бухгалтерського обліку та оподаткування
Національної академії статистики, обліку та аудиту,
м. Київ, Україна

РОЗВИТОК НОРМАТИВНОГО РІВНЯ МЕТОДОЛОГІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: ВПЛИВ НОВОЇ КОНЦЕПТУАЛЬНОЇ ОСНОВИ

Міжнародні стандарти фінансової звітності виступають спільним фундаментом для всіх країн під час побудови власної методології бухгалтерського обліку, а Концептуальна основа фінансової звітності (далі – Концептуальна основа) лежить в основі нинішніх та майбутніх міжнародних стандартів.

Чинна з 1 січня 2020 року Концептуальна основа фінансової звітності, затверджена в березні 2018 року Радою з міжнародних стандартів, отримала значне розширення в своїх положеннях, про що свідчить збільшена кількість параграфів із 105 до 320 [1; 2]. Як результат, нова Концептуальна основа фінансової звітності містить: 1) вісім розділів; 2) два супровідні документи: «Основи для висновків щодо Концептуальної основи фінансової звітності», який узагальнює міркування розробників, та «Поправки до посилань на Концептуальну основу в МСФЗ»; 3) Звіт-відгук, який підсумовує пропозиції, що призвели до оновлення.

Нові зміни спричинили ряд дискусій стосовно сфери впливу нової Концептуальної основи. Зокрема, як зазначається в самому документі: «Для досягнення мети фінансової звітності загального призначення Рада може час від часу встановлювати вимоги, що відхиляються від аспектів Концептуальної основи фінансової звітності. У таких випадках Рада

роз'яснюватиме таке відхилення в розділі «Основа для висновків» щодо такого Стандарту» [3] або в супровідних документах, що додаються до нової Концептуальної основи.

Дискусійність питання виникає на нормативному рівні методології національного обліку – на сайті Міністерства фінансів України розміщений переклад Концептуальної основи, але без розділу «Основи для висновків» та супровідних документів до неї. В оригіналі даний розділ описує сферу впливу цієї Концептуальної основи на кожен стандарт, посилаючись у певних його положеннях на різні концептуальні основи: версії 2001-го, 2010-го або 2018-го років.

У зв'язку з цим виникають питання методологічного характеру на нормативному рівні щодо сучасного застосування міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності фахівцями з бухгалтерського обліку та аудиту в Україні в контексті прийнятої нової концептуальної основи.

Зокрема, як керуватися новими положеннями Концептуальної основи щодо «симетричної» обачності, якщо ці нові зміни простежуються лише у нових стандартах МСФЗ 15 «Доходи від договір з клієнтами», МСФЗ 16 «Оренда», МСФЗ 17 «Страхові контракти».

Нові аспекти доречної фінансової інформації знаходять відображення:

- ✓ на методологічному рівні: у правилах МСБО 1, МСБО 34, МСФЗ 9, МСФЗ 15, МСФЗ 17, які націлені на покращення показників прогнозованості грошових потоків; у МСФЗ 9, який описує кількісний та якісний тести для перевірки на «суттєвість» змін у боргових зобов'язаннях;
- ✓ на нормативному рівні: у поправках до п. 7 МСБО 1, п. IG16 МСФЗ 4 та п. 5-6 МСБО 8, які узгоджуються із новим терміном «суттєвості», визначеним у п. 2.11 нової Концептуальної основи. В той час, коли поправки до Основ для висновків до МСФЗ 12, МСФЗ 17, Практичних вказівок до МСФЗ 1, отримані внаслідок змін у концепціях 2018 р., посилаються на «суттєвість» Концептуальної основи 2010 р.

Таким чином, досліджені методологічні зміни в МСФЗ, МСБО, КТМСФЗ, ПКТ та Практичних вказівках до МСФЗ допомагають узагальнити їх взаємодію із новими концепціями фінансової звітності та встановити низьку нормативну відповідність новим вимогам Концептуальної основи (табл. 1).

Таблиця 1

Взаємодія концепцій фінансової звітності із обліковими правилами МСФЗ, МСБО, КТМСФЗ, ПКТ та Практичних вказівок до МСФЗ

Вид документу	Поправки до стандартів, які містять посилання на Концептуальну основу:			Виявлена опосередкована взаємодія МСФЗ із новими концепціями
	2001 р.	*2010 р.*	*2018 р.*	
МСФЗ	1, 3, 4, 5, 6, 9, 10, 14	3, 9, 12, 14, 15, 16, 17	2, 3, 4, 6, 9, 14	2, 3, 5, 6, 9, 10, 11, 12, 13, 15, 16
МСБО	1, 8, 12, 16, 19, 32, 36, 38, 40, 41	16, 19, 21, 28, 34, 37, 38	1, 8, 34	1, 20, 21, 23, 24, 36, 37
КТМСФЗ	5, 12, 14, 17, 19	20, 22	—	19
ПКТ	29	—	32	—
Практичні вказівки	—	1	2	—
Всього	**24**	**17**	**11**	**19**

Примітки: уточнення змісту поправок до МСФЗ наведено в [5, с. 213]
Джерело: складено на основі [4] станом на 15.04.2021 р.

Наведене узагальнення (табл. 1) детально відображає як оновлення Концептуальної основи у 2018 р. вплинуло на стандарти та спричинило до поправок у стандартах або їх основах до висновків, які посилаються на вимоги різних концептуальних основ, зокрема, на Концептуальну основу 2001 р. містяться посилання у 24 нормативних документах, на версію 2010 р. – у 17 документах, на версію 2018 р. – у 11 документах.

До причин низької нормативної відповідності оновлених МСФЗ вимогам нової Концептуальної основи можна віднести:

❖виявлений суттєвий зв'язок між ними на методологічному рівні (19 документів – див. табл. 1);

❖очікування розробників щодо несуттєвого впливу нових концепцій фінансової звітності на загальну методологію обліку елементів фінансової звітності за МСФЗ та правила розробки облікової політики, які, як зазначається в поправках до МСБО 8 та Основ для висновків до МСФЗ 3, МСФЗ 6 та МСБО 1, призведуть до аналогічних облікових переваг;

❖мету РМСБО – зменшити подвійне навантаження на суб'єкти господарювання внаслідок змін у стандартах та Концептуальній основі.

Таким чином, повний нормативний перехід всіх міжнародних стандарів на нову Концептуальну основу залишається перспективним на

міжнародному рівні. Відповідно така перспектива ставить сьогодні нові запити перед українськими регуляторами бухгалтерського обліку. Зокрема, це необхідність врегулювання впливу нової Концептуальної основи в частині тимчасового незастосування нових концепцій фінансової звітності бухгалтерами-практиками та аудиторами доти, поки дане питання не отримає остаточної відповідності на нормативному рівні методології бухгалтерського обліку.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Shkulipa, L. Conceptual Framework for Financial Reporting: 1989, 2010, 2018. Latvia: Riga, LAP LAMBERT Academic Publishing. 2020. 212 p. http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3797624
2. Shkulipa L. Grouping of major changes in Conceptual Framework of financial reporting and analysis of new challenges. Studia Universitatis Vasile Goldiș Arad, Seria Științe Economice. 2021. 31(2).
3. Концептуальна основа фінансової звітності 2018 року (укр. переклад) // https://mof.gov.ua/storage/files/2019_RB_ConceptualFramework_ukr_AH.pdf
4. Amendments to References to the Conceptual Framework in IFRS Standards [Electronic resource]. Retrieved from: https://www.ifrs.org/projects/2018/conceptual-framework/#published-documents
5. Шкуліпа Л.В. Розвиток бухгалтерського обліку у вимірі міжнародних стандартів фінансової звітності та інноваційних технологій: методологія та практика: монографія. Ніжин: ТПК «Орхідея», 2020. 616 с. http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3797610

УДК 657

Мороз Ю.Ю.
д.е.н., професор,
зав. кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту
Цаль-Цалко Ю.С.
д.е.н., професор,
професор кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту,
Поліський національний університет
м. Житомир, Україна

ОБЛІКОВО-ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ САМОДОСТАТНЬОГО РОЗВИТКУ ПІДПРИЄМСТВА

Забезпечення ефективного функціонування суб'єктів господарювання можливе шляхом продуманого та обґрунтованого управління ними. Реалізація цього процесу досягається лише за умови забезпеченості внутрішньої і зовнішньої управлінської системи підприємства достовірною, точною, своєчасною, релевантною, комплексною, гармонізованою інформацією щодо його минулої, поточної і майбутньої діяльності.

Це зумовлює необхідність формування якісного механізму забезпечення управління підприємством інформаційними продуктами різних видів обліку і звітності на основі функціонування самодостатньої облікової системи. Інформаційна система самодостатнього обліку відіграє роль дієвого інструменту регулювання конкурентних позицій підприємства та слугує базисом для формування стратегії і тактики його розвитку.

Облік на підприємстві необхідно розглядати як процес не тільки реєстрації і обробки господарських операцій, але і використання економічної інформації для прийняття обґрунтованих управлінських рішень і оцінок.

Обліку, по відношенню до господарської діяльності, надаються визначення як: «процес», «система», «мова», «дзеркало», «модель», «філософія».

Для користувачів облікова система повинна формувати інформаційний продукт, який би давав відповідь на питання, який стан господарської діяльності, які відбувалися зміни, коли вони відбувалися, які фактори на них впливали, яке майбутнє у господарюючого суб'єкта.

Працівники, які обслуговують облікову систему, крім здійснення облікових процедур математичного характеру та відображення господарських операцій за відповідними групуваннями, аналізують і опрацьовують економічну інформацію, формують показники звітності і розкривають їх сутність, здійснюють аналітичні дослідження процесів і результатів господарської діяльності, складають прогнози, бізнес-проекти і бюджети, вирішують питання пов'язані з оптимізацією оподаткування, забезпечують контроль за майном і зобов'язаннями і, насамкінець, приймають активну участь при обґрунтуванні і виборі управлінських рішень оперативного, тактичного і стратегічного характеру.

Для забезпечення самодостатнього розвитку підприємства необхідно використовувати гармонізований інформаційний продукт всіх видів обліку.

Самодостатність сучасних економічних систем, якими є суб'єкти господарювання, в процесі обліково-інформаційного забезпечення управління постає як неоднозначна і багатогранна категорія, яку можна ототожнити з такими поняттями, як «сталість» (незмінність, постійність) та «стабільність» (забезпечення сталості). Розглядати її необхідно з різних позицій, перед усім як базисне поняття в управлінні підприємством. Щодо визначення економічної природи такого поняття, як самодостатність, розгляду його окремих факторів формування, ознак, форм прояву та основних функцій відносно підприємства, то в науковій економічній літературі українських вчених дослідження відсутні. Водночас, Кабінет Міністрів України використав дефініцію «самодостатність» в назві свої програми діяльності на 2021-2023 роки [1].

Серед трактувань сутності дефініції самодостатність стосовно розвитку територіальних громад як соціально-економічних систем, то можливо виділити обґрунтування цієї категорії у працях Чернявської Т. А., де зазначено, що це «спроможність забезпечити сталість обраної траєкторії свого розвитку на основі оптимального залучення внутрішніх та зовнішніх ресурсів та механізмів розвитку» [2, с. 416] та Шаталової Л. С., на думку якої, це «система, яка в процесі свого функціонування зберігає досягнутий рівень розвитку і задовольняє поточні потреби за умовою ефективного використання свого потенціалу, а також створення умов для його нарощування» [3, с. 45].

Щодо підприємств, то на думку зарубіжних вчених-економістів, самодостатність визначається як одержання стабільного прибутку [4] та здатність до систематичної інвестиційної діяльності [5].

На нашу думку, виходячи із тлумачення слова «самодостатність» в словнику української мови, як «цінність сама по собі» [6] стан розвитку підприємства необхідно характеризувати категорією самодостатність. По відношенню до потреб користувачів в інформаційних продуктах для управління самодостатнім розвитком підприємства, то облікова система повинна забезпечити здатність суб'єкта господарювання функціонувати та розвиватися, зберігати рівновагу своїх активів та пасивів в мінливому внутрішньому та зовнішньому середовищі, яка гарантує його постійну платоспроможність та інвестиційну привабливість в межах допустимого рівня ризику [7, с. 619].

Такий інформаційний продукт для прийняття управлінських рішень та їх оцінки може надати тільки облікова система підприємства побудована на сукупності обов'язкових (фінансового, статистичного і податкового) та ініціативних (оперативно-технічного і управлінського) видах обліку за правилами облікової політики.

Облікова політика підприємства повинна забезпечувати зближення за змістом інформаційних продуктів всіх видів обліку в єдиній обліковій системі, підвищення якості облікової інформації і посилення її контрольних функцій, усунення дублювання і паралелізму економічних показників. Посилення взаємозв'язку всіх видів обліку в єдиній обліковій системі дозволить спростити, прискорити і здешевити обліковий процес на основі автоматизованих програм складання і обробки єдиної первинної облікової документації. Використання комп'ютеризованих систем обробки інформації розширює можливості обліку на основі його інтеграції: зареєстровані один раз та введені в пам'ять комп'ютеризованих програм дані можуть багаторазово використовуватися в єдиній обліковій системі підприємства для формування інформаційних продуктів всіх видів обліку. При цьому кожний із видів обліку в обліковій системі зберігає власні методичні особливості і власне призначення.

Облікова політика підприємства розробляється за двома рівнями формування показників, які характеризують діяльність підприємства: зовнішнім – за обов'язковими правилами визначеними для фінансової,

статистичної і податкової звітності та внутрішнім – відповідно до вимог безпосередньо власника господарюючого суб'єкта.

Інформаційний продукт облікової системи необхідно створювати за переліком потреб користувачів – стейкхолдерів, які забезпечують прийняття управлінських рішень для створення умов самодостатнього розвитку господарюючого суб'єкта. Система управління та її суб'єкти, що забезпечують самодостатній розвиток господарюючого суб'єкта повинні бути ідентифіковані з інформаційним продуктом облікової системи та окремих видів обліку.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Стратегія Мінфіну «Самодостатність». URL: https://mof.gov.ua/storage/files/Project%20strategy%20of%20MOF.pdf

2. Чернявська Т. А. Можливості забезпечення фінансової самодостатності регіонів за рахунок використання потенціалу транспортно-комунікаційної системи. *Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України.* 2012. № 1. С. 413-419.

3. Шаталова Л. С. Теоретичні основи визначення категорії «Самодостатність» як дефініції державного управління. *Вісник Хмельницького нац. Університету. Серія: Економічні науки.* Хмельницький: ХНУ, 2012. Т. 1, № 5. С. 41-45.

4. Иванова А.Н. Механизмы развития экономической самодостаточности территории муниципального образования. *Экономический журнал*. 2009. Вип. 2 (16). С. 33-36.

5. Наумкин Т.В. К сущности категории «экономическая самодостаточность». Гуманитарные, социально-экономические и общественные науки. Вып. 6-2013 г. URL: https://www.online-science.ru/m/products/economi_sciense/gid776/

6. Словник української мови : [в 11 т.]. Т. 9 : / АН Української РСР, Ін-т мовознав. ім. О. О. Потебні; ред.: І. С. Назарова [та ін.]. Київ : Наук. думка, 1978. 916 с.

7. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия. Минск: Новое знание, 2002. 704 с.

УДК 657.37

Озеран А. В.
д.е.н., професор кафедри бухгалтерського обліку та консалтингу,
ДВНЗ «Київський національний економічний університет
ім. Вадима Гетьмана»,
м. Київ, Україна
Озеран В.О.
к.е.н., професор,
заслужений професор Львівського торговельно-економічного університету
генеральний директор ТОВ «Аудиторська фірма «УкрЗахідАудит»,
м. Львів, Україна

АСПЕКТИ КОРИСНОСТІ ІНФОРМАЦІЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ У ЗАБЕЗПЕЧЕННІ ПОТРЕБ УПРАВЛІННЯ

Відповідно до Концептуальної основи (2010 р. та переглянутої у 2018 р.) метою складання фінансової звітності є надання суб'єктом господарювання, що звітує, фінансової інформації, яка є корисною для нинішніх та потенційних інвесторів, позикодавців та інших кредиторів у прийнятті рішень про надання ресурсів цьому суб'єктові господарювання. Такі рішення охоплюють: придбання, продаж або утримування інструментів власного капіталу та боргових інструментів; надання чи погашення кредитів або інших форм кредитування; використання права голосу для визначення дій керівництва, що впливають на використання економічних ресурсів суб'єкта господарювання або для визначення впливу на ці дії в інший спосіб [1].

У разі, якщо фінансова звітність не здатна вплинути на прийняття рішення, вона втрачає свою доречність, перестає бути корисною, а отже, не реалізує свою мету. Проте розуміння, що саме робить фінансову звітність корисною, є неоднозначним. Певна річ, аби бути корисною для прийняття рішень, вона має задовольняти відповідні потреби всіх своїх користувачів. Однак ці потреби не завжди однорідні за своїм характером через конфлікт інтересів користувачів звітності, які якраз і повинні формулювати вимоги до складу та обсягів фінансової інформації, спектра необхідних для відображення елементів та способів їх оцінювання. Певним чином очікування основних користувачів фінансової звітності повинні бути враховані у

законодавчій базі, тобто у процесі розробки облікових стандартів (стандартів фінансової звітності). Це уможливить:

1) визначення степеню корисності для користувачів існуючих форм фінансової звітності та показників, які отримуються на її основі;

2) знаходження відповіді на запитання, які заходи сприятимуть покращенню корисності інформації фінансової звітності;

3) підтвердження або спростування певних припущень про те, що оцінка ефективності управління є основною метою фінансової звітності.

Європейська дорадча група з питань фінансової звітності проводила опитування щодо потреб користувачів у фінансовій інформації та щодо корисності її різних джерел серед користувачів із 10 країн Європи [2]. Крім того, автори для пошуку відповідей на поставлені питання використовували метод діагностування думки 50-ти українських фахівців шляхом анкетування, у якому брали участь різні категорії користувачів фінансової звітності: бухгалтери – 23 особи (46%); аудитори – 12 осіб (24%); керівники – 7 осіб (14%); інші (аналітики, спеціалісти з інвестування, науковці) – 8 осіб (16%). Вибір такої цільової групи опитуваних мав на меті по можливості максимально охопити реальні категорії користувачів фінансової звітності.

Відповіді щодо корисності різних джерел фінансової інформації за категоріями користувачів наведені у табл.1. На основі даних цієї таблиці можна зробити висновок, що, по-перше, всі категорії користувачів вважають фінансову звітність корисною для прийняття рішень, а по-друге, не існує суттєвих розбіжностей у думках фахівців щодо корисності різних джерел фінансової інформації.

Таблиця 1

Корисність джерел фінансової інформації за категоріями користувачів, %

Види звітності	Бухгалтери (23)			Аудитори (12)			Керівники (7)			Інші (8)		
	Корисна і дуже	Не дуже корисна	Немає відповіді	Корисна і дуже	Не дуже корисна	Немає відповіді	Корисна і дуже	Не дуже корисна	Немає відповіді	Корисна і дуже	Не дуже корисна	Немає відповіді
Фінансова звітність	96	4	0	86	7	0	100	0	0	100	0	0
Звіти керівництва	87	4	9	83	7	0	57	14	29	100	0	0

Порівняння відповідей учасників анкетування в Україні та інших країнах Європи підтверджує значимість фінансової звітності (рис. 1).

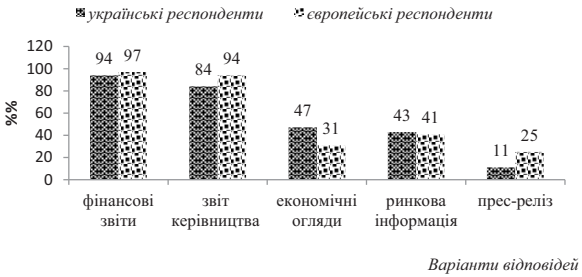


Рис. 1. Результати опитування фахівців України та інших країн Європи щодо корисності різних джерел фінансової інформації

Результати дослідження також показали, що фахівці висловлюють високий рівень задоволеності фінансовою звітністю (88% задоволені або дуже задоволені) й меншою мірою звітом керівництва (62%). Проте респонденти менш задоволені інформацією інших джерел (економічні огляди – 36%, прес-релізи – 10%, ринкова інформація – 26%). Варто зауважити, що звіти керівництва та інші джерела є менш інформативними та корисними для таких категорій, як бухгалтери і керівники підприємств.

Користувачі фінансової інформації в інших країнах Європи вважають: додаткова інформація повинна наводитися у звітах керівництва. Відмінності в оцінці адекватності звітної інформації знижують кредит довіри до якості фінансової звітності й впевненість інвесторів та кредиторів. За браком інформації аналітики можуть оцінити акції підприємства за меншою вартістю, ніж припускають керівники; інвестори, не маючи інформації про ризики і політику управління ними, можуть відмовити в інвестиціях.

Переважна більшість опитуваних (49%) вважають, що додаткова інформація про грошові потоки повинна бути представлена у примітках до фінансових звітів. Таку відповідь майже одностайно дали всі категорії користувачів. 36% респондентів хочуть бачити таку інформацію в окремих звітах керівництва поза фінансовою звітністю. 11% опитуваних висловилися за те, щоб додаткову інформацію про грошові потоки представляти як прогнозні показники.

Опитування виявило, що користувачі вимагають «розширення спектра інформації, що включається у фінансову звітність» [3, с. 22] через

наведення різного роду прогнозної інформації та висвітлення тенденцій у зростанні прибутковості, а також розкриття інформації про управління ризиками.

Попри те, що сьогодні все частіше звучить критика в сторону фінансової звітності та показників, джерелом яких вона є, дослідження підтверджує корисність її інформації. Залишаються актуальними розробки щодо вирішення проблеми низької інформативності існуючих форм звітності.

Отже, пріоритетними шляхами підвищення корисності фінансової звітності слід визнавати: забезпечення стабільності стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, посилення порівнянності показників звітності, спрощення відображення її ключових показників, наведення різного роду прогнозної інформації та висвітлення тенденцій у зростанні прибутковості, а також розкриття інформації про управління ризиками. Це свідчить про необхідність формування концепції фінансової звітності, орієнтованої на підзвітність усіх учасників економічних відносин на всіх рівнях управління за прийняті рішення з розпорядження всіма видами ресурсів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Концептуальна основа фінансової звітності. URL: https://mof.gov.ua/storage/ files/2019_RB_ConceptualFramework_ukr_AH.pdf (дата звернення - 07.05.2021 р.)

2. European Financial Reporting Advisory Group & Conseil National de la Comptabilite. Elements of the framework debate the needs of users of financial information: a user survey URL: http://www.iasplus.com/en/binary/efrag/ 0905userneeds.pdf (дата звернення - 07.05.2021 р.)

3. Бондар М. І. Бухгалтерський облік: стан і перспективи розвитку / М. І. Бондар // Бухгалтерський облік, контроль і аналіз у сучасній економічній науці та практиці : зб. матеріалів ІІІ Міжнар. наук.-практ. конф., присвяч. 70-річчю каф. обліку підприємницької діяльності; 3-4 квіт. 2014 р. – К. : КНЕУ, 2014. – С. 22.

УДК 657

Пилипенко Л.М.
д.е.н., доцент,
професор кафедри обліку та аналізу,
Тивончук О.І.
к.е.н., доцент,
доцент кафедри обліку та аналізу,
Національний університет «Львівська політехніка»

ВПЛИВ ІНФОРМАЦІЙНИХ ТЕХНОЛОГІЙ НА РОЗВИТОК ПРОФЕСІЇ БУХГАЛТЕРА

Розвиток комп'ютерної техніки та інформаційних технологій істотно видозмінив бухгалтерську діяльність за останні 30 років. Значна частина бухгалтерських технологічних процесів автоматизована, що спричинило скорочення затрат часу на бухгалтерське опрацювання інформації. Ба більше, динамічний розвиток технологій штучного інтелекту дав підстави експертам стверджувати про ймовірне зникнення професії бухгалтера до 2028 року (жвава полеміка на цю тематику велася науковцями на різних наукових заходах, зокрема це питання розглянуто в [1, с. 173]).

Дійсно, якщо в технологічному бухгалтерському ланцюжку опрацювання інформації розглянути реальну чи потенційну можливість автоматизації окремих процесів, то виявиться, що більшість етапів бухгалтерського обліку автоматизовані: формування первинних документів здійснюється в інформаційній системі, облікова реєстрація і складання бухгалтерської звітності також, а подання звітності користувачам – електронним способом. Хронометраж бухгалтерської роботи засвідчує, що переважну більшість часу бухгалтери затрачають на введення облікових даних з первинних документів у бухгалтерську інформаційну систему (програму) та формування звітності. Таким чином, введення тотального електронного документообігу може істотно зекономити затрати часу бухгалтерів, пов'язані з введенням первинної облікової інформації в бухгалтерську інформаційну систему (досвід запровадження електронного адміністрування ПДВ вказує на те, що проблема сприйняття податкових накладних, сформованих в інших бухгалтерських програмах, є технічною і може бути вирішена). Формування бухгалтерської звітності, якщо припустити, що вся облікова інформація адекватно відображена в облікових реєстрах, а система

облікових реєстрів спроектована і налаштована відповідно до потреб складання звітності, також може бути автоматизоване.

Однак проблемною для автоматизації є та частина процесу бухгалтерського опрацювання інформації, яка потребує застосування професійного судження бухгалтера. Найчастіше професійне судження бухгалтери застосовують у процесі визнання й оцінювання господарських операцій в бухгалтерському обліку. Переважна більшість щоденних господарських операцій підприємства, які є рутинними (наприклад, оприбуткування товарно-матеріальних цінностей), не потребує інтелектуального професійного судження для прийняття рішень щодо їхнього визнання й оцінювання. Технологічно їхній облік можна здійснювати з використанням штучного інтелекту[1] і таким чином вивільнити значну частину часу бухгалтерів, який вони затрачали на рутинну роботу. Але є в господарській діяльності підприємств і такі операції чи явища, які вимагають глибоких професійних суджень та аналізу додаткової інформації, що поки ставить під сумнів можливість тотальної автоматизації бухгалтерського обліку.

Викладені вище аргументи вказують на те, що в майбутньому функціональний зміст діяльності бухгалтерів буде змінений. Не зважаючи на вивільнення часу бухгалтерів внаслідок все більшого охоплення автоматизацією технологічних облікових процесів, перед бухгалтерами постануть нові завдання:

1) проектування облікової політики та її детальне налаштування в автоматизованій інформаційній бухгалтерській системі – з огляду на динамічність технологічного розвитку економіки, доповнення облікової політики будуть перманентними, а не виключними;

2) контроль відображення інформації в автоматизованих бухгалтерських процесах – системи штучного інтелекту хоча і мають здатність до самонавчання, але таке навчання все одно відбувається якщо не за безпосередньої участі людини, то під її наглядом;

3) аналіз та інтерпретація облікової інформації тощо.

Праця бухгалтера стане ще більш інтелектуальною і технологічною, що вимагатиме від бухгалтерів додаткових компетентностей у сфері інформаційних технологій, аналізу великих масивів економічної

[1] Не зважаючи на скандал з американським стартапом ScaleFactor, який роботу бухгалтерів видавав за штучний інтелект, авторський досвід наукових досліджень щодо використання підходів нечіткої логіки та нейронних мереж в управлінських економічних системах свідчить про високу імовірність такого припущення

інформації, швидкого опрацювання інформації в умовах високого рівня її динамічності та появи нових видів об'єктів обліку (зокрема, нових видів фінансових інструментів і нематеріальних активів тощо). Відповідно до цих компетентностей необхідно трансформувати освітні програми і навчальні плани підготовки фахівців з обліку і оподаткування.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Пилипенко Л.М., Тивончук О.І. Майбутнє професії бухгалтера. *Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства : тези доповідей II Міжнар. наук.-практ. конф.*, 24-25 жовтня 2014 р. Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2014. С. 173.

УДК 657

Рожелюк В. М.
д.е.н., професор,
професор кафедри обліку та оподаткування
м. Тернопіль, Україна
Денчук П. Н.
к.е.н., доцент,
доцент кафедри обліку та оподаткування
Західноукраїнський національний університет
м. Тернопіль, Україна

АДАПТИВНІ ЗМІНИ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ПРОФЕСІЇ В ГЛОБАЛІЗАЦІЙНІЙ ЕКОНОМІЦІ

В процесі свого історичного розвитку професійні повноваження бухгалтерських працівників, як і сама організація бухгалтерського обліку, зазнавали змін. В основному відбувалась адаптація до вимог системи управління щодо інформаційної бази прийняття рішень. Значний вплив на цей процес мали розвиток та удосконалення технічного забезпечення ведення бухгалтерського обліку. Технічний прогрес і засоби, які виникали й використовувались для ведення бухгалтерського обліку, знайшли максимальний прояв в XXI ст. Саме в цей час бухгалтерська професія зазнала

суттєвих змін. Невеликі бухгалтерські фірми об'єднались в конгломерати, почали пропонувати нові види послуг, суворішими стали вимоги до фахівців.

У теперішній час складовими бухгалтерської професії є: довіра власників підприємств, соціальна відповідальність, знання стандартів бухгалтерського обліку і фінансової звітності та порядку її оприлюднення, володіння аналітичним інструментарієм і прийомами моделювання тощо.

Зміна ознак бухгалтерської професії в сучасних умовах пов'язана з впливом об'єктивних чинників, зокрема глобалізаційними процесами в економіці, які значною мірою проявляються через розширення міжнародного співробітництва, яке в свою чергу, вимагає узгодження й адаптації національної методології та організації бухгалтерського обліку до вимог міжнародних стандартів. Забезпечення зрозумілості, доступності та прозорості облікових даних, особливо звітних, потребували внесення відповідних коригувань у систему бухгалтерського обліку.

Незважаючи на складність і важливість бухгалтерської роботи, багато фахівців у галузі бухгалтерського обліку одностайні в тому, що їх професія не потребує надприродних здібностей. На перший план в таких оцінках (як і щодо інших професій) висувається суто психологічна складова – важливо, щоб ця робота подобалася. Слід визнати, що існує ряд переваг бухгалтерської професії, які роблять її саме такою. Не акцентуючи увагу на високій затребуваності та матеріальній заінтересованості (бухгалтери отримують достатньо високу заробітну плату порівняно з іншими працівниками), ця професія має низку інших прерогатив: розвиток логічного мислення; напрацювання професійного навику; наявність постійного потоку нової інформації; сучасне життя вимагає від бухгалтера гнучкості та постійного підвищення кваліфікації; стабільність; спілкування; влада; підвищення і розвиток самодисципліни; можливість працювати на себе [5].

Бухгалтер – не просто реєстратор цифр і фактів, а активний учасник діяльності підприємства. Стиль його роботи передбачає: науковість, господарський підхід до вирішення кожного питання, поєднання колегіальності з єдиноначальництвом, високу кваліфікацію, діловитість, облік і контроль виконання.

Загалом немає працівника, до підбору якого керівник підходив би так ретельно, як до вибору бухгалтера, адже бухгалтер впливає на фінансову політику підприємства. Від його професіоналізму залежить добробут, результативність та ефективність роботи фірми. У багатьох випадках без участі

бухгалтера неможливо прийняти важливе рішення. У цій професії виняткову роль відграють також особистісні характеристики людини.

Дослідники В. Б. Івашкевич і Л. І. Кулікова підкреслюють, що в основі мистецтва організації та ведення бухгалтерського обліку лежить наявність професійних знань [1, с. 18]. Професіонал, як зазначає Л. Мігдал [2], – це людина, що досконало володіє предметом, знає всі підводні камені, небезпеки і секрети свого ремесла й повинна відповідати у міжнародній практиці певному рівню.

Високим професіоналом, на думку Л. З. Шнейдмана, може бути той бухгалтер, який не лише вміє вчасно скласти звітність, а й здатний проаналізувати та зрозуміти час і ситуацію, в якій він живе, усвідомити насущні потреби практики та, використовуючи багатий досвід своєї професії, запропонувати оптимальне господарське рішення [6, с. 85].

Саме на останній тезі в сучасних мовах роблять акцент власники суб'єктів господарської діяльності, оскільки вважають ринкові умови вимагають максимальної професійної компетентності, здатної виводити власне підприємство, що функціонує в однакових умовах з іншими, на вищий рівень результативності. Для цього бухгалтерський персонал загалом і головний бухгалтер зокрема має мати відповідний рівень знань.

Дослідники О. Дж. Сталебрінк та Дж. Ф. Сакко [5] вважають, що професіонал повинен також бути чесним і здійснювати безпечну й ефективну роботу. Професіонали максимізують дохід завдяки науковому методу.

Однак саме практична робота часто стає причиною вузької спеціалізації бухгалтера, що безумовно, знижує його професійний світогляд. Окрім цього, традиційний підхід до підготовки фахівців з обліку, який націлений в основному на досягнення знань і вміння ведення обліку відповідно до чинного законодавства без креативного мислення, значно звужує коло їх професійних можливостей. Це негативно позначається на результатах діяльності суб'єктів господарювання, оскільки в нестандартних ситуаціях пошук стандартних рішень призводить до втрати часу. Нестандартні ж рішення не завжди можуть бути прийняті сучасними обліковими фахівцями. Це пов'язано як із традиційністю мислення й слідуванням чітким рекомендаціям, так і з відсутністю належного досвіду застосування альтернативних варіантів обліку в межах чинного законодавства. Потреба пошуку легальних шляхів підвищення результативності суб'єктів господарювання вимагає від облікових

працівників активного використання знань законодавства і їх практичного застосування для зниження витрат й оптимізації діяльності.

В умовах жорсткої конкуренції між суб'єктами діяльності висуваються вищі вимоги і до індивідуальних особливостей фахівця з бухгалтерського обліку, зокрема: стійкість уваги; довготривала й оперативна пам'ять; здібність до швидких і точних арифметичних розрахунків; окомір; точне просторове сприйняття величини і форми предмета; чітка дикція; емоційна стійкість; спостережливість; комунікабельність; чесність.

Таким чином, фахівець у галузі обліку повинен бути творчою людиною: генерувати ідеї й бути схильним до креативного (нестандартного) розв'язання проблем, а також володіти такими рисами, як дисциплінованість, ініціативність, енергійність та активність, здорове честолюбство, завзяття, вміння планувати й раціонально використовувати час.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Ивашкевич В. Б. Бухгалтерский учет в условиях совершенствования хозяйственного механизма. Москва: Финансы и статистика, 1982. 31 с.

2. Мигдал А. Б. Поиск истины. Москва: Молодая гвардия, 1983. 239 с.

3. Рожелюк В. М. Концептуальні основи обліково-аналітичного забезпечення системи менеджменту підприємства. *Сталий розвиток економіки: Всеукраїнський науково-виробничий журнал*, 2013, № 1(18), С. 270-274.

4. Рожелюк В. М. Організація бухгалтерського обліку діяльності переробних підприємств: монографія. Київ: ННЦ ІАЕ, 2013. 488 с.

5. Stalebrink O. J., Sacco J. F. An «Austrian» perspective on commercial accounting practices in the public sector. *Accounting Forum*, September 2003, Vol. 27, № 3, P. 339-358.

6. Шнейдман Л. З. Уроки истории. *Бухгалтерский учет*. 1997, № 12, С. 82-86.

УДК: 657

Рудницький В. С.,
д.е.н., професор,
зав. кафедри облікових технологій та оподаткування
Вагнер І. М.,
к.е.н., доцент кафедри облікових технологій та оподаткування
Демко І. І.,
к.е.н., доцент кафедри облікових технологій та оподаткування
Університет банківської справи
м. Львів, Україна

ВПЛИВ ПАНДЕМІЇ COVID-19 НА СКЛАДАННЯ ТА ПОДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Всесвітня організація охорони здоров'я визнала спалах COVID-19 пандемією. Багато урядів продовжують вживати суворих карантинних заходів для стримування та затримки поширення вірусу.

Дії, вжиті у відповідь на поширення COVID-19, призвели до суттєвої дестабілізації господарської діяльності та значного збільшення економічної невизначеності, а також до більш нестабільних цін на активи, курси обміну валют та помітного зниження довгострокових процентних ставок.

Ці події та умови створюють рівень невизначеності та ризику, з яким підприємства, можливо, не стикалися раніше, і можуть призвести до значних наслідків для складання та подання фінансової звітності [1].

Слід зазначити, що значної уваги потребують найактуальніші наслідки пандемії для підготовки фінансової звітності на основі діючих правил міжнародних стандартів фінансової звітності та бухгалтерського обліку.

Щоб зупинити стрімке розповсюдження інфекції та мінімізувати її вплив, уряд України значно обмежив ведення бізнесу і ці обмеження пом'якшувалися чи, навпаки, ставали жорсткішими, залежно від епідеміологічної ситуації у країні. Саме тому, слід відмітити, що багато підприємств перестали отримувати виручку і приносити дохід, що, в свою чергу, спричинило важкий вибір власників бізнесу щодо подальшої їх діяльності.

Як приклад, слід розглянути практику Ради з фінансової звітності Великобританії (UK's Financial Reporting Council's, FRC), яка завершила свій тематичний огляд фінансової звітності компаній з моменту початку поширення COVID-19.

Отже, Рада дійшла висновку, що незважаючи на те, що англійські компанії надають достатню інформацію, яка дає змогу користувачам зрозуміти наслідки впливу коронавірусу на їхню діяльність та перспективи подальшого розвитку, було б краще, якби, наприклад, у проміжних звітах інформація розкривалась ширше.

Тематичний огляд, у якому вибірково аналізувалися проміжні звіти за березень та річні звіти, пропонує рекомендації та приклади того, як підприємства можуть покращити підготовку річних та проміжних звітів.

FRC підкреслила, що компанії наразі мусять:

- пояснювати суттєві судження та оцінки, зроблені під час підготовки звітів, та надавати змістовний аналіз чутливості й детальну інформацію про потенційні результати для підтвердження невизначеності розрахункових оцінок;
- розкривати будь-які суттєві судження, висловлені під час визначення того, чи існує суттєва невизначеність щодо їх здатності продовжувати свою діяльність;
- переконуватися, що припущення, які використовуються для визначення безперервності діяльності компанії, сумісні з припущеннями, що використовуються в інших розділах фінансової звітності;
- послідовно застосовувати поточні облікові політики щодо виняткових та інших статей, які стосуються доходів та витрат, пов'язаних з пандемією COVID-19, та в жодному разі не розподіляти довільно доходи та витрати на ті, що зазнали впливу COVID-19, та ті, які з ним не пов'язані;
- підготувати проміжні звіти, які містять достатню інформацію, що пояснює вплив COVID-19 на діяльність компанії, її стан та перспективи.

Виконавчий директор FRC з питань нагляду David Rule зауважив, що вплив пандемії COVID-19 на бізнес є всеохоплюючим, але він дещо різниться залежно від галузі, регіону та компанії.

Цей огляд підкреслює, наскільки важливим для звітності підприємства є пояснення не тільки того, як COVID-19 позначився на результатах діяльності компанії, але і як це може вплинути на її майбутнє [2].

Відповідно до Концептуальних основ Міжнародних стандартів фінансової звітності, підприємство повинно підготувати фінансову звітність щодо припущення про безперервність діяльності. Згідно МСБО (IAS) 1 «Подання фінансової звітності», керівництво компанії має оцінити здатність підприємства продовжувати діяльність безперервно. Це означає, що таку оцінку не роблять на звітну дату. Оцінка безперервності діяльності робиться до оприлюднення фінансової звітності. Тобто, слід нагадати, що пандемія COVID 19 почалася в перших місяцях 2020 р., пройшло більше року, проте, ніхто не може спрогнозувати або взяти на себе фінансові наслідки самої пандемії і заходів, що вживаються владою, щоб зупинити її.

Однак, якщо підприємство складає фінансову звітність під час пандемії, як і раніше, необхідно оцінити здатність компанії продовжувати свою діяльність, в умовах які склалися. Іншими словами, потрібно дати відповідь на актуальні питання щодо фінансової стійкості підприємства, ліквідності і платоспроможності, та чи взагалі суб'єкт господарювання здатен продовжувати свою діяльність найближчі 12 місяців.

Після того, як буде зроблена дана оцінка, отримаємо наступні варіанти майбутнього розвитку подій: керівництво вважає, що компанія зможе пережити пандемію та продовжити свою безперервну діяльність. У цьому випадку, потрібно зробити, принаймні, розкриття інформації в примітках до фінансової звітності про те, що, незважаючи на те що фінансова звітність була підготовлена відповідно до припущення про безперервність діяльність, ця оцінка пов'язана з безліччю невизначеності. Другий варіант передбачає, що компанія не здатна продовжувати діяльність безперервно. У цьому разі – повинні застосовуватися інші принципи під час підготовки фінансової звітності [3].

Враховуючи, що фінансова звітність формується та подається в умовах пандемії, варто звернути увагу про події після звітного періоду. Відповідно до стандарту МСБО (IAS) 10 «Події після звітного періоду», необхідно: визначити значні події, що відбулися після закінчення звітного періоду; визначити, чи є ці події коригувальними або некоригувальними; скорегувати фінансові звіти для відображення коригувальних подій або розкрити некоригувальні [4].

Дотримуючись концептуальної основи фінансового звітування, управлінський персонал застосовує судження при визначенні впливу на фінансову звітність будь-яких подальших подій, пов'язаних з пандемією

COVID 19, беручи до уваги дату фінансової звітності, факти та обставини суб'єкта господарювання та умови, які існували на цю дату або виникли після неї [5].

Отже, пандемія COVID 19 призвела до виникнення різноманітних складних та комплексних питань, пов'язаних із фінансовою звітністю. Відповідальність тих, кого наділено найвищими повноваженнями, за фінансову звітність та інші процеси управління, ймовірно посилиться. Так, наприклад, їм може знадобитися забезпечити адаптацію структури та функціонування відповідних процедур контролю суб'єкта господарювання з точки зору достовірності фінансової звітності, ефективності та результативності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. COVID-19: Фінансова звітність. Інформаційний ресурс з питань впливу коронавірусу на фінансову звітність. URL: https://home.kpmg/ua/uk/home/insights/2020/03/covid-19-financial.

2. FRC наголосила, що якісна фінансова звітність повинна відображати наслідки COVID-19. URL: https://www.pabu.com.ua/ua/mediacentr-3/profesiini-novyny/1744-frc-naholosyla.

3. Коркушко О. Н., Свирида О. В. Формування фінансової звітності за міжнародними стандартами в умовах пандемії. URL: http://www.market-infr.od.ua/journals/2020/47_2020_ukr/36.pdf.

4. МСФЗ на практиці: події після звітного періоду. URL: http://www.cib-audit.com/press-center/novosti/msfz.

5. Події після звітного періоду в поточному середовищі, що розвивається – Розгляд аудитором впливу COVID 19. URL: https://www.apu.com.ua/wp-content/uploads/2020/07.

УДК 657

Редченко К.І.
д.е.н., професор,
професор кафедри обліку, контролю, аналізу та оподаткування,
Кравець О.
аспірант кафедри обліку, контролю, аналізу та оподаткування,
Львівський торговельно-економічний університет
м. Львів, Україна

ОСНОВНІ ОБМЕЖЕННЯ ТА ШЛЯХИ РОЗВИТКУ ОБЛІКУ В УМОВАХ ІНФОРМАТИЗАЦІЇ ТА ДІДЖИТАЛІЗАЦІЇ

Сучасні тенденції діджиталізації та створення вартості на основі інформаційних ресурсів поступово змінюють концепцію обліку як ключової інформаційної системи управління бізнесом. За допомогою обліку господарський процес отримує належний інформаційний супровід, дозволяючи особам, що приймають рішення, керувати господарським процесом або впливати на нього. Разом з тим, бухгалтерський облік не здатний повністю задовольнити інформаційні потреби різних груп користувачів, оскільки цінність його інформації, яка подається безпосередньо особам, що приймають рішення, є «неповною». Це означає, що зменшити невизначеність до рівня, достатнього для прийняття рішень в умовах ринку та широкого застосування інформаційних технологій, традиційний бухгалтерський облік вже не може.

Причини, які обумовлюють це, можна поділити на чотири групи:

1) пов'язані з недостатнім рівнем довіри у двосторонніх відносинах між відповідальною стороною та користувачем, що мають місце у процесі підготовки облікової інформації;

2) пов'язані з недостатньою кваліфікацією однієї або двох сторін у згаданих вище двосторонніх відносинах (це призводить до неможливості безпосереднього використання облікової інформації для прийняття рішень);

3) пов'язані з часом подання інформації (бухгалтерський облік має ретроспективний характер, що негативно впливає на планування та прийняття стратегічних рішень);

4) пов'язані з обмеженнями, які накладають принципи та елементи методу бухгалтерського обліку (наприклад, не вся інформація, потрібна для прийняття рішень, може бути відображена на рахунках обліку за допомогою єдиного грошового вимірника).

Причини, пов'язані з браком довіри у відносинах відповідальної сторони та користувача, пояснюються тим, що підприємство утворюється на принципі «управління чужими грошима» (наймані менеджери беруть відповідальність за управління грошима власників та інвесторів). Таким чином, на підприємстві існують передумови для потенційного конфлікту між власниками грошей та особами, які ними керують. Процес ведення бухгалтерського обліку та підготовки фінансової звітності контролюються, насамперед, менеджерами, які можуть переслідувати власні інтереси та штучно «покращувати» фінансовий стан та фінансові результати підприємства.

Друга причина недостатньої спроможності бухгалтерського обліку як інформаційної системи полягає у тому, що знання предметної області та компетенції відповідальної сторони, яка забезпечує ведення обліку та підготовку фінансової чи інтегрованої звітності, часто не відповідають знанням та компетенціям користувачів. Для того, щоб грамотно «прочитати» звітність підприємства, користувач повинен бути добре обізнаним у багатьох сферах, включаючи фінанси, бухгалтерський облік, економічний аналіз тощо. Крім того, об'єктивні та суб'єктивні обмеження щодо розкриття інформації у фінансовій звітності створюють додаткові проблеми для користувачів, добре не знайомих з діяльністю підприємства.

Третя група причин пов'язана, по-перше, з історичністю бухгалтерської інформації, а, по-друге, з тими недоліками в організації облікового процесу, які призводять до несвоєчасного введення даних в інформаційну систему підприємства та затримок у закритті відповідного звітного періоду. Користувачі, які приймають стратегічні рішення, пов'язані з розробкою планів на майбутній період, не завжди оперативно можуть отримати інформацію за період, що закінчився. Тому важливим чинником удосконалення інформаційної системи бухгалтерського обліку є організація так званого «швидкого» закриття періоду. Це означає, що бухгалтерські реєстри закриваються не пізніше, ніж на третій - п'ятий календарний день після закінчення звітного періоду, а комплект фінансової звітності подається на підпис керівнику щонайдовше на десятий день. Наше

дослідження діяльності вітчизняних підприємств показує, що така практика зустрічається нечасто.

Четверта група причин, що призводять до зниження цінності інформації бухгалтерського обліку та звітності, пов'язана з принципами та специфікою методу бухгалтерського обліку.

Переваги бухгалтерського обліку як інформаційної системи (обов'язкове документування як основа облікової реєстрації, система рахунків, подвійний запис, застосування грошового вимірника, дотримання хронології відображення господарських фактів та ін.) одночасно є його обмеженнями. Зокрема, у бухгалтерському обліку не відображається інформація про майбутні або ймовірні господарські факти; відомості, які мають нефінансовий, описовий характер; зовнішня по відношення до підприємства інформація (конкурентне середовище, показники інших підприємств галузі, наявні на ринку технології тощо). Крім того, весь процес бухгалтерського обліку орієнтований на виконання численних формальних вимог, пов'язаних з підготовкою та поданням фінансової звітності. Ці вимоги мають законодавчий та фіскальний характер, або диктуються стандартами обліку і звітності.

Разом з тим, архітектура фінансової звітності, яка використовується сьогодні, існує без принципових змін вже декілька десятиліть. Більше того, ця архітектура (структура балансу, звіту про фінансові результати та інших фінансових звітів) більшою мірою розрахована на задоволення потреб інвесторів та біржових аналітиків, ніж на задоволення потреб менеджменту підприємства. Тому все більшу роль відіграє управлінський облік, який використовує більш широкі підходи до групування та класифікації витрат; групує витрати і доходи за центрами відповідальності; подає показники рентабельності у більш зручних для прийняття управлінських рішень розрізах (рентабельність виконання окремих замовлень, рентабельність товарів, клієнтів, працівників) тощо.

На нашу думку, формування сучасної системи бухгалтерського обліку, яка би відповідала вимогам часу, потребує здійснення низки важливих кроків, серед яких варто виділити такі:

- розвиток методології бухгалтерського обліку відповідно до потреб інформаційної економіки та міжнародних інтеграційних процесів;

- відмова від фіскальної спрямованості бухгалтерського обліку та його переорієнтування на потреби управління бізнесом і залучення інвестицій;

- системний розвиток інтегрованих інформаційних систем управління підприємством (ІСУП), здатних забезпечити паралельне ведення різних видів обліку на основі сучасних технологій структурування, збереження, передачі та використання даних;

- диверсифікація обліку за принципом «різна інформація для різних цілей та різних користувачів»;

- інтелектуалізація обліку та забезпечення роботи в режимі реального часу для забезпечення користувачів оперативною інформацією більш глибокого рівня аналітичного опрацювання;

- використання альтернативних способів оцінки активів, включаючи ринкову вартість;

- перегляд структури цінності, що створюється, з урахуванням зростаючої ролі нематеріальних активів;

- поширення нових технологій надання впевненості (аудиту) з метою наближення обліку до реальних потреб менеджменту, власників та інших зацікавлених сторін.

УДК 657

Садовська І.Б.
д.е.н., професор
завідувач кафедри обліку і оподаткування
Волинського національного університету імені Лесі Українки
Нагірська К.Є.
к.е.н., доцент
доцент кафедри обліку і аудиту
Луцького національного технічного університету

ОБЛІК РЕЗЕРВІВ ТА ЗАБЕЗПЕЧЕНЬ ЧЕРЕЗ ПРИЗМУ ПРОФЕСІЙНОГО СУДЖЕННЯ

Сучасні методи господарювання знаходяться в постійній зоні ризиків. Вплив на появу і нівелювання ризиків розглядається з позиції зовнішнього середовища і внутрішніх багатогранних процесів. Зовнішні процеси є більш багатогранними і мають великий ступінь не визначеності. Проте, суб'єкти економічної діяльності оцінюють і прогнозують зовнішні ризики,

проводять політику обачності, що позитивно впливає на процес передбачення і виявлення ризиків, а також на цілеспрямовані заходи по їх нівелюванню. Не є застрахованими суб'єкти економічної діяльності стосовно внутрішніх ризиків. Вони небезпечні тим, що мають здебільшого прихований характер виявлення. Як наслідок, ми спостерігаємо ситуації з непередбаченими обставинами, які ставлять перед фатом власників, керівників і облікову службу. Здебільшого такі негативні ситуації вказують на прогалини контрольно-облікового забезпечення внутрішньофірмових процесів менеджменту.

Вирівнювання вищевказаних фактів появи ризиків у суб'єкта економічної діяльності відбувається через механізм створення внутрішніх резервів, забезпечень або фондів. Чому ми привели три категорії? Тому всі вони мають місце у науковій літературі і у нормативно-правових актах.

Щодо правового поля бухгалтерського обліку, то основними нормативними документами є НП(С)БО 11 «Зобов'язання» [9] і МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» [8]. Бухгалтерське судження щодо резервів і забезпечень, їх економічної сутності, правової оцінки, застосування в практиці суб'єктів економічної діяльності, потребує підтвердження в логічному обґрунтуванні, враховуючи цілі, завдання, потребу, право, правила, джерела створення і механізми використання, порядок скасування чи переоцінки незатребуваних резервів і забезпечень. Як бачимо з наведеного переліку, це не зовсім проста процедура. Прості правила чи принципи не вирішують буквально всіх проблем і не дадуть віжповіді на всі поставлені питання. На допомогу може прийти досвід професійного бухгалтера, накопичені в процесі безперервного навчання знання і логічне переосмислення, постійний перегляд і переоцінка ситуацій.

Вчені в галузі бухгалтерського обліку неодноразово розглядали питання обліку резервів і забезпечень в частині їх визнання, класифікації, документального оформлення, відображення в системі рахунків і різних форм звітності. Найбільший вклад в розвиток теорії і практичного вирішення поставлених проблем здійснили вчені: Верига Ю.А., Головата С.І., Корінько М.Д., Куцик П.О., Лоханова Н.О., Пікуш Ю.В., Пилипенко Л.М. Предко І.Ю. Терещенко В.С., Чацкіс Ю.Д. та інші [1-4; 6: 10 -12]. Оцінюючи позитивно їх вагомий внесок стосовно питань удосконалення бухгалтерського обліку резервів і забезпечень, дозволимо в даній публікації

розкрити питання ролі професійного судження фахівців бухгалтерського обліку як з позиції теорії так і з позиції практики.

Найбільше наукових дискусій виникає навколо термінології, яка трактується по різному і науковцями і практиками. Зарубіжний досвід нам також не дає прямої відповіді на каверзи стосовно трактування, оскільки, інколи це прості недоречності перекладу. На наш погляд, слід розмежовувати поняття резервів і забезпечень. Нами ще згадувався термін «фонди», проте, на наше переконання даний термін найбільш вдало застосовувати за призначенням благодійності, або, наприклад, як пенсійний фонд – для цілей виплат пенсій в майбутньому. Тобто, призначення цього терміну має глобальний рівень.

На локальному рівні прийнятними з огляду професійного судження, є резерви і забезпечення. За тлумаченням різних словників термін «резерви» має кілька значень.

Навіть в бухгалтерському обліку, ми спостерігаємо різноманіття варіантів, зокрема: резерви покриття збитків (стаття капіталу і окремий рахунок), резерви на оплату відпусток (рахунок забезпечень як не дивно), резерви покриття майбутніх витрат (відомо як окремий рахунок витрат майбутніх періодів), резерви сумнівної дебіторської заборгованості (окремий контрактивний рахунок, який зменшує вартість боргів дебіторів умовно, не списуючи їх з балансу, тобто слідуючи принципу превалювання сутності над формою), резерви дотримання нормативу запасів (економічний показник, який відображається розрахунково в управлінському обліку і не знаходить відображення на рахунках бухгалтерського обліку). Даний перелік прикладів резервів можна продовжувати. Тобто, ми довели різноманіття економічної сутності і вагомості даної категорії в практичному застосуванні. Практичне різноманіття доводить теоретичне різнотлумачення. А якщо є наявність не менше ніж двох підходів, для вирішення питання на рівні практики, потребується використовувати професійний підхід через призму судження. При цьому застосовуються підходи: найкращих національних практик попереднього застосування, досвід зарубіжних практик чи наукових теорій, метод альтернативних підходів з найменшим рівнем ризиків, спосіб найбільшої відповідності правових норм. Ю.А. Верига класифікує резерви за: 1) джерелами утворення: резерви, що створюються за рахунок нерозподіленого прибутку, резерви, що створюються за рахунок витрат

звітного періоду; 2) нормативно-правовими регулюванням: резерви, що створюються відповідно до чинного законодавства та установчих документів підприємства, резерви, що створюються відповідно до НПСБО [9].

Забезпечення також мають неоднозначне трактування в науковому середовищі. Відповідно, така ж сама ситуація щодо практичного застосування і нормативного регулювання.

У відповідності до чинного сьогодні НПСБО 11, види забезпечень перераховані у п.13, проте вони не є вичерпними, як показують спостереження на практиці. Отже, стандартом передбачені забезпечення для відшкодування наступних операційних витрат у майбутніх періодах, зокрема, на: виплату відпусток працівникам; додаткове пенсійне забезпечення; виконання гарантійних зобов'язань; реструктуризацію, виконання зобов'язань у разі припинення діяльності; виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів; демонтаж основних засобів та відновлення земельних ділянок [9]. Інструкція № 291 також пропонує для практичного застосування перелік забезпечень, який представлений субрахунками до рахунка 47. Рекомендації Міністерства фінансів щодо переліку створюваних забезпечень наведені в Методичних рекомендаціях щодо облікової політики підприємства [7].

Висновок. Суб'єкти економічної діяльності перелік, призначення, джерела формування і механізми використання резервів і забезпечень, зобов'язані прописувати у розпорядчому документі про облікову політику з урахуванням професійного судження бухгалтера, основаного на практичному досвіді, теоретичних знаннях, наукових обґрунтуваннях і з урахуванням кращих національних і зарубіжних практик.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Верига Ю.А. Резерви підприємств України: види, методи створення і подання інформації у фінансовій звітності. *Науковий вісник ПУСКУ*. 2004. №1 (11). С.116-119.

2. Головацька С.І. Звітність щодо забезпечень майбутніх витрат і платежів в управлінні ризиками підприємства: обліково-управлінські аспекти. *Інноваційна економіка.* 2019. № 1-2. С. 219 - 224.

3. Корінько М.Д., Гриненко І.М. Резерви як об'єкт бухгалтерського обліку: уточнення категорійно-понятійного апарату. *Інвестиції: практика та досвід.* 2021. № 4. С. 15 – 20.

4. Куцик П. О. Передумови та проблеми впровадження уніфікованої корпоративної системи обліку та звітності. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка».* 2012. № 722. С. 146–150.

5. МСБО 37. Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_051#Text

6. Лоханова Н.О. Проблеми обліку забезпечень в системі управління економічною стійкістю підприємств. *Вісник Одеського національного університету. Серія: Економіка.* 2014. Том 19. Вип. 2/6. С. 77-80.

7. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 № 635. URL: 238 https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13?lang=ru#Text

8. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 37 "Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи". URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_051#Text

9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання»: Наказ Міністерства фінансів України від 31.01.2000 № 20. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00#Text

10. Пікуш Ю.В., Пилипенко Л.М. Сутність і класифікація резервів підприємства з метою їх бухгалтерського обліку. Вісник Національного університету "Львівська політехніка". 2012. № 727. С. 280—285.

11. Предко І.Ю. Методичні підходи до відображення забезпечень на реструктуризацію в обліку та внутрішньому аудиті підприємств. Соціально-економічний розвиток регіонів в контексті міжнародної інтеграції. 2018. № 3. С. 29–35

12. Терещенко В.С., Чацкіс Ю.Д. Теорія та методологія бухгалтерського обліку забезпечень майбутніх витрат і платежів: монографія. Донецьк, 2010. 238 с.

УДК 657.1

Семанюк В. З.
д. е. н., доцент,
доцент кафедри менеджменту, публічного управління та персоналу,
Західноукраїнський національний університет
м. Тернопіль, Україна

ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ ПАРАДИГМИ ОБЛІКУ В ІНФОРМАЦІЙНОМУ СУСПІЛЬСТВІ

Парадигма інформаційного суспільства ґрунтується, серед іншого, на специфіці обігу інтелектуального капіталу, що вимагає нової логіки для розуміння і пояснення економічних процесів, розуміння інформаційного капіталу як системного виробничого ресурсу. На межі індустріального і постіндустріального суспільства у науковій літературі з'являються розробки у сфері соціального й екологічного обліку, обліку людських ресурсів, обліку інтелектуального капіталу, що активізувало розвиток облікової парадигми. Починаючи з другої половини XX ст., суспільні зміни під впливом науково-технічних досягнень стали об'єктом значної уваги з боку представників різних суспільних наук. Акцент у дослідженнях зміщується на вирішення проблем отримання інформації на запити користувачів, облік стає частиною інформаційної системи підприємства, зростає роль етики облікових працівників і професійних організацій в економічних відносинах між обліковим персоналом і менеджментом.

Інформаційна економіка вимагає якісно нових підходів до системи управління як на макрорівні, так і на рівні підприємства, функціонування кожного суб'єкта економіки можливе лише при наявності достовірної та об'єктивної інформації про фактичні результати його діяльності. Створення достатніх масивів такої інформації в системі традиційної облікової парадигми неможливе. Система обліку постіндустріального суспільства вимагає удосконалення форм і методів реєстрації даних, удосконалення і підвищення наукового рівня планування та виявлення інформаційних запитів користувачів, удосконалення форм і методів обліку, формування масиву звітної інформації відповідної структурі менеджменту та бізнесу.

Розвиток облікової теорії на межі XX–XXI ст., в умовах постмодерну, потребує модифікації характеру наукової раціональності, структури економіко-теоретичного знання і характеру взаємодії наукових парадигм. Ідеться про утвердження постмодерністської інтерпретації науки з такими її рисами, як системність, нелінійність, контекстуальність у поєднанні з посиленням концептуально-методологічного плюралізму, який часом набуває характеру «методологічного анархізму». Кризу в розвитку теорії обліку досліджували західні вчені, серед яких М. Уелс, Дж. Баттеруорт, А. Ріахі-Белкаоі, М. Глаутье, Д. Гоувс, М. Кабір, В. Кам, Б. Кашінг, А. Коененберг, Р. Маттессіч, Ф. Мітчелл, В. Новак, Г. Норрекліт, Й. Норрекліт, С. Рамірес, А. Ревінкель, А. Шіхта, Р. Елліот та ін. К. Зуга поділяє їх на тих, хто пропагує послідовну зміну парадигм обліку, та тих, хто наголошує на тому, що відбувається співіснування парадигм у процесі історичного розвитку теорії обліку [1].

Аналіз запропонованих напрямів формування нової парадигми обліку важко назвати парадигмами, адже основна методологія обліку залишалася незмінною з XV до XIX ст. (подвійний запис) [2], а початок зміни парадигми відбувся, коли облік поділився на фінансовий та управлінський. Якщо фінансовий облік базується на старій парадигмі подвійного запису, то управлінський потребує принципово іншої методології збору й обробки даних, отримання і використання інформації.

Головне в парадигмі подвійного запису було те, що протягом довготривалого проміжку часу вона задовольняла потреби в інформації, яка була координатором і навігатором розвитку бізнесу навіть у період потрясінь. Проте стабільність обліку для сучасного світу є міфом, світ швидко змінюється, в ньому наростає невизначеність, еволюційні процеси змінюються революційними, потреби в інформації зростають, в економіці важливо аналізувати сучасні події, а не давно минулі, як це відбувається зараз. Все це потребує перегляду «твердого ядра» (за І. Лакатосом) з його віковою історією, яке потрібно замінити новим, основою якого є інформація.

Облікова наука намагається «вписати» нові феномени в стару парадигму, як це їй вдавалося до цього часу з її базисом «подвійного запису», який був єдиною основою функціонування парадигми. Теорія не удосконалювалася, не змінювалася віками в межах тієї самої парадигми подвійного запису. До початку індустріальної епохи такий підхід був

прийнятним, проте з часом положення традиційної теорії обліку не дали змоги отримати необхідну інформацію для бізнесу. Так, у разі формування підсистем управлінського та стратегічного обліку методика збору даних та їхня обробка виходять за межі парадигми подвійного запису. Це змушує вчених визнати, що облікова парадигма подвійного запису втрачає універсалізм і не може бути пануючою, з'являються дослідження з критикою теорії обліку [3]. Криза теорії вимагає нових підходів до науки про облік та формування нової теорії. Намагання адаптувати стару систему до нових викликів на основі традиційних підходів до обліку з традиційним мисленням учених не дає можливості перейти до активних пошуків нових методів отримання даних та їхньої обробки за допомогою сучасних інформаційних технологій.

Нові умови господарської діяльності потребують великих обсягів інформації про внутрішнє і зовнішнє середовища в реальному часі, а фінансовий облік не може виконати це завдання, що і є кризою облікової науки або революційним періодом в обліковій науці. К. Гездар стверджує, що практика обліку в багатьох випадках повністю вступає в суперечність із сучасними економічними реаліями, а Р. Хауелл в одній зі статей в журналі «Fortune» зазначає, що «...три основних звіти – звіт про доходи, баланс та звіт про грошові потоки – є такими корисними, як карта Лос-Анджелесу 80 річної давнини» [Цитовано за: 4, С. 38-43].

Настає момент, коли дві облікові парадигми (стара «подвійного запису» і нова «інформаційна») конкурують одна з одною. Перша ґрунтується на статичній (незмінній), формальній, емпіричній методології, а друга – динамічній, інтелектуальній теоретичній основі, змістом якої є отримання інформаційних ресурсів. Перехід до нової парадигми має відбутись за короткотривалий проміжок часу, якщо йдеться про якісний стрибок від старої до нової парадигми, а не кількісний. Зміна парадигми полягає не в тому, щоб додати нові факти чи гіпотези до існуючих, а в тому, щоб нові факти повністю змінили сприйняття та уявлення про інформаційну модель підприємства.

Разом з тим, наголошуємо на необхідності зміни диграфічної парадигми на інформаційну, що приведе до зміни системоутворюючого фактора з «подвійності відображення фактів господарського життя» на «інформацію як результат діяльності такої системи», оскільки необхідність створення інформаційних ресурсів є фактором створення

систем обліку. Розвиток інформаційної парадигми і відповідної їй теорії обліку пов'язаний із застосуванням інформаційних методологій, що потребує нових підходів до розуміння економічної інформації, спонукає до використання дієвих механізмів формування, обробки і створення інформації [5].

Перспективу розвитку обліку ми вбачаємо в його переорієнтації на внутрішні потреби управління підприємством, що вимагає креативного і новаторського підходу до створення інформаційних ресурсів, отримання інформації прогнозного характеру, що окреслює коло необхідних для вирішення проблем теоретичного, методологічного, методичного, організаційного та управлінського характеру. Трансформаційні процеси в теорії обліку співпадають з п'ятою управлінською революцією і становленням постіндустріального суспільства, що зумовлює переорієнтацію інформаційних потреб користувачів на управлінську і стратегічну інформацію та інформацію про зовнішнє середовище бізнесу, вимагає виходу за межі можливостей подвійного запису і розширення традиційної диграфічної парадигми до інформаційної.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Зуга Е. И. Парадигмы бухгалтерского учета и развитие его теории : автореф. дис. … канд. экон. наук : 08.00.12 / Санкт-Петербургский государственный университет. СПб., 2000. 24 с.

2. Корягін М. В., Куцик П. О. Концептуальний розвиток методології бухгалтерського обліку : монографія. Львів : Видавництво ЛКА, 2015. 239 с.

3. Семанюк В. З. Формирование парадигмы учета в постиндустриальном обществе. Вестник Полоцкого государственного университета. Сер. D, Экономические и юридические науки: научно-теоретический журнал. - Новополоцк: ПГУ, 2012. № 14. - С. 56-62.

4. Корягін М. Парадигмальне бачення розвитку бухгалтерської звітності. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2014. № 12. С. 38–43.

5. Семанюк В. З. Інформаційна теорія обліку в постіндустріальному суспільстві : монографія. Тернопіль : ТНЕУ, 2018. 392 с.

УДК 657

Сопко В.В.
д.е.н., професор,
професор кафедри облікових технологій та оподаткування,
Університет банківської справи,
м. Львів, Україна
Ромашко О.М.
к.е.н., доцент,
доцент кафедри обліку та оподаткування
Київського національного торговельно-економічного університету,
м. Київ, Україна

ОБЛІКОВІ ПОЛІТИКИ ТА ЗМІНИ В ОБЛІКОВИХ ОЦІНКАХ ЗА МСФЗ

При обранні та застосуванні облікових політик, обліку змін в облікових політиках, змін в облікових оцінках та виправленні помилок попереднього періоду, основним стандартом, що застосовується є МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [2].

Метою цього стандарту є визначення критеріїв для обрання та зміни облікових політик, визначення облікового підходу та розкриття інформації про зміни в облікових політиках, зміни в облікових оцінках та виправлення помилок.

Обрання облікових політик здійснюється відповідно до вимог МСФЗ. Виходячи з визначення облікової політики вона є основоположним набором принципів і правил обліку активів і зобов'язань, доходів та витрат.

Так, прикладом обрання облікових політик є:

- обрання моделі обліку, яку застосовує суб'єкт господарювання до своєї інвестиційної нерухомості, — модель справедливої вартості чи модель собівартості (МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість) [4];

- для основних засобів вибором облікової політики буде вибір їх обліку за моделлю собівартості або за моделлю переоцінки (п. 29 МСБО 16) [3];

- та інше.

При обранні облікових політик слід уважно ознайомитися з термінами, що застосовуються у МСБО 8 «Облікові політики, зміни в

облікових оцінках та помилки». Відповідно до якого, облікові політики — конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності[2].

Для вибору облікової політики щодо окремих об'єктів обліку передбачені МСБО і МСФЗ. Суб'єкт господарювання самостійно обирає елементи облікової політики з врахуванням особливостей своєї діяльності.

У разі якщо немає МСФЗ, який конкретно застосовується до операції, іншої події або умови, управлінський персонал має застосовувати судження під час розробки та застосування облікової політики, щоб інформація була:

- доречною для користувачів, які прийматимуть економічні рішення;
- достовірною у тому сенсі, що фінансова звітність, а саме:

- достовірно відображає фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки суб'єкта господарювання;

- відображає економічну сутність операцій, інших подій або умов, а не лише юридичну форму;

- є нейтральною, тобто вільною від упереджень;

- є обачливою;

- є повною в усіх суттєвих аспектах[1].

При формуванні такого судження управлінський персонал має керуватися та враховувати у наступному порядку:

- вимоги МСФЗ, у яких йдеться про подібні та пов'язані з ними питання;
- визначення критеріїв визнання та концепції оцінки активів, зобов'язань, доходу та витрат у Концептуальній основі фінансової звітності.

У процесі діяльності суб'єкт господарювання може переглянути облікову політику. Відповідно до МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» , зміна облікової політики може бути проведена лише у двох випадках:

- якщо така зміна вимагається МСФЗ;
- якщо така зміна приводить до того, що фінансова звітність надає достовірну та доречнішу інформацію про вплив операцій, інших подій або умов на фінансовий стан, фінансові результати діяльності або грошові потоки суб'єкта господарювання[2].

Вимоги МСФЗ щодо дотримання однієї облікової політики протягом періоду роботи підприємства обумовлені тим, що користувачам фінансової звітності необхідно мати змогу порівнювати фінансову звітність суб'єкта господарювання протягом звітних періодів для визначення тенденцій у його фінансовому стані, фінансових результатах діяльності та грошових потоках. А така співставність результатів можлива лише при послідовному, однаковому з року в рік застосуванні одних і тих самих облікових політик щодо визнання активів і зобов'язань, доходів та витрат.

Не вважаються змінами в облікових політиках:

- застосування облікової політики до операцій, інших подій або умов, що відрізняються за сутністю від тих, що відбувалися раніше;
- застосування нової облікової політики до операцій, інших подій або умов, які не відбувалися раніше або були несуттєвими[2].

Багато статей у фінансових звітах не можна оцінити точно, а лише попередньо. Попередня оцінка пов'язана з судженням, що ґрунтується на найостаннішій наявній достовірній інформації. Наприклад, можуть бути потрібні попередні оцінки:

- безнадійних боргів;
- старіння запасів;
- справедливої вартості фінансових активів або фінансових зобов'язань;
- строків корисної експлуатації активів, що амортизуються;
- гарантійних зобов'язань.

Може виникнути потреба в перегляді попередньої облікової оцінки, якщо відбуваються зміни обставин, на яких ґрунтувалася така оцінка, або внаслідок нової інформації чи більшого досвіду.

Відповідно до МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки», зміна в обліковій оцінці — коригування балансової вартості активу або зобов'язання чи суми періодичного споживання активу, яке є результатом оцінки теперішнього статусу активів і зобов'язань та пов'язаних з ними очікуваних майбутніх вигід і зобов'язань. Зміни в облікових оцінках є наслідком нової інформації або нових розробок та не є виправленням помилок [2].

Пунктом 34 МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» визначено, що може виникнути потреба в перегляді

попередньої облікової оцінки, якщо відбуваються зміни обставин, на яких базувалася оцінка, або внаслідок нової інформації чи більшого досвіду.

Тобто зміна облікової оцінки є прерогативою управлінського персоналу, який встановлює вартісну межу основних засобів виходячи із зміни обставин, на яких ґрунтувалася оцінка (зміна податкового законодавства) [2].

Пунктом 35 МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» передбачено, що якщо складно розрізняти зміну облікової політики та зміну облікової оцінки, зміна вважається зміною облікової оцінки [2].

За своїм характером перегляд оцінок не стосується попередніх періодів та не є виправленням помилки.

Вплив зміни облікової оцінки визнають перспективно:

- у періоді, коли відбулася зміна, якщо зміна впливає лише на цей період;
- у періоді, коли відбулася зміна, та у майбутніх періодах, якщо зміна впливає на них разом.

Перспективне визнання впливу зміни в обліковій оцінці означає, що зміна застосовується до операцій, інших подій або умов з дати зміни в оцінці. Зміна в обліковій оцінці може впливати на прибуток або збиток лише поточного періоду або прибуток чи збиток як поточного, так і майбутніх періодів.

Відповідно до МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» підприємства визнають і помилки попередніх періодів[2]. Помилки можуть виникати щодо визнання, оцінки, подання або розкриття інформації про елементи фінансової звітності. У разі, якщо фінансова звітність містить помилки, незалежно від їх рівня суттєвості, то така фінансова звітність не відповідає МСФЗ.

Потенційні помилки поточного періоду виправляються протягом поточного періоду бухгалтерськими коригуваннями до затвердження фінансової звітності до випуску [2]. В той же час, помилки попереднього періоду виправляють ретроспективно в першому комплекті фінансових звітів, затверджених до випуску після їх виявлення.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Концептуальна основа фінансової звітності // URL: http:// mof.gov.ua
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» // URL: http:// mof.gov.ua
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» // URL: http:// mof.gov.ua
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 40 «Інвестиційна нерухомість» // URL: http:// mof.gov.ua

УДК 657

Теловата М.Т.
д.пед.н., професор,
завідувач кафедри обліку та оподаткування
Національна академія статистики, обліку та аудиту
м. Київ, Україна

РОЛЬ ПІДЗВІТНИХ ОСІБ НА ПІДПРИЄМСТВІ ТА ЇХ ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ

Визначення обліково-правового терміну «підзвітна особа» закріплено у Порядку № 372 [1, п. 1.2 розд 1]. Цього статусу набуває «працівник установи, який отримав під звіт кошти для майбутніх видатків» (на витрати, пов'язані зі службовими відрядженнями, та/або на адміністративно-господарські витрати).

Незважаючи на те, що вищеназваний нормативно-правовий акт, затверджено Міністерство фінансів України виключно для використання тільки установами та організаціями, які повністю або частково утримуються (фінансуються) з державного або місцевого бюджету (далі бюджетні підприємства), закріплена в ньому дефініція коротко та повністю розкриває сутність підзвітної особи, указує на її відмінність від решти працівників. Ось чому, її можна використовувати й у іншій, окрім бюджетної, сфері бухгалтерського обліку.

Відомо, що наразі тільки бюджетні підприємства направляючи працівника у відрядження, обов'язково забезпечують його коштами для здійснення поточних витрат (авансом) [2, розд. I п. 4 та розд. II п. 11]. Проте, для підприємств інших форм власності така норма чинним законодавством не

передбачена. Натомість, чинне трудове законодавство не містить жодних норм, за якими роботодавець міг би примусити працівника покривати будь-які витрати власним коштом (хоча із гарантією подальшого відшкодування).

У практичній діяльності суб'єктів господарювання нерідко трапляються випадки, коли роботодавець, за погодженням з працівником, може направити його у відрядження (чи доручити виконання інших цивільно-правових дій) без видачі авансу. Зауважимо, що при цьому не порушуються вимоги низки нормативних актів, котрі регулюють права та гарантії такого працівника.

Таким чином, у рамках виконання своїх професійних обов'язків працівник добровільно може фінансувати певні витрати (витрачати власні кошти) на користь роботодавця. Після чого, він складає та подає в бухгалтерію відповідний звіт, додавши до нього підтвердні документи, що слугують підставою для відшкодування (з огляду на встановлені законодавством граничні норми) цих коштів у повному обсязі.

Залежно від економічного змісту грошових відносин між підприємством і працівником, направленим у відрядження або скерованим на виконання певних цивільно-правових функцій, його обліковий статус змінюється.

1. З моменту отримання грошового авансу працівник стає підзвітною особою та по суті виступає як дебітор. А тоді, коли він своєчасно не повертає суми надміру витрачених коштів у строки, встановлені законом, набуває ще й статусу платника податку [3, п. 164.2.11].

2. Витративши власні кошти, від моменту затвердження звіту про їх використання під час відрядження або в інших передбачених законодавством випадках, працівник набуває статусу кредитора – фізичної особи, перед якою підприємство має фінансову заборгованість. Кредиторську заборгованість обліковують до моменту її погашення шляхом видачі працівникові-кредитору готівки із каси підприємства або шляхом перерахування коштів на його картрахунок (на банківську пластикову картку).

У зв'язку з цим, відображення розрахунків з таким працівником-кредитором на субрахунку 372, не можна вважати обґрунтованим, бо останній фіксує операції з підзвітними особами [4], тобто в ньому ведуть облік одного з видів дебіторської заборгованості. За своїм економічним змістом цей рахунок активний. Активно-пасивним він стає тільки в разі перевитрати підзвітною особою грошового авансу. Кредиторську заборгованість з працівником, що виникла під час виконання ним функціональних обов'язків у відрядженні або реалізації інших цивільно-правових дій за дорученням керівника, доцільно

обліковувати на субрахунку 685, призначеному для ведення операцій з іншими кредиторами, при чому тих, «що не можуть бути відображені на рахунках 63–67» та «на інших субрахунках рахунку 68 «Розрахунки за іншими операціями» [4].

На підставі вищевикладеного можна зробити наступні висновки. Кредиторська заборгованість підприємства перед працівниками, розмір якої визначено на підставі їх звітів про відрядження або про виконання інших цивільно-правових дій, буває двох видів: по-перше, та, що виникла внаслідок перевитрати грошового авансу, а по-друге, утворена шляхом покриття витрат роботодавця коштом працівника. Для ведення розрахунків з працівниками, яким видано грошовий аванс (підзвітними особами) на відрядження або для виконання інших цивільно-правових дій, доцільно використовувати субрахунок 372, з особами, які такого авансу не отримували, – субрахунок 685.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Порядок бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних установ: наказ Міністерства фінансів України від 02.04.2014 р. № 372 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0426-14#Text (дата звернення: 01.03.2021).

2. Інструкція про службові відрядження в межах України та за кордон: наказ Міністерства фінансів України від 13.03.1998 р. № 59 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0218-98#Text (дата звернення: 01.03.2021).

3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17 (дата звернення: 01.01.2021).

4. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ Міністерства фінансів України 30.11.1999 р. № 291 // База даних «Законодавство України»/ ВР України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text (дата звернення: 01.01.2021).

УДК 657

Цаль-Цалко Ю. С.
д.е.н., професор,
професор кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту
Мороз Ю. Ю.,
д.е.н., професор,
зав. кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту,
Поліський національний університет
м. Житомир, Україна

ОРГАНІЗАЦІЯ САМОДОСТАТНЬОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

В сучасних умовах прискорення темпів змін економічного і технологічного господарського середовища, успіх діяльності будь-якого підприємства залежить від швидкості прийняття управлінських рішень. Дієвість таких рішень багато в чому залежить від якості, достовірності та оперативності інформації покладеної в основу вибору траєкторії здійснення господарських операцій і технологічного процесу господарської діяльності підприємства. Цілком зрозумілим є те, що значний обсяг потрібної для управління економічної і технологічної інформації формується в обліковій системі підприємства. На основі облікової інформації зустрічаються її виробники, тобто працівники облікової служби підприємства і внутрішні та зовнішні користувачі стейкхолдери – фахівці в системі прийняття управлінських рішень.

Разом з тим, створена інформація в обліковому процесі не завжди відповідає потребам користувачів, з причин, що працівники які будують і обслуговують облікову систему не знають досконало потреб користувачів, а користувачі неповністю розуміють можливості облікової системи щодо формування інформації.

З оглядом на вирішення проблеми управління господарською діяльністю та на об’єктивну потребу в інформації стали з’являтися нові види обліку, такі як стратегічний, креативний, екологічний, інтегрований, маркетинговий тощо. До цих видів обліку неоднозначне ставлення науковців і практиків щодо їх змісту, необхідності та предметної області [1; 2]. Певною проблемою є неузгодженість в обліковій системі фінансового,

податкового і статистичного обліку щодо формування гармонізованого інформаційного продукту.

Відповідно для забезпечення діяльності підприємств на самодостатніх умовах розвитку необхідно розбудовувати і систему обліку, яка формує самодостатню інформацію для управління, тобто самодостатній облік. Необхідна розбудова такої організації системи обліку, яка б узгоджувала різні джерела інформації у єдиному контурі прийняття стратегічних, бюджетних, поточно-оперативних та послідуючих рішень.

Існують численні праці науковців і практиків присвячені удосконаленню облікового процесу та зближенню його інформаційних можливостей з потребами користувачів для прийняття різних управлінських рішень. Наявні дослідження охоплюють різні види обов'язкового та ініціативного обліку.

Облікова система з її інформаційним продуктом розглядається лише як одна із функцій управління, а прийняття рішення здійснює працівник відповідної управлінської системи підприємства використовуючи одержану в процесі запиту інформацію та виходячи з його власної думки.

Проте, управління сучасним підприємством передбачає при прийнятті управлінських рішень потребу орієнтуватися не стільки на досвід користувача інформації, скільки на висновки одержані в процесі інтерпретації аналітичної інформації. Такий підхід в управлінні вимагає вироблення інноваційного асортименту інформаційних ресурсів облікової системи, який здатний враховувати весь спектр потреб користувачів інформації для забезпечення виведення на ринок об'єктів діяльності підприємства з найбільшою споживчою цінністю і доданою вартістю.

Сутність самодостатньої облікової системи підпадає під зміст поняття самодостатність «має цінність сам по собі» [1; 3] як інструмент створення інноваційного інформаційного продукту для ефективного управління підприємством. Сформована методологія кожного виду обліку становить основу перетворення даних про факти господарського життя на показники для різноманітних цілей управління.

Методологічне регулювання створення облікової інформації здійснюють законодавчі і виконавчі органи управління на рівні держави, територіальних громад та підприємства на основі визначених законами України обов'язкових видів обліку (фінансового, статистичного і податкового) та з ініціативи власників господарюючих суб'єктів

(оперативно-технічного і управлінського).

Облікова система підприємства формує інформаційні ресурси у вигляді економічних показників, які визначаються відповідними формами звітних документів за видами обліку.

Самодостатня облікова система на підприємстві повинна функціонувати на оптимальній моделі забезпечення процесу управління інформаційними продуктами, створених в її підсистемах на основі оперативно-технічного, фінансового, статистичного, податкового та управлінського обліку. У даному контексті кожний вид обліку відрізняється складом явищ, які він відображає, призначенням і способом реалізації інформаційного продукту в управлінні. Організаційний характер самодостатньої облікової системи не зачіпає предметної та методологічної сутності її складових за окремими видами обліку, тобто не порушується їх автономність. При цьому, чим точніше й повніше будуть визначені інформаційні запити суб'єктів управління до вихідних продуктів облікової системи, тим якісніша буде інформація для управління.

Водночас, фінансовий облік, як головна складова облікової системи підприємства, для формування інформаційних ресурсів використовує рахунки бухгалтерського обліку, інформація яких забезпечує створення більшості показників, які подаються у формах статистичної, податкової і, навіть, оперативно-технічної та управлінської звітності.

Для створення необхідних інформаційних продуктів їх користувачам з метою використання в процесі прийняття управлінських рішень кожному підприємству необхідно побудувати самодостатню облікову систему з функціями формування предиктивної аналітики, контролю, відображення наявних ресурсів, зобов'язань, витрат, доходів з їх розподілом та захисту активів. Самодостатня облікова система повинна забезпечувати наскрізний і своєчасний інформаційний продукт про рівень відповідності показників фактичного стану розвитку бізнесу його бюджетним індикаторам [4].

Узагальнюючи результати досліджень наукової літератури та застосувавши контент-аналіз можливостей облікової системи як функції управління можна визначити сутність поняття самодостатній облік як здатність його системи через облікову політику комплексно забезпечувати користувачів якісним інформаційним продуктом для прийняття ефективних управлінських рішень, збереження майна господарюючого суб'єкта, здійснення оціночної діяльності і розподілу витрат і доходів за

центрами відповідальності на рівні одержання бізнесом стабільного прибутку, максимальної доданої вартості в умовах систематичного інвестиційно-інноваційного розвитку.

Для створення самодостатньої облікової системи, працівники, які її обслуговують і користувачі, що використовують її інформаційний продукт для управлінського споживання повинні вибрати і застосувати правила облікової політики так, щоб вони відповідали вимогам управління виходячи з можливостей інструментів сукупності видів обліку та забезпечували сталий і ефективний розвиток господарської діяльності підприємства, який би максимально задовольняв потреби всіх його учасників (державу, територіальні громади, найманих працівників, власників і громадянське суспільство).

Таким чином, господарюючим суб'єктам необхідний інтегрований облік як сукупність обов'язкових та ініціативних видів обліку, що мають функціонувати як самодостатня облікова система з метою комплексного і якісного забезпечення інформаційним продуктом всіх потреб користувачів в обсягах, які дозволяють їм приймати ефективні управлінські рішення на користь всіх учасників господарського процесу і сталого розвитку підприємства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бухгалтерські наукові дослідження в Житомирській політехніці. Том 6: Розвиток інтегрованої звітності підприємств: монографія; за заг. ред. С. Ф. Легенчука. Житомир: Житомирська політехніка, 2019. 268 с.

2. Шкуліпа Л. В. Розвиток бухгалтерського обліку у вимірі міжнародних стандартів фінансової звітності та інноваційних технологій: методологія та практика. Видавництво «Орхідея», 2020. 616 с.

3. Словник української мови: [в 11 т.]. Т. 9: АН Української РСР, Ін-т мовознав. ім. О. О. Потебні; ред.: І. С. Назарова [та ін.]. Київ: Наук. думка, 1978. 916 с.

4. Цаль-Цалко Ю. С., Мороз Ю. Ю., Цегельник Н. І. Управлінський облік: підручник. Житомир: ПП «Рута», 2015. 632 с.

УДК 657.421.3

Фоміна О.В.
д.е.н., професор,
зав. кафедри обліку та оподаткування,
Августова О.В.
к.е.н., доцент,
доцент кафедри обліку та оподаткування,
Шушакова І.К.
к.е.н.,
старший викладач кафедри обліку та оподаткування,
Київський національний торговельно-економічний університет,
м. Київ, Україна

ОЦІНКА НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ПРИ ФОРМУВАННІ ВАРТОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Посилення уваги до питання оцінки нематеріальних активів на підприємствах стає все більш актуальними. Дана тенденція зумовлена застосуванням вартісно-орієнтованої концепції управління, а також розвитком страхового, кредитного, фондового ринків, активізацією інвестиційних процесів.

Досить часто ключовими та основними складовими при здійснені оцінки вартості підприємства (бізнесу) є нематеріальні активи (НМА). При цьому специфічні ознаки НМА, зокрема відсутність матеріальної форми та унікальність кожного об'єкта, висувають особливі вимоги до процесу їх оцінки.

Також варто зазначити, що питома вага НМА у складі активів підприємства постійно зростає. У 2010 році капітальні інвестиції у НМА складали 6 912,7 млн. грн., у 2018 році – 36 391,3 млн. грн., що у 5 разів більше за показник 2010 року, а у 2019 році – 23 410,8 млн. грн., тобто відслідковується позитивна динаміка у майже 3,5 рази [1].

Метою тез є дослідження підходів до оцінки нематеріальних активів у процесі формування вартості підприємства.

Важливість оцінки як елемента бухгалтерського обліку затверджена на законодавчому рівні та відображена у таких принципах бухгалтерського обліку, як принцип повного висвітлення, принцип

послідовності, принцип безперервності та принцип єдиного грошового вимірника та інших принципів, використання яких передбачено статтею 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні») [1]. Одним із таких принципів є принцип ціни придбання або вартості виробництва (відповідно до абзацу 18 Директиви Європейського парламенту та Ради ЄС 2013/34/ЄС від 26.06.2013 р. у фінансовій звітності об'єкти оцінюються за таким принципом [2]. Саме тому первісну вартість нематеріального активу при його капіталізації до складу активів підприємства формує перелік витрат, наведений у пунктах 9-11 НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи», на основі принципу ціни придбання або вартості виробництва.

Відповідно до абзацу 18 Директиви Європейського парламенту та Ради ЄС 2013/34/ЄС від 26.06.2013 р. для надання користувачам достовірної інформації допускається проведення переоцінки основних засобів, у тому числі нематеріальних активів [3]. Так, у статті 7 Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» наведено перелік випадків, коли проведення оцінки об'єктів є обов'язковим (наприклад, переоцінки основних фондів для цілей бухгалтерського обліку). Також у пунктах 19-20 НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи» зазначено, що переоцінка нематеріальних активів за справедливою вартістю має проводитися на дату балансу та з подальшою регулярністю, що дозволить відображати їх за залишковою вартістю, яка суттєво не відрізнятиметься від справедливої.

Тлумачення сутності справедливої вартості наводиться у НП(С)БО 19 «Об'єднання підприємств», згідно якого це сума, за якою можна продати або оплатити зобов'язання за звичайних умов [4]. Відповідно до МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості» справедлива вартість – це ринкова вартість, а не оцінка з урахуванням специфіки суб'єкта господарювання [5]. Водночас ринкова вартість, як зазначено у Національному стандарті №1, є вартістю, за яку можливе відчуження об'єкта оцінки на ринку подібного майна на дату оцінки за укладеною угодою, укладеною між покупцем та продавцем, після проведення відповідного маркетингу за умови, що кожна із сторін діяла із знанням справи, розсудливо і без примусу [6]. З огляду на це можна стверджувати, що з метою проведення переоцінки нематеріальних активів у системі

бухгалтерського обліку поняття ринкової та справедливої вартості є тотожними.

Оцінка об'єктів інтелектуальної власності у системі бухгалтерського обліку регулюється Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи», НП(С)БО 19 «Об'єднання підприємств», НП(С)БО 28 «Зменшення корисності активів», МСБО 36 «Зменшення корисності активів», МСБО 38 «Нематеріальні активи», МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості», Концептуальною основою фінансової звітності та Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку нематеріальних активів. Метою такої оцінки є визначення вартості об'єктів інтелектуальної власності у грошовому вимірі для цілей бухгалтерського обліку та капіталізації до складу нематеріальних активів.

З урахуванням положень статті 7 Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні», професійна незалежна оцінка також використовується для цілей бухгалтерського обліку. Для здійснення незалежної професійної оцінки майнових прав у складі нематеріальних активів підприємства Національним стандартом оцінки №4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності» передбачено три підходи: витратний (підхід ґрунтується на визначенні вартості витрат, необхідних для відтворення або заміщення об'єкта оцінки), дохідний (підхід застосовується для визначення оцінки майнових прав інтелектуальної власності, ґрунтуючись на застосуванні оціночних процедур переведення очікуваних доходів у вартість об'єкта оцінки) та порівняльний (підхід визначає ринкову вартість нематеріального активу коли наявний достатній обсяг достовірної інформації про ціни на ринку подібних об'єктів та умови договорів щодо розпорядження майновими правами на такі об'єкти) підходи оцінки нематеріальних активів [7].

Таким чином, розрахунок вартості нематеріальних активів підприємства дає можливість отримати повну та своєчасну інформацію про зміну вартості таких активів підприємств, що прямо впливає на розмір ринкової капіталізації підприємства. Вибір підходу та методу оцінки нематеріальних активів залежить від її мети й обмежень у

використанні, що обумовлюються особливостями діяльності підприємства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Офіційний сайт Державної служби статистики України. **URL:** http://www.ukrstat.gov.ua/
2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV. – URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14
3. Директива 2013/34/ЄС Європейского парламенту та Ради Європейського Союзу від 26 червня 2013 року. URL: http://www.apu.com.ua/event/771-direktiva-2013-34-es-evropejskogo-parlamentu-ta-radi-vid-26-kvitnya-2014-r-neofitsijnij-pereklad
4. Директива 2013/34/ЄС Європейского парламенту та Ради Європейського Союзу від 26 червня 2013 року. URL: http://www.apu.com.ua/event/771-direktiva-2013-34-es-evropejskogo-parlamentu-ta-radi-vid-26-kvitnya-2014-r-neofitsijnij-pereklad
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» : затверджене Наказом МФУ від 07.07.1999 р. № 163. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99
6. Міжнародний стандарт фінансової звітності 13 «Оцінка справедливої вартості» від 01.01.2013 р. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_068
7. Національний стандарт № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав» : затверджений Постановою КМУ від 10.09.2003 р. № 1440. **URL:** https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1440-2003-%D0%BF
8. Національний стандарт №4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності» : затверджений Постановою КМУ від 03.10.2007 р. № 1185. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1185-2007-%D0%BF

УДК 1:316.422:657

Шевчук В.О.
д.е.н., професор,
професор кафедри аудиту та підприємництва
Національна академія статистики, обліку та аудиту,
м. Київ, Україна

НООСФЕРНЕ МИСЛЕННЯ УКРАЇНСТВА ЯК СВІТОГЛЯДНА ОСНОВА ВІДПОВІДЕЙ НА ВИКЛИКИ ОБЛІКОВІЙ ПАРАДИГМІ XXI СТОЛІТТЯ

Суспільні трансформації, що нині окреслюються дедалі активніше, стають глобальними викликами, які спричиняють зміну діючої парадигми обліку. Вимагають з'ясування виклики, зумовлені трансформаціями типів суспільств. Заслуговують уваги передовсім ті, що є ключовими: їхній теперішній прояв стає дедалі активнішим.

Істотною ознакою новизни прояву викликів, котрі визнаються ключовими, є глобальність. Новизна цих викликів проявляється і в урізноманітненні суспільної типології. Доречно також вести мову про симбіотичний вплив глобальних викликів і типів суспільств на характер розвитку. Суспільно-господарські трансформації першої чверті XXI ст., вплив яких стає все істотнішим, спричиняють зміну облікової парадигми, потребуючи адекватності обліку новітнім викликам.

Пріоритетом серед досліджуваних трансформацій є перехід суспільств до розвитку, іменованого сталим. У новітній світовій історії відсутні спільні рішення, важливіші від ухвалених учасниками подібних зустрічей на вищому рівні [1]. Приєднання країн світу, включаючи Україну, до «процесу Ріо" обумовлює становлення сталості як критерію визначення балансу між задоволенням сучасних потреб людства і захистом інтересів нащадків [2].

Водночас із викликами сталого розвитку упродовж останніх десятиліть відбуваються істотні інформаційні трансформації. Наслідком змін інформаційного та постінформаційного суспільств стає формування суспільств знань. Легітимації цих типів модерних суспільств посприяла доповідь ЮНЕСКО "До суспільства знань". Понад півтора десятиліття утверджується новий різновид суспільної типології - суспільств знань (чи: суспільств, заснованих на знаннях) [3].

Таким чином, виклики сталого розвитку, що супроводжуються інформаційними викликами, обумовлюють необхідність новітнього забезпечення керованості суспільств. У модерних суспільствах воно трансформується з інформаційного та постінформаційного у релевантний знаннєвий формат.

Приведення обліку як джерела релевантної інформації у відповідність цим викликам потребує адекватного сприйняття гальмівних чинників, що спричиняються "пробуксовуванням" виконання згаданих рішень, ухвалених на вищому рівні. Беручи до уваги світоглядну здатність розкривати вади ідеології і стратегій розвитку, та, що важливіше, окреслювати основоположні зміни втілення реалістичніших стратегій, українство задля порятунку власних і загальнолюдських нащадків здатне продемонструвати світу спроможність керуватися природничими, а не політичними принципами мислення і господарювання, пропонуючи планетарній спільноті відповідні парадигми.

Варто наголосити, що одночасно з дією викликів сталого розвитку у світовому інтелектуальному середовищі від початку 90-х років XX ст. відбуваються конструктивні зрушення. Одним із визначальних чинників, що впливають на становлення нової парадигми обліку, є становлення екологічної економіки [4]. Із погляду національних інтелектуальних надбань вельми важливим є те, що її "піонером" іноземними науковцями визнаний учений, громадський і політичний діяч Сергій Подолинський, 130-ліття відходу у вічність якого відзначається цьогоріч. Саме він очолює світову когорту подвижників цієї перспективної наукової галузі – єдиний українець серед 12 "апостолів" принципово нової гілки сучасної світової науки [5].

Вагомим інтелектуальним внеском у світоглядне обгрунтування новітніх моделей сталого розвитку належить вважати інтелектуальний доробок українського мислителя, письменника і правозахисника М.Руденка. У виступах кандидатів у Президенти НАН України влітку 2020 р. зазначалося, що "у світі зараз номер один - це науки про життя", і підкреслювалося, що "60 % від усього фінансування науки ідуть на науки про життя" [6, с. 39]. Відтак доречно зазначити, що сучасну світову економічну науку М. Руденко визначав як таку, "від якої залежить життя" [7, с. 481]. Його визначення є передумовою продовження життя на Землі, а водночас – світоглядною запорукою порятунку майбутніх поколінь.

Важливість дотримання сталості суспільного розвитку свідчить про актуальність запровадження облікової парадигми, здатної відповідати

теперішнім викликам. Усвідомленню того, якою має бути економічна, в т.ч. облікова інформація, адекватна, з одного боку, сталому розвиткові, а з іншого – вимогам екологічної економіки, перешкоджають переконання, згідно з якими "облік сталого розвитку розглядається як методологія, призначена для кількісного фінансового впливу діяльності підприємства на довкілля й суспільство".

Адже у такий спосіб відбувається "розмивання" дефінітивної атрибутики сталості розвитку, дотримання вимог якого передбачає встановлення балансу між задоволенням сучасних потреб людства і захистом інтересів майбутніх поколінь. Зважаючи на це, нами свого часу запропоновано модель балансового узагальнення, а також здійснена верифікація пропонованої моделі з урахуванням соціальної та екологічної відповідальності господарюючих суб'єктів [8; 9; 10; 11].

Україні належить адекватно сприймати ситуацію становлення суспільств, заснованих на знаннях, що стають глобальним викликом, який діє поряд із викликами сталого розвитку. Окремі дослідники при визначенні сутності цих суспільств називають стрімкий розвиток інформаційних технологій, надмірну експансію засобів масової інформації, так звану інформатизацію сфер життя тощо [12]. Більш того: захоплені процесами, що отримали назву епохи gigital, вони майже апологетично ведуть мову про цифровізацію світової економіки, "цифрову адженду", стратегії цифрового ринку, концепції та проекти розвитку цифрової економіки і суспільства - аж до охоплення всієї економіки і суспільства України. Прив'язуючи ці явища до змін облікової парадигми, вони вказують на діджиталізацію, блок-чейн, IT-привнесення та інші новації як "панацею" від суспільно-господарських негараздів.

На наше переконання, ці явища можуть вважатися підставами для пояснення чинників виникнення суспільств подібної типології лише до певної міри. Ми не вважаємо їх достатніми аргументами для ідентифікації досліджуваних суспільств. Подвижники неортодоксальної української економічної думки задовго до названої доповіді ЮНЕСКО з метою ідентифікації знаннєвої основи розвитку суспільств вибудували світоглядну модель загальнолюдського пізнання у вигляді уявних дерев. Плоди цих метафоричних дерев являють собою визначений вид знань (життєствердний чи навпаки – смертоносний) [7, с.381-382].

У контексті інформаційних викликів важливим є те, що раніше і незалежно від них це положення підтвердив видатний подвижник кібернетики і дослідник складних систем Вільям Росс Ешбі. Фундатор принципу достатнього різноманіття довів, що "теорія інформації може розглядатися як форма спрощення, бо … змішує в загальну масу всі причини та всі наслідки і пов'язує тільки два підсумки" [13].

У той же час набувають поширення твердження про те, ніби цифровізація економіки і суспільства "забезпечуватиме належний рівень конкурентоздатності" чи навіть "приноситиме додаткові прибутки". Вважаємо неаргументованими як ці, так і положення на кшталт тих, начебто «більш цінними стають не самі дані (інформація)», а «вміння ефективно працювати з цими даними (інформацією)». З огляду на вказану вище дихотомію знань подібні положення розглядаємо як небезпечні. Наведена нами світоглядна модель економічного пізнання людства дозволяє вести мову про (не)адекватність облікової парадигми знаннєвому «наповненню» модерних суспільств з достатнім ступенем визначеності.

У даному контексті доречно наголосити, що українець С.Подолинський належить до першопрохідців у дослідженні господарського освоєння сфер як живого й мертвого, так і розумного. Він чи не першим у світі показав специфіку інтелектуального сприяння введенню в бюджет людства додаткової сонячної енергії. Якщо неупереджено вчитатися у симбіоз слів «учитель» і «людство» - можна розгледіти в С.Подолинському передвісника вчення про ноосферу, котре у світовій науці з'явиться аж через півстоліття.

Отже, за викладами учителя нині належить розгледіти методику підрахунку вигід, отримуваних завдяки навчанню селян у вигляді «збільшення врожаю, тобто збільшення в бюджеті заощадженої людьми сонячної енергії» [14, с.264]. Тут також належить бачити засади ноосферного мислення українства, започатковані молодим новатором при розкритті значущості інтелектуальної праці шкільного учителя. Це дає підстави для твердження про ноосферне тлумачення обліку як джерела забезпечення модерних суспільств релевантною інформацією.

Із викладених положень випливають положення про те, що знаннєва основа досліджуваних типів сучасних суспільств покликана бути виключно рятівною. Облік як інформаційний феномен сучасних суспільств, повинен бути невід'ємною складовою досліджуваних процесів. Пропонуються наступні положення подальших інноваційних змін чинної парадигми обліку.

Сучасний облік є складовою частиною становлення ноосферного мислення і господарювання. Початок процесу його розвитку в цій інтерпретації належить вбачати у часах, коли почалося усвідомлення поняття "ноосфера". Новітній облік є знаннєвим феноменом модерних суспільств. Йдеться про фундаментальні природничі знання як його основу у XXI ст. Нинішній облік є фактографічним сегментом інформування цих суспільств. Відтак він має надавати їм виключно рятівні знання.

Науковці та освітяни покликані формувати принципово нову генерацію майбутніх фахівців. Мається на увазі підготовка адвокатів нащадків - незалежно від того, що йдеться про підготовку обліковців, а не правників.

Основою розв'язання порушених питань є питомо українське економічне знання. Утвердження рятівного статусу цієї основа потребує координації діючих в Україні наукових установ, що досліджують проблеми обліку, ВНЗ (ЗВО), які готують докторів, магістрів, бакалаврів з обліку, а також фахових спілок, федерацій та інших асоціативних структур. Для вирішення порушених питань слід об'єднати осередки інтелектуалів, здатних утверджувати облік, покликаний забезпечувати керованість і сталість розвитку модерних суспільств. Пропонуємо активніше обговорювати формат результативних знань, які належить пропонувати органам державної влади України та відповідним міжнародним фаховим структурам.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Порядок денний на XXI століття. Ухвалений Конференцією ООН в Ріо-де-Жанейро (1992р.) / Пер. з англ. - К., 1998.

2.17 цілей сталого розвитку. URL: http://ecoclubua.com/2016/01/17-tsilej-staloho-rozvytku/.

3. *К* обществам знания. Всемирный доклад ЮНЕСКО. – *Париж:* ЮНЕСКО, *2005. – 239 с.*

4. Екологічна економіка – Вікіпедія. URL: https://en.wikipedia.org/wiki/Ecological_economics.

5. Сергій Подолинський – Вікіпедія. URL: https://ru.qwe.wiki/wiki/Sergei_Podolinsky.

6. Комісаренко С. «Наука і суспільство – цей зв'язок має бути просто органічним». Виступ кандидата у Президенти НАН України. *Світогляд, 2020.* № 5. С. 36-49.

7. Руденко М. Енергія прогресу. *Вибрані праці з економії, філософії і космології.* К.: Кліо, 2015. 680 с.

8. Шевчук В. Модель обліку процесів розвитку: проблеми модифікації на засадах фізичної економії. *Регіональні перспективи.* 2001. № 2-3.

9. Шевчук В. Методологічні проблеми обліку інтелектуальних благ в умовах становлення новітньої парадигми рахівництва. *Облік і фінанси.* 2017. № 2(76). С. 70-78.

10. Шевчук В. Соціальна відповідальність суб'єктів господарювання: впливи на становлення новітньої облікової парадигми. *Економіка: реалії часу*. 2017. № 2.

11. Шевчук В. Екологічна та соціальна відповідальність суб'єктів господарювання: впливи на становлення новітньої облікової парадигми / Корпоративна соціально-екологічна відповідальність та партнерство стейкхолдерів задля сталого розвитку: колективна монографія. Під загальною редакцією д.е.н. Макаренко І.О. Суми: Сумський державний університет, 2019.

12. Кюблер, Ханс-Дітер. Міфи про суспільство знань. К.: Переклад з німецької. Видавничий дім Дмитра Бураго, 2010. 264 с.

13. Эшби У. Р. Принципы самоорганизации. Пер. с англ. М.: Мир, 1966. 332 с.

14. Подолинський С. Вибрані праці. Упорядник Л.Я.Корнійчук. - К.: КНЕУ, 2000. 328 с.

УДК 657

Ясишена В. В.
д. е. н., доцент,
доцент кафедри економіки, обліку та оподаткування,
Вінницький навчально-науковий інститут економіки
Західноукраїнського національного університету
м. Вінниця, Україна

УДОСКОНАЛЕННЯ ПІДХОДІВ ЩОДО НАРАХУВАННЯ АМОРТИЗАЦІЇ НА НЕМАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ

Ефективне управління нематеріальними активами передбачає прийняття обґрунтованих рішень щодо амортизації цих активів. Це необхідно для встановлення їх об’єктивної вартості протягом діяльності підприємства, що буде впливати на вартість підприємства.

У МСБО 38, нематеріальні активи поділено на дві категорії: нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання,

щодо яких неможливо передбачити період, впродовж якого ці активи, як очікується, будуть приносити економічні вигоди; нематеріальні активи з визначеним строком корисного використання, тобто з обмеженим періодом отримання від нього підприємством економічних вигод.

За МСБО 38, нарахування амортизації здійснюється лише за нематеріальними активами, які мають визначений термін корисного використання [1]. Але нині дискусійним є питання можливості не нараховування амортизації на об'єкти нематеріальних активів з встановленим строком корисного використання. До таких об'єктів можна віднести, до прикладу, право на користування будівлею, право на оренду приміщень, договори франчайзингу тощо. На рисунку 1 наведено алгоритм прийняття рішення щодо нарахування амортизації на вищезгадані нематеріальні активи.

При надходженні таких нематеріальних активів на підприємство необхідно визначити чи потрібно їх амортизувати. Основним ідентифікатором встановлення чи підлягає об'єкт нематеріальних активів амортизації є можливість визначення строку його корисного використання. Можна припустити, що навіть якщо в документі встановлені дати корисного використання об'єкта він може мати необмежений строк корисного використання. Отже, врахування тільки такого чинника, як зазначений строк корисного використання при встановленні чи підлягає об'єкт нематеріальних активів амортизації є обмеженими підходом, що знецінює цей об'єкт.

Тому, встановлюючи чи підлягає нематеріальний актив амортизації бухгалтеру необхідно з'ясувати і врахувати низку умов.

Якщо документ (договір) включає положення про продовження, то можна зробити припущення, що термін його корисного використання буде необмеженим.

Вигоди, які очікує одержати підприємство від користування правами визначені відповідним часовим проміжком і можуть в майбутньому бути поновленими або не поновленими. Тому обов'язково необхідно враховувати вигоди, які пов'язані з використанням цього активу і будуть продовжувати надходити після закінчення дії договору.

Рис. 1 Алгоритм встановлення доцільності нарахування амортизації на нематеріальні активи

**нематеріальні активи скорочено НМА*

Необхідно встановити відсутність суттєвих витрат пов'язаних з продовженням або поновленням контракту. У разі передбачення понесення суттєвих витрат у зв'язку із поновленням такий контракт підлягатиме амортизації. Слід з'ясувати відсутність при продовженні або поновленні контракту виникнення суттєвих змін умов контракту.

Якщо підприємство встановлює, що після вивчення договору можна стверджувати, що вигоди від його використання будуть тривати довго, то

він може бути продовженим або поновленим. При цьому не відбудеться суттєвих змін умов контракту та понесення значних витрат у зв'язку із цим, то такий нематеріальний актив немає потреби амортизувати.

Нематеріальні активи щодо яких не нараховується амортизація будуть збільшувати вартість компанії в часині 1 розділу активу балансу та одночасно 1 розділу пасиву балансу «Власний капітал». Якщо буде встановлено, що актив, який раніше не підлягав амортизації має обмежений строк корисного використання, то його необхідно почати амортизувати.

Зважаючи на достатню незбалансованість ідентифікації, облікового відображення нематеріальних активів та прогалин у встановленні деяких аспектів щодо їх амортизації згідно з вітчизняним законодавством, доцільним є позиціонування професійного судження бухгалтера. Бухгалтер повинен, у разі відсутності прописаних рекомендацій у вітчизняних і міжнародних стандартах застосовувати професійне судження. Воно повинно ґрунтуватися не тільки на інтуїтивних процесах, а також на спеціальних джерелах інформації, які дадуть змогу обґрунтувати прийняті рішення щодо відображення в обліку та звітності інформації пов'язаної з амортизацією нематеріальних активів.

Рекомендовано додатково розкрити в П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» такі питання:

- введення сповільнених методів для амортизації нематеріальних активів;
- розкрити порядок визначення нематеріальних активів, що можуть бути віднесені до об'єктів з невизначеним строком корисного використання [2].

Обираючи прогресивні методи нарахування амортизації за можливості необхідно враховувати характеристики нематеріальних активів і економічні чинники впливу на їх використання у процесі здійснення господарської діяльності підприємства.

Розроблений алгоритм встановлення доцільності нарахування амортизації на нематеріальні активи на основі таких ідентифікаторів, як термін їх корисного використання, наявність в правовстановлюючому документі положення про продовження або поновлення, існування вигод, які очікує одержувати підприємство після продовження або поновлення контракту, відсутність суттєвих витрат і змін існування умов контракту. Застосування цього алгоритму дасть змогу ефективно управляти

нематеріальним активом і приймати обґрунтовані рішення щодо їх амортизації, що сприятиме встановленню об'єктивної вартості цих активів та буде впливати на вартість підприємства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи». URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_050/page2.

2. Ясишена В. В. Проблемні аспекти методології та організації обліку нематеріальних активів: монографія. Тернопіль: ТНЕУ, 2020. 330 с.

УДК 657

Акименко О.Ю.
к.е.н., доцент
Костюченко І.А.
здобувач вищої освіти
Національний університет «Чернігівська політехніка»,
м. Чернігів, Україна

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ АЛЬТЕРНАТИВНИХ ДЖЕРЕЛ ЕНЕРГІЇ

Створення обліково-аналітичної бази для обробки інформації та вдосконалення аналітичного обліку на підприємствах, що розвивають альтернативні джерела енергії насамперед передбачає розроблення облікової політики, створення спеціального Плану рахунків з бухгалтерського обліку та формування нових програмних продуктів з обліку альтернативних джерел енергії.

Облік альтернативних джерел енергії ведеться як на підприємствах, які зорієнтовані на будівництво великих електростанцій, так і на підприємствах, які займаються встановленням засобів для розвитку альтернативних джерел енергії у одноосібних житлових будинках.

Варто зазначити, що для регулювання обліку цього питання на національному та міжнародному рівнях майже відсутня налагоджена правова база. Так, в Законі України «Про ринок електричної енергії» (ст. 26 «Вимоги до ведення бухгалтерського обліку») не зазначено особливостей ведення бухгалтерського обліку альтернативних джерел енергії, відмінностей в організації, функціонуванні бухгалтерського обліку альтернативних джерел

енергії, здійсненні бухгалтерських розрахунків [1]. Доречно було б доповнити його окремими положеннями з обліку або виокремити спеціальний стандарт бухгалтерського обліку щодо альтернативних джерел енергії та екологічної відповідальності.

Підтримуючи думку науковців, що займаються дослідженням альтернативних джерел, вважаємо, що якщо виготовлена електроенергія чи добута вода використовується лише для внутрішніх цілей, то її собівартість передається на вартість виготовленої продукції (робіт, послуг) через списання витрат допоміжного виробництва на рахунок основного виробництва. Тобто такі операції потребують спеціального відображення в обліку, а саме в аналітичному обліку. У Плані рахунків бухгалтерського обліку, доцільно замінити назву субрахунку 203 «Паливо» на назву «Природні та енергетичні ресурси» із відповідними аналітичними рахунками: р. 2031 «Вода холодна», р.2032 «Вода гаряча», р. 2033 «Електроенергія власного виробництва», р.2034 «Електроенергія закуплена», р. 2035 «Природній газ закуплений», р. 2036 «Біопаливо», р. 2037 «Інші відновлювальні природні та енергетичні ресурси» [2].

Альтернативні джерела енергії (АДЕ) у бухгалтерському обліку відповідають критеріям визнання основних засобів (п.4 П(С) БО 7). Слід зазначити, що АДЕ можуть бути наземними (розміщеними на землі) та даховими (розміщеними на даху), що є підставою для їх класифікації в бухгалтерському та податковому обліку.

Наземну електростанцію доречно віднести до поняття «споруди», а в цілях бухгалтерського обліку згадана електростанція може бути віднесена до класифікаційної групи 1.3 «Будівлі, споруди та передавальні пристрої» (п. 7 ст. 2 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджених наказом Мінфіну України від 30.09.2003 р. № 561) [3]. Дахова станція, розміщення якої не пов'язане безпосередньо із землею, повинна обліковуватися на окремому рахунку як основний засіб у складі групи «Машини та обладнання» (п. п. 5.1.4 П(С)БО 7) [3]. Але, якщо розміщення дахової станції пов'язане із забезпеченням електроенергією саме тієї будівлі, на даху якої вона буде розміщена, ці дії можуть бути оцінені саме як поліпшення будівлі, збільшуючи при цьому її первісну вартість на вартість придбаного АДЕ (р. 15). При зарахуванні АДЕ на баланс підприємства, слід розглядати його як самостійний об'єкт основних засобів, зараховуючи на баланс підприємства за первісною вартістю (п. 8 П(С)БО 7).

Відповідно до нормативно-правих актів усі втрати, пов'язані з надходження основних засобів на підприємство, акумулюються на рахунку 15 «Капітальні інвестиції» та включаються до їх первісної вартості, при цьому за дебетом цього рахунку відображаються витрати на придбання основних засобів, а за кредитом — на списання та введення об'єкта в експлуатацію. Після введення в експлуатацію наземну електростанцію обліковують на субрахунку 103 «Будівлі та споруди», а дахову — на субрахунку 104 «Машини та обладнання».

Сам факт та дату введення в експлуатацію об'єкта електроенергетики необхідно підтвердити, по-перше - сертифікатом, що засвідчує відповідність проектній документації закінченого будівництвом об'єкта та підтверджує його готовність до експлуатації; по-друге, зареєстрованою відповідно до законодавства декларацією про готовність об'єкта до експлуатації [4].

Щодо бухгалтерського обліку електроенергії у виробника та споживача, то він суттєво відрізняється. Споживачеві слід розглядати електроенергію як отриману послугу та відображати її у статтях витрат з розподілом за напрямками використання. Виробник, в свою чергу спрямовує свою діяльність на створення продукції - «електроенергії», яка виробляється на об'єктах електроенергетики, виступає товарною продукцією та призначена для купівлі-продажу. Враховуючи, що продукція виступає різновидом запасів, а запаси для цілей бухгалтерського обліку включають товари у вигляді матеріальних цінностей, які придбані (отримані) і утримуються підприємством у цілях подальшого продажу, матеріальними цінностями прийнято вважати тільки ті, які можна перелічити. Оскільки одиниця обліку електроенергії визначена в кіловатах, то злічити її можна.

Щодо незавершеного виробництва, то при виробленні електроенергії воно відсутнє, як і залишок готової продукції у вигляді електроенергії на кінець звітного періоду. Безпосередньо витрати на генерацію електроенергії накопичуються на рахунку 23 «Виробництво», щомісячно списуючись на субрахунок 901 «Собівартість реалізованої готової продукції».

Для доходів та витрат в частині реалізації електричної енергії в бухгалтерському обліку діють загальні правила : дохід визнається при збільшенні активу (зменшенні зобов'язання), що обумовлюють зростання власного капіталу при наявності умови достовірності визначення оцінки (П(С)БО 15 «Дохід»).

Дохід відображається за кредитом субрахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції», а витрати, які підприємство збільшує на собівартість готової продукції у звітному періоді їх відвантаження (П(С)БО 16 «Витрати») відображається за дебетом субрахунку 901 «Собівартість реалізованої готової продукції».

Податковий облік повністю орієнтований на бухгалтерський облік і об'єкт обкладення податком на прибуток визначається через коригування бухгалтерського фінансового результату на «податкові» різниці, про що йдеться у Податковому кодексі [3].

В обов'язковому порядку коригування застосовують «високодохідні» підприємства, які мають обсяг доходу за рік понад 20 млн грн. Підприємства, дохід яких не перевищує зазначених обсягів, коригування фінансового результату можуть здійснювати добровільно, якщо вони про таке рішення заявили своєчасно. Для операцій придбання АДЕ та реалізації електроенергії, що генерується на ньому, податкові коригування не передбачено.

Наземне обладнання, що генерує електроенергію, у податковому обліку належить до 3 групи ОЗ з мінімальним строком експлуатації 15 років, а дахова станція — до 4 групи з мінімальним строком експлуатації 5 років [3].

Причому за податковим законодавством рекомендується в бухгалтерському обліку використовувати будь-який метод нарахування амортизації, передбачений бухгалтерськими правилами, крім виробничого, а строк експлуатації обладнання встановлювати з урахуванням мінімально допустимого строку.

У загальному випадку, операції з придбання АДЕ та реалізації за «зеленим» тарифом електрики, отриманої з АДЕ, відображаються в податковому обліку в чіткій відповідності до правил бухгалтерського обліку.

Відповідно до ПКУ, об'єктом обкладення ПДВ є операції платників податку з постачання товарів / послуг, місце постачання яких знаходиться на митній території України. При цьому операції, що пов'язані із реалізацією електроенергії відповідають визначенню «постачання товарів», адже постачання електроенергії здійснюється на митній території України. При цьому така операція не включена до переліку операцій, що є необ'єктними, звільненими від оподаткування або такими, що оподатковуються за ставкою 0 або 7 % [3].

Таким чином, операції постачання електроенергії обкладаються ПДВ здебільшого за основною ставкою та мають низку важливих особливостей, серед яких доцільно виділити наступні:

✓ враховуючи, що «зелений» тариф - це спеціальний фіксований тариф, за яким держава зобов'язана купувати електроенергію у виробника, тариф на нього, встановлюється НКРЕКП для кожного суб'єкта господарювання — виробника електроенергії з альтернативних джерел, встановлення фіксованих цін — це один із способів державного регулювання цін (Закон України «Про ціни та ціноутворення» від 21.06.2012 р. № 007-VI) [3];

✓ регульована ціна «зеленого» тарифу (договірної ціни) є базою оподаткування ПДВ, при чому при постачанні електроенергії за «зеленим» тарифом ПДВ нараховується зверху на встановлений тариф.

ПКУ передбачає звільнення від обкладення ПДВ операцій зі ввезення на митну територію України обладнання, комплектуючих та/або матеріалів, пов'язаних з виробництвом енергії з відновлюваних джерел енергії.

Звільнення від сплати ПДВ можливо в разі дотримання одночасно наступних умов: 1) застосування ввезених товарів платником податків для власного виробництва; 2) відсутність виробництва в Україні ідентичних товарів з аналогічними за якісними показниками та зазначеними в УКТ ЗЕД.

З 1 січня 2015 року до переліку підакцизних товарів віднесено електричну енергію (п. 215.1 ПКУ). Виробники електричної енергії, які здійснюють її постачання за програмою «зеленого» тарифу, не є платниками акцизу. Так, згідно з п.п. 213.2.8 ПКУ операції з реалізації електричної енергії, виробленої, зокрема, з відновлюваних джерел енергії, не підлягають обкладенню акцизним податком [3].

Виходячи із цього, будь-які операції з виробництва та реалізації електроенергії, отриманої з АДЕ, у тому числі здійснювані оптовиками і виробниками поза оптовим ринком і поза програмою «зеленого» тарифу, акцизним податком обкладатися не повинні.

Автоматизація обліку і контролю для підприємств з використанням АДЕ потребує пошуку нових програмних продуктів. Щодо розробки автоматизованих систем обліку, то в Україні найчастіше застосовують «1:С Бухгалтерію», в якій прописують спеціальні функціональні задачі для підприємств галузевого призначення. Однак, вважаємо, що нині програмістам необхідно працювати над розробкою українських програм для підприємств, що займаються АДЕ, а разі будівництва великих станцій – віддавати перевагу іноземним програмним продуктах, враховуючи накопичений досвід роботи з функціонуванням підприємств з АДЕ.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про альтернативні джерела енергії: Закон України, ухвалений Верховною Радою України 20 лютого 2003 року № 555-IV. URL: https://zakon.rada.gov.ua/ laws/show/555-15.

2. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. URL: http://www.buhoblik. org.ua/uchet/organizacziya-buxgalterskogo-ucheta/388-plan-raxunkiv.html.

3. Офіційний Сайт Верховної Ради. URL: http://zakon5.rada.gov.ua.

4. Закон України « Про ринок електричної енергії». 2017. № 27-28. ст.312. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2019-19#n1784.

5. Зелений тариф в Україні 2020. URL: https://sk.ua/publications/green-tariff-in-ukraine/.

6. Стимулювання відновлюваної енергетики в Україні за допомогою «зеленого» тарифу. URL: https://saee.gov.ua/documents/green-tariff.pdf.

7. Акименко О., Костюченко І. Перспективи впровадження альтернативних джерел енергії як крок до міжнародного співробітництва. *Проблеми і перспективи економіки та управління*. 2020. № 4(24). С. 43-50.

УДК 657.01

Астафьева В. А.
к.э.н., доцент
декан факультета коммерции и финансов
Белорусского торгово-экономического
университета потребительской кооперации
г. Гомель, Беларусь

МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В УСЛОВИЯХ ЦИФРОВИЗАЦИИ ЭКОНОМИКИ

Современный этап развития бухгалтерского учета характеризуется реформированием своих положений в соответствии с цифровизацией экономики, что сопровождается пересмотром действующей отечественной учетной методологии.

Активное внедрение информационных технологий в управление организацией меняет роль бухгалтерского учета, подвергает существенным корректировкам его методологические и методические аспекты, вносит

изменения в теоретические учетные категории. Сегодня можно отметить единичные случаи использования традиционных форм бухгалтерского учета: мемориально-ордерной, журнально-ордерной, книжно-журнальной.

Практически все ученые – экономисты пришли к заключению о масштабном широком использовании автоматизированной формы бухгалтерского учета. Между тем несмотря на все декларации, сегодня национальные нормативно-правовые акты по бухгалтерскому учету в недостаточной степени коррелируют с технологиями автоматизированной обработки информациями. В экономической литературе достаточно полно раскрывается содержание традиционных форм бухгалтерского учета: мемориально-ордерной, журнально-ордерной, книжно-журнальной, упрощенной [1]. Что касается автоматизированной формы учета, то здесь не только отсутствует однозначное определение формы бухгалтерского учета, но и не определена особенность элементов бухгалтерского учета, что является существенным для методологи бухгалтерского учета. Форма бухгалтерского учета определяется совокупностью бухгалтерских регистров, связь между которыми задана их назначением, построением и содержанием. В законе Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» дано следующее определение: «форма бухгалтерского учета – порядок осуществления и обобщения записей на счетах бухгалтерского учета и совокупность регистров бухгалтерского учета, в которых производятся такие записи» [2]. И если с первой частью определения при автоматизированной форме бухгалтерского учета можно согласиться, то вторая часть (совокупность регистров) – носит неопределённый характер и уже не имеет своей функциональной нагрузки.

При автоматизированной обработке учетной информации бухгалтер, осуществив идентификацию фактов хозяйственной жизни, может сразу сформировать отчетность и, соответственно, отпадает необходимость в учетных регистрах, как в промежуточных этапах учетных процедур для составления отчетности. Типовые формы учетных регистров (журналы-ордера, оборотные ведомости по счетам, главная книга и др.), имеющиеся в стандартном перечне форм машинограмм, на самом деле нельзя назвать учетными регистрами в условиях автоматизированной обработки данных, поскольку алгоритм их формирования построен независимо и параллельно с алгоритмами формирования других форм отчетности. Учетные регистры в компьютерном учете уже не относятся к средствам составления отчетности, а

сами становятся внутренней отчетностью. Следовательно, в условиях функционирования автоматизированных информационных систем определяющим фактором для задания формы бухгалтерского учета является не столько структура регистров, их вид и способ получения, сколько сама технология автоматизированной обработки учетной информации. На наш взгляд, исходя из всего вышесказанного, здесь целесообразно следующее определение: форма бухгалтерского учета – это определенная реализация приемов и способов ведения бухгалтерского учета. Автоматизированная форма учета поднимает бухгалтерскую процедуру на более высокий качественный уровень.

Организационные аспекты бухгалтерского учета определяются положениями законодательных актов, в частности закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности», и реализуются через учетную политику организации. Одно из лучших определений организации бухгалтерского учета принадлежит Н. А. Леонтьеву: «ряд действий лиц, которым поручено осуществление учета, направленных для достижения целей, поставленных перед учетом» [3]. В экономической литературе выделяют семь основных элементов бухгалтерской системы: стоимостная (денежная) оценка, документирование, инвентаризация, счета, двойная запись, балансовое обобщение, отчетность [1].

Перечисленные элементы являются неотъемлемыми частями метода бухгалтерского учета и регламентированы национальными стандартами учета. Однако их реализация в информационных бухгалтерских системах имеет свою специфику. Проведем анализ влияния применения информационных технологий на некоторые элементы метода бухгалтерского учета. Двойная запись и балансовое обобщение являются универсальными приемами и используются во всех информационных системах согласно описанным теоретическим принципам бухгалтерского учета и объективным закономерностям экономики. Счета же бухгалтерского учета, выступающие в совокупности с двойной записью, в компьютерных системах бухгалтерского учета служат одним из основных инструментов моделирования фактов хозяйственной жизни.

Информационная структура бухгалтерского учета в действительности зависит не от бухгалтерского счета, а от их совокупности – плана счетов. Компьютерный вариант плана счетов отличается от типового плана счетов не только по форме, но и по содержанию. Схематично эти различия представлены на рис. 1.

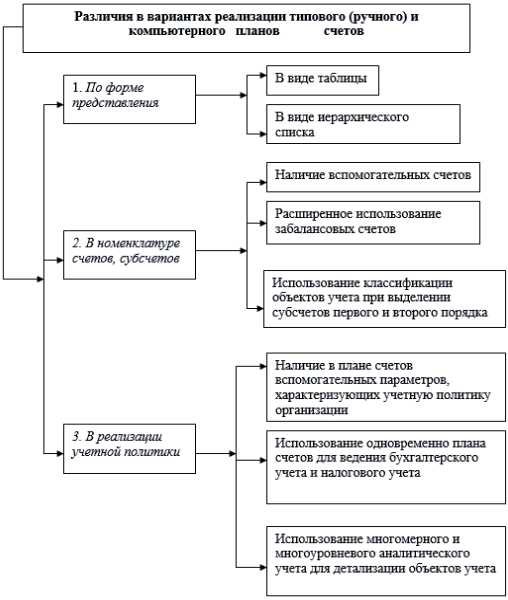


Рис. 1. Различия в вариантах реализации типового и компьютерного планов счетов бухгалтерского учета

Однако многие ученые – экономисты отождествляют план счетов бухгалтерского учета, используемый при ручной обработке учетных данных, и его вариант в компьютерной бухгалтерии. Не следует забывать, что при проектировании бухгалтерских программ за основу взяты не только элементы метода бухгалтерского учета, а и удобство, и быстрота алгоритмов их программной реализации с целью наиболее эффективной обработки данных.

План счетов выступает существенным элементом моделирования учетно-аналитического обеспечения оперативной информацией менеджеров организации. Моделирование в бухгалтерском учета в условиях цифровизации экономки выполняет особую роль. Несмотря на богатые отечественные учетные традиции и активные научные исследования зарубежных ученых, в настоящее время наблюдается дисбаланс между теоретическими построениями в области бухгалтерского учета и его практической реализацией в современных информационных

системах. Требуется осмысление новых способов сбора и обработки не только финансовой информации, но и достаточности её интеграции с информацией о других сторонах бизнеса и внешней среды.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Стражев В. И., Шибеко Е. Н., Головач О. В. и др. Теоретические основы бухгалтерского учета и анализа: учеб. для вузов; под ред. Стражева В. И. Минск: Выш. шк., 2016. 319 с.

2. О бухгалтерском учете и отчетности: закон Республики Беларусь от 12 июля 2013 г., № 57-З (в ред. Закона от 17 июля 2017 г., № 52-З). Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000, ООО "ЮрСпектр", Мн., 2021.

3. Гальперин Я. М., Кипарисов Н. А., Леонтьев Н. А. Курс теории бухгалтерского учета: учебник; под общ. ред. Кипарисова Н. А. Москва: Госпланиздат, 1945. 228 с.

Боднар Л. І.
викладач,
Мукачівський кооперативний торговельно-економічний коледж,
м. Мукачево, Україна

АКТУАЛІЗАЦІЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ОПЛАТИ ПРАЦІ

Один із найважливіших напрямів бухгалтерського обліку на підприємстві як за кордоном, так і в Україні є організація обліку оплати праці. На сучасному етапі облік заробітної плати є одним із найбільш складних і відповідальних напрямів, який потребує вдосконалення відповідно до викликів глобального середовища та значного загострення конкуренції на внутрішньому та зовнішньому ринках. В Україні зміни розмірів встановленої мінімальної заробітної плати відбуваються щорічно, а в багатьох випадках і декілька разів на рік. Однак, складені тенденції змін державних соціальних гарантій, зокрема в оплаті праці, на сьогодні не забезпечують гідний рівень життя населення, про що свідчить останнє місце в Європі в рейтингу за цим показником. Тому дослідження питання заробітної плати є важливою складовою механізму регулювання її впливу на покращення добробуту населення.

Такими теоретичними, методологічними та економіко-організаційними проблемами обліку праці та її оплати займалися багато українських та зарубіжних провідних наукових вчених-дослідників, зокрема: Бутинець Ф. Ф., [1] Покатаєва О., [2], Кошик В., Олійник О. В., Нашкерська Г. В., Голов С. Ф., Гурова К. Д., Дем'яненко М. Я., Івахненко С. В., Ганін В. І., Корягін М. В., Завгородній А. Г. Гливенко В. В., Живко З. Б., Лень В. С., Коблянська О. І, Хом'як Р. Л., Семененко О. Л., Пушкар М. С., Рудницький В. С, Тарасенко Н. В., Чік М. Ю.та інші.

Проте, слід зазначити, що питання обліку розрахунків з працівниками з оплати праці потребують подальшого наукового дослідження. Для більшості населення заробітна плата є болючою темою та втратила свою відтворювальну та стимулювальну функції і фактично перетворилася в різновид соціальних виплат, не пов'язаних з кількістю, якістю та кінцевими трудовими результатами.

Облік оплати праці – одна з головних ланок формування економічної політики підприємства, управління процесами виробництва, яка сприяє вдосконаленню організації виробництва, оперативного та довгострокового планування.

Завданням обліку оплати праці є забезпечення оперативного контролю кількості та якості праці, використання грошових засобів, які є складниками фонду оплати праці, та соціальних нарахувань. Для працівника заробітна плата – це головна стаття його особистого доходу, засіб відтворення та підвищення якості життя. Для роботодавця заробітна плата – це значна частина витрат, які входять до собівартості продукції. Рівень оплати праці значно впливає на поведінку працівника та роботодавця, формує певні відносини між ними на основі регулювання попиту та пропозиції на ринку праці. Таким чином, оплата праці має різноманітне функціональне призначення. Функція заробітної плати полягає в узгодженні та реалізації інтересів усіх учасників трудових відносин. Основними функціями заробітної плати є відтворювальна, стимулююча, регулююча, соціальна. На нашу думку, всі функції заробітної плати, є важливими, і неможливо виокремити лише одну, адже кожна з них спрямована на реалізацію інтересів певного економічного суб’єкта.

В економічній літературі прийнято виділяти два види заробітної плати: номінальну та реальну. Номінальна заробітна плата – це сума грошових коштів, яку отримує працівник за певний період часу, як правило, за рік, тоді

як реальна – це кількість товарів та послуг, які можна придбати за номінальну заробітну плату. Реальна заробітна плата визначається шляхом коригування номінальної заробітної плати на рівень інфляції, тому завжди є нижчою від номінальної. Існує обернена залежність між рівнем інфляції та реальною заробітною платою: чим вище рівень інфляції, тим менше реальна заробітна плата. Якщо темп інфляції перевищує темп зростання номінальної заробітної плати, то це безпосередньо відображається на купівельній спроможності людини та негативно впливає на рівень її життя [3, 4]. Тому вкрай важливим для підприємства є врахування інфляційних процесів під час формування системи оплати праці.

Зауважимо, що на сучасному етапі підвищується значущість напрямів удосконалення організації заробітної плати, які мають здійснюватися разом із проведенням загальної соціально-економічної, структурної податкової, цінової політики. Заходи, спрямовані на вдосконалення оплати праці, включають насамперед забезпечення справедливої залежності розмірів заробітної плати від особистого внеску працівників у результати праці. Також, до таких заходів можна віднести:

- удосконалення тарифної системи шляхом встановлення співвідношень тарифних ставок залежно від рівня кваліфікації робітників;
- запровадження гнучких форм і систем оплати праці;
- розроблення внутрішньовиробничих тарифних умов оплати праці як чинників підвищення мотивуючої та стимулюючої ролі тарифних систем;
- удосконалення мотиваційного механізму регулювання міжпосадових окладів та міжкваліфікаційних рівнів оплати праці;
- удосконалення нормування як засоби регулювання міри праці та її оплати;
- обґрунтування вибору найефективніших форм і систем заробітної плати;
- колективне регулювання заробітної плати.

Отже, для вдосконалення розрахунків з оплати праці на підприємстві облік має бути організований так, щоб сприяти підвищенню продуктивності праці та повному використанню робочого часу. Зауважимо, що одним із дієвих напрямів удосконалення системи та механізму оплати праці є підвищення матеріальної та нематеріальної зацікавленості, тобто застосовування інструментів матеріального заохочення [5, 6].

Дослідження показали, що облік витрат на оплату праці повинен стати не лише засобом дотримання вимог чинного законодавства, а й джерелом надійної інформації для подальшого контролю та управління витратами на оплату праці. Ефективні системи та форми оплати праці повинні бути організовані так, щоб забезпечувати відповідність нарахування заробітної плати нормативно-правовим актам та її своєчасну виплату. На сучасному етапі важливим напрямом удосконалення обліку розрахунків з оплати праці виступає підвищення рівня автоматизації облікового, аналітичного та контрольного процесу, що дає змогу зменшити кількість помилок або зовсім їх уникнути за умови обробки значного масиву інформації, зменшити часові витрати на здійснення облікових, аналітичних та контрольних процедур, зменшити рівень використання ручної праці за рахунок скорочення обсягу ручних операцій. Дієвим механізмом удосконалення обліку також можна вважати проведення на підприємстві внутрішнього аудиту розрахунків за виплатами працівникам. На основі систематизації виплат і розрахунків із заробітної плати формується фонд оплати праці, здійснюються розрахунки з бюджетом за податками та зборами, зокрема податок на доходи громадян та єдиний соціальний внесок.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бутинець Ф. Ф., Петренко Н. І. Аудит: стан і тенденції розвитку в Україні та світі. Житомир: ЖДТУ, 2003. 408 с.

2. Покатаєва О., Кошулинська Г. Шляхи вдосконалення системи оплати праці на підприємстві. *Держава та регіони. Серія «Економіка та підприємництво»*, 2010, № 3, С. 139-141.

3. Кодекс законів про працю України від 10.12.1971 р. № 322-VIII. URL: http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cginreg322-08.

4. Міністерство фінансів України. Індекс реальної заробітної плати та індекс інфляції. URL: https://index.minfin.com.ua/ua/economy/index.

5. Лишиленко О. В. Бухгалтерський облік. Київ: Центр навчальної літератури, 2009. 679 с.

6. Садовніков О. А., Сировой Г. В. Сучасні проблеми обліку розрахунків з оплати праці та удосконалення їх шляхів. *Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля*, 2011, № 8(162), Ч. 1, С. 76-83.

УДК 657(075.08)

Бойчук А.Б.
к.е.н.,
асистент кафедри обліку та аналізу
Національний університет «Львівська політехніка»
м. Львів, Україна

ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ ІЗ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ В УМОВАХ ПІДСУМОВАНОГО ОБЛІКУ РОБОЧОГО ЧАСУ ПРАЦІВНИКІВ

Облік заробітної плати є одним з найважливіших, найскладніших та найбільш трудомістким у системі обліку на підприємстві. Це пояснюється складним механізмом законодавчого регулювання обліку заробітної плати в Україні та високою соціальною значущістю заробітної плати, як економічно-соціальної категорії. Крім того, це ще й найбільш поширена ділянка системи обліку, оскільки є обов'язковою для всіх підприємств не залежно від форми власності та виду діяльності.

Порядок розрахунків із заробітної плати в Україні регулюється рядом чинних нормативно-законодавчих актів: Податковим кодексом України [1], Кодексом законів про працю України [2], Законом України «Про оплату праці» [3], Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [4] та іншими.

Згідно із Законом «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу [4].

Для визначення розміру заробітної плати найманим працівникам важливе значення має організація обліково-аналітичної роботи розрахунків з оплати праці на підприємстві.

Організація оплати праці на підприємстві – це сукупність дій, метою яких є забезпечення визначення величини заробітної плати, принципів її нарахування, строків виплати, диференціації, співвідношення з іншими показниками діяльності підприємства тощо. Організація оплати праці базується на трьох елементах: нормуванні праці, її тарифікації, а також на системах і формах оплати праці. При цьому нормування праці дозволяє

дати кількісну оцінку праці, тарифікація - якісну, а системи та форми показують порядок нарахування заробітної плати [5].

На безперервно діючих підприємствах чи на окремих їх підрозділах, де, відповідно до умов їх роботи, не можливо дотримуватися щоденної або щотижневої норми тривалості робочого часу, законодавством (Кодексом Законів про працю України [2]) передбачено можливість встановлення підсумованого обліку робочого часу. При підсумованому обліку робочого часу робота працівників регулюється графіками роботи (змінності).

У випадку застосування підсумованого обліку робочого часу розпорядок робочого дня і графіки змінності мають бути побудовані таким чином, щоб робочий час, який зобов'язані відпрацювати працівники за обліковий період, встановлений в колективному договорі, відповідав установленій законодавством нормі робочих годин, що припадає на цей період.

Застосування підсумованого облікку робочого часу працівників дає ряд переваг роботодавцю: дотримання законодавчих норм; мінімізація додаткової заробітної плати та витрат на соціальне страхування; забезпечення безперервного виробничого процесу на підприємства.

Застосування підсумованого обліку робочого часу на безперервно діючих підприємствах в більшості випадках передбачає роботу працівників у святкові та неробочі дні, у нічний час та роботу понад встановлену норму робочого часу. Все це вимагає ефективної організації облікового процесу нарахування заробітної плати.

Зокрема, слід пам'ятати, що у разі підсумованого обліку робочого часу робота у святкові та неробочі дні за графіком включається в норму робочого часу за обліковий період, установлену на підприємстві[2]. Години роботи, що перевищуюсь цю норму, вважаються надурочними і оплачуються в подвійному розмірі. Тому під час підрахунку надурочних годин у випадку підсумованого обліку робочого часу робота у святкові і неробочі дні, проведена понад установлену на підприємстві норму робочого часу, за обліковий період не враховується, оскільки вона вже оплачена в подвійному розмірі.

Тобто, якщо працівники працювали у святкові та неробочі дні за встановленим їм графіком, то години, які вони відпрацювали в такі дні, оплачуються в подвійному розмірі, і не вважаються надурочними.

Відповідно до вимог Кодексу законів про працю України [2] працівникам, які одержують місячний оклад, робота у святковий і

неробочий день, оплачується у розмірі одинарної годинної або денної ставки зверх окладу, якщо робота у святковий і неробочий день провадилася у межах місячної норми робочого часу, і в розмірі подвійної годинної або денної ставки зверх окладу, якщо робота провадилася понад місячну норму. Оплата у зазначеному розмірі провадиться за години, фактично відпрацьовані у святковий і неробочий день.

Відповідно до трудового законодавства України робота у нічний час оплачується у підвищеному розмірі, встановлюваному генеральною, галузевою (регіональною) угодами та колективним договором, але не нижче 20 відсотків тарифної ставки (окладу) за кожну годину роботи у нічний час. Це означає, що оплата за роботу в нічний час розраховується виходячи із тарифної ставки (посадового окладу) працівника. Відповідно до Кодексу законів про працю України [2], нічним вважається час з 22 години вечора до 6 години ранку.

Ну і звісно ж навіть при підсумованому обліку робочого часу трапляються випадки роботи працівників у надурочний час. Тут слід звернути увагу на те, що обліковий період установлюється в колективному договорі підприємства. Він охоплює робочий час і години роботи у вихідні і святкові дні, години відпочинку. Щоденна або щотижнева тривалість робочого часу, встановлена графіком, може коливатися протягом облікового періоду, але загальна сума годин роботи за обліковий період має дорівнювати нормальній нормі робочого часу в обліковому періоді. Обліковим періодом при підсумованому обліку робочого часу, як правило, є місяць. В окремих випадках застосовуються інші облікові періоди – квартал, півріччя, чи рік. Час, відпрацьований понад нормальну тривалість робочого часу, тобто в надурочний час, визначається як різниця між фактично відпрацьованим часом роботи згідно табелю обліку робочого часу та нормою тривалості робочого часу за обліковий період, і оплачується відповідно до Кодексу законів про працю України [2] у подвійному розмірі годинної ставки.

Таким чином, підсумований облік робочого часу на підприємстві, невідривно пов’язаний з дієвим обліком заробітної плати та ефективним процесом діловодства. Адже, неправильно оформлений підсумований облік робочого часу працівників може трактуватися контролюючими органами, як звичайний поденний облік робочого часу, і, як наслідок, стати причиною штрафних санкцій за необґрунтоване залучення працівників

до надурочних робіт, до роботи у вихідні, святкові та неробочі дні; невиплати компенсації за роботи у разі перепрацювання нормативного часу; неправомірної роботи з неповним робочим часом у разі недопрацювання нормативного часу тощо.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17

2. Кодекс законів про працю України від від 10.12.1971 № 322-VIII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-08

3. Про оплату праці: Закон України від 24.03.1995 № 108/95-ВР. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80

4. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996 – XIV. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14

5. Островерха Р. Е. Організація обліку: навч. посіб. / Р. Е. Островерха. – К. : Центр учб.л-ри, 2012. – 568 с.

УДК: 657:340.965

Воскресенська Т. І.
к. е. н., доцент,
доцент кафедри обліку та аналізу,
Мохняк В. С.
к. е. н., старший викладач кафедри обліку та аналізу,
Національний Університет "Львівська політехніка"
м. Львів, Україна

ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА ВЕДЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ АДВОКАТСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Адвокатська діяльність є специфічним видом діяльності, ведення якої передбачає надання консультаційних, супроводжуючих послуг юридичного характеру як фізичним, так і юридичним особам, тобто надання послуг з правової допомоги. Відповідно до закону про "Про

адвокатуру та адвокатську діяльність" провадити такий вид діяльності можуть адвокат може індивідуально, реалізуючи свою діяльність як самозайнята особа, або у формі адвокатського бюро чи об'єднання [1]. Враховуючи форму організації адвокатської діяльності, а також різновид клієнтів адвоката чи адвокатської компанії, що залежать від їх професійної спеціалізації (сімейне право, господарське право, цивільне право, кримінальне право тощо), існують відмінні організаційні аспекти у веденні адвокатської діяльності, що чинить вплив на організації бухгалтерського обліку такого виду господарської діяльності.

З метою спрощення ведення бухгалтерського обліку, адвокати зазвичай здійснюють індивідуальну діяльність як фізичні особи-підприємці (ФОП). При цьому ведуть облік доходів і витрат, а також у відповідності до Податкового кодексу [2] сплачують податок на доходи фізичних осіб, військовий збір та єдиний соціальний внесок.

Якщо для ведення діяльності адвокатом, або групою адвокатів створюється компанія, то організація та ведення бухгалтерського обліку здійснюється як в юридичних осіб з урахуванням специфіки надання адвокатських послуг. Крім того, адвокатська компанія може обрати при веденні бухгалтерського обліку як загальну (сплачувати всі види податків і зборів), так і спрощену системи оподаткування, обліку та звітності. Залежно від обраної системи оподаткування (загальної чи спрощеної) будуть різними види і кількість реєстрів бухгалтерського обліку.

Не залежно від організаційно-правової форми ведення адвокатської діяльності основними підтверджуючими документами, на основі яких адвокат провадить свою діяльність, є свідоцтво. З кожним своїм клієнтом суб'єкт господарської діяльності (адвокат-ФОП, адвокатська компанія тощо) укладає договір та по завершенню дії договору (повного чи поетапного виконання умов договору) надає клієнтам акт виконаних робіт із зазначення виду робіт та вартості наданих як окремих послуг, так і сукупної їх вартості. Такий акт виконаних робіт є підставою для відображення доходів від адвокатської діяльності.

При реалізації своєї професійної діяльності адвокати можуть, у відповідності до Податкового кодексу України [2], зменшити отриманий оподатковуваний дохід на суму витрат, понесених при провадженні ними професійної діяльності. Перелік таких витрат визначений Наказом ДПС України № 1185 [3], а також, для адвокатів, які надають безоплатну

вторинну правову допомогу, Постановою Кабінету Міністрів України № 465 [4]. Таким чином, дотримуючись принципу відповідності, суб'єкти аудиторської діяльності, відображаючи в бухгалтерському обліку доходи, відображають також витрати , пов'язані з такими доходами.

У процесі діяльності адвокатського бюро чи адвокатського об'єднання, обсяг господарської діяльності з часом збільшується, що призводить до зростання також "бухгалтерської роботи". У таких випадках виникає потреба у залучені до ведення бухгалтерського обліку окремого працівника – бухгалтера, або використання послуг бухгалтера від аудиторських фірм, незалежних аудиторів чи інших суб'єктів господарської діяльності, які надають бухгалтерські послуги. Необхідність залучення спеціаліста з бухгалтерського обліку адвокатським бюро чи об'єднанням пояснюється тим, що вони діють як юридична особа, яка надає послуги правового характеру, а отже, може мати власне чи орендоване майно, найманих працівників, використовувати відповідну оргтехніку та спеціалізоване програмне забезпечення, що потребує обов'язкового відображення в бухгалтерському обліку та звітності. Також, у відповідності до Закону України № 5076-VI [1], адвокатське бюро чи об'єднання має самостійний баланс, може відкривати рахунки у банках, мати печатку, штампи і бланки із своїм найменуванням. Тому, виконуючи вимоги Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [5] адвокатська компанія повинна вести бухгалтерський облік одним із визначених способів: самостійно, ввести у штат бухгалтера, або використовувати бухгалтерські послуги аудиторських чи консалтингових компаній.

Таким чином, організація і ведення бухгалтерського обліку суб'єктами адвокатської діяльності залежать від їх організаційно-правової форми (індивідуальна адвокатська практика чи адвокатське бюро, об'єднання), спектру адвокатських послуг, методики відображення витрат і доходів, а також системи оподаткування суб'єкта адвокатської діяльності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про адвокатуру та адвокатську діяльність: закон України № 5076-VI від 05.07.2012 р.

2. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р.

3. Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо деяких питань оподаткування фізичних осіб, які провадять незалежну професійну діяльність (приватних нотаріусів, адвокатів): наказ ДПС України № 1185 від 24.12.2012 р.

4. Питання оплати послуг та відшкодування витрат адвокатів, які надають безоплатну вторинну правову допомогу: постанова Кабінету Міністрів України № 465 від 17.09.2014 р.

5. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: закон України № 996-XIV від 16.07.1999 р.

УДК 657.246

Воськало Н. М.
к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку та аналізу
Воськало В. І.
к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку та аналізу
Національний університет «Львівська політехніка»
м. Львів, Україна

ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ РЕЗЕРВІВ ТА ЗАБЕЗПЕЧЕНЬ

Формування резервів та забезпечень для підприємств має багато корисних та позитивних моментів, що насамперед, полягають у оцінці та нівелюванні чи зменшенні впливу різноманітних негативних факторів на його діяльність, плануванні доходів та витрат підприємства, здійснення податкового планування тощо.

Ключові питання, що піднімаються вченими щодо резервів та забезпечень стосуються визначення та сутності понять «резерви», «регулятиви», «забезпечення»; з'ясування природи цих визначень (зобов'язання, дебіторська заборгованість чи капітал); методики їх формування; відображення на рахунках бухгалтерського обліку, документування; впливу на витрати підприємства, оподаткування прибутку тощо. Стосовно цих питань заслуговують уваги праці вчених Вериги Ю. А., Гриненко І. М., Демської Ю. В., Корінька М. Д., Падій І. О., Пилипенка Л. М. [1-4]. Проте, частина питань потребують подальшого дослідження та теоретичного і практичного вдосконалення.

З 2013 р. спостерігається спад величини створених забезпечень та скорочення кількості акціонерних товариств і товариств з обмеженою відповідальністю. Така тенденція пов'язана із ситуацією в державі, зокрема військовими діями на сході країни, світовою пандемією, що призвело як до необхідності використання раніше створених забезпечень, так і до закриття підприємств чи втратою державою контролю над ними. Подальше зменшення суми резервного капіталу обумовлене скасуванням законодавчих вимог до його створення, а саме щодо необхідності щорічного перерахування не менше як 5% від обсягу зробленого чистого прибутку до резервного капіталу до завершення формування необхідного його розміру. Зменшення резервного капіталу, насамперед, пов'язане із скороченням кількості підприємств, які були зобов'язані його створювати. З 2016 р. кількість суб'єктів господарювання починає зростати, проте змінюється їхня організаційно-правова форма з акціонерного товариства на товариство з обмеженою відповідальністю.

Резерви і забезпечення у балансі підприємства відображаються не лише в різних розділах, а й у різних частинах: резерв сумнівних боргів у активі як регулятив дебіторської заборгованості, а резервний капітал і забезпечення – в пасиві, не зважаючи на те, що своєю економічною сутністю всі складові мають безпосереднє відношення до нерозподіленого прибутку, тобто власного капіталу. Резервний капітал формується з чистого або нерозподіленого прибутку. При створенні забезпечень чи резерву сумнівних боргів виникають витрати, а при їх списанні – доходи, що безпосередньо пов'язані з формуванням кінцевого фінансового результату – прибутку або збитку.

Документування операцій із резервами та забезпеченнями потребує чітко визначеної форми первинних документів, оскільки використання бухгалтерської довідки для оформлення операцій із ними не є коректним та не враховує специфіки нарахування та відображення в обліку. Підприємства можуть розробляти свої форми документів з дотриманням всіх необхідних реквізитів і вимог, передбачених законодавчо-нормативними документами, та затверджувати їх наказами по підприємству.

При визначенні форми розрахунку (первинного документу) формування резервного капіталу слід враховувати такі показники: % щорічних відрахувань, чистий прибуток за період, нерозподілений

прибуток, статутний капітал, розмір згідно вимог законодавства, сформовано за рік, використано за рік, залишок на кінець року.

Зі всіх видів забезпечень найбільш поширеним є забезпечення на оплату відпусток. Тому, для підприємств є актуальним визначати та затверджувати форму документу для його розрахунку, яка враховуватиме вимоги національних стандартів, і зокрема, має містити такі показники: місячний фонд оплати праці (штатний розпис), плановий річний фонд оплати, планова сума відпускних виплат, коефіцієнт місячного розміру формування забезпечення, фактичний місячний фонд оплати за видами (робітників, адмінперсоналу, персоналу збуту тощо), місячний розмір нарахування забезпечення на виплату відпускних за видами витрат, місячний розмір нарахування ЄСВ на відпускні за видами витрат та ставками.

Для суб'єктів господарювання, які реалізують товари з гарантією якості, виникає необхідність створення забезпечення на гарантійний ремонт. Для його формування аналізують сукупну вартість повернених товарів в загальній сумі реалізації за звітний період. Гарантійні ремонти можуть бути різної вартості та періодичності, залежно від виду деталей, які втратили придатність. Тому з метою формування забезпечення на гарантійний ремонт доцільно розробити класифікацію видів ремонтів з урахуванням частоти їх проведення та вартості.

Класифікація зазначених груп видів ремонтів здійснюється ремонтним відділом та передається у бухгалтерію. Коефіцієнт для розрахунку забезпечення пропонуємо розраховувати за формулою (1)

$$\hat{E} = \frac{\sum_{i}^{n} \ddot{A}_i * Đ_1 + \sum_{i}^{n} \ddot{A}_i * Đ_2 + ...}{\sum_{j}^{m} B_j} \qquad (1)$$

де К – коефіцієнт формування забезпечення на гарантійний ремонт;

$Д_i$ – і-та група вартості ремонту деталей;

$Р_1$ – перший рік експлуатації;

$Р_2$ – другий рік експлуатації;

n – кількість груп деталей за вартістю ремонту;

$В_j$ – вартість реалізації кожного року упродовж гарантійного періоду;

m – кількість років гарантійного періоду

В чисельнику кількість ∑Д*Р дорівнює кількості років гарантійного

періоду. Місячна величина нарахування забезпечення розраховується множенням визначено коефіцієнту на вартість реалізації в цьому періоді. Упродовж року доцільно використовувати один первинний документ, в якому в розрізі місяців відображати: вартість реалізації, коефіцієнт згідно формули, формування, використання та залишок забезпечення на виконання гарантійних зобов'язань. Забезпечення на гарантійний ремонт доцільно формувати за номенклатурою реалізованої продукції, оскільки різні товари потребують різного, як за часом, так і за вартістю гарантійного обслуговування.

Первинного документу щодо визначення резерву сумнівних боргів повинен охоплювати показники для його розрахунку за різними методами: абсолютної суми сумнівної заборгованості та із застосуванням коефіцієнта сумнівності. Також у цьому документі слід відображати всі суми дебіторської заборгованості в розрізі дебіторів, а також суми сформованого резерву.

Вважаємо, що запропоновані первинні документи стануть юридичною підставою для відображення операцій з резервами і забезпеченнями у бухгалтерському обліку, їх подальшого оцінювання й узагальнення у звітності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Корінько М. Д., Гриненко І. М. Резерви як об'єкт бухгалтерського обліку: уточнення категорійно-понятійного апарату. *Інвестиції: практика та досвід*, 2021, № 4, С.15-20.

2. Падій І. О. Економічний зміст і функціональні завдання резервів та забезпечень на підприємстві. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство*, 2018, Вип. 21(2), С. 48-53.

3. Верига Ю. А. Види та облік фінансових резервів торгівельного підприємства. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту*, 2015, № 3, С. 75-79.

4. Демська Ю. В., Пилипенко Л. М. Первинний облік резервів на підприємствах. *Вісник Національного університету "Львівська політехніка". Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку*, 2014, № 794, С. 158-163.

УДК 338: 334.735

Верига Ю.А.
к.е.н., професор,
професор кафедри фінансів, банківського бізнесу та оподаткування,
НУ «Полтавська політехніка імені Юрія Кондратюка»
м. Полтава, Україна
Мілька А.І.
к.е.н., доцент,
доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту,
ВНЗ Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі»
м. Полтава, Україна

ОКРЕМІ АСПЕКТИ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ СПОЖИВЧОЇ КООПЕРАЦІЇ

Актуальним питанням на теперішній час є виявлення умов для закріплення позитивних економічних тенденцій і трансформування їх у соціальні, в тому числі відтворення функцій і соціально-економічної ролі споживчої кооперації, визначення механізму посилення її впливу на розвиток відносин на внутрішньому споживчому ринку України, адже від цього значною мірою залежить забезпечення соціально-економічного розвитку країни.

Основні проблеми та перспективи розвитку системи споживчої кооперації дослідили у своїх працях такі провідні вчені: М. Аліман, В. Апопій, С. Бабенко, П. Балабан, О. Березін, В. Гончаренко, П. Куцик, І. Маркіна, Б. Мартос, А. Пантелеймоненко, Н. Педченко, М. Рогоза, Г. Скляр та ін.

На сьогодні проблемами розвитку споживчої кооперації залишаються недостатня інтеграція форм і методів господарювання та істотне руйнування ресурсного потенціалу в складних економічних умовах сьогодення. Особливо актуальним зазначене є з огляду на кількісну динаміку підприємств споживчої кооперації, споживчих товариств та спілок споживчих товариств в Україні за 2015–2019 рр. (рис. 1).

Рис. 1. Динаміка кількості підприємств споживчої кооперації, споживчих товариств та спілок споживчих товариств в Україні за 2015–2019 рр. (станом на кінець року) [1]

Впродовж досліджуваного періоду показникам була притаманна нестійка динаміка. Так, у період з 2015 р. по 2019 р. кількість підприємств споживчої кооперації зменшилася на 89 одиниць або на 7,1 % та спілок споживчих товариств на 5 одиниць або на 2 %, що пояснюється негативною загальною політичною і економічною ситуацією в Україні. Кількість споживчих товариств мала тенденцію до росту і за даний період зросла на 52 одиниці або на 1,2 %, що є позитивним в діяльності споживчої кооперації.

Для підвищення економічної ефективності підприємств споживчої кооперації, споживчих товариств та спілок споживчих товариств існують різні підходи, що дозволяють сформувати конкурентні переваги, зокрема: кайдзен, канбан, «бережливе виробництво», системи «АВС-костинг» і «стандарт-костинг», реструктуризація, бюджетування, концепція управління вартістю підприємства. Інший інструментарій значною мірою враховують соціальні фактори, зокрема збалансована система показників, бенчмаркетинг, маркетинг тощо [2, 3].

Складність процесу управління підприємствами полягає у тому, що кожний із цих видів інструментарію можна одночасно використовувати як для організації окремого бізнес-процесу, так і водночас окремо (рис. 2).

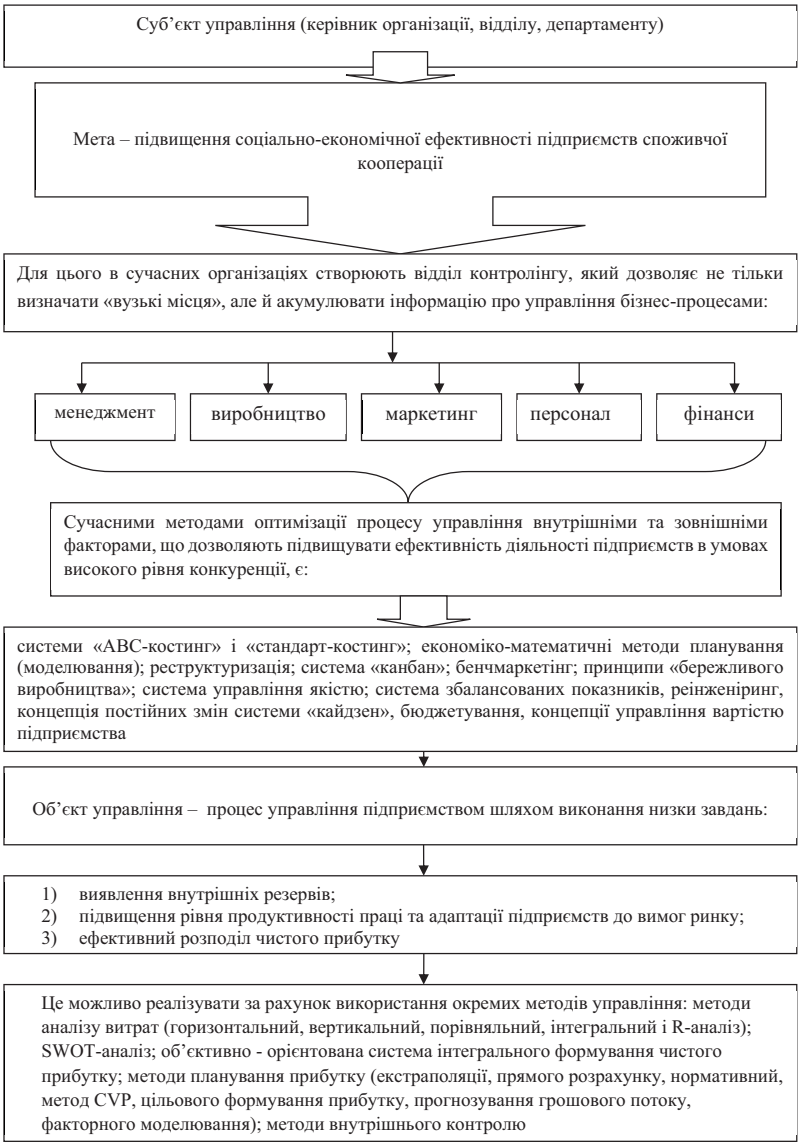


Рис. 2. Інструментарій управління підприємствами споживчої кооперації у контексті підвищення ефективності її діяльності *(розроблено авторами)*

Таким чином, на сьогодні існує низка управлінських інструментаріїв, які дозволяють управляти підприємствами в умовах динамічного, інтеграційного середовища з урахуванням вимог часу.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL: http://www.ukrstat.gov.ua. (дата звернення: 10.04.2021).

2. Мілька А. І., Чижик Т.В. Інструментарій управління підприємствами у контексті підвищення ефективності їх діяльності. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління***.** 2019. № 3 (20). С. 285-291.

3. Мілька А. І. Аналіз сучасного інструментарію управління прибутковістю підприємства в ринкових умовах господарювання. *Збірник наукових праць «Економічний аналіз»*. 2011. Вип. 9, Ч. 2. С. 331–334.

УДК 657.21

Ганусич В. О.
к.е.н., доцент,
доцент кафедри обліку і аудиту,
ДВНЗ "Ужгородський національний університет"
м. Ужгород, Україна

МЕХАНІЗМИ СТИМУЛЮВАННЯ І ОПТИМІЗАЦІЇ ЕКОЛОГІЧНИХ ВИТРАТ

Вирішення екологічних проблем – один із сучасних викликів людства, потребує комплексного підходу різних галузей науки. Важливіша роль у подоланні екологічних проблем належить економіці, тому що лише за допомогою належного фінансування можна проводити ефективні екологічні заходи, стимулювати розвиток ресурсозберігаючих технологій, інвестувати у освітні заходи, поширювати інформацію, яка формує екологічну свідомість суспільства. Важелі економічного та політичного впливу мають стимулювати екологічну діяльність підприємств, це сприятиме тому, що все більша кількість суб'єктів господарювання обиратимуть шлях екологізації діяльності. А це в свою чергу потребує значних витрат. Недооцінка важливості екологічних витрат та правильного

їх відображення в бухгалтерському обліку зводить нанівець ефективність екологічної діяльності в цілому.

Трактування сутності екологічних витрат розглядали Воскресенська Т. І., Гангал Л. С., Жук В. М., Замула І. В., Колівешко О. М., Очеретько Л. М., Совик М. І. Авторами досліджується зміст та види екологічних витрат, а також підходи до їх відображення в бухгалтерському обліку.

Для розробки методики обліку екологічних витрат передусім необхідно розглянути їх функції та підходи до управління такими витратами. Перед процесом управління екологічними витратами постає завдання щодо виробітку стратегії до їх мінімізації чи максимізації.

Скорочення екологічних витрат, як і будь-яких інших витрат дозволить збільшити показники прибутковості, тому часто в інтересах керівництва зекономити в цій сфері. Причиною такої економії може бути не тільки егоїстичне бажання більше заробити, деколи підприємства дійсно "виживають" і не мають можливості збільшити екологічні витрати за браком коштів.

Щоб спонукати підприємства витрачати більше на екологію держава має розробити низку стимулів, які перетворять екологічні витрати підприємства в ефективну інвестицію. Серед заходів, які вживаються по стимулюванню екологічної діяльності підприємств в Україні є екологічний податок, який сплачується за (п. 240.1 ПКУ):

- викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення;
- скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти;
- розміщення відходів (крім розміщення окремих видів (класів) відходів як вторинної сировини, що розміщуються на власних територіях (об'єктах) суб'єктів господарювання);
- утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені);
- тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк [1].

Екологічний податок має сприяти мінімізації викидів різних видів забруднюючих речовин в навколишнє середовище, стимулювати розвиток екологічно чистих технологій.

Для маркування продукції, що відповідає екологічним вимогам по якості встановлено екологічний стандарт. Принципи застосування екологічних маркувань та декларацій викладені у міжнародному

стандарті ISO 14020:2000 «Екологічні маркування та декларації – Загальні принципи» (Environmental labels and declarations – General principles). Цей нормативний документ гармонізований в Україні як ДСТУ ISO 14020:2003 Екологічні маркування та декларації. Екологічні критерії оцінювання життєвого циклу (екологічні критерії) встановлюють показники поліпшених екологічних характеристик та додаткові критерії що визначають екологічні переваги предмета сертифікації. Впроваджуються у якості стандарту системи екологічної сертифікації та маркування. На кожну категорію товару чи послуги розробляється окремий стандарт. Як правило, вимоги екологічних критеріїв охоплюють (але не обмежені):

- ефективність екологічної політики та результативність управління екологічними аспектами життєвого циклу продукції;
- показники енергоефективності, фізико-технічних характеристик, довговічність:
- обмеження або заборону застосування складників за факторами ризику для довкілля та здоров'я людини відповідно до класу та категорії небезпеки згідно Регламенту № 1907/2006 Європейського парламенту та Ради ЄС від 18 грудня 2006 року щодо реєстрації, оцінки, дозволу і обмеження хімічних речовин (REACH) (для промислових товарів);
- рівень забруднення натуральної сировини токсичними елементами, вміст ГМО та небезпечних домішок (для харчових продуктів, тканин, косметичних засобів);
- показники питомої активності радіонуклідів у готовій продукції;
- показники енергоємності технологічного процесу виробництва;
- показники споживання водних та інших ресурсів у технологічному процесі виробництва;
- показники екологічних впливів виробничої діяльності;
- управління відходами виробництва та споживання тощо [2].

Активно розробляються обмежувальні заходи по зменшенню скидів забруднюючих речовин у навколишнє середовище в Європейському союзі. Так, наприклад, в сфері виробництва автомобілів Євро 6 – екологічний стандарт, що регулює вміст шкідливих речовин у вихлопних газах. У 2025 році буде введено стандарт Євро 7, очікується що його вимоги будуть настільки високими, що практично повністю призведуть до припинення виробництва автомобілів із двигунами внутрішнього згорання, будуть випускатися лише електромобілі і гібриди. Консультування країн по

екологічним питанням займається Європейське агентство по навколишньому середовищу [3]. Розробляє та реалізує політику, яка забезпечує високий рівень захисту навколишнього середовища Головне управління навколишнього середовища Європейської комісії [4]. За законодавчі ініціативи в екологічній сфері відповідає Комітет європейського парламенту по навколишньому середовищу, суспільній охороні здоров'я та безпеки харчових продуктів [5].

Збільшення екологічних витрат в свою чергу позитивно впливатиме:

- на стан навколишнього середовища,
- дозволить впровадити більш ефективне сучасне обладнання.
- економія енергетичних ресурсів дозволить не тільки зменшити негативний вплив на довкілля, а й призведе до економії фінансових ресурсів, оскільки такий вид ресурсів характеризується високою вартістю
- підвищить імідж підприємства, його ділову репутацію та довіру з боку клієнтів та суспільства.

Система управління екологічними витратами окремих підприємств має підпорядковуватися сучасним вітчизняним та міжнародним екологічним стандартам і нормативним актам. В свою чергу система обліку має забезпечити систему управління повною і неупередженою інформацією щодо здійснених екологічних витрат в розрізі поставлених завдань і залежно від їх ролі у господарських процесах.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Податковий кодекс України: закон України № 2755-VI від 02.12.2010 р. URL: http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/ main.cgi?nreg=2755-17.

2. Підтвердження екологічних переваг товарів і послуг. Система екологічної сертифікації та маркування згідно ISO 14024. Стандарти. URL: https://www.ecolabel.org.ua/standarti.

3. European Environment Agency. URL: https://www.eea.europa.eu.

4. Environment General Department of European Commission. URL: https://ec.europa.eu/info/departments/environment_en.

5. Committee on the Environment, Public Health and Food Safety. European Parliament. URL: https://www.europarl.europa.eu/committees/en/envi/home/highlights.

УДК 657: 368.811: 69.05

Гуменна-Дерій М. В.
к. е. н., докторантка
кафедри обліку і оподаткування,
Західноукраїнський національний університет
м. Тернопіль, Україна

ФІНАНСОВІ РИЗИКИ ТА ЇХНІЙ ВПЛИВ НА ФІНАНСОВИЙ ТА УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК В ЖИТЛОВОМУ БУДІВНИЦТВІ

Житлове будівництво є складним та відповідальним видом економічної діяльності, яка потребує не лише залучення значних сум фінансових ресурсів, але й уміння ефективно управляти ними і правильно відображати у фінансовому й управлінському обліку, звітності. Звідси, більшість проблем підприємств будівельної галузі, в основному, пов'язані із особливостями ведення сучасного будівництва, де нерідко виникає підвищений ризик використання певних шахрайських схем.

Ризики пов'язані із ринком житла розглядаються не лише на національному рівні України, але й на рівні – Європейського союзу, зокрема Європейською радою з питань системного ризику, яка має право здійснювати попередження, коли існують значні системні ризики, а також взяла на себе зобов'язання здійснювати систематичну роботу над аналізом вразливості нерухомості житлового будівництва у Європейському союзі [1]. За даними Євростату в четвертому кварталі 2020 року ціни на житло збільшились на 5,4 % на території країн Європи та – на 5,7 % у країнах Євросоюзу порівняно із таким же кварталом 2019 року. Так, у 2019 році індекс рівня цін на житлове будівництво найвищим був у Швейцарії (178,7), а найменшим – у Північній Македонії (29,6) [1]. Через ріст цін на житло, виникає і підвищений фінансовий ризик щодо завершення об'єктів будівництва та їхню здачу в експлуатацію.

Ризики можуть суттєво впливати на різні аспекти фінансової діяльності підприємства, вважає Тимошенко О. В. Проте, найбільш значимий їхній вплив проявляється у двох напрямках. По-перше, рівень ухваленого ризику відіграє провідну роль у формуванні рівня прибутковості фінансових операцій підприємства. По-друге, фінансові ризики є основною формою генерування прямої загрози банкрутства

підприємства, так як фінансові втрати, пов'язані з ризиком є найбільш відчутними [2, с. 137].

Процес страхування фінансових ризиків у житловому будівництві досить складний і громіздкий, тому тут важливо враховувати такі дані, як: сума страхового внеску; своєчасність погашення заборгованості платником; спосіб страхування об'єкта будівництва (об'єкта інвестування) частково чи повністю.

Щодо першого пункту, то тут виникають такі дискусійні питання: чи доцільно суму страхового внеску розраховувати на кожному етапі будівництва; чи регулювати суму страхового внеску при зміні курсу валют; чи змінювати суму страхового внеску у разі невиконання забудовником визначених перед ним завдань; за яких обставин страхова компанія не відшкодує збитків при настанні страхового випадку або на скільки можна зменшити суму страхових виплат?

Щодо другого пункту, виникають питання такого змісту: чи потрібно встановлювати штрафні санкції у разі запізнення із оплатою страхового внеску платником; чи можна отримати певні пільги у разі повної виплати страхового внеску за спорудження житла, а не за окремими частинами?

Щодо третього пункту, то тут з'являються такі питання, як: чи здійснювати страхування фінансових вкладень усіх інвесторів та індивідуальних замовників за зальним договором на весь об'єкт будівництва; чи підписувати із кожним учасником процесу будівництва страхові контракти окремо за кожним об'єктом інвестування; чи впливають способи фінансування будівництва (наявність фінансових посередників) на формування умов страхових договорів?

Відповідь на більшість таких запитань можна знайти у «Рекомендаціях зі страхування ризиків у будівництві» згідно із наказом Мінрегіонбуду від 30.05.2008 року № 230. В них зазначено, що страхова сума може бути встановлена за окремим страховим ризиком, сукупності страхових ризиків, договором страхування загалом. З іншого боку, ці рекомендації потребують деяких уточнень. Зокрема, незрозумілим до кінця є пункт 37 [3], в якому вказано, що в період припинення будівництва об'єкта страховик звільняється від зобов'язань з виплати страхового відшкодування. Через це варто внести відповідні пропозиції (табл. 1).

Таблиця 1

Пропозиції щодо вдосконалення страхування фінансових ризиків у будівництві

№ з/п	Пропозиції	Вплив на фінансовий та управлінський облік?
1.	У «Рекомендаціях зі страхування ризиків у будівництві» треба розписати яким чином взаємопов'язані способи інвестування та фінансування об'єктів житлового будівництва із страховими ризиками.	Сприятиме точності відображення бізнес-операцій з обліку страхування.
2.	Уточнити пункт 37 «Рекомендацій зі страхування ризиків у будівництві» щодо звільнення страховика від зобов'язань за виплатою страхового відшкодування в період припинення будівництва об'єкта.	Забезпечить визначення виду заборгованості і строків її погашення.
3.	Доцільно прописати особливості відображення страхових ризиків у фінансовому й управлінському обліку та звітності, зокрема в довідці за формою КБ-3 додати рядок «Сума страхового внеску».	Дасть змогу формувати фінансову та управлінську звітність із більшою точністю й ухвалювати ефективні управлінські рішення щодо страхових ризиків у житловому будівництві.

Джерело: власна розробка авторки

Тут не йдеться про те, що об'єкт введений у експлуатацію, а лише про припинення будівельних робіт. Такі неточності можуть призвести до низки юридичних непорозумінь, відповідно незрозуміло, яким чином ця заборгованість буде відображатись в обліку будівельної компанії.

Крім цього, в даних рекомендаціях не вказано, як здійснювати страхування при залученні у будівництво фінансового посередника. Також тут не йдеться про відмінності у страхуванні ризиків за різними видами інвестування та фінансування будівництва. Хоча, насправді, існують відмінності щодо: учасників процесу будівництва; способів розподілу грошових коштів; здійсненні розрахунків і погашеннях заборгованості; створенні відповідних резервів. Усі ці моменти суттєво впливають на фінансовий та управлінський облік в процесі надходження, нагромадження та розподілу фінансових ресурсів.

У такому документі, як «Довідка про вартість виконаних будівельних робіт та витрати» (форма КБ-3), пропонуємо додати пункт «Сума страхового внеску». Така інформація дасть змогу вдосконалити управлінську звітність в сегменті страхування ризиків недобудови об'єктів будівництва.

Отже, наведені вище пропозиції щодо уточнення і доповнення тексту «Рекомендацій зі страхування ризиків у будівництві» дадуть змогу поліпшити процес ведення фінансового й управлінського обліку, звітності, а також забезпечать більшу довіру інвесторів та індивідуальних замовників щодо вкладення фінансових ресурсів у об'єкти будівництва. Адже належне страхування фінансових ресурсів зменшує ризик невиконання будівельно-монтажних робіт і дає інвесторам та індивідуальним замовникам відповідні гарантії. Звідси, поліпшення схеми фінансового страхування у житловому будівництві зменшить фінансові ризики та дасть змогу поліпшити методику й організацію обліку і контролю фінансових ресурсів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Eurostat statistics explained. URL: https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Comparative_price_levels_for_investment#Construction.

2. Тимошенко О. В. Страхування фінансових ризиків як фактор забезпечення фінансових ресурсів підприємства. *Економічний простір.* 2013, № 71, С. 135-143. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecpros_2013_71_16.

3. Рекомендації зі страхування ризиків у будівництві: наказ Міністерства регіонального розвитку та будівництва України від 30.05.2008 р. № 230. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0230661-08#Text.

УДК 657:34

Даньків Й. Я.
к. е. н., професор,
професор кафедри обліку і аудиту
ДВНЗ «Ужгородський національний університет»
м. Ужгород, Україна

ЕВОЛЮЦІЯ ОБЛІКУ ІНВЕСТИЦІЙ

За останні 25-30 років облік інвестицій пройшов декілька еволюційних періодів. До кінця вісімдесятих років XX століття в обліку превалював затратний метод трактування інвестицій. За цим напрямом спрямування коштів на розвиток підприємства розцінювалося як капітальні вкладення, зокрема, затрати на будівництво, розширення, реконструкцію і придбання основних засобів.

Вважаємо, що такий порядок розуміння інвестування надто звужував сферу його облікового інформаційного відображення. Тут більшість показників в обліку і звітності базувалася тільки на інформації про здійснені фактичні витрати щодо спорудження чи придбання основних засобів з наступною їх деталізацією: об'єктами будівництва чи придбання, видами затрат (технологічною структурою), напрямами здійснення затрат (відтворювальною структурою), відношенням до встановленого планового завдання, формами і джерелами фінансування капітальних вкладень.

В цей же час, потрібно позитивно оцінити факт, що в той час в обліку була детально представлена система ресурсного забезпечення інвестицій. Паралельно з веденням обліку капітальних витрат підприємства повинні були відображати облікову інформацію про джерела їх покриття. Облік фінансування капітальних вкладень здійснювався на синтетичних і аналітичних рахунках у розрізі окремих джерел і ресурсів: бюджетних асигнувань; власних коштів підприємства, акумульованих у результаті розподілу прибутку, нарахування амортизації, заохочувальних і спеціальних фондів; банківських позик та інших позичкових ресурсів. Облік інвестиційних ресурсів проводився також з позиції відношення до плану, тобто здійснювався контроль за дотриманням суб'єктами господарювання першочергового фінансування об'єктів, що входять у державний план.

Наступний етап еволюції обліку інвестицій в Україні в перші роки зародження національної економіки (починаючи з початку 1991 року) викликаний наступними двома обставинами:

- створенням недержавного сектора в економіці, де основним джерелом фінансового забезпечення інвестицій стали вклади засновників, учасників, власників у статутні фонди створених ними підприємств;

- розвитком фінансового інвестування.

Обидві ці обставини взаємозв'язані між собою і викликані ринковими перетвореннями в економіці: роздержавленням, приватизацією, акціонуванням, становленням вітчизняного ринку цінних паперів, створенням спільних підприємств з участю іноземного капіталу. У систему бухгалтерського обліку були запроваджені нові рахунки (субрахунки) і правила їх застосування для відображення довгострокових і короткострокових фінансових вкладень, випуску власних акцій, купівлі-продажу цінних паперів інших підприємств.

Розвиток системи фінансового інвестування привів до виділення кількох напрямів, варіантів, методик обліку інвестицій: в інвестора при вкладанні коштів в інші суб'єкти; в інвестованих суб'єктів при формуванні і використанні інвестиційних ресурсів, одержаних зі сторони у формі вкладів у статутні фонди чи плати за придбані акції; у суб'єктів, які здійснювали самоінвестування, тобто спрямовували власний прибуток, амортизацію, інші джерела на розвиток і розширення підприємства. Крім цього, були розроблені методики обліку капіталу і ресурсів при перетворенні державного підприємства в акціонерне, інше товариство в процесі приватизації. Значні особливості мав облік формування і використання ресурсів у фінансових посередників: інвестиційних фондах, компаніях, трастах, довірчих товариствах.

На жаль, впровадження цих методик обмежувалося лише введенням нових рахунків, субрахунків, деяких пояснень їх взаємозв'язку (кореспонденції) з іншими рахунками, інформаційного подання у звітності. Не мали достатнього обґрунтування порядок оцінки фінансових інвестицій, системи регістрів синтетичного і аналітичного обліку, недостатньо вмотивованими були й самі нововведені рахунки. Наприклад, фінансові інвестиції в інші суб'єкти інвестор обліковував на рахунках, згідно діючого на той час Плану рахунків бухгалтерського обліку [5], входили до розділу "Грошові кошти", не зважаючи на це, що самі вкладення могли здійснюватися не тільки у грошовій формі, але й у вигляді переданих основних засобів, інтелектуальних і матеріальних активів.

З появою різнобічних напрямів і форм інвестування проблемою стало формування в обліку інформації про наявні джерела фінансування реальних інвестиційних проектів. Для більшості підприємств (крім державних) необов'язковим стало застосування в обліку рахунку "Фінансування капітальних вкладень". Це призвело до значних диспропорцій між реальними вкладеннями та наявними інвестиційними ресурсами. У багатьох новоутворених підприємствах вкладення в необоротні активи (будівництво, придбання основних засобів тощо) не були забезпечені й наполовину власними інвестиційними ресурсами.

Неухильні рекомендації з боку деяких вчених, посадових осіб про необхідність ведення обліку джерел фінансування у вигляді формування серед спеціальних джерел фондів фінансування капітальних вкладень, основних засобів, нематеріальних активів тощо не знайшли практичного застосування. Отже, недоліком другого етапу трансформації обліку

інвестицій була відсутність цілісної облікової інформації про джерела формування інвестиційних ресурсів щодо проведених капітальних витрат.

Ще одним недоліком даного етапу, на нашу думку, слід вважати певний консерватизм облікової політики щодо розуміння самого процесу інвестування. Незважаючи на те, що згідно з Законом України "Про інвестиційну діяльність"[1], іншими законодавчими актами ще у 1991 р. були чітко визначені поняття, принципи, учасники інвестування, в обліковому трактуванні цих понять ніяких змін не відбулося. І надалі інвестиції в обліку розцінювалися як вкладення (капітальні і фінансові, довгострокові і короткострокові). Тобто інвестиції в обліку розцінювалися тільки як затрати, а не процес, діяльність. Це суттєво звужувало коло об'єктів обліку та показників облікового інформаційного забезпечення. Облік інвестицій полягав у статичному фіксуванні вкладених коштів і ресурсів, їх збільшення чи зменшення в різні періоди. Для даної ділянки обліку відсутнім був будь-який динамізм в оцінці позитивних зрушень, зіставленні доходів із витратами, виявленні ефекту від реалізації конкретних інвестиційних проектів чи процесу в цілому.

Наступний етап еволюції або трансформації обліку інвестиційних ресурсів і витрат можна пов'язати з впровадженням національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, діючого Плану рахунків бухгалтерського обліку [5] (починаючи з 1999 року). Найбільшою його особливістю і найважливішою перевагою є те, що інвестиційні процеси на підприємстві окреслені як самостійний, відокремлений вид діяльності. На підставі цього перед обліком інвестицій, як й інших видів діяльності, ставиться завдання найбільш повного і всебічного інформаційного забезпечення даної сфери. Облікова інформація повинна давати її споживачу уявлення про дану діяльність щонайменше з трьох позицій:

- структури майна (необоротних активів) та ресурсного забезпечення (пасивів) інвестиційної сфери;

- руху коштів щодо інвестиційної діяльності з визначенням позитивного (+) чи негативного (-) значення даного показника. Перевищення вибуття коштів над надходженнями від інвестиційної діяльності може свідчити про негативні явища, свого роду вилучення (іммобілізацію) в дану сферу коштів операційної (основної) діяльності;

- результативності діяльності шляхом зіставлення доходів і витрат діяльності, виручки від реалізації і собівартості реалізованих інвестицій.

Зрозуміло, що інвестиційна сфера, як і операційна повинна давати позитивний результат. Збитки, одержані в результаті реалізації об'єктів інвестиційної діяльності, негативно впливають на загальні результати роботи підприємства.

Відповідно до згаданих напрямів інформаційного забезпечення повинен будуватися бухгалтерський облік і порядок розкриття інформації у фінансовій звітності. Кожному з напрямів інформаційного забезпечення інвестиційної діяльності відповідають певні показники фінансової звітності та джерела облікової інформації (рахунки, субрахунки).

Сучасний етап еволюції обліку інвестиційних ресурсів і витрат можна пов'язати з підписанням у березні 2014 року Угоди про асоціацію між Європейським Союзом та Україною щодо гармонізації законодавства, яке регулює підприємницьку діяльність, а також з переходом українського бухгалтерського обліку на Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ). З початку 2019 року набрали чинності зміни до Закону про бухгалтерську й фінансову звітність [3]. Для компаній, які було визначено суспільно значущими, це означає, насамперед, обов'язкове переведення обліку й звітності на міжнародні стандарти фінансової звітності, яким передбачається введення ряду позитивних змін не тільки в обліку взагалі, але і у методиці формування та інформаційного представлення капіталу, інвестицій.

Тепер важливим є найбільш повне висвітлення в обліку і звітності інвестицій на підприємстві, одержання достовірної інформації про інвестиційні доходи і витрати, чітке розмежування результатів кожного виду діяльності. Цьому, на нашу думку, наведене вище буде надалі сприяти підвищенню вдосконалення обліку та інформаційного забезпечення інвестиційної діяльності в процесі еволюції вітчизняного обліку.

На основі наведених вище результатів дослідження можемо стверджувати, що історично-еволюційні етапи розвитку управління і обліку інвестиційної діяльності в нашій країні постійно удосконалюються. Вітчизняна облікова політика довгий час не давала інвесторам повної і правильної інформації про діяльність підприємств. Згідно з НП(С)БО1 [4], як останнім напрацьованим, значно розширена інформація про інвестиційну діяльність в інших формах фінансової звітності. Важливо надалі зайнятись реструктуризацією об'єктів бухгалтерського обліку інвестиційної діяльності, внести відповідно і зміни в План рахунків бухгалтерського обліку [5] .

Узагальнивши все вище викладене, можна зробити висновок, що еволюція розвитку інвестиційних процесів сприяє підвищенню інвестиційної привабливості і в перспективі дозволить вийти на новий більш якісний рівень.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про інвестиційну діяльність: закон України від 18 вересня 1991 р. № 1560-XII. URL: http://zakon4.rada.gov.ua.
2. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV. URL: http://zakon4.rada.gov.ua.
3. Про внесення змін до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (щодо удосконалення деяких положень): закон України від 05.10.2017 р. № 2164-VIII. URL: http://zakon4.rada.gov.ua.
4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”: наказ Міністерства фінансів України 07 лютого 2013 р. № 73. URL: http://zakon4.rada.gov.ua.
5. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291. URL: http://zakon4.rada.gov.ua.

УДК 657

Дебопре В. О.
здобувач наукового ступеня доктора філософії,
Львівський торговельно-економічний університет
м. Львів, Україна

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ АМОРТИЗАЦІЇ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ДЕРЕВООБРОБНОГО ПІДПРИЄМСТВА

Необоротні активи деревообробного підприємства у процесі експлуатації зазнають зношення. На цей процес впливають безліч чинників, такі як старіння, технологічні зміни, порушення правил експлуатації, невідповідність масштабам експлуатації або плин часу, тощо. Виділяють фізичний та моральний знос необоротних активів деревообробного підприємства. Фізичний знос – це матеріальне зношення необоротних активів у процесі їх використання, а також у результаті впливу

навколишнього середовища або надзвичайних обставин. Моральний знос – це економічна категорія, яка характеризує конструктивне старіння і знецінення необоротних активів внаслідок науково-технічного прогресу. Відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» знос основних засобів - сума амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання.

Відомо, що необоротні активи приносять деревообробному підприємству економічні вигоди протягом тривалого періоду тому, необхідно розподілити витрати на придбання цих активів за періодами для забезпечення відповідності доходів і витрат при складанні звітності. Це досягається шляхом нарахування амортизації. У відповідності до П(С)БО 7 „Основні засоби" та ПКУ, амортизація – це систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації). Ця вартість є об'єктом амортизації. [1]

При визначенні строку корисного використання (експлуатації) слід ураховувати: очікуване використання об'єкта деревообробним підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності; фізичний та моральний знос, що передбачається; правові або інші обмеження щодо строків використання об'єкта та інші фактори.

Для документального оформлення нарахування амортизації у деревообробних підприємствах використовуються такі типові форми, як: "Розрахунок амортизації основних засобів (крім необоротних матеріальних активів)", "Розрахунок амортизації основних засобів інших необоротних матеріальних активів. Ці реєстри можуть використовуватися у деревообробних підприємствах для розрахунку амортизації при будь-якій формі ведення бухгалтерського обліку в умовах ручної обробки інформації.

Для обліку амортизації Планом рахунків бухгалтерського обліку передбачено бухгалтерський рахунок 13 „Знос (амортизація) необоротних активів". За кредитом даного рахунку відображається нарахування амортизації необоротних активів, а за дебетом – її зменшення. Аналітичний облік нарахованої амортизації (зносу) у деревообробних підприємствах здійснюється за відповідними субрахунками.

Нарахування амортизації (зносу) основних засобів в бухгалтерському обліку відображається за дебетом рахунків 23 "Виробництво", 91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші операційні витрати" в кореспонденції по кредиту з

рахунком 13 “ Знос (амортизація) необоротних активів” в тому випадку якщо використовується тільки 9 клас рахунків.

Підхід до відображення витрат на інвестиції (ремонт) необоротних активів у бухгалтерському обліку згідно п. 14 П(С)БО 7 «Основні засоби» і П(С)БО 16 «Витрати» залежить від їх впливу на майбутні економічні вигоди, що очікуються від використання об’єкту [1].

Витрати на ремонт і обслуговування необоротних активів у деревообробних підприємствах здійснюються для відновлення або підтримання очікуваних від них майбутніх економічних вигід. Через це такі видатки списуються на витрати в момент їх виникнення [2]. При цьому дебетуються відповідні рахунки витрат (23, 91, 92, 93, 94) і кредитуються рахунки витрачених коштів (чи інших активів) або зобов'язань. Тобто ці витрати не включаються до балансової вартості необоротних активів, так як не відбулося збільшення очікуваних майбутніх економічних вигід.

Витрати, які пов'язані із поліпшенням стану необоротних активів, що приводять до збільшення очікуваних майбутніх економічних вигід, включають до балансові вартості необоротних активів. Прикладами такого поліпшення є у деревообробних підприємствах є: модифікація об’єкта необоротних активів з метою подовження строку його корисної експлуатації або збільшення його виробничої потужності; заміна окремих частин верстата для підвищення якості продукції, яка виробляється; впровадження більш ефективного технологічного процесу, що дає змогу зменшити первісно оцінені виробничі витрати.

Такі витрати накопичуються по дебету рахунка 15 „Капітальні інвестиції”, а після завершення робіт списуються з кредиту цього рахунка в дебет рахунків необоротних активів. Отже, в бухгалтерському обліку згідно п. 14, 15 П(С)БО 7 витрати з поточного ремонту необоротних активів відносяться до поточних операційних витрат і відображаються у міру їх здійснення, а витрати на капітальний ремонт об’єкта необоротних активів збільшують його первісну вартість.

На більшості досліджених нами деревообробних підприємствах амортизація необоротних активів нараховується кумулятивним методом для чого складається відповідний розрахунок амортизації за кожним необоротним активом та відображається на рахунках бухгалтерського обліку із дотриманням методики, що передбачена діючим Планом рахунків бухгалтерського обліку та інструкцією його застосування.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби": наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws.

2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 "Основні засоби" від 01.01.2012 р.: [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_014.

УДК 657

Дутчак І.Б.
к. е. н., доцент,
доцент кафедри обліку і аудиту,
Львівський національний університет імені Івана Франка
м. Львів, Україна

ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА ЗГІДНО МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ

Забезпечення якості фінансової звітності досягається шляхом дотримання точності, повноти і зіставності її показників. Найбільш дієвим інструментом досягнення якісних характеристик облікової інформації є дотримання положень облікової політики підприємства у довгостроковому періоді. Корисність фінансової звітності для зовнішніх і внутрішніх користувачів підвищується завдяки стабільності застосування облікових принципів, методів і процедур при її складанні. Таким чином, зміст і структура облікової політики, а також методи оцінки об'єктів обліку, що застосовуються підприємством повинні бути обґрунтовані з точки зору практичної доцільності та особливостей виду економічної діяльності підприємства.

Проблеми формування облікової політики із використанням міжнародних стандартів обліку і звітності висвітлюються у працях вітчизняних вчених таких як: Бенько І.Д., Жолнер І.В. [1], Кузнецова С.О. [2], Лучко М.Р. [3], Малюга Н.М., Пархоменко В.М. [5], Чернікова І.Б. Однак, динамічні зміни, що відбуваються у сучасному економічному просторі ставлять нові завдання та вимагають подальшого розвитку теоретичних засад формування облікової політики підприємств.

Згідно МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та політики», облікова політика – це конкретні принципи, домовленості, правила і процедури, прийняті управлінським персоналом підприємства при складанні та поданні фінансових звітів [4].

Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) – це Стандарти та Тлумачення, видані Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО). Вони охоплюють: а) Міжнародні стандарти фінансової звітності; б) Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку; в) Тлумачення КТМФЗ; та г) Тлумачення ПКТ.

МСФЗ виділяють чотири основні якісні характеристики показників фінансової звітності: зрозумілість, доречність, достовірність, зіставність.

Зрозумілість інформації не означає її максимальне спрощення, а навпаки ґрунтується на тому припущенні, що переважна частина користувачів цієї інформації має певні знання з бухгалтерського обліку, економіки і прагне її вивчати достатньо ретельно. Проте, доречна для прийняття користувачами рішень інформація не повинна виключатися зі звітності тільки на тій підставі, що певним користувачам буде важко її зрозуміти.

Доречність інформації виражається в її відповідності потребам користувачів під час прийняття рішень. Інформація є доречною, якщо вона впливає на економічні рішення користувачів шляхом надання допомоги в оцінці ними минулих, нинішніх чи майбутніх подій або ж вона допомагає їм підтвердити чи виправити їхні минулі оцінки.

Більш детально доречність інформації розкривається через додаткову характеристику – суттєвість. Інформація є суттєвою, якщо її відсутність або неправильне відображення може вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансових звітів. Тобто суттєвість ніби відсікає ту інформацію, яка є надлишковою, а залишає достатню для прийняття рішень Достовірність інформації є свідченням того, що вона вільна від суттєвих помилок та упередженості і користувачі можуть покластися на неї тою мірою, якою вона відображає або, як очікується, буде відображати дійсний стан справ.

В свою чергу, достовірність інформації розкривається за допомогою наступних додаткових характеристик: повноти, нейтральності, обачності, превалювання сутності над формою та правдивого подання.

Інформація фінансових звітів повинна бути повною в межах суттєвості та втрат на її отримання, щоб не бути хибною та недостовірною.

Звітність повинна містити інформацію вільну від упередженості, не налаштовану заздалегідь на визначений результат. Обачність інформації – це необхідна умова до складання звітності за міжнародними стандартами, адже для прийняття рішень важливо, щоб вартість активів та доходи не були завищені, а зобов'язання чи витрати – занижені.

Сутність операцій або інших подій не завжди відповідає тому, що випливає з їх юридичної або розробленої форми. Тому під час складання фінансових звітів згідно з міжнародними стандартами ця обставина також повинна враховуватися. Щоб бути достовірною, інформація має правдиво відображати операцій інші події, які вона розкриває або, як очікується, зможе розкрити.

Слід зауважити, що згідно з Концептуальною основою складання та подання фінансових звітів, доречність та достовірність інформації мають певні обмеження – своєчасність, співвідношення вигоди і витрат й збалансованість якісних характеристик.

Остання якісна характеристика фінансових звітів згідно міжнародним стандартам – це зіставність. Користувачі повинні мати змогу порівнювати фінансові звіти підприємства за різні періоди для того, щоб визначати тенденції у його фінансовому стані та результатах діяльності. Користувачі також повинні мати змогу порівнювати фінансові звіти різних підприємств, щоб оцінити їх відносний фінансовий стан, результати діяльності та зміни у фінансовому стані.

Для потреб практичного застосування положення облікової політики закріплюють та затверджують наказом «Про облікову політику підприємства». Положення такого наказу застосовуються та поширюються на усі підрозділи підприємства з метою застосування однакових методів оцінки та визнання об'єктів обліку усіма підрозділами суб'єкта господарювання та однакового трактування методів обліку. Окремим додатком да наказу може бути робочий план рахунків підприємства. Положення наказу про облікову політику майже у незмінному вигляді використовують як для пояснення особливостей формування показників річної фінансової звітності.

Розробка облікової політики підприємства входить до сфери компетенцій головного бухгалтера підприємства. За затвердження положень облікової політики несе відповідальність управлінський персонал

підприємства та його керівник безпосередньо. Облікова політика має важливе значення згідно МСФЗ, а умовам її зміни приділяється значна увага.

Згідно МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» у примітках до звітності потрібно розкривати усі ключові аспекти облікової політики. Повинні бути розкриті принципи обліку, яких дотримувалося підприємство, методи оцінки активів і зобов'язань підприємства, методи нарахування амортизації, вартісна межа для розмежування основних засобів та запасів, методи оцінки запасів при вибутті, особливості формування резерву сумнівних боргів та інше.

Міжнародні стандарти обліку і звітності не надають строгої регламентації документу про облікову політику підприємства. На практиці такий документ звично містить як мінімум три розділи і додатки, а саме: 1) загальні положення; 2) організаційний розділ; 3) методичний розділ; Додаток – Робочий план рахунків.

Згідно МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та політики», підприємство повинно послідовно застосовувати положення обраної облікової політики на практиці. Однак, у методичному розділі вказують, коли і яким чином можуть бути внесені зміни до положень облікової політики.

В організаційному розділі подають: загальні відомості про підприємство; організацію бухгалтерської служби; розмежування обов'язків між підрозділами бухгалтерії; етапи документообігу; періодичність проведення інвентаризації, функції внутрішнього контролю і аудиту.

У методичному розділі вказують опис конкретних способів відображення інформації у фінансовій звітності підприємства, які були обрані на основі базових чи альтернативних підходів згідно міжнародних стандартів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Жолнер І.В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами: навч. посіб. Київ: НУХТ, 2012. 335 с.

2. Кузнецова С.О., Чернікова І.Б. Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами: навч. посіб. / С.О. Кузнецова, І.Б. Чернікова. Харків: Видавництво «Лідер», 2016. 318 с.

3. Лучко М.Р., Бенько І.Д. Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами. Тернопіль: Екон. думка ТНЕУ, 2016. 360 с.

4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та політики». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_020#Text

5. Пархоменко В.М., Малюга Н.М. Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами: навч. посіб. Київ: 2019. 120 с.

УДК 657.1

Загородній А.Г.
к.е.н., професор,
професор кафедри обліку та аналізу,
Партин Г.О.
к.е.н., професор,
професор кафедри фінансів,
Національний університет «Львівська політехніка»
м. Львів, Україна

АСИМЕТРІЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОЇ ІНФОРМАЦІЇ ТА ПРИЧИНИ, ЩО ЇЇ ЗУМОВЛЮЮТЬ

Найвагомішою складовою інформаційного масиву підприємства є облікова та аналітична інформація, адже за дослідженнями науковців тільки дані обліку складають близько 70% від загального масиву економічної інформації більшості підприємницьких структур.

Обліково-аналітична інформація формується в процесі господарського обліку та економічного аналізу. Господарський облік охоплює оперативний, статистичний та бухгалтерський облік, а останній – фінансовий, податковий та управлінський облік. Економічний аналіз включає, з одного боку, оперативний, поточний та перспективний аналіз, а, з іншого, − фінансовий та управлінський аналіз. Дотичною до обліково-аналітичної інформації є інформація, яка виникає в процесі контролю за всіма видами господарського обліку та економічного аналізу.

Асиметрія обліково-аналітичної інформації може суттєво впливати на ефективність прийняття рішень зокрема на чинники формування ринкової вартості підприємства, оптимізації структури його активів і капіталу,

розробляння ефективних напрямів покращення фінансово-економічного потенціалу через здійснення капітальних інвестицій, формування оптимального портфеля фінансових інвестицій, зниження рівня витрат та ризиків усіх видів діяльності, збільшення обсягів доходів, підвищення рентабельності та фінансової стійкості, а, відтак, і конкурентоспроможності підприємства на ринку, оптимізації грошових потоків підприємства та інших аспектів фінансово-господарської діяльності в ринковому середовищі.

Причини асиметрії обліково-аналітичної інформації можна поділити на дві групи:

1. Загальні причини, які властиві будь-якій інформації, а саме: відсутність сформованого ринку інформаційних послуг, який забезпечує вільний обіг інформації як предмета угод купівлі-продажу; залежність поінформованості кожного з контрагентів угоди від їхніх фінансових можливостей, так як збір чи купівля інформації передбачає додаткові попередні витрати; нерідко інформація може бути надбанням лише одного, краще проінформованого контрагента, що дає йому змогу диктувати кращі для нього умови угоди; інформаційний потенціал кожного з контрагентів залежить від його досвіду, компетентності, рівня спеціалізації та інших чинників, які зумовлюють асиметрію інформації; у разі сумнівів контрагента щодо достовірності інформації, її перевірка вимагатиме додаткових витрат, що може спричинити відмову в її уточненні;

2. Специфічні причини, які зумовлені формуванням саме облікової та аналітичної економічної інформації.

Однією з основних специфічних причин асиметрії бухгалтерської інформації є наявність різних облікових моделей, що їх використовують національні підприємства чи транснаціональні корпорації «кожна з них сприяє економічному посиленню інформаційної дискримінації і не забезпечує розвитку економічних процесів у всіх напрямках» [1,с.143].

Іншою специфічною причиною асиметрії облікової інформації в Україні та деяких інших державах є паралельне використання як фінансового, так і податкового обліку, які в певній мірі є дещо антагоністичними підсистемами бухгалтерського обліку. Адже, зазначені види обліку регулюються різними нормативно-правовими актами, передбачають використання різних первинних документів та форм

звітності для розрахунку такого економічного показника як фінансовий результат підприємства, що породжує асиметрію інформації [2].

Хоча ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності здійснюється на підставі єдиних нормативно-правових документів, за єдиними принципами, які забезпечують порівнянність облікової інформації, кожне підприємство може вибрати найприйнятнішу для нього форму ведення обліку. Формуючи облікову політику підприємства, обирають, зазвичай, тільки один варіант із тих, які передбачені нормативними документами. Різні підходи щодо формування облікових політик підприємств – це також причина асиметричності інформації.

Ще однією специфічною причиною асиметрії облікової інформації є надзвичайно велика кількість первинних та зведених бухгалтерських документів, заповнення яких може спричинювати ненавмисне внесення недостовірних даних чи умисні дії щодо викривлення інформації.

Щодо аналітичної інформації, то специфічною причиною її асиметрії є відсутність нормативних документів щодо обчислення аналітичних показників. Ці документи мали б регламентувати джерела даних для розрахунку таких показників а також методику їхнього обчислення з урахуванням галузевої специфіки економічної діяльності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Євдокимов В.В. Асиметрія бухгалтерської інформації та шляхи її мінімізації. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу.* Вип. 3 (21). 4.1. 2011. С. 135-146.

2. Легенчук С., Лозинський Д. Бухгалтерський облік витрат для цілей оподаткування як джерело асиметричної інформації. URL: http: // www.vsve.ua / index. php ? type = full & name=ekdum / legenchuk.htm

УДК 657

Захаров Д.М.
PhD-студент,
Державний університет «Житомирська політехніка»

ЗНАЧЕННЯ ЗВІТУ ПРО УПРАВЛІННЯ ДЛЯ УКРАЇНСЬКИХ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ

Трансформація світової економіки та економічні кризи, які сталися за останні кілька років, спонукають до створення нової моделі ведення господарської діяльності та представлення інформації з метою підвищення прозорості бізнесу та доступності інформації. Нефінансова звітність представляє собою коротке відображення того, як стратегія, управління, результати і перспективи підприємства в контексті зовнішнього середовища ведуть до створення вартості в коротко-, середньо- та довгостроковій перспективі. Говорячи про останні дослідження теми нефінансової та інтегрованої звітності, в контексті бухгалтерського обліку, спостерігається зростання кількості публікацій. Зокрема варто звернути увагу на працю Oyadomari J.C.T., Duque B., Nisiyama E.K., Dultra-De-Lima R.G. De, Mendonça Neto O.R. [1] в якій проведено аналіз впливу якості нефінансової звітності на сприйняття менеджментом інформації та прийняття управлінських рішень.

Особливо важливими для розвитку нефінансового звітування в Україні мають стати нові вимоги закону «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність», в яких йдеться про обов'язкове складання «Звіту про управління» за підсумками 2018 року. Дана норма наблизила вимоги українського законодавства до нормативних актів стосовно звітування підприємств, які притаманні міжнародним, зокрема тим, які використовуються країнами ЄС відповідно до Директиви 2013/34/ЄС.

Звіт про управління – це нова форма звітування, в якій підприємство розкриває інформацію про нефінансові показники діяльності, концепцію створення вартості та перспективи розвитку в напрямку обраної стратегії, а також окремою важливою частиною звіту є визначення ризиків, які загрожують досягненню поставлених цілей.

Базуючись на досвіді європейських компаній, які керуються Директивами, що бралися за основу для вдосконалення вітчизняного

законодавства, в ході складання звітів про управління сформовано порівняльну таблицю звітів та інформації, яка в ній розкривається.

Таблиця 1

Нефінансові звіти, що регламентовані Директивами ЄС

Назва звіту	Суб'єкт подання звітності	Інформація, що розкривається
Management Report	Малі*, середні**, великі підприємства	Показники ліквідності, ефективності, аналіз діяльності. Бізнес-модель, перспективи розвитку, джерела створення вартості, характеристика ризиків.
Non-financial statement	Підприємства, які становлять суспільний інтерес (кількість працюючих ~ 500 чоловік)	Екологічна, соціальна, антикорупційна політика, охорона праці, бізнес-модель, ключові нефінансові показники діяльності.
Corporate governance statement	Підприємства, акції яких котируються на регульованих ринках ЄС	Кодекс корпоративного управління, політика впровадження вимог кодексу.

* - *можуть бути звільнені*

** - *можуть бути звільнені від нефінансової частини*

Провівши аналіз вимог до інформації, яка має розкриватись в «Звіті про управління» можна дійти висновку, що даний Звіт схожий до інтегрованої звітності чи ESG-звітності (звітність зі сталого розвитку). Варто зазначити, що чітко регламентована форма Звіту відсутня, і підприємство має самостійно визначити зміст, форму і структуру, але Мінфін затвердив Методичні рекомендації зі складання звіту про управління. Дані методичні рекомендації визначають напрями, за якими доцільно розкривати інформацію у звіті з метою співставності інформації на різних рівнях, а саме: 1) організаційна структура та опис діяльності підприємства; 2) результати діяльності; 3) ліквідність та зобов'язання; 4) екологічні аспекти; 5) соціальні аспекти та кадрова політика; 6) ризики; 7) дослідження та інновації; 8) фінансові інвестиції; 9) перспективи розвитку; 10) корпоративне управління (для підприємств-емітентів цінних паперів, які допущені до торгів на фондових біржах або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію). При цьому додатково підприємство може розкривати іншу інформацію, яку вважає за доцільне.

Звіт з управління має свої переваги насамперед тим, що містить інформацію, яка безпосередньо стосується впливу підприємства на життя суспільства та значення суспільства для підприємства. Саме через це інформація про турботу навколишнього середовища, благодійну діяльність, умови праці, відносини з іншими підприємствами та громадськими організаціями стає не менш важливою ніж фінансовий результат та темпи росту прибутку. Загалом показник прибутку втрачає свою актуальність, оскільки він жодним чином не може відобразити як підприємство створює вартість та які інструменти для цього використовує.

Отже, ефективність нефінансових звітів доводиться тим, що підприємства, які їх публікують отримують реальні конкурентні переваги на ринку, підвищують свою капіталізацію, а головне зростає рівень довіри до таких підприємств серед стейкхолдерів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Oyadomari, José Carlos Tiomatsu, Duque, Bruno, Nisiyama, Edelcio Koitiro, Dultra-de-Lima, Ronaldo Gomes, & Mendonça Neto, Octavio Ribeiro de. Use of management reports and performance of sales managers in an insurance company. *Revista Contabilidade & Finanças*, 2018. *29* (78), 343-354.

УДК 657

Кубік В.Д.
старший викладач
кафедри бухгалтерського обліку та аудиту,
Одеський національний економічний університет,
м. Одеса, Україна

ПИТАННЯ ОБЛІКУ ТА УПРАВЛІННЯ ДЕБІТОРСЬКОЮ ЗАБОРГОВАНІСТЮ НА ПІДПРИЄМСТВАХ УКРАЇНИ

Питання дебіторської заборгованості є досить актуальним, адже фінансовий стан підприємства значною мірою залежить саме від ефективного управління цим видом заборгованості. Зміна обсягів дебіторської заборгованості впливає на платоспроможність підприємства,

на показники його ділової активності. Підприємства втрачають можливість отримати грошові кошти від дебіторів своєчасно та в повному обсязі, виникають суми безнадійної дебіторської заборгованості, що в майбутньому може призвести до кризового стану або навіть до банкрутства підприємства. Аналіз дебіторської заборгованості є одним з ключових завдань у вирішенні проблем, що виникають під час поточного управління дебіторською заборгованістю з позиції оптимального співвідношення між ліквідністю та прибутковістю. Застосовування у наших умовах традиційної за кордоном методики аналізу дебіторської заборгованості не завжди доцільно через відсутність необхідного обсягу вірогідної і доступної інформації щодо розрахунків з дебіторами. Використання вітчизняних методик не дає змоги однозначно оцінити стан дебіторської заборгованості, а також ступінь його впливу на фінансово-господарський стан підприємств. Зазначені проблеми вказують на необхідність пошуку специфічних засобів аналізу дебіторської заборгованості, спрямованих на отримання інформації комплексного характеру, достатньої для прийняття рішень щодо глибини кризи неплатежів. Ще одним важливим завданням щодо управління дебіторською заборгованістю є удосконалення інформаційного забезпечення та автоматизація обліку.

Проблеми обліку та управління дебіторською заборгованістю розглянуті в багатьох підручниках та монографіях вітчизняних і зарубіжних авторів, серед яких варто відмітити С.Ф. Голова, Л. В. Нападовську, Г. В. Нашкерську тощо.

Виникнення дебіторської заборгованості характерне для всіх господарських процесів, дебіторська заборгованість поділяється на довгострокову і поточну. Таке розподілення лежить в основі національного Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій.

Система інформаційного забезпечення обліку дебіторської заборгованості підприємства має дві складові – фінансову та управлінську. В свою чергу фінансовий облік дебіторської заборгованості складається з трьох частин (рис. 1).

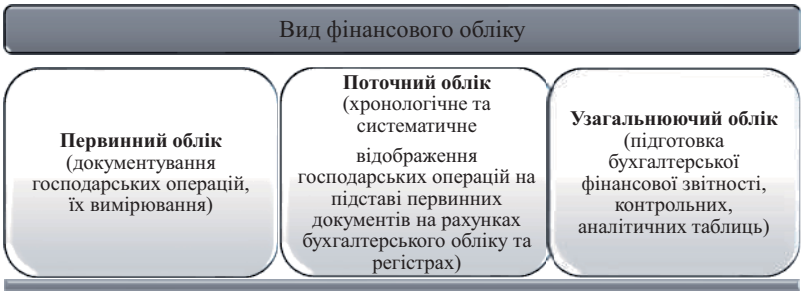


Рис. 1. Складові фінансового обліку дебіторської заборгованості

Відповідно до ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» первинний документ – це документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення [2]. Узагальнення інформації, що відображена в первинних документах, здійснюється в облікових регістрах.

Для регулювання руху первинних документів в системі інформаційного забезпечення обліку дебіторської заборгованості створюється графік документообороту, який має бути затверджений наказом керівника підприємства і має містити перелік процедур зі створення, обробки й перевірки первинних документів. Система інформаційного забезпечення обліку на підприємстві не може існувати без поділу підприємства на структурні підрозділи і такі фахівці в галузі управлінського обліку як С.Ф. Голов пропонують поділ підприємств на центри відповідальності.

Серед основних недоліків існуючої системи обліку дебіторської заборгованості є те, що для прийняття зацікавленими особами адекватних та вчасних рішень щодо існуючої політики управління істотне значення мають актуальність і якість інформації про стан розрахунків з дебіторами, що формується на базі даних бухгалтерського обліку. Однак форма обліку дебіторської заборгованості, яку рекомендовано нормативно, не враховує специфіки даного активу, що зумовлює наявність різних ознак його класифікації і велику кількість методів оцінювання. Крім цього, облікові регістри, що є рекомендовані для використання, не передбачають накопичення інформації про розрахунки з дебіторами різного рівня деталізації і узагальнення. Це зумовлює неможливість отримання інформації про дебіторську заборгованість в обсязі і вигляді, достатньому

для проведення аналізу розрахунків з дебіторами зокрема і заборгованості загалом з метою прогнозування ймовірності настання платіжної кризи суб'єкта господарювання, складання рекомендацій щодо її попередження.

Управлінський облік дебіторської заборгованості є складовою системи обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів в процесі управління підприємством. Досягнення більших прибутків за рахунок регулювання товарообороту визначається не тільки політикою ціноутворення, а й політикою реалізації товарів у кредит. При цьому оборотність товарних запасів підвищується, але збільшується обсяг інвестицій у дебіторську заборгованість, що затримує повернення коштів. Тому обґрунтоване управлінське рішення щодо доцільності надання товарного кредиту та його розміру повинно базуватися на визначенні оптимальної дебіторської заборгованості (в абсолютному вимірі та як частки продажу в кредит у загальному товарообороті). У цілому політика управління дебіторською заборгованістю є частиною загальної політики управління оборотними активами і маркетингової політики підприємства.

Сучасною формою управління дебіторською заборгованістю також є прискорене переведення дебіторської заборгованості в інші форми оборотних активів підприємства, такі як обігові кошти та високоліквідні короткострокові цінні папери.

Враховуючи економічну ситуацію в Україні за останні 5 років непогашення дебіторської заборгованості складає до 60%, що підтверджує необхідність управління дебіторською заборгованістю.

Слід зазначити, що управління дебіторською заборгованістю на підприємстві неможливо без створення ефективної системи інформаційного забезпечення обліку дебіторської заборгованості.

З метою прийняття управлінських рішень пропонуємо запровадити політику продажу товарів в кредит за умови визначення оптимального розміру дебіторської заборгованості на підприємстві. Для цього необхідно проаналізувати фінансовий стан покупців та самого підприємства, розробити чітку кредитну політику. В процесі впровадження кредитної політики підприємствам необхідно весь час контролювати відвантаження продукції, що реалізується в кредит, стежити за фінансовим станом дебіторів, можливо використовувати операції факторингу чи форфейтингу. Також важливою ланкою є правильна політика щодо покупців товарів в кредит: вона не повинна бути занадто м'якою, бо це може призвести до

неплатежів за кредитами. Занадто жорстка кредитна політика може відштовхнути потенційних клієнтів.

Для аналізу дебіторської заборгованості підприємствам необхідно гармонійно поєднувати зарубіжні та вітчизняні методи для отримання комплексної інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень та складання прогнозів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV: зі змінами і доповненнями. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text
2. Голов С.Ф. Управлінський облік: підручник. Київ: «Центр учбової літератури», 2018. 534 с.
3. Кияшко О.М. Необхідність облікового забезпечення управління дебіторською заборгованістю підприємства. *Актуальні проблеми економіки*. №3 (93). 2009. С.190-196

УДК 657

Кузьмінська К. І.

к.е.н., доц. кафедри обліку, контролю, аналізу та оподаткування
Львівський торговельно-економічний університет
м. Львів, Україна

ПОВЕРНЕННЯ ТОВАРУ ВІД ПОКУПЦЯ: ДОКУМЕНТАЛЬНЕ ОФОРМЛЕННЯ

У сучасних умовах господарювання роль роздрібної торгівлі у пожвавленні ситуації на ринку невпинно зростає та перетворюється на один із найвагоміших чинник економічного розвитку. При цьому досить часто торговельні підприємства стикаються з бажанням покупця повернути товар з різних причин. Тому актуальним є питання щодо документального оформлення операцій повернення товарів та умови його здійснення.

Відповідно до вимог Закону України “Про захист прав споживачів” покупець може повернути товар, а продавець зобов’язаний прийняти товар

назад і в установленому порядку компенсувати покупцеві його вартість. Причинами повернення товару можуть бути:

– товар має належну якість, проте не задовольняє потреби покупця;

– неналежна якість товару.

Покупець має право обміняти непродовольчий товар належної якості у продавця, якщо товар не задовольнив його за формою, габаритами, фасоном, кольором або з інших причин не може бути використаний за призначенням протягом 14 днів (не рахуючи дня покупки). Товар належної якості обмінюють, якщо його не використовували та збережено його товарний вигляд, споживчі властивості, пломби, ярлики, а також розрахунковий документ, виданий споживачу разом із проданим товаром. Слід відмітити, якщо на момент обміну немає аналогічного товару, то споживач має право:

– придбати інші товари з наявного асортименту з відповідним перерахунком вартості;

– розірвати договір і отримати назад гроші сплачені за товар;

– здійснити обмін товару на аналогічний при надходженні відповідного товару.

У разі розірвання договору купівлі-продажу розрахунки зі споживачем здійснюють з огляду на вартість товару на час його придбання. Гроші, сплачені за товар, повертають споживачу в день розірвання договору, а за неможливості повернути гроші в день розірвання договору – в інший строк за домовленістю сторін, але не пізніше ніж протягом 7 днів. При відмові споживачу в реалізації його права, на підприємство роздрібної торгівлі можуть накласти штраф у десятикратному розмірі вартості товару з огляду на ціни, що діяли під час придбання продукції.

Продавець на вимогу споживача повинен надати документи, що підтверджують належну якість товару. Гарантійний строк зазначають у паспорті на продукцію або будь-якому іншому документі, що додається до продукції. Гарантійні зобов'язання включають також зобов'язання виробника або продавця передбачені рекламою.

Для товару, споживчі властивості якого можуть погіршуватись, встановлюється термін придатності, який зазначається на етикетці, упаковці тощо. Термін придатності обчислюють з дати виготовлення або дати до настання якої товар придатний для використання. На сезонні товари гарантійний термін встановлюється з початку відповідного сезону, який

установлює Кабінет Міністрів України. Якщо на продукцію гарантійний строк або термін придатності не встановлено споживач має право висунути вимогу на повернення товару протягом двох років. Продаж товарів на яких відсутній запис про термін придатності або зазначено його з порушенням вимог нормативних документів, заборонено.

Якщо виявлено недоліки протягом гарантійного строку споживач має право:

– пропорційного зменшення ціни;
– безоплатного усунення недоліків товару у встановлений термін;
– відшкодування витрат на усунення недоліків товару.

Якщо виявлено істотні недоліки протягом з вини виробника товару, або фальсифікації товару, які підтверджено висновком експертизи споживач має право на власний вибір вимагати від продавця або виробника:

– розірвання договору й повернення сплаченої за товар грошової суми;
– заміни товару на такий самий чи аналогічний товар, які є в наявності у продавця (виробника).

Якщо непродовольчий товар придбано через магазини комісійної торгівлі вимога задовольняється за згодою продавця.

За наявності товару вимога споживача про заміну підлягає негайному задоволенню, а в разі виникнення потреби перевірки якості – протягом 14 днів або за домовленістю сторін. При відсутності товару вимога підлягає задоволенню протягом двох місяців. Якщо продавець доведе що недоліки товару виникли з вини користувача, вимога не підлягає задоволенню. Вартість відшкодування товару визначається згідно вимог Цивільного кодексу України, які наведені у табл. 1.

Вимоги споживача щодо повернення товару розглядають після пред'явлення споживачем розрахункового документу (фіскальний чек, чек тощо). Якщо на товар встановлено гарантійний строк має бути пред'явлений технічний паспорт або інший документ, що його заміняє.

Продавець зобов'язаний прийняти товар неналежної якості у споживача, видати йому документ, який підтверджує факт одержання товару і задовольнити його вимогу на підставі письмової заяви.

Повернення споживачем товару безпосередньо впливає на фінансовий результат операційної діяльності підприємства, оскільки в цьому випадку: зменшується дохід від реалізації товару за звітний період і коригується на суму ПДВ у продажній вартості поверненого товару.

Таблиця 1

Строк пред'явлення вимоги у зв'язку з недоліками товару[1]

№ з/п	Умова та норма Цивільного кодексу України	Строк пред'явлення вимоги
1	На товар не встановлено гарантійний строк або термін придатності, (ч.2 ст.680)	Недоліки було виявлено протягом строку, але в межах двох років від дня передачі товару покупцю, якщо договором або законом не встановлено більшого строку. Строк для виявлення недоліків товару, який перевозили або надсилали поштою, обчислюють від дня одержання товару
2	На товар встановлено гарантійний строк, (ч.3 ст. 680)	Недоліки було виявлено протягом гарантійного строку. Якщо на комплектуючий набір встановлено гарантійний строк меншої тривалості, ніж на основний виріб, покупець має право висунути вимогу у зв'язку з недоліками комплектуючого виробу. Якщо на комплектуючий набір встановлено гарантійний строк більшої тривалості, ніж на основний виріб, покупець має право висунути вимогу у зв'язку з недоліками товару, якщо недоліки в комплектуючому виробі виявлено протягом гарантійного строку на нього, належно від спливу гарантійного строку на основний виріб
3	На товар встановлено термін придатності товару (ч. 4 ст. 680)	Недоліки було виявлено протягом терміну придатності товари
4	Минув гарантійний строк або термін придатності товару (ч. 5 ст. 680)	Продавець є відповідальним, якщо покупець доведе, що недоліки товару виникли до передачі йому товару або з причини, які існували до цього моменту

[1]*Примітка. Складено на основі [3]*

Таким чином, покупець має право обміняти непродовольчий товар належної якості у продавця, якщо товар не задовольнив його за формою, габаритами, фасоном, кольором або з інших причин не може бути використаний за призначенням протягом 14 днів (не рахуючи дня покупки). Продаж товарів на яких відсутній запис про термін придатності або зазначено його з порушенням вимог нормативних документів, заборонено. Якщо виявлено істотні недоліки товару що виникли з вини виробника, споживач має право розірвання договору й повернення сплаченої за товар грошової суми або заміни товару на такий самий чи аналогічний товар, які є в наявності у продавця (виробника). Якщо непродовольчий товар придбано через магазини комісійної торгівлі вимога задовольняється за згодою з продавцем.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Правила роздрібної торгівлі продовольчими товарами, наказ Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 11.07.2003 № 185. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0628-03#Text
2. Правила роздрібної торгівлі непродовольчими товарами, наказ Міністерства економіки України від 19.04.2007 № 104. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1257-07#Text
3. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV зі змінами та доповненнями. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text

УДК 657

Курьян Е.В.
к.э.н., доцент
УО «Белорусский торгово-экономический университет потребительской кооперации»
г. Гомель, Республика Беларусь

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ОЦЕНКИ ДЕБИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ ХОЗЯЙСТВОВАНИЯ

Любое предприятие в структуре краткосрочных активов имеет дебиторскую задолженность. В последнее время очень часто отечественным предприятиям приходится сталкиваться с кризисом неплатежей. Как следствие, у предприятия может наблюдаться рост просроченной задолженности. Одним из видов риска, связанного с управлением дебиторской задолженностью, является инфляционный. Данный риск связан с возможностью обесценивания денежных активов предприятия и дебиторской задолженности в процессе хозяйственной деятельности под влиянием инфляции.

В отечественной практике задолженность показывается в суммах возникших долгов, независимо от реальности невозврата и платежей. Т.е., исключается возможность формирования резервов по сомнительным долгам и дисконтирования сумм в зависимости от дней

просроченной задолженности. Современные рыночные отношения в корне меняют указанный подход. Согласно Закону Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» от 13.07.2013 № 57-З для оценки активов, обязательств, собственного капитала, доходов и расходов, организация может применять дисконтированную стоимость. В редакции действующего Закона дисконтированная стоимость определяется как текущая стоимость будущих поступлений денежных средств от использования активов или текущей стоимости будущего использования денежных средств на погашения обязательств. Использование дисконтированной стоимости в качестве учетной оценки предполагает развитие таких методик определения текущей стоимости как оценка активов и обязательств по справедливой стоимости, а также ее отражение на счетах бухгалтерского учета в Республике Беларусь.

МСФО 18 «Выручка» также регламентирует применение дисконтирования для оценки дебиторской задолженности и определена величина процентной ставки.

Следует отметить, что оценка по дисконтированной стоимости предполагает использования методик, имеющих практическое значение только для нужд данной организации. В связи с этим в Республике Беларусь впервые при разработке учетной политики определен подход, основанный на профессиональном суждении главного бухгалтера и руководителя организации. В законе профессиональное суждение определяется как точка зрения и действия главного бухгалтера и руководителя организации, принятых при ведении бухгалтерского учета и составлении отчетности. Эти действия могут иметь место если в отношении конкретных хозяйственных операций, отдельных активов, обязательств, собственного капитала, доходов и расходов в законодательстве Республики Беларусь не установлен порядок их отражения в бухгалтерском учете и отчетности. В таком случае организации необходимо самостоятельно разработать методики с применением профессионального суждения главного бухгалтера.

Однако исходя из требований, установленным законодательством Республики Беларусь главный бухгалтер при разработки учетной политики имеет право самостоятельно разрабатывать методики исходя из особенностей и условий хозяйственной деятельности своей организации. Методики определения дисконтированной стоимости зависят от того, является ли дебиторская или кредиторская задолженность краткосрочной

или долгосрочной. Раскрытие информации о величине дебиторской и кредиторской задолженности имеет большое значение для прогнозирования на основе финансовой отчетности платежеспособности организации после отчетной даты.

Для пользователей финансовой отчетности важное значение имеет информация о нормальной, просроченной, сомнительной дебиторской задолженности и безнадежных долгах. Следует отметить, что указанная информация в настоящие время не раскрывается ни в балансе, ни в других формах отчетности, что снижает качество отчетной информации. Вместе с тем раскрытие в финансовой отчетности информации о дебиторской задолженности с такой детализацией может нарушить такой важный принцип бухгалтерского учета как конфиденциальность.

Поэтому целесообразно дебиторскую задолженность детализировать в управленческом учете в зависимости от заключенных договоров и других факторов на задолженность: до 30 дней; от 30 до 60 дней; от 60 до 90 дней; до 120 дней; свыше 120 дней. Таким образом, руководство организации будет иметь представление о реальном влиянии дебиторской задолженности на финансовое положение и результаты работы организации, т.к. отвлечение средств в дебиторскую задолженность влечет за собой как потерю денежных средств от инфляции, так и недополучение прибыли в связи с отвлечением средств в расчеты.

Таким образом, преимуществом использования дисконтированный оценки дебиторской задолженности является то, что она дает более объективную основу для оценки активов и обязательств. Это обусловлено тем, что при ее использовании отражается текущая рыночная стоимость тех денежных потоков, которые могут генерировать данные активы. По этой причине оценка по дисконтированный стоимости наилучший образом сочетается с принципами финансового менеджмента, который ориентирован на приведение денежных потоков к данному моменту времени.

УДК 657

Люба О. І.
аспірантка кафедри обліку і оподаткування,
Західноукраїнський національний університет
м. Тернопіль, Україна

ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНА ДІЯЛЬНІСТЬ ЯК ОКРЕМА ДЕФІНІЦІЯ

Однією з важливих умов розвитку економіки будь якої країни є зовнішньоекономічна діяльність, її стан, перспективи та передумови розвитку. Найбільш актуальним це питання постає сьогодні, в період глобалізації економіки держави, створення та інтеграції підприємств в економіки інших держав.

Становлення зовнішньоекономічної діяльності в Україні відбувалось в декілька етапів, від радянських, післявоєнних років і до сьогодення. Найбільш суттєво зовнішньоекономічна діяльність в Україні почала розвиватись після проголошення незалежності України в 1991р. Саме тоді було прийнято ряд законодавчих актів, які регулювали та надавали чітке визначення зовнішньоекономічної діяльності, а саме: Закони України «Про зовнішньоекономічну діяльність», «Про єдиний митний тариф», « Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті», «Про операції з давальницькою сировиною» та ін.

Дослідженням зовнішньоекономічної діяльності займались багато українських та зарубіжних вчених, таких як: І. Багрова, А. Баскаков, Г. Дроздова, А. Козаченко, В. Клочко, Я. Леонов, Я. Машталір, В. Новицький, В. Онищенко, В. Покровська, К. Холодов, М. Чік, Л. Швайка та ін.

Не зважаючи на те, що вивченням зовнішньоекономічної діяльності займалось багато вчених, питання щодо самого визначення поняття «зовнішньоекономічна діяльність» є дискусійним і до сьогодні.

Так, зокрема, відповідно до Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» зовнішньоекономічна діяльність – це діяльність суб’єктів господарської діяльності України та іноземних суб’єктів господарської діяльності, побудована на взаємовідносинах між ними, що має місце як на території України, так і за її межами [2].

Відмінне визначення цієї діяльності надає Господарський кодекс України: «зовнішньоекономічною діяльністю суб'єктів господарювання є

господарська діяльність, яка в процесі її здійснення потребує перетинання митного кордону України майном, зазначеним у частині першій статті 139 цього Кодексу, та/або робочою силою» [1].

На думку Покровської В., зовнішньоекономічну діяльність можна визначити як сукупність виробничо-господарських, організаційно-економічних і оперативно-комерційних функцій підприємства, пов'язаних з його виходом на зовнішній ринок та участю в зовнішньоекономічних операціях [4, с. 259].

Швайка Л. вважає, що зовнішньоекономічна діяльність – це сукупність відносин суб'єктів господарської діяльності України та іноземних суб'єктів господарювання, побудованих на принципах взаємної вигоди, еквівалентного обміну і дотримання положень міжнародного права [5, с. 315].

Машталір Я.П. розглядає зовнішньоекономічну діяльність як сукупність зовнішньоекономічних операцій у сфері господарської діяльності, які здійснює підприємство з метою отримання прибутку через створення та реалізацію конкурентних переваг внаслідок виходу на світовий ринок [3].

Проаналізувавши літературні та наукові видання, можна стверджувати, що зовнішньоекономічна діяльність – це сукупність взаємовідносин суб'єктів господарської діяльності України з іноземними суб'єктами господарювання щодо міжнародної торгівлі, спільної діяльності, трансферу технологій, міжнародних інвестицій з метою отримання економічних та соціальних вигод. Вона є важливим важелем розвитку економіки будь якої країни.

Основною структурною одиницею зовнішньоекономічної діяльності є зовнішньоекономічна операція. Зовнішньоекономічні операції можуть здійснюватися за такими напрямами: міжнародна торгівля, міжнародний трансфер технологій та міжнародні інвестиції.

Зовнішньоекономічна діяльність реалізується як на рівні держави (макрорівень) так і на рівні її суб'єктів господарювання (мікрорівень). Суб'єктами макроекономічного рівня виступає Україна, як держава в особі її уповноважених органів у межах їх компетенції, а також недержавні органи управління. Суб'єктами на мікрорівні є фізичні; юридичні особи; об'єднання фізичних та юридичних осіб; філіали, структурні одиниці

іноземних суб'єктів господарської діяльності; спільні підприємства та інші суб'єкти господарської діяльності.

Всі суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності мають право здійснювати будь які види діяльності, які передбачені законом України «Про зовнішньоекономічну діяльність». Найбільш поширеними видами зовнішньоекономічної діяльності є експортні та імпортні операції.

Протягом останніх років зовнішньоекономічна діяльність переживає не найкращі часи, оскільки є багато негативних чинників, які впливають на її розвиток. Покращенню цієї ситуації повинні сприяти стабілізація політичної ситуації в країні, ліквідація на різних щаблях влади корупції, вдосконалення законодавчої бази, підняття рівня інвестиційної привабливості та покращення інвестиційного клімату в державі, забезпечення кваліфікованим персоналом підприємств, підняття продуктивності праці тощо.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Господарський кодекс України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15.

2. Про зовнішньоекономічну діяльність: закон України від 16 квітня 1991 р. № 959-XII. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/959-12.

3. Машталір Я. П. Механізм управління зовнішньоекономічною діяльністю машинобудівного підприємства: автореф. дис. на здобуття наук ступеня канд. екон. наук спец. 08.00.04 «Економіка та управління підприємствами (машинобудування)». Хмельницький, 2009. 23 с.

4. Покровская В. В. Международные коммерческие операции и их регламентация. М.: ИНФРА, 1996. 336 с.

5. Швайка Л. А. Державне регулювання економіки: навч. посібник. К.: Знання, 2006. 435 с.

УДК 657.421

Маркус О. В.
к.е.н., доцент кафедри обліку і оподаткування,
Волинський національний університет імені Лесі Українки,
м. Луцьк, Україна

АКТУАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ ЗАСТОСУВАННІ ЄДИНОЇ МОДЕЛІ ОБЛІКУ ОРЕНДИ ЗА МСФЗ (IFRS) 16 «ОРЕНДА»

Порядок визнання контрактних зобов'язань за договорами оренди до впровадження МСФЗ (IFRS) 16 «Оренда», був непрозорим для користувачів фінансової звітності. Це пов'язано з тим, що більшість договорів оренди на сьогодні класифікують як операційну оренду, й інформацію про них відображають тільки у примітках до фінансової звітності. Виключення орендних активів і зобов'язань із балансу дає інвесторам і фінансовим аналітикам неповну інформацію про фінансову позицію орендарів. Новий стандарт з обліку оренди МСФЗ (IFRS) 16 «Оренда», для всіх договорів оренди вводить вимогу про єдину модель обліку оренди. Згідно з цією моделлю будь-яка оренда як операційна, так і фінансова, має визнаватись як в активах, так і в зобов'язаннях Звіту про фінансовий стан орендаря.

Теоретичні й практичні аспекти застосування єдиної моделі обліку оренди описано в працях багатьох учених, таких як: П. Балтус, Б. Майджер, С. Ллойд [1] С. Хома, Н. Василенко, У. Костюк [2, 3], Н. Ніколенко [4]. Незважаючи на значну кількість публікацій, присвячених орендним операціям, неповнота вивчення фінансово-бухгалтерських аспектів договорів оренди і наявність актуальних проблем застосування нових вимог обліку оренди за МСФЗ (IFRS) 16 «Оренда» зумовили необхідність дослідження основних положень стандарту та визначення варіантів подальшого обліку орендних операцій в орендаря.

Облік у орендаря з набуттям чинності новим МСФЗ (IFRS) 16 «Оренда» зазнав суттєвих змін. Стандарт пропонує застосовувати єдину модель обліку: якщо договір є договором оренди то орендар одночасно визнає актив у формі права користування та зобов'язання з оренди.

Безпосередньо договір оренди (права користування) і є юридичною підставою для визнання на балансі орендаря відповідних активів і зобов'язань. З огляду на це, укладаючи договір на використання майна третіх

осіб, суб'єкту господарювання важливо оцінити, чи є такий договір договором оренди. Окрім того, МСФЗ (IFRS) 16 «Оренда» дозволяє не застосовувати дану модель обліку з позиції орендаря, якщо:

1. Базовий актив, який передають в оренду, є активом з низькою вартістю.

2. Оренда є короткостроковою (менше 12 місяців).

Як малоцінні стандарт пропонує розглядати такі активи, як планшети, персональні комп'ютери, невеликі меблі, телефони. При цьому, здійснюючи аналіз, орендар оцінює вартість на основі вартості активу, коли він є новим, незалежно від віку орендованого активу. Наприклад, автомобіль не може вважатися малоцінним, оскільки в новому стані він не є таким. Щодо вартісної межі, то стандарт її не окреслює, а отже суб'єкти господарювання повинні застосовувати професійне судження в цьому питанні.

Зважаючи на рекомендації IASB, доцільним є орієнтуватися щодо нового активу на суму, еквівалентну 5 тис. дол. Застосовувати дане спрощення можна лише в тому випадку, коли актив є автономним та не інтегрованим в більш вартісний актив.

Договір в цілому або його окремі елементи, вважається договором оренди, якщо за цим договором передається право контролювати використання ідентифікованого активу протягом певного періоду в обмін на відшкодування. Розглянемо вимоги стандарту та можливості застосування професійного судження при переході контролю до орендаря і визнанні договору, договором оренди:

1. Актив є ідентифікованим. Актив ідентифікується якщо він чітко вказаний в договорі, тобто який саме актив передається в оренду. Важливим питанням в ідентифікації є також право на заміну в орендодавця активу який передається в оренду. Якщо таке право прописано в договорі – то елементу оренди не буде.

2. Орендарю передається право отримувати практично всі економічні вигоди від використання зазначеного активу. Даний критерій визнається за наявності в орендаря права отримувати практично всі економічні вигоди від використання зазначеного активу. Тому, обираючи вартісну межу, варто прописати її у Наказі про облікову політику (наприклад 85 % і більше).

3. Орендар отримує право визначити спосіб використання активу з огляду на його властивості. Даний критерій визнається за наявності таких двох умов: коли сама конструкція активу визначає спосіб його використання

і він визначений в договорі. Складність застосування даного критерію має місце коли договір оренди передбачає обмеження на використання, наприклад потужності активу, тоді в орендаря може виникати питання – чи може він на протязі дії договору оренди використовувати ідентифікований актив як він того хоче. Але в більшості випадків такі обмеження можна розглядати як захист інтересів власника, без обмеження способу використання орендарем.

4. Користування активом є платним. Даний критерій визначається умовами договору і передбачає сплату орендних платежів.

5. Актив передається на чітко визначений строк. Даний критерій визначається умовами договору і передбачає передачу орендного активу на певний, обумовлений термін.

При первісному визнанні на балансі орендного активу у формі права користування ми відштовхуємося від вартості зобов'язань. Тобто перш за все нам потрібно визначити теперішню вартість ще не сплачених орендних платежів. Вони саме і сформують первісну вартість орендного зобов'язання. А з іншої сторони у нас виникне актив у формі права користування, по принципу подвійного запису, який ми будемо амортизувати, тестувати на знецінення і переглядати термін корисного використання.

Таким чином, ключовими вихідними даними для оцінки орендного зобов'язання є ставка дисконтування, розмір орендних платежів, строк оренди.

Після дати первісного визнання оренди на балансі підприємства орендар повинен оцінювати актив у формі права користування із застосуванням моделі обліку за первісною вартістю або за справедливою вартістю.

Щодо зобов'язання з оренди, то після первісного визнання його фактично оцінюють за амортизованою вартістю з використанням методу ефективної процентної ставки.

Досліджуючи особливості застосування МСФЗ (IFRS) 16 «Оренда» можна дійти висновку, що даний стандарт дають змогу визначити основні підходи до відображення в обліку орендних операцій в орендаря, використовуючи єдину модель обліку оренди. Фінансові наслідки орендних операцій не залишаться за межами розуміння кредитних та інвестиційних аналітиків, оскільки, представлена інформація у фінансовій звітності орендаря розкриває схильність організацій до ризиків, пов'язаних із договорами оренди. Для застосування запропонованих у міжнародному стандарті підходів, підприємству потрібно буде користуватися професійним

судженням, яке ґрунтується на додатковому аналізі управлінського персоналу і інтерпретувати вимоги стандарту з урахуванням власних фактів, обставин і окремих господарських операцій.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Ллойд С. О новом стандарте IFRS 16. *МСФО*, 2016, № 1(31), С. 29-46.

2. Хома С., Василенко Н. Облік оренди в контексті проекту міжнародного стандарту «Оренда». *Бухгалтерський облік і аудит,* 2014, № 4, С. 19-26. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/boau_2014_4_4.

3. Хома С. В., Костюк У. З. Практичні аспекти обліку й оцінки оренди в орендаря згідно з МСФЗ (IFRS) 16 «Оренда». *Наукові записки Національного університету «Острозька академія»*, 2018, № 9(37), С. 185-190. DOI : 10.25264/2311-5149-2018-9(37)-185-190.

4. Ніколенко Н. Методологічні підходи до обліку операцій фінансової оренди. *Вісник Київського наці онального торгово-економічного університету*, 2014, № 3, С. 108-123. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vknteu _2014_3_10.

УДК 657

Марценюк Р. А.

к. е. н., доц. кафедри обліку, контролю, аналізу та оподаткування,
Львівський торговельно-економічний університет
м. Львів, Україна

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ: СУЧАСНИЙ АСПЕКТ

В сучасних умовах господарювання діяльність виробничих підприємств вимагає системного вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення системи управління щодо оперативного та достовірного інформаційного забезпечення про понесені витрати і калькулювання собівартості, що є важливою складовою прийняття управлінських рішень, які позитивно впливають на результати діяльності.

Для визначення собівартості виробництва продукції використовують методи обліку витрат, під яким розуміють сукупність способів відображення, групування та систематизації даних про витрати, що забезпечують досягнення визначеної мети [1].

Результати дослідження засвідчують, що на одному суб'єкті господарювання (з врахуванням технологічних особливостей й організації процесу виробництва) можливе застосування декілька методів обліку собівартості витрат, що дає змогу акумулювати достовірну інформацію для прийняття управлінських рішень. При виборі методу слід враховувати: наявність структурних підрозділів в управлінні виробництвом; особливості технологічного процесу та його тривалість; номенклатуру готової продукції тощо.

У вітчизняній практиці, зазвичай застосовують такі методи обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції: нормативний (масове й великосерійне виробництво); попередільний з елементами нормативного (виробництво однорідної за вихідним матеріалом і характером обробки продукції); попроцесний з елементами нормативного (виробництво з обмеженою номенклатурою); позамовний з елементами нормативного (дрібносерійне та одиничне виробництво); позамовний (виробництво експериментальних виробів і ремонтні роботи) [2].

Проведене дослідження дає підстави стверджувати, що важливим аспектом системи управління витратами виробничих підприємств є застосування сучасних методів обліку витрат і калькулювання собівартості: метод "директ-кост", система "стандарт-кост" та метод АВС.

Застосування того чи іншого методу обліку витрат має як свої переваги, так і свої недоліки. Результати дослідження показують, що застосування системи "стандарт-кост" є логічним для суб'єктів господарювання лише з метою визначення відповідності собівартості, розрахованої за допомогою цільових калькуляцій (з урахуванням регіональних цін), фактичній собівартості, що розрахована за вхідними цінами.

Застосування методу АВС дає змогу визначити більш достовірно суму прямих втрат, а непрямі витрати – розподілити більш обґрунтовано, виходячи зі зв'язку бізнес-процесів, що створюють непрямі витрати, з бізнес-процесами, що створюють продукцію [3, с. 98].

У межах досліджуваних підприємств, на нашу думку, найбільш логічним при обліку витрат і калькулювання є застосування методу "директ-кост", оскільки він відображає вплив зміни факторів виробництва на зміну обсягів продажу. При цьому слід відзначити, що П(С)БО 16 "Витрати" передбачає розрахунок неповної собівартості із застосуванням часткового методу "директ-кост". У нормативному

документі передбачено, що загальновиробничі витрати не в повній сумі включаються до виробничої собівартості, а лише змінні та постійні розподілені витрати, а постійні нерозподілені включаються до собівартості реалізації з урахуванням нормативної потужності суб'єкта господарювання. Подібну методику обліку витрат викладено й у Міжнародних стандартах обліку.

Для документального забезпечення калькулювання собівартості пропонуємо застосовувати калькуляційні картки, які враховують специфіку діяльності досліджуваних підприємств та дозволяють розраховувати собівартість, визначати відхилення фактичної собівартості від планових показників як за виділеними центрами відповідальності та центрами витрат, так і за статтями калькуляції. Застосування таких первинних документів дасть змогу якісно вдосконалити рівень інформаційного забезпечення в управлінні витратами виробничих підприємств.

Формування витрат за запропонованою методикою дасть змогу для системи управління визначати достовірну інформацію про фактичну виробничу собівартість у розрізі структурних підрозділів за видами наданих послуг. З однієї сторони, це є важливим при формуванні оперативних даних з системи обліку для прийняття управлінських рішень, що передбачає із акумульовану інформацію по дебетовому обороту аналітичних рахунків (центрів відповідальності), відкритих до рахунка 23 "Виробництво" про суми понесених витрат за відповідний період.

Такої ж думки притримується Г. С. Дергільова, яка пропонує всі витрати на виробництво відображати на рахунку 23 "Виробництво" у розрізі субрахунків: 231 "Прямі матеріальні витрати" – суму прямих витрат, які безпосередньо можна віднести до конкретного об'єкта виготовленої продукції; 232 "Інші виробничі витрати" – суму витрат, що відносяться до виробництва всієї виготовленої продукції.

Відповідно до запропонованої системи обліку виробничих витрат досліджуваних підприємств нами розроблено і пропонуються до впровадження Відомості обліку прямих виробничих витрат та Відомості обліку непрямих витрат у розрізі виділених структурних підрозділів суб'єкта господарювання (за субрахунками рахунка 23 "Виробництво"). Запропоновані регістри обліку дають змогу формувати витрати за місцем виникнення (центрами витрат), що дозволить достовірніше визначити

собівартість реалізації продукції. Інформація у відомостях акумулюється впродовж місяця за статтями витрат у розрізі структурних підрозділів підприємства. Крім того, нами передбачено групування витрат за рахунком 23 "Виробництво" у зведеній відомості обліку.

Таким чином, впровадження пропозицій автора в діяльність підприємств дає змогу побудувати систему обліку виробничих витрат за центрами відповідальності, що дозволить здійснювати оперативний контроль за фактично понесеними витратами, за раціональністю використання ресурсів відповідним структурним підрозділом та посилить відповідальність керівників підрозділів за результати діяльності підприємства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Пастернак О. П. Вибір методів обліку витрат основної діяльності для потреб управління. *Глобальні та національні проблеми економіки,* 2015, Вип. 5, С. 1019-1024. URL: http://global-national.in.ua/archive/5- 2015/207.pdf

2. Вороная Н. Чернишова Н., Свіріденко А. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості. *Податки & Бухоблік*, 2016, Випуск 32. URL: https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2016/april/issue-32/article-17160.html.

3. Пилипенко А. А., Дзьобко І. П., Писарчук О. В. Формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами підприємств та їх об'єднань: монографія. Х.: ХНЕУ, 2011. 344 с.

УДК 657

Мельник Т.Г.
к.е.н., доцент,
Київський національний університет імені Тараса Шевченка

ВПЛИВ СУЧАСНИХ ТЕНДЕНЦІЙ НА ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ПЕРСОНАЛОМ ПІДПРИЄМСТВ

Актуальність обумовлено тим, що сучасні умови господарювання підприємств України і всього світу характеризуються значною нестабільністю та невизначеністю (пандемія COVID-19 має дуже поширений глобальний вплив на економіки, ринки та бізнес), швидкими організаційними і технологічними змінами, викликаними глобалізацією ринків, постійно зростаючою конкуренцією, підвищенням вимог до рівня

кваліфікації та компетентності персоналу. Облік у системі управління персоналом підприємства відіграє важливу роль, оскільки від рівня використання персоналу та його збалансованості залежать досягнуті конкурентні переваги, високі кінцеві показники, забезпечення сталого розвитку підприємства.

COVID-19 змінив очікування від підприємства, як від роботодавця та вплинув і на поведінку персоналу підприємств: зміна соціальної ролі; підвищення гнучкості та швидкості трансформації; зміна ставлення до роботи; посилення ролі лідерства; розширення ролі HR. [1] Карантинні обмеження створили значні виклики, несприятливі наслідки стосовно утримання провідних працівників; найму талановитих працівників; підтримки мотивації персоналу.

Одним із ризиків зростання в Україні та у світі є ризик нестачі кваліфікованих кадрів за звітом [2], де виділено такі ризики (табл.1)

Таблиця 1

Ризики зростання в Україні до пандемії та під час

Україна		Назва ризику	***У світі***	
2019	Липень – серпень 2020		2019	Липень – серпень 2020
1 +*	***4 +***	***Ризик нестачі кваліфікованих кадрів***	-	***1 +***
2 +	1 +	Регуляторний ризик	-	-
3 +	2 +	Операційний ризик	-	2 +
4 +	-	Ризик, пов'язаний з новими/ підривними технологіями	2 +	-
5 +	3 +	Повернення до територіалізму	3 +	3 +
-	5 +	Ризик ланцюжка поставок		
-	-	Проблеми довкілля/ кліматичні зміни	1 +	4 +
-	-	Кібербезпека	4 +	5 +

*1 - позиція серед ризиків

Джерело: складено автором за [2]

Заборона та обмеження здійснення певних видів діяльності під час COVID-19 змусили роботодавців шукати шляхи збереження бізнесу, а персонал підприємств - додаткові джерела доходу або нову роботу.

З метою реалізації заходів, передбачених законодавством у разі встановлення карантину, роботодавці зобов'язані вжити всіх можливих заходів, зокрема [3]: надання працівникам щорічних основних та додаткових відпусток, інших оплачуваних відпусток, передбачених законодавством; надання відпусток без збереження заробітної плати за

заявою працівників; встановлення працівникам *неповного або скороченого робочого часу*; запровадження роботи змінами; *тимчасове запровадження дистанційної або надомної роботи*; введення простою; продовження роботи за умови застосування засобів індивідуального та колективного захисту. Врахувавши встановлені обмеження, роботодавець може прийняти рішення, як організувати роботу: припинення роботи, зміна форми роботи або робота в штатному режимі.

За результатами опитування KPMG в Україні [4] 96% опитаних підприємств (понад 50 підприємств з різних галузей із чисельністю понад 250 осіб (52%)) в Україні перевели своїх працівників на віддалену роботу. З метою мінімізації можливих ризиків для працівників, характер роботи яких не дозволяє працювати дистанційно, підприємства (29%) використовують графіки змінного режиму роботи, 31% підприємств пропонують працівникам піти в щорічну оплачувану відпустку, 25% підприємств - відправляють співробітників у неоплачувану відпустку, переводять співробітників на скорочений робочий день (15%) або скорочений робочий тиждень (10%), надають додаткову відпустку зі збереженням заробітної плати (6%).

Всі ці дії роботодавця повинні мати належне документальне оформлення — накази, розпорядження, інструкції, первинні документи тощо на підставі яких у бухгалтерському обліку та звітності буде відображено нарахування виплат працівникам, оподаткування та виплата.

Важливе значення має облік робочого часу персоналу. Роботодавцю дозволено на час загрози поширення епідемії, встановлювати *гнучкий режим робочого часу, дистанційну роботу* - працівник виконує роботу поза робочими приміщеннями чи територією роботодавця, в будь-якому місці за вибором працівника із використанням інформаційно-комунікаційних технологій (ч. 1 ст. 60-2) [5].

Одна із проблем щодо робочого часу персоналу підприємств – це відсутність на законодавчому рівні визначення даного поняття. Науковці, практики трактують робочий час по різному, що в подальшому потребує вивчення (табл.2).

Таблиця 2

Визначення поняття «робочий час»

визначення
1. «встановлений законом або на його підставі угодою сторін час, протягом якого працівники згідно з правилами внутрішнього трудового розпорядку повинні виконувати за трудовим договором свої трудові обов'язки» [6]
2. «це встановлений законодавством відрізок календарного часу, протягом якого працівник відповідно до правил внутрішнього трудового розпорядку, графіка роботи та умов трудового договору повинен виконувати свої трудові обов'язки»[7]
3. «це встановлений законом, колективним договором чи угодою сторін період, протягом якого працівники зобов'язані виконувати роботу, обумовлену трудовим договором» [8]
4. «це час, протягом якого працівник відповідно до правил внутрішнього трудового розпорядку і умов трудового договору повинен виконувати трудові обов'язки» [9,10]
5. «будь-який період, під час якого працівник працює, знаходячись в розпорядженні роботодавця, та виконує свою діяльність або обов'язки відповідно до національного законодавства та/або практики» [12]

Джерело: узагальнено автором

У світовій практиці тривалість максимального робочого часу визначається або законом або колективним договором, при цьому обов'язково діє принцип сприяння (п. 2 ст. 31 Хартії ЄС [11), згідно з яким не можна погіршувати положення працівника порівняно із закріпленим у законодавстві. «Кожен працівник має право на обмеження максимальної тривалості робочого часу, на щоденний та щотижневий відпочинок, а також на щорічну оплачувану відпустку» [12].

Організація робочого часу має важливе значення для працівників, роботодавців і держав. Тривалість робочого часу та його організація впливають не лише на якість праці, а й на життя працівників поза місцем роботи (вплив на фізичне і психічне здоров'я та благополуччя працівників, їхню безпеку і здоров'я на роботі та їхню працездатність). Також робочий час та його організація мають вагоме значення і для роботодавців (істотний вплив на їхню дієвість, ефективність, конкурентоспроможність).

Таким чином, формування облікового забезпечення управління персоналом підприємств базується на надійній та достовірній обліковій інформації, що дозволяє оперативно контролювати ефективність використання персоналу, виявляти негативні тенденції і перспективні напрямки розвитку. В умовах карантинних обмежень роботодавці вдаються до повного або часткового зупинення виробництва, скорочення штату працівників, переведення на неповний робочий тиждень або відправляють працівників у відпустки без збереження заробітної плати. Це призводить до скорочення попиту на робочу силу та зменшення кількості зайнятого населення, зростання рівня безробіття. Змінюються підходи до організації роботи, появляються нові варіанти робочих місць. З'явилася необхідність

використання різних інструментів для комунікації та колаборації віртуальних команд. З посиленням автоматизації виробничих процесів вирішального значення набуває підвищення кваліфікації й перепідготовка персоналу. Нові працівники мають швидко адаптуватися, особливо в умовах віддаленої роботи, доступність онлайн-інструментів для швидкого прийняття ефективних рішень.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Дистанційна робота в Україні Серпень 2020 ТОВ «Ернст енд Янг» URL: http://publications.chamber.ua/2020/Human%20Capital/EY_AmCham_Remote%20work_Presentation_August_2020.pdf?fbclid=IwAR0drD89glOHm1Q9WbUjpNKe4paDFDXvt--_7fAEGTlbZeEKY69Z-GzqDrY (дата звернення 06.05.2021)

2. «Погляд керівників бізнесу в Україні 2020: Спецвипуск: COVID-19» - KPMG Ukraine. URL. https://home.kpmg/ua/uk/home/insights/2020/09/ukraine-ceo-outlook-2020.html (дата звернення 06.05.2021)

3. Роз'яснення з питань оплати праці в умовах карантину. URL: http://vn.dsp.gov.ua/novini-upravlinnya/rozyasnennya-pitan/ (дата звернення 24.03.2021).

4. Дії HR в ситуації пандемії. URL: https://home.kpmg/ua/uk/home/insights/2020/05/hr-actions-in-pandemic-survey.html (дата звернення 18.04.2021).

5. Кодекс Законів про працю, затверджено Законом № 322-VIII від 10.12.71. Дата оновлення 04.02.2021. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-08#Text (дата звернення 27.03.2021)

6. Робочий час та його тривалість. URL: https://minjust.gov.ua/m/str_8396 (дата звернення 18.03.2021).

7. Робочий час та час відпочинку відповідно до трудового законодавства. URL: http://www.teplykrda.gov.ua/index.php?option=com_content&view=article&id=6344:2017-02-28-06-32-18&catid=36:2008-07-05-12-55-09&Itemid=1 (дата звернення 18.03.2021).

8. Робочий час: правові аспекти. Нормований робочий час і ненормований робочий день. URL: https://ips.ligazakon.net/document/view/DG140088?an=95 (дата звернення 18.03.2021).

9. Проект Трудового кодексу України. URL: https://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=67331 (дата звернення 06.05.2021).

10. Проект Закону України «Про працю» урядовий законопроект №2708. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=67833 (дата звернення 06.05.2021).

11.Хартія основних прав Європейського Союзу, 7 декабря 2000 года URL:https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_524#Text (дата звернення 06.05.2021).

12. Директива Європарламенту та Ради 2003/88 ЄС «Про деякі аспекти організації робочого часу». URL: https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---ed_dialogue/---lab_admin/documents/genericdocument/wcms_749612.pdf (дата звернення 05.05.2021).

УДК 657

Муковіз В. С.
к. е. н., доцент,
кафедри обліку та оподаткування,
Київський національний торговельно-економічний університет
м. Київ, Україна

НАПРЯМИ ПРИВЕДЕННЯ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ДО СУЧАСНИХ ПОТРЕБ

Пандемія COVID-19 та інші виклики сучасності змушує шукати нові моделі співіснування в умовах світових інтеграційних процесів. В науковий лексикон входить поняття «вікіноміка». Сутність якої полягає в розумінні економіки як відкритої, доброзичливої, що самоорганізовується, всі учасники якої готові до певних витрат матеріального або нематеріального характеру для досягнення єдиної мети [1]. Більше того вікіноміка можлива тільки в умовах інформаційної доступності та інтернетизація. Головне при цьому, що це дозволяє споживачам по-новому оцінити якість пропонованої бізнесом продукції та впливати на сам процес виробництва і організації бізнесу. У підсумку формуються абсолютно нові принципи господарювання, а суб'єкти господарювання повинні усвідомили відкритість, як один із важливих атрибут сучасного бізнесу.

Швидкими темпами з'явилися моделі поведінкової, шеренгової, тимчасово-ресурсної економік, які передбачають відмінні від сучасних принципи функціонування економічних систем, де вивчається роль нових інструментів вимірювання вартості та обміну, в класичний економічний лексикон входять нові категорія, такі як наприклад психолого-соціологічна категорія «довіра». Так, ключовими принципами шеренгової моделі економіки, як однієї із моделей що успішно розвивається в світовій практиці є пірінг, екологічність, саморегулювання, раціональність, відкритість, «євангелізації» що формує нову парадигму суб'єктності та відповідно вносить значні корективи у основні принципи ведення обліку та звітності таких суб'єктів. В цілому мова іде про переформатування відносин, щодо відкриття бізнесу та його функціонування, так як в основі принципів функціонування шеренгової економіки лежить така цінність, як довіра. Звісно певні аналоги ми можемо спостерігати в принципах кооперації, особливо обслуговуючої, однак саме завдяки штучному інтелекту можна досягти значно більшого ефекту, так цифрові платформи розширюють більшу сегментацію відносин. Тому до можливих напрямів приведення системи бухгалтерського обліку до сучасних потреб варто віднести:

- ✓ розробку більш деталізованих методик об'єктів бухгалтерського обліку, так необхідно до складу його об'єктів включити ті види нематеріальних активів (людський, структурний та клієнтський капітал), які такими на сьогодні ще не визнаються, але мають важливе значення в діяльності підприємства та розробити для них відповідну систему оцінки та відображення в бухгалтерському обліку та звітності;
- ✓ має бути розроблений новий бухгалтерський інструментарій, що буде орієнтований не на торгівлю та масове промислове виробництво, а на об'єкти та види діяльності, притаманні цій економіці та на основі глибокого розуміння головних факторів створення вартості – нематеріальних активів, до яких відносяться стосунки з клієнтами, можливості створення інноваційних продуктів і кодифіковані і некодифіковані знання;
- ✓ запровадити новий підхід до визнання доходів, які б враховували критичні події циклу створення вартості на підприємствах нової економіки.

✓ необхідно проводити капіталізацію та відображення всіх внутрішніх і зовнішніх нематеріальних активів в бухгалтерському обліку, які на сьогодні обліковуються в якості витрат;

✓ трансформацію існуючої чи розробка нової методології бухгалтерського обліку із врахуванням нових викликів та вимог економіки;

✓ провести модифікацію елементів методу бухгалтерського обліку в сучасних умовах розвитку економіки;

✓ на фоні зростаючої автоматизації побудова обліку повинна, базуватися на знаннях а не стандартизації, чи конвергенції обліку, та розробку системи бухгалтерського обліку такого рівня, що має відповідати потребам суспільства, в якому вони будуть функціонувати;

✓ впровадження міждисциплінарних і трансдисциплінарних методів наукових досліджень, які дозволяють вийти досліднику за рамки своєї дисципліни і під іншим кутом зору подивитись на існуючі проблеми та запропонувати такі шляхи їх вирішення, які ефективно використовуються в інших дисциплінах[3,4]. .

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Швед В. В. Теоретические аспекты шеринговой экономики. Економічний форум. 2017. № 1. С. 26–32.

2. Талер Р., Санстейн К. Nudge: Архитектура выбора. Как улучшить наши решения о здоровье, благосостоянии и счастье. М. : Манн, Иванов и Фербер, 2017. 240 с.

2. Подгайская А. Экономика совместного потребления: зарубежный и отечественный опыт. Общество и экономика. 2017. № 2. С. 36–44.

3. Долонин К. А. Технология шеринга, как новая тенденция в инновационной экономике. Вестник современных исследований. 2017. № 13. С. 141–142.

4. Легенчук С.Ф. Підходи до розвитку науки бухгалтерський облік як соціального куматоїда в постіндустріальній економіці / С.Ф. Легенчук // Електронний ресурс. – Режим доступу: http://www.phido.ru/ViewArticle.aspx?Article_ID=2402.

УДК 657.372.12

Ніколашин А.О.
к. е. н, доцент,
доцент кафедри економіки підприємства,
Кам'янець-Подільський національний університет імені Івана Огієнка
м. Кам'янець-Подільський, Україна

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ДОХОДІВ ВІД ФІНАНСОВОЇ ТА ІНВЕСТИЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Для цілей бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності на підставі стандартів бухгалтерського обліку всі доходи та витрати підприємства класифікуються за видами діяльності. Отже, запорукою правильного обліку тих чи інших доходів і витрат підприємства є правильне визначення виду діяльності, унаслідок якого вони виникають.

Розглянемо детальніше доходи від фінансової та інвестиційної діяльності підприємства, і зокрема, ті неточності на невідповідності, які, на нашу думку, є у вітчизняному плані рахунків щодо їх відображення в бухгалтерському обліку.

Насамперед зазначимо, що під фінансовою діяльністю розуміють діяльність, що призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталів підприємства. Зокрема, основними видами фінансової діяльності є:

- здійснення інвестицій в асоційовані підприємства;
- здійснення інвестицій у спільну діяльність;
- здійснення інвестицій у дочірні підприємства;
- отримання дивідендів;
- отримання/сплата відсотків;
- інші доходи та витрати від фінансових операцій

Інвестиційна діяльність – це придбання та реалізація тих необоротних активів і тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів. Зокрема:

зміна вартості фінансових інструментів;

реалізація фінансових інвестицій;

відновлення/зменшення корисності активів.

Наказом від 08.02.2014 № 48 Міністерство фінансів України затвердило Зміни до деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку [1].

Змінами до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій (наказ Мінфіну від 30 листопада 1999 року № 291), та до Інструкції про застосування Плану рахунків (наказ Мінфіну від 30 листопада 1999 року № 291) внесено ряд уточнень, в тому числі, щодо торгівлі цінними паперами.

Так, в описі рахунку 71 «Інший операційний дохід» уточнюється, що підприємства, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами, відображають дохід від зміни вартості фінансових інструментів, які оцінюються за справедливою вартістю, на субрахунку 710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю».

Рахунок 74 «Інші доходи» доповнено новим субрахунком 740 «Дохід від зміни вартості фінансових інструментів», на якому підприємства, крім тих, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами, узагальнюватимуть інформацію про доходи від зміни балансової вартості фінансових інструментів, які оцінюються за справедливою вартістю.

Розглядаючи субрахунки 740 «Дохід від зміни вартості фінансових інструментів» та 741 «Дохід від реалізації фінансових інвестицій» виникає питання – а чому такі доходи обліковуються на рахунку 74 як «Інші доходи», а не на рахунку 73 «Інші фінансові доходи» чи окремому рахунку, призначеному для обліку доходів від інвестиційної діяльності?

Для відповіді на ці запитання звернемося до визначення поняття фінансового інструменту, яке наведено у п. 11 МСБО 32 «Фінансові інструменти: подання», відповідно до якого фінансовий інструмент – це будь-який контракт, який приводить до виникнення фінансового активу у одного суб'єкта господарювання та фінансового зобов'язання або інструмента капіталу у іншого суб'єкта господарювання [2] (тобто, фактично фінансовий інструмент – це договір між сторонами).

Вітчизняний П(С)БО 13 визначає фінансовий інструмент як контракт, який одночасно приводить до виникнення (збільшення) фінансового активу в одного підприємства і фінансового зобов'язання або інструмента власного капіталу в іншого [3] (аналогічно до визначення МСБО).

До фінансових активів, оцінених за справедливою вартістю з відображенням результатів переоцінки як прибутку або збитку, відносяться фінансові активи, утримувані для торгівлі. Згідно з МСФЗ 9 торгівля, як правило, означає активне і часте придбання та продаж, а фінансові

інструменти, утримувані для торгівлі, як правило, використовуються з метою отримання прибутку від короткострокових коливань цін або маржі дилера. Тобто, з точки зору стандартів МСФЗ, до таких фінансових активів належать фінансові інструменти, що утримуються з метою отримання прибутків внаслідок короткострокових коливань цін, курсів, котирувань і перепродажу протягом фінансового року. Це можуть бути банківські метали, інвестиційні монети, акції тощо.

Вітчизняний П(С)БО 13, п. 16 визначає, що у разі визнання фінансового активу на дату виконання контракту зміни справедливої вартості такого активу в період між датою укладення контракту і датою його виконання визнаються іншими витратами або іншими доходами (рах. 74), крім фінансових активів, які обліковуються за фактичною або амортизованою собівартістю, та активів, які є інструментом хеджування [3].

Водночас у п.7 П(С)БО 15 «Дохід» зазначено:

1. До складу фінансових доходів включаються дивіденди, відсотки та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій (крім доходів, які обліковуються за методом участі в капіталі).

2. До складу інших доходів, зокрема, включаються дохід від реалізації фінансових інвестицій; дохід від неопераційних курсових різниць та інші доходи, які виникають у процесі господарської діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства [4].

Таким чином, можемо спостерігати певну нечіткість у підходах щодо відображення доходу від реалізації фінансових інвестицій – і у складі фінансових доходів (на рах. 73), і у складі інших доходів (а це вже рах. 74) [5].

Отже, проаналізувавши детальніше підходи до визначення фінансових інструментів за вітчизняним та міжнародним законодавством, а також доходів за видами діяльності та відображенням їх у вітчизняному плані рахунків, підтримуємо висновки про доцільність введення до Плану рахунків окремого рахунку для обліку доходів від інвестиційної діяльності (наприклад, 74), а наступний – «Інші доходи» (може бути 75) відкоригувати саме відповідно для обліку інших доходів, що виникають у процесі господарської діяльності, але не пов'язані з операційною, фінансовою та інвестиційною діяльністю підприємства [5]. Такий порядок організації бухгалтерського обліку дасть можливість чіткої відповідності обліку доходів за видами діяльності і врегулює неточності, проаналізовані вище.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Мінфін уточнив особливості бухгалтерського обліку операцій з торгівлі цінними паперами: PARD – професійна асоціація учасників ринків капіталу та деривативів: офіційна стор. URL: https://www.pard.ua/uk/news/2014-03-17-14:33/ (дата зверн.: 18.10.2020).
2. Фінансові інструменти: облік та звітність за міжнародними стандартами: Вісник – офіційно про податки. URL: http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/90010068 (дата зверн.: 17.10.2020).
3. Фінансові інструменти: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №13, затв. наказом Міністерства фінансів України №559 від 30.11.2001 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1050-01#Text (дата зверн.: 18.10.2020).
4. Дохід: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №15, затв. наказом Міністерства фінансів України №290 від 29.11.1999 р.; ост. ред. від 09.08.2013. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text, (дата зверн.: 16.10.2020).
5. Мазур Н.А. Відображення доходів у бухгалтерському обліку: невідповідності та порядок їх врегулювання. *Фінансова система країни: тенденції та перспективи розвитку: матеріали VII Міжнар. наук.-практ. Інт.-конф.* 30 жовтня 2020 р. Острог: Видавництво Національного університету «Острозька академія», 2020. С.152-157.

УДК 657

Починок Н. В.
к. е. н., доцент,
в. о. зав. кафедри обліку і оподаткування,
Західноукраїнський національний університет
м. Тернопіль, Україна

ЕТАПИ СТАНОВЛЕННЯ НАУКОВИХ ДОСЛІДЖЕНЬ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОГО КАПІТАЛУ В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Постійний пошук нових форм створення економічної, соціальної, екологічної цінностей на рівні компаній, громад, країн чи суспільства загалом потребує збалансованої роботи відповідальних інституцій. Перехід національних економік до економік обслуговування та економік знань вимагає розуміння того, як сукупність нематеріальних ресурсів, знань,

досвіду та інтелектуальної власності впливає на екосистеми з різних точок зору та на різних етапах. У соціальній ринковій економіці очікується, що ведення бізнесу повинно мати позитивний вплив на навколишнє середовище та суспільство. Це стосується соціального, економічного та екологічного впливу бізнесу на весь ланцюжок створення вартості. Постає питання чи можливим є використання набутих знань у сфері інтелектуального капіталу, спрямованих на розуміння, оцінювання, управління та звітування для побудови кращого суспільства для всіх його верств, а не лише для учасників фондового ринку.

Термін «інтелектуальний капітал» бере свій початок у 1990-х роках в основоположній роботі Томаса Стюарта, відомого американського економіста і публіциста, члена редакційної ради журналу «Fortune», тодішнього журналіста американського ділового журналу «Forbes». Його стаття «Сила інтелекту: як інтелектуальний капітал стає найбільш цінним активом Америки» (1991) вважається першим серйозним дослідженням, де наводиться докладне обґрунтування терміну (хоча і належить до публіцистичних праць, а не наукових). Т. Стюарт ідентифікує інтелектуальний капітал як «мозковий потенціал» компанії [1].

Відтоді наукова спільнота починає пошуки способів, інструментів розглядати компанії не лише з точки зору вартості їхніх фінансових активів, нерухомості, інших матеріальних активів та обсягів продажу, а й визначати причини росту вартості компаній, у яких відсутні видимі активи, на фондовому ринку. І хоча перші спроби переосмислити бухгалтерську звітність компанії носили прикладний характер (директор з інтелектуального капіталу міжнародної фінансової і страхової групи «Скандія (Skandia)» Л. Едвінссон, розвиваючи новаторські ідеї Юбера Сент-Онжа і Патріка Саллівана, у 1994 році розробив Skandia Navigator як модель обліку інтелектуального капіталу і представив перший звіт про інтелектуальний капітал компанії як додаток до річної фінансової звітності, використовуючи збалансовану систему показників з фокусом на клієнті, фокусом на процесі, фокусом на людині та фокусом на оновленні та розвитку [2, с.7]), це стало поштовхом формування суспільної думки про важливість визнання та розуміння потенціалу інтелектуального капіталу у створенні та управлінні стійкими конкурентними перевагами і започаткувало перший етап розвитку – усвідомлення інтелектуального

капіталу як нового об'єкта бухгалтерського обліку на мікрорівні без визнання регуляторами.

Подальші кроки було зроблено спільними зусиллями наукової спільноти та регуляторів в пошуку вагомих доказів існування значної вигоди від ефективного використання інтелектуального капіталу.

Основні роботи науковців Е. Брукінга, Т. Стюарта, Л. Едвінссона, Р. Беккера, К.-Е. Свейбі в 1997 - 2002 р.р. стосовно інтелектуального капіталу були спрямовані на розробку підходів до вимірювання «невидимих» активів та спроби знайти взаємозв'язок між вартістю інтелектуальних активів і змінами в ефективності бізнесу.

Розвиваючи твердження, що загальна сума нематеріальних або інтелектуальних активів дорівнює різниці між ринковою та балансовою вартістю компанії, в 1998 р. пропонує власну концепцію інтелектуального капіталу К.-Е. Свейбі у моделі «The intangible assets monitor», що складається з трьох блоків: зовнішня структура (відносини з клієнтами та постачальниками, торгові марки, торгові марки та репутація, або «імідж»); внутрішня структура (організація: менеджмент, юридична структура, міжособистісні відносини, процеси R & D, програмне забезпечення та ін.); індивідуальні компетенції (здатність людей діяти в різних ситуаціях, їхні навички, освіту, досвід, цінності та соціальна взаємодія) [3].

Дослідник звертає увагу на потребу використання нових вимірювальних систем інтелектуального капіталу не заради контролю роботи працівників, що генерують додану вартість, наголошуючи на приналежність системи фінансового контролю до спадщини давно минулої промислової ери, а для створення більше творчого простору для можливості робити свій внесок у стратегію розвитку компанії.

Згадані дослідження підготували основу для подальшого розвитку інтелектуального капіталу в напрямку вимірювання вартості та звітування на законодавчому рівні. На найвищому рівні виникла зацікавленість економічними наслідками вимірювання, управління та звітності інтелектуального капіталу, що започаткувало другий етап розвитку.

Так, в 1990-х роках ОЕСР (Організацією економічного співробітництва та розвитку) проведено численні конференції. В рамках заходів було проведено «Міжнародний симпозіум з вимірювання та звітності інтелектуального капіталу: досвід, проблеми та перспектив» на основі дослідницького проекту із залученням чотирьох канадських

компаній для вивчення питань, що стосуються вимірювання та звітності інтелектуального капіталу. До складу компаній входили дві капіталомісткі фірми, одна високотехнологічна фірма та вищий навчальний заклад. Дослідження вивчало уявлення менеджерів у цих компаніях щодо корисності та потенційного використання показників інтелектуального капіталу, бар'єрів для їх розвитку та застосування, можливостей для внутрішньої та зовнішньої звітності та порівнянності показників між компаніями [4].

Протягом 1998-2001 років було реалізовано проект «MERITUM» - Вимірювання нематеріальних активів для розуміння та вдосконалення управління інноваціями, котрий фінансувався Європейським Союзом за цільовою програмою соціально-економічних досліджень [4].

В цей період окремі уряди Швеції, Данії, Норвегії тощо підтримали ініціативи різних проектів. Численні заходи було проведено Conference Board, Комісією з цінних паперів і бірж США та іншими. Відтак вимірювання, управління та звітування стосовно інтелектуального капіталу стали предметом уваги науковців, практиків, політиків, міжнародних організацій та урядів.

Подальший науковий дискурс стосовно інтелектуального капіталу був спрямований на його критику з точки зору бухгалтерського обліку та вимірювання виключно для цілей управління та зв'язків з громадськістю, а не для організаційного навчання. Велика увага в період третього етапу досліджень була зосереджена на вимірюванні інтелектуального капіталу та звітуванні про нього у фінансовій звітності - головним акцентом стало забезпечення того, щоб цим ключовим джерелом створення вартості можна було керувати на постійну користь капіталу.

Розгляд інтелектуального капіталу у ракурсі того, як він може бути використаний для навігації знаннями, створеними країнами, містами та організаціями здійснив перехід досліджень в сфері інтелектуального капіталу від управлінського до екосистемного фокусу. Однак четвертий етап досліджень продовжував розпізнавати інтелектуальний капітал у традиційних організаційних межах.

Великий потенціал покладається на п'ятий етап, що полягає у розумінні взаємодії людського, соціального, реляційного, культурного та природного капіталу в поєднанні зі знаннями, досвідом та інтелектуальною

власністю, щоб інтелектуальний капітал можна було використовувати для створення корисної економічної, соціальної та екологічної цінностей.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Stewart T. A. Brainpower. Fortune, vol. 123, 1991. P. 44–50.
2. Visualizing Intellectual Capital at Skandia: Supplement to Skandia's 1994 Annual Report, Skandia Insurance Company Ltd., Sveavägen 44, SE-103 50 Stockholm.
3. Sveiby K.-E. Measuring Intangibles and Intellectual Capital. An Emerging First Standard/Internet version. Aug 5. 1998.
4. Measuring and reporting intellectual capital from a diverse canadian industry perspective: Experiences, Issues and Prospects. OECD symposium, Amsterdam. june 9-11, 1999. URL: https://www.oecd.org/industry/ind/1947855.pdf
5. «MERITUM: MEasuRing Intangibles To Understand and Improve Innovation Management. (1998-2001).» *Revista Española De Financiación y Contabilidad*, vol. 32, no. 115, 2003, P. 324–327.

УДК 657

Примаченко О.Л.
к. е. н., доцент
кафедри бухгалтерського обліку та консалтингу,
ДВНЗ «Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана»
м.Київ, Україна

ФРАНЧАЙЗИНГ: ОСОБЛИВОСТІ ВИЗНАННЯ ДОХОДІВ, ВИТРАТ ТА ВІДОБРАЖЕННЯ ЇХ В ОБЛІКУ

Франчайзинг є ефективним механізмом, що забезпечує комерціалізацію науково-технічних розробок і високоліквідних об'єктів інтелектуальної власності, а також є дієвим способом упровадження інноваційних технологій з метою створення конкурентоспроможної інноваційної економіки.

У чинних нормативних документах України терміна "франчайзинг" немає, проте, у Цивільному кодексі України є поняття договору комерційної концесії, згідно з яким одна сторона (правоволоділець) зобов'язується надати другій стороні (користувачеві) за плату право користування комплексом належних цій стороні прав з метою виготовлення та (або) продажу певного виду товару та (або) надання послуг [2].

Іншими словами, суб'єкт господарювання (правоволоділець або франчайзер) дозволяє за певну плату використовувати ім'я компанії, її фірмовий стиль, отримувати оригінальне обладнання за зниженими цінами, рекламну продукцію, консультації тощо іншому суб'єкту господарювання (користувачу або франчайзі) для заняття певним видом бізнесу на певній території і протягом визначеного часу за умови суворого дотримання вимог щодо ведення бізнесу (технологій та якості продукції, товарів і послуг; дизайну й обладнання торгових точок тощо).

Договір комерційної концесії, як правило, укладають не пов'язані між собою особи. Сторонами такого договору можуть бути як приватні підприємці, так і юридичні особи, зокрема нерезиденти. Тобто франчайзинг передбачає наявність двох суб'єктів:

- франчайзі – підприємство, для якого франчайзинг є способом залучення інтелектуальної власності в господарський оборот;

- франчайзера – підприємство, для якого франчайзинг є способом отримання доходу від власних об'єктів інтелектуальної власності.

Специфічною особливістю франчайзингу є те, що відносини у потенційних сторін договору виникають ще до підписання договору франчайзингу.

Франчайзинг є немонетарним активом, не має матеріальної форми, може бути ідентифікований та використовується підприємством більше 12 місяців. Тому франчазер відповідно до П(С)БО 8 може зарахувати його до складу нематеріальних активів [4].

Зазвичай франчайзингові угоди укладаються на термін більше одного року, тому відносини між її учасниками з нарахування та виплати роялті переходять в площину довгострокових. Але облік передачі прав, як у власника прав, так і у користувача не здійснюється, бо про оцінку самих прав в законодавстві нічого не написано, тому користувач навіть в забалансовому обліку нічого не зможе відобразити.

У свою чергу, у франчайзера ті права, якими він дозволив користуватись за договором комерційної концесії, як були, так і залишаються його правами, тому в бухгалтерському обліку передача таких прав не відображається.

Щодо платежів за договором комерційної концесії, то у франчайзера виникають доходи, відповідно, у франчайзі – витрати.

Загальний борг по платі, яка буде нараховуватись щомісячно безвідносно до суми отримуваного франчайзі доходу в момент укладання договору, в останнього відображається за кредитом рахунку 55 "Інші довгострокові зобов'язання", а дебіторська заборгованість франчайзера - за дебетом рахунка 18 "Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи", а саме на субрахунку 183 "Інша дебіторська заборгованість".

Погашення заборгованості франчайзі одноразовим платежем в обліку франчайзера мас відповідати нарахуванню доходів майбутніх періодів за кредитом рахунка 69 "Доходи майбутніх періодів", відповідно у франчайзі - витрат майбутніх періодів.

Роялті доречно відображати через доходи майбутніх періодів лише тоді, коли вони виплачуються одноразово за кілька періодів (квартал, рік, кілька років) і визначені в "твердих" сумах.

В цьому випадку нараховану загальну суму роялті спочатку відображаємо за дебетом субрахунка 373 "Розрахунки за нарахованими доходами" в кореспонденції з кредитом рахунка 69 "Доходи майбутніх періодів", з подальшим визнанням у звітному періоді доходу за дебетом рахунка 69 "Доходи майбутніх періодів" і кредитом субрахунка 719 "Інші доходи від операційної діяльності".

Якщо ж роялті за договором франчайзингу будуть нараховуватись періодично і суми залежатимуть від договірного відсотка торгової виручки франчайзі (тобто достовірно визначити їх наперед неможливо), то в момент їх нарахування слід визнати дебіторську заборгованість за субрахунком 373 "Розрахунки за нарахованими доходами" і одразу показувати дохід за кредитом субрахунка 719 "Інші доходи від операційної діяльності".

Якщо об'єкти права інтелектуальної власності передаються у володіння чи власність, то така операція є об'єктом оподаткування ПДВ для особи, яка передає об'єкт такого права, оскільки відповідно до п. 185.1 ст.185 розд. V Податкового кодексу України об'єктом оподаткування

ПДВ є операції платників податків, зокрема, з постачання товарів та послуг, місце постачання яких знаходиться на митній території України [3]. Тобто, для оподаткування ПДВ має значення як саме ідентифікуються отримані платежі. Як послуги, які мають обкладатись ПДВ за загальними правилами, чи це є роялті, які виплачуються у грошовому еквіваленті та не є об'єктом оподаткування ПДВ на підставі положення абзацу 2 пп.196.1.6 п.196.1 ст.196 розд.V Податкового кодексу України [3].

Тому для уникнення сторонами договору комерційної концесії негативних податкових наслідків винагороду, яка виплачуватиметься за цим договором, варто визначити саме як роялті.

Для податку на прибуток варто зазначити, що фінансовий результат до оподаткування збільшується на суму витрат на нарахування роялті на користь нерезидентів, яка перевищує суму доходів від отримання роялті, збільшену на 4 % чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за даними фінансової звітності за минулий звітний рік.

Також, фінансовий результат до оподаткування збільшується на суму витрат на нарахування роялті в повному обсязі, якщо роялті нараховано на користь осіб, встановлених пп. 140.5.7 п. 140.5 ст. 140 розд. III Податкового кодексу України [3]. Це зокрема, нерезиденти, зареєстровані в країнах, віднесених до так званих офшорних зон, які не є фактичними одержувачами (власниками) роялті та ін., юридичні особи, що перебувають на спрощеній системі оподаткування (платники єдиного податку), або звільнені від сплати податку на прибуток або сплачують цей податок за меншою ставкою.

Отже, одним із ефективних механізмів для розвитку мережі збуту продукції, залучення нових інвестицій та інтеграції підприємств у різних сферах діяльності, покращення взаємодії підприємств малого і великого бізнесу, є франчайзинг. Завдяки йому можливо збільшити рентабельність та частку на ринку суб'єктів малого підприємництва, успішно боротися з конкурентами, посиливши конкурентні переваги учасників мережі стосовно інших учасників аналогічного ринку, забезпечити можливість швидшого виходу на ринок. На сьогодні франчайзинг широко розповсюджений у зарубіжній практиці й визнаний прогресивною формою ведення бізнесу. Це безумовно робить його привабливим як інструмент виходу з економічної кризи, що панує в Україні.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Макарович В.К. Франчайзинг: обліковий аспект. *Вісник Донецького національного університету, сер.: Економіка і право.* 2015. № 1. URL:http://jvestnik-c.donnu.edu.ua/article/view/310.
2. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV. Дата оновлення: 01.01.2021.URL:https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text (дата звернення: 20.04.2021).
3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. Дата оновлення: 23.04.2021. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text (дата звернення: 23.04.2021).
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 „Нематеріальні активи": затв. Наказом Міністерства фінансів України від 18.10.99.№ 242. Дата оновлення: 03.11.2020. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99#Text (дата звернення: 20.04.2021).

УДК 657.1

Прохар Н.В.
к .е. н., доцент,
доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту,
ВНЗ Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі»
м. Полтава, Україна

ПРОБЛЕМИ ОБЧИСЛЕННЯ СЕРЕДНЬОДЕННОГО ЗАРОБІТКУ ПРАЦІВНИКІВ ТА НАПРЯМИ ЇХ ВИРІШЕННЯ

Ефективне управління трудовими ресурсами на підприємствах України значною мірою залежить від чітко налагодженої системи обліку та контролю розрахунків з персоналом. Заробітна плата працівників була та лишається найважливішим трудовим стимулом, що набуває особливого значення в період карантину та нестабільної господарської діяльності суб'єктів господарювання. Тому дотримання норм чинного законодавства України з метою правильного обчислення середнього заробітку працівників при нарахуванні відпускних, заробітної плати за період службових відряджень тощо є актуальним.

Методичні та організаційні аспекти нарахування заробітної плати досліджені в численних працях науковців України, серед яких А.І. Акмаєв, О.М. Брадул, Л.Л. Бунтовська, М.Д. Ведерніков, Т.В. Головко, В.М. Данюк, І.В. Жиглей, А.М. Колот, Т.А. Костишина, Г.Т. Куліков, В.Д. Лагутін, О.К. Лишиленко, О.Ф. Новікова, Н.О. Павловська, Т.О. Стрибулевич. Однак, особливості розрахунку середнього заробітку для працівників досліджуються, в основному, на сторінках професійних бухгалтерських журналів та мають практичне спрямування.

Відповідно до Порядку обчислення середньої заробітної плати, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 08.02.1995 р. № 100 з наступними змінами та доповненнями, середній заробіток може обчислюватися за останні 12 календарних місяців або за останні 2 календарні місяці. Останні 12 календарних місяців, як розрахунковий період, приймаються при оплаті часу відпусток або для виплати компенсації за невикористані відпустки. У всіх інших випадках розрахунковим періодом є останні 2 календарні місяці роботи, що передують місяцю, в якому відбувається подія, з якою пов'язана відповідна виплата. До таких подій відносять наступні: виконання працівниками державних і громадських обов'язків у робочий час; переведення працівників на легшу нижчеоплачувану роботу за станом здоров'я; переведення вагітних жінок і жінок, які мають дітей віком до 3 років, на іншу легшу роботу; виплати вихідної допомоги; службові відрядження; залучення працівників до виконання військових обов'язків; інші випадки [1].

Обчислення середнього заробітку працівників передбачає наступні етапи: визначення розрахункового періоду; обчислення загального доходу (заробітку) працівника у розрахунковому періоді; визначення загальної кількості календарних днів у розрахунковому періоді; розрахунок середньої заробітної плати; нарахування відповідних виплат працівнику.

При цьому виникають труднощі з включенням окремих видів виплат до загального доходу (заробітку) працівника, оскільки у Порядку обчислення середньої заробітної плати № 100 такі виплати не перераховані, а зазначені, як «всі суми нарахованої заробітної плати згідно із законодавством та умовами трудового договору» [1].

Особливі труднощі пов'язані з включенням до загального доходу (заробітку) працівника сум премій. До 01.01.2021 р. при обчисленні

середньої заробітної плати з метою нарахування відпускних або компенсації за невикористану відпустку, премії за підсумками роботи за рік включалися за загального заробітку працівника кожного місяця розрахункового періоду в частині 1/12 винагороди, нарахованої в поточному році за попередній календарний рік. З 01.01.2021 р. такий розрахунок значно ускладнився. Премії та інші виплати, які виплачуються за 2 місяці або більш тривалий період, при обчисленні середньої заробітної плати включаються шляхом додавання до заробітку кожного місяця розрахункового періоду частини, що відповідає кількості відпрацьованих робочих днів періоду (місяців), за які такі премії та інші виплати нараховані. Така частина визначається діленням суми нарахованих премій та інших виплат на кількість відпрацьованих робочих днів періоду, за який вони нараховані, та множенням на кількість відпрацьованих робочих днів кожного місяця, що відноситься до розрахункового періоду для обчислення середньої заробітної плати [1].

Загалом, включаючи за таким розрахунком суми щорічних премій, загальний заробіток працівника за розрахунковий період зміниться несуттєво, але буде занадто трудомістким, що не є економічно обґрунтованим.

Наступна складність, на нашу думку, пов'язана з обчисленням кількості днів у розрахунковому періоді. При цьому слід враховувати календарні дні, вираховуючи святкові й неробочі дні відповідно до законодавства (їх 11), а також дні відпусток по догляду за дитиною до досягнення нею 3-х річного віку (6-ти річного віку), дні відпустки без збереження заробітної плати, дні простою не з вини працівника.

Таким чином, визначивши всі необхідні складові для обчислення середнього заробітку працівника, необхідно поділити загальний дохід (заробіток) за останні перед наданням відпустки (нарахування компенсації відпустки) 12 місяців або за фактично відпрацьований розрахунковий період на відповідну кількість календарних днів розрахункового періоду. Отриманий результат множиться на число календарних днів відпустки (компенсації за невикористану відпустку) [1].

Слід враховувати, що святкові та неробочі дні відповідно до законодавства, які припадають на період відпустки, у розрахунок тривалості відпустки не включаються і не оплачуються, але на кількість таких днів можна подовжити оплачувану відпустку.

Обчислення середнього заробітку працівника за період відрядження відповідно до ст. 121 Кодексу законів про працю України від 10.12.1971 р. №322-VIII має своє особливості. Так, працівникам, які направлені у службове відрядження, оплата праці за виконану роботу здійснюється відповідно до умов, визначених трудовим або колективним договором, і розмір такої оплати праці не може бути нижчим середнього заробітку [2].

Іншими словами, при направленні працівника у відрядження необхідно порівняти суму середньоденного заробітку і денного заробітку відповідно до умов трудового договору і якщо:

- денний заробіток вищий за середньоденний заробіток – виплатити за час відрядження заробітну плату;

- середньоденний заробіток вищий за денний – виплатити середню заробітну плату за час відрядження.

Однак, такі пояснення відсутні в Кодексі законів про працю [2] та в Порядку обчислення середньої заробітної плати № 100 [1], що призводить до неумисних помилок в обліку.

Крім цього, при обчисленні середнього заробітку працівників за 2 календарні місяці роботи, для випадків, не пов'язаних із обчисленням відпускних або компенсації за невикористану відпустку, до загального доходу (заробітку) працівника необхідно включати тільки ті виплати, що безпосередньо пов'язані із відпрацьованим часом, серед них посадовий оклад, надбавки і доплати та виробничі премії і винагороди, що не мають разового характеру. А ось дні і суми нарахувань за періоди хвороби, відпусток або відрядження виключаються із розрахункового періоду та із загального доходу (заробітку) для розрахунку середнього заробітку. Також не включаються до загального доходу (заробітку) суми будь-якої матеріальної допомоги (як оподатковуваної, так і не оподатковуваної).

Таким чином, критична оцінка норм чинного законодавства відносно обчислення середньої заробітної плати працівників для нарахування відповідних виплат дає підстави для наступних висновків і пропозицій: алгоритм обчислення середнього заробітку з метою нарахування різних видів виплат доцільно уніфікувати, а також подати у вигляді формул; виплати, що включаються до загального доходу (заробітку) працівника, повинні бути детально розшифровані з метою усунення плутанини; всі норми чинного законодавства доцільно викласти в одному нормативному документі та не розшифровувати в численних листах Міністерства

соціальної політики та в Кодексі законів про працю України; алгоритм обчислення середньої заробітної плати повинен бути проілюстрований цифровими прикладами з практичних ситуацій діяльності підприємств.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Постанова Кабінету Міністрів України «Порядок обчислення середньої заробітної плати» від 08.02.1995 р. № 100. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/100-95-%D0%BF#Text.

2. Кодекс законів про працю України від 10.12.1971 р. № 322-VIII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-08#Text.

УДК 657

Побережниченко М. В.
здобувач наукового ступеня доктора філософії,
Львівський торговельно-економічний університет
м. Львів, Україна

ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ТА ВИЗНАННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ НА ТОРГОВЕЛЬНОМУ ПІДПРИЄМСТВІ

Основні засоби торговельного підприємства характеризуються сукупністю майнових цінностей підприємства, які неодноразово беруть участь в процесі фінансово-господарської діяльності торговельного підприємства та передають свою використану вартість частинами на товари.

Основні засоби торговельного підприємства це матеріальні активи, які підприємство тримає для використання їх у процесі основної торговельної діяльності, постачанні товарів, наданні послуг, здачі в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний термін експлуатації або корисного використання яких становить більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

Відповідно до П(С)БО 7 "Основні засоби" основні засоби, що придбані або самостійно створені на балансі торговельного підприємства відображаються за їх первісною вартістю, що формується певної кількості

елементів, до яких відносять: суми оплачених коштів підрядним підприємствам за виконані ними будівельно-монтажні роботи та постачальникам за придбані об’єкти основних засобів (без ПДВ); реєстраційних зборів, державного мита та подібних до цих платежів, що засвідчують право власності на даний об'єкт; суми ввізного мита; витрати із страхування ризиків поставки даних об’єктів; суми податків у тих, випадках коли податки не відшкодовуються підприємству за придбані об’єкти; витрат на встановлення, монтаж, налагодження, пробний запуск об'єктів; інші витрати, що безпосередньо пов’язані із доведенням об’єкту до стану, в якому його можна буде експлуатувати.

Про визнання об’єкта основного засобу активами торговельного підприємства йдеться у П(С)БО 7 "Основні засоби" [3]. Де вказано про використання об'єкта основного засобу із "економічною вигодою", визначення якої подано у Законі України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні": "економічна вигода це потенційна можливість отримання підприємством грошових коштів від використання активів" [4]. Хоча у П(С)БО 7 "Основні засоби" даного підходу немає, але в певних випадках вартість окремого об’єкту основного засобу, від використання якого торговельне підприємство не буде отримувати ніякої економічні вигоди, може бути визнано витратами звітного періоду.

Невідповідність критеріям визнання основного засобу активом є однією із причин списання такого об'єкта із балансу торговельного підприємства, що зазначено у П(С)БО 7 "Основні засоби". Іншими словами, якщо об'єкт основного засобу, який уже первісно визнано активом на торговельному підприємстві, з будь-якої причини перестав приносити даному підприємству економічну вигоду, то очевидно його необхідно виключити зі складу таких активів підприємства. До прикладу, внаслідок стихійного лиха торговельний магазин, що належить торговельній компанії, зруйновано і не підлягає відновленню. Даний торговельний магазин уже ніколи не зможе принести торговельній компанії економічної вигоди, а отже він більше не буде відповідати критеріям визнання його активом та він повинен бути списаним із балансу торговельної компанії.

Поняття "визнання активу" має суто бухгалтерський підхід, проте якщо говорити про податковий підхід, то у Податковому кодексі [2] даної процедури визнання не передбачено. Для того, щоб забезпечити ефективну діяльність торговельної компанії в майбутньому, процес формування її

об'єктів основних засобів повинен носити чітко визначений цілеспрямований характер. Одним із основних завдань формування основних засобів торговельної компанії є виявлення та задоволення усіх потреб в окремих їх видах для забезпечення безперебійного торговельного процесу, а також оптимізація їхнього складу та структури для забезпечення найкращих умов ефективної господарської діяльності.

Економічну сутність, порядок визнання та оцінки основних засобів торговельного підприємства також нарахування їхньої амортизації, списання із балансу і розкриття інформації про них у фінансовій звітності детально визначається також і у МСБО 16 "Основні засоби". Тому на нашу думку для визначення достовірних підходів, щодо економічної сутності основних засобів торговельного підприємства та їх визнання у бухгалтерському обліку необхідно керуватись не лише вітчизняними ПСБО 7 "Основні засоби" та Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", але і Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку, зокрема МСБО 16 "Основні засоби".

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 "Основні засоби" від 01.01.2012 р. URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_014.

2. Податковий кодекс України: Кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби": наказ Міністерства фінансів України № 92 від 27.04.2000 р. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws.

4. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: закон України від 16 липня 1999 року №996-XVI. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14.

УДК 657.471

Перетятько Ю.М.
к.е.н., доцент,
доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту,
Національний університет "Чернігівська політехніка"
м. Чернігів, Україна

ОСОБЛИВОСТІ ДОКУМЕНТАЛЬНОГО ОБЛІКУ ЗАПАСІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

Міністерство фінансів України своїм наказом № 838 від 31.12.2020 р. скасував наказ №130 від 18.12.2000 р., яким затверджувалися типові форми первинних документів з обліку та списання запасів бюджетних установ. Єдине, залишається типова форма Акту списання запасів, яка затверджена наказом №11 від 20.01.2015 року "Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору".

Починаючи з 2021 року бюджетні установи згідно з [1, п. 3 методичних рекомендацій з обліку запасів суб'єкта державного сектору] при надходженні, руху та вибутті запасів мають використовувати типові форми, які розроблені Міністерством статистики України (наказ №193 від 21.06.1996 р.), що на наш погляд, є певним недоліком, оскільки не враховує всієї специфіки діяльності бюджетних установ.

Водночас, п. 3, абз. 2 зазначених рекомендацій містить пункт, який дозволяє суб'єкту державного сектору створювати власні первинні документи. Згідно з [2] первинний документ - документ, який містить відомості про господарську операцію. Може бути складений у паперовому чи електронному вигляді. Документ вважається первинним, якщо він містить обов'язкові реквізити, які визначені [2]. При цьому, не забороняється наявність і інших - додаткових реквізитів (табл.1).

Розроблені власними силами первинні документи мають бути затверджені наказом "Про організацію бухгалтерського обліку" бюджетної установи.

Таблиця 1

Реквізити первинних документів

Обов'зкові	Додаткові
найменування підприємства, установи, від імені яких складений документ	ідентифікаційний код підприємства, установи з Державного реєстру
назва документа (форми)	номер документа
дата складання	підстава для здійснення операцій
зміст та обсяг господарської операції	дані про документ, що засвідчує особу-одержувача
одиниця виміру господарської операції (у натуральному та/або вартісному виразі)	тощо
посади і прізвища осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення	
особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції	

Джерело: згруповано автором самостійно на основі [2] і [3].

Отже, скасування наказу №130 від 18.12.2000 р. спричинить масову розробку первинних документів з обліку запасів бюджетних установ. Оскільки первинні документи, які рекомендовані [1], а саме типові форми обліку запасів, які затверджені наказом Міністерства статистики України №193 від 21.06.1996 р. не у повній мірі задовольняють потреби в ідентифікації господарської операції бюджетної установи з обліку запасів. Тому, на практиці, працівники облікового апарату мають звертати особливу увагу на власноруч створені первинні документи та перевіряти наявність обов'язкових реквізитів у них.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Наказ №11 від 20.01.2015 року "Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору". URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-15#n396 (дата звернення 08.05.21).

2. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" №996 від 16.07.99. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text (дата звернення 08.05.21).

3. Наказ Міністерства фінансів України "Про затвердження положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку" № 88 від 24.05.1995. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text (дата звернення 08.05.21).

УДК 657

Савченко Р.О.
к. е. н., доцент,
головний бухгалтер
Савченко Н.М.
к. е. н., доцент,
доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту
Поліський національний університет
м. Житомир, Україна

ІНТЕГРАЦІЯ ФІНАНСОВОГО ТА УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

Як відомо, порядок ведення бухгалтерського обліку регулюється цілою низкою чинних нормативно-правових актів. Їх положення визначають основні засади організації та методології ведення обліку, вони забезпечують однаковість формування облікових даних та показників звітних форм в межах прийнятої в конкретному підприємстві облікової політики. Проте не існує однакових підприємств. Всі вони здійснюють різні види діяльності, мають різний ступінь забезпеченість ресурсами, технології виробництва, вступають в господарські взаємовідносини з різними контрагентами. Ці та інші чинники обумовлюють унікальність побудови системи бухгалтерського обліку в конкретному суб'єкті господарювання.

Особливо ця унікальність проявляється при організації та веденні управлінського обліку. І хоча вченими чітко окреслюються відмінності між фінансовою та управлінською підсистемами бухгалтерського обліку, між ними є багато подібного. В практичній діяльності чіткого розподілу між управлінським та фінансовим обліком не існує. В Україні використовується інтегрована система ведення обліку, яка обумовлює єдність цих двох підсистем, відсутність чітких меж між ними. З нашої точки зору, на управлінський облік у вітчизняних підприємствах, здійснюють вплив зовнішні форми та категорії бухгалтерського обліку. З іншого боку, на суб'єкти господарювання здійснюють тиск контролюючі, регулюючі органи, які вимагають від підприємств більшої відповідності показників внутрішніх та зовнішніх форм обліку, а також більш повного публічного розкриття показників управлінського обліку, що стосуються стратегії та бізнес-моделі, які прийняті підприємством.

При організації фінансового та управлінського обліку застосовуються два різних підходи. Розробка та ведення фінансового обліку обумовлені

вимогою до єдності, а розробка та ведення управлінського обліку – вимогою унікальності, тобто ці дві системи використовують різні логічні підходи. Так як ці два підходи є протилежними точками континууму, то може спостерігатися напруженість або навіть конфлікти між системами управлінського та фінансового обліками.

Проте сучасний стан розвитку управлінського та фінансового обліку показує, що спостерігається тенденція до посилення конвергенції цих двох підсистем, що наявність конфліктів та напружень не є обов'язковою умовою їх співфункціонування. Сприяє інтеграції також використання міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Інтеграція інформації в межах суб'єкта господарювання має багато переваг і є бажаною з точки зору корпоративної відповідальності. Для того щоб інформаційні запити користувачів були в повній мірі задоволені, дані які надходять до них мають бути релевантними та надійними. Стандарти бухгалтерського обліку при цьому будуть виступати у якості ефективного механізму забезпечення дотримання таких вимог. Саме із введенням в дію МСБО фінансовий облік став більше орієнтований на інформаційне забезпечення власників [2].

Так, наприклад, використання справедливої вартості вливає на ефективність прийняття управлінських рішень як ззовні, так і в середині суб'єкта господарювання, зменшуючи конфліктність між управлінським та фінансовим обліками. Суб'єкти господарювання, що працюють в сфері сільського господарства, будівництва, фінансового сектору мають вважати справедливу вартість значущою не лише для потреб фінансового обліку, але й при прийнятті внутрішніх рішень. Причина полягає в тому, що в цих підприємствах дуже важливим є визначення «ринкової вартості» активів, а облік справедливої вартості швидко показує наслідки неправильних рішень. В даному випадку підприємство буде нівелювати інформацію фінансового обліку, що переважно ґрунтується на історичній вартості, в обмін на підвищення релевантності облікових даних. В сферах економіки, де справедлива вартість для ведення бухгалтерського обліку є не такою важливою (наприклад, в оптовій та роздрібній торгівлі), фінансовий облік буде зосереджений на використанні історичних (фактичних) показників.

МСФЗ сприяють підвищенню економічної ефективності суб'єкта господарювання, оскільки єдині правила ведення бухгалтерського обліку полегшують формування інтегрованої системи, стандарти зменшують ступінь напруженості між вимогою унікальності та універсальності в системі бухгалтерського обліку. Тому важливим є використання показників фінансового обліку та фінансової звітності в системі управлінського обліку. З

тих пір, як Джонсон та Каплан [3] опублікували свою працю «Втрачена актуальність: підйом і падіння управлінського обліку», було зроблено багато зусиль, спрямованих на розробку моделей та рамок для аналізу та управління взаємозв'язками між бухгалтерськими інформаційними системам.

Запровадження в облікову практику вітчизняних підприємств нових ІТ-рішень також сприяло розширенню можливостей інтеграції різних бухгалтерських інформаційних систем, а саме фінансового та управлінського обліку. Саме професійні інформаційні системи дають змогу: розширювати аналітичний розріз облікових даних, що використовується двома підсистемами обліку; виключається багаторазове введення необхідних даних; відбувається оперативне формування звітних форм, які будуть представляти в необхідному деталізованому вигляді облікову інформацію на запит управлінського персоналу; забезпечується необхідній рівень захисту облікових даних; візуалізуються облікові дані; знижується трудомісткість облікової діяльності та ін.

Побудова інтегрованої автоматизованої системи обліку, яка б об'єднувала всі інформаційні процеси і процедури, здатна істотно підвищити загальний рівень керованості, сформувати найбільш повну картину організаційно-технологічного й інформаційно-аналітичного стану підприємств. Це, у свою чергу, матиме безпосередній позитивний вплив на рівень здійснення всіх без винятку управлінських операцій й надасть можливість у повному обсязі контролювати всю роботу підприємства на будь-який момент із необхідним ступенем деталізування [1].

Таким чином, взаємозв'язок між фінансовим та управлінським обліком є нечітким та складним. Немає простого рішення чи відповіді на те, як ефективно ув'язати та використовувати ці дві підсистеми бухгалтерського обліку та як слід боротися з її суперечностями.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Дейли Дж. Эффективное ценообразование – основа конкурентного преимущества: пер. с англ. М.: Вильямс, 2004. 304 с.

2. Савченко Н.М., Савченко Р.О. Моделі та механізми управління взаємовідносинами між обліковими системами. *Актуальні проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в соціально-орієнтованій системі управління підприємством*: матеріали ІІІ Міжнародної науково-практичної конференції (м. Полтава, 20 квітня 2017 року). Частина 1. Полтава: РВВ ПДАА, 2017. С. 301 -305

3. Johnson, H. T., Kaplan, R. S. (1987). Relevance lost: The rise and fall of management accounting. Boston: Harvard Business School Press

УДК 657

Тлучкевич Н. В.
к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту
Нужна О. А.
к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту
Зеленко С. В.
к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту
Луцький національний технічний університет,
м. Луцьк, Україна

СТРАТЕГІЧНЕ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ЗА СТАДІЯМИ ЖИТТЄВОГО ЦИКЛУ ПРОДУКЦІЇ В ТВАРИННИЦТВІ

Система стратегічного управління витратами є елементом управлінського обліку витрат, основою якого є методика обліку витрат і визначення собівартості продукції (робіт, послуг), а результатом – формування відповідних інформаційних показників для прийняття альтернативних варіантів управлінських рішень, що впливає на рівень показників, які характеризують діяльність суб'єкта господарювання та дозволяє вибирати оптимальну цінову і збутову політику та стратегію розвитку підприємства.

Одним із методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) є метод обліку витрат за стадіями життєвого циклу продукції (Life Cycle Costing – LCC), який базується на визначенні витрат, які є на всіх етапах життєвого циклу [1].

Кожний життєвий цикл має свої стадії. Стадії обумовлюють певні особливості у методиці розрахунків витрат [3].

Структура життєвого циклу продукції, його тривалість, об'ємні та якісні показники визначають витрати. Продукція (роботи, послуги), будучи метою виробничого процесу, одночасно як його результат втілює в собі витрати всіх елементів життєвого циклу [1].

Життєвий цикл продукції тваринництва залежить від технологічних особливостей вирощування біологічних активів тваринництва та отримання сільськогосподарської продукції, особливостей виробничого процесу та формування собівартості.

Відповідно до технології вирощування біологічних активів тваринництва можна виділити стадії життєвого циклу продукції тваринництва (етапи технологічного процесу), які будуть різними залежно від видів тварин:

1) при вирощуванні молодняку тварин у власному господарстві: запліднення, народження, утримання до відлучки, відлучка, сортування, відгодівля за цільовим призначенням, розподіл продукції (для власного споживання (корми), утримання (відгодівля), реалізація);

2) при придбанні молодняку тварин для вирощування: придбання, сортування, відгодівля за цільовим призначенням, розподіл продукції (для власного споживання (корми), утримання (відгодівля), реалізація).

Тому, тривалість виробничих циклів, що залежать від періоду біологічних перетворень тварин, вимагає чіткого розмежування витрат за кожною відповідною стадією виробництва продукції (росту тварин) і впливає на методику розрахунку її собівартості.

Методика визначення собівартості продукції тваринництва є різною залежно від видів тварин і залежить від особливостей біологічних перетворень тварин та визначається Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) в сільському господарстві № 132 [2].

Самим витратним етапом технологічного процесу вирощування тварин та отримання продукції тваринництва є відгодівля тварин за цільовим призначенням. Особлива увага на цьому етапі приділяється такій статті собівартості як корми, якість, різновид, асортимент і норма споживання яких прямо впливатиме на обсяги отриманої продукції.

Для потреб системи управління в інформаційному забезпеченні процесу прийняття управлінських рішень, метод обліку витрат за стадіями життєвого циклу продукції повинен застосовуватися для формування цільових показників, управління запасами та якістю продукції, що наближує його до методу управління витратами АВС (метод калькулювання собівартості за операціями, функціями, видами діяльності, пооопераційний облік) (Activity-Based-Costing).

Разом з тим, застосування в управлінському обліку методики обліку витрат за стадіями життєвого циклу продукції вимагає одночасного його використання із традиційним методом обліку витрат і розрахунку собівартості – попроцесним, при якому витрати послідовно формуються за кожним

виробничим процесом (етапом технологічного процесу) на основі первинної документації та нагромаджуються послідовно в міру завершеності виробничого процесу (життєвого циклу-настання останнього етапу).

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Исаченко Н. А. Определение затрат на стадиях жизненного цикла продукта. URL: http://www.isachenko-na.ru/page556/page573/index.html.

2. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств від 18.05.2001 р. № 132. Київ: Міністерство аграрної політики України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0132555-01#Text.

3. Скворцов І. Б., Горбова Х. В., Гринаш Л. П. Моделювання і обґрунтування значень життєвого циклу продукції. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*, 2011, № 706, С. 237-242.

УДК 657

Фатенок-Ткачук А. О.
к. е. н., доцент,
доцент кафедри обліку і оподаткування,
Волинський національний університет імені Лесі Українки,
м. Луцьк, Україна

НЕФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ У КОНТЕКСТІ ЦІЛЕЙ СТАЛОГО РОЗВИТКУ

Реалії сьогодення спонукають вітчизняні підприємства вести бізнес соціально відповідально з метою долучення до ініціатив ООН щодо Цілей сталого розвитку. Ларрі Фінк, генеральний директор BlackRock, один з найбільших у світі менеджерів з управління активами, висловлює в листі до акціонерів думку, що метою бізнесу є позитивний вплив на суспільство. «Відповідальний бізнес – це, по суті, той бізнес, який приносить користь суспільству та вирішує негативні наслідки, які він може мати на суспільство, людей та планету» [1]. Джерелом інформації щодо нефінансової звітності має стати нефінансова звітність вітчизняних підприємств.

Для українських підприємств притаманна вільна форма звіту. Проблема

такої форми полягає в тому, що вона не підлягає верифікації. Мета таких форм є підвищення рейтингу підприємства та формування позитивного іміджу у громаді. У переважній більшості ці форми призначаються для зовнішніх користувачів і містять інформацію про благодійні програми підтримки освіти, охорони здоров'я, культури і спорту тощо.

За даними CorporateRegister.com, найбільшої всесвітньої бази даних нефінансових звітів, на серпень 2020 року в світі було оприлюднено понад 123183 соціальних звітів 20208 організацій [2]. В Україні лише біля десятка компаній публікують у відкритих джерелах свої нефінансові звіти.

У Глобальній ініціативі зі звітності відзначено: «... Компаніям важко представити наслідки своєї діяльності, тому існує потреба їх вимірювати на більш систематичній основі, та результати, яких вони досягають завдяки їх інвестиціям в громади... Існує потреба в використанні інструментів і методів, завдяки яким можна відслідковувати (моніторити) вплив протягом часу».

Відповідно до Глобального договору ООН рівень соціально відповідальної діяльності підприємств оцінюється за такими основними групами показників: економічна та екологічна результативності; результативності організації праці; результативність у сфері прав людини; результативність взаємодії з суспільством; результативність у сфері відповідальності за продукцію. Наведені показники узагальнюються та опубліковуються на добровільних засадах у складі соціальної звітності підприємств, які приєднались до Глобального договору ООН щодо соціальної відповідальності бізнесу [3].

Відсутність в Україні структурованої нефінансової звітності спричиняє такі проблеми, як: не можливість ідентифікації суб’єкт підприємницької діяльності як соціально відповідальних з метою їх підтримки та допомоги у їх діяльності у зв’язку з відсутністю інформації; відсутність структурованої інформації про заходи соціального спрямування на рівні регіону, держави; прийняття хибних рішень щодо доцільності заходів соціального спрямування через не усвідомлення підприємствами факторів успіху, що можуть бути ними досягнуті; відсутність структурованої інформації про тенденції розвитку впровадження заходів соціального спрямування на рівні підприємства з метою удосконалення та обрання нових напрямків здійснення такого роду заходів.

За визначенням представників Глобального договору ООН, нефінансова звітність (соціальна звітність, або звітність із сталого розвитку) – це документально оформлена сукупність даних комерційної організації, що

відображає стан компанії, принципи та методи співпраці з групами впливу, результати діяльності компанії в економічній, соціальній та екологічній сфері життя суспільства [4, с. 6].

Термін «нефінансова звітність» – це документально оформлена сукупність даних комерційної організації, що відображає середовище існування компанії, принципи та методи співпраці з групами впливу, результати діяльності компанії в економічній, соціальній та екологічній сфері життя суспільства.

Термін «нефінансова звітність» в Україні законодавчо не закріплено і він не є загальноприйнятим. Однозначної думки щодо загальної назви звітів про різні аспекти соціальної відповідальності бізнесу також не існує, тому кожне підприємство трактує це визначення по-своєму. Різні джерела наводять синонімічний ряд, який вживається різними науковцями, наприклад, «соціально відповідальна звітність», «соціальна і екологічна звітність», «звітність зі стійкого розвитку» [5]. Також використовуються такі визначення, як «звітність про прогрес», «соціальна звітність», «звіт із корпоративної відповідальності», «екологічна звітність», «звіт з нефінансової діяльності».

В усіх вище зазначених трактуваннях лежить основне правило – інформування користувачів про додержання підприємством так званого принципу «триєдиного підсумку» (соціальний, екологічний та економічний аспекти діяльності).

Особливості формату нефінансової звітності також законодавчо не закріплені. Він може бути різним для різних суб'єктів господарювання і залежить лише від рішення його власників та керівництва.

Вільна форма складання нефінансової звітності є дуже зручною для організації, проте вона не завжди може забезпечити достовірність звіту та можливість його порівняння з іншими подібними звітами компаній, оскільки відомості в ній наводяться вибірково. Зазвичай підприємства наводять у даних звітах лише позитивну динаміку показників, що не сприяє визнанню з боку міжнародних організацій.

З 2018 року прийняте рішення Верховної ради України, про що були внесені зміни в Закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», додати ще одну форму звітності, яка б мала стати основою нефінансової звітності – Звіт про управління. Це документ, в якому підприємство має подати інформацію про стан поточних справ і плани на майбутнє. Цей звіт мав би містити як фінансову так і нефінансову інформацію. Така інформація мала б

давати уявлення про ризики для діяльності даного підприємства.

Але у зміненому законі не міститься інформація про перелік чи структуру такої інформації. Зміст такої інформації можна ідентифікувати у Директиві ЄС яка лежить в основі цих змін.

Структура фінансової частини такого звіту має містити дані про перспективи та стратегії розвитку підприємства, його діях протягом звітного періоду. А саме: придбання цінних паперів, виникнення цінових, кредитних та інших ризиків. Ці дані мають підтверджуватись фінансовою звітністю.

Нефінансова інформація стосується навколишнього середовища, персоналу, досліджень, розробок та благодійності. Якщо це фінансові структури, де працює більше 500 осіб, то їхні звіти мають містити інформацію про збереження прав людини і боротьби з корупцією.

Звіт про управління зобов'язані подавати середні і великі підприємства. При цьому середні мають право не вказувати нефінансову інформацію.

Форма звіту законодавчо не встановлена. Мінфіном було опубліковано проект змін до НП(с)БО 1, але там відсутня інформація про форму звіту, а є лише перелік необхідної інформації. У звіті має міститись інформація за такими напрямками: організаційна структура та опис діяльності підприємства, результати діяльності, ліквідність і зобов'язання, навколишнє середовище, кадрова політика, ризики, дослідження та інновації, фінансові інвестиції, перспективи розвитку, корпоративне управління.

На основі звітності управлінський персонал може не лише поєднати цінності підприємства і цілі, але і визначивши матеріальні витрати на їх досягнення розрахувати ефективність проведених заходів. Публічне розкриття інформації сприятиме підвищенню довіри як серед зацікавлених сторін так і фіскальних органів. Для самого підприємства це можливість прослідковувати ефективність прийнятих рішень та їх вплив на діяльність підприємства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Impact Garden. Responsible Business - Companies that benefit society and .... 2020. URL: https://impactgarden.org/responsible-business/ (дата звернення: 17.04.2021).

2. Офіційний сайт Корпоративний реєстр. Глобальні ресурси з КСВ. URL: https://corporateregister.com/ (дата звернення: 18.04.2021).

3. Воробей В., Журовська І. Нефінансова звітність: інструмент соціально відповідального бізнесу. К. : Представництво ООН в Україні.

Ініціатива Глобального договору в Україні. 2010. 84 с.

4. Лавнікевич Д. Топ-25 найкращих програм КСВ. Влада грошей. URL: https://www.dsnews.ua/ukr/vlast_deneg/top-25-luchshih-programm-kso-27072020-393543 (дата звернення: 16.04.2021).

5. Звонар В. П. Соціальна відповідальність як соціоекономічний феномен: теорія та економічні реалії: монографія. К: Інститут демографії та соціальних ім. М. В. Птухи НАН України, 2018. 288 с.

УДК 657

Чабанюк О. М.
к. е. н., доцент,
доцент кафедри обліку, контролю, аналізу та оподаткування,
Львівський торговельно-економічний університет
м. Львів, Україна

ДОКУМЕНТАЛЬНЕ ОФОРМЛЕННЯ ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ У РЕСТОРАННИХ ГОСПОДАРСТВАХ

Об'єкти та періодичність проведення інвентаризації у ресторанних господарствах визначаються керівником підприємства, крім випадків, коли її проведення є обов'язковим згідно з чинним законодавством.

Крім того, обов'язковим є проведення інвентаризації активів і зобов'язань підприємства перед складанням річної фінансової звітності.

В окремих випадках потреба в інвентаризації цінностей виникає під час ревізій за завданням судово-слідчих органів, коли неправильно визначена наявність і розмір нестач, надлишків та інших матеріальних витрат, період їх виникнення та відповідальні особи.

Інвентаризація товарів, продуктів і тари на підприємствах ресторанного господарства проводиться у такі терміни:

– у виробництві (на кухні), у виробничих цехах, підсобних приміщеннях, цехах з виробництва напівфабрикатів, кондитерських виробів – не менше одного разу в місяць;

– в буфетах – не менше, ніж один раз на місяць;

– на складах (коморах) з окремою матеріальною відповідальністю – не

рідше, ніж щокварталу;

– на складах об'єднань (комбінатів) підприємств ресторанного господарства – два рази на рік [2, с. 61].

Матеріально відповідальні особи перед початком інвентаризації дають розписку про те, що всі прибуткові та видаткові документи на товари, продукти і тару здані до бухгалтерії, всі товари, продукти і тара, що надійшли – оприбутковані, а ті, що вибули – списані. Крім того, матеріально відповідальні особи складають товарно-грошові звіти на дату інвентаризації і передають їх до бухгалтерії разом з доданими первинними документами [3].

У ході проведення інвентаризації в коморі закладу ресторанного господарства перевіряється фактична наявність товарів і продуктів шляхом обов'язкового підрахунку, зважування та обміру, що здійснюються в порядку розміщення товарів і продуктів у даному приміщенні. Фактична наявність товарів і продуктів записується в описи. Інвентаризаційні описи складаються у трьох примірниках: один примірник – матеріально відповідальною особою, два примірники (під копірку) – члени комісії. При передачі цінностей однією матеріально відповідальною особою іншій описи складаються в п'яти примірниках. У цьому випадку по одному примірнику описи складають матеріально відповідальні особи, що приймають цінності, та той, хто здає їх, а три примірники (під копірку) – члени комісії.

При оформленні інвентаризаційного опису кожна його сторінка нумерується. У кінці сторінки цифрами і прописом виводиться підсумок натуральних одиниць, записаних на сторінці. Після закінчення записів вказується кількість заповнених рядків. Кожна сторінка та опис в цілому підписуються всіма учасниками інвентаризації. На тару складається окремий опис. У кінці інвентаризаційного опису матеріально відповідальна особа дає розписку про те, що інвентаризація проведена правильно і претензій до інвентаризаційної комісії вона не має.

До початку інвентаризації буфетник (бармен) складає товарно-грошовий звіт. У буфетах (барах), де гроші від споживачів отримує буфетник (бармен), а не кухня, перевіряється залишок готівки, а потім перераховуються всі товари і продукти з включенням їх до інвентаризаційного опису.

Перед початком інвентаризації на кухні, при наявності касового апарату, комісія знімає показники лічильників, визначає суму виручки і оформляє результат інвентаризації актом за встановленою формою, а потім проводиться інвентаризація товарів і продуктів у встановленому порядку. Інвентаризаційні

описи залишків товарів і продуктів на кухні складаються за формою, установленою для роздрібних торговельних підприємств, однак з окремими особливостями.

Залишки продуктів, незавершеного виробництва і готових виробів (страв) записуються в один опис. Вони оцінюються за вартістю продуктів, що витрачені на їх виготовлення. Спочатку записуються продукти, що не оброблені, потім залишки напівфабрикатів і готових виробів. Кількість порцій кожного найменування страв визначається шляхом перерахунку, переважування або за об'ємом (з врахуванням соусів та приправ). Рідкі страви (борщі, супи, компоти тощо) перевіряються за вагою або об'ємом за допомогою спеціального (мірного) посуду, другі страви – перераховують порціями. Для визначення повноти виходу готової продукції окремі порції зважуються.

У разі знаходження в цеху виробництва (в кухні) напівфабрикатів, які не пройшли повного циклу технологічного оброблення (картопля, овочі очищені, риба очищена, обвалене м’ясо, фарш для котлет тощо) та готових страв, нереалізованих споживачам, здійснюється перевірка повноти використовування необроблених продуктів на виконання даних технологічних операцій. Якщо продукція (в кухні), на момент здійснення інвентаризації, ще не пройшла всіх стадій обробки, здійснюються перерахунки застосовуючи норми витрачання сировини і продуктів, і норми відходів під час їх холодної та теплової обробки, які зазначені в Збірнику рецептур страв і кулінарних виробів. З цією метою складається Розрахунок витрачання сировини, виходу напівфабрикатів і готових виробів, в якому приведені норми витрачання при холодному обробленні картоплі, овочів та інших продуктів, норми при тепловому обробленні в залежності від періоду проведення інвентаризації. На підставі даних про фактичну наявність напівфабрикатів комісія робить перерахунок напівфабрикатів, які не пройшли повного циклу технологічної обробки, в необроблені продукти (початкову сировину).

За подібними видами сировини та продуктів в інвентаризаційний опис будуть записані вага брутто, вага нетто; суми будуть проставлятися окремо за вагою брутто і нетто.

Інвентаризація кулінарних і кондитерських виробів на кухнях закладів ресторанного господарства проводиться щомісячно. Матеріально відповідальна особа (кулінар, кондитер), крім товарно-грошових звітів складає за звітний місяць Звіт про рух продуктів і інших видів сировини, у якому на підставі первинних документів заповнює перший розділ. У звіті

відображаються залишки і рух продуктів за найменуванням, продажними цінами, кількістю та сумою.

Бухгалтерія закладу ресторанного господарства складає розрахунок витрат продуктів і сировини на виготовлення кулінарних за нормами та визначає результат таких витрат (перевитрата (-) чи економія (+) продуктів і сировини за кількістю та сумою). Для складання цього розрахунку застосовуються дані первинних документів про здавання в комору кулінарних і кондитерських виробів, норм та витрат продуктів і сировини згідно калькуляції продажних цін, а також вага окремих видів виробів.

Економія продуктів і сировини за кількістю та сумою підлягає оприбуткуванню, а перевитрати – віднесенню на винуватця або за рахунок підприємства в залежності від причини її виникнення та рішення керівника. Кінцеві результати проведення інвентаризації визначаються у порівняльній відомості, в якій підсумкові результати, що становлять розбіжності між даними бухгалтерського обліку та інвентаризаційного опису. Ці результати визначаються бухгалтерією, а в облікових реєстрах залишки товарів, продуктів і тари виводять на дату інвентаризації.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Куцик П. О. Чабанюк О. М. Загальновиробничі витрати : порядок формування та розподілу / П. О. Куцик, О. М. Чабанюк // *Вісник Львівської комерційної академії.* Львів: Видавництво Львівської комерційної академії. 2011. С. 206-212.

2. Куцик П. О., Коваль Л. І., Макарук Ф. Ф. Бухгалтерський облік у торгівлі та ресторанному господарстві : навч. Посібник. Львів : Магнолія – 2006, 2010. 504 с.

3. Методичні рекомендації щодо впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у сфері громадського харчування і побутових послуг, гармонізованих з міжнародними стандартами: Наказ Мін. економіки та з питань європейської інтеграції України від 17.06.2003 р. №157: URL: http://www.vobu.com.ua/img/custom/DodatokPdf/0379-ukr.pdf

УДК 657

Чік М. Ю.
к.е.н., доцент,
доцент кафедри обліку, контролю, аналізу та оподаткування
Львівський торговельно-економічний університет
м. Львів, Україна

ХАРАКТЕРИСТИКА КОНЦЕПЦІЇ LEAN ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Прагнення сучасних суб'єктів господарювання до збільшення прибутку і підвищення конкуренції є цілком виправданим, але в сучасних умовах господарювання традиційними методами досягнути таких цілей є не легко. Тому підприємства повинні використовувати концептуально нові способи організації своєї фінансово-господарської діяльності

У сучасних умовах господарювання фінансові директори підприємств намагаються трансформувати систему бухгалтерського і управлінського обліку в систему бережливого обліку. Це відбувається не лише за допомогою облікових методів, але й методів бережливого виробництва і бережливого мислення, які значно змінюють «культуру» бухгалтерського обліку підприємства. Перші дослідження «бережливого обліку» були розпочаті ще наприкінці 1980-х рр. і початку 1990-х рр., проте вони у більшій мірі стосувались введення методів бережливого виробництва, так званого «виробництва точно в строк», але впровадження системи бережливого обліку стосується, у першу чергу, системи організації і методики обліку та оцінки ефективності діяльності підприємства.

Проблеми впровадження lean обліку досліджені у вітчизняній обліковій науці і практиці недостатньо. Певною мірою дослідженням lean обліку займались такі зарубіжні вчені як Брюс Баггалі (Bruce L. Baggaley), Ларі Грасо (Larry Grasso), Штенцель Джо (Stenzel Joe), Браєн Маскел (Brian H. Maskel), Джеролд Соломон (Jerrold M. Solomon), Стівен Брег (Steven M, Brag), Глорія Маквей (Gloria McVay) та інші. Дослідники розкривали проблеми впровадження lean обліку на підприємстві.

Система бережливого обліку (lean облік) є однією з новаторських систем обліку за багато років. З історії бухгалтерського обліку відомо, що основними етапами розвитку бухгалтерської обліку є: подвійна бухгалтерія

(середньовіччя), бухгалтерська звітність (початок XIX століття), облік і розподіл прямих і непрямих витрат (початок XX століття), калькуляція витрат за видами діяльності (1980-і рр.). Проте тільки нова система бережливого обліку вже встигла довести свої переваги застосування у відповідному середовищі, за допомогою більш точного і достовірного відображення фінансового стану підприємства, з метою планування та управління ним.

У «стандартному» бухгалтерському обліку, що ведеться на будь-якому підприємстві різних видів економічної діяльності основне завдання бухгалтера – це визначення і оптимізація витрат за кожною виробленою продукцією. Як правило, витрати враховуються і відслідковуються за калькуляційними статтями витрат, що формують собівартість реалізованої продукції у звіті про фінансові результати (звіті про прибутки і збитки) по мірі реалізації споживачу кожної одиниці готової продукції. Для забезпечення максимально точного обліку витрат матеріалів, прямих витрат на оплату праці та достовірного розподілу непрямих витрат та ін. щодня у бухгалтерії підприємства здійснюється велика кількість різних операцій. Це є, відповідно, дуже трудомісткий процес.

Тому за результатами проведеного дослідження нами запропоновано наступні види обліку: облік lean виробництва та lean облік.

На відміну від «стандартного» обліку, в основі системи lean обліку виробництва лежить «потік створення цінностей» (процеси закупівлі сировини і матеріалів; процеси перетворення сировини, матеріалів на готову продукцію; реалізація готової продукції). Оскільки товарно-матеріальні запаси повинні або повністю використовуватися, або утримуватися в достатній кількості відповідно до системи канбан, облік витрат оптимізується і не вимагає відстеження наявності запасів. Це істотно скорочує обсяг роботи бухгалтера і звільняє час для більш продуктивної праці, дозволяючи керівництву підприємства зосередитися на ефективному використанні існуючих потужностей (які значно зростають на «бережливому» виробництві), а менеджеру, що здійснює керівництво поточною діяльністю підприємства – виявляти, визначати пріоритети і ефективно управляти витратами підприємства.

Lean облік – це облікова система оптимізації роботи бухгалтерської служби підприємства, шляхом впровадження новітніх інформаційних технологій, що дає можливість скоротити такі витрати підприємства як

заробітна плата та відрахування на соціальні заходи, при цьому всі необхідні, визначені законодавством та організаційно-технологічними особливостями підприємства бухгалтерські операції виконуються своєчасно та оперативно.

Таким чином, «правильний» бухгалтерський облік має принципове значення в діяльності підприємства, а lean облік значно відрізняється від традиційної практики ведення обліку, перехід на lean облік повинен здійснюватися поступово, протягом декількох років, головним чином тому, що внесення змін в облікову політику, облікові оцінки найбільш доцільно здійснювати наприкінці року. Так само необхідно забезпечити, щоб перехід на систему lean обліку здійснювався одночасно з переходом на систему бережливого виробництва, що також може тривати кілька місяців або років.

УДК 657.37

Шевчук Н. С.
аспірантка відділу обліку і оподаткування
Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки»,
м. Київ, Україна

ІНТЕГРОВАНА ЗВІТНІСТЬ В УПРАВЛІННІ ПІДПРИЄМСТВОМ

Наразі розвиток зовнішнього середовища підприємства є складним, мінливим, динамічним, конкуренто вимогливим, при цьому, існує невпинне бажання поліпшити результати діяльності, стимулювати їх зростання, стало розвиватися, а це обумовлює необхідність ефективного стратегічного управління, оцінки ризиків, управління ризиками, стратегічного планування, визначення можливостей і ризиків у реальному часі. Інтегрована звітність є сучасною інформаційною основою у системі управлінням підприємством, яка здатна забезпечити запити інвесторів, працівників, клієнтів, постачальників та інших зацікавлених стейкхолдерів. Як зазначає Дуглас Норт, «Ті види інформації і знання, в яких потребує підприємець, у великій мірі є похідними від конкретного інституційного контексту. Цей контекст не тільки формує внутрішню структуру організації, визначає ступінь її вертикальної інтегрованості і структуру управління, але і визначає рухливі зовнішні кордони організації, які дозволяють забезпечити максимізацію її цілей.» [1]Інформаційні вимоги стейкхолдерів стали поштовхом для зміни формату бухгалтерської звітності, внесли зміни в структуру управління, в

організаційну структуру та систему управління підприємством. Інтегрована звітність у своєму форматі з однієї сторони повинна прозоро, транспорентно забезпечувати усі інформаційні запити стейкхолдерів, з іншої реалізовувати стандарти і цілі сталого розвитку задля впровадження в Україні сучасних європейських, світових стандартів і практик організації підприємництва.

Різнобічна інформація про господарську діяльність підприємства цікавить широке коло зацікавлених осіб, які на підставі інтегрованої звітності повинні приймати дуже виваженні і продумані економічні рішення, рішення, що часто пов'язанні з ризиками. Стейкхолдерів все більше цікавлять соціальні та екологічні аспекти ведення підприємницької діяльності, ризики та стійкість, ділова активність, сталий розвиток та цілісна корпоративна відповідальність, впровадження нових бізнес-моделей та вихід на нові ринки. Практично формується сучасна корпоративна культура ведення бізнесу, що об'єднує співробітників, суспільство навколо системи цінностей, заради спільної справи. Найважливішим завданням управління є побудова продуктивної системи цінностей, з подальшим відображенням її у показниках звітності. За філософським енциклопедичним словником термін «цінність» означає належне та бажане, на відміну від реального, дійсного [1, 707]. Тобто, цінність є належне і бажане, що є внутрішньою мотивацією людини, проявляється через поведінку, незримо керує вчинками працівників, співробітників, стейкхолдерів, тим самим, спричиняє вплив на саму діяльність підприємства.

Інформація, що подається в інтегрованому звіті представляється так, щоб продемонструвати зв'язки між елементами змісту звіту. У 2013 році Міжнародна рада з інтегрованої звітності (IIRC) сформувала і випустила принципову основу для інтегрованої звітності, але не визначила ґрунтовного стандарту стосовно розкриття та вимірювання інформації, що надало можливість кожному підприємству складати власний інтегрований звіт зі своїм інформаційним наповненням, а не застосовувати підхід контрольного переліку показників. Відповідно до Стейкхолдерської теорії Е. Фрімена підприємство повинно прагнути задовольняти інтереси та потреби своїх зацікавлених осіб, на відміну від простого зосередження на максимізації прибутку для власників. Теорія зацікавлених сторін, надає розуміння того, що зацікавлені сторони - це особи або групи осіб, на яких впливає політика, діяльність, рішення підприємства, що впливають на них прямо, чи опосередковано. Тому, підприємство повинно створювати

цінність для своїх зацікавлених сторін, збалансовуючи їх вимоги при прийнятті рішень та визначаючи пріоритети, адже, само залежить від них.

Роль інтегрованої звітності в управлінні підприємством визначається її здатністю сприяти вирішенню ряду важливих завдань, щодо:

1) Задоволення інформаційних інтересів і потреб усіх стейколдерів.

2) Відображення цінностей підприємства та цінності (вартості) самого підприємства в коротко-, середньостроковому та довгостроковому періодах.

3) Надання цілісного та всебічного огляду бізнес-діяльності підприємства з розкриттям інформаційної складової стосовно фінансового, виробничого, людського, інтелектуального, природного і соціального капіталу, стратегій, прогнозів, ризик менеджменту, сталого розвитку, корпоративного управління, інвестиційної діяльності, стійкості бізнес-моделі підприємства.

4) Забезпечення інтегрованого мислення при прийнятті управлінських рішень, визначені пріоритетів, збалансуванні вимог стейкхолдерів.

5) Відображення різноманіття факторів, що мають вплив на діяльність підприємства, як в внутрішньому, так і в зовнішньому середовищі, в тому числі, і інформації про вплив самого підприємства на інші підприємства і організації, а також місця підприємства в ланцюжках поставок.

6) Відображення інформації за сегментами залежно від індивідуальних критеріїв, організаційної структури підприємства, характеру впливу на фінансовий результат.

7) Структуризації фінансових і нефінансових показників в один стандартний інтегрований звіт.

8) Встановлення взаємозв'язку між результатами господарської діяльності підприємств і її численними наслідками для суспільства і навколишнього середовища.

9) Забезпечення дотримання підприємством: транспарентності, політики і принципів, стандартів сталого розвитку, стійкого і відповідального ведення бізнес-діяльності.

Адміністративний, фінансовий, виробничий менеджмент підприємств України потребує такої системи бухгалтерської звітності, яка б забезпечила формування комплексу інформації про: створення або руйнування вартості підприємства, грошові потоки, стратегічні плани підприємства, перспективну оцінку ризиків діяльності, і в загальному,

продукувала релевантне відображення діяльності підприємства та сприяло б довірі до підприємства.

З іншого боку, суспільне усвідомлення скінченності природних ресурсів, соціальної корисності, принципів сталого розвитку, сприйняття підприємства в гармонічній взаємодії з навколишнім середовищем підштовхує підприємства до формування продуктивної системи цінностей для усіх стейкхолдерів. Ще в 50-і роки професор Герберт Саймон якій займався дослідженнями організаційної поведінки і процесів прийняття рішень звернув увагу на те, що підприємство отримує підтримку від груп, які схвалюють його мету діяльності; та піддається нападкам тих, хто відкидає цю мету. Певні групи можуть спробувати "захопити" організацію і підпорядкувати її діяльність своїм власним цілям [2, с. 48]. Процес формування вартості для кожного підприємства історично особистісний, що залежить від часових параметрів (термінів, проміжків часу), впливу різних інтересів різних стейкхолдерів, різної структури і маси капіталу, різного набору ризиків та індивідуальної організаційної структури управління.

Оскільки існує надзвичайна різноманітність факторів внутрішнього і зовнішнього середовища, структурування інформації в інтегрованій звітності має здійснюватися з урахуванням усієї різноманітності, що має вплив на формування вартості, як для самого підприємства, так і для стейкхолдерів, суспільства. Інтегрована звітність покликана наддати зрозуміння за рахунок якої діяльності функціонує і розвивається підприємство, яким чином і за який рахунок формується його вартість та бути орієнтиром при формуванні ефективної політики управління.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Дуглас Норт. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики. Часть II. Институциональные изменения. Глава 9. Организации, обучение и институциональные изменения. URL: https://gtmarket.ru/laboratory/basis/6310/6319.

2. Саймон Г., Смитбург Д., Томпсон В. Менеджмент в организациях: сокр. пер. с англ. с 15-го изд. Общ. ред. и вступ. ст. А. М. Емельянова и В. В. Петрова. М.: Экономика, 1995. 335 с.

3. Філософський енциклопедичний словник. В. І. Шинкарук (гол. редкол.). Київ: Інститут філософії імені Григорія Сковороди НАН України: Абрис, 2002. 742 с.

УДК 657.1:685.5

Шумило Р.Р.
к.е.н., головний бухгалтер ТзОВ "РАДО",
м. Львів, Україна

МАЛОЦІННІ НЕОБОРОТНІ ТА ШВИДКОЗНОШУВАНІ АКТИВИ В КРУГООБОРОТІ КАПІТАЛУ ПІДПРИЄМСТВА

Господарська діяльність будь-якого підприємства пов'язана із кругооборотом капіталу, що відображається як інвестування власником капіталу у засоби виробництва, предмети праці, саму працю, створення продукту підприємницької діяльності, його продаж і повернення інвестованого капіталу через виручку від продажу товарів, робіт чи послуг. Малоцінні необоротні та швидкозношувані активи (МНША) виступають виробничим ресурсом, у який трансформується інвестиційний капітал, проте за економічною природою ці активи будуть по-різному споживатись у процесі господарської діяльності, що може впливати на швидкість обороту капіталу на підприємстві.

МНША є складовою матеріально-технічних ресурсів, проте через застосування спрощеної процедури фінансового обліку особливостями їх оцінки ігнорують. Беручи до уваги той факт, що залежно від специфіки і обсягів господарської діяльності вони можуть займати значну частку витрат, такий підхід викривляє інформацію про їх реальний стан та відповідно може спричиняти нераціональне відволікання грошових коштів (капіталу) на цю статтю витрат.

Розмежування МНША на запаси та основні засоби зумовило різні підходи в порядку їх оцінки в бухгалтерському обліку, що створює певні суперечності та практичні незручності. Розмежування основних засобів на основні та малоцінні на практиці переважно здійснюється відповідно до вимог податкового законодавства, що з позиції управління не коректно, а також враховуючи величину вартісного критерію, яка становить 20 000 гривень за об'єкт. Застосування такого спрощеного підходу суттєво може вплинути на достовірність інформації з метою прийняття управлінських рішень. Методика розрахунку повинна ґрунтуватись на аналізі загальних обсягів змінних основних засобів і ранжування номенклатури за ціною.

Розмежування швидкозношуваних предметів на значновартісні та маловартісні зумовлене тим, що в цій групі активів може обліковуватись широкий перелік предметів за різним функціональним призначенням. Для того щоб, з одного боку, не втратити контроль над використанням матеріальних цінностей, а з іншого – не залучати додаткову робочу силу, у зв'язку зі зростанням обсягів операцій, доцільно ввести вартісний критерій. Алгоритм розрахунку якого повинен виходити із припущення, що сукупна величина витрат на маловартісні активи несуттєва.

Таким чином, реалізація підходу індивідуального розрахунку вартісної межі для малоцінних необоротних матеріальних активів і застосування вартісного критерію у поділі швидкозношуваних предметів дозволить чіткіше ідентифікувати рух капіталу на забезпечення та оновлення господарських потреб малоцінними необоротними та швидкозношуваними активами, а отже зможе виступати важелем впливу на загальний кругооборот капіталу на підприємстві.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Активізація кругообороту капіталу: обліково-контрольний аспект: монографія / Т. Г. Камінська, Н. Г. Царук, О. В. Ільчак, Н. І. Гарапко, З. Ю. Мельник / за заг. ред. д.е.н. Т.Г. Камінської. Ніжин: Видавець ПП Лисенко М. М., 2015. 416 с.

2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755- VI зі змінами та доповненнями. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-vi

3. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів: затверджені наказом Міністерства фінансів України від 10.01.2007 р. № 2 (із змінами та доповненнями). URL: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=293629&cat_id=293536 5.

4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби": затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. №92 (із змінами та доповненнями). URL: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00

УДК 657.1

Щирба М.Т.
к.е.н., доцент,
доцент кафедри фінансового контролю та аудиту,
Щирба І.М.
к.е.н., доцент,
доцент кафедри фінансового контролю та аудиту,
Західноукраїнський національний університет
м. Тернопіль, Україна

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК В СИСТЕМІ МЕНЕДЖМЕНТУ ТРАНСНАЦІОНАЛЬНИХ КОРПОРАЦІЙ

Система бухгалтерського обліку займає важливе місце у системі управління корпорацією. Як зазначає Г. Г. Кірейцев: «Підсистема управлінського обліку в управлінні виробництвом має шляхом реалізації інформаційної функції забезпечувати зворотній зв'язок між суб'єктами і об'єктами управління, взаємозв'язок між функціями управління і максимально сприяти розвитку інших підсистем, функцій і механізму управління загалом, посилення його впливу на ефективність виробництва» [1, с. 8]. Без розвинутої системи обліку та отримання інформації про минулі, сучасні та майбутні події економічного життя корпорації неможливо приймати обґрунтовані управлінські рішення, що пов'язано з ризиком для бізнесу і втратою контролю за фінансово-господарською діяльністю. Система бухгалтерського фінансового обліку, призначена для відображення процесів виробництва, розподілу, обміну і споживання, має ґрунтуватися на національних і міжнародних стандартах, задовольняти потреби внутрішніх і зовнішніх користувачів інформації, виявляти резерви підвищення ефективності виробництва і бути «мовою бізнесу». Як сервісний центр з генерування інформації для процесу управління система управлінського обліку дає важливу інформацію, яка дає змогу менеджерам контролювати поточну діяльність, планувати тактику і стратегію розвитку в майбутньому, раціонально використовувати обмежені виробничі ресурси й оцінювати результати роботи корпорації і її структурних підрозділів (дочірніх підприємств). Керівництво і менеджери корпорації є основними внутрішніми користувачами облікової

інформації, яка необхідна їм для планування, контролю, аналізу й оцінки всіх важливих сторін діяльності корпорації.

Функцію контролю в умовах діяльності транснаціональних корпорацій можна оцінити як незадовільну, оскільки недооцінюються роль і значення системи обліку з боку керівників. Для нормального функціонування транснаціональних корпорацій (далі – ТНК) у ринковому середовищі нашої країни необхідно переорієнтувати систему обліку на задоволення внутрішніх потреб управління ТНК, забезпечити необхідними інформаційними ресурсами на основі запровадження у ТНК управлінського обліку. В Україні та країнах СНД практично відсутній управлінський облік, як самостійний вид бухгалтерського обліку. Водночас, за оцінками спеціалістів, в економічно розвинутих країнах фірми та компанії 90% робочого часу та ресурсів облікової служби витрачають на постановку та ведення управлінського обліку тоді як на традиційний бухгалтерський фінансовий облік витрачають лише залишкову частину [2, с.8]. Щось подібне за обсягом і складом виконання облікових робіт можна побачити на вітчизняних підприємствах, але з точністю до навпаки. Це можна пояснити тим, що не всі керівники та менеджери підприємств усвідомлюють переваги ведення управлінського обліку в реальному часі, а бухгалтери байдужі до проблеми забезпечення інформаційними ресурсами працівників управління. Відомо, що метою бухгалтерського фінансового обліку є підготовка даних для формування показників фінансової звітності підприємства, що характеризують роботу підприємства за минулий період за стандартним обмеженим набором економічних показників. Управлінський облік генерує оригінальну інформацію в реальному часі для менеджерів різних рівнів, яка необхідна їм для виконання поточної роботи (протягом зміни, доби, декади) та регулювання дій персоналу (окремих осіб, бригад, робочих змін тощо). Отже, управлінський облік обслуговує керівництво і менеджерів ТНК усіх рівнів управління, видаючи їм інформацію для планування, контролю, оцінки результатів діяльності і прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Відсутність в ТНК нашої країни управлінського обліку пояснюється тим, що за короткий період ринкового середовища в економістів і менеджерів не сформувалося розуміння прогнозованої інформації щодо траєкторії розвитку бізнесу, що важливо для формування конкурентних переваг і зміцнення позицій серед конкурентів.

Глобалізація економіки, розвиток ТНК, концентрація капіталу, інфляція, зовнішня і внутрішня конкуренція, ускладнення господарських зв'язків, виникнення нових інструментів ринку привели до того, що менеджери не можуть виконувати свою роботу на основі інформації про минуле (фінансовий облік), тому для них необхідна додаткова інформація від управлінського обліку з метою підвищення рівня ефективності управління.

Облікова діяльність тісно пов'язана з усіма функціями менеджменту в процесі управління. Жодна з цих функцій не може бути виконана, якщо не буде забезпечений доступ до інформації менеджерів, які їх реалізують. Таку інформацію для менеджменту формує система управлінського обліку в реальному часі, яка характеризує внутрішнє середовище корпорації (відстежує, фіксує, вимірює окремі робочі операції, процеси, економічні явища не лише у грошовому, а й у фізичних, технічних, організаційних вимірах).

Процес планування залежить від відповідного обліково-аналітичного забезпечення. Зв'язок між плануванням і управлінським обліком здійснюють на основі інформації про результати діяльності ТНК і її структурних підрозділів (центрів витрат) за минулі періоди з урахуванням перспектив розвитку в майбутньому. Обмін інформацією між системою управлінського обліку і плануванням відбувається через внутрішню звітність (звіти матеріально-відповідальних осіб, звіти про використання техніки, робочого часу, сигнальна документація про відхилення від регламентів тощо), облікові регістри і таблиці. Тому важливо вносити в них планові і нормативні показники. При застосуванні нормативного методу обліку витрат визначають витрати на деталі, вузли, вироби в межах норм, а при відхиленнях від норм і змінах норм, які ініціюють менеджери, фіксують причини, винних осіб, фактори впливу, що дає можливість щоденно оцінювати хід бізнес-процесів, технологічних процесів. Застосування нормативного методу поліпшує обліково-аналітичне забезпечення менеджменту і посилює прямі та зворотні зв'язки між управлінським обліком та плануванням.

Підвищення ефективності діяльності корпорації вимагає створення оптимальної організаційної структури управління. Управлінський облік формує інформацію за окремими структурними підрозділами (центрами витрат – цехами, дільницями, змінами тощо), а в середині центрів – за сферами відповідальності (майстрами, бригадирами, техніками, енергетиками, нормувальниками тощо). Отже, ефективне управління здійснюється на основі виокремлення центрів витрат і сфер відповідальності, в межах яких менеджери

відповідають за результати роботи довіреного їм підрозділу, що створює можливість вести облік витрат і результатів діяльності. Виділення в управлінському обліку центрів витрат вимагає децентралізації організаційної структури управління ТНК. Взаємозв'язок між функцією організації та управлінським обліком показує, що у сфері організаційної структури вирішують питання розподілу повноважень, підпорядкування і спеціалізації, а в системі управлінського обліку визначають витрати на виробництво за окремими центрами витрат та сферами відповідальності [3, с.87].

Контроль – це одна з функцій менеджменту, без якої не можуть бути реалізовані інші функції, оскільки вони взаємозалежні та взаємопов'язані: не може бути контролю без планування, а планування є одним з елементів контролю якості планування. В обліку відображають показники плану, а планування враховує фактичну інформацію про виконання планів. Контроль проводять на всіх етапах і він може бути попереднім, поточним і наступним. Контроль оцінює ефективність роботи як окремих структурних підрозділів (центрів витрат), так і корпорації загалом. Виконання функції контролю передбачає збір, обробку і аналіз інформації про фактичні результати діяльності всіх підрозділів ТНК, порівняння їх з планами або бюджетами, виявлення відхилень і аналіз їхніх причин, а також розробку заходів, необхідних для досягнення намічених цілей. Цю функцію виконує адміністрація і менеджери ТНК на основі звітів сформованих у системі управлінського обліку, який забезпечує інформацією кожного з рівнів управління з огляду на потреби менеджерів. Особливу цінність має контроль за роботою відповідних сфер відповідальності в умовах застосування нормативного методу обліку витрат, що вимагає відповідної організації управлінського обліку. Проведення контролю ґрунтується на підсистемі управлінського обліку, внутрішній звітності (фінансові і виробничі показники) та їхньому аналізі. В системі менеджменту управлінський облік є не тільки джерелом інформації про об'єкти управління, а й елементом контролю за їхнім станом і змінами в часі та просторі.

Дані обліку допомагають отримувати інформацію та виконувати всі функції менеджменту і, як зазначає В. В. Сопко, облік має не тільки наскрізний характер, але є необхідною умовою послідовного виконання всіх наступних функцій управління [4, с.8].

Управлінський облік як складова системи управління в ТНК забезпечує менеджерів інформацією, необхідною для планування, нормування, контролю

й оцінки виробничо-комерційної діяльності підприємства і його структурних підрозділів.

Таким чином, систему обліку господарської діяльності не можна назвати завершеним і цілісним утворенням, оскільки бізнес розвивається історично і для менеджменту актуальним є не минуле чи сучасне (воно стає історією), а те, що буде в майбутньому, яке визначають на основі методів прогнозування. Саме в цьому напрямку повинні працювати менеджери й обліковці.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Кирейцев Г. Г. Функции учета в механизме управления сельскохозяйственным производством. К. : Изд-во УСХА, 1992. 240 с.
2. Керимов В. Э. Управленческий учет : учебник. 2-е изд., изм. и доп. М. : Изд-торг. корпорация «Дашков и Ко» 2003. 416 с.
3. Николаева С. А. Профессиональное суждение в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета. *Бухгалтерский учет*, 2000. Вип. 12. С. 50–55.
4. Сопко В. В. Бухгалтерський облік в менеджменті : посіб. для підприємців. *Редакція газети «Соборна Україна»*, 1992. 128 с.

УДК 657

Сашко О.П.
к.е.н., викладач-методист,
Луцький кооперативний коледж
Львівського торговельно-економічного університету
м. Луцьк, Україна

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

Ринкові відносини зумовлюють рекомендаційний характер численних положень нормативної бази та існування різних варіантів дій залежно від конкретних умов діяльності підприємства та впливу зовнішніх чинників. Це, у свою чергу, вимагає ведення бухгалтерського обліку на підприємствах за відповідними правилами, в межах загальних принципів і положень, затверджених законодавчими актами країни. Обираючи такі правила та затверджуючи їх внутрішніми нормативними документами,

підприємства реалізують свою політику в сфері бухгалтерського обліку – облікову політику.

Огляд існуючих поглядів на визначення словосполучення "облікова політика" представлений в табл. 1.

Таблиця 1

Погляди вчених на визначення терміну "облікова політика"

Автор визначення	Визначення терміну "облікова політика"
Н. Б. Кулакова	У всіх без виключення тлумаченнях слова "політика" основною характеристикою є цілеспрямованість, оформлена відповідним чином діяльність, заснована на встановленні методів та форм.
Т. В. Барановська	Облікова політика – це певний порядок дій, спрямованих на збір, обробку та надання необхідної інформації відповідним користувачам для реалізації власних інтересів у сфері бухгалтерського обліку.
М. С. Пушкар	Облікова політика – це конституція підприємства, яка передбачає права і обов'язки системи обліку з приводу формування інформаційних ресурсів для менеджерів.
Ф. Ф. Бутинець	Облікова політика підприємства – це не просто сукупність способів ведення обліку, обраних відповідно до умов господарювання, але й вибір методики обліку, яка надає можливість використовувати різні варіанти відображення фактів господарського життя в обліку (залежно від поставлених цілей).
В. А. Дерій	Під обліковою політикою слід розуміти офіційно затверджене на підприємстві надане державою йому право вибору, з урахуванням його цілей, специфіки діяльності підприємства та чинних правових актів, відповідних методик та форм, техніки ведення бухгалтерського обліку

Відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.

Одним із ключових питань при дослідженні облікової політики є визначення її структурних елементів, який визначає наступні складові облікової політики:

1) теорію облікової політики, яка включає у себе принципи обліку, законодавчі акти, наукові положення конструювання інформаційної системи;

2) методологію обліку, яка складається з принципів та правил отримання, обробки, фіксації та передачі інформації, правил оцінки, ведення рахунків тощо.

3) технологію обліку, яка містить: робочий план рахунків бухгалтерського обліку; форми обліку; послідовність проходження

документів та їх обробки; організацію внутрішнього контролю; порядок складання регістрів обліку та форм звітності; проведення інвентаризації майна та зобов'язань;

4) організацію обліку, яка передбачає визначення структури бухгалтерії, централізовану чи децентралізовану систему обробки інформації, розробку інструкцій, внутрішніх стандартів, спосіб ведення обліку, взаємодію бухгалтерії з іншими службами та інші сторони діяльності бухгалтерського апарату.

Облікову політику підприємства, на нашу думку, доцільно формувати за такими етапами:

1) організаційний – створення відповідного виконавчого органу та закріплення за його фахівцями обов'язків та повноважень;

2) підготовчий – визначення стратегічних і тактичних напрямків господарської діяльності підприємства та об'єктів обліку;

3) етап вивчення факторів, що впливають на діяльність підприємства;

4) етап вибору елементів облікової політики підприємства, розробка порядку інформаційного забезпечення процесу формування облікової політики;

5) заключний – затвердження базового та складання поточного розпорядчого документа про облікову політику, впровадження та контроль за його дотриманням.

Вивчення питань облікової практики свідчать про наявність виокремлення у діяльності більшості підприємств з центрів витрат, однак чинна методика обліку витрат не відповідає сучасним інформаційним вимогам управління, що зумовлено низьким рівнем застосування систем відповідальності на різних рівнях управління та недостатнім урахуванням організаційно–технологічних особливостей діяльності суб'єктів господарювання.

УДК 657.24

Грищенко О. В.[2]
аспірант кафедри обліку, контролю, аналізу та оподаткування,
Львівський торговельно-економічний університет,
м. Львів, Україна

ДОКУМЕНТАЛЬНЕ ОФОРМЛЕННЯ ПРОКАТУ МАЙНА: ОБЛІКОВИЙ АСПЕКТ

Ефективність управління діяльністю підприємств прокатного бізнесу вимагає функціонування якісної нормативно-правової системи, що в повному обсязі регламентує відомості про операції та процеси первинної облікової інформації. Як показують результати досліджень, під час оформлення документів з обліку прокату майна виникає чимало проблем.

Згідно з нормами цивільного законодавства прокат є одним із різновидів найму (оренди) [4]. Законодавчий підхід до назви цього договору в умовах сучасної економіки говорить про те, що мова вже йде не про побутовий прокат, а про договір прокату, предмет якого є значно ширшим та може використовуватися і для виробничих потреб. Також зауважимо, що особливості відносин щодо прокату майна і порядок документування таких операцій регламентуються нормативно-правовими актами [1, 2], які так і не були приведені у відповідність з новим Цивільним кодексом України.

Зокрема, для оформлення надання у тимчасове користування предметів прокату передбачено використання затвердженої Інструкцією № 8 [1] форми ПО-П1 "Замовлення-зобов'язання". Зазначений первинний документ одночасно виконує функцію договору. Тому окрім даних про видані напрокат предмети, їх стан, кількість, вартість, термін прокату та його вартість, в ньому містяться зобов'язання орендаря про дотримання порядку користування, повну матеріальну відповідальність за збереження отриманих речей, умови їх повернення. У першому примірнику форми представник орендодавця робить певні відмітки при поверненні предметів прокату. До розрахункових документів, що засвідчують власне факт отримання плати від орендаря, належать: або касовий чек (у випадку, якщо наймодавець зобов'язаний застосовувати реєстратор розрахункових операцій); або квитанція за формою ПО-П2, яка призначена для приймання коштів за прокат, несвоєчасне

[2] Науковий керівник: професор Куцик П. О.

повернення речей, прострочення платежу, ремонт речей або ж їх неповернення.

На нашу думку, використання вищезазначених документів у практичній діяльності суб'єктів господарювання піддається сумнівам і викликає певні зауваження.

По-перше, встановлено, що сфера їх застосування обмежується лише побутовим обслуговуванням населення. Однак предмети прокату можуть надаватись фізичним і юридичним особам з метою задоволення як особистих побутових, так і господарських потреб.

По-друге, вони не використовуються для документального оформлення замовлень і розрахунків за послуги прокату дорожніх транспортних засобів, оскільки на них не поширюються норми Порядку № 46 [2]. А на даний момент, наприклад, каршерінг і прокат електробайків є чи не найрозповсюдженішим видом послуг.

По-третє, форми ПО-П1 і ПО-П2 являються бланками суворої звітності, і використання їх в такому варіанті є недоцільним. У зв'язку з цим, підприємствам, що надають послуги прокату, доводиться вдосконалювати існуючі або самостійно розробляти носії первинної облікової інформації, які б відповідали вимогам часу та чинного законодавства.

Згідно з новою редакцією ст. 1 Закону № 996 [3] первинний документ – це документ, який містить відомості про господарську операцію. Незважаючи на те, що первинний документ вже позбавлений функції підтверджувати факт здійснення господарської операції, він, як і раніше, є підставою для відображення господарської операції в бухгалтерському обліку.

Зрозуміло, що надаючи послуги прокату, самого договору недостатньо. В принципі він і не є носієм первинної облікової інформації, тому що складається до моменту видачі предмета напрокат, фіксуючи лише наміри та порядок дій сторін. Тому перелік, форми та нюанси оформлення первинних документів залежатимуть від виду і вартості предметів прокату, статусу клієнтів, форми й умов розрахунків, терміну прокату, внесення грошової застави та інших особливостей. Безпосередньо для підтвердження факту передачі майна в прокат і його повернення від контрагента пропонуємо складати Акт приймання-передачі предметів прокату, в якому наводиться характеристика, відомості про вартість, технічний стан, зовнішній вигляд, в окремих випадках показники лічильників, наявність пошкоджень предметів прокату тощо як у момент передачі, так і в момент повернення. Це дозволить

сторонам договору застраховувати себе від можливих проблем у подальшому.

Хоча договір прокату є цивільно-правовим, з позицій оподаткування та бухгалтерського обліку, дотримуючись принципу перевищення сутності над формою, розглядаємо прокат як різновид послуг, а плату за видачу предметів у тимчасове користування класифікуємо як дохід від реалізації послуг. Тому для підтвердження виконання договірних зобов'язань та факту надання послуг прокату в повному обсязі, все ж таки, рекомендуємо оформлювати Акт наданих послуг у момент повернення предметів. Власне на підставі умов договору щодо розміру плати за прокат та інформації з Акту приймання-передачі предмета щодо тривалості прокату і визначається вартості наданих послуг. Враховуючи роз'яснення Міністерства фінансів України, оформлена належним чином рахунок-фактура може вважатися первинним документом, достатнім для відображення в бухгалтерському обліку господарської операції з постачання товарів, робіт (послуг) без оформлення акту. Зауважимо, тільки у разі, якщо рахунок-фактура складається після закінчення здійснення операції і контрагент, сплативши його, тим самим підтверджує факт отримання, в нашому випадку, послуг прокату.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Інструкція по використанню форм документів суворої звітності, що застосовуються для оформлення замовлень та розрахунків із споживачами за побутові послуги : затверджена наказом Укрсоюзсервісу від 29 вересня 1995 р. № 8, зі змінами та доповненнями. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0389-95.;

2. Порядок надання у тимчасове користування громадянам предметів культурно-побутового призначення і господарського вжитку : затверджений наказом Української спілки об'єднань, підприємств і організацій побутового обслуговування населення від 16 грудня 1999 р. № 46, зі змінами та доповненнями. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0025-00;

3. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV, зі змінами і доповненнями. URL: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/996-14;

4. Цивільний кодекс України : від 16 січня 2003 р. № 435-IV, зі змінами і доповненнями. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15/page13

УДК 657.15

Винницький Т. І.
магістр з обліку і аудиту,
директор ТОВ "Купава-5",
м. Тернопіль, Україна

ОБЛІКОВИЙ АСПЕКТ В ОЦІНЦІ ВАРТОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

У сучасних умовах господарювання розвиток системи формування та управління вартістю підприємства підтримується ринковими процесами, що характеризують вітчизняну економічну динаміку, серед яких формування страхового, кредитного та фондового ринків, активізація інвестиційної діяльності, посилення боротьби за капітал інвесторів. У зв'язку з цим, для задоволення інформаційних потреб зовнішніх користувачів, оцінка вартості підприємства повинна базуватися на реальних значеннях показників стану його активів та зобов'язань.

Досягнення балансового відображення ринкової вартості підприємства вимагає вдосконалення усіх елементів методу бухгалтерського обліку – починаючи від документування, оцінки й закінчуючи рахунками та звітністю. При цьому метод бухгалтерського обліку повинен бути вдосконалений відносно більшості балансових об'єктів обліку, а також стосовно деяких позабалансових.

Початковим етапом облікового відображення показників ринкової вартості підприємства є інформаційне забезпечення процесу їх оцінки та документування отриманих результатів. Сформувавши інформаційний базис, наступним завданням є оцінка визначення впливу генеруючих і руйнуючих факторів, та відображення цих показників у системі обліку та звітності. У процесі оцінки вартості підприємство повинно обирати найбільш доцільний метод оцінки для кожного виду активів та зобов'язань для максимального доведення їх вартості до справедливої.

Вдосконалення методики відображення показників вартості підприємства на рахунках бухгалтерського обліку та відповідного її документального забезпечення сприяє формуванню інформаційних потоків, які на основі зворотних зв'язків використовуються в процесах складання звітності про оцінку вартості підприємства для управління стратегією його діяльності.

Визначення справедливої вартості окремих активів та зобов'язань підприємства забезпечується застосуванням комплексного підходу, який включає елементи дохідного підходу для оцінки довгострокової і поточної дебіторської заборгованості та довгострокових і поточних зобов'язань, елементів ринкового підходу для визначення вартості матеріальних активів та інших активів, для яких існує активний ринок. Використання інтегрованого підходу до оцінки показників вартості підприємства передбачає модифікацію затверджених діючими нормативними документами методичних засад переоцінки активів і зобов'язань підприємства.

Розглянутий методичний підхід до відображення вартості активів і зобов'язань підприємства в системі бухгалтерського обліку та звітності вирішують проблему формування інформаційного базису для складання звітності підприємства на основі ринкової вартості.

УДК 657: 321.352

Костів М. А.
к.е.н., доцент,
голова правління ПрАТ "Львівський електроламповий завод "ІСКРА",
м. Львів, Україна

ІНТЕГРАЦІЯ ЦІЛЕЙ СТАЛОГО РОЗВИТКУ У ЗВІТ ПРО УПРАВЛІННЯ: ПРАКТИЧНИЙ АСПЕКТ

У сучасному глобальному світі епідемія коронавірусу стала стресовим фактором для бізнесу та суспільного життя. Тому конкурентні переваги отримують ті підприємства, покладаються на сталий розвиток, як концепцію, яка забезпечує баланс між економічними, соціальними факторами та впливом на довкілля, а також враховує інтереси майбутніх поколінь.

Зараз є дуже важливими комунікації підприємств – як внутрішні, так і зовнішні. Від ефективності яких залежить довіра зацікавлених сторін – співробітників, інвесторів, партнерів. Одним із інструментів комунікації є розкриття інформації у звітності щодо впливу на бізнес підприємства

COVID-19. Водночас, не висвітлення впливу епідемії в звіті підприємства посіє сумніви серед користувачів звіту, як мінімум, у адекватності підходів підготовки звітності або оцінки ризиків, що може нашкодити не лише репутації, а й негативно вплинути на рішення постачальників капіталу тощо.

Таким звітом на даний час у вітчизняній практиці може бути Звіт про управління. Це звіт, який є обов'язковим для низки вітчизняних підприємств, має висвітлювати фінансову та нефінансову інформацію, що характеризує стан і перспективи розвитку підприємства та розкриває основні ризики і невизначеності його діяльності. Цей звіт має включати ряд інформації щодо практик управління, а саме щодо організаційної структури, опису та результатів діяльності підприємства, ліквідності та зобов'язань, екологічних та соціальних аспектів, кадрової політики, ризиків, досліджень та інновацій, фінансових інвестицій та перспектив розвитку. Для емітентів цінних паперів також необхідно розривати інформацію щодо корпоративного управління. А у звіті за 2020 рік необхідно розкрити вплив на діяльність підприємства обмеженість бізнесу спричинена спалахом COVID-19 та вказати заходи, яких вживало підприємство для попередження негативних наслідків та окреслити очікувані перспективи розвитку.

Перед підприємствами, які докладаються до досягнення Цілей сталого розвитку ООН постали нові небачені раніше виклики, що насамперед стосуються забезпечення захисту здоров'я та безпеки персоналу, забезпечення соціальних гарантій, дотримання нових регуляторних обмежень, збереження стабільності та гнучкості бізнесу в кризових умовах, та багато іншого.

Розгорнуте розкриття того, як підприємство справилось із наслідками епідемії сприятиме залученню інвесторів, лояльності співробітників і місцевих територіальних громад. Крім того вчасне та ефективне звітування дозволить виявити недоліки та слабкі місця у внутрішніх процесах підприємства та заповнити пробіли у публічних комунікаціях. Також висвітлення відповідних управлінських заходів можна використати як для обміну досвідом, так і для демонстрації конкурентних переваг у досягненні цілей сталого розвитку.

УДК 657:004

Макарук Ф. Ф.
к.е.н., консульант з інформатизації управління
та диджиталізації обліку
ТОВ Торговий Дім "Галицька свіжина"

ПЕРЕВАГИ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ХМАРАХ: СУЧАСНЕ БАЧЕННЯ

Практика показує, що за останні три роки значно збільшилось вітчизняних компаній, які розміщують бухгалтерію у "хмарі". І це обґрунтовано тим, що на даний час зберігання даних бухгалтерського обліку і програм на локальних комп'ютерах пов'язане з значними витратами на придбання і утримання сучасного обладнання – вкладання коштів на ІТ-інфрастуктуру, і в значній мірі безпекою даних, так як використання власних серверів збільшує ризики доступу зловмисників до конфіденційної інформації.

Облік і бухгалтерія у хмарі — це розміщення різного бухгалтерського програмного забезпечення, зокрема програм управлінського і фінансового обліку, звітності у хмари на віддалені сервери, в Україні або за кордоном.

Як показує практика і досвід роботи багатьох вітчизняних компаній, перевагами бухгалтерського обліку в хмарах є:

1) економія коштів на придбання потрібного обладнання, так як можна використовувати ті ресурси, які дійсно необхідні. Це дає змогу скорочувати витрати;

2) відпадає потреба в обслуговуванні серверів та утримання у штаті відповідного фахівця, а це економить кошти компанії;

3) стабільні і доступна робота, так як підключитись до робочого простору та працювати з бухгалтерією онлайн можна будь-де і з будь-якого пристрою, а також швидко обмінюватись інформацією з колегами. Для цього лише потрібно звичайне обладнання, що не є проблемою на даний час, і доступ до інтернету;

4) безпечне зберігання даних, так як хмара допомагає убезпечити важливі дані від втрати, доступу сторонніх осіб до неї. Це пов'язано з тим, що інформація розміщується за межами офісу або навіть країни на

захищених надійних дата-центрах, а також працювати без зовнішніх накопичувачів інформації;

5) зручність роботі, так як всі працівники компанії мають постійний доступ до програм, програмного забезпечення і документів, що дозволяє ефективно працювати, а відповідно, і приймати рішення.

Таким чином, у сучасній віддаленій бухгалтерії є низка переваг: заощадження коштів на IT-обладнанні та обслуговуванні серверів, стабільна та швидка робота з різними програмами і документами будь-де і в будь-який час, захищеність та безпека інформації і даних.

СЕКЦІЯ № 2
“СТАН ТА АКТУАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ ТЕОРІЇ І ПРАКТИКИ ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ”

УДК 657.05:005.53(043.3)

Калабухова С. В.
д.е.н., професор,
професор кафедри податкового менеджменту
та фінансового моніторингу
Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана
м. Київ, Україна

ТИПИ АНАЛІТИЧНИХ ПРОЦЕДУР ПРИ ФОРМУВАННІ АУДИТОРСЬКИХ ДОКАЗІВ

В сучасній фаховій літературі з економічного аналізу господарської діяльності відсутнє тлумачення поняття “аналітична процедура”, яке закріплено на методологічному рівні. Втім, таке визначення надається Міжнародним стандартом аудиту 520 “Аналітичні процедури”, у якому розглядаються питання використання аудитором аналітичних процедур по суті; аналітичних процедур наприкінці аудиту, які б допомогли аудитору в формулюванні загального висновку щодо фінансової звітності; аналітичних процедур як процедур оцінки ризиків [1, с. 23].

У літературі з економічного аналізу господарської діяльності аналітична процедура визнається частиною етапу аналітичного процесу, що полягає у підготовці, обчисленні та інтерпретації аналітичних величин, які характеризують зміну показника, що вивчається, та відзначається, що процедура складається з послідовно повторюваних операцій [2, с. 285]. Слід зазначити, що загалом аналітична процедура в контексті аналізу бізнес-діяльності суб’єкта господарювання включає чотири кроки: 1) складання програми аналізу на основі наявної фінансової інформації; 2) виконання логічних та розрахункових операцій з підготовки нової деталізованої інформації щодо фактології виникнення управлінської проблеми; 3) розрахункові операції, які полягають у визначенні нових аналітичних показників за встановленим алгоритмом для формулювання

висновків про причино-наслідкові взаємозв'язки господарських фактів; 4) логічне порівняння аналітичних показників і їх якісна оцінка для розробки можливих варіантів рішень управлінської проблеми та формулювання прогнозів розвитку економічної ситуації.

При формуванні аудиторських доказів необхідно підтверджувати дотримання припущення безперервності діяльності, що сприяє можливості адекватної оцінки перспектив розвитку суб'єкта господарювання та виявленню симптомів ймовірності банкрутства. Також при формуванні аудиторських доказів необхідно отримати розуміння зовнішнього та внутрішнього середовища, галузевих чинників, характеру бізнес-операцій, фінансових результатів суб'єкта господарювання. Тому поширення балансу, як звітної форми інформаційно-контрольного призначення, та поява аудиту викликали потребу у виконанні аналітичних процедур як інструменту посилення впевненості та визначення обсягів аудиту.

Завдяки проведенню аналітичних процедур уможливлюється здійснення оцінок інформації про діяльність підприємства за типовими алгоритмами на основі формування модулів аналітичних задач, розрахунку та інтерпретації показників, моделювання причинно-наслідкових взаємозв'язків між фінансовими та нефінансовими даними, виконання аналітичних операцій для формулювання аналітичних висновків. Також проведення аналітичних процедур дає аудитору значний обсяг необхідної інформації для формування професійного судження та потребує набагато менше витрат часу, ніж проведення детального тестування.

Аналітичні процедури виконуються протягом усього процесу аудиту. На етапі планування аудиту відбувається ознайомлення з бізнесом клієнта через вивчення характеру діяльності та розуміння середовища економічного суб'єкта. На етапі аудиту по суті виявляються незвичні тенденції, значні необґрунтовані зміни економічних показників, невідповідності основних залежностей; вивчаються причинно-наслідкові зв'язки економічних показників [3, с. 15]. На етапі завершення аудиту оцінюється можливість отримання впевненості у подальшій діяльності суб'єкта господарювання (підтвердження принципу безперервності діяльності) через виявлення симптомів ймовірності банкрутства.

До ключових принципів організації аналітичних процедур слід віднести: 1) принцип цільової орієнтованості на інформаційні потреби користувачів; 2) принцип обережності до змісту вхідної інформації; 3) принцип програмування у напрямку ідентифікації локальних цілей аналізу, очікуваних результатів, доступних часових та інформаційних ресурсів; 4) принцип розгортання "від загального до часткового"; 5) принцип оцінки аномалій через ідентифікацію та пояснення значних відхилень показників; 6) принцип системності індикаторів; 7) принцип адекватності аналітичного інструментарію; 8) принцип прийнятної точності в розрахунках; 9) принцип акцентованості висновків; 10) принцип критичності до результатів аналітичних процедур як незаперечних аргументів для прийняття управлінських рішень.

Технологію аналізу фінансової і нефінансової інформації про діяльність суб'єкта господарювання доречно реалізувати через проведення аналітичних процедур п'яти типів (рис. 1).

Рис. 1. Типи аналітичних процедур при формуванні аудиторських доказів *(розроблено автором на підставі джерела [4, с.49])*

Аналітичні процедури першого типу передбачають проведення аналізу інформації про діяльність підприємства для пояснення змін в ключових показниках діяльності; другого типу – для усвідомлення тенденції безперервності діяльності в осяжному майбутньому; третього типу – для розуміння середовища суб'єкта господарювання, конкурентної сили в галузі функціонування, стратегічної позиції у середовищі функціонування, стратегічних "розривів" між реальним і бажаним результатом діяльності; четвертого типу – для оцінки якості фінансового стану підприємства, безпеки бізнесу та ризиків діяльності, процесу створення та збереження цінності для стейкхолдерів управлінським персоналом підприємства; п'ятого типу – для оцінки перспектив збереження капіталу, наданого підприємству, сталості розвитку, податкової ефективності, раціональності бізнес-моделі та ресурсного потенціалу підприємства.

Запропонована сукупність аналітичних процедур спрямована на оцінку перспектив збереження капіталу суб'єктом господарювання та уможливлює формування аудиторських доказів на всіх етапах проведення аудиту.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2016–2017 років. URL : https://www.apu.net.ua/attachments/article/1151/2017_часть1.pdf

2. Мних Є. В. Економічний аналіз : підручник. Київ : Знання, 2011. 630 с.

3. Барановська Т. В. Сутність аналітичних процедур в аудиті через призму економічного аналізу. *Вісник ЖДТУ. Економічні науки.* 2010. № 4 (54) С. 11-16.

4. Калабухова С. В. Уніфікація аналітичних процедур в умовах стандартизації бухгалтерського обліку та аудиту : монографія. Київ : КНЕУ, 2019. 431 с.

УДК 657

Лазаришина І. Д.
д.е.н., професор,
завідувач кафедри статистики та економічного аналізу
Національний університет біоресурсів
та природокористування України,
м. Київ, Україна

МОЖЛИВОСТІ РЕАЛІЗАЦІЇ ПРИНЦИПІВ ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ

Сучасний етап економічного розвитку характеризується масштабністю та динамічністю, що обумовлює необхідність постійної ітерації існуючої теоретичної і методологічної бази всіх економічних наук, у тому числі – аналізу господарської діяльності. Відбувається постійне оновлення категорійно-понятійної бази, поява і доповнення існуючих елементів методу економічного аналізу, методичних прийомів, осмислення існуючих принципів та їх оновлення з урахуванням особливостей функціонування економічних суб'єктів, адже вони за своєю суттю є автоматичними стабілізаторами, вбудованими у аналітичну підсистему у формі правил застосування аналітичних прийомів і методик.

Принципи економічного аналізу є систематизованим описом сутності, рамочних обмежень формування та використання аналітичної інформації відповідно до визначених характеристик її корисності. Функціонування економічного аналізу уможливлюється існуванням та взаємодією різних за характером та тривалістю дії принципів. Свідоме або несвідоме неврахування тих чи інших принципів економічного аналізу може призвести до заниження або завищення аналітичних оцінок, некоректності інформації. При цьому слід враховувати, що є принципи, які обумовлюють граничний, максимально можливий рівень корисності, а є також сукупність базових принципів, які дозволяють формувати середній, альтернативний граничному, рівень корисності аналітичної інформації.

Пізнання сутності, предмету, об'єктів та завдань економічного аналізу дозволило вченим – економістам виокремити значне число принципів. Така ситуація економічного аналізу пояснюється як необхідністю інформаційного опису правил застосування економічного аналізу так і дією концепцій корисності та граничної корисності.

Значення системності в економічному аналізі значно зросло у зв'язку з поступовою переорієнтацією суб'єктів господарювання на забезпечення потреб стратегічного управління, необхідністю узгодження

довго-, середньо- та короткотермінових цілей і завдань із застосуванням методологічного апарату економічного аналізу. Водночас слід розрізняти принцип системності та системний підхід. Слід зауважити, що економічний аналіз за системним підходом є результатом взаємодії чотирьох підсистем: структурної, функціональної, інформаційної, соціально-корпоративної.

Принцип комплексності слід вважати складовою більш узагальнюючого принципу системності. З цього приводу ряд авторів відмічає, що принцип комплексності визначається тим, що в аналізі економічних явищ і процесів як складових систем слід комплексно оцінювати вхідні параметри функціонально-структурної будови, їх зміну і розвиток на досліджуваному об'єкті у просторі і в часі, за кількісними та якісними ознаками та вихідні (результатні) параметри цього процесу. Дотримання цих принципів вимагає від користувача значних витрат, хоча, в результаті, дозволяє забезпечити необхідні якісні характеристики корисності інформації – в першу чергу – повне розкриття. Здійснення економічного аналізу на засадах комплексності неможливе без соціально-екологічного підходу. Неврахування соціальних та екологічних чинників при вивченні явищ, процесів, ресурсів та результатів, що стосуються об'єкта дослідження, як правило, призводить до помилкових аналітичних висновків і обмеження кола альтернатив у процесі прийняття управлінських рішень.

Науковий підхід, як один із найважливіших методологічних принципів економічного аналізу, забезпечується на практиці використанням елементів методу, прийомів, організації економічного аналізу.

Релевантність аналітичної інформації означає можливість її використання для прийняття оптимальних управлінських рішень серед альтернатив. Забезпечення суб'єктів управління релевантною аналітичною інформацією уможливлюється шляхом своєчасного реагування підсистеми інформаційного забезпечення на відповідний запит і формуванням системи кількісних та якісних показників, що відповідають заданим параметрам відбору.

Безпосередньо з дією цього принципу пов'язаний принцип суттєвості як принцип обмеженої раціональності. У зв'язку із зростанням уваги науковців до можливостей оптимізації процесу прийняття управлінських рішень, виникла необхідність забезпечення оптимізації на кожному з його етапів. Менеджеру потрібна, по-перше, не вся економічна інформація про об'єкт дослідження, а тільки найважливіша для прийняття рішення, по-друге – її використання знизить рівень невизначеності щодо причин і наслідків господарського явища чи процесу, забезпечить роботу

менеджера із сильними сигналами стійкої економічної системи з позитивною динамікою, та зі слабкими сигналами нестабільної економічної системи з динамікою, що характеризується ентропією. Застосування принципу суттєвості при аналізі відхилень оцінювальних показників дозволяє також враховувати можливі варіанти їх зміни під впливом катастрофічних, критичних та допустимих ризиків. Однак використання аналітиком цього принципу можливе за умови його професійної компетентності.

Отже, проведене дослідження показує, що виникає необхідність постійного перегляду методологічних засад економічного аналізу – і в числі перших – його принципів.

УДК 658.589

Микитюк П. П.
д.е.н., професор
професор кафедри менеджменту, публічного управління та персоналу
Труш І. М.
аспірантка кафедри менеджменту, публічного управління та персоналу
Західноукраїнський національний університет
м. Тернопіль, Україна

ПІДХОДИ ДО КЛАСИФІКАЦІЇ ФАКТОРІВ ЕФЕКТИВНОСТІ НОВОВВЕДЕНЬ ТА ІННОВАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Для дослідження комплексу факторів, які впливають на механізм впровадження інновацій, необхідно, перш за все, дати чітке визначення поняттям “інновація” чи “нововведення”. В спеціалізованій літературі раніше найчастіше використовували поняття: управління науково-технічним прогресом; впровадження досягнень науки і техніки у виробництво і т. д. В умовах ринку, коли комерційні підприємства є юридично і економічно самостійними, говорити про централізовані плани чи проекти впровадження інновацій у виробництво немає сенсу. Тому за сучасних ринкових умовах з'явився новий термін “інноваційний менеджмент”, що означає управління процесом створення та реалізації нововведень.

З моменту створення та поширення новація набуває іншої властивості – вона стає нововведенням (інновацією). Процес впровадження нововведення на ринку прийнято називати процесом комерціалізації. При чому період часу між прийняттям рішення, щодо впровадження інновації у виробництво, та його реалізацією може бути різним [1].

В щоденній практиці прийнято ототожнювати поняття новація, нововведення, інновація, і це цілком зрозуміло. Нові види товарів, послуг і методів можуть бути визнані інноваціями у випадку, прийняття рішення про їх реалізацію та провадження у виробничий процес.

Будь-які нововведення передбачають перехід від однієї категорії до іншої, що в свою чергу вимагає чималих витрат різного роду ресурсів: енергії, часу, фінансів. В той же час, з'являються нові поняття: "інвестиційна діяльність", яке характерне для ринкової економіки, коли нововведення виступають, як складові інноваційної діяльності. Сфера інноваційної діяльності формується на основі трьох основних складових: ринку інновацій, капіталу (інвестицій) і ринку чистої конкуренції. Ці компоненти в комплексі створюють інноваційну інфраструктуру. Рівень розвитку інноваційної інфраструктури є основним фактором, який впливає на механізм впровадження нововведення в практичну діяльність підприємств [2].

Основним товаром ринку інновацій є наукові та науково-технічні результати інтелектуальної діяльності, на які поширюються авторські права, що оформляються відповідно до міжнародного і національного законодавства, включаючи нормативно-правові акти.

В усьому світі прийнято розрізняти наукову (науково-дослідницьку), науково-технічно діяльність, а також експериментально-проектні розробки. Наукова та науково-технічна діяльність націлена на створення, поширення та реалізацію нових знань. Цю діяльність забезпечують підприємства і організації фундаментальної і галузевої науки, які в комплексі створюють науково-технічний потенціал країни. Однак у зв'язку зі скороченням фінансування фундаментальна наука в теперішній час знаходиться у важкому становищі: загострилися соціальні проблеми в наукових закладах (національних, регіональних, місцевих). Продовжується відтік вчених в інші галузі економіки чи взагалі в інші країни. Спостерігається "старіння" наукових кадрів через зменшення приходу

молоді в науку. Це певною мірою пов'язано з низьким рівнем заробітної платні працівників науки. В той же час ринок новацій формують наукові організації, ВНЗ, науково-дослідницькі підрозділи комерційних організацій, тимчасові наукові колективи, наукові об'єднання, приватні лабораторії, самостійні вчені. Дещо узагальнено класифікація нововведень і інноваційних процесів представлена на рис. 1.

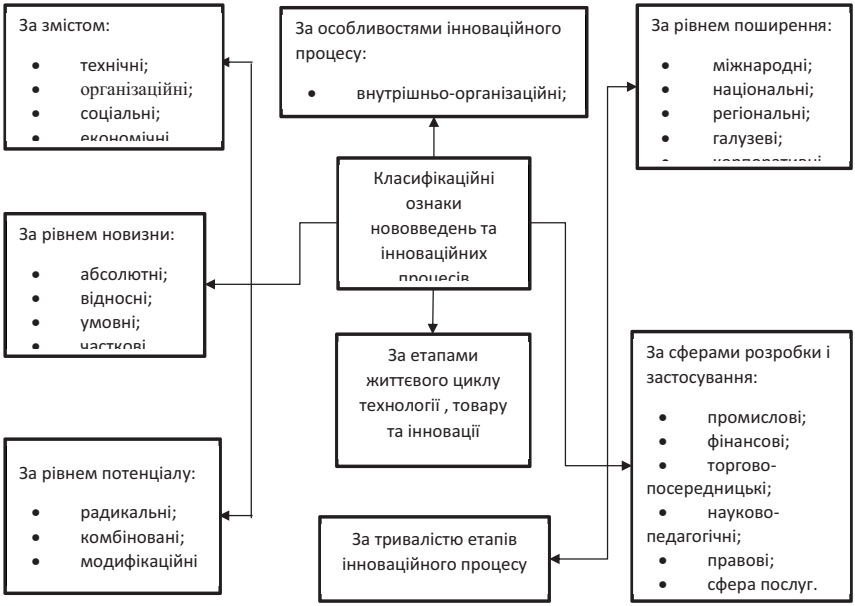


Рис. 1. Класифікація нововведень і інноваційних процесів

Всі новації являються предметом певної угоди, яка здійснюється виробниками і споживачами, і яка називається ринком чистої конкуренції, в ситуації, коли жоден з виробників чи споживачів не чинить значного впливу на рівень ринкових цін. Наявність такого виду ринку дозволить уникнути цінових, нецінових та інших видів конкурентної боротьби між суб'єктами господарювання за найбільш вигідні умови капіталовкладення, ринки збуту, результати наукової та науково-технічної діяльності.

До цих пір ефективність будівництва (так як і нововведень та інноваційних проектів) головним чином визначається визначенням та співвідношенням певних технічних чи економічних показників, які

характеризують параметри будівельної продукції, процес її створення та реалізації. Наприклад, ефективність технічних показників, які характеризують архітектурні, конструктивні і об'ємно-планові параметри будівельної продукції, та ефективність технічно-економічних та економічних показників, які характеризують її виробництво і реалізацію, визначаються незалежно один від одного (самостійно). Найчастіше оцінка ефективності та вибір оптимальних проектів будівництва проводиться на основі аналізу окремих показників (технічних, техніко-економічних чи економічних), які, як правило, недостатньо повно характеризують параметри будівельної продукції, її створення та реалізації в сукупності.

Таким чином, досить актуальною є проблема класифікації системи показників, характеризуючих як будівельну продукцію, так і процес її створення та продажу. Логічною є класифікація показників, які системно характеризують параметри будівництва, є розробка інтегрального показника ефективності сукупності натуральних показників, які обґрунтовують рішення галузевих задач (архітектурні, конструктивні, об'ємно-планувальні, виробничі, економічні). На основі отриманих інтегральних показників, які системно характеризують всі основні сторони досліджуваного процесу, стає можливим формування загальних показників ефективності будівництва в цілому.

Проте, як вже зазначалося, визначення інтегрального показника ускладнюється тим, що показники на основі якого він визначається, часто мають протилежні значення, і суперечать один одному. Припустимо, ріст певного показника позитивно відображається на ефективності загалом (ріст значення інтегрального фактору), а ріст іншого показника з тієї ж групи приводить до зниження ефективності в цілому (зниження значення інтегрального фактору).

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бланк І. О. Фінансовий менеджмент : навч. посіб. К. : Ельга, 2008. 722 с.

2. Микитюк П. П. Інвестиційно-інноваційний менеджмент : навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.]. Тернопіль : Економічна думка ТНЕУ, 2015. 452 с.

УДК 657

Павелко О.В.
д.е.н., доцент,
професор кафедри обліку і аудиту
Національний університет водного
господарства та природокористування
м. Рівне, Україна

ПОКАЗНИКИ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ В УПРАВЛІННІ ЕКОНОМІЧНОЮ ДОДАНОЮ ВАРТІСТЮ

Пошук і використання показників для відображення стратегічної результативності господарювання підприємств із позиції акціонерів залишається важливим завданням. У публікаціях зарубіжних учених (К. Друрі, Дж. Каррі, Г. Стюарта, Ф. Фабоцці та ін.) серед таких індикаторів ефективності виокремлюється показник економічної доданої вартості EVA (Economic Value Added) (виник у 90-х рр. XX ст. як критерій ефективності інвестицій, альтернативний до ROI та залишкового доходу). Дослідженням економічної природи даного показника присвячено публікації О. А. Лаговської, Л. І. Чернобай, В. Р. Шевчук, Г. В. Янголь та ін.

Фірма "Stern Stewart & Co" зареєструвала EVA як товарний знак. Обчислення даного індикатора потребує значних облікових коригувань фінансових показників діяльності окремих підрозділів (за даними "Stern Stewart& Co" їх більше 160), проте практики до них вдаються зрідка, оскільки вони несуттєво впливають на зміну розміру прибутку. Натомість, дослідження, проведені фірмою "Stern Stewart & Co", свідчать про те, що EVA забезпечує отримання більш корисної інформації про "цінність" здійснених у минулому періоді управлінських операцій, ніж облікові засоби вимірювання ефективності діяльності підприємства, такі, як бухгалтерський прибуток, рентабельність капіталу чи темпи росту прибутку в розрахунку на одну акцію. Значення показника EVA полягає в такому: прибуток, який заробляє підприємство, повинен перевищувати плату за використання капіталу (як власного, так і позикового), за допомогою якого даний прибуток одержується. Головною перевагою показника

EVA при управлінні підприємством є те, що при розрахунку він враховує вартість капіталу, у тому числі і власного капіталу підприємства [1, с. 108]. Саме показник EVA є одним із досить вдалих інструментів, які використовують з метою оцінювання результатів розвитку діяльності господарюючих суб'єктів та визначення їх вартості, адже він включає в себе низку фінансових параметрів, що чинять вплив на прибуток, капітал та ін. Як стверджує К. Друрі [2, с. 757], EVA, порівняно з ROI, більшою мірою сприяє узгодженню цілей стосовно рішень щодо придбання чи продажу активів:

$$EVA = NOPAT - IC * WACC, \quad (1)$$

де *NOPAT* – чистий операційний прибуток після сплати податків;

IC – інвестований капітал, який визначається як різниця між сукупними активами та поточними зобов'язаннями;

WACC – середньозважена вартість капіталу.

Середньозважену вартість капіталу розраховують за формулою:

$$WACC = PZK * dZZ + PBK * dBB, \quad (2)$$

де *PZK* – вартість залученого капіталу;

dZZ – частка залученого капіталу у структурі капіталу;

PBK – вартість власного капіталу;

dBB – частка власного капіталу у структурі капіталу.

Якщо показник EVA обрано на підприємстві як індикатор оцінювання ефективності діяльності, то мета полягає в підвищенні його значення (через нарощування прибутку за умови використання попереднього розміру капіталу; зменшення розміру наявного капіталу за незмінного рівня прибутку; мінімізації витрат на залучення капіталу та ін.).

Варто відмітити, що показники фінансових результатів використовуються не лише при обчисленні EVA (табл. 1).

Переваги використання даних індикаторів полягають у поєднанні інтересів акціонерів та власників з інтересами працівників. Вони можуть бути застосовані на кожному рівні управління, водночас це дієвий інструмент для комунікацій з інвесторами, оскільки ілюструє реальне економічне становище господарюючого суб'єкта.

Таблиця 1

Використання показників фінансових результатів в управлінні економічною доданою вартістю

№ з/п	Показники	Чистий прибуток	Реальний чистий прибуток
1.	Очищена економічна додана вартість (REVA) (Дж. Бесідор (J. Bacidore))	+	
2.	Реальна економічна додана вартість (EVA real) (П. Ерасмус (P.Erasmus))		+
3.	Економічна додана вартість корпорації Мітсубіші (MEVA)	+	
4.	Економічна додана вартість (Дж. Вілсон (J. Wilson))	+	
5.	Економічна додана вартість власного капіталу (EEVA) (А.Дамодаран (A. Damodaran))	+	
6.	Модифікована економічна додана вартість (ModEVA) (Р. Слі (R.Slee))	+	

Джерело: розроблено автором за даними: [4, с. 432]

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Порохня В. М., Лось В. О. Моделювання економічної доданої вартості на підприємстві. *Вісник Запорізького національного університету*. 2008. № 1(3). С. 107-114.

2. Друри К. Управленческий и производственный учет : Пер. с англ.; Учебник. Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2005. 1071 с.

3. Шевчук В. Р., Чернобай Л. І. Концепція управління фінансами підприємства на базі економічної доданої вартості URL : http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/335/1/17.pdf. (Дата звернення: 20.04.2021 р.)

4. Лаговська О. А. Обліково-аналітичне забезпечення вартісноорієнованого управління: теорія та методологія : монографія. Житомир : ЖДТУ, 2012. 676 с.

УДК 332.2:631.162

Сава А. П.
д.е.н., с.н.с.,
Тернопільська державна сільськогосподарська
дослідна станція ІКСГП НААН,
ГО "Науковий клуб "СОФУС"
м. Тернопіль, Україна

ЗЕМЛЯ ЯК ЧИННИК ВПЛИВУ НА ЕКОНОМІКУ ТА ОБЛІК В УМОВАХ ВПРОВАДЖЕННЯ ЇЇ ПОВНОЦІННОГО РИНКУ

З усіх можливих векторів розвитку повноцінного ринку землі найважливішим питанням є те, який ефект матиме прийняте рішення на національну економіку, зокрема, аграрний сектор, фінансовий стан сільськогосподарських товаровиробників та їх облікову політику.

З цього приводу існує ряд думок (часто протилежних) різних експертів, чиновників та науковців. Суть їх зводиться до прогнозованого рівня впливу виникнення права власності юридичних осіб та/або іноземців на одержання в майбутньому додаткового ВВП, розвитку малих форм господарювання на селі, фінансово-кредитної системи тощо.

Ми також спробували спроектувати, що відбудеться з початком відкриття повноцінного ринку землі в реаліях прийнятого закону та за умови її продажу у повній мірі.

Отож, на сьогоднішній банк земельних паїв складає приблизно 28 млн гектарів сільськогосподарських угідь, якими володіють та переважно здають оренду понад 7 млн осіб (серед них поступово знижується частка первинних одержувачів паїв і навпаки їх спадкоємців – не жителів сільської місцевості). Крім того, держава із муніципальними громадами володіє приблизно ще 9-ма млн гектарами, але враховуючи незрозумілість ситуації з її продажем, вирішили не акцентувати на ній свою увагу.

Оціночна середньозважена вартість за НГО усієї землі складає 28 млрд $, що в еквіваленті дорівнює 1 тис $ за один гектар. Зрозуміло, що ринкова ціна у кожній окремій угоді може бути вищою, але обрано нижчу граничну величину (яка буде діяти до 01.01.2030 р.) для обчислення мінімального ефекту від її купівлі-продажу.

Ефект І етапу – споживання

Первинну вартість землі одержать власники паїв (бо при вторинному ринку підвищену ціну отримають інші особи) у розмірі не менше 28 млрд $ (у середньому по 4 тис $ на одну особу). Одразу? Впевнений, що ні, адже:

1) право продати не означає обов'язок це робити (частину земель власники таки не будуть продавати);

2) для одночасного придбання усієї землі необхідний капітал, що дорівнює 25% українського ВВП (або майже 50% при ринковій ціні у 2 тис $). Таких активів, що офіційно підтвердять походження, ні фізичні, ні юридичні особи не мають, а банківська система теж не володіє такими резервами кредитних ресурсів лише для цього виду операцій. Та й мабуть буде дивно сподіватися на те, що будь-який бізнес відмовиться від інвестицій у виробництво і обміняє один вид активу в інший.

Тому ми розглядаємо ситуацію за поміркованим сценарієм, коли до 2030 року будуть викупляти паї пропорційно. У перші 2,5 роки це може бути банк у 8,2 млн га, тобто розрахунково власники паїв щорічно отримають близько 3,3 млрд $. Прогнозуємо так напрями їх використання: заощадження, інвестиції у власну справу та кінцеве споживання. Останні два напрями можна розглядати як потенційне джерело збільшення вітчизняного ВВП (*вимірюється вартістю товарів та послуг, виготовлених одиницями для кінцевого використання*), оскільки громадяни, по-перше, можуть створювати власну додану вартість та стимулювати додаткове виробництво товарів і послуг інших галузей для своїх потреб. Їх оцінюємо в межах 1 млрд $ щороку.

Крім того, фізичні особи, які забажають придбати землю також скористаються послугами банків для отримання позик для цих потреб. З позицій забезпечення додаткового валового внутрішнього продукту відсотки за позиками і дадуть необхідних ефект. Орієнтовно щорічно ця сума складе від 200 млн $.

Результати першого етапу:

1) земельні ділянки змінять лише власника і це не вплине на господарську діяльність товаровиробників, які продовжать її орендувати;

2) капітал від одних фізичних осіб перейде до інших (до 3,3 млрд $ щорічно). Інвестицій у виробництво не спостерігатиметься;

3) ВВП може додатково зрости (до 1% в рік) від підвищеного рівня споживання та інвестування власників паїв (до 1 млрд $ щорічно), а також зростання доходів від надання позик банками (до 200 млн $ щороку).

Ефект II етапу – комбінований

На цьому етапі вступлять у гру юридичні особи, в першу чергу орендарі земельних паїв. За логікою кожне із 40333 сільськогосподарських підприємств (в т.ч. фермерських господарств) для збереження власного бізнесу змушене буде викупити землю при бажанні власників паїв її продати.

За поміркованого сценарію для цього в рік необхідно 3,3 млрд $. Як і на першому етапі капітал буде трансформуватися в додаткове ВВП через споживання громадян та позики банків. Однак суттєвою відмінністю II етапу стане перехід земельних ділянок у господарський актив підприємств. Чи це означає одразу підвищення валового виробництва?

Звичайно, що ні, адже при купівлі землі зміниться вид активу: власні або запозичені грошові кошти на земельні ділянки. І це на пряму аж ніяк не впливатиме на створення додаткової вартості безпосередньо на підприємстві. Вона сформується за двох випадків: підвищення продуктивності та/або реалізаційних цін.

Що стосується землі, то вона згідно положень бухгалтерського обліку належить до основних засобів, а її придбання – це капітальні інвестиції. З цього випливає, що, як і будь-який інший засіб виробництва, він має переноситися на вартість продукції через нарахований знос (амортизацію). Тут виникає проблема: земля – це відновлювальний та специфічний актив, а тому застосування традиційних методів для відображення зносу не зовсім є можливим. З іншого боку, це приведе до підвищення собівартості сільськогосподарської продукції, але для формування ВВП необхідне підвищення ціни реалізації (*бо згідно методології обчислення ВВП собівартість розглядається як проміжне споживання і не є доданою вартістю*). Автоматичного підвищення не буде, бо як відомо ціни на аграрну продукцію формуються ззовні (часто на світовому ринку), а не на основі витратного способу.

Але для розрахунків ми обрали варіант, коли середньозважений знос буде становити до 6%, а зростання собівартості пропорційно вплине на ріст реалізаційних цін. Так, завдяки накопиченню земельного банку

сільськогосподарськими підприємствами сума зносу також буде зростати, тому щорічно це приноситиме від 200 млн $ до 1,2 млрд $.

Результати другого етапу:

1) земельні ділянки змінять власника і вони стануть господарським активом сільськогосподарських підприємств;

2) капітал переходитиме до власників паїв як від фізичних, так і юридичних осіб (до 3,3 млрд $ щорічно). Інвестиції у придбання земельних ділянок можуть розглядатися як «виробничі» через призму зносу;

3) ВВП може додатково зрости (до 1,8% в рік) від отримання додаткової вартості сільськогосподарських продукції (0,2-1,2 млрд $ щорічно), підвищеного рівня споживання та інвестування власників паїв (до 1 млрд $ щорічно), а також зростання доходів від надання позик банками (до 200 млн $ щороку).

Таким чином, підсумовуючи розглянуте питання, можна зробити ряд висновків.

1. Обіг земель сільськогосподарського призначення в умовах ринкової економіки має існувати та реалізовувати право приватної власності осіб у повній мірі.

2. Таке право накладає і свій відпечаток на будь-які прогнози (моделі) тощо. Він полягає у тому, чи готові власники паїв продати такий цінний актив, отримати одномоментно 1-2 тис $ за один гектар, або продовжувати здавати в оренду і за 5-7 років отримати сумарно орендну плату, еквівалетну її вартості.

3. Це підтверджує думку про те, що відкриття старту для продажу земель сільськогосподарського призначення не може бути самоціллю ринку, а навпаки – кінцева мета аграрної політики та ефективної стратегії розвитку національної економіки України.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Верховна Рада України : сайт. URL: https://rada.gov.ua

2. Державна служба статистики України : сайт. URL: http://www.ukrstat.gov.ua

УДК 657

Шигун М.М.
д.е.н., професор,
завідувач кафедри бухгалтерського обліку та консалтингу
ДВНЗ «Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана»
м. Київ, Україна

АНАЛІТИКА БАЛАНСУ: ЯК ВІДНОВИТИ ЛІКВІДНІСТЬ ТА ПЛАТОСПРОМОЖНІСТЬ?

Сучасні виклики вносять глобалізаційний характер в економічний розвиток суб'єктів господарювання, змінюють вимоги до організації й ведення їх діяльності, її відображення в системі облікових та звітних показників. В умовах дефіциту ресурсів, коли довгострокові зовнішні джерела фінансування є обмеженими, важко доступними й часто вартісними, а внутрішніх джерел недостатньо для забезпечення нормального функціонування, вітчизняні підприємства змушені виявляти внутрішні резерви для створення належних умов ведення діяльності та звертати особливу увагу на управління кредиторською й дебіторською заборгованістю. Відповідно постійний моніторинг стану розрахунків з дебіторами і кредиторами створює необхідну основу для накопичення потрібних обсягів грошових коштів, підтримання ліквідності балансу підприємства, забезпечення його платоспроможності.

Одним з ключових інструментів відновлення внутрішніх резервів ліквідності та фінансового оздоровлення підприємства є управління рівнем дебіторської та кредиторської заборгованостей. У той же час нехтування аналізом дебіторської й кредиторської заборгованості та моніторингом рівня ліквідності активів може привести досить благополучне підприємство до стану банкрутства. Більшість вітчизняних підприємств сьогодні виявилися не готовими до викликів, пов'язаних зі світовою пандемією та економічною кризою, що стала її наслідком. Окрім світових чинників, значний вплив продовжують мати внутрішні чинники військово-політичного та економічного характеру, що викликають загальне зниження виробництва та реалізації продукції у різних галузях діяльності.

Як зазначає J. Oyuke [3], фірми повинні приділяти дуже високу увагу своїм показникам ліквідності, оскільки вона є однією з найважливіших умов для виконання короткострокових зобов'язань, особливо тих, що повинні погашатися терміново. Джерелом ресурсів для погашення термінових зобов'язань є найбільш ліквідні активи, зокрема, грошові кошти та дебіторська заборгованість.

Відповідно, своєчасний та грунтовний аналіз й контроль дебіторської і кредиторської заборгованості сприятиме ефективному управлінню їх станом, строками утворення й погашення, посиленню якості внутрішнього контролю за своєчасним здійсненням розрахунків з контрагентами, а також виявляється зручним та дієвим засобом підтримання належного рівня платоспроможності підприємств у складних економічних умовах.

Оцінювання ступеня ліквідності підприємства вченими рекомендується здійснювати через різні відносні показники ліквідності, що різняться набором ліквідних засобів для покриття короткотермінових зобов'язань, зокрема, вони представлені у працях Ю.М. Тютюнник [5], S. Ajao та S. Solomon [1], M. Barad [2]. Розраховані показники відображають успішність та ефективність функціонування суб'єкта, а також потенціал його відносин з іншими суб'єктами ринку.

За результатами оцінки рівня і динаміки показників ліквідності можливе отримання таких даних щодо особливостей стану підприємства та його зміни: 1) порівняння фактичних значень з нормативними засвідчує рівень платоспроможності, недостатню платіжну здатність або неплатоспроможність підприємства за окремим типом показника; 2) порівняння фактичних значень у динаміці відображає підвищення/зниження рівня платіжних можливостей підприємства за відповідними показниками з урахуванням використання різних груп платіжних засобів.

В більшості випадків аналіз даних балансів вітчизнянх підприємств виявляє набір основних причин, що зумовлюють недостатній рівень їх ліквідності та платоспроможності: виражено низьку розрахунково-платіжну дисципліну; відсутність створення і використання страхових резервів; високий рівень низьколіквідних активів у загальній структурі майна підприємств; низький рівень окупності капітальних інвестицій [4].

Для подолання недостатнього рівня ліквідності та платоспроможності вітчизняним підприємствам потрібно здійснювати регулярний моніторинг та

аналіз показників дебіторської та кредиторської заборгованості, а також коригувати значення груп активів за ступенем їх ліквідності. Якщо в процесі аналізу виявляється значне перевищення кредиторської заборгованості над дебіторською, це свідчить про значне використання підприємством в обороті залучених ресурсів. Якщо ж спостерігається зворотна ситуація, це відображає відволікання оборотних коштів на розрахунки з дебіторами. Різке збільшення дебіторської заборгованості та її частки в поточних активах може свідчити про неефективну кредитну політику підприємства по відношенню до покупців, про можливе зростання обсягів продажів, або загрозу неплатоспроможності та банкрутства окремих покупців.

Дебіторська заборгованість для підприємства є вилученими на певний період із господарської діяльності оборотними коштами. Відповідно, чим швидше підприємство одержить кошти від покупців і замовників за реалізовану продукцію (роботи, послуги), тим кращим буде його фінансовий стан, рівень ліквідності й платоспроможності.

В якості найбільш дієвих процедур, які забезпечують ефективне управління дебіторською заборгованістю та покращують рівень платоспроможності підприємства, можуть бути такі:

- розширення відносин з клієнтами та збільшення їх кількості, що дозволить зменшити залежність від них та, відповідно, коригувати ризик неплатежів;
- контроль співвідношення дебіторської та кредиторської заборгованості в цілях підтримання високого рівня ліквідності бізнесу;
- своєчасне виявлення неприпустимих видів кредиторської заборгованості, зокрема, простроченої заборгованості постачальникам, а також за платежами до бюджету;
- рефінансування дебіторської заборгованості та переведення її в більш ліквідні види оборотних активів (грошові кошти, поточні фінансові інвестиції);
- здійснення контролю стану розрахунків з контрагентами на постійній основі, окреме виділення групи контрагентів з відстроченою та простроченою заборгованістю;
- періодичний моніторинг фінансового стану дебіторів та оцінки їх платоспроможності;
- відпуск товарів (продукції), виконання робіт (послуг) покупцям на умовах попередньої оплати;

- вжиття заходів з прискорення погашення дебіторської заборгованості, своєчасне оформлення та передача контрагентам розрахункових документів та контроль їх оплати;

- впровадження системи знижок покупцям за умови скорочення термінів оплати рахунків, введення до договірних умов штрафних санкцій за прострочення термінів оплати.

Запроваження на підприємствах наведеної системи заходів розрахункової дисципліни сприятиме відновленню їх фінансового здоров'я, формуванню оптимального співвідношення між дебіторською та кредиторською заборгованістю, утримання дебіторської заборгованості у допустимих межах, підтриманню достатнього рівня ліквідних коштів для надійного забезпечення платоспроможності, підвищення ефективності діяльності в цілому завдяки наявності достатніх фінансових ресурсів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Ajao, S. & Solomon S., (2012). Liquidity Management and Corporate Profitability: Case Study of Selected.

2. Barad, M., (2010). Analysis of Receivable Management // URL: http://www.shodganga.inflibnet.ac.ic/bif stream.

3. Oyuke, J., (27th Oct 2011). How Bad Debts led a bank to close doors // Business Journal. URL: http://ww.standardmedia.co.ke.

4. Лесюк В.С. Роль ліквідності та платоспроможності в управлінні підприємством, 2019, URL: http://dspace.pdaa.edu.ua:8080/bitstream/123456789/6969/1/%D0%A2%D0%B5%D0%B7%D0%B8%20%D0%9B%D0%B5%D1%81%D1%8E%D0%BA%20%D0%92.%D0%A1..pdf

5. Тютюнник Ю.М., Дорогань-Писаренко Л.О., Тютюнник С.В. Фінансовий аналіз : навч. посіб. – Полтава : ПДАА, 2016. – 430 с.

УДК 657

Бурдейна Л. В.
к.е.н., викладач
Чернівецький кооперативний економіко-правовий коледж
м. Чернівці, Україна

ДО ПИТАННЯ ПОБУДОВИ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ПЕРСОНАЛОМ НА ПІДПРИЄМСТВІ

У постійно мінливому глобальному світі підприємства повинні спостерігати за розвитком конкурентного середовища, що характеризується економічною й соціальною турбулентністю, впливом трьох головних змінних: технологічної, економічної й конкурентної. Нинішні умови ринкової економіки зумовлюють потребу в розробленні принципово нових підходів до управління персоналом з усвідомленням того, що головним резервом підприємства є працівники, а за його межами – споживачі продукції, якість і конкурентоспроможність якої забезпечує персонал. Управління персоналом є однією з найбільших сфер життя підприємства, здатного підвищити його ефективність. Це обумовлено тим, що від забезпечення підприємства кваліфікованими кадрами, раціонального їх використання залежать організаційно-технічний рівень виробництва, імідж підприємства, його фінансова стабільність та інші важливі показники діяльності.

Система управління персоналом на сучасному підприємстві, незалежно від форми власності, є наймогутнішим інструментом забезпечення конкурентноздатності й розвитку. Тому виникає необхідність у підвищенні ефективності системи управління персоналом з урахуванням вимог ринкової економіки. Управління підприємством, яке працює в ринкових умовах, висуває високі вимоги до професіоналізму управлінського персоналу. Проблема управління персоналом на підприємстві є ключовим моментом перебудови всієї системи управління. Служба з управління персоналом реалізує кадрову політику та координує діяльність з управління трудовими ресурсами підприємства. Система управління персоналом є надзвичайно складною та забезпечує безперервне вдосконалювання методів роботи з кадрами з використанням досягнень вітчизняної й закордонної науки та практики.

Управління персоналом, як цілісна система, виконує такі функції: організаційну (планування потреб і джерел комплектування персоналу); соціально-економічну (забезпечення комплексу умов і факторів, спрямованих на раціональне закріплення й використання персоналу); відтворювальну (забезпечення розвитку персоналу). Відповідно, система управління персоналом повинна забезпечувати оптимальний баланс процесів оновлення і збереження кількісного та якісного складу кадрів і його розвитку відповідно до потреб самої організації.

Управління персоналом, як система, включає два блоки: організаційний і функціональний.

До організаційного блоку відносять:

- формування персоналу – прогнозування структури, залучення, підбір та розміщення персоналу й укладання договорів та контрактів;
- стабілізація персоналу – формування банку даних з питань рівня кваліфікації, персональних умінь, бажань, результатів оцінки праці з метою визначення потенціалу кожного працівника для організації навчання, підвищення кваліфікації і закріплення чи звільнення працівників [1, с. 185].

Функціональний пов'язаний із використанням персоналу, що включає професійно-кваліфікаційне і посадове переміщення працівників (управління кар'єрою), створення постійного складу персоналу та робочих місць, покращення морально-психологічного клімату в колективі.

Таким чином, високий кваліфікаційний і освітній рівень персоналу, ступінь адекватності його вимогам, що пропонуються організаційними та технічними умовами функціонування – найважливіші передумови забезпечення конкурентноздатності та стратегічні фактори успіху підприємств на внутрішніх і зовнішніх ринках. Відповідно, система управління персоналом у сучасних умовах повинна забезпечувати оптимальний баланс процесів оновлення і збереження кількісного та якісного складу кадрів і його розвитку відповідно до потреб підприємства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Білорус Т. В. Сутність кадрової стратегії підприємства та методологічні засади її формування. *Актуальні проблеми економіки*. 2016. № 1 (55). С. 185-189.

УДК 657

Воронко О. С.
к. е. н., доцент,
доцент кафедри економіки
Львівський торговельно-економічний університет
Лозовий Т. І.
аспірант кафедри економіки
Львівський торговельно-економічний університет
м. Львів, Україна

ІННОВАЦІЙНА ДІЯЛЬНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВА ЯК ОБ'ЄКТ СТАТИСТИЧНОГО АНАЛІЗУ

Процеси інноваційного розвитку підприємств в умовах інноваційної економіки стають першочерговими об'єктами управління, яке, у свою чергу, потребує відповідних аналітичних даних, що слугуватимуть оцінці проблем та тенденцій цих процесів на різних рівнях та розробці відповідних регулюючих заходів.

Дані статистичних спостережень та статистичного аналізу стають першочерговим джерелом інноваційної діяльності підприємства. При цьому інноваційна активність підприємств вже давно є об'єктом статистичних спостережень та статистичного аналізу на рівні держави, здійснення яких вимагає від підприємств ведення статистичного обліку та складання статистичної звітності.

Статистичні показники, як вважають провідні науковці, щодо інновацій, котрі наводяться у звітності, не дозволяють зробити остаточного висновку про ефективність інноваційної діяльності, її вплив на розвиток як окремого підприємства, так і певної галузі та економіки в цілому. Тому питанням оцінки інноваційної діяльності підприємств з використанням певної системи індикаторів присвячують свої дослідження відомі вітчизняні вчені, зокрема В. І. Захарченко, С. М. Ілляшенко, Д. О. Куліков, М. М. Меркулов, Л. І. Федулова, С. В. Філиппова, А. І. Яковлєв [3]. Проте, застосування на практиці запропонованих ними методик аналізу інноваційної діяльності підприємств часто стикається з проблемою інформаційного забезпечення в існуючій системі статистичного обліку.

Так як, інноваційний розвиток підприємства часто пов'язують з інноваційною діяльністю, як одним із його ключових чинників та складових, тому і статистичну оцінку інноваційного розвитку здійснюють саме на основі показників інноваційної діяльності та активності підприємства.

Слід розуміти, що розвиток підприємства відбувається не лише за умови провадження ним інноваційної діяльності, та, навпаки, інноваційна діяльність, враховуючи ризики, що їй властиві, не завжди призводить до розвитку.

Отже, аналіз інноваційного розвитку підприємства необхідно здійснювати в двох напрямках: аналіз власне розвитку та аналіз ознак його інноваційності. А інноваційний розвиток підприємства, з точки зору аналізу, слід розглядати як позитивні якісні зміни стану підприємств, що знаходять відображення в підвищенні ефективності [1]. Незважаючи, що ця методика оцінки інноваційного розвитку працює на макрорівні, аналіз її показників дозволяє визначити не тільки ключові складові інноваційного розвитку держави, але й індикатори, які можуть бути спроектовані на рівень підприємств:

1) показники інноваційності витрат у різних сферах;

2) показники структури джерел фінансування інновацій;

3) показники інноваційної активності;

4) показники зайнятості в інноваційних сферах;

5) показники інтелектуального потенціалу – об'єктів інтелектуальної власності.

На нашу думку, більшість показників макроекономічної оцінки інноваційної діяльності підприємств мають переважно кількісний характер і практично не корелюють з вартісними показниками та віддзеркалюють лише один з виявів інноваційної діяльності та розвитку – інноваційну активність, про що свідчить аналіз статистичних даних [2]. Інформаційною базою макроекономічного статистичного аналізу є статистична звітність підприємств. Вітчизняними підприємствами застосовується форма статистичної звітності, що відображає їх інноваційну діяльність та процеси створення інноваційного потенціалу № ІНН "Обстеження інноваційної діяльності підприємства". Аналіз показників, зазначених у формі №ІНН, свідчить, що методика статистичного аналізу інноваційної діяльності підприємств акцентує увагу

на таких її проявах: 1) факт здійснення підприємством інноваційної діяльності в розрізі її різновидів (інноваційна активність); 2) інноваційні витрати (в грошовому вимірнику) та їх структура за напрямами використання та джерелами фінансування; 3) впровадження (у натуральному вимірі) та реалізація (у грошовому вимірі) інноваційної продукції (останнє в розрізі рівня новизни та ринку збуту); 4) впровадження інноваційних процесів, зокрема нових технологічних процесів, придбання та передача нових технологій (у натуральному вимірі).

Ми вважаємо, що жодного показника, який міг би характеризувати вигоди підприємства від провадження інноваційної діяльності та пов'язати показники інноваційної активності з розвитком підприємства у цій формі статистичної звітності немає.

Отже, узагальнення показників аналізу інноваційної діяльності, як зазначають науковці у своїх дослідженнях [1, 3] дає змогу стверджувати, що переважна їх більшість повторюється і за основу найчастіше беруться дані, які використовує вітчизняна офіційна статистика. Тому, покращення інструментарію аналізу інноваційного розвитку підприємств та застосування його на практиці потребує належного інформаційного забезпечення, яке, ймовірно, не зможе бути реалізовано в межах існуючого обов'язкового фінансового та статистичного обліку і вимагатиме відповідного удосконалення управлінського обліку підприємств.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Волощук Л. О., Кірсанова В. В., Філиппова С. В. Аналітичні інструменти управління інноваційним розвитком промислового підприємства : монографія. Одеса : ОНПУ; Центр аналітичних досліджень та експертиз, 2014. 180 с.

2. Державна служба статистики України. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/.

3. Захарченко В. І., Корсікова Н. М. , Меркулов М. М. Інноваційний менеджмент: теорія і практика в умовах трансформації економіки : навчальний посібник. К. : Центр навчальної літератури, 2012. 448 с.

УДК 658

Герасименко Т. О.
к.е.н., доцент,
доцент кафедри обліку, контролю, аналізу та оподаткування
Львівський торговельно-економічний університет
Коваль Л. І.
к.е.н., доцент, головний бухгалтер ТОВ "АДС Захід"
м. Львів

ХАРАКТЕРИСТИКА МЕТОДИЧНИХ ІНСТРУМЕНТІВ АНАЛІЗУ ЕФЕКТИВНОСТІ БІЗНЕСУ

Ефективність – один із основних комплексних показників, який визначає можливості сталого розвитку суб'єктів бізнесу в умовах динамічних змін внутрішнього і зовнішнього середовищ. Під ефективністю бізнесу розуміють систему різноманітних індикаторів. Однак за економічним змістом вона являє собою співвідношення між одержаними результатами та понесеними витратами (використаними ресурсами). Ефективність визначають по відношенню до всієї діяльності суб'єктів бізнесу, а також до її складових – процесів, операцій, проєктів, тощо. Вона є своєрідним лакмусовим папірцем, за допомогою якого стейкхолдери визначають рівень задоволення своїх власних намірів, потреб і сподівань та приймають рішення щодо подальших дій. З огляду на це, актуалізується питання використання таких методичних інструментів оцінювання ефективності бізнесу, які б забезпечували комплексний і системний підхід, та відповідали сучасним концепціям управління і реаліям функціонування підприємств.

Впродовж другої половини XX – на початку XXI століть науковцями і практиками вироблений та апробований достатній методичний інструментарій для оцінювання ефективності бізнесу: традиційна і вартісна фінансові моделі; система збалансованих показників; методика процесно-орієнтованого обліку витрат; система процесно-орієнтованого аналізу рентабельності; концепція управління за цілями та ін.

Використання традиційної фінансової моделі передбачає оцінювання ефективності на основі дослідження факторів внутрішнього середовища (цілі, організаційна структура, засоби виробництва, трудові ресурси і т.д.)

з використанням фінансової звітності. У результаті проведення факторного аналізу виявляють внутрішні резерви підприємства, використання яких дозволяє підвищити ефективність функціонування.

Вартісна фінансова модель дозволяє оцінити ефективність за допомогою показників вартості бізнесу з урахуванням можливих альтернатив та ризиків. Основою даної моделі є концепція доданої вартості (Economic Value Added, EVA), яка була запропонована Д. Стерном та Б. Стюартом. Відповідно до даної концепції, під ефективністю розуміють перевищення рентабельності використовуваного капіталу над витратами на його залучення.

Однак використання традиційної і вартісної фінансових моделей не дозволяє повною мірою діагностувати проблеми, пов'язані з стратегічним розвитком бізнесу. Відповідно, при проведенні аналізу ефективності бізнесу доцільним є використання системи збалансованих показників, запропонованої Д. Нортоном та Р. Капланом. Формування цілей і показників цієї системи з урахуванням візії, місії і стратегії підприємства дозволяє оцінити перспективи його подальшого розвитку.

Методика процесно-орієнтованого обліку витрат передбачає визначення вартості предметів і засобів праці, а також самої праці, задіяних у бізнес-процесах підприємства.

Використання системи процесно-орієнтованого аналізу рентабельності дозволяє здійснити оцінювання як окремих бізнес-процесів, так і підприємства у цілому. Суть методики процесно-орієнтованого аналізу рентабельності полягає в тому, що підприємство розглядають як систему бізнес-процесів у взаємозв'язку з клієнтами. Відповідно, у процесі аналізу досліджують собівартість процесів та одержані доходи у розрізі окремих клієнтів. Співставлення цих показників і дозволяє визначити рентабельність окремих процесів.

Використання концепції управління за цілями передбачає необхідність існування чіткої ієрархії цілей всередині підприємства. Суть методу полягає у виявленні можливостей скорочення розривів між постановкою і реалізацією цілей.

На наш погляд, здійснення аналізу ефективності бізнесу з використанням одного із зазначених методичних інструментів не принесе бажаних результатів, оскільки не відображатиме реальну картину справ у комплексі. Окрім цього, необхідність комплексного оцінювання

ефективності бізнесу з використанням максимально можливої кількості вищезазначених методичних інструментів обумовлене розширенням кола осіб, зацікавлених в різноманітній інформації про діяльність підприємства. Таке комплексне оцінювання повинно включати економічну, соціальну та екологічну складові на оперативному, тактичному і стратегічному рівнях управління. Відповідно, тільки комплексне використання апробованих методик аналізу ефективності бізнесу дозволить одержати інформацію для прийняття рішень, спрямованих на забезпечення фінансової стійкості підприємства та оптимізацію структури його капіталу; одержання максимально можливого прибутку та зростання ринкової вартості бізнесу; досягнення інвестиційної привабливості підприємства; забезпечення прозорості фінансово-господарської діяльності підприємства як для його власників, так і різних стейкхолдерів та створення ефективного механізму управління підприємством.

УДК 658

Дяченко Р.В.
магістр спеціальності «Облік і оподаткування»
Королович О.О.
к.е.н., доцент кафедри обліку і оподаткування та маркетингу
Мукачівський державний університет,
м. Мукачево, Україна

ФІНАНСОВИЙ ПОТЕНЦІАЛ ПІДПРИЄМСТВА: ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ПРИНЦИПІВ ФОРМУВАННЯ ТА ОЦІНКИ

На сьогоднішній день у зв'язку з переходом до ринкових відносин, незалежність компаній значно підвищує їх економічну і юридичну відповідальність. Тим самим зростає значення корпоративної фінансової стійкості. Все це підвищує роль аналізу фінансової ситуації в організації: доступність, розподіл і використання грошових коштів.

В сучасних умовах аналізу фінансового потенціалу передує ретельний фінансовий аналіз функціонування самого бізнесу, тобто визначення фінансових можливостей та аналіз фінансового становища підприємства.

Прогнозування головних тенденцій в динаміці фінансового становища та результатів діяльності підприємства можливе з певним ступенем точності шляхом об'єднання формальних і неформальних ознак. Результати такого аналізу необхідні, перш за все, для власників, а також для кредиторів, інвесторів, постачальників, менеджерів і податкових органів.

Фактичні умови роботи підприємства визначають необхідність аналізу його фінансового потенціалу та його оцінки, що дозволяє визначити характеристики його діяльності, недоліки в роботі та причини його виникнення, а також на основі результатів з виявлення найбільш раціональних напрямків розподілу фінансових ресурсів розробити конкретні рекомендації щодо оптимізації діяльності.

До основних завдань будь-якої економічної організації відносяться: максимізація прибутку, забезпечення інвестиційної привабливості, оптимізація структури капіталу та забезпечення її фінансової стійкості. Від якості аналізу залежить оптимальність управлінських рішень для реалізації цих завдань. Результати аналізу фінансового потенціалу компанії дозволяють виявити вразливі місця, які вимагають вживання заходів щодо їх усунення. Фінансовий потенціал підприємства визначається наявністю раціональної структури фінансових ресурсів та їх достатньої кількості. Тому, аналіз фінансового потенціалу є необхідним заходом для підвищення потенціалу і підвищення ефективності господарської діяльності підприємства.

Основним завданням управління фінансовим потенціалом компанії є оптимізація фінансових потоків з метою максимізації позитивного фінансового результату. Аналіз фінансового потенціалу дозволяє засновникам і акціонерам вибрати основні напрями активізації діяльності компанії. Для інших учасників ринкових відносин аналіз показників фінансового потенціалу дозволяє розробити необхідну стратегію поведінки, спрямовану на мінімізацію фінансових втрат і ризиків інвестицій в цей бізнес.

Сучасні технології, за допомогою яких компанія може оцінити свій поточний стан і розробити ефективні і дієві стратегії майбутнього розвитку, зазнають значних змін.

Бізнес компанії з високим рівнем фінансового потенціалу підприємства є прибутковими та мають стабільне фінансове становище. Підприємства із середнім рівнем фінансового потенціалу є прибутковим, але фінансова стабільність в значній мірі залежить від змін, як у внутрішній, так і в зовнішньому середовищі. Якщо компанія фінансово нестабільна, у неї

низький рівень фінансового потенціалу. Для визначення рівня фінансового потенціалу компанії пропонується провести чіткий аналіз основних показників, що характеризують ліквідність, платоспроможність і фінансову стійкість підприємства.

З огляду на різноманітність фінансових процесів, множинність фінансових показників, різницю в рівні їх критичних оцінок, ступінь еволюції їх відхилень від фактичних значень і труднощі, що виникають при оцінці фінансової стійкості організації, доцільно застосовувати комплексну оцінку рейтингу фінансового потенціалу підприємства, тобто аналіз коефіцієнтів, який дасть можливість оцінити поточний стан майна і, певною мірою, перспективи майна і фінансового стану організації, можливі і відповідні темпи її розвитку з точки зору ресурсу, і визначити джерела фінансування.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Мудревський А.Ю., Юрченко А.В. Основи підприємницької діяльності: навчальний посібник. Київ: Канцлер, 2018. 256 с.

2. Лисов І.А. Інформаційна база аналізу фінансових результатів підприємства. *Вісник ХНТУ*. 2015. №1(14). С.50-53.

УДК 658.33

Зозуляк М. М.

старший викладач кафедри обліку і оподаткування та маркетингу

Мукачівський державний університет,

м. Мукачеве, Україна

СТРУКТУРНИЙ АНАЛІЗ ФІНАНСУВАННЯ ІННОВАЦІЙ

У сучасному бізнес – середовищі інвестиційна підтримка інноваційної діяльності суб'єктів господарювання є актуальним та вагомим засобом для розвитку підприємництва. Оскільки інновації відіграють важливу роль у діяльності всіх учасників ринку, спостерігається невпинно зростаючий інтерес до цієї категорії з боку наукової спільноти та практики.

Питання економічного аналізу інноваційно - інвестиційної діяльності розкривали у свої працях такі вітчизняні вчені, як І. Житна, Л. Кіндрацька, І. Лазаришина, Л. Лахтіонова, Б. Литвин, І. Фаріон, М. Чумаченко, З. Литвин та ін.

Проте, попри велику кількість наукових досліджень щодо теорії та практики інноваційної діяльності підприємств, постійно зростаючий інтерес до даної категорії зумовлює виникнення нових дискусійних питань у цій сфері, а отже проблематика інноваційної діяльності не втрачає своєї актуальності.

Найперше, варто з'ясувати сутність фінансових ресурсів інноваційних підприємств, що являють собою сукупність грошових коштів, які перебувають у їх розпорядженні та призначені для забезпечення поточної діяльності й інвестування інноваційних заходів. Фінансові ресурси інноваційних підприємств є тією частиною інвестицій, яку спрямовують на розробку та впровадження як технологічно нових, так і значно вдосконалених продуктів і процесів, організаційних і управлінських методів тощо. Їх економічний зміст виявляється в стимулюванні інноваційної активності і прирості кінцевих результатів інноваційної діяльності – інновацій [1, с. 99-100]. Проблемним залишається питання класифікації джерел формування фінансових ресурсів у контексті дослідження інноваційної діяльності.

На думку авторів М. І. Диба, О. М. Юркевич, Т. В. Майорова, І. В. Власова та ін., джерела фінансування інноваційної діяльності доцільно поділити на дві основні групи – державні та недержавні. Відповідно, перша категорія представлена системою централізованого державного фінансування науково-технічної та інноваційної сфер безпосередньо з держбюджету, бюджетів міністерств і відомств, відповідальних тією чи іншою мірою за розвиток інноваційних процесів у країні, а також за рахунок коштів, які акумулюються спеціалізованими інноваційними фондами [1, с. 104]. Друга категорія передбачає недержавні джерела фінансування інноваційної сфери, зокрема: власні кошти інноваційних підприємств (наукові та науково-технічні організації, інноваційно активні підприємства, інтегровані інноваційні структури), кредитні ресурси банківської системи, фінансові ресурси небанківських фінансових установ і різних комерційних структур, венчурних фондів, іноземні інвестиції, приватні накопичення фізичних осіб [1, с. 104].

Аналіз фінансування інноваційної діяльності промислових підприємств передбачає здійснення ряду завдань, а саме: визначення техніко-економічних характеристик інновацій, оцінку їх якості; підвищення рівня конкурентоспроможності продукції; визначення суми інвестицій на розробку і впровадження інновацій; визначення строку окупності інновацій; оцінювання ефективності інновацій; оцінку структури джерел фінансування інноваційної діяльності [2, с. 100; 3].

За даними Державної служби статистики України [4] щодо розподілу обсягів і структури джерел фінансування інноваційної діяльності у промисловості, найбільшим джерелом фінансування інноваційної діяльності в Україні протягом останнього двадцятиліття (2000-2019 роки) залишаються власні кошти підприємств, частка яких у загальній структурі становила 52,9 – 97,2 % (7585,6 млн грн - 13427,0 млн грн, відповідно). Історичний максимум частки самофінансування було зафіксовано у 2015 році (13427,0 млн грн), а мінімум – у 2011 році (7585,6 млн грн). Аналізуючи абсолютні витрати підприємств на інновації, варто наголосити на їхньому сталому зростанні у 2000-2008 роках. Внаслідок кризи витрати скорочувалися протягом 2009 - 2010, 2013-2014 років, але далі знову стабільно збільшувалися. Інвестиції за рахунок коштів державного бюджету, спрямованих на фінансування інноваційної діяльності, протягом 2000- 2019 років становили, в основному, 1-5 % (від 24,7 до 639,1 млн грн). Частка фінансування інноваційної діяльності за рахунок іноземних інвестицій у загальній структурі впродовж 2000 - 2019 років також була порівняно незначною і коливалася в межах від 1 до 19 % (115,4 млн грн. - 1512,9 млн грн), що засвідчує складність залучення іноземних фінансових ресурсів. Обсяги інших джерел, до складу яких входять кошти банків і небанківських фінансово-кредитних установ, коливалися в межах 273,0 - 6542,2 млн грн, а їхня частка склала 2,0 – 45,6 % [4]. Зазначений факт засвідчує підвищення ролі фінансових установ і активізацію їх участі в інвестиційних процесах, що є позитивним явищем. Так, у 2000-х роках банківські позики стали важливим джерелом фінансування. Якщо на початку 2000-х років їхня частка становила 6,26% у загальному обсязі фінансування інновацій, то у 2008 році банківські позики становили уже більше третини від загального обсягу фінансування. Той факт, що з 2006 до 2008 року частка банківських позик у структурі фінансування зросла із 8,48% до 33,72% свідчить про так

званий “кредитний бум”. Важливо зазначити, що пов’язані зі світовою фінансовою кризою труднощі, а також реформування банківського сектора у 2009 році призвели до різкого зменшення величини цього показника (на 79,5% у фіксованих цінах). Активність кредитування в інноваційній діяльності безпосередньо пов’язана із показниками загального економічного розвитку, оскільки найбільші структурні частки банківських позик були у 2003-2004 та 2007-2008 роках [5, с. 22].

Отже, проведений аналіз засвідчує наявність негативних тенденцій у структурі та умовах фінансування інноваційної діяльності в Україні. Позитивні тенденції мали переважно тимчасовий характер і змінювалися протилежними зрушеннями в економіці, що характеризує інноваційні процеси в Україні як нестійкі та позбавлені чітких довгострокових стимулів. “На сьогодні перед Україною постають складні задачі, що пов’язані з фінансуванням інноваційної діяльності, а саме: збільшення загального обсягу інвестицій в інновації з державного і приватних джерел; удосконалення управління інноваційною системою з відповідними наслідками для фінансування інноваційної діяльності; виправлення прорахунків щодо фінансування інноваційної діяльності, зокрема, розробка ефективних інструментів підтримки інноваційної діяльності для підприємницького сектора, в тому числі для малого і середнього бізнесу, та залучення первинного і венчурного капіталу” [5, с. 21]. Окрім цього, фінансування інноваційної діяльності в Україні надто зосереджене на великих державних установах і на їхніх стратегічних програмах. Тому інноваційна діяльність у підприємницькому секторі фінансується компаніями з власних джерел, що чітко вказує на відсутність інших доступних ресурсів та є структурним викликом для малих і середніх підприємств.

Як зазначає В. Г. Андрєєва, “основними проблемами фінансування інноваційного розвитку підприємств України є: низькі обсяги витрат підприємств на інноваційну діяльність; концентрація витрат підприємств на інновації в напрямку придбання машин, обладнання та програмного забезпечення; низька частка витрат підприємств на внутрішні та зовнішні науково-дослідні роботи; нестача власних коштів та брак фінансової підтримки інноваційної діяльності підприємств з боку держави; відсутність довгострокового кредитування інноваційної діяльності

підприємств з боку банківського сектора; підвищений ризик будь-яких форм інвестування" [6, с. 15].

Упродовж останнього десятиліття Європейська Комісія систематично збирала та аналізувала інформацію про заходи і підходи з підтримки інноваційної діяльності у межах держав-членів ЄС. Цей досвід та окремі приклади успішних кроків слід брати до уваги при подальшій розробці заходів з фінансування інноваційної діяльності в Україні. Враховуючи європейську практику, "питання фінансування інноваційної діяльності можна систематизувати в такі основні категорії:

1. Підтримка і збільшення загального рівня фінансування науково-технологічної діяльності у довгостроковій перспективі, залучення фінансування інновацій переважно на користь малих та середніх підприємств, зміщення уваги держави на фінансування науково-дослідної сфери та інноваційної діяльності.

2. Розробка комплексу інструментів урядового фінансування інноваційної діяльності, особливо що стосуються малих та середніх підприємств (гранти, позики, цільові програми). Також важливою є участь держави у розвитку ринків венчурного капіталу.

3. Фінансування інноваційної діяльності переважно на конкурсній та колективній основі сприятиме активізації інноваційної системи та вдосконалюватиме її ефективність.

4. Для розвитку інноваційної системи не достатньо лише розробляти інструменти підтримки інноваційної діяльності та підвищувати рівень інвестицій, якщо не об'єднати професійні знання. Наукова компетентність у межах організації фінансування потребуватиме доповнення підприємницьким та інноваційним досвідом" [5, с. 22].

Також, з метою стимулювання інноваційного розвитку вітчизняних промислових підприємств найбільш пріоритетною повинна бути "розробка та впровадження інструментів податкового стимулювання інноваційної діяльності" [6, с. 16], таких як податкова знижка (зменшення бази оподаткування на величину інвестиційних витрат інноваційного характеру, що відповідають критеріям, встановленим державою), податкові канікули (для підприємств, що працюють винятково у сфері пріоритетних напрямів інноваційного розвитку та для новостворених підприємств у разі виробництва ними високотехнологічної продукції); податкове списання (зменшення оподатковуваного доходу); податковий

кредит (зменшення суми податкового зобов'язання); застосування диференційованих ставок податків або їх зменшення, відповідно до обсягів та напрямків інноваційної діяльності, для підприємств, що експортують високотехнологічну продукцію.

Отже, аналізуючи причини, які стримують інноваційно - інвестиційний розвиток підприємництва, як на мікрорівні, так і на макрорівні потрібно розробляти заходи для подальшого стимулювання інвестування інноваційної діяльності не тільки за допомогою приватних фінансових ресурсів, але й завдяки коштам держаних бюджетів, іноземних інвесторів та інших джерел фінансування сфери інновацій.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Диба М. І., Юркевич О. М., Майорова Т. В., Власова І. В. та ін. Фінансове забезпечення інноваційного розвитку України : монографія. К. : КНЕУ, 2013. 425 с.

2. Литвин З. Б. Необхідність аналізу інвестиційно-інноваційної діяльності підприємства в сучасних умовах господарювання. *Економічний аналіз*: 2016. Том 25. № 2. С. 99-107.

3. Микитюк П. П. Аналіз інвестиційно-інноваційної діяльності підприємств : монографія. Тернопіль : ТзОВ "Терно-граф", 2009. 304 с.

4. Державна служба статистики України : сайт. URL : http://www.ukrstat.gov.ua/

5. Інновації в Україні: Європейський досвід та рекомендації для України. Том 3. Інновації в Україні: пропозиції до політичних заходів Остаточний варіант (проєкт від 19.10.2011). К. : Фенікс, 2011. 76 с.

6. Андрєєва В. Г. Проблеми фінансування інноваційного розвитку України та шляхи їх вирішення. *Проблеми та перспективи розвитку інноваційної діяльності в Україні* : матеріали XI Міжнародного бізнесфоруму (Київ, 22 березня 2018 р.) Київ : КНТЕУ, 2018. С. 15-16.

УДК 005.53:658.84

Кащена Н.Б.
к.е.н., професор,
професор кафедри фінансів та обліку,
Ставерська Т.О.
к.е.н., професор,
доцент кафедри фінансів та обліку,
Харківський державний університет харчування та торгівлі

ЕТАПІЗАЦІЯ АНАЛІТИЧНОГО СУПРОВОДУ ПРИЙНЯТТЯ РІШЕНЬ З ЕКОНОМІЧНОЇ АКТИВНОСТІ ТА СТАЛОГО РОЗВИТКУ РИТЕЙЛЕРІВ

Підприємницька діяльність в сфері ритейлу, без сумніву, була, є і буде одним з важливіших секторів економіки. За даними [1] торговельна галузь поряд із будівництвом та телекомунікацією у 2020 році втримали валовий внутрішній продукт України від більшого падіння. У фактичних цінах вклад торгівлі у ВВП країни за 2020 рік складає 585344,0 млрд грн або 14,0% [2]. Та попре це результати опитувань представників бізнесу свідчать, що їх очікування щодо економічної активності та перспектив сталого розвитку на тлі посилення карантинних заходів через пандемію COVID-19 вже дванадцятий місяць поспіль перебувають на рівні нижче рівноважного значення (50 пунктів). У лютому підприємства сфери торгівлі, залучені до щомісячного опитування, поліпшили оцінки своїх економічних перспектив до позначки 49,0 пунктів проти січневих 33,3 пункти [3]. Для підтримки визнаної позитивної тенденції життєво важливим для кожного ритейлера є глибокий і всебічний аналіз їх діяльності задля прийняття рішень, орієнтованих на забезпечення ефективного функціонування та соціо-еколого-економічних стандартів якості життя нинішнього і прийдешнього поколінь. Як наслідок – зростає науковий і практичний інтерес до етапізації аналітичного супроводу прийняття рішень з економічної активності та сталого розвитку ритейлерів.

Пандемія COVID-19 змінила звичний нам ритейл, посилила старі та генерувала нові тренди розвитку (міграція в онлайн; цифровізація бізнес-процесів; зміна споживацьких уподобань; клієнтоорієнтованість; омніканальність тощо). Наразі діяльність ритейлерів потребує хоча б мінімального прогнозованого розвитку, захисту від ризиків, небезпек і викликів. Саме тому об’єктивно зростає роль аналізу як інструменту створення у результаті аналітичного процесу придатної для прийняття рішень

аналітичної інформації, підвищується її цінність і вимоги до суб'єктів аналітичної роботи, їх кваліфікації і компетенції, а також до оперативності та якості фіксації, обробки і опрацювання даних для прийняття управлінських рішень.

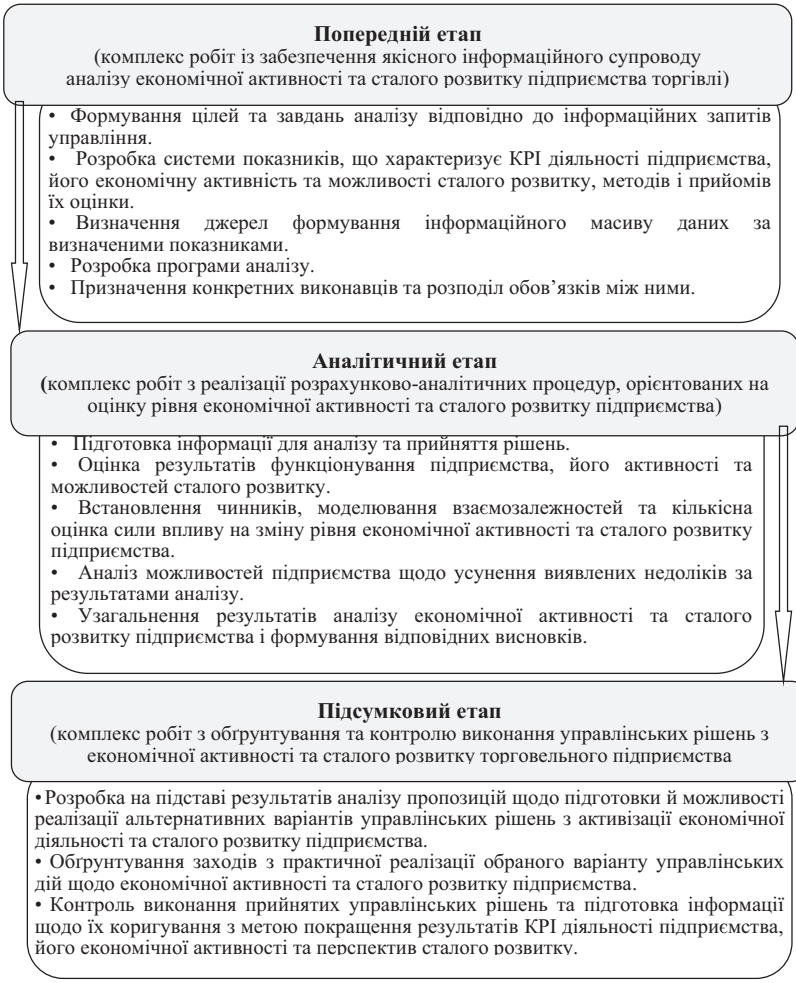


Рис. 1. Функціональна модель технології процесу аналізу економічної активності та сталого розвитку підприємств торгівлі

Задовольнити інформаційні запити менеджменту на всіх етапах процесу розробки, прийняття і контролю виконання управлінських рішень з економічної активності та сталого розвитку ритейлерів здатна ефективна технологія організації аналітичного процесу. Наукове підґрунтя для її формування складає розроблена нами функціональна модель аналітичної діяльності (рис. 1), яка, на відміну від існуючих, ідентифікує етапи аналітичного процесу та визначає роль кожного з них під час обґрунтування, розробки, реалізації і контролю виконання управлінських рішень через конкретизацію організаційно-розрахунково-аналітичних процедур.

Побудована на підставі запропонованої функціональної моделі технологія аналітичного процесу здатна продукувати корисну для управління економічною активністю та сталим розвитком підприємств ритейлу аналітичну інформацію. Остання є результатом аналітичної роботи – своєрідного роду інтелектуальної, розумової діяльності людини (суб'єкта аналізу), в процесі якої формується внаслідок певного алгоритму послідовних дій з пошуку, накопичення, зберігання, обробки й оцінювання первинної інформації [5, с. 41; 6, с. 44].

Викладене доводить, що об'єктивні реалії сьогодення підвищують роль аналітичної діяльності в управлінні економічною активністю та сталим розвитком ритейлерів. Наразі аналіз має супроводжувати прийняття будь-якого управлінського рішення в цій сфері. Специфіка аналітичної роботи полягає в забезпеченні особи, яка приймає рішення, корисною аналітичною інформацією для прийняття єдино правильного, ефективного в умовах непередбаченості і кризових явищ управлінського рішення. Якісний аналітичний супровід процесу прийняття управлінських рішень через об'єктивність отриманих результатів аналізу і розробки на їх підставі альтернативних варіантів рішень, прогноз їх наслідків у разі прийняття чи неприйняття, чи бездіяльності певною мірою убезпечує, захищає менеджерів від ризиків, небезпек і викликів сьогодення. Інформаційна безпека, цінність і корисність аналітичної інформації для управління економічною активністю та сталим розвитком ритейлерів забезпечується розробкою на підставі запропонованої функціональної моделі аналітичної діяльності технології аналітичного процесу.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Які галузі закінчили 2020 рік “в плюсі” – дослідження. URL : https://www.epravda.com.ua/news/2021/01/21/670242/
2. Валовий внутрішній продукт у фактичних цінах. URL : http://www.ukrstat.gov.ua/
3. Настрої бізнесу суттєво поліпшилися, практично наблизившись до рівноважного рівня – результати опитування підприємств у лютому. URL : https://bank.gov.ua/ua/news/all/nastroyi-biznesu-suttyevo-polipshilisya-praktichno-nablizivshis-do-rivnovajnogo-rivnya--rezultati-opituvannya-pidpriyemstv-u-lyutomu
4. Горовий В. М. Соціальні інформаційні комунікації, їх наповнення і ресурс. К., 2010. 360 с.
5. Кащена Н. Б. Методика економічного аналізу: сутність та елементи. *Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг.* 2014. Вип. 1. С. 40-51.
6. Кащена Н. Б., Гаркуша Н. М., Сідорова Т. О., Лисак Г. Г. Аналіз господарської діяльності підприємства : навч. посіб. Харків : ХДУХТ, 2014. 536 с.

УДК 336.1:330.322

Кикоть И. И.
к.э.н., доцент,
Белорусский торгово-экономический университет
потребительской кооперации
г. Гомель, Республика Беларусь

АНАЛИЗ ЭФФЕКТОВ ВЗАИМОДЕЙСТВИЯ ИНВЕСТИЦИОННОГО ПРОЕКТА С ФИНАНСОВО-ЭКОНОМИЧЕСКИМ МЕХАНИЗМОМ ОРГАНИЗАЦИИ-ПРОЕКТОУСТРОИТЕЛЯ

Менеджеры организации, оценивая инвестиционный проект, выявляют прежде всего его влияние на финансовое состояние организации. Основной показатель эффективности проекта – чистая текущая стоимость по своему содержанию нацелена на выявление данного эффекта. Чистая текущая стоимость показывает влияние проекта на экономику организации в виде прироста к стоимости

имущества организации. Важным также является выявление степени влияния экономических условий организации, реализующей проект на его эффективность. Существуют следующие подходы оценки воздействия проекта на экономику организации, которые разделяют текущую и инвестиционную деятельность организации: метод условного выделения, метод анализа изменений, метод объединения, метод наложения. Данные методы применяются в основном в банковской практике и предназначены для принятия решения об оказании кредитной поддержки проекта. Поэтому в основном они направлены на анализ финансовой состоятельности организации, реализующего проект, а не на оценку самого проекта. Принятие решений о реализации инвестиционного проекта необходимо проводить с опорой не только на оценку самого проекта, но и с учетом влияния действующих в организации проектов. Оценка интеграции нового проекта в экономику организации, с одной стороны, поможет выявить свободные ресурсы, образованные в результате возможного отклонения от хода реализации действующих проектов, которые вовлекаясь в новый проект, образуют дополнительные эффекты. С другой стороны, введение нового проекта, являясь следствием мониторинга хода реализации действующих проектов, может вызвать необходимость полных или частичных дезинвестиций этих проектов. Все эти явления в совокупности, обусловленные влиянием рассматриваемого проекта на экономику организации, влекут за собой определенные эффекты, которые суммируясь с эффектом изолированной реализации проекта образуют совокупную эффективность. Полученный таким образом результат является хорошей базой оценки в условиях наличия альтернатив. Сопряженные эффекты синергии (диссинергии) и дезинвестиций могут стать решающим фактором принятия (отклонения) проекта.

Интеграционный эффект проекта, влившегося в экономику организации-проектоустроителя выражается в следующих видах наиболее ожидаемых синергетических эффектов:

1. Сокращение объема инвестиций в новый проект в результате задействования свободных производственных мощностей (совместного использования оборудования, складских и производственных помещений).

2. Сокращение объема инвестиций в прирост краткосрочных активов при наличии в действующем производстве сверхнормативных запасов.

3. Сокращение потребности в инвестиционных ресурсах при извлечении краткосрочных активов из текущей деятельности, последствием которого является сокращение ее объемов,

4. Снижение объемов основной деятельности в результате снижения спроса на производимую продукцию за счет занятия рынка новой продукцией проекта.

5. Сокращение трансакционных издержек, связанных с юридическим оформлением контрактов, поиском каналов сбыта, поставок.

6. Риски потери ликвидности.

7. Получение государственных преференций, связанных с оцениваемым проектом.

Таким образом, принятие решения о новом проекте предполагает не только анализ организационно-экономического механизма самого проекта и рисков, свойственных проекту. Анализ инвестиционного проекта должен производиться во взаимосвязи с экономикой организации, принимающей его к реализации, выявлении точек соприкосновения проекта и организации. Последствием этой операции будет сокращенная потребность в инвестиционных ресурсах, экономия затрат, потери доходов в результате эффекта каннибализации, выражаемого снижением объемов сбыта продукции основной деятельности организации-проектоустроителя, риск снижения ее ликвидности.

Для анализа эффективности проекта рассчитываются последствия взаимодействия принимаемого проекта с экономикой организации, его совместимости с реализуемыми проектами в последовательности действий, проиллюстрированной на рис. 1.

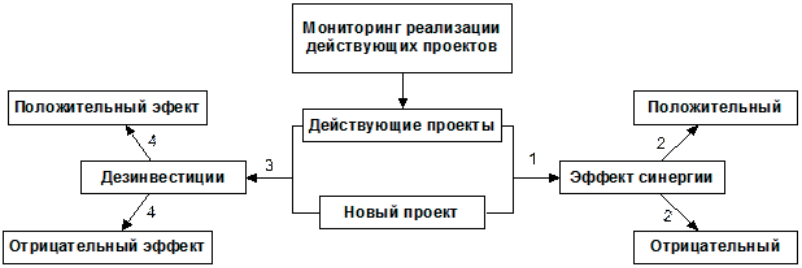


Рис. 1. Схема выявления совокупного эффекта эффектов синергии и дезинвестиций

1 – проверка на совместимость нового проекта с действующими проектами, поиск близких компетенций;

2 – расчет эффекта синергии;

3 – решение о дезинвестициях действующих проектов, являющееся последствием принятия нового проекта;

4 – расчет эффекта дезинвестиций действующих проектов как последствие принятия нового проекта.

Учет синергетических эффектов, близких компетенций с реализуемыми проектами позволяет не только обеспечить эффективную реализацию принимаемого проекта, но и исправить негативные последствия действующих проектов, повысить их эффективность.

УДК 658

Колесник С-В. П.
магістр спеціальності «Облік і оподаткування»,
Максименко Д.В.
к.е.н., доцент,
завідувач кафедри обліку, оподаткування та маркетингу
Мукачівський державний університет,
м. Мукачево, Україна

ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АНАЛІЗУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

Робота будь-якого суб'єкта економіки вимагає наявність предметів і засобів праці, саме засоби праці і прийнято називати необоротними активами.

Необоротні активи - це сукупність майнових цінностей, які багаторазово беруть участь у процесі господарської діяльності підприємства. Як правило, до них належать засоби тривалістю використання більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік). До необоротних господарських засобів підприємства належать: основні засоби, капітальні інвестиції, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи, довгострокові фінансові інвестиції, довгострокова дебіторська заборгованість, інші необоротні активи [1].

За допомогою інформаційного забезпечення відбувається взаємозв'язок між підрозділами, розмежування прав та відповідальності кожного підрозділу перед адміністрацією підприємства. Інформаційна система підпорядкована потребам організаційної структури підприємства [2].

Управління підприємствами здійснюється за допомогу багатьох інструментів, але одним із найвагоміших інструментів є аналіз.

Основні завдання аналізу необоротних активів є:

1) аналіз динаміки (за видами у натуральному та вартісному виразах);

За даними форми фінансової звітності № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» аналіз можна здійснювати в грошовому виразі по статтях першого розділу активу або об'єднанням однорідних за складом

статей в укрупнені групи, за якими розраховують абсолютні і відносні показники динаміки.

Важливе значення в аналізі відіграють показники кількості основних засобів по видах та умовно-натуральні показники. Наприклад, потужність тракторного парку характеризує кількість еталонних тракторів, для розрахунку якої загальну кількість тракторів у фізичних одиницях за марками перераховують в умовно-еталонні трактори за коефіцієнтами, що визначені, виходячи з нормативного виробітку за зміну.

2) оцінка складу та структури шляхом визначення структурних показників - питомої ваги (у відсотках) вартості окремих видів необоротних активів з урахуванням їх поділу на види за рядом класифікаційних ознак, що будуть розглянуті нижче;

Структурний аналіз також передбачає оцінку змін, які відбуваються в структурі.

3) оцінка стану необоротних активів;

Основні засоби, нематеріальні активи обліковують у кількості по видам і в цілому по підприємству в грошовому виразі по первісній вартості, інвестиційну нерухомість, довгострокові біологічні активи – по справедливій вартості.

Первісна вартість це загальна сума фактичних витрат на придбання (виробництво), включаючи витрати на доставку і монтаж в діючих на той час цінах. Частину первісної вартості, яка не перенесена на продукцію, називають залишковою вартістю. Залишкова вартість визначається як різниця між первісною вартістю основного засобу та його зносом.

4) оцінка забезпеченості окремими видами активів;(основними засобами, довгостроковими біологічними активами, земельними ресурсами тощо);

Включає виявлення потреби у них та порівняння з їх фактичною наявністю, діагностику відповідності вимогам оптимальних параметрів виробництва. Також визначають ступень впливу забезпеченості основними засобами на результати виробництва.

5) аналіз ефективності використання;

Використання майна повинно забезпечувати прибутковість діяльності. Ефективність використання необоротних активів відображають показники прибутковості (рентабельності), а також строки їх окупності.

Слід зазначити специфічність визначення ефективності використання нематеріальних необоротних активів, оскільки ефект у вигляді збільшення виробництва продукції, зменшення витрат на виробництво, зростання доходу та прибутку залежить від багатьох інших чинників і виявити вплив на них саме використання зазначених активів дуже складно. Тому під час оцінки використання таких активів дотримуються підходу – темпи зростання чистого доходу та прибутку мають переважати темп зростання нематеріальних активів.

За певних умов збільшення незавершених капітальних інвестицій та довгострокової дебіторської заборгованості можуть негативно вплинути на ефективність діяльності, оскільки ці об'єкти не беруть участі в господарському (виробничому) обороті.

6) виявлення резервів інтенсивності оновлення та поліпшення використання необоротніх активів, строку їхнього використання, темпів і способів їх відтворення, визначення напрямів майбутніх інвестицій, оцінка строку окупності капітальних вкладень.

Аналіз заходів з поліпшення використання необоротних активів передбачає складання плану проведення таких робіт по окремих видах майна, оцінку його виконання та підвищення ефективності проведених заходів. Ефективним вважають захід, витрати на який, як мінімум, покриваються вартістю додатково одержаної продукції.

Також виявляються об'єкти незавершеного будівництва, добудова яких економічно недоцільна і розглядаються перспективи їхнього завершення або продажу [3].

Виходячи з вище сказаного можна зробити такий висновок, що інформаційне забезпечення необоротних активів підприємства є досить важливим для нормального функціонування підприємства і для коректного ведення всіх документів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Гудзь Н. В., Денчук П. Н., Романів Р. В. Бухгалтерський облік. 2-е вид., перероб. і доп. навч. посіб. К. : «Центр учбової літератури», 2016. 424 с.

2. Максименко Д. В. Аналіз організаційного потенціалу підприємства. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Сер.: Міжнародні економічні відносини та світове господарство». С. 70-73.

3. Єгорова О.В., Дорогань-Писаренко Л.О., Тютюнник Ю.М. «Економічний аналіз», 2018. 48 с.

УДК 657

Любимов М.О.
к.е.н., доцент,
доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту
ВНЗ Укоопспілки "Полтавський університет економіки і торгівлі"
м. Полтава, Україна

ПРОБЛЕМИ ОЦІНКИ ДОХОДУ В КОНТЕКСТІ УПРАВЛІННЯ ФІНАНСАМИ

В умовах пандемії і економічної кризи забезпечення ефективної діяльності підприємства є пріоритетним завданням. Ключовим фактором при цьому є ефективне управління фінансами суб'єкта господарювання, що передбачає контроль і оцінку фінансових показників.

Одним із основних показників, який впливає на оцінку прибутковості та ділової активності, є дохід суб'єкта господарювання. Проте існування різних підходів до трактування сутності поняття "дохід", стрімкий розвиток малого і середнього підприємництва, що використовують організаційно - правову форму господарювання ФОП та спрощену систему оподаткування, утруднює пряме використання суми доходу, що визначена в системі обліку з метою управління фінансами.

Крім того, ускладнює правильне використання і розуміння цієї категорії велика кількість понять-синонімів, різницю між якими не всі розуміють: дохід, виручка, товарообіг тощо. Визначення взаємозв'язку цих категорій потребує окремого дослідження.

Таке неоднозначне сприйняття сутності поняття "дохід" викликане, по-перше, тим, що для позначення різних за сутністю показників ми використовуємо всього один термін "дохід". Для прикладу, в англійській мові для позначення доходу використовують терміни revenue, income, sales тощо. До речі, аналогічна ситуація у нас і з поняттям "витрати".

По-друге, необхідно чітко розуміти, що у міжнародній практиці існує 2 основних підходи до визнання доходів і витрат:

- касовий метод;
- метод нарахування.

Коротко охарактеризувати ці методи можна за допомогою рис. 1.

Касовий метод може застосовуватися сервісними компаніями, які не мають запасів матеріалів, і стартапами.

Загальноприйнятим у світі та в Україні при веденні бухгалтерського обліку і для цілей управління фінансами є застосування методу нарахування для визнання й оцінки доходів та витрат.

Рис. 1. Підходи до визнання доходів і витрат

Отже, керівники суб'єктів господарювання, які мають право вести спрощений облік доходів і витрат, а для цілей оподаткування використовують касовий метод при визнанні доходів, інколи не розуміють, що доходи можна оцінювати інакше. Крім того, навіть розуміючи необхідність оцінки доходів за методом нарахування з метою управління фінансами, підприємці стикаються з необхідністю додаткових витрат на облік і з проблемою відсутності кваліфікованих кадрів.

Отже, проблема якісного управління фінансами є надзвичайно актуальною сьогодні, особливо для суб'єктів малого підприємництва. Вважаємо, що вирішення цього питання лежить у декількох площинах. По-перше, необхідно забезпечити розробку і розміщення на освітніх платформах відкритих коротких курсів фінансової грамотності для підприємців і обліково-фінансових працівників. По-друге, подальших досліджень потребують питання розробки універсальних методик фінансового аналізу, оптимізованих для суб'єктів малого підприємництва, що забезпечували б можливість максимального використання накопиченої в системі обліку інформації.

УДК 657.62

Матвійчук І. О.
к.е.н., доцент кафедри обліку і оподаткування,
Волинський національний університет імені Лесі Українки
м. Луцьк, Україна

ЗАХОДИ АНТИКРИЗОВОГО УПРАВЛІННЯ ЛІКВІДНІСТЮ ПІДПРИЄМСТВА В УМОВАХ КОРОНАВІРУСУ

Ефективне управління фінансовим ризиком, грошовими коштами, ліквідністю та оборотними коштами – це методи досягнення фінансової стійкості підприємства. В умовах нестабільності економіки та відсутності відповідної реакції на ризики, спричинені коронакризою, виникає загроза втрати фінансової стійкості та зниження рівня ліквідності. З огляду на це, актуалізується питання виокремлення напрямів, дослідження за якими дозволить зменшити або нейтралізувати вплив пандемії на фінансову стабільність бізнесу. Серед основних можна виділити такі, як:

1. Розробка плану фінансування на випадок непередбачених ситуацій.

План управління ліквідністю має бути частиною загальної стратегії антикризового управління та безперервності бізнесу. З цією метою важливо розробити план ланцюга постачання, оскільки використовувані методи управління грошовими коштами, ліквідністю та ризиками можуть впливати не лише на підприємства, що їх впроваджують, але й на їх постачальників та споживачів.

2. Оцінка впливу валютного, цінового та відсоткового ризиків.

Аналіз впливу ризиків слід починати з точного визначення цілі, яку підприємство прагне досягти. Фактичний ризик може відрізнятися від значень, що відображаються в балансі та у звіті про фінансові результати. Необхідно провести більш точний аналіз, щоб допомогти визначити стратегічну мету управління ризиками (наприклад, зберігання частини надходжень від реалізації, деномінованої у іноземній валюті, у гривнях протягом певного періоду часу), тривалість їх впливу та частоту прояву.

3. Перевірка кредитоспроможності контрагентів.

Необхідно швидко виявити контрагентів, які можуть зіткнутися з серйозними фінансовими проблемами. По-перше, слід оновити кредитну

оцінку контрагентів та адаптувати ліміти торгового кредиту до нової ситуації, враховуючи потенційний вплив пандемії на діяльність ділових партнерів. Аналіз можна провести досить швидко і його результати перетворити на способи підвищення ліквідності підприємства.

4. Аналіз ліквідності.

Проводячи аналіз, варто підготувати не лише помірний сценарій, але й екстремальні сценарії, які включають можливість малоймовірних подій, що відбуваються в нормальних ринкових умовах. Для проведення такого аналізу зазвичай використовуються удосконалені моделі та статистичні інструменти.

5. Використання фінансових інструментів, що покращують ліквідність.

Використання таких фінансових інструментів як факторинг та форфейтинг (у разі наявності значної суми дебіторської заборгованості) та зворотний факторинг (у випадку наявності зобов'язань), може сприяти вивільненню готівки. Групи підприємств можуть додатково оптимізувати використання cash pooling для кращого управління ліквідністю та валютною позицією підприємства.

6. Аналіз способів вивільнення готівки.

Багато ініціатив, які можуть сприяти вивільненню готівки, бажано здійснити в короткостроковій перспективі. Наприклад: скорочення термінів оплати для деяких контрагентів, перегляд умов оплати, аналіз розрахунків за фінансовими зобов'язаннями та встановлення їх пріоритетності.

7. Вивільнення готівки, замороженої в оборотних активах.

Комплексна оптимізація оборотних коштів та супровідне впровадження таких удосконалень, як прискорення процесу виставлення рахунків, систематизація процесу оплати, оптимізація функцій моніторингу та погашення (стягнення) боргів може сприяти вивільненню коштів, які можуть бути спрямовані на фінансування поточних операцій та досягнення встановлених стратегічних цілей.

8. Впровадження IT-інструментів.

Варто розглянути можливість впровадження IT-систем, що підтримують процес управління ризиками, ліквідністю та фінансами в більш широкому розумінні, або розширення функціональних

можливостей ІТ-систем, що використовуються на даний час на підприємстві.

Отже, криза, спричинена розповсюдженням коронавірусу, породжує виклики не тільки з точки зору основної діяльності підприємств, але й у таких сферах, як, наприклад, управління валютним ризиком, ризиком неплатоспроможності контрагента, готівкою, ліквідністю, а отже, оборотним капіталом. Важливо, щоб підприємства вчасно застосовували запропоновані антикризові заходи щодо управління ліквідністю на ранніх стадіях розвитку кризових ситуацій.

УДК 658

Нікольчук Ю. М.
к.е.н., доцент,
завідувач кафедри фінансів, обліку та аудиту
Богач О. О.
студент спеціальності "Облік і оподаткування",
Хмельницький кооперативний торговельно-економічний інститут
м. Хмельницький, Україна

СУЧАСНІ МЕТОДИ АНАЛІЗУ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

Значна увага в господарській діяльності будь-якого підприємства має приділятися аналізу витрат та калькулюванню собівартості продукції, оскільки вони безпосередньо впливають на фінансові результати його роботи. За допомогою аналізу витрат можна визначити ефективність окремих сфер діяльності, контролювати використання ресурсів, отримувати інформацію про поточний стан діяльності підприємства і вносити корективи у звітному періоді.

Головним завданням періодичного аналізу витрат підприємства є виявлення основних напрямів найраціональнішого використання виробничих ресурсів і внутрішньовиробничих резервів зниження витрат [1, с. 177].

Основними напрямами, за якими здійснюють аналіз витрат підприємства, є:

– аналіз структури витрат, її динаміки та оптимальності для отримання прибутку;

– аналіз динаміки витрат за узагальненими показниками та факторів їх змін, пошук можливостей усунення факторів зростання витрат;

– аналіз собівартості продукції за статтями калькуляції;

– аналіз загальних факторів зміни собівартості за статтями;

– аналіз собівартості одиниці продукції з метою їх здешевлення (без зниження якісних параметрів) та підвищення конкурентоспроможності;

– виявлення резервів зниження собівартості [1, с. 177-178].

Основною інформаційною базою аналізу виробничих витрат є дані бухгалтерського обліку. Однак, для комплексного економічного аналізу витрат підприємств необхідно формувати нормативно-довідкові ресурси, планово-статистичну інформацію, облікову інформацію і дані спеціальних обстежень [2].

Порівняльна характеристика видів аналізу витрат та сфери їх застосування в діяльності підприємства наведені в табл. 1. Для кожного суб'єкта господарювання набір факторів впливу на витрати має варіативний характер. Тобто, з метою економії часу та організації найбільш ефективного аналізу витрат, підприємству необхідно визначити, які завдання воно ставить перед собою. Таким чином, метою аналізу витрат діяльності підприємства є інформаційне забезпечення та оцінка досягнутих результатів, їх оптимізація та прийняття рішень щодо подальшої раціоналізації.

Таблиця 1

Порівняльна характеристика видів аналізу витрат та сфери їх застосування в діяльності підприємства

№ з/п	Назва виду аналізу витрат	На вирішення яких завдань спрямований певний вид аналізу
1	Аналіз собівартості продукції загалом	- розрахунок ефективності роботи підприємства; - визначення рівня рентабельності продукції
2	Аналіз витрат за економічними елементами	- встановлення потреби підприємства в матеріальних, трудових, енерго- та інших видах ресурсів
3	Функціонально-вартісний аналіз	- пошук шляхів підвищення конкурентоспроможності продукції
4	Аналіз витрат за статтями калькуляції	- здійснення асортиментної політики підприємства; - визначення величини нормованих запасів
5	Аналіз витрат на одну гривню товарної продукції	- визначення прибутковості підприємства від товарного випуску продукції
6	Аналіз собівартості одиниці продукції	- ведення цінової політики підприємства
7	Оперативний аналіз витрат	- прийняття оперативних рішень

Джерело: систематизовано автором на основі [1]

Аналіз виконання плану, динаміки та структури витрат підприємства відбувається за системою показників, перелік та методологія обчислення яких відображені в табл. 2.

Аналіз структури витрат підприємства вважається найбільш інформативним для оцінки ефективності діяльності підприємства та розроблення перспективних планів його розвитку, оскільки дає змогу виявити резерви зниження собівартості і, відповідно, підвищення рентабельності підприємства.

Таблиця 2

Аналіз виконання плану, динаміки та структури витрат підприємства

№ з/п	Показник	Порядок розрахунку показника
1	Абсолютне відхилення від планових показників	$\Delta B = B_ф - B_п$, де $B_ф$, $B_п$ – витрати фактичні та планові, відповідно
2	Рівень виконання (%вп) плану витрат	$\%вп_{ІВ} = \frac{B_ф}{B_п}$
3	Абсолютна зміна витрат підприємства	$\Delta B = B_з - B_б$, де $B_з$, $B_б$ – витрати звітного та базисного періоду відповідно
4	Темп зростання (ТР) витрат підприємства	$ТР_В = \frac{B_з}{B_б} \times 100\%$
5	Темп приросту (ТП) витрат підприємства	$ТП_В = \frac{B_з - B_б}{B_б} \times 100\%$
6	Структура витрат (d) підприємства	$d_i = \frac{B_i}{B}$, де B_i – сума витрат підприємства і-го виду

Джерело: систематизовано автором на основі [2, с. 162-163]

Група авторів у складі Н. В. Піскунової, М. Г. Федорець і К. С. Піскунової вважають за доцільне здійснювати аналіз структури та динаміки витрат за двома напрямами: за елементами та статтями витрат. На їхню думку, аналіз структури за елементами витрат може здійснюватись як по підприємству вцілому, так і за окремими центрами відповідальності та за окремими видами продукції.

Також, в рамках аналізу операційних витрат, науковці рекомендують порівняти темпи зростання витрат і доходів підприємства:

1) порівняння темпу зростання операційних витрат з темпами зростання чистого доходу від реалізації. Якщо темп зростання першого показника перевищує темп зростання іншого, це вказує на зростання витрат вищими темпами у порівнянні з доходами і призводить до зниження прибутковості основних видів продукції (товарів, робіт, послуг)

підприємства. В такому разі має бути проведено ґрунтовний аналіз діяльності підприємства, пов'язаної з реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), а також складу та структури витрат за елементами;

2) порівняння темпів зростання собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) і чистого доходу від реалізації.

Негативною характеристикою для фінансово-господарської діяльності підприємства є випереджаючі темпи зростання адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат порівняно з темпами зростання собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) [1, с. 178-179].

Під час вибору методу чи методів аналізу витрат, підприємству необхідно враховувати наступні критерії:

– доцільність використання методу чи комплексу методів для вирішення поставлених завдань;

– можливості врахування світових та вітчизняних економічних процесів;

– можливості адаптації методу до галузевих та індивідуальних особливостей підприємств;

– простоти використання методу [2].

Отже, аналіз витрат підприємства є важливим етапом провадження його управлінської діяльності. Основною метою аналізу виступає пошук резервів зниження витрат, що тим самим забезпечить підвищення прибутковості та рентабельності суб'єкта господарювання. В межах аналізу витрат підприємства рекомендовано проводити дослідження складу, структури та динаміки витрат, визначення проценту виконання плану, розраховувати відносні показники, які характеризують ефективність витрат, проводити факторний аналіз, який дозволить визначити чинники, які вплинули на зміну абсолютного обсягу об'єкта дослідження.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Фінансовий аналіз : навч. посіб. За заг. ред. І. О. Школьник. К. : Центр учбової літератури, 2016. 368 с.

2. Норд Г. Л., Фокін О. К. Передумови удосконалення методичного забезпечення аналізу витрат виробництва. *Ефективна економіка*. 2017. № 8. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7241 (дата звернення: 14.04.2021).

УДК 631

Новіков В.В.
здобувач вищої освіти спеціальності «Облік і оподаткування»
Кузуб М. В.
старший викладач кафедри обліку та оподаткування
Київський національний торговельно-економічний університет,
м. Київ, Україна

ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ СІЛЬСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА В СЕГМЕНТІ НАЦІОНАЛЬНОЇ ЕКОНОМІКИ

Сільськогосподарська галузь постійно відіграє важливе значення в національній економіці країні. Так, в ІІІ кварталі 2018 року, обсяг сільського господарства валової доданої вартості складав 18,9 %. В епоху світової кризи спричиненої поширенням пандемії COVID-19 сільськогосподарська галузь стає передовим джерелом наповнення ВВП країни перевищуючи 10 % значення. Наведені дані вказують на стратегічну важливість сільськогосподарської галузі у національній економіці країни. Наразі агросектор є ключовим у наповненні бюджету та одним з основних джерел надходжень валюти в країну [5; 6].

З точки зору важливості для економіки, промисловість, оптова та роздрібна торгівля, а також сільське господарство генерують найбільше доданої вартості та створюють найбільше робочих місць. Частка малого і середнього бізнесу в сільськогосподарській галузі складає 97%. Окрім цього за даними Кабінету Міністрів України, у 2019 році сільське господарство посідало передові позиції в економіці країни з найвищими обсягами капітальних інвестицій [3].

Галузь сільського господарства наразі привертає до себе чималу увагу науковців. Це пояснюється тим, що країна перебуває на початку відкриття ринку землі. Цей факт є великим кроком для усієї сільськогосподарської галузі загалом, та національних економічних відносин зокрема. В першу чергу, відкриття ринку землі є поштовхом для подальшого розвитку аграрного сектору в державі [4].

Перехід до повноцінного права власності на землю сільськогосподарського призначення, яке буде включати елемент розпорядження, створює нові умови існування у галузі, підвищуючи

рівень відповідальності суб'єктів господарювання за ефективність своєї роботи. Така ситуація обумовлена стрімким зростанням матеріально-технічного забезпечення та науково-технічного прогресу, що породжує використання високопродуктивних засобів виробництва, які потребують належного облікового підходу [2, с. 89].

Враховуючи описані вище тенденції, особливо актуальною у системі обліку постає питання обліку основних засобів в умовах сучасних трансформацій економічних відносин. Дане питання особливо актуальне для сільськогосподарських підприємств через те, що, як правило, матеріально-технічне забезпечення виступає в них основними засобами праці, за допомогою яких наймані працівники взаємодіють на предмет праці, тим самим генеруючи додану вартість. Ця новостворена вартість і виступає об'єктом національного багатства, що підвищує економічний рівень країни.

Підвищена увага до такого активу, як земля обумовлена тим, що в сільському господарстві особливим і незамінним засобом виробництва є земля. Сама по собі земля виступає особливим активом не лише за обліковим підходом, а й за своєю природою. Так, земля належить до активу на який не нараховується знос та амортизація, водночас фінансування заходів щодо підвищення родючості землі є звичайною справою.

Через високий рівень зношеності основних фондів на багатьох фермерських господарствах залишкова вартість основних засобів наближена до нульового значення. Така ситуація призводить до формування викривленої фінансової звітності, яка вводить внутрішніх і зовнішніх користувачів в оману, щодо фінансового стану підприємства. Тому, суб'єкти господарювання сільськогосподарської галузі мають постійно слідкувати за ринковою вартістю основних засобів та за необхідності проводити їх переоцінку [2, с. 91].

За своєю природою сільське господарство є зоною ризикованого землеробства, що обумовлено природно-кліматичним фактором впливу. Сільське господарство умовно можна поділити на три частини: рослинництво, тваринництво, переробна промисловість.

Характерною особливістю рослинництва є те, що фактична собівартість продукції встановлюється лише після того, як врожай було зібрано, до цього моменту процес обліку передбачає застосування

планової собівартості. Такий підхід до визначення собівартості у рослинництві спричиняє і вплив на тваринництво через те, що собівартість кормів власного виробництва визначається лише на кінець року, собівартість тваринництва теж визначається по завершенню року. У разі, якщо підприємство займається виключно тваринництвом, то процес визначення собівартості дещо полегшується, що дозволяє калькулювати виробничу собівартість на кожний місяць.

Ще однією особливістю галузі є особлива оцінка продукції протягом року. Так, списання та оприбуткування продукції протягом року відбувається за плановою собівартістю, а коригування за фактичною собівартістю відбувається лише наприкінці року.

Окремою особливістю тваринництва є процес обліку руху тварин та відтворення їх за зоотехнічними групами. Так, в бухгалтерському обліку сільського господарства обліковуються витрати пов'язані з відгодівлею та вирощуванням тварин, що впливає на калькулювання приросту живої маси та собівартість поголів'я. Такий процес обліку дозволяє фіксувати фактичну вартість тварин, які протягом року можуть бути реалізовані чи переведені до основних фондів [1].

Таким чином, можна стверджувати, що сільське господарство є важливою галуззю національної економіки, яка генерує значну частину національного доходу. В сільському господарстві наявні особливі облікові підходи, які обумовлені специфікою діяльності галузі. На нашу думку сучасні трансцендентальні перетворення галузі закладають фундаментальні засади для майбутнього розвитку сільськогосподарських відносин.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Галузеві особливості, що впливають на організацію обліку. URL: https://buklib.net/books/27065.

2. Касич А. О., Телешун А. А. Проблеми обліку основних засобів в сільському господарстві. Фінансовий простір. 2016. № 3. С. 89-95.

3. Програма стимулювання економіки для подолання наслідків COVID-19: «Економічне відновлення». URL: https://www.kmu.gov.ua/storage/app/sites/1/18%20-%20Department/18%20-%20PDF/07.2020/programa.pdf.

4. Сільське господарство в Україні. DLF ATTORNEYS-AT-LAW. URL: https://dlf.ua/ua/silske-gospodarstvo-v-ukrayini/.

5. Соціально-економічний розвиток України за січень 2019 року. Державна служба статистик України. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/infografika/2019/soes/soes_01_2019.pdf.

6. Україна ввійшла в ТОП-10 залежних від аграріїв європейських країн. URL: https://economy.cg.gov.ua/index.php?id=175143&tp=0#:

7. Кузуб М. В. Теоретичні засади оцінки готової продукції тваринництва. 6с. URL: https://cyberleninka.ru/article/n/teoretichni-zasadi-otsinki-gotovoyi-produktsiyi-tvarinnitstva/viewer.

8. Лещій Л. А., Кузуб М. В. «Оцінка впливу інфляції на показники фінансової звітності», Міжнародна науково-практична конференція «Глобалізаційні виклики розвитку національних економік», присвяченої 70-річчю КНТЕУ. 19-21 жовтня 2016 р., м. Київ.

УДК 657.62

Поліщук І.Р.
к.е.н., доцент,
доцент кафедри інформаційних систем в управлінні та обліку,
м. Житомир, Україна
Жидкова В.В.
аспірант кафедри інформаційних систем в управлінні та обліку,
Державний університет «Житомирська політехніка»
м. Житомир, Україна

СИСТЕМА ЗБАЛАНСОВАНИХ ПОКАЗНИКІВ ВИДОБУВНОГО ПІДПРИЄМСТВА: ОБЛІКОВИЙ АСПЕКТ

Під час організації бухгалтерського обліку на видобувних підприємствах слід враховувати, що їх діяльність пов'язана з вичерпністю корисних копалин і необхідністю дотримання політики ресурсозбереження, сезонним попитом на продукцію; складністю технологічного процесу, результатами якого може бути основна, супутня та побічна продукція. Водночас потребує суворого контролю дотримання

вимог чинного законодавства щодо організації бізнес-процесів, безпечних для навколишнього середовища та людей.

Інформація, що надається у фінансовій звітності, не розкриває повноту використаної потужності, втрачені можливості щодо випуску та реалізації, вплив діяльності на екологічний стан місцевості, де відбувається видобуток. Розкриття структури собівартості продукції в розрізі елементів дозволить виявити чинники її завищення або заниження, що можна усунути в подальшому.

Статистичні дані свідчать про те, що в Україні в 2018 р. рентабельність видобувних підприємств становила 38,1 % а у 2019 р. - 30,2% [1]. Така тенденція свідчить про недостатність існуючих підходів до управління бізнес-процесами та фінансовими результатами суб'єктів за даним видом економічної діяльності.

Вважаємо за доцільне оцінку діяльності видобувних підприємств здійснювати за допомогою системи збалансованих показників для забезпечення організаційних та фінансових інтересів різних груп суб'єктів.

Основними перевагами системи збалансованих показників є розширення меж інформаційної бази додатковими даними, що не містяться у фінансовій звітності, розкриття ступеня виконання обраної стратегії підприємством, оцінка ефективності розподілу прибутку за напрямами в динаміці: на мотивацію персоналу, оновлення матеріально-технічного забезпечення бізнес-процесів, витрати та результати застосування інструментів маркетингової політики, аналіз доходів і витрат від власних та орендованих необоротних активів.

Акціонери як власники корпоративних прав мають володіти інформацією про ефективність вкладених коштів, економічні вигоди від використання активів і можливість одержати дивіденди за результатами звітного року.

Працівники зацікавлені в отриманні відомостей про рівень оплати праці відповідно до посадових обов'язків, мотивацію персоналу для уникнення його плинності, соціальні гарантії відповідно до колективного договору.

Покупці повинні володіти інформацією про асортимент, форми розрахунків та види доставки реалізованої продукції, відповідність нормативам бізнес-процесів для забезпечення якості результатів

видобутку, дотримання своєчасності, повноти умов поставок та довгострокового партнерства відповідно до договірної політики.

Управлінський персонал демонструє результати роботи у вигляді потенційних, втрачених або досягнутих економічних вигод від прийнятих рішень щодо розподілу прибутку, використання ресурсів, введення нових видів діяльності, маркетингової політики, виконання планів виробництва та реалізації.

Розглянемо змістовне наповнення чотирьох проекцій системи збалансованих показників видобувних підприємств: «Покупці», «Внутрішні бізнес-процеси», «Мотивація і підвищення кваліфікації працівників» і «Фінанси».

В наукових джерелах існує безліч показників для оцінки фінансових результатів, трудових ресурсів, внутрішніх бізнес-процесів та маркетингової політики.

Так, Роженко О.В. запропоновано систему показників оцінки конкурентного потенціалу підприємства, зокрема в розрізі складових: фінанси (коефіцієнт автономії, рентабельність активів, коефіцієнт загальної ліквідності, коефіцієнт маневреності), персонал (товарооборот на одного працівника, доля витрат на оплату праці в операційних витратах, зарплатовіддача, середня зарплата), маркетинг (утримання клієнтів, рентабельність комерційна, доля ринку, частка витрат на рекламу в операційних витратах, чистий оборотний капітал) та ресурси (фондовіддача, фондоозброєність, рентабельність основних фондів, рентабельність операційних витрат, витратовіддача) [2].

Однак перевантаження надмірною кількістю обраних індикаторів ускладнить розробку методології системи збалансованих показників. Тому зосередимо увагу на найважливіших показниках кожної проекції для оцінки діяльності видобувного підприємства.

У проекції «Покупці» слід розкривати такі показники: інформація про наявну поточну сумнівну та безнадійну дебіторську заборгованість за товари, роботи послуги в розрізі договорів, видів продукції та контрагентів; чистий дохід від реалізації продукції; тривалість обороту дебіторської заборгованості; питома вага реалізованої продукції зі знижками.

У проекції «Внутрішні бізнес-процеси» вважаємо за доцільне розкрити наступні показники: коефіцієнт оборотності оборотних активів;

фондовіддача; матеріаловіддача; тривалість обороту запасів; тривалість та витрати на здійснення бізнес-процесів; коефіцієнт зносу основних засобів.

У фінансовій звітності можна розкрити тільки інформацію щодо заборгованості по заробітній платі без деталізації причин виникнення. Не можна проаналізувати структуру фонду оплати праці в розрізі категорій працівників, відповідність їх матеріального стимулювання участі в технологічному процесі та управлінні. Проекція «Мотивація і підвищення кваліфікації працівників» повинна містити наступні показники: витрати на утримання, оплату праці, навчання та підвищення кваліфікації персоналу та коефіцієнт плинності кадрів; структура персоналу за рівнем освіти; продуктивність праці; фондоозброєність; заборгованість перед працівниками з оплати праці та за соціальним страхуванням; соціальні гарантії персоналу в колективному договорі.

Проекція «Фінанси» системи збалансованих показників повинна розкривати наступні показники: валовий прибуток від реалізації за видами продукції; фінансовий результат до оподаткування; структура собівартості за елементами; рентабельність операційної, фінансової та інвестиційної діяльності; рентабельність продукції.

Застосування системи збалансованих показників дозволить видобувним підприємствам уточнити стратегію їх розвитку: розширення виробництва або реконструкції; розвиток взаємовигідних відносин з контрагентами; розширення ринків збуту; оновлення застарілого обладнання з більшою потужністю та меншою енергоємністю; збільшити власні оборотні кошти; програма зменшення витрат на підприємстві за рахунок зменшення витрат на доставку запчастин, електроенергію, зв'язок тощо.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Рентабельність операційної та всієї діяльності підприємств за видами економічної діяльності з розподілом на великі, середні, малі та мікропідприємства за 2010-2019 роки. URL: http://www.ukrstat.gov.ua.

2. Роженко О.В. Діагностика конкурентного потенціалу підприємств добувної промисловості. *Ефективна економіка*. 2017. Вип. 7. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2017_7_29.

УДК 657

Тарасюк М. М.
аспірантка кафедри обліку та аудиту
Київський національний університет
імені Тараса Шевченка
м. Київ, Україна

ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

Інформаційне забезпечення належить до основних складових системи управління, оскільки облікова інформація є одним із важливих ресурсів сільськогосподарських підприємств, має здатність накопичуватись і поновлюватись, що дає змогу сформулювати стратегічну мету і приймати обґрунтовані управлінські рішення щодо відтворення біологічних активів багаторічних насаджень.

Для підвищення ефективності діяльності суб'єкта господарювання необхідним є проведення його економічного аналізу. Результати такого аналізу можуть наочно продемонструвати за допомогою певних показників наскільки ефективно працює підприємство, а також виявити можливі напрями для покращення його діяльності.

Будь-який аналіз повинен проводитись на базі певної інформації. Відповідно, визначення інформаційного забезпечення для аналізу є дуже важливим, адже для відповіді на конкретно поставлене питання необхідно провести аналіз на базі конкретної інформації, відсутність якої не дасть нам можливостей цей аналіз провести.

Важливо виділити основні аспекти формування блоку інформаційного забезпечення економічного аналізу:

– для того, щоб бути ефективним, інформаційне забезпечення повинно носити системний, а не випадковий або незв'язний характер;

– формування блоку інформаційного забезпечення повинно включати в себе сукупність дій і процесів, таких, як збір, обробка та аналіз даних;

– дані для оцінки можуть надходити з різних джерел, і, перш за все, від самого підприємства, постачальників, покупців, підприємств-

конкурентів, статистичних і податкових органів, аналітичних та інформаційних бюро тощо [2].

Усі джерела даних для економічного аналізу поділяють на нормативно-планові, облікові і позаоблікові.

До нормативно-планових джерел належать усі типи планів, які розробляють на підприємстві (перспективні, поточні, оперативні), а також нормативні матеріали, кошториси, цінники, проектні завдання і т. ін.

Джерела інформації облікового характеру – це всі дані, що містяться в документах бухгалтерського, статистичного та оперативного обліку, а також у звітності всіх видів, у первинній обліковій документації.

Позаоблікові джерела інформації – це документи, що регулюють господарську діяльність, а також дані, які характеризують зміну зовнішнього середовища функціонування підприємства.

Безперечно, основним джерелом аналізу біологічних активів підприємства є фінансова звітність та примітки до неї. Крім цього, джерелами інформації виступають первинні документи з обліку довгострокових та поточних біологічних активів у сільськогосподарських підприємствах, форми яких затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 21.02.2008 р. № 73 [1] та викладено у формі Методичних рекомендацій. Відповідно до цього нормативно-правового акту всі первинні документи, призначені для обліку біологічних активів, умовно можна розділити на три групи:

1) первинні документи, що фіксують надходження біологічного активу;

2) первинні документи, що фіксують рух (переміщення) біологічного активу в середині підприємства;

3) первинні документи, що фіксують вибуття біологічного активу з підприємства.

Отже, на прикладі біологічних активів можна сформувати такий масив джерел інформації:

– інформація, відображена у ф.1 Баланс (Звіт про фінансовий стан) та Примітках до фінансової звітності, первинних документах та облікових регістрах, пов'язаних з біологічними активами;

– інформація з форм статистичної звітності, що торкається біологічних активів;

– інформація з форм аналітичного обліку по біологічним активам;

– нормативно-правові документи, що регулюють облік біологічних активів;

– інформація безпосередньо по кожному біологічному активу;

– дані по макроекономічним показникам стану ринку тощо.

Варто також зауважити, що зазвичай проводиться не суцільний, а цільовий аналіз певного об'єкта, тому при підборі джерел інформації за об'єктом звертають увагу на те, чи потрібна для конкретного аналізу певна інформація, для уникнення нераціонального використання часу та інших ресурсів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів : наказ Міністерства аграрної політики України № 73 від 21.02.2008 р. URL : https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0073555-08.

2. Купалова Г. І. Теорія економічного аналізу : навч. посіб. К. : Знання, 2013. 639 с.

СЕКЦІЯ № 3
“УДОСКОНАЛЕННЯ КОНТРОЛЮ Й АУДИТУ В КОНТЕКСТІ ЄВРОПЕЙСЬКОЇ ІНТЕГРАЦІЇ НАЦІОНАЛЬНОЇ ЕКОНОМІКИ”

УДК 657.633

Воронко Р. М.
д. е. н., доцент,
зав. кафедри обліку, контролю, аналізу та оподаткування,
Львівський торговельно-економічний університет
м. Львів, Україна

ОКРЕМІ АСПЕКТИ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ

Аудит в нинішньому суспільстві виступає інструментом забезпечення зростання довіри зі сторони стейкхолдерів до суб’єктів господарювання різних організаційно-правових форм. Це в значній мірі пов’язано з покращенням якості аудиторських послуг та посиленням вимог до її забезпечення зі сторони міжнародних та національних регуляторів. З прийняттям у 2017 р. Закону України “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність” [1] відбулося чергове зростання вимог до якості аудиторського процесу та документування його змісту. Цей закон визначає внутрішній контроль якості виконання завдання як оцінку роботи аудитора чи ключового партнера з аудиту, яка задокументована у робочих документах аудитора, на предмет підтвердження обґрунтованості висновків, котрі містяться у проекті аудиторського звіту чи інших звітів. Також, розділом VII цього Закону визначені процедури зовнішнього контролю забезпечення якості аудиторських послуг зі сторони органів нагляду за аудиторською діяльністю.

Питання організаційно-методичних засад функціонування аудиту у нашій державі розглядалися багатьма вітчизняними науковцями. Проте, постійно виникають нові проблеми, що стосуються здійснення аудиторських процедур, які могли б на належному рівні гарантувати якість проведення аудиту. Якість аудиторських послуг в значній мірі проявляється у тому, наскільки клієнт довіряє виконаній аудитором

роботі. З іншого боку, важливим є розуміння сутності якості аудиту самими суб'єктами аудиторської діяльності та їхньої особистої відповідальності за її забезпечення.

Окремий акцент потрібно зробити на критеріях і порядку визнання якості аудиторських послуг зі сторони замовника з врахуванням специфіки його діяльності та поставлених завдань. Прагнення до покращення якості аудиторських послуг вимагає застосування нових, більш дієвих методів здійснення аудиту, його документування і проведення внутрішніх превентивних контрольних процедур.

Відомі фахівці у галузі аудиту, зокрема, О. Ю. Редько вважає, що якість аудиторських послуг полягає у системному дотриманні професійної незалежності, вимог чинного законодавства, стандартів аудиту, Кодексу професійної етики [2, с. 52]. О. Л. Шерстюк, характеризуючи якість аудиту фінансової інформації, вважає її іманентною характеристикою результатів аудиту і процесу їх отримання, що являє собою ступінь відповідності критеріям, зміст яких визначається отриманням можливості застосування таких результатів в інтересах користувачів [3, с. 105]. Потрібно погодитись, що саме внутрішні та зовнішні користувачі, інтереси яких у багатьох випадках не співпадають, можуть у першу чергу оцінити якість аудиторської роботи після завершення аудиту і отримання аудиторського звіту.

Приймаючи за критерій визначення якості аудиторської послуги ступінь задоволення потреб замовника, якісною можна вважати ту із них, котра забезпечує мінімальні або найвищі вимоги замовника, з врахуванням суб'єктивної оцінки його інформаційних потреб чи очікувань від результатів проведеного аудиту.

Тобто об'єктом оцінювання якості аудиторської послуги з одного боку є дотримання аудиторами вимог законодавства, яке регулює питання функціонування суб'єктів бізнесу та аудиторської діяльності, стандартів аудиту та Кодексу професійної етики (технологічний аспект). З іншого боку – це інформація, котра надається аудитором за підсумками виконаного аудиторського завдання у вигляді аудиторського звіту (висновку) чи іншого документу (результативний аспект) з урахуванням запитів суспільства, громадськості, контрагентів, власників фірми чи інших зацікавлених сторін.

Узгодження якості аудиторської послуги з замовником відбувається під час передачі йому виконаної роботи, коли виконавець (аудитор або аудиторська фірма) забезпечує впевненість клієнта у тому, що отримана ним послуга є максимально прийнятною з позиції забезпечення його інформаційних потреб.

Зростання якості аудиторських послуг сприяє зростанню довіри громадськості до результатів діяльності представників цієї професії. Зі свого боку аудитори мають демонструвати перед органами нагляду за аудиторською діяльністю (Аудиторською палатою України та Інспекцією із забезпечення якості) відповідальність за виконання своїх обов'язків та зростання якісних показників послуг, які вони надають.

Таким чином, під якістю в аудиті розуміється відповідність результату діяльності встановленим формальним критеріям, визначеним нормами законодавства, стандартами аудиту та Кодексом професійної етики аудиторів. Проте, навіть коли має місце повне формальне виконання зазначених вимог гарантувати, що аудиторські послуги є повністю якісними неможливо.

Тому, крім забезпечення формальних ознак належного виконання аудиторських послуг, при визначенні якості аудиту потрібно враховувати відповідність кваліфікації та досвіду роботи аудиторів (людський аспект), задіяних для виконання конкретних завдань, особливостям діяльності тих суб'єктів господарювання, які перевіряються. Саме від фахових компетентностей аудиторів та їхнього професійного досвіду буде залежати якість проведеного аудиту. У зв'язку з цим забезпечення якості аудиторських послуг повинно передбачати фахову спеціалізацію аудиторів щодо перевірки конкретних об'єктів аудиту.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21 грудня 2017 року № 2258-VIII. URL: http:// http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2258-19.

2. Редько О. Якість аудиторських послуг: філософія та міфологія. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2009. № 1. С. 46-53.

3. Шерстюк О. Л. Елементи якості аудиту фінансової інформації. *Причорноморські економічні студії*. 2016. Вип. 4. С. 104-108.

УДК 657

Головацька С. І.
к.е.н., доцент,
професор кафедри обліку, контролю, аналізу та оподаткування,
Львівський торговельно-економічний університет
м. Львів, Україна

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ КОНТРОЛЮ У СИСТЕМІ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІННЯ

Стратегічне управління – це динамічна сукупність п'яти взаємозалежних управлінських процесів (аналіз зовнішнього і внутрішнього середовища, визначення мети діяльності підприємства, вибір стратегії, виконання стратегії та оцінка і контроль її виконання), які логічно випливають один з одного, що обумовлює особливість його структури (рис. 1).

Рис. 1. Контроль у системі стратегічного управління підприємством

Контроль є невід'ємною частиною стратегічного управління, оскільки дозволяє оцінити можливі відхилення від прогнозних(бюджетних) показників або від способів досягнення намічених результатів, та ефективно управляти ними.

Стратегічний контроль є особливим видом управлінської складової підприємства, що полягає у спостереженні та оцінці ефективності проходження процесу стратегічного управління. Стратегічний контроль визначає можливість поточного та перспективного застосування певних стратегій та ефективність їх реалізації з метою досягнення встановленої мети [1, 4].

У сучасних умовах стратегічний контроль є невід'ємною частиною діяльності підприємства, а в умовах невизначеності та нестабільності зовнішнього середовища його ефективність є необхідною складовою успішного функціонування підприємства.

Стратегічний контроль в управлінні підприємством здійснюється на основі регулювання відповідних показників, що характеризують стан підприємства та його структурних одиниць на всіх етапах здійснення діяльності (цінові, програмні (техніко-економічні), фізичні (для виробів та технологічних процесів), поведінкові тощо) [3].

Стратегічні показники характеризують місію, стратегічні цілі підприємства і можуть використовуватися лише для стратегічного обліку та прогнозування).

Найбільш важливими вимогами, що надходять із системи контролю інформації для потреб стратегічного управління є наступні [1, 3]:

• своєчасність (для прийняття необхідних рішень щодо коригування обраної стратегії;

• достовірність даних, які адекватно відображають стан контрольованих процесів;

• точність і своєчасність.

Ефективність стратегічного контролю забезпечують наступні фактори:

- застосування ефективних методів і форм контролю;
- єдність організаційної структури, культури управління та цілей підприємства;
- достовірність, своєчасність і публічність інформації, необхідної для стратегічного контролю.

Стратегічний контроль як управлінська діяльність повинен мати такі властивості: бути всеосяжним та об'єктивним, тобто зорієнтованим на адекватне відображення досягнутих параметрів відносно встановлених цілей та обраних стратегій; бути стратегічно спрямованим, орієнтуватися на кінцеві результати, в цьому контексті контроль розглядається як засіб досягнення цілей; мати безперервний та регулярний, невідворотний плановий характер; бути гнучким, зрозумілим, своєчасним, щоб можна

було скоригувати процеси, що відбуваються; бути економічним (витрати на його проведення не можуть перевищувати ті результати, яких досягають у процесі контролю); бути дійовим, тобто не обмежуватися виявленням фактичного стану об'єкта контролю, а й супроводжуватись відповідними рішеннями [3].

Більшість вітчизняних вчених виділяють наступні основні етапи стратегічного контролю: 1) визначення органів контролю та механізмів його застосування; 2) визначення стандартів і норм для забезпечення об'єктивності оцінок; 3) встановлення правильності виконання робіт, передбачених планами різного типу; 4) порівняння досягнутих параметрів робіт з встановленими стандартами та нормами; 5) вжиття коригувальних заходів, у тому числі, перехід до альтернативних варіантів планів проектів, програм [2].

На нашу думку [2] зазначені етапи доцільно згрупувати за трьома циклами процесу стратегічного контролю: контроль процедур обрання стратегії, контроль реалізації стратегії та контроль ефективності обраної стратегії (табл. 1).

Таблиця 1

Процедури та етапи стратегічного контролю за циклами його процесу

Цикл процесу стратегічного контролю	Зміст процедур	Етапи стратегічного контролю
Контроль процедур обрання стратегії	Систематична перевірка ступеня обґрунтованості та актуальності посилань, на яких розроблявся «стратегічний набір», оцінка ступеня ризикованості факторів внутрішнього та зовнішнього середовища, обґрунтованість обраної стратегії з числа можливих альтернативних варіантів	Визначення органів контролю та механізмів його застосування; визначення стандартів і норм для забезпечення об'єктивності оцінок
Контроль реалізації стратегії	Перевірка за заздалегідь обраними параметрами у визначений час процесу виконання стратегічних планів, проектів та програм, формулювання заходів	Встановлення правильності виконання робіт, передбачених планами різного типу; порівняння досягнутих параметрів робіт з встановленими стандартами та нормами;
Контроль ефективності обраної стратегії	Внесення своєчасних коректив у процес, який є об'єктом контролю	Вжиття коригувальних заходів, у тому числі, перехід до альтернативних варіантів планів проектів, програм

Отже, за умов комплексного підходу до проведення стратегічного контролю в системі управління підприємством його реалізація буде успішною, ефективною та адекватною сучасним умовам господарювання.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Герасимчук В. Г. Стратегічне управління підприємством: навч. посібник. К. : КНЕУ, 2010. 312 с.

2. Головацька С. І. Теоретико-методичні засади обліково-інформаційного забезпечення стратегічного управління витратами. *Торгівля і підприємництво.* Львів. ЛТЕУ. 2019. Вип. 25. С. 25-32.

3. Голуб Н. О. Облік та контроль в системі стратегічного управління. URL: http://elar.tsatu.edu.ua/bitstream/123456789/1725/1/908.pdf.

4. Фірсова С. М., Наталенко М. О. Стратегічний контролінг в управлінні інноваційною діяльністю промислових підприємств. URL: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/VSUNU/2011_10_1/Firsova.pdf

УДК 657

Свірко С.В.
д.е.н., професор,
професор кафедри економічної безпеки,
публічного управління та адміністрування
Тростенюк Т.М.
доктор філософії,
доцент кафедри економічної безпеки,
публічного управління та адміністрування
Державний університет «Житомирська політехніка»
м. Житомир, Україна

ТЕОРЕТИЧНІ ПОЛОЖЕННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО КОНТРОЛЮ В ДЕРЖАВНИХ ЗАКЛАДАХ ВИЩОЇ ОСВІТИ

Сучасні тенденції та стан економічного розвитку характеризується значним впливом детермінанти вищої освіти, оскільки, як свідчать оцінки експертів, від 70 до 90% ВВП визначається науково-технічним прогресом та інноваційною економікою, а в країнах з найбільш розвиненою економікою в середньому 60% приросту національного доходу визначається приростом знань і освіченістю суспільства, які трансформуються у реальний продукт

суспільного виробництва [2].

Місце ДЗВО, як основної продуктивної сили вищої освіти, в економічному розвитку України слід розглядати в контексті різних факторів, зокрема: власне як суб'єкту господарювання, що здійснює економічну діяльність; як інструменту підвищення зайнятості населення через працевлаштування власне їх працівників, так і студентів в процесі залучення їх до наукової діяльності; як бази розвитку інновацій та наукових розробок, які є необхідними елементами економічного зростання; як інструмент розвитку власного регіону та міста [6]. Аналіз діяльності вітчизняних ДЗВО свідчить про досить невтішні реалії, зволікання у вирішенні яких можу призвести до руйнації вищої школи в Україні [3, 7, 8, 9].

На думку фундатора науково-практичної адміністративної (класичної) школи управління Анрі Файоля контроль виступає п'ятою функцією управління [11]. На продовження напрацювань вищевказаного вченого сучасні менеджери стверджують, що управлінський контроль слід розуміти як функцію, що є змістом зворотнього зв'язку [5].

Обліковці налаштовані на більш деталізоване тлумачення цього терміну: так, останні пропонують розуміти під "управлінським контролем – ...систему обліку та використання інформації з метою оцінки ефективності використання ресурсів компанії (фінансових, трудових, матеріальних, нематеріальних) та компанію в цілому та спрямовує на досягнення визначеної стратегії" [4, С. 102].

Відсутність інших тлумачень поняття управлінського контролю спричиняє обмежитись вищевказаними при опрацювання визначення "управлінський контроль в ДЗВО" під яким автори пропонують розуміти інформаційну підсистему управлінського обліку вказаних суб'єктів господарювання, що базується на управлінській звітності ДЗВО, в межах якої здійснюється оцінка ефективності діяльності останніх в контексті їх вертикально-горизонтальної структури задля забезпечення впливу апарату управління на роботу ДЗВО та структурних підрозділів на досягнення місії на стратегічної мети ДЗВО.

Нагадаймо, що в бюджетних установах в цілому суцільному контролю підлягають усі господарські засоби, джерела їх утворення та господарські процеси, а в межах управлінського обліку контролю підлягають усі його об'єкти [1, 10]. У процесі контролю збирається й аналізується необхідна інформація, виявляються відхилення фактичних показників від установлених

(планових, стандартних) та їх причини, тому основою контролю в підсистемі управлінського обліку виступає бюджетний контроль.

За ієрархію організації процесу створення продуктів діяльності управлінський контроль варто поділити на контроль робочих місць, контроль центрів відповідальності та контроль ДЗВО в цілому. Відповідно до цього принципу показники контролю інтегруються, трансформуються із численних конкретних величин у більш загальні, й на рівні ДЗВО керівництвом контролюються найважливіші показники, що характеризують ступінь досягнення поставленої мети згідно зі стратегією його розвитку, становища на ринку відповідних послуг та фінансового стану [1, 10].

За частотою проведення управлінського контролю варто виділяти такі його види [1, 10]:

– поточний контроль (здійснюється безперервно через систематичний моніторинг за рухом матеріальних цінностей, незавершеного виробництва і продуктів діяльності; його основним інструментом виступає оперативний облік у системі диспетчерського регулювання процесу створення продуктів діяльності ДЗВО). Поточний контроль відіграє важливу профілактичну роль, оскільки дає змогу оперативно реагувати на небажані відхилення в ході створення продуктів діяльності.

– періодичний контроль (здійснюється шляхом дослідження регулярної звітності центрів відповідальності ДЗВО про основні показники роботи (з відповідними поясненнями), в якій зазначаються планові та фактичні показники діяльності за певний період, а також підсумкові дані з початку року (кварталу));

– разовий контроль (не має регулярного характеру та стандартного кола постійних об’єкт, оскільки його мета та діапазон контрольованих показників визначаються в кожному окремому випадку керівництвом ДЗВО).

Слід відмітити, що в процесі здійснення управлінського контролю вивченню підлягаю не тільки фінансові, а й не фінансові показники. До фінансових показників ДЗВО відносять показники витрат, доходів, фінансових результатів, вартості відповідних ресурсів, грошовий вираз зобов’язань тощо. До не фінансових показників діяльності ДЗВО входять забезпечення трудовими ресурсами, плинність кадрів, використання робочого часу, забезпечення установи необоротними активами та їх завантаження, забезпечення установи матеріальними ресурсами, якість наданих послуг тощо.

Таким чином, опрацьовані теоретичних положень управлінського обліку в ДЗВО дозволило сформувати визначення "управлінський контроль в ДЗВО", запропонувати первинну його класифікацію.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Євдокимов В.В., Грицишен Д.О., Свірко С.В. Бухгалтерський облік в секторі загального державного управління України. Том 1: бухгалтерський облік в бюджетних установах України: підручник. Житомир: Видавець О.О. Євенок, 2017. 1380 с.
2. Искаков У.М. Рост экономики через качественное образование. URL: https://articlekz.com/article/13764.
3. Крикуненко І. Університетський бунт. Чому вища освіта втрачає привабливість. URL: https://nv.ua/ukr/biz/economics/vishcha-osvita-yaki-korektivi-v-neji-vnosit-rinok-praci-novini-ukrajini-50040117.html
4. Кузнецов А.А. Управлінський контроль: місце, сутність та призначення. Європейський вектор економічного розвитку. 2015. № 2 (19). С. 97-106.
5. Менеджмент. URL: https://library.if.ua/books/58.html
6. Прокопенко І.Ф., Мельникова О.В. Вища освіта як чинник економічного зростання України: сучасний стан та перспективи розвитку. Збірник наукових праць Харківського національного педагогічного університету імені Г.С. Сковороди «Економіка». 2017. Вип. 17. С. 5-14.
7. Репко М., Руда Ю. Освіта по-українськи: 129 мільярдів – марнотратство чи інвестиція? URL: https://www.epravda.com.ua/publications/2017/02/15/620955/
8. Рубін Е. Порятунок «вишки». Що робити з університетами? URL: https://nv.ua/ukr/opinion/navchannya-za-kordonom-i-v-ukrajini-novini-ukrajini-50039865.html
9. Стратегія реформування вищої освіти в Україні до 2020 року. Проект (неофіційний текст). URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/NT1109.html
10. Управлінський облік і аналіз у бюджетних установах: навч. посіб. / С.В. Свірко, А.П. Заросило; М-во освіти і науки, молоді та спорту України, Київський нац. екон. ун-т імені Вадима Гетьмана. К. : КНЕУ, 2012. 538 с.
11. Henri Fayol. Administration Industrielle et Générale, 1916. Анри Файоль. Общее и промышленное управление. Перевод на русский язык: Б.В. Бабина-Кореня. М.: 1923. URL: https://gtmarket.ru/laboratory/basis/5783/5784

УДК 657.6:657.372

Нестеренко О. О.
д.е.н., доцент,
завідувач кафедри фінансів та обліку
Харківський державний університет харчування та торгівлі
м. Харків, Україна

МЕТА ТА ЗАВДАННЯ АУДИТУ ІНТЕГРОВАНОЇ ЗВІТНОСТІ

Як цілком слушно зазначає М. Кінг (M. King), "…у всьому світі говорять про те, що корпоративна звітність у тому вигляді, в якому ми її знали протягом десятиліть, не відповідає потребам XXI століття. Ми живемо в епоху Інтернету, радикальної прозорості, виснаження природних ресурсів, глобального потепління, фінансової кризи і як ніколи зростаючих очікувань зацікавлених сторін. Не можна продовжувати готувати таку звітність, яку читає лише 1 %, а розуміє 0,05%" [1]. В умовах глобалізації та інформаціології користувачів обліково-звітної інформації цікавлять не лише фінансові показники діяльності підприємств, а й питання сталого розвитку як невід'ємної частини бізнесу, що вимірюється здебільшого нефінансовими показниками і забезпечується шляхом формування інтегрованої звітності.

Важливим аспектом впровадження інтегрованої звітності в бізнес-діяльність суб'єктів господарювання є підвищення довіри до цієї нової концепції звітування з боку різноманітних стейкхолдерів – користувачів інтегрованого звіту. Одним з основних механізмів підвищення довіри до показників інтегрованого звіту є верифікація його даних в процесі аудиту. Специфіка діяльності сучасних підприємств, обсяг і складність аудиторської перевірки інтегрованої звітності потребують чіткої послідовності етапів при проведенні аудиту. Підвищення якості аудиторських послуг припускає реалізацію комплексу заходів, пов'язаних, перш за все, з плануванням і організацією аудиторської діяльності. Складність і різноманітність процесу аудиторської діяльності породжує необхідність нових підходів до її планування. Корифеї аудиту Е. А. Аренс та Дж. К. Лоббек зазначають: "Аудитор повинен ретельно планувати свою діяльність через три основні причини: це надасть аудитору можливість одержати достатню кількість свідоцтв про положення справ клієнта, допоможе утримати в розумних межах витрати на аудит і дозволить уникнути непорозумінь з клієнтом" [2, с. 191].

Основні положення та рекомендації щодо планування аудиторської перевірки регулюються Міжнародним стандартом аудиту 300 "Планування

аудиту фінансової звітності", згідно з яким "планування" включає визначення загальної стратегії аудиту для завдання та розробку плану аудиту [3, с. 292].

Витрати часу на планування аудиту інтегрованої звітності залежать від масштабів діяльності підприємства, а також знання аудитором особливостей діяльності аналогічних підприємств. Процес планування достатньо трудомісткий і може займати до 30% часу, витраченого на аудит. Проте практика аудиту свідчить про те, що цьому питанню не приділяється належної уваги, а самі аудитори відразу без відповідної підготовки приступають до проведення перевірки з причини відсутності зафіксованої внутрішньої системи дій.

Одним з важливих напрямів удосконалення системи планування при проведенні аудиту інтегрованої звітності є розвиток сучасних методів наукового управління на базі економіко-математичних методів і засобів обчислювальної техніки. Провідне місце у цьому розвитку займає розробка автоматизованих систем для підвищення ефективності як етапу планування, так і подальшого проведення, документування, оформлення аудиторського висновку перевірки інтегрованого звіту. Сучасні умови комплексної автоматизації всіх рівнів управління підприємством, впровадження систем електронного документування, інформаційних систем бухгалтерського обліку вимагають використання спеціального програмного забезпечення для проведення аудиту інтегрованої звітності.

Дослідження етапу планування аудиту в науковій літературі дозволило виділити основні його елементи. На думку І. І. Сахарцевої в процесі планування важливе значення має визначення мети та завдань аудиторської перевірки [4, с. 17]. До цієї ж думки приєднуються Г. Давидов, який наголошує, що особливості етапу планування аудиту обумовлені саме метою, яка заздалегідь визначена законом. У зв'язку з цим: "аудитори не мають будь-якої свободи: вони повинні визначити, сформулювати свою думку і викласти її у висновку" [5, с. 36]. Формулювання мети – нерозривна складова частина планування, одна з найважливіших її частин. Проведення аудиту інтегрованої звітності з використанням автоматизованих інформаційних систем суттєво впливає на способи і порядок проведення аудиторських процедур, а отже, на методику аудиту, але мету та завдання аудиторської перевірки повинен визначити сам аудитор, а програма лише дозволить їх реалізувати.

Як зазначає Р. О. Костирко, основною метою перевірки звітів щодо стійкого розвитку є висловлення думки відносно відповідності звіту стандартам його підготовки, надійності та достовірності інформації звіту або окремих його якісних і кількісних показників [6, с. 186]. На відміну від аудиту

фінансової звітності, який надає уявлення лише про окремі сторони діяльності суб'єкта господарювання, аудит інтегрованої звітності дозволяє проводити її перевірку комплексно й може вважатися аудитом всього бізнесу. Тому, метою аудиту інтегрованої звітності, слід вважати отримання доказів впевненості в ефективності, законності та раціональності здійснюваних операцій в бізнес-моделі; достовірності показників інтегрованого звіту; дотриманні законів і нормативних актів при веденні господарської діяльності та опису її наслідків в інтегрованому звіті; постійне здійснення вимірювання і моніторинг минулих, поточних та стратегічних наслідків діяльності суб'єкта господарювання; визначення правильності опису нематеріальних форм капіталу; перевірка достатності аналітичної бази при визначенні перспектив діяльності суб'єкта господарювання на майбутнє та відповідності діяльності цілям сталого розвитку (рис. 1).

Рис. 1. Мета та завдання аудиту інтегрованої звітності

Стратегія аудиторської перевірки повинна мати вигляд плану, що складається аудитором у електронній (письмовій) формі з метою визначення етапів аудиторської перевірки, обсягів і типу необхідних тестів та оцінки витрат на їх проведення, а також узгодження основних питань з адміністрацією підприємства до початку перевірки.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. King M., Atkins J. Chief Value Officer: Accountants Can Save the Planet. Taylor & Francis Group, 2016. 138 p.
2. Аренс А., Лобек Дж. Аудит : пер. с англ. М. : Финансы и статистика, 2003. 560 с.
3. Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2016-2017. 1144 p.
4. Сахарцева І. І. Теоретико-методологічні аспекти формування програм аудиту : монографія. Київ : Кондор, 2005. 374 с.
5. Давидов Г. М. Аудит. К. : Знання, 2004. 511 с.
6. Костирко Р. О. Перспективи міжнародної інтегрованої звітності. *Вісник Національного університету "Львівська політехніка". Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку.* 2014. № 794. С. 181-187.

УДК 657.6

Тухарь Ф. И.
д.э.н., профессор,
выпускник Львовского торгово-экономического института, 1958 г.
Кооперативно-Торговый Университет Молдовы
г. Кишинэу, Республика Молдова

ВНУТРЕННИЙ ОПЕРАТИВНЫЙ КОНТРОЛЬ И ФУНКЦИИ РЕВИЗИОННОЙ КОМИССИИ

Глобализация и интернационализация бухгалтерского учёта основное внимание в научных исследованиях нацеливает на его финансовое содержание и аспекты составления финансовой отчётности и, при этом ряд вопросов организации управленческого учёта и его использование во внутреннем контроле и принятии оперативных решений на предприятии остаются не до конца раскрытыми.

Научные исследования в данной области должны быть направлены на разработке методик составления учётных и контрольных политик, на базе трудов зарубежных и отечественных авторов, а также международных и национальных стандартов, европейских директив, положений, инструкций и других нормативных и законодательных актов по учёту и контролю на предприятиях и организациях торговли и системы потребительской кооперации.

Для каждого хозяйствующего субъекта проблема разработки эффективных учётных и контрольных политик кроится в установлении и выборе наиболее целесообразной совокупности возможных правил и приёмов ведения учёта и контроля в процессе получения достоверной и полезной управленческой информации как для самого хозяйствующего субъекта, так и для широкого круга пользователей с целью обеспечения контрольных функций и принятия правильных решений.

Испокон веков известно, что организация и ведение бухгалтерского, статистического и оперативного учёта целенаправлена на осуществление постоянных и непрерывных функций контроля за состоянием и результатом деятельности предприятия. В Законе о бухгалтерском учёте и финансовой отчётности [1, ст. 18] подчёркивается, что хозяйствующие субъекты обязаны организовать внутренний контроль, ответственность за который несёт руководитель субъекта.

В связи с данным требованием Закона следовало бы расскрыть конкретный механизм осуществления внутреннего контроля и порядок его организации. Но, к сожалению, в условиях рыночной экономики такового для предприятий корпоративного сектора, различной организационно-правовой формы деятельности и типа собственности не разработано.

Многие специалисты практики и учёные учётной профессии считают как бы само по себе понятным, что контроль на предприятии в основном отдан на откуп бухгалтерам, т. е. через призму ведения учёта и осуществляется контроль. Действительно, свыше 80% информации для внутреннего оперативного контроля используется из данных бухгалтерского учёта. Но ведь полнота информации для обеспечения контрольных функций в управлении должна состоять и из данных других структурных подразделений предприятия, таких как экономических служб планирования, финансирования, нормирования, организации трудо-затрат с персоналом, а также системы маркетинга, цен и тарифов, договорных отношений по

закупке, продаже продукции, товаров, услуг. Во внутреннем контроле используется также информация служб технико-технологического характера, инвестиций, использования производственных мощностей, качества продукции и услуг.

Очевидно, возникает необходимость в накапливании вышеперечисленной информации из различных источников посредством обобщения её на внутренних отчётах менеджеров. Работа менеджеров по контролю должна строиться на основании специально разработанного положения по внутреннему оперативному контролю на предприятии.

Объём содержания настоящих тезисов не позволяет раскрыть всей той многогранной и обширной по содержанию информации, используемой в контроле за повседневной деятельностью и для определения состояния финансово-экономических результатов за более длительный период времени работы. Но, очевидно, что для предприятия необходимо специальное положение о внутреннем оперативном контроле, где бы раскрывался механизм его осуществления с ответом на вопросы: что контролируется, кто контролирует и как контролируется информация и используется в управлении и принятии решений.

Нам представляется, что целесообразно утвердить на предприятии специальный орган, службу по обеспечению информацией и её использования во внутреннем контроле, регламентируя сроки, содержание предоставляемых данных соответствующими подразделениями с определением конкретных специалистов, должностных лиц ответственных за осуществление контрольных функций.

Отмечая требование Закона о бухгалтерском учёте и финансовой отчётности о необходимости организации внутреннего контроля на предприятии, возникают вопросы в отношении функций и роли во внутреннем контроле ревизионных комиссий предусмотренных Законами об акционерных обществах, обществах с ограниченной ответственностью и организациях потребительской кооперации Республики Молдова [2, 3]. Уместно отметить, что содержание работы ревизионных комиссий по осуществлению внутреннего контроля в полном его объёме вышеперечисленными законами не раскрывается. Функции ревизионных комиссий сводятся только к эпизодическим проверкам и ревизиям отдельных объектов по требованию или указанию административных органов и учредителей указанных выше обществ.

В связи со сложившейся ситуацией по осуществлению внутреннего контроля, считаем целесообразным раскрыть механизм его организации и содержания непосредственно в Законе о бухгалтерском учёте и финансовой отчётности. Относительно функций и роли ревизионных комиссий также отметим, что они должны найти своё отражение в данном Законе.

Для ревизионных комиссий следует рассмотреть специальное положение их деятельности, расширив их полномочия через призму содержания всей гаммы элементов внутреннего оперативного контроля. Для этого следует предусмотреть содержание контролируемых показателей деятельности предприятия, сроки предоставления, подробный их анализ и использования для принятия решений. Показательным в отношении расширения функций и роли ревизионных комиссий во внутреннем контроле в системе потребкооперации Республики Беларусь многогранно раскрыто Евдокимовичем В. И. в статье журнала «Потребительская кооперация» [6, с. 13].

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Закон о бухгалтерском учёте и финансовой отчётности № 287 от 15.12.2017. Официальный монитор Республики Молдова № 1-6 от 15.01.2018.

2. Закон об акционерных обществах № 1134 от 02.04.1997. Официальный монитор Республики Молдова № 38-39 от 12.06.1997. Повторно опубликован в Официальном мониторе Республики Молдова № 372-382 от 31.12.2020.

3. Закон о потребительской кооперации № 1252 от 28.09.2000. Официальный монитор Республики Молдова № 154-156 от 14.12.2000.

4. Закон о государственном внутреннем финансовом контроле № 229 от 23.09.2010. Официальный монитор Республики Молдова № 231-234 от 26.11.2010. Повторно опубликован в Официальном мониторе Республики Молдова № 86-92 от 08.03.2019.

5. Селедцова С. Н. Контроллинг в системе управления организацией: сущность, содержание и функции. Научно-практический журнал Белорусского Торгово-Экономического Университета «Потребительская кооперация», № 3, 2003.

6. Евдокимович В. И. Состояние и направления развития экономического контроля в потребительской кооперации. Научно-практический журнал Белорусского Торгово-Экономического Университета «Потребительская кооперация», № 3, 2003, с. 13-17.

УДК 658.5.011

Чижевська Л. В.
д.е.н., професор,
професор кафедри інформаційних систем в управлінні та обліку,
Державний університет "Житомирська політехніка",
м. Житомир, Україна

ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ УПРАВЛІНСЬКИХ ЗВІТІВ У СИСТЕМІ КОНТРОЛІНГУ ПІДПРИЄМСТВА

Управлінська звітність є елементом системи контролінгу як системи об'єктного типу, функціонуючої в умовах певного організаційно-технічного і інформаційного середовища при реалізації процесів планування, обліку, аналізу, моніторингу та контролю. У межах цієї системи управлінець найчастіше формує такі запити: який прибуток отримала компанія, які напрями продажів, продукти або клієнти є найбільш вигідніші для компанії, яка рентабельність виробництва, які постійні витрати має компанія і які змінні витрати на одиницю продукції.

У випадку, якщо система інформування не задовольняє запити користувачів, управлінець піддає сумніву необхідність існуючої системи звітування, оскільки це не сприяє розвитку бізнесу. Також недоліком при впровадженні управлінської звітності на підприємстві є те, що стратегія компанії і управлінська звітність не синхронізовані. Крім того, необхідно знаходити підходи до мотивації персоналу при різних формах звітування. Отже, перешкодами формування управлінських звітів є: відсутність призначеної особи, відповідальної за формування управлінської звітності; затягування термінів впровадження форм управлінської звітності; відсутність узгоджених правил обліку, які є основою для системи звітування; відсутність автоматизації процесу складання і оновлення звітності; неузгодженість термінів подання звітності; невдале подання інформації в таблицях і зі значними кількісними показниками, що ускладнює візуальне сприйняття.

Впровадження управлінського звіту пропонуємо розділяти на етапи:

1.Виявлення запиту від користувача. Типовою проблемою при складанні управлінської звітності є відповідь на один запит керівника без взаємозв'язку з корелюючими показниками. Такий відокремлений розгляд

частин бізнесу призводить до необґрунтованих рішень. Наприклад, у керівника відділу закупівель є запит про розрахунок потреби в закупівлі. Такий запит може бути задоволений вхідними даними про актуальний залишок і актуальний план виробництва, наявні поставки (підтверджені, оплачені). На цьому етапі також потрібно узгодити формат подачі інформації – кількісний, якісний, змішаний (кількісний з коментарем).

2. Визначення відповідальних осіб і складу робочої групи з розробки форми звіту. На цьому етапі доцільно перевірити дані за запитом на усіх ділянках, де формується інформація, з метою з'ясування, які підрозділи будуть їх надавати. Інший шлях перевірки запиту – визначити на кожному робочому місці, що буде корисно керівництву.

3. Визначення об'єктів звітності, які відповідають на запит користувача. Наприклад, окремим об'єктом планування можуть виступати нові продукти. Своєю появою вони впливають на попит і пропозицію для вже існуючої продукції. Такий вплив необхідно передбачати і відслідковувати. Управлінський запит, який виникає у цьому випадку: чи буде забезпечена достатня кількість продукції для підтримки його виведення на ринок, чи будуть підготовлені своєчасно матеріали для маркетингу і мерчандайзингу, чи пройде своєчасно навчання команда продавців нового продукту.

4. Визначення обліково-аналітичних джерел інформації. Облікова інформація має певні обмеження і не містить, наприклад, інформацію про наміри щодо виведення на ринок нової продукції, очікування рішення по тендеру, про зміну цін та кількості пунктів продажу, активність конкурентів, динаміку змін на ринку і в галузі. Цей перелік і формує припущення, на підставі чого прогноз може бути неточним.

5. З'ясування ступеня агрегації показників. Наприклад, є два підходи у відображенні інформації про товар: за кожним видом товару та за групою товарів. Інформація за групами товарів краще покаже наявні тенденції в продажах. Ступінь деталізації управлінського звіту також залежить від того, на якому рівні прогнозується інформація: компанія, підрозділ компанії, сегмент ринку, група товару, бренд, модель, розмір упаковки, одиниця збереження запасів. Проте не завжди найменша деталізація, яка досягається в бухгалтерському обліку завдяки багаторівневій аналітиці, дає можливість отримати достовірнішу інформацію. Прогнозування на найбільш детальному рівні дає більшу помилку прогнозу.

6. Автоматизація подання даних для оновлення звітів. Збір даних для управлінського звіту передбачає таке налаштування комп'ютерних програм, яке дозволяє постійно поновлювати файли з даними про матеріальні запаси, виробництво, фактичні продажі та інші об'єкти. Цифровізація обліку на цьому етапі є сприятливим електронним середовищем.

7. Візуалізація форми звітності. На цьому етапі здійснюється вибір форми подання звіту (таблиця, графіки) і підбір дашборда (інструмент для візуалізації та аналізу інформації про бізнес-процесах і їх ефективності).

8. Формулювання рекомендацій для керівництва з прийняття рішень.

Прийняття управлінських рішень вимагає від фінансистів надання менеджменту відповідної аналітики фінансових даних на постійній основі. Формування управлінських звітів в системі контролінгу повинно враховувати специфіку діяльності підприємства, сприяти реалізації стратегічних завдань, враховувати сформовану на підприємстві структуру управління.

УДК 657

Шульга С.В.
д.е.н., доцент,
професор кафедри аудиту та підприємництва
Національної академії статистики, обліку та аудиту
м.Київ, Україна

АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ДОТРИМАННЯ ПРИНЦИПУ НЕЗАЛЕЖНОСТІ В АУДИТІ

Принцип незалежності в аудиті є фундаментальним принципом професійної етики, дотримання якого забезпечує якісне надання аудиторських послуг, реалізацію соціальної функції аудиту та підвищує довіру суспільства до аудиторської професії в цілому. Розробка процедур та політик дотримання принципу незалежності з урахуванням вимог закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», Міжнародного кодексу етики професійних бухгалтерів (включаючи міжнародні стандарти незалежності) Ради з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів, ідентифікація загроз дотримання

принципу незалежності та розробка заходів з їх уникнення є важливим елементом системи контролю якості надання аудиторських послуг суб'єкта аудиторської діяльності.

Повністю підтримуємо позицію В. Фабіянської, яка зазначає, що «зважаючи на те, що вимога незалежності аудитора пов'язана із реалізацією найважливішої місії інституту аудиторства, а саме – зменшення інформаційних ризиків користувачів фінансової звітності завдяки висловленню аудиторської думки про її достовірність, відтак незалежність в аудиті є основоположним принципом, який визначає унікальність аудиту, як форми контролю, та його цінність і незамінність для розвитку цивілізованого суспільства. Дотримання принципу незалежності також є основоположним чинником, який забезпечує формування довіри до результатів аудиту з боку громадськості» [2, с. 110].

Вимогами закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [1] передбачено, що суб'єкт аудиторської діяльності повинен розробити внутрішні політики і процедури дотримання принципу незалежності, а також забезпечити документування в робочих документах аудитора всіх суттєвих загроз їх незалежності, а також запобіжних заходів, вжитих для зменшення таких загроз. Окремі приклади загроз принципу незалежності та заходів, які можуть бути вжиті суб'єктом аудиторської діяльності для їх мінімізації, наведені в Міжнародному кодексі етики професійних бухгалтерів (включаючи міжнародні стандарти незалежності) Ради з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів. Наведений в кодексі перелік не є вичерпним і суб'єкт аудиторської діяльності повинен враховувати також інші загрози, які можуть виникати в ході надання різних типів аудиторських послуг.

«Кодекс етики розглядає низку ситуацій, що можуть вплинути на незалежність аудитора і яких потрібно уникати. Щоправда рекомендації, наведені в Кодексі, часто мають надто загальний або неконкретний характер, щоб їх можна було використовувати на практиці» [3, с. 156].

На виконання вимог закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» суб'єкт аудиторської діяльності, який надає послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності та обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств суспільного інтересу, повинен шляхом розробки внутрішніх політик та процедур контролю якості, організації системи контролю за дотриманням принципу незалежності

забезпечити запровадження ефективних механізмів усунення загроз дотримання даного принципу етики.

Аналіз практичного досвіду розробки організаційно-методичних положень дотримання принципу незалежності суб'єктами аудиторської діяльності свідчить про наявність проблемних питань в даній сфері. Зокрема, розробляючи внутрішні положення з контролю якості аудиторських послуг, суб'єктами аудиторської діяльності приділяється недостатня увага опису випадків виникнення конфлікту інтересів, який може виникати в результаті наявності суперечності між особистими майновими, немайновими інтересами аудитора та його професійними правами і обов'язками, наявність якої може вплинути на неупередженість під час надання аудиторських послуг.

Окремим проблемним питанням є розробка відповідного документального забезпечення заходів із попередження, визначення, усунення загроз незалежності аудитора. Серед зазначених документів в обов'язковому порядку має бути розроблена в межах суб'єкта аудиторської діяльності форма заяви про підтвердження дотримання принципу незалежності в ході надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності та обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств суспільного інтересу. Також з метою контролю та оцінки дотримання принципу незалежності посадовими особами та аудиторами суб'єкта аудиторської діяльності слід розробити та затвердити форму щорічної декларації про незалежність.

Внутрішніми положеннями з системи контролю якості аудиторських послуг повинні бути затверджені зразки таких заяв: Заява про виникнення загроз незалежності, Заява про виникнення потенційного/реального конфлікту інтересів під час виконання посадових обов'язків аудитором. Розробка та затвердження даних документів є інструментом своєчасної ідентифікації загроз порушення принципу незалежності та оперативного вжиття заходів щодо їх усунення та попередження виникнення в майбутньому. Також у внутрішньому положенні з контролю якості аудиторських послуг доцільно навести перелік типових загроз, які впливають на незалежність аудитора з урахуванням досвіду надання аудиторських послуг, й перелік застережних заходів, які слід вжити для усунення загроз, або зменшення їх до прийнятного рівня. Прикладне значення розроблених пропозицій з вирішення наявних на сьогодні

проблемних питань дотримання принципу незалежності в ході надання аудиторських послуг забезпечить дотримання принципів професійної етики та зростання довіри до результатів наданих аудиторських послуг.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Закон України "Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність" від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19

2. Фабіянська В. Незалежність аудитора: загрози та застережні заходи щодо їх усунення. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації.* 2019. Вип. 3-4. С. 99-112.

3. Фабіянська В.Ю., Ничкалюк Т.Г. Незалежність аудитора: проблеми та шляхи вирішення. Збірник наукових праць ВНАУ. 2012. № 4 (70). С. 155-160

УДК 657

Бойко Р. В.
к.е.н., доцент,
доцент кафедри обліку, контролю, аналізу та оподаткування,
Львівський торговельно-економічний університет
м. Львів, Україна

МІСЦЕ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ В ІНТЕГРОВАНІЙ СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ БУДІВЕЛЬНИМ ПІДПРИЄМСТВОМ

Фінансово-господарська діяльність кожного будівельного підприємства, від дня свого утворення та у процесі всієї діяльності супроводжується розбудовою систем внутрішнього контролю. На практиці ці системи оформлюються у різноманітні форми та структури управління, що використовують безліч методів та інструментів для покращення управління та ефективності основної сфери діяльності будівельного підприємства. Якість систем контролю впливає на результати діяльності, як на макро-, так і на мікроекономічному рівні. Тому дослідження призначення функції та ролі системи внутрішнього контролю на будівельних

підприємствах є виправданим та актуальним у теперішньому часі, з огляду на значне зростання будівельної галузі в останніх десятиріччях.

У Європейському Союзі та інших розвинутих країнах світу в системі внутрішнього контролю важлива роль відводиться внутрішньому аудиту, як основному елементу інтегрованої системи внутрішнього контролю будівельного підприємства, що базується на передовій практиці та є загальновизнаним на міжнародному рівні [3, 4]. Все більше публікацій видається також в Україні за цією тематикою [1-2], що є безсумнівним виразом зростаючого інтересу до важливості нагляду та контролю у будівельній галузі країни.

Розробка різних форм та принципів внутрішнього контролю є результатом екстенсивного потреби сучасного менеджменту, який повинен досягати поставлених цілей компанії, таких як: отримання максимального прибутку, підтримка фінансової ліквідності та збільшення ринкової вартості компанії. Тому сучасні менеджери розуміють важливість створення осередку внутрішнього аудиту і у будівельних компаніях. Безпосередня роль внутрішнього аудиту будівельної компанії полягає в тому, що б забезпечувати підтримку наглядових процесів на підприємстві шляхом незалежної оцінки та перевірки результативності усіх систем, тоді як опосередкована роль полягає у створенні авторитету та формуванням позитивного іміджу будівельної компанії.

Основними завданнями внутрішнього аудиту будівельної компанії є: системний контроль законності, економічності та цілеспрямованості будівельних проєктів; перевірка фінансової та оперативної інформації за будівельними проєктами; нагляд за системою бухгалтерського та управлінського обліку будівельних проєктів; нагляд за зв'язками внутрішнього контролю та перевірки відповідності внутрішньої політики будівельних підрозділів; перевірка правильності виконання покладених завдань будівельних підрозділів; формування іншої звітної інформації для цілей управління.

У недалекому минулому роль внутрішнього аудиту у будівельній компанії полягала головним чином у застосуванні окремих процедур контролю та оцінці ефективності окремих механізмів управління, що були застосовані. На даний час статус внутрішнього аудиту дещо змінився. В ринкових умовах господарювання, які швидко змінюються та поряд зі

зміною цілей будівельних компаній відбулися подальші зміни у підході до ролі та значенні внутрішнього аудиту.

У першу чергу внутрішній аудит будівельної компанії зазнав суттєвого розширення, за рахунок сфери його застосування, як об'єктної, так і предметної. Новий статус внутрішнього аудиту перш за все пов'язаний із впровадженням такої нової системи контролю, яка б могла усунути або принаймні обмежити можливі комерційні ризики у процесі реалізації будівельних проєктів. Тому, у сьогоднішньому часі, внутрішньому аудиту необхідно знаходити відповіді на можливі загрози, як з боку зовнішнього навколишнього середовища, так і внутрішні загрози, які можуть бути наслідком неефективної внутрішньої системи управління чи контролю бізнес-процесів реалізації будівельних проєктів.

Отже, роль сучасного внутрішнього аудиту в будівельній компанії полягає у тому, щоб попереджувати виникнення небажаних станів речей, тобто від внутрішнього аудиту очікують певного атрибуту прогнозованості, як в цілому по підприємстві так, і за окремих будівельними проєктами, при тому, щоб час реагування був як найкоротший, а сфера застосування внутрішнього аудиту якнайширша та цілісно інтегрована.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бойко Р. В. Внутрішній аудит у будівельній компанії: організаційний аспект. *Вісник Львівської комерційної академії: Серія економічна.* Львів: Видавництво Львівської комерційної академії, 2014, № 44. С. 169-172.

2. Куцик П. О. Внутрішній контроль розрахункових операцій в системі управління будівельним підприємством. *Вісник Львівської комерційної академії: Серія економічна.* 2013. № 42. С. 116-123.

3. Aynur Kazaz, Ersan Erkovan, Serdar Ulubeyli. An Example of Internal Control Application for Contractor Companies in the Construction Sector. Published on September, 2019. [Online]. Available at: https://www.researchgate.net/publication/335991692_An_Example_of_Internal_Control_ Application_for_Contractor_Companies_in_the_Construction_Sector.

4. Ahmad Tariq Bhatti. Internal Control Questionnaires for Construction Companies. Published on Jan 16, 2020. [Online]. Available at: https://www.slideshare.net/ATBHATTI/internal-control-questionnaires-for-construction-companies-220649969.

УДК 657.6 : 336.777.7

Волчек Р.М.
к.е.н., доцент,
доцент кафедри бухгалтерського обліку та аудиту,
Одеський національний економічний університет,
м. Одеса, Україна

АНАЛІТИЧНІ ПРОЦЕДУРИ В АУДИТІ ПРОЦЕСУ ДИСКОНТУВАННЯ ДОВГОСТРОКОВОЇ ДЕБІТОРСЬКОЇ ТА КРЕДИТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

Використання управлінським персоналом вітчизняних підприємств довгострокових фінансових інструментів пов'язано, у першу чергу, із намірами зберегти поточну платоспроможність товариства на рівні, який є достатнім для інвестиційної привабливості компанії. Зміна вимог П(С)БО 10 "Дебіторська заборгованість" та П(С)БО 11 "Зобов'язання" у частині відображення довгострокової дебіторської заборгованості та зобов'язань, погашення яких передбачається більше, ніж протягом одного року, за теперішньою вартістю на дату складання фінансової звітності, обумовлює удосконалення методичного інструментарію аудиту облікових оцінок під час встановлення коректності відображення зазначених об'єктів обліку у формі 1 "Баланс (Звіт про фінансовий стан)" та формі 2 "Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)", а також розкриття інформації щодо методів оцінки вказаних видів активів та пасивів підприємств у Примітках до фінансової звітності. Визначення теперішньої вартості довгострокової дебіторської та кредиторської заборгованості здійснюється завдяки проведенню процесу дисконтування й відображення вказаних видів активів та пасивів підприємства за амортизованою собівартістю. Алгоритм визначення амортизованої собівартості описано у багатьох публікаціях [1, с. 156-157; 2; 3], присвячених відображенню дисконтованих грошових потоків, які виникають протягом використання довгострокових фінансових активів та фінансових зобов'язань, на рахунках бухгалтерського обліку та у звітності підприємств. Між тим, мало дослідженим все ще залишається процедура обрання ставки дисконтування, оскільки вона пов'язана із невизначеністю для аудитора у

частині обґрунтування професійного бачення бухгалтера щодо ризиків, характерних для господарської діяльності підприємства.

Метою дослідження є розробка комплексу аналітичних процедур, які дозволять аудитору зменшити невизначеність щодо коректності обрання бухгалтерською службою підприємства ставки дисконтування під час здійснення облікової оцінки довгострокових фінансових інструментів. Сформульовані рекомендації дозволять обґрунтувати власне бачення аудитора щодо розмірів ставки дисконтування в частині премії за ризик інвестування коштів у досліджуване товариство у разі використання управлінським персоналом підприємства кумулятивного підходу.

Обрання ставки дисконтування довгострокових фінансових інструментів зазвичай ґрунтується на тому, що вказана ставка дисконтування повинна бути ринковою. У випадку, якщо підприємство не бере банківських кредитів, таку ставку можна взяти на сайті НБУ згідно із альтернативними фінансовими інструментами, які є подібні використовуваним на підприємстві фінансовим активам чи зобов'язанням за строком погашення. Зазначимо, що відносно довгострокової дебіторської та кредиторської заборгованості, до використання яких вдається управлінський персонал підприємств, обрання ставки дисконтування набуває ще більше невизначеності, ніж по довгострокових кредитах. Справа в тому, що не завжди довгострокові засоби у розрахунках містять в угодах на їх виконання вбудовану ставку дисконтування. Тому актуальним щодо дисконтування довгострокової дебіторської та кредиторської заборгованості є використання кумулятивного підходу. Зазначений підхід передбачає визначення ставки дисконтування як добуток безризикової ставки та премії за ризик вкладання коштів у досліджуване підприємство.

Щодо безризикової ставки, зазначимо, що на цей час існує декілька суджень щодо її розміру. По-перше, багато практиків спираються на іноземний досвід, згідно із яким, коли закордонні підприємці розвивають свій бізнес в Україні, то вони оцінюють безризикову ставку на рівні 28% у іноземній валюті (дол. США). Між тим, вважаємо, що відносно довгострокових фінансових інструментів некоректно застосовувати такий розмір ставки, оскільки вона враховує ризики, притаманні для оцінки вартості бізнесу підприємства, а не окремого фінансового інструмента. Крім того, обґрунтувати застосування такої безризикової ставки перед

аудиторами є вкрай проблематично, оскільки на цей час немає жодного загально доступного джерела, яке містить вказану інформацію. Інша точка зору полягає у використанні у якості безризикової ставки дисконтування ставки, за якою передбачено погашення облігацій внутрішньої державної позики (ОВДП). Формально цю ставку можна використовувати, оскільки є джерела, які містять достовірну інформацію щодо таких ставок, але з боку здорового глузду, вважаємо, що по-перше, за цими облігаціями фактичного погашення ще не відбулося, тому у період макроекономічної нестабільності є проблематичним використання ставок за ОВДП у якості безризикових.

Більш доцільним, на нашу думку, є використання ставок за довгостроковими депозитами або кредитами (у залежності від того, хто дисконтує довгостроковий фінансовий інструмент – дебітор чи кредитор). Вказані ставки за цими фінансовими інструментами вже містять у собі інфляційні ризики, тому коригувати їх на очікувану інфляцію не потрібно. Щодо рекомендації Міністерства фінансів України − під час визначення ставки дисконтування необхідно враховувати наявні ризики, крім ризиків, які брали до уваги під час визначення майбутніх грошових потоків, зазначимо наступне: ця настанова виконується у повному обсязі тільки тоді, коли оцінюється дохідним підходом або вартість підприємства або визначається вартість при використанні під час здійснення процедури тестування на знецінення активів. У випадку проведення аудиту процесу дисконтування довгострокової дебіторської та кредиторської заборгованості за умов використання кумулятивного підходу доцільно значну увагу приділити коректності встановлення бухгалтерами або оцінювачами розміру премії за ризик інвестування коштів у досліджуване підприємство. Оскільки премія за ризик буде базуватися на показниках фінансового стану товариства, то вважаємо за доцільне запропонувати інструментарій, на основі якого аудитор може проводити аналітичні процедури задля зменшення ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень щодо розмірів цієї премії (табл. 1).

Таблиця 1

Градація премії за ризик при визначенні ставки дисконтування виходячи із критеріїв фінансового стану підприємства

Критерій фінансового стану	Розмір премії за ризик		
	0-1%	**1,1-3%**	**3,1-5%**
Рентабельність продажів за фінансовим результатом від основної операційної діяльності	більше 10%	від 0 до 10%	від'ємна
К-т забезпеченості запасів власними оборотними коштами	від 0,5 до 1	від 0,2 до 0,49	від 0 до 0,19 або від'ємний
К-т співвідношення між періодами обороту дебіторської та кредиторської заборгованості за товари, роботи та послуги	від 0 до 0,99	від 0,991 до 1	>1
К-т співвідношення між періодами обороту виробничих запасів або товарів та кредиторською заборгованістю за товари, роботи та послуги	від 0 до 0,99	від 0,991 до 1	>1

Джерело: власна авторська розробка

Аналіз запропонованих коефіцієнтів доцільно робити поквартально протягом 2 або 3 років. Обрання саме наведених показників здійснювалося із можливостей підприємства забезпечувати свою фінансову стійкість із можливостями зберігати поточну та перспективну платоспроможність на належному рівні. Вважаємо, що максимальний розмір премії за ризик повинен складати 5%. Вказаний показник у деякій мірі є співставним із розміром інфляції в Україні протягом 2019 (4,1%) та 2020 років (5,0%). Запропонований аналітичний інструментарій дозволить аудиторам знизити невизначеність під час перевірки коректності виконаних управлінським персоналом облікових оцінок довгострокових фінансових інструментів, що забезпечують платоспроможність підприємства у довгостроковій перспективі.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Трало І. М. Дисконтування дебіторської заборгованості в обліковій політиці підприємства. *Економіка, управління та адміністрування.* 2020. 1(91). С. 154-159.

2. Онищенко В. Дисконтування заборгованості. *Головбух.* 2020. URL: golovbukh.ua/article/7853-diskontuvannya-dovgostrokovih-zaborgovanostey-debtorsko-kreditorsko.

3. Рогозний С., Дядюн О. Кредити та позики за МСФЗ: ключові акценти дисконтування. *Вісник МСФЗ.* 2021. 03. URL: https://fz.ligazakon.net/?utm_source=360_ligazakon_net&utm_medium=menu_burger&_ga=2.135342387.360569180.1619094736-2013051649.1619094736#/articles/FZ002423.

УДК 657

Головчак Г. В.
к.е.н., доцент,
доцент кафедри обліку і аудиту,
Явна С.В.
студентка спеціальності «Облік і оподаткування»
Львівський національний університет ім. І. Франка
м. Львів, Україна

ІНІЦІАТИВНИЙ АУДИТ В УКРАЇНІ: СУБ'ЄКТИ ТА ОБ'ЄКТ

Ініціативний аудит є добровільною процедурою, до якої вдаються підприємства або підприємці з метою отримання інформації про достовірність та якість системи обліку та контролю на підприємстві чи в приватному бізнес-проекті. Ініціативний аудит, у залежності від поставленої мети, може бути комплексним або частковим і спрямованим на аналіз як усієї бухгалтерської системи, так і на окремі її складові. Можливим є також замовлення поетапного проведення ініціативного аудиту (квартального, піврічного чи річного). Варто зазначити, що вартість проведення ініціативного аудиту не є сталою, оскільки перебуває у прямій залежності від об'єму робіт та побажань замовника. Об'єктом ініціативного аудиту є фінансова звітність та система обліку і контролю на підприємстві.

Методика проведення ініціативного аудиту передбачає наступні об'єктні параметри: попереднє визначення обсягу обліково-аналітичних робіт та контрольних процедур; встановлення термінів проведення та форми подачі результатів ініціативного аудиту; організацію та формування аудиторської робочої групи; визначення плану та програми ініціативного аудиту; проведення ініціативного аудиту; внесення рекомендацій з питань виправлення виявлених помилок; складання попереднього звіту за результатами ініціативного аудиту; узгодження результатів із замовником; оформлення офіційного аудиторського висновку.

За результатами проведення ініціативного аудиту замовнику видається офіційний висновок аудитора із інформацією про всі виявлені відхилення та результати оцінювання системи обліку та внутрішнього

контролю. Усі результати ініціативної аудиторської перевірки є суворо конфіденційними та не розголошуються.

Як правило, більшість замовників ініціативного аудиту звертаються до лідерів ринку аудиторських послуг, так званої "Великої четвірки". Так називають чотири найбільших у світі компанії, що надають аудиторські та консалтингові послуги. У список компаній Великої четвірки входять PricewaterhouseCoopers, Deloitte (Делойт), Ernst & Young (Ернст енд Янг) та KPMG. Саме вони є суб'єктами ініціативного аудиту, розглянемо кожну з них детальніше.

Фірма PwC присутня на українському ринку з 1993 року. Регіональна мережа включає головний офіс у Києві та представництва у Львові та Дніпрі, що пропонують клієнтам повний спектр послуг. Компанія надає аудиторські, податкові, юридичні та консалтингові послуги найвищої якості. Інновації та прагнення досягати найвищого результату становлять основу розвитку PwC. PwC вже багато років встановлює стандарти з надання професійних послуг, репутація заснована на побудові довготривалих відносин з клієнтами.

PwC Україна є учасницею міжнародної мережі фірм PwC, де у 155 країнах працює близько 284 000 фахівців. Клієнти PwC отримують максимальну користь від співпраці з спеціалістами, котрі володіють практичним знанням особливостей місцевого законодавства і бізнес-середовища, та використовують потенціал міжнародної мережі [3].

Компанія "Делойт" в Україні є частиною компанії "Делойт СНД Холдингз Лімітед" ("Делойт", СНД) - компанії, що входить до складу об'єднання "Делойт Туш Томацу Лімітед".

"Делойт" – це бренд, що об'єднує десятки тисяч висококласних фахівців, які працюють у незалежних фірмах і забезпечують надання послуг у сфері аудиту, управлінського та фінансового консультування, управління ризиками, оподаткування і супутніх послуг. Ці фірми є учасниками об'єднання "Делойт Туш Томацу Лімітед", приватної компанії, відповідальність учасників якої обмежено наданими ними гарантіями, зареєстрованої відповідно до законодавства Великобританії ("ДТТЛ"). Кожна фірма, що входить до складу об'єднання "ДТТЛ", надає послуги в межах певного географічного регіону та провадить свою діяльність відповідно до законодавства й

нормативно-правових актів, що регулюють професійну діяльність на території такої країни чи країн [4].

Ernst & Young Global Limited (відома як EY) - одна з найбільших у світі міжнародних компаній, що надають професійні послуги, та одна з компаній "Великої четвірки" поряд з Deloitte, KPMG та PwC. EY надає аудиторські, консультаційні, податкові та юридичні послуги.

Структура управління EY є найбільш глобальною серед усіх компаній Великої четвірки. EY Global встановлює глобальні стандарти та здійснює нагляд за додержанням політик та якістю послуг, тоді як безпосередню роботу з клієнтами здійснюють компанії-члени EY.

Компанії EY у різних країнах згруповані за чотирма географічними регіонами. Цей підхід є відмінним від інших компаній, що надають професійні послуги, структура управління якими є більш централізованою. Цими чотирма географічними регіонами є:EMEIA: Європа, Близький Схід, Індія і Африка; Північна і Південна Америка; Азіатсько-Тихоокеанський регіон; Японія. Кожен регіон має ідентичну бізнес-структуру та команду менеджерів під керівництвом Керуючого партнера у регіоні, який одночасно є членом Глобальної ради директорів.

В Україні компанія веде діяльність з 1991 року й станом на 2020 рік має два офіси, у Києві (розташований по вулиці Хрещатик 19А) та у Львові. У 2006 Україна стала офіційною країною-учасницею міжнародного конкурсу "Підприємець року", який проводить EY. Станом на 2020 в офісах EY в Україні працюють понад 400 фахівців, що надають повний спектр послуг міжнародним і українським компаніям [5].

KPMG - це міжнародна мережа незалежних фірм, що надають аудиторські, податкові та консультаційні послуги. Тісно співпрацюють з клієнтами, допомагаючи їм у питаннях зниження ризиків та реалізації можливостей для їхнього бізнесу.

До числа клієнтів фірм-членів мережі KPMG входять корпорації, державні установи, а також некомерційні організації. KPMG забезпечує своїм клієнтам стабільні стандарти якості послуг, що надаються, засновані на високому професіоналізмі, глибокому знанні галузевої специфіки та місцевих умов.

Головною метою KPMG є забезпечення і підвищення якості професійних послуг, що надаються її фахівцями. Всі фірми, які входять до нашої міжнародної мережі, прагнуть залучати до свого штату найкращих спеціалістів. KPMG в Україні представлена ПрАТ "ПМГ Аудит", ТОВ "КПМГ-Україна" та ПрАТ "КПМГ ПРАВО" [6].

Ініціативний аудит фінансової звітності є предметом громадського інтересу, оскільки він стосується широкого кола інвесторів, ця сфера досить жорстко регулюється законодавчо. Така система існує в усіх країнах, і Україна в цьому плані не відрізняється від інших країн. Кваліфікаційні вимоги досить високі і передбачають виконання низки обов'язкових умов, які забезпечують незалежність компанії-аудитора. Одним з важливих умов є обмеження для аудиторських компаній на діяльність з надання послуг бухгалтерського аутсорсінгу і консалтингових послуг, таким чином запобігаючи зловживанням, тому що компанія не повинна проводити ініціативний аудит, якщо один з її підрозділів надає послуги з ведення обліку для компанії замовника.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21 грудня 2017 року № 2258-VIII. URL: http:// http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2258-19.

2. URL: http://firstconsulting.com.ua/articles/228-audit-dlya-ukrajinskogo-pidpriemtsya.

3. URL: https://www.pwc.com/ua/uk.html.

4. URL: https://uk.wikipedia.org/wiki/Deloitte.

5. URL: https://uk.wikipedia.org/wiki/Ernst_%26_Young.

6. URL: https://uk.wikipedia.org/wiki/KPMG.

УДК 657.1

Ділай Н. Г.
к.е.н., викладач вищої категорії,
Львівський кооперативний коледж економіки і права
м. Львів, Україна

ОСОБЛИВОСТІ АУДИТУ ГОТЕЛЬНО-РЕСТОРАННИХ ПОСЛУГ В РАМКАХ ЄВРОПЕЙСЬКОЇ ІНТЕГРАЦІЇ НАЦІОНАЛЬНОЇ ЕКОНОМІКИ ТА ПАНДЕМІЇ

Незважаючи на світову пандемію та ускладнення торгівельно-економічних процесів у світі, Україна й далі співпрацює з понад 150 країнами, постійно нарощуючи мережу міжнародних зв'язків. Вважається, що серед напрямків інтеграції національної економіки, а саме: азіатського, східноєвропейського, західноєвропейського, африканського і американського, пріоритетним для нас вважається західноєвропейський (європейський) вектор руху. Цю пріоритетність пояснюють наступним [4]**:**

- географічна і культурно-ментальна близькість;
- утруднення стосунків з Росією;
- масштабність європейського ринку;
- застосування європейських стандартів у національному виробництві і наданні послуг.

В готельно-ресторанному бізнесі України останні 15 років простежується тенденція до уніфікації системи зірковості, яка відображає рівень сервісу готелів європейським стандартам зіркової відповідності. Зростанню вітчизняних стандартів сприяв прихід на відповідний ринок мережевих готелів, показники якості котрих згідно внутрішніх готельних стандартів повинні бути однаковими по всьому світу. Хоч край "параду зірковості" готелів не покладений Міжнародною туристською асоціацією й досі, проте загальний набір основних критеріїв працює досить ефективно [1, с. 140].

Під впливом інтеграційних процесів у європейське і світове економічне співтовариство активніше використовується така форма оцінки відповідності даних бухгалтерської та фінансової звітності, як аудит [3]. Може проводитися як службами підприємства, так із залученням зовнішніх компаній на аутсорсингових умовах. Аудит поєднує

у собі одночасно моніторинг і контроль окремих показників чи проміжних результатів діяльності підприємства загалом.

В готельно-ресторанній сфері аудит умовно можна розділити на дві основні групи:

1) аудит якості і відповідності надання представлених в готелі послуг;

2) аудит фінансово-господарської діяльності готелю.

Як перший, так і другий різновид аудиту здійснюється різними службами підприємства (служба маркетингу, служба побутового обслуговування, служба безпеки, фінансовий відділ і т.д.), інсайдерською аудиторською компанією чи приватним аудитором-виконавцем. Як правило, чим відоміший та дохідніший готель, тим більш рейтингова та знана аудиторська компанія залучається до співпраці.

Аудит відповідності надання представлених в готелі послуг має проводитися безпосередньо в готелі, супроводжується чек-листом. Саме виконання всіх пунктів чек-листа засвідчить успішне проходження готелем аудиторської перевірки. Чек-лист – це перелік вимог щодо площі, технічної справності, оснащення, наповнення, санітарного стану готельного номера та приміщень вестибюльної групи. На сьогодні поширеною практикою є здійснення аудиту відповідності за допомогою "таємних гостей". Робота "таємного гостя" розпочинається від телефонного чи он-лайн бронювання номера (перевіряється точність роботи адміністратора відповідно до вимог готелів стосовно телефонних дзвінків, таких як: кількість гудків до зняття слухавки посадовою особою; тривалість очікування гостя на лінії; загальна затрата часу на резервування; швидкість виходу з нестандартної ситуації тощо), продовжується саме оцінюванням номера відповідно до його категорії та зірковості готелю згідно до чек-листа, і завершується аналізом виконання службою прийому-розміщення своїх посадових обов'язків при виселенні гостя. Форс-мажорні ситуації плануються і реалізовуються "таємним гостем" завжди, метою такої практики виступає оцінка злагодженості роботи колективу в ситуації невизначеності та вміння імпровізувати, що особливо актуально у сфері гостинності [5].

Аудит фінансово-господарської діяльності готелю, на відміну від аудиту відповідності надання представлених в готелі послуг, може здійснюватися дистанційно. Особливо зручний такий режим у час

пандемії. Запорукою якісного аудиту фінансово-господарської діяльності готелю є доступ до достовірних і вчасно наданих документів бухгалтерської звітності. Об'єктом аналізу тут виступають: доходи, витрати, ціноутворення, кредиторська і дебіторська заборгованість, податки, збори, соціальні відрахування та інші платежі.

Результатом як першого, так і другого варіанту аудиту є формування фін-моделі, яка покликана вирішити існуючі проблеми готельного підприємства, такі як:

- скорочення завантаження;
- зниження рентабельності;
- скорочення кількості і заробітної плати працівників;
- неадекватне ціноутворення готельних послуг [2, с. 34].

Отже, аудит незалежно від своєї форми, очної чи дистанційної, є інструментом покращання фінансово-господарської та виробничо-організаційної структури готелю і підприємництва загалом в рамках європейської інтеграції національної економіки.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Данько Н. І., Парфіненко А. Ю., Подлепіна П. О., Вишневська О. О. Основи готельно-ресторанної справи : навчальний посібник. [за заг. ред. А. Ю. Парфіненка]. Х. : ХНУ імені В. Н. Каразіна, 2017. 288 с. С. 138-145.

2. Ділай Н. Г. Економічний стан готельно-ресторанної сфери в період пандемії COVID 2019. *Матеріали Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції "Тенденції та перспективи розвитку науки і освіти в умовах глобалізації": Зб. наук. праць*. Переяслав, 2020. Вип. 62. 169 с. С. 34-36.

3. Родічева Л. Інтеграція України у світове господарство. *Галицький економічний вісник.* 2011. №2(31). URL: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Gev/2011_2/ECONOMICS_AND_MANAGEMENT/001.pdf.

4. Саченко С. І., Панасюк В. М., Черешнюк О. М. Особливості внутрішнього аудиту реалізації послуг готельного господарства. URL: http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream.pdf.

5. Шутова В. О., Тригуб А. В. Напрями та проблеми інтеграції України в світовий економічний простір. URL: http://ir.nmu.org.ua/bitstream/handle/123456789/147367/82-83.pdf?sequence=1&isAllowed=y.

УДК 657. 6

Кэпэцынэ С. В.
канд. пед. наук,
проректор по научной работе и непрерывному образованию,
Кооперативно-Торговый Университет Молдовы
г. Кишинэу, Республика Молдова

КАЧЕСТВО АУДИТА В КОНТЕКСТЕ РЕФОРМЫ НОРМАТИВНО-ПРАВОВОЙ БАЗЫ

Система обеспечения качества аудита является постоянным предметом обсуждения в профессиональных кругах в Республике Молдова в контексте реформирования нормативно-правовой базы в соответствии с европейскими нормами Целью настоящего исследования является выявление и описание перспективности концепции обеспечения качества аудита, а также способов ее развития в будущем.

На основе концепции транспозиции в законодательстве Республики Молдова Директивы 2013/34/ЕС Европейского Парламента и Совета от 26 июня 2013 года [7] о ежегодной финансовой отчетности, консолидированной финансовой отчетности и связанных с ними отчетах определенных типов компаний, был разработан и принят Закон об аудите финансовых отчетов № 271 от 15.12.2017.

Анализ положений Закона № 271/2017 [1], позволяет заметить, что в законе уточняются:

- типы аудиторских заданий, подлежащих контролю качества их выполнения;
- сроки проведения оценки эффективности политик и процедур контроля качества аудита.

Контроль качества выполнения аудиторского задания проводится у субъектов аудита, которые проводили аудит субъектов публичного интереса и крупных субъектов, установленных Законом о бухгалтерском учете и финансовой отчетности № 287/2017, до выдачи аудиторского заключения.

Статья 24 (7) Закона № 271/2017 предписывает, чтобы Субъект аудита периодически и ежегодно проводил оценку эффективности собственных политик и процедур контроля качества аудита, а также вел

учет результатов проведенных оценок, в том числе предлагаемых мер по повышению эффективности внутреннего контроля качества аудита.

Эксперты дали высокую оценку новым положениям, так как они соответствуют европейским стандартам и обеспечивают необходимые условия для развития данной отрасли. В разделах VIII и IX нового закона указывается, что надзор за аудитом обеспечивается путем формирования и функционирования:

- Совета по публичному надзору за аудитом;
- Комитета по надзору за аудитом;
- Комитета по аудиту субъекта публичного интереса.

Одновременно со вступлением в силу нового закона был учрежден Совет по публичному надзору за аудитом. Согласно новому закону, Совет является органом публичного надзора за аудитом. Обладает статусом юридического лица и, в качестве самостоятельного публичного учреждения, располагает собственным бюджетом и банковскими счетами на едином казначейском счете.

В соответствии со ст. 37 Закона об аудите финансовых отчетов Совет выполняет следующие функции [1]:

- регистрация стажеров и мониторинг стажировки;
- сертификация и регистрация аудиторов;
- регистрация субъектов аудита;
- мониторинг непрерывной профессиональной подготовки;
- обеспечение качества аудита;
- проведение расследований и применение дисциплинарных мер к аудиторам и субъектам аудита;
- разработка и утверждение нормативных актов с целью исполнения функции публичного надзора.

Возложение указанных функций на одно публичное учреждение обеспечивает консолидацию системы надзора за аудиторской деятельностью.

Ст. 41 (1) Закона об аудите финансовых отчетов определяет цель внешнего контроля качества, осуществляемого Советом. Учитывая полномочия Совета, указанные в лит. е) части (3) ст. 37, по “обеспечению качества аудита”, считаем, что наиболее подходящим термином для замены выражения “с целью управления системой обеспечения качества аудита” является синтагма “с целью проведения повторных проверок для

обеспечения качества аудита". Также следует отметить, что в ст. 2 (1) не дано определение системы обеспечения качества аудита.

Так как Директива 2006/43/ЕС Европейского Парламента и Совета от 17 мая 2006 года [4] о проведении обязательного аудита годовой и консолидированной отчетности предусматривает определенные критерии, которым должна соответствовать система обеспечения качества аудита, данные критерии должны быть прописаны и отечественном законодательстве. Соблюдение указанных критериев предполагает:

- система обеспечения качества должна быть организована таким образом, чтобы быть независимой от проверяемых аудиторов и аудиторских компаний и являться объектом публичного надзора;
- финансирование системы обеспечения качества должно быть надежным и свободным от какого-либо возможного ненадлежащего влияния со стороны аудиторов или аудиторских компаний;
- система обеспечения качества должна располагать достаточными ресурсами;
- лица, осуществляющие обзор обеспечения качества, должны иметь надлежащее профессиональное образование и соответствующий опыт в области обязательного аудита и финансовой отчетности в комплексе с конкретной подготовкой в области контроля обеспечения качества;
- отбор рецензентов для выполнения конкретных заданий по контролю обеспечения качества должен производиться в соответствии с объективной процедурой, гарантирующей отсутствие конфликта интересов между рецензентами и являющимися объектами обзора аудиторами или аудиторскими компаниями;
- сфера охвата обзора обеспечения качества с учетом надлежащей проверки отобранных аудиторских файлов должна включать в себя оценку соответствия применимым стандартам аудита и требованиям к соблюдению независимости, соответствия количества и качества затраченных ресурсов, взимаемой платы и системы внутреннего контроля качества аудиторской компании;
- по итогам обзора обеспечения качества составляется отчет, содержащий основные выводы о проведенном обзоре обеспечения качества;
- рекомендации по итогам обзора качества должны быть выполнены аудитором или аудиторской компанией в течение разумного периода. Если указанные рекомендации не выполняются, внешний аудитор или

аудиторская компания подвергаются дисциплинарным или штрафным санкциям.

Новый закон об аудите предоставляет четкие возможности для осуществления прозрачных действий в процессе усвоения передового европейского опыта в области аудиторской деятельности. Целью реформирования законодательства является повышение престижа и признания профессионализма аудита на национальном и международном уровнях. Так как составляющая по обеспечению качества аудита становится основополагающей, ожидается, что система надзора за аудиторской деятельностью в Республике Молдова станет эффективной, последовательной и ощутимо полезной.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Legea privind auditul situațiilor financiare nr.271 din 15.12.2017 (data intrării in vigoare fiind 01.01.2019). În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 7-17 din 12.01.2018.
2. Hotărârea Guvernului nr.1507 din 31.12.2008 cu privire la aprobarea Planului de dezvoltare a contabilității și auditului în sectorul corporativ pe anii 2009-2014 În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.10-11 din 23.01.2009.
3. Indicațiile metodice aferente întocmirii și prezentării Informației privind respectarea procedurilor de control al calității lucrărilor de audit, stabilite de Ministerului Finanţelor al Republicii Moldova în anexa 1 la ordinul nr.115 din 26.12.2008. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.237-240 din 31.12.2008.
4. Directiva 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 17 mai 2006 privind auditul legal al conturilor anuale și al conturilor consolidate. [online]. Disponibil: http//eur-lex.europa.eu.
5. Manual de Standarde Internaționale de Audit și Control de Calitate. Codul Etic al Profesioniștilor Contabili [online]. Disponibil: http//www.minfin.md.
6. Manual de Reglementări Internaționale de Audit, Asigurare și Etică [online]. Disponibil: http//www.minfin.md.
7. Tabelul de transpunere în legislația națională a Directivei 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26 iunie 2013 privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi Disponibil: http://mf.gov.md.

УДК 657.6

Мельник К. П.
к.е.н., доцент
доцент кафедри обліку і оподаткування
Волинського національного університету імені Лесі Українки
м. Луцьк, Україна

ОКРЕМІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ "КЛАСТИЧНОГО ЯДРА ТЕОРІЇ АУДИТУ"

Удосконалення або пошук нових теорій аудиту є пріоритетним завданням як закордонних, так і вітчизняних наукових шкіл та вчених. У ННЦ "Інститут аграрної економіки" Національної академії аграрних наук України на початку XXI століття розроблено основи нової інституціональної теорії бухгалтерського обліку, яка розглядає зростання бухгалтерської практики від системи до важливого у сьогоденні соціально-економічного інституту. Його метою є участь у забезпеченні політики сталого розвитку [1]. Аудиторська діяльність як вершина професійної бухгалтерської діяльності найбільше відповідає такій місії. Усвідомлення, а тим більше реалізація, такої сучасної місії аудиту передусім має спиратися на розширення змістовності попередніх теорій аудиту або формування якісно нових її основ. Тому вважаємо доцільним критичну оцінку основ наявних теорій аудиту та розширення їх змістовності привнесеннями з сучасних загальноекономічних та облікових теорій. Означене дасть можливість сформувати у подальшому основи інституціональної теорії аудиту.

Як і теорія будь-якого виду діяльності, теорія аудиту формується на підставі систематизації практичного досвіду, закономірностей, особливостей наукової думки, що дає можливість визначати подальший вектор її розвитку.

Стратегія і тактика розвитку аудиту спирається на свою теорію. Поділяємо думку тих вчених, що пов'язують зародження аудиторської діяльності (хоча вона тоді так не називалася) з появою обліку. Логічно, що така діяльність пов'язана з необхідністю власника (влади) делегувати право компетентним, довіреним особам дати оцінку достовірності й точності здійснення обліковцями своєї роботи, сформованої звітності.

Власник чи владний чин мав потребу почути таку оцінку, зрозуміти стан справ для прийняття управлінських рішень. Саме так можна пояснити, що термін аудит близький до латинського "аудіо", що означає "чути, слухати" [2, 4].

З розвитком теорії і практики бухгалтерського обліку формувалися також практичні та теоретичні уявлення аудиторської (контрольної, ревізійної) діяльності. Базуючись на теоріях бухгалтерському обліку (її класичних восьми елементах методу), ця діяльність також породжувала власні теоретичні пошуки.

У публікаціях учених (зокрема М. Шерера, Д. Кента 1983 р. [3]) завдання аудиту, функціональність аудиторської діяльності розширено як на оцінку стану справ, так і на сприяння через пропозиції й методичні рекомендації покращенню ефективності роботи підприємства. Цим аудит розширив власне теоретичне ядро теорією консалтингу. В теорії і практиці з'являється поняття аудиторського супроводження діяльності об'єкта аудиту. Нова концепція аудиту націлює не стільки на виявлення і уникнення неадекватності і посилення контролю, скільки на професійне сприяння ефективній діяльності клієнта. За рахунок такого привнесення аудитор стає зовнішнім, незалежним партнером власника. Не разовим контрагентом, а партнером, який консультує, застерігає, направляє і оцінює роботу управління.

Аудитор і сама аудиторська діяльність розширює свої можливості на сферу методичних рекомендацій, сферу наукової діяльності. Подібно вченому він вивчає, оцінює, аналізує, систематизує цілісний об'єкт аудиту і розробляє рекомендації з підвищення ефективності управління, алгоритмізації роботи і т.п. Аудитор аналізує сильні і слабкі сторони роботи підприємства, внесок у його результативність всіх підрозділів, управлінських груп, їх вплив на інформаційні потоки, викривлення фінансової звітності тощо. Цілком логічною є затребуваність набутих з аудиторської практики знань також для управління економікою в цілому.

Звідси робимо висновок, що за умови, коли процес будь-якої діяльності ідентифікується як окреме особливе явище, його теорія має "основоположне" ядро, яке приростає збагаченнями від розвитку її практики й науки. Ці прирости, звісно, можуть бути окремими теоретичними складовими і навіть претендувати на визнання їх окремими теоріями, але все ж у рамках теорії цього виду діяльності. Наприклад, в

теорії бухгалтерського обліку академік В. М. Жук та ряд інших вчених виділяють інституціональну теорію бухгалтерського обліку [4]. При цьому остання є не окремою теорією для бухгалтерського обліку, а збагачує й осучаснює її класичну основу. Класичне теоретичне ядро розширюється новими привнесеннями з практики і науки.

Теорія аудиту не є набором окремих та інших існуючих чи майбутніх окремих теоретичних привнесень. Теорія аудиту є єдиною і цілісною. Ця теорія є теорією саме аудиторської, а не контрольно-ревізійної, консалтингової чи іншої діяльності. Звідси – усі теоретичні доробки в цю теорію можуть претендувати лише на подальші привнесення і, так би мовити, "початок її назви", що змістовно відображає сутність цих привнесень. Звідси слід вживати і класифікувати теорії аудиту не інакше як: адекватна теорія аудиту; контролінгова теорія аудиту; консалтингова теорія аудиту; агентська теорія аудиту; квазікритична теорія аудиту і т.п. Такий підхід закладає фундаментальну основу розуміння розвитку теорії, науки і практики аудиту. В усьому цьому є основа, ядро, яке переростає новими знаннями з практики і науки.

Отже, аудит має слабку версію своєї теорії, яка у першу чергу потребує визначеності з основою своєї еволюції. Такими є формування "класичного ядра теорії аудиту" та філософії її подальшого розвитку. На підставі досліджень концепцій (теорій) виникнення аудиту, теорій розвитку з'ясована природа зародження, розвитку сутності "класичного ядра" теорії аудиту, першоосновою якого є теорія бухгалтерського обліку та теорія адекватності. Формування "класичного ядра теорії аудиту" завершилося синтезом класичних теорій аудиту (адекватності, контролінгу, консалтингу) та теорій необхідності виникнення і розвитку аудиту (агентів, мотивації, потреб інвесторів, процедур, підтвердження, ризиків тощо). З'ясована філософія формування "класичного ядра" теорії аудиту дозволяє розуміти природу збагачення змісту теорії аудиту в цілому за рахунок привнесень із нових теорій (ризик-непередбачуваної теорії, мережевої теорії та ін.), в тому числі із суміжних до аудиту наук. За такого філософського концепту вирішується наукова проблема "хаосу" в аудиторській науці з приводу різних (в тому числі за назвами) теорій. Теорія аудиту одна, а усі доробки до неї мають претендувати на, так би мовити, початок її назви.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Жук В. Н. Основы институциональной теории бухгалтерского учета: монографія. К. : Аграрная наука, 2013. 408 с.
2. Гуцайлюк З. В., Мех Я. В., Король Н. М., Найчук Д. М. Аудит (теорія, методика, збірник вправ та завдань) / За ред. Меха Я. В. Бучач : МІФ, 2000. 240 с.
3. Sherer M., Kent D. Auditing and Accountability. London : Pitman, 1983. 208 p.
4. Жук В. М. Розвиток теорії бухгалтерського обліку: інституціональний аспект : монографія. К. : ННЦ "ІАЕ", 2018. 408 с.

УДК 657:235

Нестеренко І. В.
к.е.н, доцент кафедри фінансів та обліку,
Ковалевська Н. С.
к.е.н, доцент кафедри товарознавства, торгівлі та управління якістю товарів,
Харківський державний університет харчування та торгівлі
м. Харків, Україна

УДОСКОНАЛЕННЯ ПРОВЕДЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ В КОНТЕКСТІ ЦИФРОВОЇ ТРАНСФОРМАЦІЇ

Аудит як один із найважливіших елементів ринкової інфраструктури та форма незалежного фінансового контролю перебуває в стані еволюційних змін під впливом глобалізації економіки. Процес становлення й розвитку внутрішнього аудиту на підприємствах України знаходиться на стадії переходу від підтверджуючого аудиту до системно-орієнтованого, а по суті до практичної діяльності суб'єктів внутрішнього аудиту, орієнтованої на оцінку систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю підприємств. Імплементація внутрішнього аудиту в контрольну практику в Україні тільки починається. Існує недостатність як наукових розробок з цього питання, так і загального нерозуміння внутрішнього аудиту вищим менеджментом та власниками. У сучасних умовах внаслідок впливу низки чинників значно підвищилась зацікавленість вітчизняних підприємств в отриманні професійного висновку внутрішнього аудитора щодо вірогідності облікової інформації та відповідності фінансової звітності вимогам П(С)БО та МСФО (рис. 1).

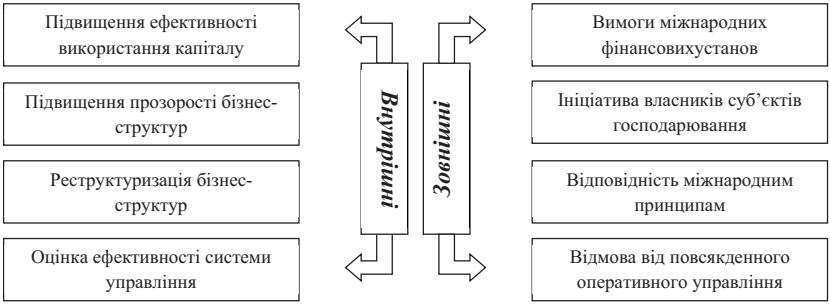


Рис. 1. Основні чинники попиту на послуги внутрішнього аудиту

Підприємства відрізняються обсягом, спрямованістю та сферами дослідження внутрішнього аудиту, що надає підстави для класифікації внутрішнього аудиту, обумовленої розмаїттям фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання. При проектуванні організаційно-методичної структури внутрішнього аудиту доречно використовувати наступні етапи розвитку аудиту: підтверджуючий аудит (являє собою перевірку й підтвердження відповідності бухгалтерської звітності вимогам П(С)БО та її вірогідності); системно-орієнтований аудит (полягає в аналізі ефективності системи внутрішнього контролю підприємства); аудит, заснований на ризику (проводиться стосовно об'єктів аудиторської перевірки, де аудиторський ризик вище, при цьому скорочується час перевірки областей з прийнятними ризиками). Згідно МСА 610 "Розгляд роботи внутрішнього аудиту" можливості й мета діяльності служби внутрішнього аудиту мають дуже широкий спектр та багато напрямків і залежать від розміру та структури підприємства, а також вимог його управлінського персоналу [1, с. 371]. Тому, перед прийняттям рішення про створення та функції служби внутрішнього аудиту на вітчизняних підприємствах необхідно дослідити наступні чинники впливу: розмір та категорію; організаційно-правову форму господарювання; організаційну структуру підприємства; потреби управлінського персоналу; рівень автоматизації облікових та контрольних процедур.

Інформаційне середовище внутрішнього аудиту – це "сукупність відомостей та повідомлень, що використовуються в процесі економічного контролю над станом, формуванням та ефективністю використання ресурсів

підприємства". Тому, в процесі оцінки ризику внутрішнього аудиту доцільно здійснювати розрахунок інформаційного ризику, викликаного використанням новітніх інформаційно-комунікаційних технологій в управлінні. Такий ризик є особливо актуальним на сучасному етапі господарювання коли, бази даних підприємств містять значні обсяги конфіденційної інформації, щонайчастіше стає об'єктом інформаційних правопорушень. Специфіка інформаційного сервісу полягає в тому, що більша частина облікової інформації формується та частково обробляється інженерно-технічними та допоміжними службами, які ведуть оперативний облік на місцях фактичного надання комплексу послуг, що створює додаткові загрози цілісності інформаційних масивів. На етапі документування процесу надання послуг внутрішній аудит має забезпечити контроль стану інформаційної безпеки підприємства, який пропонується здійснювати за допомогою розрахунку інформаційного ризику. Першим кроком в оцінці інформаційного ризику внутрішнього аудиту є аналіз стану використання інформаційних технологій, який пропонується визначати на базі експертних оцінок. В запропонованій моделі оцінки інформаційного ризику підприємств індекс інформаційного ризику доцільно розраховувати для підприємств, де розрахований показник ступеня використання інформаційних технологій перевищує 20 балів.

Нові тренди цифровізації діяльності вітчизняних підприємств впливають на аудиторську діяльність – принципово новим завданням внутрішнього аудиту стала не лише перевірка ефективності функціонування інформаційних технологій, але й обґрунтування економічної доцільності їх застосування та розробка пропозицій щодо модернізації IT-інфраструктури. Аудитор на теперішньому етапі цифоровізації економіки має застосовувати комп'ютерні технології та техніку на всіх стадіях аудиту (планування, здійснення, документування, підготовка висновку). Застосування інформаційних технологій та комп'ютерної техніки в повній мірі відповідає поставленій меті внутрішнього аудиту, здійснюючи прямий вплив на методику та техніку аудиторських процедур. Взаємозв'язок інформаційної системи управління діяльністю підприємства та системи внутрішнього аудиту доцільно розглядати з двох позицій: як забезпечення внутрішнього аудиту інформаційно-комунікацій ними технологіями, що дозволяє підвищити оперативність та ефективність аудиторської перевірки; як контролюючий вплив системи внутрішнього аудиту на інформаційну систему управління, що дозволяє підтримувати достатній рівень інформаційної безпеки

підприємства.Загальна мета й обсяг внутрішнього аудиту в середовищі цифрових технологій підприємств не змінюються. Разом з тим використання засобів автоматизації вносить зміни до процесу обробки, зберігання й передачі фінансової інформації та впливає на систему бухгалтерського обліку й внутрішнього контролю підприємства [2, p. 150].

Таким чином, методи цифровізації аудиту можуть використовуватися при проведенні різних аудиторських процедур, включаючи наступні:детальні тести операцій і сальдо (наприклад використання аудиторського програмного забезпечення для тестування операцій у комп'ютерному файлі);аналітичні процедури огляду (наприклад використання аудиторського програмного забезпечення для виявлення незвичайних змін або статей);перевірку відповідності загальних засобів контролю комп'ютерних інформаційних систем (наприклад використання тестових даних для перевірки процедур доступу до програмних баз даних); перевірку відповідності прикладних засобів контролю інформаційних систем (наприклад використання тестових даних для перевірки функціонування запрограмованої процедури). Широке використання інформаційних технологій в організації та обліку діяльності підприємств значно впливає на розмір аудиторського ризику, додаючи до традиційних його складових інформаційний ризик. Тому при розробці загальної стратегії внутрішнього аудиту доцільно виділяти напрями діяльності підприємства, здійснення яких пов'язано з високим аудиторським ризиком і потребує більшої уваги в системі внутрішнього аудиту та застосовувати відповідний механізм оцінки інформаційного ризику внутрішнього аудиту.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики ; пер. з англ. // О. В. Селезньов, О. Л. Ольховікова, О. В. Пик, Т. Ц. Шарашидзе, Л. Й. Юрківська, С. О. Куліков. К. : Статус, 2004. 1028 с.

2. Krutova A. Prospects of the using of modern computer technologies in audit / A. Krutova // Control, Development and Applied informatics in Business and Economics. – Bucharest, Romania : "Editura Didactice si Pedegogica" Publishing House, 2008. P. 147-151. C. 150.

УДК 657.633

Островський І. В.
комерційний директор ТОВ "Аспект Інвестбуд"
м. Львів, Україна

ОСОБЛИВОСТІ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ БУДІВЕЛЬНИХ КОМПАНІЙ

Фінансово-господарська діяльність будівельних компаній, незважаючи на динамічний розвиток будівельного бізнесу, відбувається в умовах жорсткої конкуренції і зростаючої невизначеності економічної ситуації, проблемності прогнозування кінцевих фінансових результатів. В таких умовах перед будівельними компаніями постає завдання вирішення актуальних питань щодо виживання та забезпечення сталого розвитку шляхом розробки механізмів, які дають можливість приймати скоординовані й ефективні управлінські рішення.

Бізнесова діяльність у будівельній галузі неможлива без якісного і достовірного інформаційного забезпечення особливо щодо величини та структури понесених витрат й отриманих доходів. Тому успішне функціонування будівельних компаній залежить від здатності економічних служб оперативно реагувати на зміни і приймати своєчасні рішення, спрямовані на зниження витрат та зростання доходів операційної діяльності. Дієву допомогу менеджменту підприємства в цих питаннях може надати внутрішній аудит, який забезпечує інформаційний супровід прийняття ефективних рішень з управління господарською діяльністю.

Потреба у службі внутрішнього аудиту повинна бути зумовлена, у першу чергу, бажанням власників і керівництва підприємства мати достовірну інформацію про реальний стан справ у будівельному бізнесі та ефективність системи внутрішнього контролю підприємства. Мета, повноваження і обов'язки служби внутрішнього аудиту мають бути регламентовані внутрішнім положенням про цей підрозділ, яке розкриває організаційні засади її функціонування та місце в системі управління.

Діяльність внутрішнього аудиту будівельного підприємства спрямована на: моніторинг системи внутрішнього контролю; встановлення законності й економічної доцільності господарських операцій; регулювання фінансово-господарської діяльності; ідентифікацію та управління ризиками;

оцінювання ефективності системи управління у контексті досягнення цілей та дотримання корпоративної культури, результативності взаємодії структурних підрозділів підприємства; контроль достовірності показників фінансової звітності. Кінцевою метою діяльності служби внутрішнього аудиту є недопущення або забезпечення низького рівня помилок і зловживань, сприяння ефективному розвитку та досягненню стратегічних цілей будівельної компанії.

Важливою ділянкою внутрішнього аудиту будівельних компаній є доходи та формування фінансових результатів від виконання будівельних робіт. При цьому потрібно впевнитися, що доходи будівельного підприємства відображаються в обліку поетапно та їх визнання здійснюється на дату балансу. Також потрібно враховувати, що сума визнання такого доходу залежить від наявності достовірності оцінки кінцевого фінансового результату [1].

В процесі внутрішнього аудиту потрібно враховувати специфіку будівельного виробництва, яке характеризується його тривалістю, значними сумами вкладень коштів на початку роботи, виконанням робіт за договорами підряду, що вимагає виокремлення витрат за календарними періодами їх виникнення та за відповідними договорами підряду на виконання будівельних робіт.

Так як будівельні проекти мають різні джерела та умови фінансування, детальному розгляду підлягає розподіл бюджетного навантаження у залежності від тривалості реалізації об'єктів та їх рентабельності, з метою недопущення виходу за забезпечений фінансовий коридор. Також важливо враховувати проблематику розподілу і контролю накладних адміністративних та операційних витрати в розрізі об'єктів з метою уникнення просідання графіків фінансування об'єктів.

Створення на будівельному підприємстві класифікатора видів будівельно-монтажних робіт і визначення центрів відповідальності та відповідна ув'язка з даними видами робіт груп машин, обладнання, будівельних матеріалів дасть змогу розглядати більшість витрат як прямі відносно конкретного виду будівельно-монтажних робіт та використовувати величину цих прямих витрат в якості бази розподілу непрямих витрат.

Науковці звертають увагу на використання необхідного інформаційного забезпечення процесу аудиту будівельного підприємства, яке включає первинні документи, регістри обліку та звітність [2, 3]. Зокрема,

в якості фактографічного забезпечення виконання контрольних процедур використовуються журнал обліку виконаних будівельно-монтажних робіт у натуральній та у вартісній формі, акти приймання виконаних підрядних робіт, довідки про вартість виконаних робіт та витрати, призначені для розрахунків із замовником за виконані підрядні роботи і складання звітності будівельним підприємством.

В процесі аудиту фінансової звітності особлива увага приділяється тим формам (баланс (звіт про фінансовий стан), звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід), примітки до річної фінансової звітності), у яких відображаються основні показники діяльності будівельного підприємства: витрати майбутніх періодів, здійснені у поточному чи попередніх звітних періодів, але віднесені до наступних звітних періодів; собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), де відображається виробнича собівартість будівельно-монтажних робіт і послуг; адміністративні витрати, які пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства; інші операційні витрати; фінансові витрати; інформація щодо незавершених будівельних контрактів у примітках з розкриттям загальної суми зазнаних витрат та визнаних прибутків (за вирахуванням визнаних збитків) на дату балансу і вартості виконаних субпідрядниками робіт тощо.

Таким чином, внутрішній аудит будівельної компанії можна охарактеризувати як цілісну систему спостереження й експертного оцінювання її фінансово-господарської діяльності, окремих структурних одиниць та праці виконавців з метою інформаційного забезпечення прийняття ефективних управлінських рішень.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бурдьо І. М. Особливості аудиту будівельних підприємств. *Вісник Одеського національного університету.* 2015. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vonu_econ_2015_20_2%281%29_44.

2. Кулик С. Б., Шишкова Н. Л. Особливості проведення аудиту витрат на підприємствах будівельної галузі. *Вісник соціально-економічних досліджень*. 2011. Вип. 3. С. 240-244. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/.

3. Павелко О. В. Витрати у будівництві: ідентифікація економічної сутності, нормативно-правове регулювання обліку та відображення у звітності. *Вісник Житомирського державного технологічного університету.* 2016. № 4. С. 93-101. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vzhdtu_econ_2016_4_11.

УДК 657.7

Попіміч Т. В.
ст. викладач кафедри обліку, контролю, аналізу та оподаткування,
Львівський торговельно-економічний університет
м. Львів, Україна

ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА ДОКУМЕНТУВАННЯ ПРОВЕДЕННЯ РІЧНОЇ ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ РОЗРАХУНКІВ З КОНТРАГЕНТАМИ

Проведення інвентаризації розрахунків з контрагентами перед складанням річної фінансової звітності, відповідно до п. 10 розділу І Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, є обов'язковою умовою останнього, підсумкового етапу облікового процесу, спрямованою на підтвердження достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства.

Чинне законодавство передбачає, що такий процес полягає в звірянні інформації, яка знайшла відображення в аналітичних та синтетичних регістрах бухгалтерського обліку, та достеменною наявністю відповідних об'єктів обліку [2].

При проведенні інвентаризації розрахунків з контрагентами суб'єкта господарювання саме реальна наявність об'єктів обліку, як порівняльної складової, є деякою мірою проблемною.

Аналіз сучасних досліджень в галузі бухгалтерського обліку та аудиту надає впевненості, що така облікова процедура, як звірка розрахунків з контрагентами (дебіторами і кредиторами), є необхідною і обов'язковою умовою для отримання достовірних даних з подальшим їх розкриттям у фінансовій звітності.

Інвентаризація активів та зобов'язань загалом, та інвентаризація розрахунків, зокрема, є однією зі складових методу бухгалтерського обліку та належить до прийомів первинного спостереження. Підґрунтям інвентаризації є процедура порівняння даних бухгалтерських регістрів і документів суб'єкта господарювання, за результатами якої він отримує підтвердження або заперечення наявності дебіторської або кредиторської заборгованостей.

Інвентаризація розрахунків з дебіторами і кредиторами полягає у перевірці обґрунтованості сум, які відображені на рахунках бухгалтерського обліку. Наприклад, в основі перевірки достеменності розрахунків з

постачальниками та підрядниками мають бути документи (товарні накладні та акти виконаних робіт, наданих послуг), які є підставою для відображення операцій на відповідних кореспондуючих рахунках. Це можуть бути рахунки обліку товарно-матеріальних цінностей (10 "Основні засоби", 20 "Виробничі запаси", 28 "Товари" тощо) та витрат (23 "Виробництво", 91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати" тощо).

Тобто, інвентаризація розрахунків здійснюється на підставі документів, що підтверджують залишки на рахунках обліку розрахунків з контрагентами, та відносяться до первинних облікових документів, що підтверджують здійснення фактів господарського життя, які безпосередньо впливають на фінансовий стан підприємства, фінансовий результат діяльності або рух грошових коштів.

При інвентаризації підприємства-кредитори повинні передати виписки з аналітичних рахунків про заборгованість усім дебіторам для підтвердження її реальності. Підприємства-дебітори мають підтвердити заборгованість або заявити свої заперечення. За результатами оформляються акти звірки розрахунків.

Оформлення акту звірки розрахунків саме по собі не змінює фінансового стану суб'єкта господарювання. Тобто він не є належним доказом факту здійснення будь-яких господарських операцій: поставки, надання послуг, виконання робіт тощо. А у зв'язку з тим, у свою чергу, не є документом, на підставі якого в бухгалтерському обліку відображається виникнення дебіторської або кредиторської заборгованості.

Можна стверджувати, що акт звірки розрахунків не відноситься до первинного облікового документа, оскільки він не підтверджує поставку на адресу контрагента продукції (товарів, робіт, послуг). Він є технічним документом, яким підприємства контрагенти оформляють звіряння інформації щодо операцій, які між ними відбулися, та фіксують тотожність ведення бухгалтерського обліку господарських операцій обома сторонами.

У той же час, такий технічний статус не заперечує важливості наявності акту звірки розрахунків між двома контрагентами в господарському житті обох. І перш за все, розглядаючи його оформлення як контрольну процедуру за повнотою виникнення та подальшим погашенням заборгованостей. Разом з цим, акт звірки може вважатися доказом в підтвердження наявності заборгованості суб`єкта господарювання, її розміру, визнання боржником такої заборгованості тощо. Однак, це можливо за умови, що інформація,

відображена в акті підтверджена первинними документами та акт містить підписи уповноважених на його підписання сторонами осіб.

Отже, дії, пов'язані зі звіркою розрахунків з контрагентами, можна розглядати як необхідні, але тільки в межах існування системи внутрішнього контролю, при здійсненні процедур якої передбачається звірка даних з покупцями і замовниками (постачальниками і підрядниками) з метою врегулювання можливих спірних заборгованостей.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text.

2. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань : наказ Міністерства фінансів України 02.09.2014 р. № 879. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#Text.

3. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : наказ Міністерства фінансів України 24.05.1995 р. № 88. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text.

UDK 657.631

Fedorina K. Y.
Korhikova R. S.
Ph.D, associate professor,
Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman,
Kyiv, Ukraine

TRANSITION OF UKRAINIAN COMPANIES TO IFRS: ECONOMIC FEASIBILITY OR A FASHIONABLE TREND

In the last years of the twentieth century, fundamentally new economic phenomena appeared in the development of human society and its activities. In the world economy, there is a trend of globalization, which leads to a high degree of internationalization, through the integration of social production, growth of capital markets, and the scale of international trade, and more. In such conditions, there is a natural need to unambiguously understand the

information based on which the key financial indicators of companies from different countries that carry out their business operations in different sectors of the economy are calculated and compared.

Therefore, in the conditions of internationalized and globalized business, the process of harmonization of accounting systems is an objectively determined means of reducing differences in accounting consequences of the reflection of the same operations, facts, events by different enterprises, arising under the influence of national traditions and accounting reporting. This definitely creates benefits for users of financial statements, especially when they analyze companies from around the world. That is why International Financial Reporting Standards (IFRS) are recognized as an effective alternative to national GAAP [1].

The public joint-stock company “Ukrnafta” began to prepare financial statements in accordance with IFRS, starting in 2018. As of 2017, the company issued the latest report according to national standards, which was additionally audited and transformed in accordance with IFRS.

To study the impact of transformation procedures, we will perform a comparative analysis of the assets of PJSC Ukrnafta as of 2017, as during this period two versions of financial statements were prepared: reports in the format of UAS and reports transformed in accordance with IFRS [2].

Comparing content of the accounting policy of this company under IFRS and UAS, we have not identified significant differences between them. In the company, the depreciation of fixed assets as one of the largest costs of the company, in both versions of the reporting is determined the same - by the straight-line method, the terms also remain the same. Exceptions are the reserve for expected credit losses and leases, which is objectively due to differences in the requirements of the UAS and IFRS for these facilities.

However, the figures in the company's financial statements yield interesting results. The value of non-current assets under IFRS - 23 mln UAH that is greater than under UAS -22,5 mn UAH, which is due to the difference between approaches to the valuation of items. But the difference between non-current assets is UAH 650 million. (deviation - 2.9%) can be considered insignificant. However, if we analyze the requirements of UAS and IFRS for fixed assets, which are the most important item of non-current assets, the discrepancy between the results of the transformation could be more significant.

An important indicator that characterizes the final results of economic activity is profitability. For analysis in the dynamics of profitability indicators we use the data of form № 1 - Balance Sheet (Statement of financial position), form №2 - Statement of financial performance (Statement of comprehensive income), and generalized data of analytical accounting.

Return on assets (ROA) shows the percentage of how profitable the company's assets in income. The ROA has no strictly normalized limits and can take values over a wide range, depending on the type of company. However, the higher the ROA, the better for the company.

The profitability of PJSC "Ukrnafta" is low when calculated in accordance with both national and international standards (in 2017 ROA under IFRS is 0,44%, and ROA under UAS is 1,97%. However, due to the significant difference between the amount of net income from reporting prepared according to national standards, the ROA was significantly overstated. That is, the presentation of UAS reporting was incorrect.

On the example of PJSC "Ukrnafta", we can see that the profitability calculated on the basis of UAS reporting is significantly overestimated than it actually is. At the same time, a similar ratio calculated on the financial statements prepared in accordance with IFRS reflects the company's position correctly, without overestimating or decreasing. Thus, the transition to IFRS really allows you to create more accurate reporting data, which allows you to use financial reporting data to build trends The analysis of the most common financial ratios, based on IFRS and UAS has revealed the most significant impact on the veracity of the financial position of the enterprise.

Summarizing the results of research in scientific work on the feasibility of implementing international financial reporting standards, we can draw the following conclusions: IFRS is an outstanding tool for harmonizing financial statements. When it is sucked, the company reflects the results of its activities more correctly. Differences that currently exist in the content of UAS and IFRS may in fact lead to significant differences in the amounts of items in the financial statements, for example.

REFERENCES

1. O. Kharlamova. Financial reporting according to international standards: methodology of formation and practice of implementation in Ukraine: monograph. Kharkiv: Leader, 2015.

2. URL: https://www.ukrnafta.com/f%D1%96nansov%D1%96-rezultati.

УДК 657.1

Щирба М. М.
аудитор,
ТОВ "АФ "Галичина-аудитсервіс",
м. Тернопіль, Україна

КОНТРОЛЬ – ФУНКЦІЯ СИСТЕМИ МЕНЕДЖМЕНТУ ПІДПРИЄМСТВА

У вітчизняній і зарубіжній економічній літературі функції менеджменту розкриті досить повно, хоча й існують різні підходи авторів щодо їх тлумачення. Однак найбільшого поширення набула точка зору, згідно з якою процес менеджменту поділяють на чотири взаємопов'язані функції - планування, організація, мотивація та контроль [1, с. 30; 2, с. 253].

Серед функцій менеджменту особливу роль відіграє функція контролю, яка включає окремі підсистеми обліку (фінансовий, управлінський, стратегічний), контролінг, різні види аналізу, ревізію, аудит, перевірки тощо. Контроль здійснюється за допомогою зіставлення планових (прогнозованих, бюджетних) та фактичних даних про факти господарської діяльності, бізнес-процеси, доходи, витрати, фінансові результати та ін. Виявлення відхилень й аналіз їхніх причин дозволяє розробити заходи щодо усунення негативних та закріплення позитивних факторів впливу досягнення визначених тактичних і стратегічних цілей.

Контроль, як функція менеджменту, поєднує види управлінської діяльності, які пов'язані з формуванням даних про стан та функціонування об'єкта господарювання (облік), вивченням інформації про результати діяльності (аналіз), а також проводить діагностику та оцінку процесів розвитку і досягнення цілей, ефективності стратегії, успіхів і прорахунків у використанні засобів і методів управління [3, с. 168].

Система обліку займає важливе місце у системі управління підприємством. Як зазначає Г. Г. Кірейцев: "Підсистема обліку в управлінні виробництвом покликана шляхом реалізації інформаційної функції забезпечувати зворотній зв'язок між суб'єктами і об'єктами управління, взаємозв'язок між функціями управління і тим самим максимально сприяти розвитку інших підсистем, функцій і механізму управління в цілому, посилення його впливу на ефективність

виробництва" [4, с. 8]. Без розвинутої системи обліку та отримання інформації про минулі, сучасні та майбутні події економічного життя підприємства неможливо приймати обґрунтовані управлінські рішення, що пов'язано з ризиком для бізнесу і втратою контролю за фінансово-господарською діяльністю. Система обліку призначена для відображення процесів виробництва, розподілу, обміну і споживання, повинна ґрунтуватися на вітчизняних і міжнародних стандартах, задовольняти потреби внутрішніх і зовнішніх користувачів інформації, виявляти резерви підвищення ефективності виробництва і бути "мовою бізнесу". Будучи сервісним центром з генерування інформації для процесу управління система обліку дає важливу інформацію, яка дозволяє менеджерам контролювати поточну діяльність, планувати тактику і стратегію розвитку в майбутньому, раціонально використовувати обмежені виробничі ресурси і здійснювати оцінку результатів роботи підприємства і його структурних підрозділів. Керівництво і менеджери підприємства є основними внутрішніми користувачами облікової інформації, яка необхідна їм для планування, організації, мотивації та контролю усіх важливих сторін діяльності підприємства.

Функцію контролю в умовах діяльності вітчизняних підприємств можна оцінити як незадовільну, оскільки недооцінюються роль і значення системи обліку з боку керівників. Для нормального функціонування підприємств у ринковому середовищі нашої країни необхідно переорієнтувати систему обліку на задоволення внутрішніх потреб управління підприємством, необхідними інформаційними ресурсами на основі запровадження на вітчизняних підприємствах управлінського та стратегічного обліку. В Україні та країнах СНД, практично відсутній управлінський, а тим більше стратегічний облік як самостійні підсистеми господарського обліку. У той час, як за оцінками спеціалістів, в економічно розвинутих країнах фірми та компанії 90% робочого часу та ресурсів облікової служби витрачають на постановку та ведення управлінського і стратегічного обліку, а на традиційний фінансовий облік витрачають лише залишкову частину [5, с. 8]. Щось подібне за обсягом і складом виконання облікових робіт можна побачити на вітчизняних підприємствах, але з точністю до навпаки. Такий стан справ можна пояснити тим, що не всі керівники та менеджери підприємств усвідомлюють переваги ведення управлінського обліку в реальному часі, а

бухгалтери байдужі до проблеми задоволення інформаційними ресурсами працівників управління. Відомо, що метою фінансового обліку є підготовка даних для формування показників фінансової звітності підприємства, що характеризують роботу підприємства за минулий період за стандартним обмеженим набором економічних показників. Управлінський облік генерує оригінальну інформацію в реальному часі для менеджерів різних рівнів, яка необхідна їм для виконання поточної роботи (протягом зміни, доби, декади) та регулювання дій персоналу (окремих осіб, бригад, робочих змін тощо). Отже, управлінський облік обслуговує керівництво і менеджерів підприємства усіх рівнів управління, використовує інформацію для координації зусиль працівників на виконання календарних планів, аналізу, контролю, оцінки результатів діяльності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Сердюк О. Д. Теорія та практика менеджменту: навч. посібник. К.: Професіонал, 2004. 432 с.

2. Мескон М. Х., Альберт М., Хедоури Ф. Основы менеджмента: [пер. с англ.]. М. : “Дело”, 1992. 702 с.

3. Менеджмент (Современный российский менеджмент): учебник [под ред. Ф. М. Русинова и М. Л. Разу]. М. : ФБК-Пресс, 1998. 504 с.

4. Кирейцев Г. Г. Функции учета в механизме управления сельскохозяйственным производством. Киев: Изд-во УСХА, 1992. 240 с.

5. Керимов В. Э. Управленческий учет: учебник [2-е изд., изм. и доп.]. М. : Издательско-торговая корпорация “Дашков и Ко”, 2003. 416 с.

УДК 657.6

Юрченко М.Є.
к.ф.-м.н., доцент,
зав. кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту,
Клименко Т.В.
к.е.н., доцент,
доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту
Національний університет "Чернігівська політехніка",
м. Чернігів, Україна

ФОРМУВАННЯ ЕФЕКТИВНОЇ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Мінливі умови зовнішнього та внутрішнього середовища вітчизняних підприємств негативно позначаються на результатах їх діяльності, що пояснюється високим рівнем невизначеності та нестабільності функціонування. У цьому контексті потребує вдосконалення економічний інструментарій як елемент системи управління фінансами підприємства. Ключовим елементом цієї системи є внутрішній фінансовий контроль, який є обов'язковим на всіх стадіях управління.

Ефективне функціонування системи внутрішнього фінансового контролю здатне забезпечити менеджерів своєчасною та якісною інформацією як основи для прийняття оптимальних управлінських рішень та досягнення цілей управлінської діяльності. Фінансовий контроль дозволяє систематизувати фінансові та інформаційні потоки, своєчасно виявляти загрози і резерви підвищення ефективності його фінансово-господарської діяльності, сприяє найбільш ефективному управлінню фінансовими та іншими ресурсами підприємства в цілому.

Зауважимо, що достатньо часто поняття «внутрішній фінансовий контроль» замінюється поняттям «внутрішній аудит», проте останній є частиною внутрішнього фінансового контролю і передбачає лише перевірку та оцінювання ефективності існуючої системи контрою на підприємстві.

До основних елементів системи внутрішнього фінансового контролю відносяться: внутрішнє середовище (організаційна, матеріальна, кадрова та інформаційно-документальна підсистеми у взаємозв'язку між собою); суб'єкти системи внутрішнього фінансового контролю (керівництво

підприємства та його структурних підрозділів, економічні підрозділи (бухгалтерія, фінансовий, плановий відділи), або окремий відділ внутрішнього контролю (аудиту) або ревізійний відділ); об'єкти системи внутрішнього фінансового контролю (фінансово-господарська діяльність підприємства, бухгалтерська, податкова та інша звітність); засоби внутрішнього фінансового контролю (сукупність прийомів універсального (документального та фактичного) і специфічного контролю); функції внутрішнього фінансового контролю (визначаються керівництвом або власником підприємства залежно від змісту та специфіки його діяльності, обсягів, показників, системи керівництва та інших критеріїв) [2, с. 122].

У рамках системи внутрішнього фінансового контролю має бути наявна чітко організаційна структура, яка передбачає розмежування відповідальності за надання інформації, прийняття і виконання управлінських рішень, а також розподіл адміністративної та фінансової відповідальності за структурними підрозділами, центрами відповідальності й особами, які здійснюють контрольні процедури. При цьому повинні бути регламентовані всі процеси, які пов'язані з обліком, складанням звітності та проведенням контролю.

Забезпечення ефективної організації системи внутрішнього фінансового контролю передбачає дотримання низки вимог, серед яких: наявність відповідних кваліфікаційних якостей, що дозволяє компетентно проводити процедури внутрішнього фінансового контролю; документальне закріплення обов'язків суб'єкта, який здійснює контрольні заходи, що встановлює відповідальність за результати проведеного контролю; у разі, коли суб'єкт внутрішнього фінансового контролю наділений й іншими, окрім контрольних, функціями, то в якості підконтрольних об'єктів йому мають бути доручені об'єкти, які перебувають у сфері діяльності цього суб'єкта [1, с. 84].

Результати внутрішнього фінансового контролю визначаються фінансовими інтересами окремого підприємства, яке формує систему внутрішнього контролю з урахуванням власних цілей і враховуючи особливості управління фінансовими ресурсами.

Можемо констатувати, що внутрішній фінансовий контроль є сукупністю організаційної структури, методик і процедур, які виконуються відповідними суб'єктами, що наділені функціями контролю, мета реалізації якої полягає у формуванні якісної та своєчасної інформації про фінансово-господарську діяльність, необхідної для підготовки, обґрунтування і прийняття оптимальних управлінських рішень, а також передбачає перевірку дотримання

вимог чинного законодавства щодо ведення господарської діяльності, достовірності відображення в бухгалтерському обліку та звітності даних щодо активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій, запобігання порушенням і помилкам в обліку та при прийнятті управлінських рішень тощо.

Внутрішній фінансовий контроль відіграє важливу роль в системі фінансового управління, адже взаємопов'язує всі елементи цієї системи та впливає не тільки на прийняття рішень щодо конкретного об'єкта управління, але й на формування і реалізацію фінансової стратегії суб'єкта господарювання.

Ефективна реалізація зазначеної мети можлива за умови створення комплексної обліково-інформаційної системи, яка об'єднуватиме всі структурні підрозділи підприємства в єдиний інформаційний простір задля спрощення управлінського процесу та проведення контрольних процедур.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Даценко Г.В. Проблематика організації внутрішнього контролю на промислових підприємствах. *Бізнес-навігатор*. 2020. Вип. 4. С. 82-86.

2. Клюс Ю.І., Іжболдіна А.В. Теоретичне обґрунтування організації внутрішнього контролю суб'єктів господарювання. *Вісник соціально-економічних досліджень*. 2019. № 2-3. С. 118-128.

УДК 657.631.2

Якубич Е. В.[1]

аспірантка кафедри обліку, контролю, аналізу та оподаткування,
Львівський торговельно-економічний університет
м. Львів, Україна

ОРГАНІЗАЦІЯ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

Стрімкий розвиток інформаційно-інноваційних технологій, орієнтованість ринку на економіку європейського зразка потребує високу ефективність системи управління підприємством в цілому, зокрема, системи внутрішнього контролю.

[1] Науковий керівник: професор Куцик П. О.

Внутрішній контроль, як процес, повинен забезпечувати ефективність та результативність діяльності підприємства. Внутрішній контроль – основне джерело забезпечення ефективності управління підприємством, яке покликано забезпечувати дотримання законності й економічної доцільності здійснених господарських операцій; збереження майна, запобігання, виявлення та виправлення суттєвих помилок і викривлень інформації; належне формування облікових даних і звітності [1].

У цьому випадку контроль, який є самостійною функцією управління, виступає засобом установлення зворотніх зв'язків, завдяки чому управлінський персонал підприємства може чітко простежити хід виконання прийнятих рішень. Це дає можливість своєчасно реагувати на відхилення у роботі підконтрольного об'єкту від заданої програми та вносити відповідні корективи в його діяльність. На нашу думку, мета контролю активів підприємства – забезпечити раціоналізацію використання активів підприємства через застосування методів, засобів, прийомів і технологій контрольних процедур. Досягнення цієї мети можливе за умови виконання певного ряду завдань: перевірка правомірності відображення різних об'єктів в тій чи іншій групі активів; перевірка правильності документального оформлення операцій з активами підприємства; перевірка організації бухгалтерського обліку операцій з активами підприємства; обґрунтування правильності формування первісної вартості активів, визначення терміну корисного використання, нарахування амортизації; своєчасне та повне відображення в бухгалтерському обліку операцій з надходження, переміщення та вибуття активів підприємства; аналіз ефективності використання активів підприємства; розробка рекомендацій щодо підвищення ефективності управління активами підприємства.

За часом проведення внутрішній контроль активів на підприємстві слід умовно поділяти на попередній, поточний та наступний. Критерій розмежування цих форм полягає у зіставленні часу здійснення контрольних дій із процесами формування й використання фондів фінансових ресурсів. Водночас вони тісно взаємопов'язані, відображаючи тим самим безперервний характер контролю. За часом проведення розрізняють три види внутрішньогосподарського контролю: попередній, поточний (оперативний) і наступний.

Попередній контроль здійснюється повсякденно до здійснення господарських операцій у процесі складання планів і бюджетів, висновку різних договорів і оформлення розпорядницьких документів. Ціль такого контролю – попередження порушень і зловживань при витрачанні ресурсів.

Поточний контроль також здійснюється повсякденно, паралельно з виробничим процесом, на основі даних оперативного і бухгалтерського обліку. Його мета – здійснювати систематичне спостереження за виконанням планів, виробничих завдань і дотриманням ліміту витрат. Поточний контроль дає можливість вчасно виявляти негативні відхилення у виконанні планів, аналізувати їх причини і вживати заходів щодо усунення недоліків, запобіганні їх у подальшому.

Наступний контроль у поєднанні з аналізом господарської діяльності представляє найбільш повний вид контролю. Він проводиться після здійснення господарських операцій на підставі даних, зафіксованих у первинних документах і регістрах бухгалтерського обліку. Метою такого контролю є встановлення правильності і законності господарських операцій, виконаних за контрольований період, виявлення недоліків у роботі, порушень і зловживань, якщо вони мали місце.

Порядок організації та методики контролю майна підприємства в залежності від об'єктів контролю дещо модифікується. Так, початкова стадія передбачає вивчення надійності системи обліку та внутрішнього контролю. Перевіряються дотримання принципів ведення обліку, правильності оцінки зарахування активів на баланс та їх кореспонденції рахунків. Відтак при проведенні контролю операцій з оцінкою необоротних активів на дату складання фінансової звітності перевіряється обґрунтованість оцінки об'єктів, а також чи відповідає вона справедливій вартості.

Враховуючи дані підходи в побудові контрольного процесу на підприємстві, пропонуємо такі етапи процесу контролю: організаційний, дослідницький та завершальний.

На першому етапі здійснюють формування необхідних для контролю джерел інформації, добирають законодавчі акти, інструкції, положення, методичні вказівки та інші вимоги, які виступатимуть критеріями для порівняння. Цей етап також передбачає створення моделі здійснення самого процесу контролю.

Основний та найбільш трудомісткий етап контролю активів підприємства – дослідний етап, де послідовність і зміст процедур внутрішньогосподарського контролю дещо відрізняється від інших видів контролю, що обумовлено суттю та призначенням контролю даного виду. Найважливіше завдання господарського контролю необоротних активів – активне сприяння їх ефективному використанню, підтримка у працездатному стані через своєчасне здійснення капітальних і профілактичних ремонтів, а також забезпечення їх належного збереження.

На завершальному етапі контрольного процесу узагальнюють його результати, за якими приймають управлінське рішення щодо усунення виявлених негативних явищ.

Отже, мету, завдання та порядок організації внутрішнього контролю активів підприємства обумовлюють суб'єкти контролю, а методику – час його здійснення (попередній, поточний та наступний). У залежності від етапів процесу контролю використовують ряд загальнонаукових і спеціальних методичних прийомів, за допомогою яких, власне, і здійснюється контроль за майном підприємства, що має першочергове значення у процесі діяльності суб'єкту господарювання, особливо в умовах інфляції.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Куцик П. О., Марценюк Р. А., Макарук Ф.Ф., Чік М.Ю. Інтегрована система обліку і внутрішнього контролю в управлінні ринками: монографія. Львів : Видавництво Львівського торговельно-економічного університету, 2020. 280 с.

СЕКЦІЯ № 4
“ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНІ АСПЕКТИ ОПТИМІЗАЦІЇ ТА УДОСКОНАЛЕННЯ ОПОДАТКУВАННЯ ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ”

УДК 658.155

Бабіч І.І.
к. е. н., доцент кафедри обліку і аудиту,
Луцький національний технічний університет
м. Луцьк, Україна
Патарідзе-Вишинська М.В.
к.е.н.
м. Київ, Україна

ПИТАННЯ РИЗИКІВ ТА ЗАГРОЗ ФІНАНСОВІЙ БЕЗПЕЦІ СУБ’ЄКТІВ АГРАРНОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА

Різноманітність і багатоаспектність підходів до визначень, пов’язаних з категорією «безпека» потребує уточнення понять «загрози» та «ризики». Тобто, стабільності як фактору балансу і рівноваги завжди протиставлені загрози та ризики.

Поняття «ризик», як визначає В.Е. Багдасарян, – «це наслідок тих … рішень, які сприяють недооцінці, виникненню або реалізації загрози» [1]. Ризик, на думку автора, – це завжди суб’єктивна реакція, що базується на будь-якій дії. Ризик як статична категорія та спосіб реагування на загрозу визначається, зокрема, таким: очікувана невизначена подія (або її ймовірна вірогідність), настання якої призводить до втрат та збитків; якісна і кількісна характеристика ситуації, що має невизначені наслідки; обов’язкова наявність несприятливих наслідків; частота настання однієї події при настанні іншої; вірогідність отримання збитку [1].

Ризик – це ймовірність отримання чи неотримання (недоотримання) запланованого прибутку. Отже, поглибленого дослідження потребують види загроз фінансовій безпеці суб’єктів аграрного підприємництва; види ризиків для таких суб’єктів та їх відповідність функціональним складовим фінансової безпеки; джерела інформації для управління ризиками суб’єкта аграрного підприємництва.

Нашою метою є окреслення складу ризиків та загроз фінансовій безпеці суб'єктів аграрного підприємництва та визначення особливостей інформаційного забезпечення управління ними.

Економічне середовище, зокрема його фінансова складова, завжди ризикогенне, тому питання стоїть не як уникнути ризиків, а як мінімізувати їх вплив, тобто знизити ризикогенність. Це може бути і комерційна інформація обмеженого доступу, прибуток, активи, фізичні виробничі потужності, управлінський персонал тощо. Для вибору способів уникнення та запобігання ризикам в сучасних умовах важливе значення має виділення «законних» та «незаконних» загроз. До останніх належать такі загрози, які є, як правило, неочікуваними, їх неможливо спланувати, виміряти та адекватно оцінити втрати. До таких загроз відносяться рейдерство, втрати від корупційних схем, невизнання форс-мажорних обставин, методи тиску на персонал тощо. Методи їх уникнення лежать в площині формування нормативно-правової бази та реалізації прозорого механізму її застосування, а також організації суспільного інтересу до забезпечення прозорих умов ведення бізнесу і унеможливлення таких ризиків.

Так, у країнах Заходу науковий підхід до оцінки ризиків в економіці активно почав впроваджуватися після кризи 1973 р., що не була спрогнозованою, і, відповідно, призвела до непланованих втрат. Лауреат Нобелівської премії з економіки 2002 року «за застосування психологічної методики в економічній науці», а особливо при дослідженні формування суджень та прийняття рішень в умовах невизначеності, психолог Д. Каннеман довів, що «корпорації, господарюючі суб'єкти в сучасному світі приймають рішення, не спираючись на дані економічної науки, а спираючись виключно на інтуїцію, на якісь внутрішні переваги» [2].

До найбільш суттєвих специфічних зовнішніх ризиків віднесено природно-кліматичні, які зумовлені значною залежністю суб'єктів аграрного виробництва від природно-кліматичних умов. Ризик персоналу спричинений відтоком кваліфікованих кадрів через низьку оплату праці, відсутність соціального пакету, незадовільні умови праці, тощо. Ризик зміни законодавства проявляється під час певних реформ у країні, як то аграрна, земельна, податкова реформи, тощо. Ризик рейдерства спричинений імовірністю захоплення підприємства, землі, майна, тощо. Зовнішні ризики мало піддаються індивідуальному управлінню, на більшість з них суб'єкт аграрного підприємництва впливати не може.

Внутрішніми ризиками є ризик виробництва, який проявляється через сезонність, велику складність зміни асортименту продукції та технології, ризик зменшення родючості ґрунтів, тощо.

Ризик неплатоспроможності виникає при погіршенні ліквідності, втраті платоспроможності, кредитоспроможності. Ризик управління майном формується, якщо у суб'єкта аграрного підприємництва спостерігається недостатня забезпеченість предметами та/або засобами праці, неефективне їх використання, тощо. Ризик управління грошовими потоками зумовлений недостатністю залишків грошових коштів, неефективністю управління грошовими потоками, неякісним чистим грошовим потоком, тощо. Виникненню внутрішніх ризиків суб'єкт аграрного підприємництва може запобігати через своєчасне їх виявлення та управління ними.

Зважаючи на переважно дворівневе визначення загроз та ризиків (зовнішні та внутрішні) та визначення фінансової безпеки як об'єкту управління суб'єкта підприємництва [3], доцільно виділити і два рівні фінансової безпеки суб'єкта аграрного підприємництва: зовнішню та внутрішню. Перша логічно ув'язується з безпекою макросередовища функціонування та є залежною від її факторів: вибору напряму економічної політики держави; реалізації державної фінансової стратегії через її делегування економічним суб'єктам регіону; адекватності податкової політики у розрізі окремих податків та зборів, що становлять тягар для галузі, або ж, навпаки, є стимулом до розвитку; поточного стану фінансового ринку; інтеграційних процесів у торгівлі; підтримки інноваційно-інвестиційної діяльності тощо. Друга, внутрішня, більшою мірою залежить від фінансових показників діяльності суб'єкта аграрного підприємництва: економічний потенціал, майновий потенціал, ліквідність та платоспроможність, фінансова стійкість, ділова активність, ефективність діяльності, грошові потоки.

Управляти ризиками в агробізнесі заради вибору найкращої альтернативи, яка дозволить знизити негативні фінансові наслідки ризикової діяльності, можна через превентивну роботу (попередження настання негативних наслідків) і роботу пост-фактум (за результатами події, що вже відбулася) [4].

Управління ризиками не є одноразовою дією, а продовжується протягом всієї діяльності підприємства.

Механізмами та інструментами мінімізації виробничих та ринкових ризиків автор вважає такі: диверсифікація, фінансово-кредитне забезпечення,

складські документи на зерно, ринкова інфраструктура, лізинг, страхування, державні програми підтримки сільськогосподарського виробництва [5].

Отже, суб'єкти аграрного підприємництва можуть управляти лише частиною притаманних їм специфічних ризиків, якими переважно є внутрішні ризики, зовнішні ж ризики мало піддаються управлінню ними зі сторони підприємств.

Побудова результативної системи управління ризиками суб'єкта аграрного підприємництва можлива за умови дослідження інформаційного поля, в якому функціонує підприємство. Для виявлення джерел ризику та його видів необхідна наявність надійного інформаційного забезпечення. Інформація про наявність та характеристики ризиків, небезпек та загроз може бути отримана із джерел, різних за своїми характеристиками: разових та постійних, офіційних та неофіційних, достовірних та сумнівних тощо.

Отже, фінансова безпека суб'єктів агарного підприємництва є станом захищеності від дестабілізуючого впливу внутрішніх та зовнішніх загроз, якому характерна стійка реалізація базових комерційних інтересів та стратегічних цілей діяльності. Кожному підприємству притаманні суто індивідуальні зовнішні та внутрішні загрози, однак, разом з тим, дані категорії включають окремі елементи, притаманні будь-якому підприємству, незалежно від статутних цілей діяльності. При цьому методи управління фінансовою безпекою з метою уникнення ризиків можуть суттєво відрізнятися залежно від мети, яку тактично або стратегічно переслідує підприємство.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Артімонова І.В. Класифікація чинників і видів господарських ризиків аграрних підприємств. *Економіка та управління АПК*: збірник наукових праць. Біла Церква. 2012. № 7(93). С. 20–25.
2. Каннеман Д., Словик П., Тверски А. Принятие решений в неопределенности: Правила и предубеждения. Харьков: Гуманитарный центр, 2005. 632 с.
3. Загорельская Т.Ю. Финансовая безопасность предприятия как объект управленя. *Научные труды ДонНТУ. Серия Экономика*. 2006. Выпуск 103-4. С. 215-218.
4. Управління ризиками в агробізнесі: короткий гід для керівника. URL: http:persona.pumb.ua/ua/club/digest/detail.php?CODE=upravlinnya-rizikami-v-agrobiznesi-korotkiy-gid-dlya-kerivnika
5. Колібаба Р.О. Дії щодо мінімізації ризиків в аграрному секторі. URL: http:. 195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/printable_article?art_id=57333

УДК:338.45

Білецька Н. В.
к.е.н., доцент кафедри менеджменту,
проректор з науково-методичної роботи
Вінницький кооперативний інститут
м. Вінниця, Україна

ОПОДАТКУВАННЯ ІМПОРТУ ПРОДУКЦІЇ ЛЕГКОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ В УКРАЇНІ

Провідну роль у зміцненні становища України на світовій арені, підвищенні рівня життя її громадян та економічного добробуту країни відіграє зовнішньоекономічна діяльність, що є однією з головних форм економічних відносин держави з іноземними країнами. Імпортні операції як одна з найважливіших складових зовнішньої торгівлі є джерелом прибутків, як окремих суб'єктів підприємницької діяльності, так і країни в цілому.

Легка промисловість України – соціально значуща галузь, пов'язана з великою кількістю суміжних галузей, що обслуговує практично весь господарський комплекс держави, однак характеризується кризовим становищем через низку проблем. Імпорт продукції легкої промисловості сприяє як частковому вирішенню окремих проблем занепаду галузі, так і загостренню тривожної ситуації через значну кількість імпортної продукції невисокої якості, ввезеної нелегально або зі значно заниженою митною вартістю, в тому числі знецінених товарів, що раніше були у вжитку.

Оподаткування імпорту продукції легкої промисловості виступає одним з показників економічної безпеки України, значущою ланкою державного регулювання вітчизняної економіки, джерелом впливу на міжнародні відносини. В процесі стрімкого розвитку світової торгівлі саме митно-тарифні регулятори зовнішньоекономічної діяльності стали одними з інструментів економічних політик протекціонізму або лібералізації. Так, легка промисловість України потребує активної державної підтримки, в тому числі і у сфері оподаткування імпортних операцій, тому проблема оподаткування імпорту продукції легкої промисловості в Україні є актуальною [1.]

Вагомий внесок у формування наукового підґрунтя теоретико-методичних та практичних засад оподаткування імпорту товарів внесли такі вітчизняні та зарубіжні фахівці: І. Г. Бережнюк, В. А. Валігура, О. М. Гаркушенко, О. П. Гребельник, Т. Л. Замороко, С. В. Захарін, Н. П. Злепко, А. Є. Ільїн, О. І Коблянська, А. І. Крисоватий, Н. М. Крючкова, Т. Д. Ліпіхіна, А. А. Мазаракі, В. М. Мельник, М. М. Мельник, С. В. Михайленко, Н. С. Прокопенко, О. М. Пузін, Т. М. Рева, В. П. Синчак, В. В. Юрченко, К. В. Ященко, О. В. Яковенко, І. Д. Якушик та інші вчені. Зазначені автори здебільшого приділяють увагу удосконаленню оподаткування експортно-імпортних операцій, міжнародним аспектам митного регулювання України, оцінюючи сучасний стан вітчизняної легкої промисловості та надаючи рекомендації щодо гармонізації податкового законодавства.

Високо оцінюючи фундаментальні праці науковців, зауважу, що додаткових напрацювань потребує дослідження адаптації зарубіжного досвіду оподаткування імпорту продукції легкої промисловості до вітчизняних умов, розроблення механізму гармонізації законодавства щодо оподаткування імпорту продукції легкої промисловості в Україні.

В сучасних ринкових умовах імпортні операції забезпечують в цілому для країни, а також для індивідуальних та виробничих споживачів певні переваги, такі як: наповнення ринку групами товарів, що не виробляються в країні, або дефіцитними товарами; організація виробничих зв'язків із іноземними контрагентами щодо кооперування виробничої діяльності; можливість отримання товарно-матеріальних цінностей вищої якості та за нижчу ціну; стимулювання вітчизняного виробництва шляхом підвищення конкурентних вимог; розвиток технологій шляхом збільшення обсягу наукомістких товарів.

У системі державної політики серед головних інструментів у сфері зовнішньоекономічної діяльності доцільно виділити загальнодержавні непрямі податки, якими, згідно чинного законодавства України, оподатковуються імпортні операції, а саме податок на додану вартість, акцизний податок, мито. Податковим кодексом України [4] визначаються правила оподаткування товарів, які імпортуються в Україну, виключення складає оподаткування митом, правила якого встановлюються Митним кодексом України [3], а також іншими законодавчо-нормативними документами з питань митної справи.

За даними Державної служби статистики України та Всеукраїнського Об'єднання роботодавців легкої промисловості "Укрлегпром" в загальній структурі ВВП України валова додана вартість легкої промисловості становить лише 0,5 %, хоча ще у 90-і роки вона становила близько 20 %. За роки незалежності кардинально змінились показники діяльності легкої промисловості України. Так, якщо у перші роки незалежності України у легкій промисловості працювало близько 750 тис. робітників, то станом на 01 січня 2020 року кількість штатних працівників галузі скоротилась до 78,9 тис. осіб, тобто майже в 10 разів. За 2019 рік обсяги імпорту перевищили обсяги експорту продукції легкої промисловості на 2249,388 млн. $ США, тобто майже у 3,0 рази. На 90% легка промисловість України в сучасних умовах працює не як прямий експортер продукції, а за давальницькими схемами, які більшість спеціалістів називають кабальними.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бужак Ю. С. Особливості митно-тарифного регулювання при імпорті продукції легкої промисловості в Україні. *Wschodnie partnerstwo – 2014* : materiały X Międzynarodowej naukowi-praktycznej konferencji (07–15 września 2014 roku). Przemyśl : Sp. z o.o. "Nauka I studia", 2014. Vol. 1. Ekonomiczne nauki. pp. 8–10.

2. Мельник Т. Тарифне регулювання у контексті членства України в СОТ. *Вісник Київ. нац. торг.-екон. ун-ту*. 2019. № 2. С. 5–11.

3. Митний кодекс України від 13.03.2012 р. № 4495-VI : за станом на 01.06.2019 р. / Верховна рада України. Офіц. вид. К. : Офіційний вісник України, 2012. № 32. С. 9.

4. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI : за станом на 01.06.2019 р. / Верховна рада України. – Офіц. вид. К. : Офіційний вісник України, 2010. № 92. Том 1. С. 9.

УДК 657.36:657.37:658

Гайдучок Т. С.
к.е.н., доцент,
доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту
Поліський національний університет
м. Житомир, Україна

ВИКОРИСТАННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ АНАЛІТИЧНОЇ РОБОТИ В УПРАВЛІННІ ПОДАТКОВИМИ ПЛАТЕЖАМИ ПІДПРИЄМСТВ

В умовах сьогодення податкові платежі – це об'єкти планування, управління, контролю суб'єктів господарювання, незважаючи на те що їх величину жорстко визначено державою. Податкові розрахунки є основним формуючим елементом економічного потенціалу підприємства на основі загальної системи державного регулювання. Податкові платежі – важливий інструмент регулювання економічно-правових відносин держави і підприємств.

В сучасних умовах господарювання основним призначенням інформації обліково-аналітичного забезпечення є надання системі управління достовірної, повної, точної та своєчасної інформації з метою прийняття ефективних управлінських рішень. Ключовою домінантою інформаційного забезпечення управління виступає система бухгалтерського обліку (рис. 1).

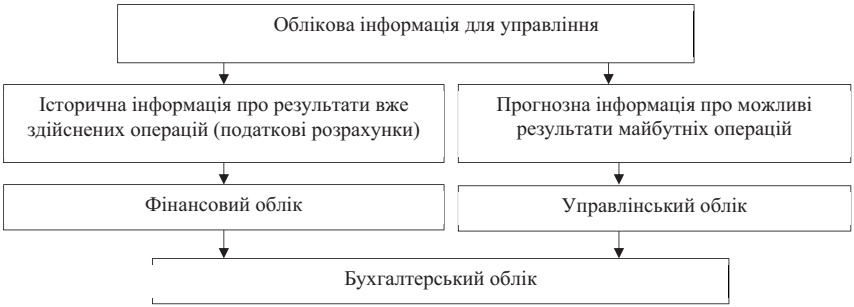


Рис. 1. Джерела інформації для управління податковими платежами підприємства

Джерелом обліково-аналітичної інформації для управління податковими платежами підприємств є інформація первинних і зведених документів, що перевіряються під час внутрішнього контролю.

Реалії сьогодення свідчать, що створення ефективної системи обліку на підприємстві неможливе без здійснення контролю, адже допущення помилок в процесі оформлення податкової документації може тягти за собою накладання штрафних санкцій з боку контролюючих органів. Так в обліковій політиці підприємств потрібно визначати елементи організації внутрішнього контролю в частині розрахунків з бюджетом.

В процесі проведеного дослідження для вдосконалення внутрішнього контролю розрахунків за податками на підприємствах пропонуємо закріпити функції суб'єктів внутрішнього контролю розрахунків за податками в Наказі про облікову політику підприємства (рис. 2).

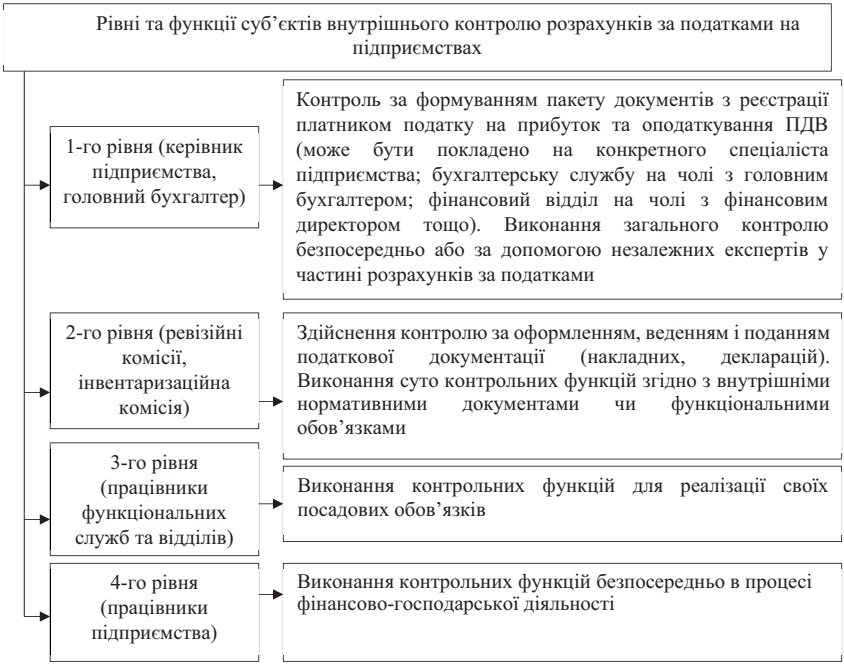


Рис. 2. Рівні та функції суб'єктів внутрішнього контролю розрахунків за податками

На нашу думку, забезпечення безперебійного і злагодженого функціонування обліково-аналітичних та контрольних підрозділів підприємства під час управління податковими платежами забезпечує ефективне податкове планування, яке є різновидом управлінської діяльності. Тільки за таких основоположних умов створюються найбільш адекватні умови оподаткування підприємства. *Як підсумок зазначимо,* що об'єктами податкового планування можна визначити – податкові зобов'язання й податкове навантаження підприємства, а суб'єктами – менеджерів різних рівнів управління підприємством.

В сучасних умовах здійснення глобалізаційних та інтеграційних процесів, потрібно вдосконалювати і застосовувати найсучасніші методи організації обліку на підприємствах. Погоджуємося з науковою думкою Ізмайлова Я. О. та Єгорова І. Г., які стверджують: "одним із напрямів удосконалення організації бухгалтерського та податкового обліку господарської діяльності підприємств є розроблення чіткої та структурованої облікової та податкової політики. Від облікової та податкової політики підприємства мають пряму залежність показники прибутковості, собівартості продукції, податків на прибуток, на додану вартість, а також показники фінансового стану" [1].

Ефективна податкова політика підприємства, як правило, враховує особливості його господарської діяльності та динамічні процеси розвитку. Тому, на наше переконання, з метою вдосконалення системи організації обліку і здійснення контролю розрахунків за податковими платежами, потрібно враховувати, яким чином кожен податок, який сплачує підприємство до бюджету різних рівнів, впливає на показники фінансово-господарської діяльності підприємства, а саме на обсяг збуту продукції, її собівартість, прибуток, платоспроможність, фінансову стійкість, іммобілізацію оборотних коштів підприємства. Тільки симбіоз формування облікової та економічної інформації щодо розрахунків за податковими платежами сприятиме ефективному прийняттю виважених управлінських рішень.

Податкова політика підприємства має базуватися на нормах податкового законодавства і є сукупністю положень податкового обліку, які підприємство визначає самостійно, а також норм податкового права, які підприємство повинно визначати для цілей обчислення податків.

Таким чином, можна зробити висновок про те, що реалізація структурних елементів податкової політики підприємства є необхідною для ефективності її функціонування, наслідком якого повинна стати мінімізація податкових платежів та збільшення фінансових ресурсів для збільшення темпів розвитку господарської діяльності підприємства.

Вважаємо, що запропоновані заходи дозволять вдосконалити діючу систему обліково-аналітичного забезпечення формування розрахунків за податковими платежами в сучасних умовах трансформаційних процесів економіки країни та стратегічного управління підприємством.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Ізмайлов Я. О., Єгоров І. Г. Національні та міжнародні особливості взаємозв'язку облікової та податкової політики підприємств. *Причорноморські економічні студії*. 2020. Вип. 55-1. С. 93-99.

УДК 657.2.016.2

Зарудна Н. Я.
к.е.н., доцент,
доцент кафедри обліку і оподаткування
Кундеус О. М.
к.е.н., доцент,
доцент кафедри обліку і оподаткування
Західноукраїнський національний університет
м. Тернопіль, Україна

ЗМІНИ У ВЛАСНОМУ КАПІТАЛІ ПРИВАТНОГО ПІДПРИЄМСТВА: ПОДАТКОВІ НАСЛІДКИ

Засновник приватного підприємства в праві змінювати розмір капіталу на власний розсуд. Наприклад, може зробити внесок в якості додаткового капіталу без збільшення статутного капіталу. Але є декілька особливостей при збільшенні капіталу в частині оподаткування, які розглянемо далі.

Почнімо з того, що поняття "додатковий капітал" належить, передусім, до термінів бухгалтерського обліку. Так, згідно з Інструкцією

про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженою наказом Мінфіну від 30.11.1999 р. № 291, рахунок 42 "Додатковий капітал" призначено для узагальнення інформації про суми, на які вартість реалізації випущених акцій перевищує їхню номінальну вартість, а також про вартість необоротних активів, безкоштовно отриманих підприємством від інших осіб, та інші види додаткового капіталу. Зокрема, вкладений засновниками підприємств (крім акціонерних товариств) капітал, що перевищує статутний капітал, інші внески тощо без рішень про зміни розміру статутного капіталу, обліковують на субрахунку 422 "Інший вкладений капітал" [1].

Порядок утворення додаткового капіталу спеціально не регламентується. На відміну від, скажімо, резервного фонду, вимоги фіксувати розмір та порядок додаткового капіталу у статуті законодавство не містить. Тож сам факт здійснення засновником внеску понад зареєстрований розмір статутного капіталу не є порушенням.

У цьому випадку слід керуватись загальними нормами, зокрема ст.88 ЦКУ. У ній йдеться про таке:

– у статуті товариства вказуються найменування юридичної особи, органи управління товариством, їх компетенція, порядок прийняття ними рішень, порядок вступу до товариства та виходу з нього, якщо додаткові вимоги щодо змісту статуту не встановлені цим ЦКУ або іншим законом;

– у засновницькому договорі товариства визначаються зобов'язання учасників створити товариство, порядок їх спільної діяльності щодо його створення, умови передання товариству майна учасників, якщо додаткові вимоги щодо змісту засновницького договору не встановлені ЦКУ або іншим законом;

– в установчому акті установи вказується її мета, визначаються майно, яке передається установі, необхідне для досягнення цієї мети, структура управління установою. Якщо в установчому акті, який міститься у заповіті, відсутні окремі із зазначених вище положень, їх встановлює орган, що здійснює державну реєстрацію [2].

А як же із податковими наслідками здійснення такого внеску? З огляду на п. 5 П(С)БО 15 "Дохід", зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства для цілей бухгалтерського обліку не визнається доходом [3]. Однак на відміну від платників податку на прибуток, для яких

при визначенні бази оподаткування визначальне значення має бухгалтерський фінансовий результат, платники єдиного податку при визначенні податкових зобов'язань мають передусім орієнтуватися на правила, встановлені ПКУ.

Зокрема, згідно з пп. 2 п. 292.1 ст. 292 ПКУ доходом платника єдиного податку для юридичної особи є будь-який дохід, включаючи дохід представництв, філій, відділень такої юридичної особи, отриманий протягом податкового (звітного) періоду в грошовій формі (готівковій та/або безготівковій); матеріальній або нематеріальній формі, визначеній п. 292.3 ст. 292 ПКУ [4].

Виключний перелік надходжень, що не включаються до складу доходу платників єдиного податку, наведений в п. 292.11 ст. 292 ПКУ. Такими надходженнями є:

1) суми ПДВ;

2) суми коштів, отриманих за внутрішніми розрахунками між структурними підрозділами платника єдиного податку;

3) суми фінансової допомоги, наданої на поворотній основі, отриманої та поверненої протягом 12 календарних місяців з дня її отримання, та суми кредитів;

4) суми коштів цільового призначення, що надійшли від Пенсійного фонду та інших фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, з бюджетів або державних цільових фондів, у тому числі в межах державних або місцевих програм;

5) суми коштів (аванс, передоплата), що повертаються покупцю товару (робіт, послуг) – платнику єдиного податку та/або повертаються платником єдиного податку покупцю товару (робіт, послуг), якщо таке повернення відбувається внаслідок повернення товару, розірвання договору або за листом-заявою про повернення коштів;

6) суми коштів, що надійшли як оплата товарів (робіт, послуг), реалізованих у період сплати інших податків і зборів, встановлених цим Кодексом, вартість яких була включена до доходу юридичної особи при обчисленні податку на прибуток підприємств або загального оподатковуваного доходу фізичної особи – підприємця;

7) суми ПДВ, що надійшли у вартості товарів (виконаних робіт, наданих послуг), відвантажених (поставлених) у період сплати інших податків і зборів, встановлених ПКУ;

8) суми коштів та вартість майна, внесені засновниками або учасниками платника єдиного податку до статутного капіталу такого платника;

9) суми коштів у частині надмірно сплачених податків і зборів, встановлених цим Кодексом, та суми єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, що повертаються платнику єдиного податку з бюджетів або державних цільових фондів;

10) дивіденди, отримані платником єдиного податку – юридичною особою від інших платників податків, оподатковані в порядку, визначеному ПКУ [4].

Окремо звертаємо увагу на пп. 8 п.292.11 ст. 292 ПКУ, у якому ідеться про не включення до складу оподатковуваного доходу платника єдиного податку саме внесків засновників до статутного капіталу.

Незважаючи на те, що згідно з п. 292.13 ст. 292 ПКУ дохід платників єдиного податку визначається на підставі даних обліку, який ведеться відповідно до ст. 296 ПКУ, а пп. 296.1.3 ст. 296 ПКУ, своєю чергою, спонукає юридичних осіб – платників єдиного податку орієнтуватися на дані спрощеного бухгалтерського обліку щодо доходів та витрат, переконані: у ситуації, що розглядається, податківці не зважатимуть на "бухоблікове" визначення доходу (п. 5 П(С)БО 15), а, апелюючи до пп. 8 п. 292.11 ст. 292 ПКУ, наполягатимуть на обкладенні єдиним податком суми внеску засновника, що перевищує зареєстровану суму статутного капіталу.

Опосередковано це підтверджує й індивідуальна податкова консультація Головного управління ДФС у Донецькій області № 1868/ІПК/05-99-12-04-14, в якій контролери, посилаючись на зазначений вище п. 5 П(С)БО 15, в якому йде мова про будь-які внески учасників, зробили прогнозований нами "звужений" висновок: "Враховуючи зазначене, доходом юридичної особи – платника єдиного податку визнається все, що зумовлює зростання його капіталу, крім внесків його засновників або учасників до статутного капіталу".

Підсумовуючи вищевикладене, вважаємо, що при бажанні засновника приватного підприємства збільшити власний капітал все-таки бажано це робити через збільшення статутного капіталу, зробивши відповідні зміни у засновницькі документи із їх реєстрацією у встановленому порядку.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженою наказом Мінфіну від 30.11.1999 р. № 291 URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text.
2. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» від 29.11.1999р. № 290 URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text.
4. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text.

УДК 657:336.226

Кріль Я. Я.
к.е.н., доцент,
доцент кафедри обліку і аудиту економічного факультету,
Львівський національний університет імені Івана Франка
м. Львів, Україна

НОВА ОБ'ЄДНАНА ПОДАТКОВА ЗВІТНІСТЬ ЩОДО ПОДАТКУ З ДОХОДІВ ФІЗИЧНИХ ОСІБ ТА ЄДИНОГО ВНЕСКУ НА ЗАГАЛЬНООБОВ'ЯЗКОВЕ ДЕРЖАВНЕ СОЦІАЛЬНЕ СТРАХУВАННЯ: ПЕРЕВАГИ ТА НЕДОЛІКИ

Завершальним етапом облікового циклу будь-якого суб'єкта підприємницької діяльності є складання звітності підприємств, яка повинна відповідати вимогам Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [1], національних стандартів бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актів, що регламентують питання формування або подання різних видів звітності. Податкова звітність є обов'язковим підсумковим елементом обліково-аналітичної роботи в розрізі нарахування і сплати податків та зборів. Згідно вимог Глави 2 Податкового кодексу України [2] платник податків зобов'язаний за кожний встановлений ПКУ звітний період, в якому виникають об'єкти оподаткування, або у разі наявності показників, які

підлягають декларуванню, відповідно до вимог ПКУ подавати податкові декларації, розрахунки , звіти щодо кожного окремого податку, платником якого він є і ця норма застосовується до всіх платників податків, в тому числі платників, які перебувають на спрощеній системі оподаткування обліку та звітності. Отже, питання формування і подання звітності щодо нарахованих податків і зборів є ключовим елементом облікової роботи будь якого суб'єкта підприємницької діяльності, що свідчить про актуальність обраної теми дослідження.

Міністерство фінансів України з метою оптимізації та удосконалення оподаткування підприємницької діяльності та уніфікації податкової звітності внесло зміни в законодавство і об'єднало дві форми звітності, які пов'язані з виплатами фізичним особам доходів роботодавцями, а саме: місячну звітність щодо єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі – ЄВСС) та квартальну звітність щодо податку на доходи фізичних осіб (далі – ПДФО) та військового збору (далі – ВЗ). Хоча, на нашу думку, був досягнутий абсолютно протилежний ефект, який суттєво ускладнив роботу обліковців та спричинив труднощі в контексті формування цієї звітності та подання через електронні ресурси.

Законом України "Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо подання єдиної звітності з єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування і податку на доходи фізичних осіб" № 116-IX від 19.09.2019 [3] внесено зміни до статті 51 ПКУ і викладено її в такій редакції: "Платники податків, у тому числі податкові агенти, платники єдиного внеску, зобов'язані подавати контролюючим органам у строки, встановлені ПКУ для податкового кварталу, податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків - фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску, з розбивкою по місяцях звітного кварталу". Це у свою чергу спричинило додаткові зміни, зокрема наказом Міністерства фінансів України від 15.12.2020 року № 773 [4], який набрав чинності з 01.01.2021 року, внесено зміни до власного наказу " щодо форми податкового розрахунку №1 ДФ та Порядку його заповнення.

Новий податковий розрахунок включає в себе суми ПДФО, ВЗ та ЄВСС та називається: Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків - фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску (далі – Податковий

розрахунок). Слід зауважити, що, незважаючи на те що зміни набули чинності з 01.01.2021 року електронний формат звітності, затверджений наказом Мінфіну від 12.12.2020 р. №773 з'явився в Реєстрі форм електронних документів лише 23 березня 2021 року. Формат J0500106 призначений для юридичних осіб, а F0500106 – для фізичних осіб-підприємців. Податковий розрахунок подається окремо за кожний квартал (податковий період) з розбивкою по місяцях звітного кварталу протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного кварталу (тобто за I квартал, II квартал, III квартал та IV квартал). Окремий Розрахунок за календарний рік не подається.

Перевагами запровадження єдиного податкового розрахунку є:

– уніфікація форм податкової звітності;

– зменшення кількості звітів, що подаються суб'єктом господарювання, адже замість місячних форм звітності щодо ЄВСС запроваджено квартальний звіт;

– підвищення рівня відкритості, прозорості та довіри платників податків до державних органів.

Недоліків, на нашу думку, є значно більше, зокрема:

– перехід з місячної звітності з ЄВСС на квартальну створює масу проблем у призначенні виплат із соціальних фондів (лікарняних, допомоги по вагітності та пологах, допомоги по безробіттю) та Пенсійного фонду (призначення/перерахунок пенсії). Адже у цих випадках важливий страховий стаж застрахованої особи, нараховані суми заробітної плати та сплата ЄСВ. Наприклад, для нарахування і отриманні допомоги по безробітті у січні 2021 року фізичні особи повинні чекати травня, коли буде отримано об'єднаний податковий розрахунок за I квартал 2021 року;

– у правилах подання податкового розрахунку передбачено, якщо платник ЄВСС у звітному кварталі не використовує працю фізичних осіб на умовах трудового договору (контракту) або на інших умовах, передбачених законодавством – додаток Д1 за такий квартал не подається, але відсутня процедура заповнення такого розрахунку у випадку коли фізичній особі нараховували дохід у першому та третьому місяці звітного кварталу, тому податковий агент змушений подавати два окремих податкових розрахунки за перший і останній місяць відповідно;

– в Україні з метою спрощення процедури подання і подальшої обробки звітності було запроваджено електронну звітність, яка повинна

суттєво полегшувати роботу бухгалтерів та гарантувати автоматичну перевірку документів на виявлення помилок. Це з одного боку дуже зручно, але у випадку запровадження нових непротестованих належним чином форм електронної податкової звітності бухгалтери стикаються з проблемою відхилення звіту з незрозумілими помилками або виникнення труднощів навіть в процесі автоматичної перевірки звіту ще до його подання. З огляду на ці проблеми в роботі працівників облікового апарату підприємств виникли суттєві втрати часу на вивчення нових вимог, усунення помилок, які дуже часто були спричинені роботою фіскальних органів і недосконалим впровадження нових форм в електронний кабінет платника податків. Це також спровокувало потребу в додаткових семінарах, роз'ясненнях, навчаннях працівників, що вплинуло на збільшення витрат підприємства, адже консультації є платними або на тих підприємствах, де працівники самі вивчали це питання – до виникнення штрафних санкцій за помилки і недостовірність податкової звітності з боку держави.

Отже, можна стверджувати що обліковці завжди повинні вчитися і адаптуватися до будь-яких змін і застосування та вивчення нової форми податкового розрахунку привело до підвищення їх кваліфікації, але з огляду на функціонування органів виконавчої влади ніхто не застрахований, що через місяць, квартал або рік ми будемо мати знову нововведення в форму, зміст, порядок подання або терміни, що спровокує додаткові витрати грошових коштів та втрат робочого часу. Отже, запровадження нової об'єднаної форми податкового розрахунку з 01.01.2021 року має більше недоліків, ніж переваг і, на нашу думку, в процесі апробації можна очікувати до кінця 2021 року розділення податкового розрахунку на два окремих звіти, як і було до цього.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV / Верховна рада України. URL: http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14.

2. Податковий кодекс від 02.12.2010 р. № 2755-VI / Верховна рада України. URL: http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17.

3. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо подання єдиної звітності з єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування і податку на доходи фізичних осіб: Закон України №

116-IX від 19.09.2019 р / Верховна рада України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/116-20#Text.

4. Про внесення змін до наказу Міністерства фінансів України від 13 січня 2015 року № 4: Наказ Міністерства фінансів України від 15.12.2020 р № 773 / Верховна рада України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1304-20#Text.

УДК 655.5.011

Мазур Г.О.
к.е.н., доцент,
проректор з науково-педагогічної роботи,
Вінницький кооперативний інститут
м. Вінниця, Україна

ОБҐРУНТУВАННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ОПЕРАЦІЙ В УПРАВЛІННІ ОРГАНІЗАЦІЄЮ

Проведення економічних реформ привело до зміни форм і методів управління в умовах розвитку незалежної України та переходу до ринкової економіки. Останнім часом в Україні поряд з терміном «управління» часто використовують термін «менеджмент».

Термін «менеджмент» походить з англійської мови і має не одне тлумачення:

1) спосіб та манера спілкування з людьми; 2) влада та мистецтво керівництва; 3) уміння та адміністративні навики організувати ефективну роботу апарату управління; 4) сукупність органів управління, адміністративних одиниць, служб та підрозділів.

Менеджмент – це цілеспрямована дія на колектив працівників або окремих виконавців для виконання поставлених завдань та досягнення визначеної мети [1, с. 8].

Будь-яка теорія або вчення має свою систему принципів.

Принципи управління – це основні ідеї, правила і орієнтири діяльності управлінців, у межах яких досягаються цілі організації [2, с. 39].

Подальший розвиток науки управління та практика підприємницької діяльності в ринкових умовах зумовили формування сучасних принципів управління (менеджменту).

Система управління використовує низку спеціальних принципів, найсуттєвішими з яких є забезпечення прибутковості бізнесу в поєднанні з максимальним добробутом працівників фірми, принцип самоокупності, конкурентоспроможності, зменшення витрат тощо. Управління організацією здійснюється шляхом застосування певних методів.

Методи управління – це сукупність способів і прийомів впливу на колектив працівників та окремих виконавців з метою досягнення цілей організації.

Застосування різних методів управління зумовлене виконанням відповідних функцій управління.

Функція управління – це вид управлінської діяльності, зумовлений поділом праці у сфері управління.

Процес управління здійснюється шляхом реалізації певних функцій.

Радянські вчені пропонували шість функцій управління, а саме: планування, організація, координування, стимулювання, регулювання та контроль.

Практика й дослідження процесу управління довели, що будь-який процес управління потребує реалізації чотирьох головних функцій: планування, організації, мотивації та контролю.

Організації відрізняються одна від одної переважно характером конкретних видів діяльності, що входять в операційну функцію.

Організацію слід розглядати як відкриту систему, що перетворює входи (ресурсний потенціал) на виходи (готова продукція чи послуги). На рис. 1 наведена модель операційної системи організації.

Операційна система – це повна система виробничої діяльності організації, що включає в себе: 1) переробну підсистему; 2) підсистему забезпечення; 3) підсистему планування та контролю [3, с. 62].

Ефективність операцій – це ринкова вартість виробничих виходів, поділена на загальну величину затрат організації на використані входи. При цьому ринкова вартість виробничих входів визначається як кількісними факторами (обсяг виробництва), так і іншими умовами: якістю продукції, своєчасністю виготовлення, великим асортиментом, гнучкістю виробничої системи тощо.

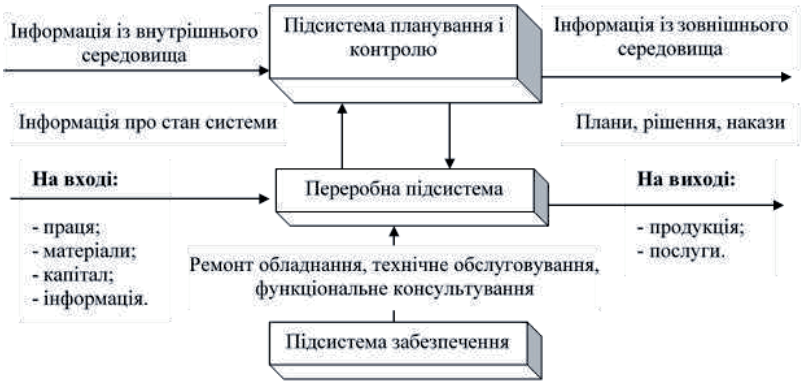


Рис. 1. Модель операційної системи

Концепція ефективності операцій ілюструє багатогранність завдань, що стоять перед операційними менеджерами. Управляючий операціями повинен постійно враховувати взаємозв'язок вищеперерахованих факторів, що впливають на ефективність роботи системи.

Для оптимізації діяльності організації необхідно забезпечити тісний взаємозв'язок операційної функції з рядом інших функцій організації.

Операційна функція не може існувати без взаємозв'язку з іншими функціями організації. Тому основне завдання керівництва полягає в управлінні цими взаємозв'язками з метою досягнення максимальної ефективності діяльності всіх функціональних областей.

Основне призначення організації характеризується ланцюгом: "виробництво – потреби – споживачі" (рис. 2).

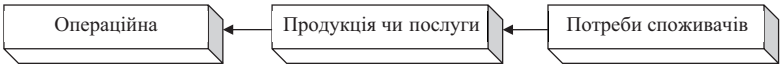


Рис. 2. Ланцюг "виробництво – потреби – споживачі"

Стратегія будь-якої фірми полягає в тому, щоб за допомогою своєї операційної функції надати продукти чи послуги для задоволення основних потреб споживачів.

Конкурентоспроможність можна забезпечити різними методами,

наприклад: зниженням рівня витрат виробництва порівнянно з конкурентами (лідерство по мінімуму затрат); кращими технічними характеристиками продукції; більшою надійністю виробів; швидкістю доставки продукції; індивідуалізацією виробів на вимогу замовника; гнучкішим регулюванням обсягу продукції; ефективним впровадженням продукції на ринок.

Для того щоб реалізувати загальний стратегічний план компанії, управляючий виробництвом повинен прийняти ряд стратегічних рішень. Ці рішення можуть бути класифіковані за наступними категоріями: вибір процесу виробництва (конвеєр чи спеціалізація праці?); рішення по виробничих потужностях (який розмір підприємства?); вертикальна інтеграція (купувати чи випускати самим комплектуючі матеріали?); організація робочої сили (спеціалізація праці?); технологія (лідерство чи використання досвіду інших?); місце розташування (поблизу ринків чи джерел сировини?).

Міжнародна конкуренція у сфері операційних процесів (виробництва) спонукала американські компанії звернути увагу на ланцюг: «виробництво – потреби – споживачі». Останніми роками, у ході міжнародної конкуренції вималювалися три важливі принципи стратегії виробництва.

Комплексне профілактичне обслуговування. На працівників покладається обов'язок ретельно проводити профілактику і обслуговування обладнання, щоб запобігти поломкам і відмовам. Так, у більшості галузей американської промисловості поточне утримання та профілактика обладнання виконуються силами спеціальної ремонтно-профілактичної служби.

Саме операції, які відбуваються у організації за рахунок наявності системного підходу, спрямовані на кінцеві результати, які вимірюються їх ефективністю.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Кравченко В. О. Менеджмент : навчальний посібник. Одеса : Атлант, 2013. 165 с.

2. Новіков В. Діагностичне самооцінювання як невід’ємний елемент сучасної системи управління. *Стандартизація. Сертифікація. Якість.* 2011. № 2. С. 38 – 40.

3. Бєсєдін М. О., Нагаєв В. М. Основи менеджменту: оцінно-ситуаційний підхід (модульний варіант) : підручник. Київ : ЦУЛ, 2015. 496 с.

УДК 657.471

Рибакова Л. П.
к.е.н., доцент кафедри обліку та оподаткування
Югас Е. Ф.
к.е.н., доцент кафедри обліку та оподаткування
Ужгородського торговельно-економічного інституту КНТЕУ
м. Ужгород, Україна

МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО ОЦІНКИ ДІЯЛЬНОСТІ ЦЕНТРІВ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ВИРОБНИЧИХ ПІДПРИЄМСТВ

У сучасних умовах функціонування вітчизняні підприємства відчувають потребу у розробленні методичних підходів до оцінки діяльності центрів відповідальності. Класично склалося, що оцінка результатів діяльності підприємства орієнтується на фінансові показники діяльності підприємства загалом. Проте для ефективного контролю роботи центрів відповідальності система оцінки повинна містити важелі управління їх діяльністю.

Сьогодні не сформовано єдиного підходу до оцінювання діяльності центрів відповідальності підприємства.

Незважаючи на те, що оцінювання як функція управління визначена давно, але це поняття у тлумаченнях вчених залишається неоднозначним.

В. В. Сопко розглядає оцінювання, як спосіб вартісного визначення господарських фактів, явищ і процесів, за допомогою чого натуральні характеристики перетворюються на вартісні [4, с. 60]. Своєю чергою Р. Л. Хом'як вважає, що оцінка – це відображення об'єктів бухгалтерського обліку в єдиному грошовому вимірнику з метою узагальнення їх у цілому на підприємстві [5, с. 435]. Л. Г. Медвідь визначає оцінювання як спосіб грошового вимірювання об'єктів бухгалтерського обліку, при якому натуральні і трудові вимірники переводять у грошовий [3, с. 33].

Ф. Ф. Бутинець дотримується думки, що "оцінка – це процес усвідомлення позитивної чи негативної значимості будь-яких господарських явищ, результатів праці, форм виробничо-трудової діяльності, матеріальних подій, потреб, інтересів, цілей суб'єкта…" [1].

Проте більшість учених не розрізняють понять "оцінка" та "оцінювання". На противагу цьому М. І. Бондар, розглядаючи проблему використання понять "оцінка" та "оцінювання", доходить висновку про неможливість їх

ототожнення: “оскільки оцінювання передбачає процес визначення вартісної оцінки, а оцінка – це вже є вартісний показник” [2, с. 170].

Загалом можна виокремити кілька принципових позицій щодо розгляду тлумачень поняття “оцінювання”: оцінювання як спосіб вартісного вимірювання господарських фактів і явищ; оцінювання як елемент методу бухгалтерського обліку; оцінювання як спосіб порівняння витрат та результатів діяльності.

Стосовно оцінювання результатів діяльності центрів відповідальності, на нашу думку, це процес, який передбачає порівняння фактичних показників діяльності з бюджетними (плановими).

Основні показники оцінювання діяльності центрів відповідальності **за** об’єктами контролю виробничих підприємств наведено у табл. 1

Таблиця 1

Показники оцінювання діяльності центрів відповідальності за об’єктами контролю виробничих підприємств

Центри відповідальності	Об’єкти контролю	Показники оцінки діяльності
Виробничі центри витрат		
Підрозділ забезпечення основною сировиною		Витрати підрозділу
Підрозділи основного виробництва	Витрати підрозділів основного виробництва (прямі витрати + загальновиробничі витрати)	Виробнича собівартість продукції
Підрозділи допоміжного виробництва	Витрати підрозділів допоміжного виробництва (прямі витрати + загальновиробничі витрати)	Собівартість виконаних робіт та наданих послуг
Підрозділи обслуговуючих виробництв	Витрати підрозділів обслуговуючого виробництва (прямі витрати + загальновиробничі витрати)	Собівартість виконаних робіт та наданих послуг
Підрозділи побічного виробництва	Витрати побічного виробництва (прямі витрати + загальновиробничі витрати)	Собівартість побічної продукції
Номінальні центри витрат		
Адміністративні підрозділи	Витрати пов’язані з управлінням підприємством (адміністративні витрати)	Витрати підрозділу
Збутові підрозділи	Витрати пов’язані з збутом готової продукції (витрати на збут)	Витрати підрозділу

Вибір показників оцінювання центрів відповідальності щодо витрат діяльності виробничих підприємств залежить, насамперед, від типу центру витрат. Для центрів виробничих витрат характерний той факт, що результат їх діяльності може бути виміряний і можна визначити ресурси, потрібні для випуску певного обсягу продукції. Оцінка діяльності таких центрів ґрунтується на попередньому нормуванні й бюджетуванні їх витрат. При цьому контроль здійснюється шляхом порівняння бюджетних витрат із фактичними витратами центру. Різниця між фактичними і бюджетними витратами визначає відхилення, які підлягають детальному аналізу.

Для центрів номінальних витрат результат діяльності не може бути виміряний відповідним фінансовим показником і немає чіткої залежності між витраченими ресурсами та результатами діяльності. У цьому випадку необхідно, щоб фактичні витрати по кожній статті витрат відповідали бюджетним та завдання центру витрат успішно виконувалися. При цьому слід зазначити, що в номінальних центрах досягнення фактичних показників витрат у розмірах, менших за бюджетні показники, не обов'язково є позитивним фактором, оскільки це може свідчити про нижчий рівень виконання прогнозних завдань. Суттєвою проблемою у цьому випадку є вимірювання ефективності витрачання ними фінансових, трудових і матеріальних ресурсів.

Ефективну роботу певного центру відповідальності слід формувати з урахуванням досягнення прогнозних цілей. У жодному центрі витрат від менеджерів не вимагають, щоб вони дотримувалися лише прогнозних (бюджетних) показників. Від менеджерів очікують розумного підходу до витрачання ресурсів з метою виконання різних, раніше узгоджених завдань. Для цього необхідно застосовувати методи оцінки діяльності центрів відповідальності, за допомогою яких можна здійснювати моніторинг доцільності витрат, а також їх ефективності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бутинець Ф. Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу* : міжнар. зб. наук. праць. 2012. № 1 (22). С. 11–18.

2. Бондар М. І. Оцінка та оцінювання в бухгалтерському обліку. *Фінанси, облік і аудит* : науковий збірник. К. : КНЕУ, 2009. Вип. 13. С. 169–176.

3. Медвідь Л.Г., Попітіч Т. В. Бухгалтерський облік (загальна теорія) : навчально-наочний посібник. Львів : Вид-во ЛКА, 2010. 200 с.

4. Сопко В. В., Петрик О. М. Облік витрат і калькулювання собівартості продукції у промисловості. К. : Техніка, 2006. 112 с.

5. Хом'як Р. Л., Лемішовський В. І. Бухгалтерський облік в Україні : навч. посібник. Львів : "Інтелект – Захід", 2005. 172 с.

УДК 336 (477)

Сасоліна Н. В.
заступник директора
Чернівецький кооперативний економіко-правовий коледж
м. Чернівці, Україна

МОДЕРНІЗАЦІЯ ДІЯЛЬНОСТІ ОРГАНІВ ДПС УКРАЇНИ В УМОВАХ ЦИФРОВІЗАЦІЇ

В умовах розвитку цифрової економіки, ґрунтовних змін у сфері державного управління, застосування цифрових технологій сприяє перетворенню управлінських процесів, модернізує роботу податкових органів та створює належне середовище для платників податків.

З метою спрощення адміністрування податків в Україні, Міністерство фінансів України започаткувало Проект "Податки Просто" [1], відповідно з яким відбувається спрощення податкової звітності з податку на прибуток, податку на додану вартість, податку на доходи фізичних осіб, акцизного податку, трансферного ціноутворення, а також щодо загальних питань податкового адміністрування та заповнення податкової звітності в електронному кабінеті платника податків.

Розширення сервісів, які спростять та пришвидшать процес складання і подання податкової звітності для цілей платників податків стало актуальним та нагальним питанням із прийняттям "Концепції розвитку цифрової економіки та суспільства України на 2018-2020 рр." [2], яка передбачає заходи впровадження ряду стимулів для цифровізації економіки та розвитку цифрових інфраструктур.

Державні податкові органи України, вивчаючи можливості використання інформаційно-комунікаційних технологій (ІКТ) та

застосовуючи їх на практиці, запровадили у використання інтегровану інформаційну автоматизовану систему «Податковий блок». Ця система замінила ряд автономних інформаційних систем у сфері оподаткування, об'єднавши використання алгоритмів в одну централізовану систему та надавши можливість функціонування підблоків з реєстрації платників податків, обробки податкової звітності та платежів, обліку платежів та податкового аудиту. Так, податкові органи можуть переглядати відомості про платників податків, здійснювати їх реєстрацію, отримувати та перевіряти податкові декларації на предмет повноти та правильності заповнення, формувати та передавати реєстри, централізовано зберігати всі відомості, вести облік сплачених та повернутих коштів по кожному з податків у розрізі платників, планувати контрольно-перевірочні роботи, формувати звітність щодо здійснених перевірок тощо.

Платник податків стає суб'єктом електронного документообігу після надсилання до контролюючого органу першого будь-якого електронного документа у встановленому форматі з дотриманням вимог законів України "Про електронні документи та електронний документообіг" та "Про електронні довірчі послуги". Починаючи з липня 2020 року, відповідно до положень Податкового Кодексу України [3] модернізовані інформаційно-телекомунікаційні системи ДПС щодо забезпечення здійснення електронного документообігу

Саме у підсистемі обробки податкової звітності та платежів реалізований Електронний кабінет платника, за допомогою якого платники податків переглядають свої дані, заповнюють та подають електронну податкову звітність, користуючись автоматичними налаштуваннями розрахунку формул та заповнення особистих даних у податкові форми, імпортують податкові декларації, заповнені раніше у форматі XML, переглядають інформацію за податковим рахунком та дані з довідників, користуються податковим календарем та рядом інших доступних функцій.

Для забезпечення можливості платникам податків формування та подання електронних документів ДПС розміщено програмне забезпечення «Спеціалізоване клієнтське програмне забезпечення для формування та подання звітності до «Єдиного вікна подання електронної звітності» з оновленням та доопрацьовано ІТС «Електронний кабінет» (далі – Електронний кабінет) [4].

Так, за даними ДПС України, у 2020 році Електронним кабінетом скористалися 2,6 млн. осіб-платників податків, що на 36% більше за показник минулого 2019 року (рис. 1).

Зокрема, серед платників-користувачів Електронного кабінету ½ склали фізичні особи-підприємці (ФОП), зокрема серед них – 654 тис. осіб юридичні особи та 566 тис. осіб фізичні-підприємці.

Рис. 1. Електронний кабінет ДПС України: користувачі сервісу та переваги його використання у 2020 році [5]

З метою інформування платників податків та розробників програмних забезпечень щодо спрощення електронного документообігу з контролюючими органами на офіційному вебпорталі ДПС створено нову вкладку "Приймання та обробка електронних документів ІТС "Єдине вікно подання електронної звітності" [4]. Забезпечено супроводження та підтримку в актуальному стані постійної рубрики "Електронна звітність" (здійснено 54 оновлення з початку 2021 р.). Забезпечено методологічне ведення 16 довідників, необхідних для приймання та комп'ютерної обробки документів звітності та сервісів. Забезпечено розробку електронних форм документів звітності у форматі PDF та схем контролю XML-документів для форм документів звітності та електронних сервісів та підтримку в актуальному стані реєстру форм електронних документів звітності на офіційному вебпорталі ДПС (251 електронна форма документів звітності та електронних сервісів з початку 2021 р.).

Використання електронного оподаткування дозволяє [6, с. 118]:

- автоматизувати внутрішні податкові функції;

- побудувати електронну інформаційну взаємодію між платниками податків та державними податковими органами у сфері оподаткування;

- сформувати ефективну онлайн-комунікацію та забезпечити швидкий і безпечний обмін даними між державними органами у сфері оподаткування;

- забезпечити ефективне міжнародне співробітництво у електронному форматі.

Постійний розвиток та вдосконалення електронних послуг, які надають державні органи, підвищують іміджевий рейтинг державних установ. В умовах переходу світового співтовариства до інформаційного суспільства ступінь розвитку інформаційного простору та інформаційних технологій стає передумовою національної конкурентоспроможності. Інформаційно-комунікаційні технології, що застосовуються Державною податковою службою з метою модернізації та цифровізації діяльності сприяють розвитку нових електронних послуг, якими користуються платники податків, а це є одним із найбільш важливих чинників подолання «цифрового розриву» в суспільстві.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Проект Міністерства фінансів “Податки Просто” веб-сайт. URL: https://minfin.gov.ua.

2. Про схвалення Концепції розвитку цифрової економіки та суспільства України на 2018-2020 роки та затвердження плану заходів щодо її реалізації : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 17 січ. 2018 р. №67-р. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/67-2018-%D1%80.

3¸Податковий кодекс України: № 2755-VI від 01.04.2021 із змінами і доповненнями. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show.

4. Електронний кабінет платника податків. Офіційний сайт Державної податкової служби URL: https://www.tax.gov.ua.

5. Публічний звіт ДПС України за 2020 рік. URL: https://tax.gov.ua/media-tsentr/prezentatsiyni-materiali/454960.html.

6. Святаш С. В. Електронні сервіси в оподаткуванні: вигоди для держави та платників податків. *Розвиток економіки та управління на світовому, державному та регіональному рівнях.* Київ: Таврійський національний університет імені В. І. Вернадського, 2018. С. 117-121.

УДК 657

Сафарова А. Т.
к.е.н., доцент,
доцент кафедри обліку і оподаткування,
Волинський національний університет імені Лесі Українки
м. Луцьк, Україна

ОСОБЛИВОСТІ НАРАХУВАННЯ ТА СПЛАТИ ЄДИНОГО ВНЕСКУ ФІЗИЧНИМИ ОСОБАМИ-ПІДПРИЄМЦЯМИ У ПЕРІОД ЗДІЙСНЕННЯ ОБМЕЖУВАЛЬНИХ ПРОТИЕПІДЕМІЧНИХ ЗАХОДІВ

На сьогодні обов'язковим є нарахування та сплата усіма суб'єктами господарювання єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Внесок нараховується та сплачується також фізичними особами-підприємцями за себе та за найманих працівників.

Єдиний соціальний внесок був запроваджений Законом України "Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування", який набрав чинності 1 січня 2011 року. Згідно із Законом № 2464-VI єдиним внеском на загальнообов'язкове державне соціальне страхування є консолідований страховий внесок, збір якого здійснюється до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування в обов'язковому порядку та на регулярній основі з метою забезпечення захисту у випадках, передбачених законодавством, прав застрахованих осіб на отримання страхових виплат (послуг) за діючими видами загальнообов'язкового державного соціального страхування [3].

З 1 жовтня 2013 року адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування перейшло від Пенсійного фонду до державної податкової служби.

Для фізичних осіб-підприємців на спрощений системі оподаткування ставка єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування становить 22 % від мінімальної заробітної плати. Базу оподаткування підприємці на спрощеній системі оподаткування обирають самостійно, але вона повинна знаходитися в межах від мінімальної заробітної плати до 15 мінімальних заробітних плат. Сплата єдиного внеску

на загальнообов'язкове державне соціальне страхування з мінімальної заробітної плати гарантує підприємцю мінімальну пенсію.

Єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування сплачується на рахунки органів державної податкової служби за місцем обліку підприємця до 20-го числа місяця, що є наступним за звітним [4].

З 01.01.2021 року набрав чинності Закон України "Про внесення змін до Закону України "Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування" щодо усунення дискримінації за колом платників" від 13.05.2020 року № 592-IX. Згідно із цим законом звільняються від сплати єдиного внеску такі категорії осіб:

1) фізичні особи – підприємці та особи, які провадять незалежну професійну діяльність, якщо вони отримують пенсію за віком, або за вислугу років, або є особами з інвалідністю, або досягли віку, встановленого статтею 26 Закону "Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування" та отримують пенсію або соціальну допомогу;

2) особи, які провадять незалежну професійну діяльність, за умови взяття їх на облік як фізичних осіб – підприємців і провадження ними одного виду діяльності одночасно як ФОП, так і особою, яка провадить незалежну професійну діяльність;

3) фізичні особи – підприємці та особи, які провадять незалежну професійну діяльність, які мають основне місце роботи, за місяці звітного періоду, за які роботодавцем було сплачено страховий внесок за таких осіб у розмірі не менше мінімального страхового внеску;

4) фізичні особи – підприємці та особи, які здійснюють незалежну професійну діяльність, члени фермерського господарства, які перебувають на загальній системі оподаткування, у яких не було отримано доходу (прибутку) [1].

Також з 10 грудня 2020 року набув чинності Закон України "Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо соціальної підтримки платників податків на період здійснення обмежувальних протиепідемічних заходів, запроваджених з метою запобігання поширенню на території України гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS-CoV-2" № 1072 від 04.12.2020 р. [2] У ньому передбачено пільги зі сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Зокрема, платники

єдиного податку першої групи звільнені від сплати єдиного внеску за себе: за грудень 2020 року – травень 2021 року. Такі періоди включаються до страхового стажу та вважається, що страхові суми було сплачено у розмірі мінімального страхового внеску.

Отже, з метою соціальної підтримки платників податків на період здійснення обмежувальних протиепідемічних заходів, запроваджених з метою запобігання поширенню на території України гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS-CoV-2, окремі категорії фізичних осіб - підприємців, які обрали спрощену систему оподаткування, звільнені від обов'язку сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про внесення змін до Закону України "Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування" щодо усунення дискримінації за колом платників: Закон України від 13.05.2020 р. № 592-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/592-20#Text.

2. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо соціальної підтримки платників податків на період здійснення обмежувальних протиепідемічних заходів, запроваджених з метою запобігання поширенню на території України гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS-CoV-2: Закон України від 04.12.2020 р. № 1072. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1072-20#Text.

3. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 08.07.2010 року № 2464-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17#Text.

4. Єдиний соціальний внесок. URL: https://taxer.ua/uk/kb/esv.

УДК 657.62

Сидоренко О.О.
к.е.н., доцент,
доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту
Національний університет "Чернігівська політехніка",
м. Чернігів, Україна

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ОТРИМАННЯ ДИВІДЕНДІВ ВІД НЕРЕЗИДЕНТІВ З УРАХУВАННЯМ ВИМОГ ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ

Суб'єкти господарювання, які в процесі своєї діяльності акумулюють значні вільні кошти, з метою збільшення рівня своєї прибутковості, розширення сфери своєї діяльності, можуть інвестувати такі кошти, шляхом придбання акцій (часток) у капіталі іншого суб'єкта господарювання, в тому числі нерезидента, що в свою чергу може надати інвестору, в майбутньому, право на отримання дивідендів від такого нерезидента.

Водночас, згідно із п. 140.4.3 Податкового кодексу України, фінансовий результат до оподаткування зменшується "на суму нарахованих доходів від участі в капіталі нерезидентів (у тому числі контрольованих іноземних компаній) та на суму нарахованих доходів у вигляді дивідендів, що підлягають виплаті на його користь від такого нерезидента, за умови, що доля участі в капіталі нерезидента становить щонайменше 10 відсотків протягом календарного року та такий нерезидент не входить до переліку держав (територій), визначених відповідно до підпункту 39.2.1.2 Податкового кодексу України (крім держав (територій), з якими є чинні міжнародні договори України про уникнення подвійного оподаткування доходів)**"** [2].

Згідно Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [1] облік дивідендів відображають проведенням Д-т 373 – К-т 141 (якщо дивіденди отримані за фінансовими інвестиціями, які обліковуються за методом участі в капіталі) або Д-т 373 – К-т 731 за іншими фінансовими інвестиціями. При цьому, дивіденди нараховані за фінансовими інвестиціями, які обліковуються за методом участі в капіталі, в обліку не визнаються доходом, а зменшують балансову вартість фінансових інвестицій відповідно до п.12 НП(с)БО 12 "Фінансові

інвестиції" [3] та п. 10 МСБО 28 "Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства" [4].

З огляду на вказане, можна зробити висновок, щодо дивідендів отриманих (нарахованих) за інвестиціями, які обліковуються за методом участі в капіталі не може бути застосовано правило щодо зменшення фінансового результату до оподаткування відповідно до п. 140.4.3 ПКУ. З огляду на все вище наведено, вважаємо, що суб'єкту господарювання, який є платником податку на прибуток, в процесі організації обліку, слід чітко деталізувати субрахунки наступних порядків до субрахунку 731 "Дивіденди одержані" щодо сум дивідендів, які отримані від об'єктів інвестування-нерезидентів з метою чіткого виділення дивідендів, які можна врахувати при зменшенні фінансового результату до оподаткування, а які ні.

На нашу думку, деталізація субрахунку 731 "Дивіденди одержані" в частині дивідендів від нерезидентів повинна включати:

— 7318 "Дивіденди одержані від нерезидентів".

— 73181 "Дивіденди одержані від нерезидентів, доля участі в капіталі яких становить менше 10 відсотків протягом календарного року";

— 73182 "Дивіденди одержані від нерезидентів, доля участі в капіталі яких дорівнює чи більше 10 відсотків протягом календарного року та такий нерезидент входить до переліку держав (територій), визначених відповідно до підпункту 39.2.1.2 Податкового кодексу України ";

— 73183 "Дивіденди одержані від нерезидентів, доля участі в капіталі яких дорівнює чи більше 10 відсотків протягом календарного року та такий нерезидент не входить до переліку держав (територій), визначених відповідно до підпункту 39.2.1.2 Податкового кодексу України (крім держав (територій), з якими є чинні міжнародні договори України про уникнення подвійного оподаткування доходів)";

За умови застосування таких субрахунків, суб'єкт господарювання платник податку на прибуток, при нарахуванні (отриманні) дивідендів від нерезидента зможе зменшити фінансовий результат до оподаткування лише на суму дивідендів відображених на субрахунку 73183.

У результаті проведено дослідження виявлено, що процес організації обліку отримання дивідендів від нерезидентів є недостатньо вивченим в частині врахуванням вимог Податкового кодексу України. У зв'язку з цим, в роботі було запропоновано субрахунки наступних порядків до субрахунку 731 "Дивіденди одержані", використання яких, на нашу думку, дозволить отримати

більш деталізовану інформації щодо отриманих дивідендів від нерезидентів залежно від їх виду та створить підґрунтя для аналізу, контролю та ефективного управління ними, а також буде сприяти зменшенню трудомісткості складання податкової декларації з податку на прибуток.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. *Офіційний сайт Верховної Ради України.* URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text.
2. Податковий кодекс України. *Офіційний сайт Верховної Ради України.* URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text.
3. Національне положення (стандарту) бухгалтерського обліку 12 "Фінансові інвестиції". *Офіційний сайт Верховної Ради України*. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0284-00#Text.
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 28 "Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства". *Офіційний сайт Міністерства фінансів України.* URL: https://mof.gov.ua/storage/files/IAS%2028_ukr_2018.pdf.

УДК 657.1

Травінська С.І.
к. е. н., асистент кафедри обліку та аудиту,
Київський національний університет імені Тараса Шевченка
м. Київ, Україна

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВ МАЛОГО БІЗНЕСУ

Хоч і суб'єкти малого підприємництва, які використовують спрощену систему оподаткування, в Україні суттєво не впливають на соціально-економічний її розвиток, все ж таки відіграють важливу роль у забезпеченні економічної стабільності держави. Малий бізнес сприяє створенню додаткових робочих місць та передумов для становлення середнього класу, забезпеченню ринкової конкуренції, поповнення бюджету та задоволенню потреб кінцевих споживачів.

В умовах євроінтеграційних процесів України важливим є розвиток малого бізнесу в усіх сферах народного господарства, що потребує розробки комплексної та всебічної державної підтримки із використанням цілеспрямованих державних заходів та створення якісного законодавчо-правового поля в нашій державі щодо регулювання малого бізнесу. Важливе місце серед цих заходів займають спрощення обліку та оподаткування.

Формування ефективної системи обліково-аналітичного забезпечення управління з метою створення достатнього обсягу облікової і аналітичної інформації відповідного рівня якості для внутрішніх та зовнішніх користувачів сприяє стабільному розвитку суб'єктів малого підприємництва.

Обліково-аналітичне забезпечення є складовою інформаційного забезпечення підприємства і представляє собою цілісну інформаційну систему, мета якої - забезпечення якісною та своєчасною економічною інформацією зацікавлених зовнішніх і внутрішніх користувачів з метою прийняття інформаційно обґрунтованих управлінських рішень для забезпечення стійкого розвитку підприємства. [3, с. 21]

Науковці по-різному підходять до трактування поняття «обліково-аналітичне забезпечення». Так, деякі з них розглядають це поняття як систему або процес (сукупність процесів), а саме: «система збору даних, що передбачає групування інформації в потрібному розрізі для потреб управління, складання бухгалтерської і аналітичної звітності» [6, с.230.]; «інформаційна система, що об'єднує методи та технології усіх видів обліку, аналізу та безпеки з метою прийняття управлінських рішень щодо протидії внутрішнім та зовнішнім загрозам безпеці діяльності підприємства та його сталого розвитку» [2, с. 35]; «сукупність облікових і аналітичних процесів, об'єднаних у обліково-аналітичну систему та спрямованих на задоволення інформаційних потреб користувачів шляхом перетворення первинної інформації в узагальнюючу згідно з визначеними цілями, а також нормативно-правовим, методичним, організаційним, програмним, математичним, технічним та ергономічним забезпеченнями» [7]; «процес підготовки обліково-аналітичної інформації, забезпечення її кількості та якості» [1, с. 36]. Інші науковці - як сукупність специфічних засобів і методів: «поєднання всієї використовуваної в ній інформації, специфічних

засобів і методів її аналітичної обробки, а також діяльності фахівців з її ефективного удосконалення та використання» [5, с. 8].

Для суб'єктів малого підприємництва необхідно створити алгоритм процесу розробки обліково-аналітичного забезпечення з метою розв'язування задач управління, забезпечуючи при цьому внутрішніх та зовнішніх користувачів корисною, повною та достовірною інформацією про господарські операції (рис.1)

Рис.1. Алгоритм процесу розробки обліково-аналітичного забезпечення для потреб обліку та контролю суб'єктів малого підприємництва

Недостатній або занадто великий обсяг облікової та аналітичної інформації системи управління малого бізнесу призводить до прийняття необґрунтованих або помилкових управлінських рішень, зниження ймовірності отримання доцільної та достовірної інформації для користувачів, що в кінцевому підсумку негативно впливає на ефективність та стабільність діяльності суб'єктів малого підприємництва. Тому важливим є формування і використання якісної та достовірної обліково-аналітичної інформації з метою задоволення інформаційних потреб внутрішніх та зовнішніх користувачів управління малого бізнесу, аналізу фінансового стану та результатів діяльності суб'єктів малого підприємництва та оцінки ефективності прийняття управлінських рішень.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Безродна Т.М. Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємством: визначення сутності поняття. *Вісн. Східноукр. Нац. Ун-ту ім. В. Даля.* Ч.2. 2008. №10 (129). С. 35-38.
2. Гайдук І.С. Обліково-аналітичне забезпечення управління економічною безпекою підприємства. *Економійний вісник університету*. Вип. 28/1. 2016. С.33-40.
3. Гоголь Т.А. Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємств малого бізнесу : монографія. Чернігів : Видавець Лозовий В.М., 2014. 384 с.
4. Касич А. О., Чернова Г. Ю. Обліково-аналітичне забезпечення стратегічного фінансового менеджменту. *Бізнесінформ.* № 9. 2016. С. 206-211.
5. Пархоменко О.В. Інформаційно-аналітичне забезпечення процесу прийняття рішень в системі науково-технічної інформації: автореф. дис. на 293 здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.02.02 - Економіка та управління науково-технічним прогресом. Київ, 2006. 24 с.
6. Пуцентейло П.Р. Обліково-аналітичне забезпечення діяльності підприємства. Інноваційна економіка. 2015. № 3 (58). С. 228–233.
7. Юзва Р.П. Обліково-аналітичне забезпечення управління діяльністю підприємств спиртової промисловості: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.09. Терноп. нац. екон. ун-т. Т., 2011. 20 с.

УДК 657

Шевчук О. А.
к е.н., доцент,
кафедри обліку і оподаткування,
Західноукраїнський національний університет
м. Тернопіль, Україна

ОБЛІКОВИЙ КОМПОНЕНТ ДЕРЖАВНОГО РЕГУЛЮВАННЯ ЕКСПОРТНОГО ПОТЕНЦІАЛУ СІЛЬГОСППРОДУКЦІЇ

Фіскально-облікове регулювання експортного потенціалу сільського господарства України – це новий тип регулювання, який поєднує бюджетне, податкове, митне та бухгалтерське управління розвитком експорту аграрних товарів. Таке регулювання охоплює практично весь процес експорту до відображення у бухгалтерському обліку на відповідних рахунках. Крім того вказане регулювання спрямоване на довгостроковий

період, тобто на декілька років, що змушує окреслити його автоматизацію, в тому числі і в частині програмного забезпечення. Це повинно сформувати стабільний розвиток експорту сільськогосподарської продукції у майбутньому в частині реалізації його потенціалу. Причому така реалізація має враховувати вимоги, що ставляться перед Україною з боку СОТ і Європейського Союзу.

Облікова складова ФОР ЕП сільського господарства України, на відміну від її фіскальної частини, має на меті відобразити операції з продажу сільгосптоварів за кордон на основі певних рахунків. Основна мета такого віддзеркалення полягає у дотриманні легітимності експорту та виявлення руху аграрної продукції і коштів за неї, що слугують базою для сплати податків експортерами.

Доцільно виділити два основні випадки відображення процесу експорту сільгосптоварів у бухгалтерському обліку в Україні – попередня оплата за продукцію та післяоплата.

Зважаючи на те, що експорт товарів сільського господарства є їх продажем за кордон, то в обліковому регулюванні при його відображенні в Україні керуються Положенням (Стандартом) бухгалтерського обліку (П(С)БО) 15 "Дохід" і П(С)БО 21 "Вплив зміни валютних курсів". Зокрема варто зазначити, що дохід від експорту аграрної продукції в Україні визнається у загальному випадку на дату фактичного відвантаження продукції імпортеру чи передачі товарів його перевізнику [1]. Крім того скасовано обов'язковий продаж валютної виручки від експорту з середини червня 2019 р., який до цього складав 30,00% від всієї її суми [2]. Валютна виручка від експорту сільськогосподарської продукції визнається активом зараховується спочатку на розподільчі банківські рахунки продавця, що фактично призначені були для продажу валюти, а потім – на поточні рахунки, що є базою для визначення прибутку експортера.

Якщо розглядати випадок попередньої оплати за вітчизняну аграрну продукцію у повному обсязі, то варто зазначити, що вона відображається у певних бухгалтерських проведеннях (табл. 1), що віддзеркалюють експорт товару "Пшениця" за кодом 1001 по УКТ ЗЕД**.**

Таблиця 1

Приклад облікового регулювання експорту сільськогосподарської продукції України

№ з/п	Дата	Курс НБУ	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
1	24.09.2019	26,72 грн. за 1 євро	Отримання валюти на рахунок експортера у сумі 10000 євро/267200 грн.	316	681
2	25.09.2019	26,64 грн. за 1 євро	Зараховано всю суму валюти, що надійшла на поточний рахунок у сумі 26640 грн.	312	316
3	27.09.2019	на дату авансу	Передача пшениці і визнання доходу у сумі 267200 грн.	362	701
4	27.09.2019	х	Списання собівартості товару у сумі 135000 грн.	901	271
5	28.09.2019	на дату авансу	Закрито рахунки обліку доходів у сумі 267200 грн.	701	791
6	28.09.2019	х	Закрито рахунки обліку витрат у сумі 135000 грн.	791	901
7	30.09.2019	х	Відображення зобов'язання зі сплати ПДВ на основі митної декларації по даних операції «2», 0 грн.	702	641
8	30.09.2019	х	Оплата послуг митного брокера у сумі 800 грн.	377	311
9	30.09.2019	х	Віднесення послуг митного брокера на витрати на збут у сумі 800 грн.	93	377
10	30.09.2019	на дату авансу	Взаємозалік заборгованостей на суму раніше отриманого авансу.	681	362
11	30.09.2019	х	Закрито рахунки обліку витрат у сумі 800 грн.	791	93

Нехай з України експортується пшениця вартістю у 10 тис. євро згідно контракту на умовах попередньої оплати (авансу). Сам експорт відбувся 27 вересня 2019 р., тоді, як передоплата надійшла 24 вересня цього ж року. Крім того собівартість даної експортованої продукції становить 135 тис. грн, а декларація по експорту разом із супровідними послугами посередницького характеру митного брокера на суму 800 грн. подана 30 вересня 2019 р.

Згідно з даними табл. 1 на основі вищенаведеної інформації було здійснено одинадцять господарських операцій, які почалися зарахуванням авансу на рахунок в банку експортера і завершилися закриттям рахунків по доходу і по витратах. Причому варто відзначити, що виручка від експорту пшениці є доходом від реалізації готової продукції, а витрати на митного брокера – витратами на збут. Це все загалом відноситься до фінансового результату від операційної діяльності:

Що стосується післяоплати, то варто зазначити, що відвантаження товару також відображається за дебетом 362, що створює дебіторську заборгованість експортера [3]. Це означає, що виникає монетарна заборгованість, на яку визначають курсові різниці [4], тобто зміну виручки від реалізації експортної продукції при коливанні курсів валют.

Якщо говорити про курси валют, то доцільно відмітити, що у випадку попередньої поставки товарів курс валют при визначенні доходу береться на дату його визнання, тобто, фактично при відвантаженні. Тому з табл. 1 вартість експорту пшениці складатиме 264600 грн., а курсова різниця, наприклад, при погашенні дебіторської заборгованості 10 жовтня 2019 р. складатиме 6600 грн ((27,12-26,46)*10000). Курсова різниця відображається по дебету рахунку 316.

В інших випадках, наприклад, при частковій передоплаті, її розмір в гривні визначається за курсом, що діяв на кожен день отримання авансу. Окрім того, суму доходів в оплаченій частині визначають як при повній передоплаті, а в неоплаченій – як у випадку післяоплати

Загалом обліковий елемент ФОР ЕП агарної продукції України пов'язаний із фіскальним в плані визначення основи його проведення та відображення. Відповідно, якщо наводити характеристику ФОР ЕП агарної продукції України, то варто відзначити, що воно виступає сукупністю певних інструментів, спрямованих на управління надходженнями від експорту у вигляді виручки і вивізного мита та його відображення у звітності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про затвердження положення (стандарту) бухгалтерського обліку: Наказ Міністерства фінансів від 29.11.99 р. № 290 // База даних "Законодавство України" / ВР України. URL: https://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99.

2. Про затвердження Положення про заходи захисту та визначення порядку здійснення окремих операцій в іноземній валюті: Постанова Правління Національного банку України від 02.01.2019 р. № 5 // База даних "Законодавство України" / ВР України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0005500-19/ed20190910.

3. Ольга Негоденко. Коливання валютних курсів при експорті-імпорті товарів. Наслідки для підприємства. (н.д.): http://www.mdoffice.com.ua/pls/MDOffice/aSNewsDic.getNews?dat=07122015&num_c=500920.

4. Експорт без обов'язкового продажу валюти. (н.д.). URL: https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2019/july/issue-56/article-45545.htm).

УДК 336.226.1 (100+477)

Шепелюк В. А.
к.е.н. доцент, ст. викладач кафедри обліку,
оподаткування, публічного управління та адміністрування
Журавель О. Я.
студентка
Криворізький національний університет,
м. Кривий Ріг, Україна

ПОДАТОК НА ВИВЕДЕНИЙ КАПІТАЛ: ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД ТА АСПЕКТИ ВПРОВАДЖЕННЯ В УКРАЇНІ

Один з основних бюджетоутворюючих податків у доходах України є податок на прибуток. Основна мета діяльності будь-якого підприємства – прибуток, тому податок є визначальним податком для юридичних осіб. Покращення сучасного стану податку на прибуток підприємства знаходиться в числі найважливіших соціально-економічних проблем. Від швидкого вирішення яких залежить подальший розвиток інвестиційної політики держави.

Питання реформування податку на прибуток підприємств є досить спірним і викликає значний інтерес. Науковці та практики обговорюють недосконалості податку на прибуток підприємств та спроби запровадження альтернативних підходів до оподаткування даного прибутку.

Сучасна податкова система в Україні має низку недоліків, які впливають на справляння податку на прибуток. Тому стає питання розглянути впровадження податку на виведений капітал, як альтернативу даному податку. А також досвід впровадження у зарубіжних країнах податку на виведений капітал.

Податок на виведений капітал – це модель оподаткування підприємств, яка може замінити традиційний податок на прибуток. Особливістю нового податку є те, що ним пропонується сплачувати державі збір лише з тієї частини прибутку, яку підприємство виплачує своїм власникам. Ті ж кошти, які інвестуються у виробництво від оподаткування звільняються.

Податки виступають індикатором сталості розвитку економічної системи країни. Саме від їх оптимальності та зваженості залежить рівновага та взаємовигідність відносин між суб'єктами господарювання та державою.

Сучасний етап економіки України характеризується складної зовнішньоекономічної ситуації та залежності від імпорту енергоносіїв та більшості матеріальних ресурсів Крім того підприємства застосовують у виробництві застарілих технологій, які обумовлюють витрати великої кількості

ресурсі. Це все обумовлено не лише загальним зменшенням обсягів виробництва, а і недосконалістю існуючої системи оподаткування прибутку підприємства.

Мета заміни податку на прибуток податком на виведений капітал є стимулювання виробництва через зменшення податкового тиску на платників податків та надання пільг. Суть податку на виведений капітал – оподатковувати не прибуток, а будь-який вихід капіталу з підприємства чи господарські операції, які прирівняні до таких. Особливістю нового податку є те, що ним пропонується сплачувати державі збір лише з тієї частини прибутку, яку підприємство виплачує своїм власникам. Ті ж кошти, які інвестуються у виробництво від оподаткування звільняються.

Сьогодні п'ять країн у світі, мають досвід із запровадження податку на виведений капітал: Естонія, Македонія, Грузія, Молдова та Латвія. У кожній з них реформування мало різні наслідки. Провівши аналіз досвіду зарубіжних країн щодо запровадження податку на виведений капітал можна підсумувати, що введення такого виду податку замість податку на прибуток в основному мало позитивний вплив на економіки країн, які були проаналізовані.

Отже, введення податку на виведений капітал для підприємств Україні у 2022-2023 роках рекомендується не для всього бізнесу, а в обмежених обсягах. Наприклад, як варіант можна встановити планку з обігу. Ті, у кого обіг менше певного значення, зможуть платити податок на виведений капітал. У кого більше – залишаться платниками податку на прибуток. При такому підході "діра" в бюджеті від введення податку на виведений капітал буде меншою. Це буде тестовий етап, за його результатами можна приймати рішення – поширювати податок на виведений капітал на весь бізнес або ліквідувати його взагалі [1].

Таким чином, зміна системи оподаткування прибутку підприємств в Україні з податку на прибуток підприємств на запропонований податок на виведений капітал, найвірогідніше, матиме невеликий, але позитивний економічний вплив на інвестиції. На відміну від податку на прибуток, податок на виведений капітал має зовсім іншу концепцію – оподаткуванню підлягає не фінансовий результат, а певні операції. Перелік таких операцій об'єднує одна спільна риса – виведення коштів з обороту підприємства.

Саме виведення капіталів у вигляді дивідендів чи інших подібних платежів на користь власників є одним з головних чинників стримування інвестиційного розвитку.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Податок на виведений капітал 2021. URL: https://www.golovbukh.ua/article/7344-podatok-na-vivedeniy-kaptal-zamst-podatku-na-pributok# (дата звернення: 17.04.2021).

СЕКЦІЯ № 5
“РОЗВИТОК ІНФОРМАЦІЙНИХ СИСТЕМ І ТЕХНОЛОГІЙ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА КОНТРОЛЮ В КОНТЕКСТІ УПРАВЛІННЯ СУБ’ЄКТАМИ ГОСПОДАРЮВАННЯ”

УДК 657

Ogirko Ihor
Prof. dr hab.
Uniwersytet Technologiczno-Humanistyczny w Radomiu,
Polska

PERSPEKTYWY ZASTOSOWANIE SIECI NEURONOWYCH W CYBERNETYCE EKONOMICZNEJ

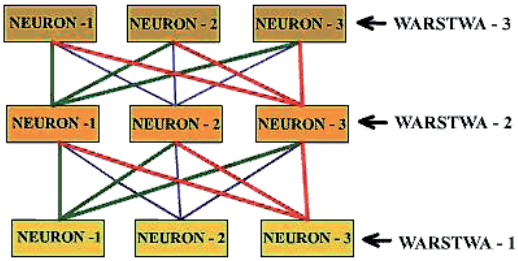
Sieci neuronowe uzyskuje coraz większe poparcie w matematyce dyskretnej. Łącząc ze sobą elementarne neurony tworzą tzw. struktury warstwowe. Czyli sieć posiada warstwy zbudowane z pojedynczych neuronów. W obrębie jednej warstwy nie ma połączeń między neuronami, połączenia stosuje się pomiędzy poszczególnymi warstwami.

Poł ączenia stosuje się w taki sposób, że wyjścia neuronów pierwszej warstwy są łączone z wejściami warstwy kolejnej na zasadzie każdy z każdym. Wyście każdego neuronu z pierwszej warstwy jest podawane na wejścia wszystkich neuronów warstwy kolejnej. Należy zaznaczyć, że sygnał wyjściowy nie jest dzielony i taki sam jest podawany na wejścia wszystkich neuronów z kolejnej warstwy.

Niżej przedstawimy podstawowe rodzaje sieci neuronowych do przetwarzania informacji. Omówimy algorytmy uczenia oraz odtwarzania takich sieci neuronowych, jak: perceptron wielowarstwowy, sieć kaskadowej korelacji, sieć radialna, sieci rekurencyjne, sieć koherenna, sieci typu SVM i inne. W pracy zamieszczono wyniki symulacji komputerowych różnych rodzajów sieci w zastosowaniach do przetwarzania informacji.

Większość współcześnie budowanych i wykorzystywanych sieci neuronowych ma budowę warstwową, przy czym ze względu na dostępność w trakcie procesu uczenia wyróżnia się warstwy: wejściową, wyjściową, oraz tak

zwane warstwy ukryte. Pierwsza warstwa traktowana jest zawsze jako warstwa wejściowa a ostatnia jako wyjściowa. Pomiędzy nimi są warstwy ukryte.



Oczywiście że warstwy ukryte nie zawsze muszą występować, zależy to bowiem od ogólnej ilości warstw w sieci. Jeśli np. mamy cztery warstwy (jak w obrazie powyżej) to kolejno 2 i 3 warstwa są warstwami ukrytymi. Jeśli warstw ogólnie jest dwie to logiczne jest, że taka sieć warstw ukrytych nie posiada.

Najczęstszym podziałem jaki stosuje się w przypadku sieci neuronowych jest podział ze względu na architekturę.

Wyróżniamy tutaj:

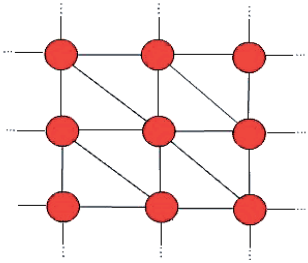
Sieci jednokierunkowe - Ogólnie ujmując są to takie sieci, w których nie występują żadne sprzężenia zwrotne. W sieciach jednokierunkowych sygnały są przesyłane od warstwy wejściowej poprzez warstwy ukryte (jeśli występują) do warstwy wyjściowej. Sposób działania tego rodzaju sieci określa jednocześnie ich nazwę.

Sieci jednokierunkowe - Ogólnie ujmując są to takie sieci, w których nie występują żadne sprzężenia zwrotne. W sieciach jednokierunkowych sygnały są przesyłane od warstwy wejściowej poprzez warstwy ukryte (jeśli występują) do warstwy wyjściowej. Sposób działania tego rodzaju sieci określa jednocześnie ich nazwę.

Do znanych struktur sieci jednokierunkowych należą perceptron i Madaline. Należy odnotować, że tego typu sieci są dzisiaj najbardziej rozpowszechnionymi strukturami, o czym świadczy fakt, że ponad 80% zastosowań realizowanych jest z wykorzystaniem sieci jednokierunkowych.

Sieci rekurencyjne. Sieciami rekurencyjnymi nazywamy sieci o połączeniach dwukierunkowych między elementami przetwarzającymi lub ze sprzężeniami zwrotnymi. W sieciach takich dopuszczone jest połączenie zwrotne czyli sygnał z wyjścia może być przenoszony na wejścia neuronów z poprzednich warstw.

Sieci komórkowe. Sieci tego typu są znacznie bardziej skomplikowane w porównaniu z sieciami jednokierunkowymi, a reguły ich projektowania są również trudniejsze w praktycznej implementacji. Znanym przykładem takich sieci jest maszyna Boltzmana, którą uważa się za uogólnienie sieci Hopfielda.



Ogólna struktura sieci komórkowej.

Sprzężenia wzajemne między elementami przetwarzającymi dotyczą jedynie najbliższego sąsiedztwa. Połączenia te są w ogólności nieliniowe i opisane poprzez układ równań różniczkowych. Podstawową trudność w stosowaniu tego typu sieci stanowi opracowanie skutecznej, efektywnej i uniwersalnej metody projektowania. Typowym przykładem sieci komórkowej może być sieć typu mapa cech Kohonena.

LITERATURA

1. W. Tarczyński, M. Mojsewicz, *Zarządzanie ryzykiem*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa, 2001, str. 16

2.http://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/ceny-handel/wskazniki cen/wskazniki-cen-towarow-i-uslug-konsumpcyjnych-pot-inflacja-/, 2018. 04.28

3. Ustawa o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy z dnia 20 kwietnia 2004 r., Dz. U. z 2013 r. Nr 99, poz. 1001, art.2

4. D. Begg, S. Fischer, R. Dornbusch, *Mikroekonomia*, Polskie Wyd. Ekonomiczne, Warszawa, 2007, str. 56

УДК 657.1:004

Грінько А. П.
д. е. н., професор,
зав. кафедри менеджменту, бізнесу та професійних комунікацій,
Харківський національний університет імені В.Н. Каразіна
м. Харків, Україна

РОЛЬ ІНФОРМАЦІЙНОГО ПРОСТОРУ ЕКОНОМІЧНИХ СУБ'ЄКТІВ ДЛЯ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЇХ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ

Світова практика показує, що найважливішу роль у вирішенні проблеми забезпечення економічної безпеки відіграє корисна ділова інформація про різні сторони бізнесу, сформована на підставі обліково-аналітичних даних. Бухгалтерський облік, є основою всієї економічної інформації, оскільки перебуваючи на стику інформаційних потоків різних структурних підрозділів підприємства, формує інформацію про його реальний фінансовий стан.

Суть обліково-аналітичного інформаційного простору економічного суб'єкту через призму забезпечення економічної безпеки полягає у можливості проаналізувати і оцінити всю його бізнес-систему, окремі бізнес-процеси для підвищення ефективності діяльності шляхом зменшення ризиків і зниження витрат. На підставі отриманих даних здійснюється аналіз, оцінка і приймаються управлінські рішення, при цьому методика і методологія функціонування обліково-аналітичної системи безпосередньо впливає на ефективність процесу управління, рішення поставлених цілей та похідних бізнес-завдань. Тобто, суть та місце обліково-аналітичного забезпечення, особливо в умовах кризових процесів в економіці щодо забезпечення економічної безпеки економічного суб'єкту, полягає в інформаційному забезпеченні прийняття тактичних, оперативних і стратегічних рішень під впливом трансформаційних явищ у зовнішньому середовищі. Етапи формування обліково-аналітичного інформаційного простору та взаємодію його складових можна розглядати з двох позицій: за принципом піраміди, характерна риса якої полягає в чіткій ієрархії потоків інформації та за сферичним принципом, що поширюється на широке коло інформації.

Досить часто систему управління підприємством відображають у вигляді піраміди, вершиною якої є постановка цілей і завдань його діяльності та розвитку. У залежності від цього розробляється стратегія управління, одним із елементів якої є інформаційна стратегія, що визначає архітектуру обліково-аналітичної інформаційної системи (ОАІС) підприємства на рівні тактичного та оперативного управління. Взаємодія фінансової та управлінської інформації, забезпечується поточним регулюванням, аналізом, контролем та плануванням фінансово-господарської діяльності підприємства.

Сформований інформаційний простір на стику двох полів надає дані управлінському персоналу для прийняття рішень з питань господарської діяльності. Рівневий підхід до групування обліково-аналітичної інформації забезпечує необхідними даними не тільки внутрішніх, але і зовнішніх користувачів, що займаються аудитом фактів економічної діяльності на кожному етапі перевірки та контролю для забезпечення економічної безпеки. Оперативна інформація формується на стадії укладання договорів за бізнес-процесам, окремими угодами, поточними операціями і складає основний масив документації. Інформація для тактичних цілей групується і охоплює квартальний і річний періоди, а стратегічна інформація призначена для прийняття рішень на довгострокову перспективу.

Отже, інформованість зацікавлених осіб і осіб, які приймають ділові рішення, є найважливішим чинником підвищення економічної життєздатності бізнесу, його ефективності і захисту від впливу зовнішніх і внутрішніх загроз. У системі забезпечення економічної безпеки гостро стоїть питання формування повної і достовірної інформації, адаптованої до конкретних запитів, що виникають в процесі оптимізації прибутку і прийняття керівництвом економічних суб'єктів управлінських рішень.

Потреба користувачів в інформації, з метою здійснення внутрішнього аудиту витрат, вимагає розробки такої структури взаємопов’язаних обліково-аналітичних інформаційних полів, яка б дозволила безперервно контролювати економічні ризики економічного суб’єкту.

У якості найважливішого чинника, що визначає не тільки еволюцію, а й конкретний набір прийомів і способів прийняття управлінських рішень в тій або іншій ситуації на рівні окремого економічного суб'єкту задля його економічної безпеки, нами особливо виділяється фактор кризового стану економіки. Характеризуючи суть впливу економічних криз на систему менеджменту, відзначимо, що вони провокують деякі суперечності в системі обліково-аналітичного інформаційного простору.

Нівелювання вищенаведених протиріч можливо лише в умовах використання ефективних методичних підходів до розроблення релевантних даних з метою інформаційно-аналітичного забезпечення прийняття управлінських рішень. Відзначимо, що сучасна облікова методологія все в більшій мірі інтегрується з інструментарієм розроблення релевантної інформації в системі фінансового менеджменту, антикризового управління, контролінгу, маркетингу, математичного моделювання, статистичного і економічного аналізу тощо. Це створює додатковий синергетичний ефект в системі управління бізнес-одиницями, розширюючи предмет і функції бухгалтерського обліку щодо економічної безпеки суб'єктів господарювання.

Розглядаючи поняття економічної безпеки з точки зору створення достовірної обліково-аналітичної інформації про діяльність економічного суб'єкту, важливо звертати особливу увагу на його функціонування в умовах наявності правового поля, що реагує на зміни в економіці. Отже, поняття економічної безпеки підприємства можна визначати з різних точок зору: філософської, соціальної, кризової, функціональної, системної, математичної, інформаційної та інших. Кожна з них має свою специфіку, логічно пояснює суть економічної безпеки, є самодостатньою, але, водночас, не виключає інших, а, навпаки, доповнює ці точки зору, що дозволяє всебічно дослідити та виявити основні складові економічної безпеки підприємства і вплив на неї інформаційно-комунікаційної функції обліково-аналітичного забезпечення.

УДК 657.1:004

Гринько П. Л.
д. е. н., доцент,
кафедра міжнародної економіки та економічної теорії,
Харківський державний університет харчування та торгівлі
м. Харків, Україна

РОЗВИТОК ІНФОРМАЦІЙНОЇ СИСТЕМИ ПІДПРИЄМСТВА В УМОВАХ ЦИФРОВОЇ ЕКОНОМІКИ

Цифрова економіка, що супроводжується глобалізацією та інтеграцією, значно розширює можливості для підприємств в області створення конкурентних переваг. Доцільно відзначити, що цифрова економіка, перш за все, здійснює революційну трансформацію бізнесу завдяки інформатизації економічних моделей. У зв'язку з цим виникає багато питань до теорії та практики стосовно тих ефектів, які супроводжують безперервні потоки інформації. Крім того, цифровізація бізнесу є досить схильною до стрімких змін, що приводить до швидкої модифікації використовуваних знань та оновлює череду невизначеності фактів, які ще не мають наукового пояснення. Виграє те підприємство, в якому система управління дозволить надавати своєму споживачу інформацію про вартість, пропозиції, можливість здійснювати покупки і робити замовлення протягом 24 години на добу в будь-якому місці, де є доступ до мережі Інтернет. Для того, щоб стати конкурентоспроможним гравцем цього ринку, організаціям необхідні новітні технології для інформаційної підтримки.

Тобто на сьогодні акцент з володіння будь-яким ресурсом зміщується в бік наявності інформації про цей ресурс, можливості використання інформації з метою планування подальшої економічної діяльності організацій [1, с. 130-132].

До теперішнього часу інформацію не зараховували до найважливіших активів організацій. Переважно базисом управління організаціями був особистий вплив керівництва без належної уваги та урахування докладених зусиль менеджерів для вирішення операційних завдань і аналізу даних. Розробка та прийняття управлінських рішень спиралися тільки на досвід та інтуїцію керівництва організацій, в деяких випадках – на раніше

підготовлених варіантах рішень з розрахунком ризиків і можливостей з використанням спеціально обробленої інформації.

Але в умовах цифрової економіки інформаційна сфера набуває системоутворюючого значення для всіх сфер життя суспільства. Робимо висновок, що інформаційна складова в діяльності людей поступово переважає над усіма іншими. Ці технології змінюють саму людину, її духовний світ, залучаючи до світової культури, що робить її активною часткою всього людства. «Різноманітність трактувань інформації, виявлення інформаційних процесів і явищ практично у всіх сферах природи, суспільства, людини і свідомості означає, що інформація втілює основні початки світобудови» [2, с. 81]. Ми погоджуємося з тим, що у глобальному ракурсі «Інформація – це фундаментальний генералізаційно єдиний безначально-безкінечний процес резонансно-стільникового, частотно-квантового та хвильового відношення, взаємодії, взаємопроникнення і взаємозбереження енергії, руху, маси та антимаси на основі матеріалізації та дематеріалізації в мікро- і макроструктурі Всесвіту» [3, с. 15].

Діяльність будь-якої організації характеризується особистими підходами до побудови бізнес-функцій і бізнес-процесів, що визначає формування інформаційної системи (ІС), яка сприяє отриманню своєчасної інформації для управління. Тобто «інформація є своєрідним «фондом насіння» управлінських рішень, розробляється тим, хто її готує, визначає скільки часу відпущено на підготовку, з яких джерел вона поповнюється, за якими критеріями оцінюється, які методики використовувати, які закономірності слід перевіряти, за якими каналами передавати» [4, с. 44].

При традиційному управлінні організаціями з послідовним виконанням функцій високі результати діяльності стають недосяжними, оскільки саме швидкість реагування на зміни в діловому середовищі відіграє вирішальну роль в їх конкурентній позиції та вимагає постійних комунікацій між спеціалізованими підрозділами і службами. Саме безперебійний обмін інформацією дозволяє швидко і злагоджено здійснювати діяльність організацій за різними напрямками, а управління інформаційними технологіями набуває, в даному випадку, першорядного значення. Таким чином «Сучасний розвиток суспільства характеризується формуванням інформаційного середовища планетарного масштабу як результату

інформаційно-технологічної революції, створенням і поширенням мережевих технологій, інтенсивністю процесів глобалізації, інформатизації та інтелектуалізації. Відповідно розвиток інформаційного суспільства спонукав до кардинальних змін в економіці, визначивши інформацію чинником не лише науково-технічного прогресу, але й виробництва, що став основою формування її інформаційної парадигми» [5, с. 54].

Вважаємо, що категорії «інформація» та «технології», особливо в умовах цифрової економіки, доцільно методологічно віднести до її основного інструментарію, використання якого сприяє підвищенню ступеню інформованості організацій і через це, зниженню ризику прийняття неправильних рішень, забезпеченню технологічної підтримки всім бізнес-процесам і бізнес-функціям організацій, що, в цілому, підвищує результативність господарської діяльності бізнесових структур.

Удосконалення інформаційно-комунікаційних технологій приводить до зміни як швидкості, так і джерел генерування інформації в умовах цифрової економіки, що вимагає нового характеру їх обробки. Результати обробки та аналізу подібних масивів інформації як у споживчому (наприклад, «розумний» будинок), так і у виробничих сегментах є затребуваним продуктом внаслідок посилення процесів кастомізації та комп'ютеризації, створюючи нові конкурентні переваги для організацій за умови володіння відповідною інфраструктурою в області обробки великих даних.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Джулий Л. В., Емчук Л. В. Информационные системы и их роль в деятельности современных предприятий. Perspective economic and management issues Collection of scientific articles. Scientific journal «Economics and finance», «East West» Association for Advanced Studies and Higher Education. 2015. С. 130–134.

2. Капітанець С. В., Мостіпака О. В. Концептуальні основи розвитку інформаційно-знаннєвого суспільства. *Східна європа: економіка, бізнес та управління.* Вип. 4 (15) 2018. С.81–85.

3. Юзвишин И. И. Информациология, или Закономерности информационных процессов и технологий в микро- и макромирах Вселенной; 3-е изд., испр. М.: Радио и связь, 1996. 215 с.

4. Красовский Ю. Д. Цифровые конструкты визуального моделирования в консалт-диагностике. Цифровая социология. Т 1. № 1. 2018. С.42–50.

5. Бочуля Т. В., Гринько П. Л. Інноваційні напрями модернізації інформаційного забезпечення управління сталим розвитком торговельних підприємств: монографія. Харків: Видавництво Іванченка І.С., 2018. 374 с.

УДК 657.336

Кулик В. А.
д.е.н, професор,
професор кафедри бухгалтерського обліку та економічного контролю
Полтавський державний аграрний університет
м. Полтава, Україна

ОБ'ЄКТИ ОБЛІКУ У ЦИФРОВІЙ ЕКОНОМІЦІ

Розробка методичного забезпечення бухгалтерського обліку специфічних господарських операцій на підприємствах, що здійснюють свою діяльність у цифровій економіці є одним із завдань облікової служби, яке може бути виконано шляхом створення форм первинних документів, підвищення аналітичності обліку за допомогою системи рахунків другого чи третього порядку та обрання альтернативних варіантів обліку із наведених у чинному законодавстві під час формування облікової політики.

Зміна форми основних бізнес-процесів підприємств і нових видів бізнесу, зумовлює виникнення нових об'єктів обліку, які повинні відображатися у системі бухгалтерського обліку. Основними проблемами розробки методики обліку цих об'єктів є необхідність врахування змін у чинне законодавство.

До нових об'єктів бухгалтерського обліку, які виникають у процесі функціонування підприємств, що працюють онлайн є: 1) нематеріальні товари, які не створені на момент продажу.

Спершу розглянемо об'єкт, який поки що не має аналогів у бухгалтерському обліку – це нематеріальні товари, які не створені на момент продажу. Економічний зміст цього об'єкту обліку полягає у тому, що підприємство е-бізнесу продає продукт у нематеріальній формі, який поки що не створено. Наприклад, на сайті Puzzle Englsih можна придбати річний комплексний абонемент, до вартості якого включені продукти, які на момент продажу не створені або не представлені покупцеві [3, с. 204].

Під час відображення у бухгалтерському обліку операцій за цим об'єктом виникають наступні проблеми: 1) відсутня назва, яка б

відображала економічний зміст об’єкту обліку; 2) відсутні підходи до оцінки; 3) відсутній рахунок бухгалтерського обліку для обліку вказаного об’єкту; 4) відсутня методика обліку операцій із вказаним об’єктом.

Традиційно, об’єктами бухгалтерського обліку є активи, зобов’язання, власний капітал, доходи, витрати та результати діяльності.

Відповідно до положень Концептуальної основи фінансової звітності, актив – це ресурс, контрольований суб'єктом господарювання в результаті минулих подій, від якого очікують надходження майбутніх економічних вигід до суб'єкта господарювання. Виходячи із зазначеного, віднести визначений об’єкт бухгалтерського обліку до складу активів важко, оскільки у самому визначенні активу мова йде про його контрольованість підприємством у результаті минулих подій. Водночас, безперечним є факт, що у результаті продажу цього об’єкту підприємство отримає економічні вигоди.

При відображенні в обліку господарських операцій, пов’язаних із вибуттям цих активів із підприємства виникають дві проблеми, по-перше, на момент першої передачі активу покупцю можна визначити лише вартість його частини, що створена та може бути передана (наприклад, продали курс із інтерв’ю, що будуть проведені із визначними особами у конкретній галузі протягом року. На момент продажу кількість інтерв’ю, які будуть проведені невідома. Вартість кожного інтерв’ю буде відрізнятися та залежатиме від гонорару особи із якою воно буде проведено та умов його проведення, можливо необхідно буде орендувати спеціальні приміщення, проводити зйомку в інших міста). Виходячи із зазначеного, об’єкт бухгалтерського обліку, ідентифікований у процесі дослідження є активом, який не має матеріальної форми. Єдиним видом активів, які не мають матеріальної форми та визначені чинним законодавством є нематеріальні активи.

Порівнюючи вказаний продукт із послугами, зазначимо, що він має певні особливості, які не дозволяють віднести його до послуг: 1) послуга є невіддільною від того, хто її надає та не може бути перепродана наступного разу без змін; 2) послуги не є активами підприємства, оскільки їх наявність не забезпечує надходження

економічних вигід у майбутньому; 3) процес надання послуги є невіддільним від процесу її споживання, що не прослідковується при створенні, реалізації та споживанні вказаного продукту.

Необхідність відображення у бухгалтерському обліку товарів, які не мають матеріальної форми, вперше у вітчизняній обліковій науці була обґрунтована А. С. Крутовою. Згідно із визначенням, запропонованим вченою, нематеріальні товари – це цінності, які придбані й утримуються на підприємстві з метою подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності, не мають матеріальної форми та можуть передаватися в електронному форматі [2, с. 271]. У межах цього дослідження, ми пропонуємо власну класифікацію нематеріальних товарів у межах двох груп: 1) нематеріальні товари, які створені на момент продажу; 2) нематеріальні товари, які не створені на момент продажу.

Отже, для удосконалення методичного забезпечення обліку нематеріальних товарів, які не створені на момент продажу пропонуємо внести зміни у П(С)БО 8 "Нематеріальні активи" та П(С)БО 9 "Запаси". Для обліку нематеріальних товарів пропонуємо використовувати рахунок 29 "Нематеріальні товари" із такими субрахунками 291 "Нематеріальні товари, які створені на момент продажу", 292 "Нематеріальні товари, які не створені на момент продажу" [1, с. 139].

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Жиглей І.В., Кулик В.А. Використання підприємствами нових об'єктів обліку при проведенні заходів дигітальної благодійності. *Науковий вісник Полісся.* 2018. № 1 (13). ч. 1. С. 137-142.

2. Крутова А.С. Облік в системі електронної комерції: монографія. Харків, 2010. 395 с.

3. Кулик В. А. Розвиток бухгалтерського обліку на підприємствах електронного бізнесу. Полтава: РВВ ПУЕТ, 2017. 410 с.

УДК 658.114

Якименко-Терещенко Н. В.
д. е. н., професор,
зав. кафедри економічного аналізу та обліку,
Національний технічний університет
«Харківський політехнічний інститут»
м. Харків, Україна

БІЗНЕС-АНАЛІТИКА ОБЛІКОВИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ СИСТЕМ

На ролі інформаційних систем бухгалтерського обліку в управлінській підтримці бізнес-процедур зосереджували увагу багато дослідників. Так наголошувалось на доцільності формування концептуально нового підходу до побудови інформаційних технологій бухгалтерського обліку, який би базувався на переході від комп'ютерних систем для фінансового обліку до інтегрованих систем управління та обліку, важливими параметрами яких стають більш висока готовність до трансформації. Зокрема, глибоке дослідження проведено В.О. Осмятченко, який запропонував концепцію методології проектування інформаційної системи бухгалтерського обліку як віртуального ресурсу корпоративного середовища. ЇЇ особливістю стала орієнтація інформаційної системи на зовнішні ринкові фактори та формування бізнес-процесів з можливістю їх перебудови в режимі реального часу. Застосування такого підходу, як зазначає В.О. Осмятченко, дає змогу забезпечувати всі рівні управління підприємством інформацією про фактичний стан керованого об'єкта, а також про всі істотні відхилення від заданих параметрів [1]. Слід відмітити і наукові наробки Н. О. Лоханової, яка наголошує на доцільності інтеграції функцій управління, у тому числі за рахунок удосконалення планування, обліку, внутрішнього контролю, економічного аналізу, власне управління з огляду їх орієнтації на спільні цілі підтримання достатнього рівня економічної стійкості суб'єкта господарювання [2]. Вчений однією з основоположних функцій бухгалтерського обліку в системі управління економічною стійкістю підприємства вважає інформаційно-координаційну функції, яка полягає у координуванні процесів отримання фінансової і нефінансової інформації про параметри господарської діяльності підприємства і його зовнішнє середовище, створеної за межами системи бухгалтерського обліку, однак необхідної для прийняття рішень і залученої обліковою системою для підготовки звітності для всіх зацікавлених осіб.

Результати удосконалення та розвитку облікових інформаційних систем підприємств, з урахуванням особливостей їх бізнес-процесів, залежить від якісної підготовки фахівців, які володіють відповідною системою компетенцій.

Нині ринок праці потребує фахівців, які, окрім того, що володіють глибокими базовими знаннями і практичними навичками з обліку, оподаткування, аналізу та аудиту господарської діяльності, здатні:

– формувати та використовувати великі масиви обліково-аналітичної інформації при прийнятті управлінських рішень щодо удосконалення облікових інформаційних систем підприємств;

– застосовувати методи та інструменти бізнес-аналізу для оцінки економічних, облікових, фінансових процесів на підприємствах при прийнятті управлінських рішень;

– моделювати та аналізувати бізнес-процеси підприємства, інтерпретувати результати економіко-математичного моделювання та аналізу з метою вибору найбільш доцільних підходів щодо організації та оптимізації облікових інформаційних систем підприємств;

– обирати та застосовувати аналітичні методи та інструменти для оптимізації обліково-аналітичних процесів підприємства;

– формувати облікову інформацію для бюджетування, застосовувати метод бюджетування в управлінській обліковій системі підприємства;

– ідентифікувати проблеми у галузі облікових інформаційних систем на основі розуміння основ їх проектування, адаптування та експлуатації з урахуванням особливостей діяльності підприємства.

Отримання вищезазначених компетенцій дозволить випускнику-фахівцю з обліку і оподаткування також брати участь у створенні системи інтегрованого обліку, що враховуватиме всі нюанси конкретного бізнесу підприємства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Осмятченко В.О. Бухгалтерський облік в умовах застосування інформаційних технологій: теорія та організація: автореф. дис. на здобуття наукового ступеня доктора екон. наук за спец. 08.00.09. Київ:ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана», 2011. 35 с.

2. Лоханова Н. О. Поглиблення інтеграційних процесів як напрям розвитку облікової системи в управлінні економічною стійкістю підприємств // Ефективна економіка. 2014. № 11. http://www.economy.nayka.com.ua/ ?op=1&z=3484.

УДК 657:004

Муравський В. В.
д.е.н., доцент,
професор кафедри обліку і оподаткування,
Західноукраїнський національний університет,
м. Тернопіль, Україна

ПРАВА ДОСТУПУ СТЕЙКХОЛДЕРІВ ДО КОНФІДЕНЦІЙНОЇ ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ

Активний розвиток комп'ютерно-комунікаційних технологій в умовах цифрової економіки став причиною урізноманітнення кіберзагроз у зв'язку з розширенням об'єктів та вразливостей інформаційної системи підприємств. Варіативність кіберризиків безпосередньо залежить від виду стейкхолдерів. Групування користувачів облікової інформації за різними критеріями для цілей кібербезпеки дає змогу більш ефективно розробляти адекватні методи попередження, уникнення та усунення кібератак.

Основним критерієм поділу користувачів на групи для цілей кібербезпеки підприємств, на що звертають увагу зазначені науковці, є рівень доступу до облікової інформації. Рівень доступу доцільно трактувати як максимально можливий обсяг та вид облікових даних, які надаються до опрацювання користувачам, враховуючи їхні професійні та поведінкові характеристики. Право отримати облікову інформацію за таких умов безпосередньо пов'язане з можливістю доступу до комерційної таємниці підприємства та випливає від виду обліку (фінансового, управлінського тощо). За цим критерієм доцільно виокремлювати стейкхолдерів з абсолютним доступом, повним доступом, обмеженим доступом і доступом до вільної інформації.

1) Користувачами з абсолютними правами є управлінський персонал з необмеженим рівнем доступу до облікової інформації, яка використовується для перспективного управління підприємством. Такі користувачі використовують максимально наявний масив даних, що формуються управлінським та фінансовим обліком.

2) Користувачі з повними правами мають доступ до конфіденційної інформації за певним напрямом управлінської або фінансово-господарської діяльності підприємства. Наприклад, управлінський персонал використовує

облікову інформацію управлінського обліку стратегічного або тактичного характеру для прийняття стратегічних та тактичних управлінських рішень.

3) Користувачам з обмеженим доступом забезпечується право на реалізацію предметно-функціональних дій щодо підприємства, інформація про окремий аспект діяльності якого надається до використання. Зокрема, фіскальні інституції отримують у розпорядження податкову звітність і за потреби подають запит на отримання додаткової облікової інформації у формі первинних та синтетичних документів тощо.

4) Користувачі з вільним доступом не потребують запиту на отримання права на використання облікової інформації. Вони використовують дані, які знаходяться у вільному доступі, публічно оприлюднені. Така облікова інформація не містить конфіденційних відомостей і в основному готується фінансовим обліком.

За можливістю розпоряджатися правом доступу до облікової інформації стейкхолдерів доцільно класифікувати на правонадавачів (наділяють правом отримувати і розпоряджатися даними) та правоотримувачів (носіїв права інформаційного доступу). Досить часто користувачі інформації можуть належати до обох груп одночасно. Правоотримувач на правах супідрядності може делегувати (передати право доступу) повноваження обробки інформації іншим особам. Наприклад, потенційні інвестори, отримавши облікову інформацію, передають її інвестиційним брокерам. Тому правоотримувач може бути одночасно правонадавачем.

На основі реалізації права доступу до облікової інформації також доцільно виокремити наступні класифікаційні критерії: доступ до облікових об'єктів, функціональні права та порядок обробки інформації. Відповідно до об'єктного спрямування, стейкхолдерам надається право опрацювання інформації винятково про певні об'єкти обліку. Наприклад, фахівцю з грошових розрахунків доцільно надавати дозвіл працювати з функціональним меню комп'ютерних програм для обліку й управління готівкою і банківськими трансакціями. Інші об'єкти обліку залишаються недоступними для вузько-спеціалізованого фахівця. Регламентація функціональних повноважень передбачає обмежену реалізацію функцій обліку: заповнення первинних документів, проведення контрольних процедур, узагальнення облікових даних у регістрах, проведення

податкових розрахунків тощо. Стейкхолдерам, залежно від посадових обов'язків, можна заборонити обробку облікової інформації, зокрема: переглядати чи вносити відомості; верифікувати (проводити) дані, змінювати інформацію, яка вступила в дію; вилучати облікові записи; передавати показники на наступні етапи обробки.

Відповідно, користувачів облікової інформації доцільно класифікувати за такими безпековими критеріями: функціональні права (робота з первинними документами, проведення контрольних процедур (у тому числі –інвентаризації), систематизація даних, аналіз показників й прийняття рішень; визначення облікової політики); обробка облікової інформації (внесення, редагування, проведення, узагальнення, передача та архівування даних); об'єкт обліку (необоротні активи, запаси, грошові кошти, дебіторська заборгованість, кредиторська заборгованість, капітал, заробітна плата, податки і збори, доходи та витрати або більш деталізовані об'єкти). Найчастіше стейкхолдери наділені комбінованими правами. Чим менше підприємство, тим більша концентрація прав у користувача облікової інформації. На невеликих суб'єктах господарювання одна особа може виконувати усі облікові процеси, що передбачає отримання повних прав на оперування інформацією. Фізичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності, які одночасно виконують господарські, облікові та управлінські функції, є носіями абсолютних прав, оскільки правонадавач і правоодержувач є однією особою.

Отже, традиційна класифікація користувачів облікової інформації є недостатньо актуальною для цілей забезпечення кібербезпеки підприємств, оскільки не враховує активізацію варіативних кіберзагроз, що потребує удосконалення класифікації стейкхолдерів. Користувачів облікової інформації доцільно класифікувати за правом доступу, що сприяє виявленню кіберризиків; попередженню, уникненню та мінімізації наслідків кіберзагроз.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Муравський В. В. Комп'ютерно-комунікаційна форма обліку : монографія. Тернопіль : ТНЕУ, 2018. 486 с.

УДК 357

Остап'юк Н.А.
д.е.н., професор
Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана»
Реслер М.В.
д.е.н., професор
Мукачівський державний університет

РОЗВИТОК ІННОВАЦІЙНИХ ТЕХНОЛОГІЙ ТА ІТ-ІНДУСТРІЯ: УПРАВЛІННЯ ТА ОБЛІКОВЕ СУПРОВОДЖЕННЯ

Квантова фізика, багатовимірність простору, можливість моделювати майбутнє та вибору своєї серед існуючого багатоманіття реальностей – це усе вже супроводжує наше життя. Ігнорувати наявність навіть одного з перелічених явищ означає впевнено крокувати у минуле. Перелічені знання, методики поведінки та формування навиків для усвідомленого управління життям стали доступними за рахунок активного використання інноваційних технологій.

В управлінні та бухгалтерському обліку вже більше 15 років ведуться активні дослідження для вивчення цих явищ, визначення їх впливу на системи менеджменту та його інформаційного забезпечення. Вже захищено докторські та кандидатські дисертації за даним напрямом дослідження.

Інноваційні технології визначаються як радикально нові чи вдосконалені технології, які істотно поліпшують умови виробництва або самі виступають товаром [2]. Основою їх розвитку є, безумовно, застосування комп'ютерних (часто у спеціальній літературі їх називають інформаційними) технологій, що дали можливість забезпечити надшвидку і надточну обробку інформації, отримати високоякісні технічні засоби обслуговування процесів в кожній сфері діяльності людини.

Ринок України в частині інформаційних технологій в останні роки характеризується активною позитивною динамікою. Зокрема, на сучасному етапі в Україні функціонує понад 4 тисячі технологічних підприємств, більше 110 R&D центрів міжнародних компаній, близько 200

тисяч спеціалістів і розробників програмних продуктів [1].

За рахунок такого активного розвитку українська IT-індустрія з кожним роком здобуває все більшого визнання на світовому рівні. Так, Україна вже увійшла у Топ-30 напрямків офшорних та аутсорсингових послуг Gartner і визнана одним із провідних напрямків IT-аутсорсингу в Європі. 18 українських IT-компаній, у тому числі N-iX, внесено до списку 100 найкращих аутсорсингових компаній 2018 року, складеного Міжнародною асоціацією професіоналів аутсорсингу (IAOP), як найкращі постачальники аутсорсингу [3].

Приведені показники свідчать, що більшість послуг в сфері інновацій нині України надає на експорт. Ми не будемо зупинятися на причинах такого явища. Однак маємо за мету визначити напрями інфраструктури розвитку вказаної інноваційної галузі, які нині доцільно підтримати на державному рівні.

Безумовно, вказані показники (також варто відзначити високі позиції українських спеціалістів у рейтингах хакерів) стали реальними за рахунок якісної професійної підготовки та спеціальних навиків. Відповідно, на державному рівні слід розробляти максимально дієві механізми для збереження кадрового потенціалу викладачів, що могли б передавати якісні знання. Крім того, на рівні держави доцільно підтримувати запрошення фахівців із зарубіжних компаній для ведення відповідних курсів. Основними механізмами стимулювання є надання пільгових умов для виплати гонорарів та їх оподаткування, спрощення процедур документального оформлення таких договірних відносин.

Наступним елементом є технічне забезпечення процесу виховання та підвищення кваліфікації фахівців у IT-індустрії. Доцільно в даному випадку звертати до створення угод між державою та бізнесом з різними моделями інвестування. Такий механізм стимулює інтерес бізнесу та одночасно долучає до розвитку державної власності. В такому випадку доцільно формувати високоефективні команди управління проектами технічного оснащення навчального процесу, забезпечення високоякісним інтернетом та доступністю послуг таких центрів усім бажаючим здобути відповідні навики.

У системі управління розвитком вказаними інноваційними технологіями та галуззю, що їх забезпечує, слід також розглянути

елементи організаційного розвитку бізнесу, управління оплатою праці залучених спеціалістів, формування зручної системи оподаткування, яка ґрунтується на прозорих і максимально автоматизованих схемах. Вказаним напрямам присвячені наступні праці, які містять результати проведених досліджень.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Васюк К. Дев'ять причин пишатися українським IT. НВ Бізнес. Київ, 2020. // URL: https://nv.ua/ukr/biz/experts/ukrajinskiy-it-rinok-obsyag-eksportu-poslug-i-portret-aytishnika-novini-ukrajini-50103851.html

2. Інноваційні технології // https://uk.wikipedia.org/wiki

3. Розвиток української IT-індустрії. Аналітичний звіт. Київ, 2018. 62 с. https://ko.com.ua/files/u125/Ukrainian_IT_Industry_Report_UKR.pdf

УДК 657.1:167

Струк Н. С.
д.е.н, доцент,
доцент кафедри обліку і аудиту,
Львівський національний університет імені Івана Франка
м. Львів, Україна

ЦИФРОВІЗАЦІЯ ОБЛІКОВОЇ СИСТЕМИ ПІДПРИЄМСТВА – ПРЕРОГАТИВА СЬОГОДЕННЯ

Дедалі частіше у стратегічних планах розвитку країн згадують про потребу побудови цифрового суспільства та розвитку цифрової економіки, ознаками чого є віртуалізація економічних, соціальних і політичних процесів. Відтак, впроваджуючи цифрові технології у бізнес-процеси, цифровізуються усі комунікаційні відносини між суб'єктами господарювання і створюється нове віртуальне середовище облікових даних. Виникають нові форми інформаційних ділових взаємовідносин, наслідком чого є трансформація облікової системи підприємства.

Слушним є твердження Н. М. Хорунжак та І. Р. Лукановської, що "поява в умовах цифрової економіки нових специфічних господарських операцій і видів діяльності… вимагає адекватної системи обліку, здатної

відображати досить особливі об'єкти" [1, с. 176]. Н. М. Краус і К. М. Краус під цифровою економікою (англ. "digital economy") пропонують розуміти "економіку, що базується на цифрових комп'ютерних технологіях" [2, с. 212]. Цифровізацію (діджиталізацію) зазвичай тлумачать як "виробництво, продаж й постачання продуктів через комп'ютерні мережі. Виробництво і розподіл продукції, робіт/послуг в цифровій економіці – це інформація й способи її передачі, Інтернет-технології, мережеві зв'язки та відповідна інфраструктура, знання, інновації, синергетичні ефекти" [2, с. 212].

Отже цифровізація не модифікує засади взаємодії між контрагентами, а формує додаткові канали розповсюдження інформації, дублюючи чи відтворюючи її аналогову форму у цифровому форматі. Попри це, зміна формату генерування та передачі даних в обліковій системі сприяє формуванню інших, відмінних від паперових, засобів комунікації. Цифровізація облікової системи передбачає новий підхід до формування та використання даних, дає змогу цифровізувати та параметризувати різні об'єкти. Тому нові бази даних щодо бізнес-процесів підприємства сприяють утворенню прогностичних функцій облікової системи, корисних для усіх підсистем управління.

Вибір цифрових технологій для успішного супроводу господарських операцій у обліковій системі підприємства передбачає попередній аналіз пропозицій від розробників. Варто насамперед звертати увагу на те, який вони мають досвід, чи є у них успішні кейси впровадження програм в Україні. Стан ринку інформаційних систем є достатньо розвиненим. Проте для багатьох підприємств під час вибору такої системи виникають потреби, пов'язані не лише з її ефективністю, але й із мобільністю, наявністю додаткових опцій, можливістю розвитку, покращення тощо. Якщо порівнювати українські та закордонні інформаційні продукти, то основою розвитку українських систем є бухгалтерські операції. Закордонні ж продукти скеровані здебільшого на оптимізацію матеріальних та фінансових потоків.

Під час цифровізації обліку й звітності можуть бути використані:

1) неспеціалізовані програмні пакети, що мають аналітичні можливості (Microsoft Excel, Access);

2) спеціалізоване програмне забезпечення для створення інформаційного сховища даних бухгалтерського обліку та звітності ("M.E.Doc", "IT-Enterprise", "БЕСТ" тощо).

3) інтегровані (“M.E.Doc.Інтеграція”, “ERP-системи” (enterprise resource planning system) тощо).

За допомогою програмних продуктів вирішують не лише облікові завдання, а й вдало автоматизують управління партнерськими відносинами, ресурсами підприємства, забезпечують аналіз і бюджетування показників діяльності.

Ринок програмних продуктів безперервно розвивається, програмне забезпечення модернізується, тому систему цифровізації обліку господарських операцій і формування звітності варто вибирати, зважаючи на можливості її інтеграції з іншими функціями управління.

Збільшення обсягів і складності інформаційних потоків зумовлює використання різних засобів для захисту конфіденційної облікової інформації, що регламентується законом України “Про захист інформації в автоматизованих системах” [3]. Це має бути пріоритетом для кожного підприємства. Адже крадіжка чи видалення даних – проблема як для діючих IT-структур, так і для тих, які переходять на хмарні платформи. Введення в дію “Загального регламенту про захист даних” (General Data Protection Regulation, GDPR) 25 травня 2018 р. [4] лише підтверджує таке твердження. Важливо щоби постачальники хмарних послуг забезпечили надійну систему захисту і гарантували безпеку даних для клієнтів. А відповідальність за забезпечення захисту інформації в системі покладається на її власника.

Серед різних програмних засобів, призначених для ведення обліку, майже 80% підприємств малого бізнесу використовують бухгалтерську програму “1С: Підприємництво” (незважаючи на санкції 2017 р.). Представники великого бізнесу користуються програмами, розробленими закордонними фахівцями: SAP, Oracle, Microsoft, IBM або замовляють індивідуальне розроблення облікового програмного продукту.

Найбільший попит характерний для системи SAP ERP. Дослідження її теоретичних і прикладних аспектів [5] дає змогу стверджувати, що SAP ERP складається із набору прикладних модулів, що скеровані на різні процеси підприємства, зокрема фінансовий облік FI, управлінський облік (контролінг) CO, управління матеріальними потоками MM, збут SD, управління якістю QM, управління інформаційними потоками WF – можуть бути застосовані для обліку господарських операцій на підприємстві. Рішення SAP ERP допомагають покращити результативність управління бізнес-процесами,

підвищити прозорість ведення бізнесу, більш глибокого розуміти інтегровані бізнес процеси. Система відрізняється безпечністю, що гарантує високий рівень захисту даних. Перевагою над іншими є те, що вона дає змогу використовувати одну інтегровану програму замість декількох окремих. Проте SAP ERP, за вартістю і трудомісткістю, найбільш придатна для великих підприємств.

Для облікової системи малого або середнього підприємства найбільш доречним можна вважати рішення про впровадження SAP Business – цілісного комплексу, що надає чітке бачення загалом бізнесу, повний контроль, збирає усю критичну бізнес-інформацію та надає до неї миттєвий доступ із будь-якого робочого місця на підприємстві. SAP Business, окрім забезпечення облікових процедур, надає можливість керувати ресурсами підприємства (ERP) (відносинами з постачальниками), відносинами з покупцями (CRM), а також електронним бізнесом [6].

Стосовно ж розроблення індивідувальної облікової програми на підприємстві, то вона передбачає наявність потужного інструментарію і технології для налаштування повнофункціональної цілісної платформи, потрібної для підтримки усіх бізнес-додатків, адаптованих для експлуатації, обслуговування та модифікації.

Впровадження хмарних технологій суттєво повпливало на практику ведення обліку. Сутність концепції хмарних обчислень полягає у наданні користувачам віддаленого динамічного доступу до послуг, ресурсів і додатків (включаючи операційні системи й інфраструктуру) через Internet.

З-поміж визначальних переваг "хмарних" технологій – простота їх використання та обслуговування. Потрібним є лише доступ до глобальної мережі Internet та бази даних. Архітектура хмарних технологій є чітко структурованою та організованою щодо руху інформації. Розробники облікових програм швидко відреагували на новації й запропонували своє рішення для зниження витрат та обслуговування обліково-інформаційної системи – оренда послуг через наданий доступ. Для українських підприємств – це ефективне рішення, адже розробляти власні сервіси можуть дозволити собі лише великі підприємства. Те ж стосується придбання готового автоматизованого варіанту. Сучасний розвиток технологій мотивує використання таких технічних новацій, що є рішенням, яке узгоджує якість і ціну.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Хорунжак Н. М., Лукановська І. Р. Облік в умовах цифрової економіки: проблеми і перспективи. *Причорноморські економічні студії.* 2019. № 45. С. 175–179.
2. Краус Н. М., Краус К. М. Цифровізація в умовах інституційної трансформації економіки: базові складові та інструменти цифрових технологій. *Інтелект XXI.* 2018. № 1. С. 211–214.
3. Про захист інформації в автоматизованих системах : закон України від 05.07.94 р. №81//94-ВР. URL : http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2594-15.
4. General Data Protection Regulation. URL: https://gdpr-info.eu/.
5. SAP – ERP Introduction URL: https://www.tutorialspoint.com/sap/sap_introd.htm.
6. Опис рішення SAP. Рішення SAP для малого та середнього бізнесу. Змініть свій бізнес разом з SAP Business One. URL: http://events.sap.com/ua/b1ukraine/en/home.

УДК 657

Matiukha Mykola
PhD, Associate Professor
Department of Accounting and Audit
Kyiv National University of Technologies and Design
Kyiv, Ukraine

CHARACTERISTICS AND SYSTEM OF MANAGEMENT REPORTING IN THE CONTEXT OF THE USE OF INFORMATION TECHNOLOGY

In modern conditions of economic development, without a high-quality information model of accounting and reporting, it is impossible to make effective management decisions at enterprises of various organizationa1 and legal forms. Understanding the elements of the information model of accounting and reporting when using the latest information technologies will allow them to design, build and use them correctly. This, in turn, will significantly increase the level of efficiency of management decisions and contribute to the achievement of the maximum economic effect. Also, a

rather relevant issue during the globalization of the use of financial reporting is the use of double accounting standards by domestic enterprises, which encourages the study and research of certain aspects of specific accounting and reporting models.

In practice, various directions have been formed towards the construction of information support for decision-making based on the reporting of enterprises in different sectors of the economy. Within this framework, it is possible to single out the traditional and progressive aspect of building the information base of enterprises. The traditional system involves the use of standard forms of financial reporting, which has a significant drawback - it does not provide for prompt decision-making, and is designed for external users. At the same time, the progressive aspect involves the use of a combined, detailed approach when using financial and supplementary or analytically extended reporting. And to speed up the process of generating additional reporting, it is possible to use advanced functions of using information technologies. The following elements should be singled out as the main factors determining the choice of the progressive aspect: the state of the enterprise infrastructure, the level of integration and specialization of the enterprise, the real existing needs of the management, the size of the enterprise and the level of informatization of the enterprise. Also, a separate factor contributing to the use of a progressive approach to reporting in the context of the use of information technology is the degree of users' readiness to use the benefits provided. At the same time, the growing information flows, the growing needs of the business, the level of training of specialists contribute to the use of a more progressive way of preparing and submitting reports. It should be noted about the scientific rationale for providing the necessary information for users, managers of different levels. In this regard, there is a need to form a methodological and conceptual basis for the preparation, use of management reporting in the framework of the implementation of information systems and technologies. It is possible to single out the characteristic features of the implementation of the scientific foundations for the preparation of management reporting in the context of the use of computer technology:

- methodological - data integration, development of accounting nomenclatures, indicators, details, their codification, ensuring the legal force

of data, analytical data (determination of deviations from the established parameters, their causes and culprits), draft solutions to eliminate negative deviations

- accounting registration - integration of accounting information, analytical information, issuance of forecast information, information on demand and online, ensuring the legal force of information, information control, information storage.

- technical and technological - maximum electronic documentation (paperless), widespread use of automated databases, ensuring the automation of reporting forms, ensuring the operation of computers in real time.

- Organizational - rational organizational and functional structure of accounting, scientific organization of labor of the accounting apparatus, development of regulations for provisions on management reporting, schedules and other organizational documents.

The fact is that the given conceptual model of the system for the formation and provision of management reporting in the context of the use of a computer will never be ideal, it is designed for its implementation today and in the near future, taking into account the available computer technology. With the further development of computer technology, especially the massive use of electronic documentation, combining local networks into one large one, drawing up registers without printing them (only files), such elements of the reporting system model as "paper" and "manually" will completely disappear. But today, at the intermediate stage of introducing management reporting using modern computers, one cannot do without them.

Summarizing the above, we conclude that the system for preparing and submitting management reporting on a computer should take into account the methodological, organizational and technological basis. When considering a management reporting system, all types of accounting and other enterprise databases are subject to coverage. The use of a computer makes it possible in dynamics to realize various needs of management (control, analysis, etc.).

The system for the formation of management reporting on a computer is a special, independent activity for the information support of decision-making that meets the modern needs of management in the context of scientific and technological progress. Accordingly, for effective management of an enterprise, you need to have a complete understanding of its activities.

The reporting system provides efficient processing of huge amounts of various information in order to present them in a generalized and comparable form, suitable for analysis and management decision-making. Compiled reporting in the conditions of the use of modern technologies, provides the construction of a variety of reports designed to analyze all aspects of the enterprise. Reports are a powerful and flexible tool for selecting, summarizing, and grouping the data contained in an infobase. The user can not only receive the report, but also work with it as with an interactive document - change its parameters, rebuild, generate an additional report based on individual documents of the already generated report.

Therefore, the methodology for constructing management reporting in automated systems should contain a friendly management mechanism with which the user can change the time period of the report, the set of displayed indicators, the degree of detail, the order of grouping, the form of displaying information, etc. It is also necessary to provide for the consolidation of reports into sets according to the directions of the enterprise.

REFERENCES

1. Belukha M.T. Forensic accounting: A textbook. - K .: Volia Publishing Company - 2004 –656 p.

2. Holov S.F. Futurology of accounting. Bulletin of the National university "Lviv Polytechnic". Management and entrepreneurship in Ukraine: stages of formation and development problems. 2014. № 794. P. 153-157.

3. Sopko V.V. Accounting in enterprise management. B. : KNEU, 2006. 526 p.

УДК 657.1:658.7

Бачинський В. І.
к.е.н., професор,
професор кафедри обліку, контролю, аналізу та оподаткування
Львівський торговельно-економічний університет
м. Львів, Україна

ОБЛІК ВИТРАТ ВИРОБНИЧОГО ПІДПРИЄМСТВА В СЕРЕДОВИЩІ КОМП'ЮТЕРИЗОВАНИХ РОБОЧИХ МІСЦЬ БУХГАЛТЕРА

Облік витрат на виробничих підприємствах потребує досить значного робочого часу працівників бухгалтерії і виробничих підрозділів підприємства. В умовах застосування сучасних методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, і, особливо за нормативним методом, коли необхідно оперативно вести облік і контроль за відхиленнями від норм витрат ця проблема стає ще більш актуальною.

Вирішення даної проблеми і звільнення працівників бухгалтерії від рутинної технічної роботи можливо завдяки впровадженню в обліковий процес сучасних інформаційних систем та комп'ютерних технологій.

Питанням автоматизованої обробки даних бухгалтерського обліку приділяється достатньо велика увага, однак, незважаючи на велику кількість наукових досліджень, до сьогоднішнього дня, продовжується дискусія щодо майбутнього комп'ютеризованого обліку. Крім цього, методика нормативного обліку в умовах використання ПЕОМ розроблена недостатньо.

Найбільш дискусійним питанням залишається визначення підходів щодо організації і форми автоматизації. Доцільними, на наш погляд, є пропозиції науковців щодо створення на базі ПЕОМ комп'ютеризованих робочих місць (КРМ) бухгалтера.

При автоматизації обліку витрат у середовищі КРМ необхідно брати до уваги і такі фактори:

- забезпечення підприємств комп'ютерною технікою;
- особливість організації і технології виробництва;
- наявність кваліфікованих кадрів і їх обізнаність з сучасними ПЕОМ;
- обсяг та складність виробництва і наявність структурних підрозділів;
- фінансовий стан підприємства;

– політика управління тощо.

Дослідження стану автоматизації обліку на виробничих підприємствах показує, що на більшості із них застосовуються переважно системи автоматизації фінансового обліку. Лише незначна кількість підприємств користується системами автоматизації обліку з наявним блоком управлінського обліку, але без врахування особливостей нормативного методу.

Все це впливає на ефективність управління і обумовлює необхідність пошуку нових підходів до вирішення даних проблем.

За останні роки спостерігається прискорення процесу забезпечення підприємств достатньо потужними ПЕОМ. Працівники підприємства оволодівають знаннями їх використання. Все це створює сприятливі умови для запровадження комп'ютерних робочих місць (КРМ) бухгалтера.

Комп'ютеризовані робочі місця за даних умов мають усі можливості стати найбільш поширеною і ефективною організаційною формою автоматизованої обробки облікової інформації.

КРМ - це комплекс фізичних модулів, об'єднаних між собою, забезпечених програмними засобами і здатних створювати закінчену інформаційну технологію.

Тобто, в склад КРМ бухгалтера включається технічне і програмне забезпечення.

У залежності від функції управління КРМ можуть створюватись за функціональною ознакою (КРМ бухгалтера, КРМ аналітика, КРМ економіста, КРМ технолога тощо). Оскільки бухгалтерський облік ведеться за окремими його ділянками, то доцільно створювати КРМ бухгалтера за кожною ділянкою обліку. При цьому до кожного автоматизованого робочого місця ставляться вимоги як з погляду об'єктів обліку, так і з погляду методики і техніки обліку. За функціональними автоматизованими робочими місцями закріплюється конкретний виконавець - користувач. За декількома бухгалтерами закріплюється комплекс технічних та програмних засобів, хоча кожний із бухгалтерів має власну інформаційну базу і функціональні програмні пакети. Відтак, автоматизоване робоче місце може бути індивідуальним або колективним. Індивідуальне КРМ закріплюється за конкретною особою, наприклад за головним бухгалтером, а колективний об'єднує декілька користувачів - бухгалтерів окремих облікових ділянок, які працюють за спеціальним графіком. Це дає можливість підвищити коефіцієнт

використання машинного часу та в цілому роботи ПЕОМ.

У випадках, коли кожний користувач КРМ має свій комплекс технічних засобів, програмне забезпечення, інформаційну базу, і власну інформаційну технологію, застосування ПЕОМ і функціонування КРМ є локальним. Проте, як відомо, у більшості випадків будь-яка функція управління складається з виконавців, документації та певної ієрархії показників. Це властиво також і для бухгалтерського обліку. Тому виникає потреба в обміні інформації між ділянками обліку, виконавцями та структурними підрозділами бухгалтерії і іншими службами підприємства. За даних умов створюються локальні обчислювальні сітки, які складаються з периферійних функціональних КРМ, комп'ютера керуючої дії КРМ і головного КРМ. Головне КРМ через локальну обчислювальну сітку має прямий доступ до баз даних функціональних КРМ.

Враховуючи те, що крім КРМ бухгалтера, для ефективного управління виробництвом, необхідно створювати КРМ економіста, КРМ завскладу, КРМ технолога, КРМ головного інженера та ін. Ми пропонуємо на виробничих підприємствах створювати автоматизовані системи управління (АСУ) саме на базі КРМ працівників структурних підрозділів. Організаційною формою такої системи може бути інформаційний (аналітичний) центр, який узагальнював би економічну інформацію для керівників структурних підрозділів.

У інформаційному центрі доцільно встановити одну або дві більш потужних ПЕОМ (у залежності від потреби і обсягу інформації), а у структурних підрозділах - КРМ спеціаліста, ПЕОМ яких, були б з'єднані з ПЕОМ інформаційного центру.

Запропонована схема організації АСУ підприємства на базі ПЕОМ і створення КРМ бухгалтера та КРМ спеціалістів інших служб і структурних підрозділів дозволяє ефективно поєднати централізовану і децентралізовану обробку економічної інформації, а також досягти оптимального наближення облікових працівників до місць здійснення господарських фактів.

Автоматизовану обробку даних обліку можна здійснювати за запропонованою нами схемою (рис.1).

Як видно із рис.1, автоматизація облікової інформації передбачає три рівні обробки даних. У межах цих рівнів можна охопити усі найважливіші аспекти виробничого управлінського обліку та значно підвищити ефективність обліку в системі управління виробничого підприємства.

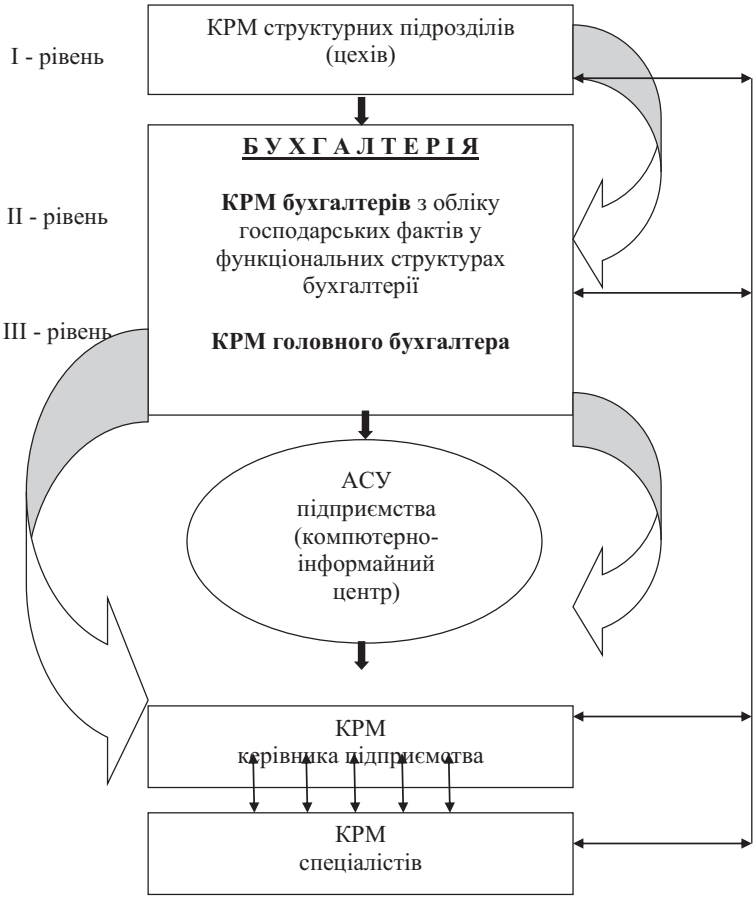


Рис. 1. Схема організації обліку витрат у середовищі КРМ

УДК 657.1:658.7:334.716+657.633

Медвідь Л. Г.
к.е.н., професор,
професор кафедри обліку, контролю, аналізу та оподаткування
Львівський торговельно-економічний університет
м. Львів, Україна

АІС В УПРАВЛІННІ ЛОГІСТИЧНИМИ ВИТРАТАМИ ВИРОБНИЧИХ ПІДПРИЄМСТВ

Важливим елементом організації моніторингу та оцінювання логістичних витрат у підсистемі внутрішнього контролю виробничих підприємств є формування обліково-інформаційного забезпечення за допомогою автоматизованих інформаційних систем.

Автоматизовані інформаційні системи (АІС) можуть бути визначальним чинником обґрунтованості прийняття рішень щодо логістичних витрат і ефективності управління підприємством загалом та його логістичною діяльністю зокрема.

Тому АІС в частині управління логістичними витратами виробничих підприємств повинні бути зосереджені на виконанні таких завдань, як: підтримка процедур фінансового та управлінського обліку логістичних витрат; підтримка процедур бюджетування логістичних витрат за центрами відповідальності першого і другого рівнів; формування управлінської звітності про логістичні витрати за центрами відповідальності та контрольно-аналітичних відомостей логістичних витрат за фазами логістичної діяльності та структурними підрозділами, що задіяні у логістичних процесах виробничого підприємства.

Вивчивши вітчизняний ринок АІС, ми дійшли висновку, що вони назагал пропонують програми з автоматизації управління логістичними процесами як такими, а саме: системи управління транспортом, складом, доставкою, виробничими процесами, територією, бізнес-процесами або логістикою загалом. Окремо використовується ціла низка пакетів прикладних програм для обліку виробничих витрат або витрат виробничих, торговельних, транспортних, будівельних підприємств тощо.

Однак розглянуті нами автоматизовані інформаційні системи не передбачають облік логістичних витрат як таких, а тим більше облік їх за центрами відповідальності на основі використання системи бюджетів для кожного центру логістичних витрат, формування управлінської звітності про їх виконання та контрольно-аналітичних відомостей виконання таких бюджетів.

Водночас функціональні можливості багатьох пакетів прикладних програм передбачають розширення функцій для розв'язання завдань із обліку витрат підприємства загалом та логістичних зокрема. Це може бути здійснено із застосуванням відповідних функціональних модулів, які дозволяють:

– створювати у підсистемі нормативно-довідкової інформації довідники для обліку і контролю логістичних витрат (центрів відповідальності, видів бюджетів, звітів виконання бюджетів, контрольно-аналітичних відомостей виконання бюджетів, суб'єктів внутрішнього контролю, відхилень та розрахунку відхилень);

– забезпечити деталізацію інформації про господарські (логістичні) операції в розрізі статей логістичних витрат як на етапі внесення первинних даних, так і на етапі формування проміжних реєстрів обліку та звітності;

– виконувати розподіл логістичних витрат між центрами відповідальності (окремими структурними підрозділами, що задіяні у логістичних процесах, та фазами логістичної діяльності виробничого підприємства);

– здійснювати бюджетне планування логістичних витрат й оперативний контроль виконання бюджетів як під час відображення господарських (логістичних) операцій, так і на етапі формування підсумкових аналітичних звітів.

Підсистема управління логістичними процесами виробничого підприємства у функціональній структурі АІС, на нашу думку, може мати такі складові:

– технологічна платформа, засобами якої здійснюється управління підсистемами АІС, зокрема управління базами даних, взаємодією між модулями та обмін даними з іншими програмами;

– підсистема управління логістичними процесами, яка вміщує модулі управління закупівлями, виробництвом, збутом, запасами (складським господарством), основними засобами, в тому числі транспортними

засобами та технологічним транспортом; персоналом;

– підсистема управління логістичними витратами, яка передбачає їх облік, бюджетування та внутрішній контроль.

Компанії-виробники програмного забезпечення пропонують на ринку стандартну конфігурацію АІС, яка включає технологічну платформу і набір типових модулів. За потреби покупця виробники можуть пропонувати додаткові модулі, які відповідають вимогам часу. До таких модулів, на нашу думку, слід віднести групу модулів з управління логістичними процесами та управління логістичними витратами виробничого підприємства.

При цьому постає низка проблем, вирішення яких вимагає методичної узгодженості модулів управління логістичними витратами з типовими модулями автоматизованої інформаційної системи.

На нашу думку, вирішення методичних питань узгодженості цих модулів слід розглядати на рівні нормативно-довідкової інформації, що використовується для автоматизації фінансового й управлінського обліку логістичних витрат та управлінської звітності.

Для узгодження нормативно-довідкової інформації, що передбачена у більшості АІС, необхідно з'ясувати, які саме довідники модулів обліку, бюджетування та внутрішнього контролю логістичних витрат повинні бути узгоджені з довідниками інших модулів.

У табл. 1 наведено Матрицю узгодженості нормативно-довідкової інформації модулів обліку, бюджетування та внутрішнього контролю логістичних витрат та інших модулів автоматизованої інформаційної системи управління підприємством.

На основі проведеного нами аналізу довідників існуючих автоматизованих інформаційних систем, акумульовано дані про можливість узгодження довідників модулів обліку, бюджетування та внутрішнього контролю логістичних витрат та інших модулів інформаційної системи. Таке узгодження необхідне як при внесенні первинних даних, так і при формуванні різноманітних звітів. Наприклад, при відображенні господарських операцій з понесення логістичних витрат необхідно звертатися до довідника статей витрат та довідника центрів відповідальності логістичних витрат. Це дозволяє відобразити одночасно дані про витрати як за статтями витрат, так і за центрами відповідальності.

Таблиця 1

Матриця узгодженості нормативно-довідкової інформації модулів обліку, бюджетування та внутрішнього контролю логістичних витрат з іншими модулями АІС управління виробничим підприємством

№ з/п	Довідники модулів обліку, бюджетування та внутрішнього контролю логістичних витрат	Типові довідники АІС									
		Довідник підприємств	Довідник ЦФВ	Довідник підрозділів підприємства	Довідник господарських операцій	Довідник працівників	Довідник контрагентів	Довідник основних засобів	Довідник найменувань матеріальних ресурсів	**Витрат (у т.ч. для потреб УО логістичних**	Довідник одиниць виміру
1	**Довідник центрів відповідальності логістичних витрат**	x	+	+	+	+	+	x	+	∨	x
2	**Довідник бюджетів логістичних витрат**	x	+	+	x	+	x	+	+	∨	∨
3	**Довідник звітів про виконання бюджетів логістичних витрат**	x	+	+	+	+	x	+	+	∨	∨
4	**Довідник контрольно-аналітичних відомостей виконання бюджетів логістичних витрат**	x	+	+	x	+	x	+	+	∨	∨
5	**Довідник суб'єктів внутрішнього контролю**	x	+	+	x	+	+	+	+	+	x
6	**Довідник відхилень**	x	+	+	x	+	x	+	+	+	+
7	**Довідник розрахунку відхилень**	x	+	+	x	+	x	+	+	+	+

Умовні позначення: ∨ – довідники, узгоджені між собою в існуючих автоматизованих інформаційних системах;
+ – довідники, які пропонується узгоджувати; x – довідники, які не потребують узгодження.

Таким чином, формування якісної нормативно-довідкової інформації щодо управління логістичними витратами виробничих підприємств дозволить ефективно використовувати автоматизовані інформаційні системи та забезпечувати прийняття оперативних управлінських рішень.

УДК 657:005.921

Йолтуховська О.Ю.
к.е.н., доцент
доцент кафедри обліку і аудиту
ДВНЗ «Ужгородський національний університет»
м. Ужгород, Україна

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

Сьогодні внутрішній контроль - це складний і безперервний процес, який потребує багато часу, але разом з тим він покликаний зберегти частину фінансових ресурсів суб'єкта господарювання.

Система внутрішнього контролю — це сукупність організаційних заходів, процедур, методів внутрішнього контролю, які застосовуються керівництвом підприємства з метою ефективного ведення господарської діяльності [1].

Для з'ясування специфіки здійснення внутрішнього контролю по відношення до податку на додану вартість як об'єкту контролю проаналізуємо завдання, що висуваються перед суб'єктами внутрішнього контролю:

- перевірка правильності визначення об'єкта та бази оподаткування;
- перевірка правильності встановлення ставки податку до бази оподаткування;
- перевірка правильності нарахування податкових зобов'язань за податком на додану вартість платника податку;
- перевірка правильності нарахування податкового кредиту за податком на додану вартість платника податку;
- перевірка повноти та своєчасності слати зобов'язання за податком на додану вартість до Державного бюджету України;

– перевірка правильності відображення розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість в деклараціях за звітний (податковий) період;
– перевірка стану бухгалтерського обліку розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість;
– перевірка правильності відображення розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість в фінансовій звітності суб'єкта господарювання [2, с.68- 69].

Враховуючи вищенаведене, вважаємо, що внутрішній контроль є однією із функцій управління господарською діяльністю підприємства. Одним із його вирішальних завдань є надання інформації про діяльність підприємства для прийняття ефективних управлінських рішень, що можливе лише за раціональної його організації.

Узагальнення результатів досліджень з особливостей організації внутрішнього контролю свідчить про необхідність дотримання системного підходу до його організації.

Суб'єктами внутрішньо контролю можуть виступати особи, які наділені відповідними правами та обов'язками зі здійснення контрольних функцій над об'єктами контролю (рис. 1).

Для організації внутрішнього контроль розрахунків за ПДВ необхідно розробити систему дій, тобто виокремити декілька послідовних етапів, що дасть можливість зменшити ризики не виявлення порушень.

За часом проведення внутрішній контроль розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість прийнято поділяти на попередній, поточний та наступний.

Організацію внутрішнього контролю за розрахунками з бюджетом за податком на додану вартість слід організовувати з використанням можливостей комп'ютерних продуктів на основі яких організована система бухгалтерського обліку. Використання можливостей комп'ютерних продуктів дозволить в оперативному режимі отримувати суб'єктам внутрішнього контролю інформацію про відхилення від запланованих показників, пов'язаних з нормами контролю. Все це підвищить ефективність здійснення контрольних процедур по відношенню до об'єктів внутрішнього контролю.

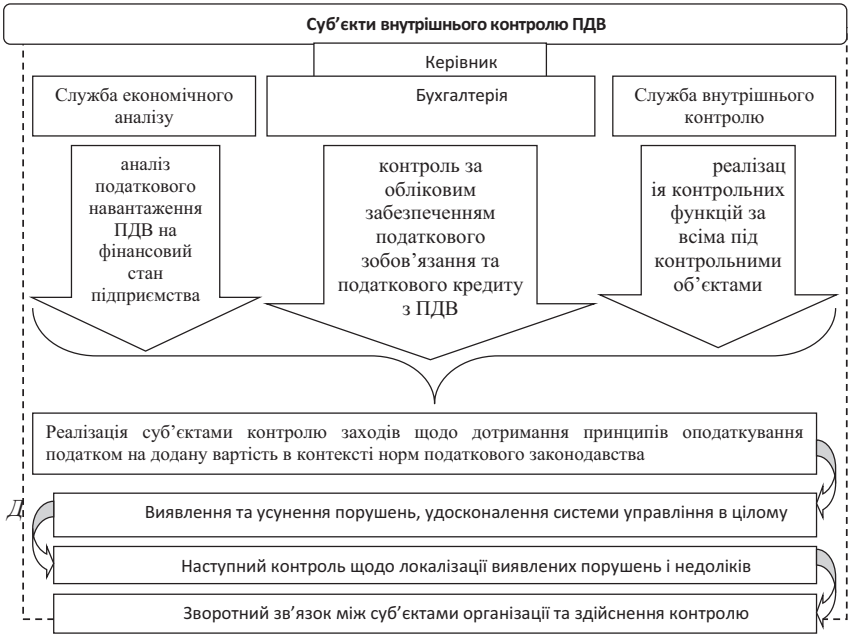


Рис 1. Завдання суб'єктів внутрішнього контролю за податком на додану вартість *(Джерело: сформовано автором)*

Отже, основна ціль внутрішнього контролю за розрахунками з податку на додану вартість є попередження ймовірності нарахування штрафних санкцій. Адже розмір санкцій досить значний і може негативно вплинути на фінансовий стан суб'єкта господарювання та його діяльність в цілому. А узгодженість податкового контролю на рівні держави та внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ на рівні підприємства сприятиме розвитку системи загального контролю та підвищенню його ефективності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Даценко Г.В., Сімакович М.В. Організація внутрішнього контролю за нарахуванням та сплатою ПДВ на підприємстві. URL: http://nauka.kushnir.mk.ua/?p=73244

2. Сліпченко Г.М. Щодо здійснення внутрішнього контролю розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість. URL: http://molodyvcheny.in.ua/files/conf/eko/17may2016/18.pdf

УДК 657.6:004.4:681.518

Карпенко Є.А.
к.е.н., доцент,
зав. кафедри бухгалтерського обліку і аудиту,
ВНЗ Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі»
м. Полтава, Україна

МІСЦЕ КОМПЛЕКСНОГО АУДИТОРСЬКОГО ПРОГРАМНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ (GAS) В ІНФОРМАЦІЙНИХ СИСТЕМАХ І ТЕХНОЛОГІЯХ АУДИТУ

Суцільна діджиталізація, стрімкий розвиток ІТ-технологій, жорстка конкуренція впливають на всі сфери економіки, змінюють підходи до виробництва та управління суб'єктами господарювання, що в свою чергу відображається і на методах аудиту. Використання інформаційних технологій в аудиті дозволяє суттєво підвищити якість та ефективність аудиторських послуг. Разом з тим в Україні спостерігається низький рівень автоматизації аудиту, недостатній рівень обізнаності аудиторів у цій сфері, зокрема щодо використання комплексного аудиторського програмного забезпечення, яке на сьогодні довело свої переваги і набуло широкого застосування у світі.

Класифікація аудиторського програмного забезпечення наводиться у Міжнародних стандартах професійної практики внутрішнього аудиту, де зазначається: «технологічні методи аудиту - це будь-які автоматизовані методи аудиту, такі, як комплексне аудиторське програмне забезпечення (далі GAS), генератори тестових даних, спеціалізовані сервісні програми та комп'ютеризовані методи аудиту (CAATs) [1] (рис 1).

Разом з тим серед науковців існує думка, що комплексне аудиторське програмне забезпечення (GAS) є однією з форм комп'ютеризованих методів аудиту (CAAT), які включають: службові програми (Utility Software), тестові дані (Test data), паралельне моделювання (Parallel Simulation), інтегровані тест-центри (ITF), вбудовані модулі аудиту (EAM).

Рис. 1. Місце комплексного аудиторського програмного забезпечення у технологічних методах аудиту відповідно до Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту (в редакції 2017 р.)

В свою чергу комплексне аудиторське програмне забезпечення поділяється на комерційне та розроблене підприємством самостійно (рис. 2).

Рис. 2. Комплексне аудиторське програмне забезпечення (GAS) як частина комп'ютеризованих методів аудиту (CAAT)

Слід відмітити, що всесвітньо відомі вчені акцентують увагу на перевагах та важливості використання GAS як внутрішніми, так і зовнішніми аудиторами.

Так, Райшехар [2] та М. Бредфорд [3] підкреслюють, що GAS є тією частиною комп'ютеризованих методів аудиту, яка найбільш часто використовується аудиторами з поміж інших. Водночас, при використанні GAS, аудитори різних країн зустрічаються, як правило, з одними і тими ж причинами, що перешкоджають впровадженню GAS (табл. 1).

Таблиця 1

Переваги, особливості та проблеми впровадження комплексного аудиторського програмного забезпечення в світі

Країна, рік дослідження джерело	Причини, які перешкоджають впровадженню і використанню GAS
Сінгапур, 2005, [4]	Наявність власних корпоративних систем, можливості яких подібні до GAS. Труднощі використання GAS та його вартість. Аудитори надають перевагу тестуванню на відповідність та оцінці системи внутрішнього контролю без використання GAS. Окремі аудитори сприймають GAS як метод виявлення шахрайства, а не як інструментарій аудиту
США, 2017, [3]	Не усвідомлення аудиторами всіх переваг використання GAS. Сприйняття GAS як вартісного забезпечення. Низька довіра до GAS через психологічні бар'єри
Австралія, 2018, [5]	Використання GAS не є одним із найбільш важливих показників KPI, а внутрішні аудитори, які використовують GAS не отримують додаткову винагороду за це
Південна Африка, 2017, [5]	Складність створення запитів із правильним набором аналітичних даних. Не завжди є доступ до релевантних та точних даних організації. Відсутність часу та ресурсів для впровадження GAS, не бажання платити більшу зарплату аудиторами, які обізнані у GAS.
США, Велико-британія, 2014, [6]	Низька підтримка з боку керівництва, колег та професійних організацій, не розуміння всіх переваг GAS. Добровільність використання GAS
Україна, 2020 [7]	Висока вартість, не розуміння переваг, не бажання змінюватися, не довіра комп'ютерним технологіям

Слід відмітити, що в Україні комплексне аудиторське програмне забезпечення практично не використовується. Аудитори надають перевагу системно-орієнтованому або ризико-орієнтованому підходам до аудиту із використанням вибіркового методу дослідження [8].

Разом з тим принциповою відмінністю комплексного аудиторського програмного забезпечення є те, що сучасний аудитор сьогодні має можливість перевірити всю генеральну сукупність, яка формує певний тип операцій або залишок на рахунку, увесь набір документів або рахунків аналітичного обліку, а не формувати вибірки. Це є надзвичайно актуальним для України, як країни з підвищеним ризиком шахрайства та викривлення даних в обліку та звітності.

На сьогодні майже єдиним видом GAS, який використовується аудиторами України є Excel. Однак він, у порівнянні із іншим комплексним аудиторським програмним забезпечення, не дозволяє аудиторові дослідити цілісність даних клієнта та має обмежені функціональні можливості.

Наголосимо, що в Україні немає вимоги щодо обов'язковості використання аудиторами комплексного аудиторського програмного забезпечення в своїй діяльності, але, на нашу думку, згодом це стане вимогою часу. Це пояснюється перш за все тим, що масова діджиталізація та передові технології, які вже використовуються більшістю успішних підприємств-клієнтів аудиторських фірм, вимагають від останніх бути більш інноваційними та в повній мірі використовувати переваги, які надають новітні інформаційні технології в аудиті.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту (стандарти) Редакція 2017 року. The Institute of Internal Auditors [переклад ВГО «Інститут внутрішніх аудиторів України»] https://iia-ua.org/?page_id=189 (дата звернення 20.04.2021)
2. Rajshekhar, J. (2008). Using Computer Assisted Audit Tools (CAATs) for Audit and Inspection of Banks in India. CAB CALLING, 38–41.
3. Marianne Bradford, Dave Henderson. Barriers and Enablers to Auditors Accepting Generalized Audit Software (2017). *ISACA journal*. VOL 5, pp. 1- 8
4. Debreceny, R., Lee, S., Neo, W. and Toh, J.S. (2005), "Employing generalized audit software in the financial services sector", Managerial Auditing Journal, Vol. 20 No. 6, pp. 605-619.
5. Smidt L., Ahmi A., Steenkamp L., D.P. van der Nest, Lubbe D.S. A Maturity-level Assessment of Generalised Audit Software: Internal Audit Functions in Australia. *Australian Accounting Review*. No. 00 Vol. 00 Issue 0 2018
6. D.P. van der Nest, Smidt L., Lubbe D. The use of generalised audit software by internal audit functions in a developing country: the purpose of the use of generalised audit software as a data analytics tool. *Risk Governance and Control: Financial Markets & Institutions* / Volume 7, Issue 4, Fall 2017, Continued – 1, pp. 100-112
7. Плаксієнко В. Я., Ю.А. Верига, В.А. Кулик, Є.А. Карпенко. Облік, оподаткування та аудит: навчальний посібник. Київ: Центр учбової літератури, 2019. 509 с.
8. Карпенко Є. А., Філатов О. В. Еволюція підходів до порядку проведення аудиту касових операцій. *Регіональна економіка та управління*. 2016. № 2. С. 71-75.

УДК 657.37: 334.735

Кошкаров С.А.
к.е.н, директор коледжу
Шелегон О.Я.
бухгалтер
Чернівецький кооперативний економіко-правовий коледж
м. Чернівці, Україна

ІНФОРМАЦІЙНИЙ РЕСУРС РОЗВИТКУ СПОЖИВЧОЇ КООПЕРАЦІЇ: ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНИЙ ПІДХІД

Загальнонаціональні реформи з адаптації законодавства України та економічних механізмів у процесі євроінтеграції відповідно впливають на функціонування споживчої кооперації та вимагають адекватного відображення їх як у правовій, економічній так і соціальній складовій діяльності кооперативної системи.

Адже з 1990 року доля споживчої кооперації у товарообігу України скоротилась з 27,2 до 0,5 відсотка.

При дослідженні переваг запровадження міжнародних стандартів фінансової звітності (IFRS) у споживчій кооперації визначено, що внутрішньосистемна звітність споживспілці вищого рівня скоротилась відповідно з 45 форм за 17 галузями у 1990 році до 14 форм за 6 галузями у теперішній час. Місячна звітність не запровадженна. Статистична інформація не акумулюється на вищих рівнях управління, оперативна не формалізована.

У певній мірі існує залежність між кількісними та якісними показниками діяльності споживчої кооперації та тенденціями зміни звітності.

Однак в основному інформаційна незатребуваність залежить від невідповідності організації та методики інформаційних потоків інституційним змінам у споживчій кооперації України, у першу чергу вищих рівнів.

На рівні споживчого товариства, споживспілок районного рівня змін не відбулось, їх кількість теж майже не змінилася.

Функції і задачі вищих рівнів управління змінились: від чинних у 1990 році - «забезпечення неухильного розвитку і удосконалення» через «керівництво всією діяльністю організацій споживчої кооперації, організацію і контроль роботи споживчих товариств і спілок, які до неї належать, а також безпосередньо підлеглих їм організацій і підприємств» [1, 68-69].

Статут Укоопспілки (1994 – 2013 роки) основними цілями і завданнями її визначає «всебічне сприяння розвитку споживчої кооперації України, виконання делегованих їй споживчими товариствами та їхніми спілками повноважень і функцій, робіт і послуг, а також координація діяльності [2, 108-109].

Статут Всеукраїнської Центральної спілки споживчих товариств від 30.07.2013 р. визначає основними цілями і завданнями «сприяння розвитку споживчої кооперації України, виконання делегованих їй членами Укркоопспілки повноважень і функцій…» [3].

Зміна ієрархічного функціоналу системи змінила внутрішньосистемні інформаційні потоки для забезпечення роботи класичних підсистем – планування, обліку, аналізу, контролю тощо.

Тому важливим завданням є створення інформаційної моделі функціонування багаторівневої кооперативної системи, а також використання досягнень IV індустріальної революції, коли інформація стає інформаційним ресурсом.

Якщо інформаційне поле відображає стан системи, інформаційний процес – набір станів системи, то інформаційний ресурс – це здатність через оцінку відповідності системи поставленій меті регулюючого і оптимізуючого впливу на діяльність у режимі реального часу.

Таким чином, інформаційна модель багаторівневої кооперативної структури як системи передбачає адекватне відображення існуючих інституційних змін у системі управління і всіх її підсистем.

Використання інформаційного ресурсу у системі споживчої кооперації є динамічною рушійною силою її розвитку і отримання економічного ефекту через регульованість і оптимізацію всіх процесів до їх початку (t_0), під час проходження ($t_0 + \Delta t + \ldots + \Delta t$) при $\Delta t \rightarrow \min$, після завершення ($t_i$).

Економічний ефект досягається також через уникнення непродуктивних витрат, мінімізацію відхилень, які є і які можуть бути.

В умовах цифрової революції споживча кооперація може і зобов'язана застосовувати сучасні системи менеджменту на основі існуючого і ще не використаного інформаційного ресурсу, контролінгу зокрема.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Примірний Статут обласного, крайового, республіканського Союзу споживчих товариств. М.: Типографія Центроспілки, 1980. 128 с.

2. Довідник інструктора організаційно-кооперативної роботи. К.: Видавничій дім. Комп'ютер прес», 2007. 432 с.

3. Статут Всеукраїнської центральної спілки споживчих товариств, затв. установчим з'їздом уповноважених представників засновників від 30.07.2013 р. URL: http://www.coop.com.ua/ru/content/ pravlinnja.

4. Про споживчу кооперацію: Закон України від 10.04.1992 р. № 2265-XII URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2265-12#Text

УДК 657

Кузнецова С. О.
к.е.н., доцент,
доцент кафедри економічного аналізу та обліку,
Національний технічний університет
«Харківський політехнічний інститут»
м. Харків, Україна

КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ В УМОВАХ ДІДЖИТАЛІЗАЦІЇ

У зв'язку з безперервним збільшенням обсягів нової облікової інформації в базах даних підприємств, актуальним виявляється контролю якості облікової інформації.

Проблема викривається багатогранна, неоднозначна та може вплинути глобально негативно на роботу підприємства. Можливе

виникнення невідповідності облікової інформації в базах даних підприємства, коли дані про об'єкт обліку протягом окремих періодів фінансового року вводяться неправильно [1, 2].

Проаналізуємо варіанти рішення означених питань в площині виділення спеціальних співробітників, які повинні забезпечити контроль якості облікової інформації в базах даних. Оскільки облікова інформація перетворилася у безперервний потік нових даних, з новими типами даних. Стає неможливим запобігання проникненню спотвореної облікової інформації, коли доводиться стежити за правильним ходом великих обсягів даних (big data).

На практиці для підприємств ключовим питанням є вартість з одного боку. З іншого є потреба у перевірці облікової інформації перед її введенням або завантаженням (імпортом). У той же час підприємства не враховують в бюджеті витрати на контроль якості облікової інформації. Оскільки фінансування обмежено, багато підприємств не зможуть виділити спеціального співробітника для відповідного контролю. З практичної точки зору більш результативним є поєднання функцій контролю якості облікової інформації з іншими функціями одного співробітника. Але це не буде більш ефективним варіантом рішення на нашу думку.

Симбіоз досягається у поєднані відповідальності за якість облікової інформації з іншими посадовими обов'язками. Наприклад, фахівець з якості облікової інформації буде відповідати також за введення та завантаження (експорт) інформації з різних джерел. В тому числі контроль засобів і приладів зчитування даних з товарів або інших об'єктів в умовах діджитацізації обліку. Підприємству бажано організувати своїх користувачів на виконання деякої частини роботи по контролю за якістю. Саме вони, а не розробники інформаційних систем мають більше можливості зрозуміти, а отже, виявити виробничі причини, за якими з'являється невірна облікова інформація.

Рекомендованим для підприємства є проводження діагностичного тестування баз даних. Для цього необхідно встановити ряд стандартів якості даних, що дозволяють визначити, чи знаходиться облікова інформація в межах допустимого в даному бізнесі. Навіть вибіркова

перевірка 1-2 %% баз даних може прогнозувати якість облікової інформації в цілому.

З огляду на наслідки, до яких може привести неякісна облікова інформація необхідним є розробка процедури контролю якості. Функції досить різноманітні – від виявлення джерела помилки в обліковій інформації до пропозицій по новим методам введення даних для підвищення узгодженості облікової інформації між користувачами. Незважаючи на це, треба враховувати відповідний для кожного конкретного випадку підхід до проблеми якості. Цю проблему необхідно розглядати як з точки зору бізнес-процесів, так і з боку бізнес-аналітиків – найактивніші користувачі облікової інформації. У той же час передбачається, що аналітики будуть виявляти помилки, хоча офіційні ревізії або вибіркові перевірки не входять в їх посадові обов'язки. Бізнес-аналітик може виявити неякісну облікову інформацію, визначити її і запропонувати способи вирішення проблеми для кожного підприємства і кожного випадку власні, зважаючи на організаційно-технічні особливості. Можливим є доведення рішення проблеми до логічного завершення самим бізнес-аналітиком, а іноді передають до відповідного бізнес-процесу.

Вирішення проблем якості облікової інформації потребує виваженого підходу до кадрової політики. Недопустимим є плинність кадрів. Новий співробітник, навіть з величезним досвідом роботи в інших компаніях, не знає особливостей бізнес-процесів. Натомість працівник з багаторічним досвідом в одній компанії може виявити будь-які помилки за лічені хвилини, тому що знає нормальний операційний цикл, контрагентів, продукції чи товарів тощо. Старі адміністративні кадри працювали з обліковою інформацією про протягом багатьох років. Завдяки цьому для них не буде становити жодних проблем помітити помилку.

Таким чином, розглянувши питання контролю якості облікової інформації в умовах діджиталізації, приходимо до висновку, що контроль якості облікової інформації треба покладати виключно на людину, а не на програмні засоби. В умовах обмежених ресурсів треба знаходити симбіоз вирішення питання функціональних обов’язків співробітників, які відповідатимуть за якість облікової інформації

шляхом тристороннього контролю з боку бізнес-аналітиків, менеджерів бізнес-процесів та топ-менеджмент. Вводити мотиваційні програми для працівників з багаторічним досвідом, вкладати кошти в їх розвиток, тому що саме вони швидше за всіх проконтролюють якість облікової інформації на своїх ланках роботи.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Abubkr A. E., Asaad M. H., Mohammed A., Yosra A. (2021) The effect of information technology on the quality of accounting information. *Accounting, 7, 191-197.*

2. Rebwar A. (2019) The impact of Accounting Information Systems' Quality on Accounting Information Quality. *Conference: Reform of Accounting and Auditing Systems- Reality & RequirementsAt: Kurdistan- Iraq, 1-11.*

УДК 657.6.012.16

Кулинич М. Б.
к. е. н., доцент,
доцент кафедри обліку та оподаткування,
Волинський національний університет імені Лесі Українки,
м. Луцьк, Україна

ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЕКСПЕРТИЗИ В УМОВАХ ЦИФРОВІЗАЦІЇ ЕКОНОМІКИ

Світова цифровізація охопила всі сфери діяльності суспільства, в тому числі й економічні системи як на мікро-, так і на макрорівнях. У процесі фінансово-господарської діяльності господарюючий суб'єкт отримує і самостійно генерує потік інформації, який потребує обробки, аналізу і зберігання. В сучасних умовах це неможливо без автоматизації облікових і аналітичних систем.

Цифрова економіка характеризується активним використанням інформаційно-комунікаційних технологій (ІКТ) з метою здійснення різних видів взаємодій, в тому числі юридично-значимих, між усіма учасниками

економічних процесів. Саме ІКТ, які за останні двадцять років зробили великий стрибок вперед, допомагають суспільству, бізнесу і цілим державам постійно вдосконалюватися: оптимізувати витрати, створювати нові продукти і послуги, підвищувати якість життя і т.д. Головними драйверами для цифрової економіки стали розвиток інтернету та електронної комерції, які відкрили нові шляхи обміну інформацією, продажу товарів та надання послуг [1].

В епоху цифровізації економіки в цілях розробки більш ефективної методики експертного дослідження облікової інформації, спрямованої на виявлення шахрайських дій економічної спрямованості в різних джерелах інформації господарюючих суб'єктів та відображенні отриманих результатів в експертних висновках, на принципово новому інформаційно-аналітичному рівні виникає потреба у створенні стандартизованої методики організації бухгалтерської експертизи.

Її проведення вимагає від експерта-бухгалтера застосування високопрофесійних знань у сферах бухгалтерського обліку, господарського контролю та економічного аналізу. Спеціалізація цих знань, зокрема для правоохоронних органів насамперед полягає в умінні вивчити бухгалтерську інформацію, об'єктивно оцінити її на предмет законності та достовірності, розпізнати в ній ознаки протиправної діяльності або відсутності протиправних дій. Застосування експертом такого комплексу знань надає можливість правоохоронним органам або суду зрозуміти бухгалтерську інформацію та найбільш повно використати її для справедливого вирішення господарських справ [2].

З точки зору економічного суб'єкта бухгалтерська документація фіксує факти господарського життя, а з позиції бухгалтерської експертизи - є об'єктом дослідження і носієм інформації про факти матеріального або інтелектуального підроблення.

Поширеною є думка про те, що інформація, відображена в бухгалтерській документації, є достовірнішою, коли вона представлена на паперових носіях, і затверджена відповідними підписами та печатками. Це обґрунтовується тим, що така інформація має юридичну силу, а це є важливим фактом з процесуальної точки зору. Але в сучасних реаліях, коли цифровий підпис закріплений законодавчо, дане твердження втрачає зміст.

Більша частина інформації про фінансово-господарську діяльність, відображається в обліку із використанням спеціалізованих бухгалтерських програм, і в подальшому зберігається економічним суб'єктом на паперових носіях. Але ця ж інформація, представлена на електронних носіях більш інформативною з точки зору її дослідження експертом-бухгалтером, оскільки дозволяє проаналізувати реальний час складання документа, кількість внесених коригувань.

При дослідженні сучасних автоматизованих систем обліку і аналізу, що перевіряється, експерт-бухгалтер має більше можливостей виявити недоброякісні (підроблені) документи. При цьому необхідно враховувати такі особливості:

- комплексне дослідження первинної облікової документації в поєднанні з рядом документів, що передують даній операції (прибутковий касовий ордер, звіт про використання авансових коштів, видатковий касовий ордер, наказ на відрядження);

- наслідки інтелектуального підроблення в автоматизованих облікових програмах ховаються за допомогою пов'язаних документів, здійсненого посадовими і матеріально-відповідальними особами, які вчиняють протиправні дії тільки в межах своїх можливостей у плані посадового доступу та коригування облікових записів у бухгалтерській програмі;

- використання суцільної наскрізної нумерації документів в автоматизованих облікових системах, що захищає їх від подальшого коригування. Проте з боку осіб, які вчиняють протиправні діяння економічної спрямованості, можуть бути внесені зміни в ручному режимі, що можливо встановити експерту-бухгалтеру тільки при вивченні безпосередньо електронної облікової програми перевіряється економічного суб'єкта.

- дослідження хронологічної послідовності документів дозволяє виявити сліди інтелектуального підроблення, але тільки в процесі вивчення ІТ-систем, коли внесені «заднім» числом виправлення можуть бути виявлені при детальному вивченні послідовності фіксації фактів господарського життя економічного суб'єкта. [3].

Всі особливості повинні бути ретельно перевірені та проаналізовані експертом-бухгалтером при вивченні не тільки «паперової» бухгалтерської документації, але й автоматизованих облікових систем – бухгалтерських програм, клієнт-банку, сервісів передачі облікової інформації в ДПС та інших

інформаційних ресурсів. Це дозволять встановити розриви в процедурі оформлення фактів господарського життя та отримати достатні та належні докази законності вчинених і відображених в обліку операцій.

Факт встановлення відхилень в обліковій системі не завжди свідчить про шахрайські дії економічної спрямованості та ІТ-технології. Отже, для отримання достовірної інформації великі можливості дають бездоганне знання і використання методичних принципів ведення бухгалтерського обліку. Автоматизована обробка різної інформації та її фіксація на комп'ютерних носіях у сучасних реаліях є варіантом подання справжніх фактів і подій, які мають юридичну силу тільки за наявності електронного підпису.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Кулинич М. Б. Потенційні вигоди і небезпеки в умовах становлення цифрової економіки. DOI: 10.32702/2306-6792.2019.16.44 Агросвіт, 2019. № 16 С. 44-50
2. Панченко І. А. Організація судово-бухгалтерської експертизи: теоретико-практичні аспекти : автореф. дис. … канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2007. 23 с.
3. Сафонова М. Ф., Развитие методики бухгалтерской экспертизы в условиях цифровой экономики, *Международный бухгалтерский учет*, 2019, т. 22, вып. 2, стр. 187–204

УДК 657

Кундря-Висоцька О.П.
к.е.н., професор
професор кафедри облікових технологій та оподаткування,
Університет банківської справи
м. Львів ,Україна

ОБЛІКОВА ІНФОРМАЦІЙНА СИСТЕМА В УМОВАХ ЦИФРОВОЇ ЕКОНОМІКИ

Динамічний розвиток цифрової економіки, активне використання цифрових ресурсів у роботі підприємств у системі сучасних бізнес-комунікацій, іншими словами – цифровізація (діджиталізація), безумовно, є ключовим маркером розвитку сучасної облікової системи. Створюються

нові бізнес-моделі, у яких облік як інформаційна система, отримує інструменти і канали зв'язку для цифрового обліку, що, у свою чергу, «модернізує» методологію обліку.

Ведучи мову про нові формати інформаційного забезпечення , визначаючи ключові маркери таких нових підходів, а, відповідно, нових облікових модулів у сфері цифрової економіки, необхідно говорити про готовність як облікової системи, так і фахівців до стрімких змін.

Слід відміти, що в обліку процеси цифровізації проходять швидше, ніж у інших сферах, оскільки облік – це мова бізнесу, а цифрові технології, передусім, впливають на ділове спілкування. [1] У зв'язку з цим у діяльності будь-якого суб'єкта господарювання важливим завданням у контексті управління інформаційними потоками необхідно домогтися взаємодії інформаційних технологій в єдиному операційному процесі. Інтеграція таких технологій має створити відповідну інфраструктуру - комплекс взаємопов'язаних обслуговуючих структур, яка найбільш оптимально підходить під умови конкретно взятого підприємства. Усе залежить від функціональної структури інформаційної системи підприємства в цілому, розмежування завдань між інформаційними системами різних служб управління і багатьох інших факторів.

У контексті вибору моделі інформатизації доцільним є звернути увагу на такий визначальний інтегрований інструмент управління, як корпоративна інформаційна система, яку розглядаємо як сукупність інформаційних систем окремих підрозділів підприємства, об'єднаних загальним документообігом, які, виконуючи локальні завдання з управління ухваленням рішень, в комплексі забезпечують необхідне інформаційне забезпечення. [2]

Важливо обрати оптимальний варіант серед достатньо великої кількості корпоративних інформаційних систем, які сьогодні пропонуються на ринку програмних продуктів. Слід зауважити, що більшість з них побудовані на основі журналу господарських операцій обраної облікової системи (програми) та найкраще дають можливість досягти очікуваних результатів (Рис.1).

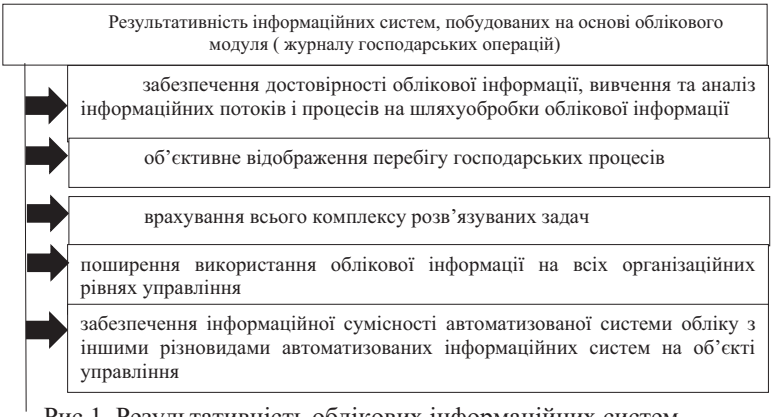


Рис.1. Результативність облікових інформаційних систем
Сформовано автором на основі [3, с.52]

В такий спосіб, облікова система як складова корпоративної інформаційної системи стає базовим обліково-аналітичним забезпеченням управління підприємством. Таке позиціювання обліку як практичної діяльності суттєво підвищує престижність та затребуваність професії бухгалтера.

Важливо відмітити, що на сьогодні цифровізація лише почала набувати популярності, тому поки не існує її загальної моделі апріорі. До маркерів, які визначають цифровізацію, належать: хмара, аналітичні, соціальні та мобільні інструменти, тощо. Відповідно, підприємство, використовуючи такі засоби, формує свою модель інформаційного забезпечення та інфраструктури.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. О. Кундря-Висоцька. Інформаційна інфраструктура сучасних бізнес-комунікацій в бухгалтерському обліку, VI Міжнародна науково-практична конференція, присвячена 20-й річниці створення кафедри аудиту КНЕУ «Облік, аналіз, аудит та оподаткування в умовах сталого розвитку», 2020, Київ: КНЕУ - С. 425 – 427.

2. Управлінські інформаційні системи в обліку та оподаткуванні. В.М.Краєвський, Л.В.Титенко, Т.М.Паянок, Н.В.Параниця, С.В.Богдан. Навчальний посібник.- Ірпінь, 2020, - 294 С.

3. Україна 2030Е – країна з розвинутою цифровою економікою. URL: https://strategy.uifuture.org/kraina-z-rozvinutoyu-cifrovoyu-ekonomikoyu.html

УДК 657.222

Макурін А.А.
к.е.н., доцент,
доцент кафедри обліку і аудиту
Національний технічний університет «Дніпровська політехніка»
м. Дніпро, Україна

ДЕРЖАВНИЙ КОНТРОЛЬ ЗА ВІРТУАЛЬНИМИ АКТИВАМИ

Жодна фінансова установа, яка має можливість здійснювати діяльність по операціям пов'язаних з криптовалютою, віртуальними грошовими коштами, токенами, цифровими активами не може бути без системи контролю. Відсутність абсолютно налагодженої системи контролю є причиною виникнення невиправданих втрат, знижує загальну ефективність роботи організації, призводить до відсутності належного підґрунтя для реалізації функції мотивування. Ефективність контролю визначається як рівнем його організації так і досконалістю методичного забезпечення окремих процедур та всієї системи контролю загалом.

Державний контроль та регулювання ринку криптовалюти може здійснюватися у таких формах:

- Прийняття відповідних нормативно – правових норм які відображені в законодавчих актах та законах з питань діяльності учасників ринку криптовалюти;
- Здійснювати належний контроль та відповідне регулювання прав та обов'язків усіх учасників ринку криптовалюти;
- Видавати ліцензії на здійснення діяльності пов'язаної з криптобіржами та криптообмінними операціями з проведенням належного контролю.
- Держава може заборонити чи зупинити на певний термін діяльність фінансових установ які не мають ліцензії та термін дії ліцензії минув;
- У разі порушення законодавчих норм притягнення до відповідальності осіб, які здійснюють надання фінансових послуг на ринку криповалюти;

- Встановлення правил і стандартів надання фінансових послуг на ринку криптовалюти, контроль за їх дотриманням та за достовірністю інформації, яка надається.

Маржинальна торгівля криптовалюти буде регулюватися відповідно до тих же правил, що застосовуються на ринках іноземних валют. Крім того, кріптовалютним компаніям не дозволяється використовувати рекламні матеріали, що заохочують спекуляції, і потурати нечесним практикам на ринку, таким як інсайдерський трейдинг і маніпулювання цінами.

Крім того, варто зазначити, більшість країн вже націлені на випуск власної цифрової валюти. Так, наприклад в Росії – цифровий рубль, в Україні – карбованець чи цифрова гривня, в Китаї – цифрова йєна, різновидом цифрового долару в США вже є USDT. Проте такі активи не можна вважати криптовалютою, оскільки відомий емітент грошових коштів, який їх випускає, несе відповідальність за підробку, зберігання та обмін. Також, такі активі забезпечуються державою в особі національного банку.

Таким чином, можна визначити дві основні особливості притаманні криптовалюті та таким цифровим активам. Перша особливість полягає в тому, що у біткоїна немає емітента та єдиного центру. Криптовалюта не належить нікому і належить усім в однаковій мірі. Саме в цьому була основна ідея створення біткоїна на противагу державним валютам. Оборот криптовалюти залежить від її власників

Обмін криптовалюти на фіатні гроші здійснюється за трьома напрямами:

1. Криптовалютні біржі – найпопулярніший метод обміну криптовалюти на фіат. Можна обмінювати без перевірки та ідентифікації особи. Після створення облікового запису його необхідно пов'язати з дебетовою/кредитною карткою, або з банківським рахунком, після чого можна виводити криптовалюту в фіат.

2. Послуги посередників, наприклад LocalBitcoins.com - виступає в якості посередника між покупцем і продавцем, засновані на умовному депонуванні.

3. Карти попередньої оплати – це звичайні картки, які видаються Visa або MasterCard, що можуть фінансуватися через Bitcoin або інші валюти. Для отриманням такої картки людина повинна пройти процес ідентифікації. Існують різні обмеження на суму виводу в фіат, для зняття даних обмежень

клієнт повинен пройти перевірку відповідно до політики «Знай свого клієнта», задля запобігання незаконному фінансуванню та відмиванню грошей. Комісія визначається компанією, через яку здійснюється вивід в фіат.

Обмін криптовалюти та конвертація її в фіатні гроші здійснюється наступним чином:

1) Особа повинна визначитись з віртуальним обмінником. В цьому їй допомагає BestChange - сайт-агрегатор даних про обміні пункти і курси обміну віртуальних грошей.

2) Необхідно визначитись яку віртуальну валюту будемо обмінювати та на яку. Наприклад обмінюємо Bitcoin cash (bch) на Приват24 (грн).

3) Визначити обмінник з особливостями обміну та обрати певний вигідний курс.

4) Заповнюємо усі необхідні поля. Кожен обмінник ідентифікує наш криптогаманець, особистість, номер телефону та адрес електронної пошти

5) На зазначений адрес електронної пошти від обмінника отримуємо інформацію про обмін та гаманець з віртуальною криптовалютою, куди слід її надіслати.

6) З віртуального гарячого гаманця Coinomi відправляємо визначену суму криптовалюти (bch) та бачимо її еквівалент в доларах США на дату та час здійснення транзакції.

7) Гроші особа отримує на зазначену карту Приват банку. Тобто особа отримує переказ з одного карткового рахунку на свій. Таким чином, обмін здійснюється завдяки третім особам які не контролюються державою. А фінансовій установі в тому числі банку, байдуже який переказ отримала особа. До того ж якщо виводити не значні суми в еквіваленті не більше 300 доларів США, взагалі фінансовий моніторинг не контролює такі операції.

Оскільки підприємництво здійснюється на основі вільного вибору підприємцем видів підприємницької діяльності. Аргументом для майнерів криптовалюти у такому випадку буде те, що види підприємницької діяльності вибираються майнером на власний розсуд. Враховуючи відсутність прямої заборони, здійснення майнингу є легальним.

Майнери можуть вибрати наступні КВЕД (код виду економічної діяльності) для майнингу:

- 63.11 Оброблення даних, розміщення інформації на веб-вузлах і пов'язана з ними діяльність;

- 63.99 Надання інших інформаційних послуг, н.в.і.у.;

- 62.01 Комп'ютерне програмування;

- 62.09 Інша діяльність у сфері інформаційних технологій і комп'ютерних систем;

Звичайно, що ці КВЕДи не є ідеальними, але є найбільш можливими для здійснення діяльності з майнингу. Враховуючи, що державні органи не бажають визнавати діяльність з майнингу легальною при створенні «Bitcoin-ферми» або іншої структури з майнингу криптовалюти необхідно вибирати прості організаційно-правові форми та форми оподаткування, які зможуть зрозуміти правоохоронні та податкові органи.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Ярова К. Криптовалюта: визначення правового статусу в Україні: сайт URL: http: // www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&2_S21P03=FILA=&2_S21STR=molv_2017_10_253 (дата звернення: 20.04.2020).
2. Волосович С. Державне регулювання ринку криптовалют: зарубіжний досвід: сайт URL: http : // www.irbis-nbuv.gov.ua/cgibin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&2_S21P03=FILA=&2_S21STR=uazt_2018_1_10 (дата звернення: 20.04.2020).
3. Слободенюк О. Як вести облік біткойнів у бухгалтерії: приклад реального бізнесу: сайт URL : https : //ain.ua/2018/09/05/bitkoiny-v-buxgalterii/ (дата звернення: 20.04.2020).
4. Tarasova, T., Usatenkob O., Makurin A., Ivanenko V., & Cherchata A. (2020). Accounting and features of mathematical modeling of the system to forecast cryptocurrency exchange rate. Accounting. 6. 357-364. DOI: 10.5267 / j.ac.2020.1.003.
5. Pashkevych, M., Bondarenko L., Makurin A., Saukh I., & Toporkova, O. (2020). Blockchain technology as an organization of accounting and management in a modern enterprise. International Journal of Management. Vol. 11, Is. 6, 516-528. DOI: 10.34218/IJM.11.6.2020.045.

УДК 657

Погорілко О. Ю.
здобувач вищої освіти першого рівня
Кузуб М. В.
старший викладач кафедри обліку та оподаткування
Київський національний торговельно-економічний університет,
м. Київ, Україна

ДІДЖИТАЛІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: ВІТЧИЗНЯНІ РЕАЛІЇ

Процеси діджиталізації з кожним днем все більше і більше проникають у наше життя. Вони заполоняють кожну сферу діяльності: від виховання в дитячому садку до бухгалтерського обліку. За допомогою діджиталізації більша частина оточуючих нас процесів перейшла у цифровий формат і виступає невід'ємним компонентом інформаційного потоку, який активно розвивається та впроваджується в усі сфери життя. У західних країнах в умовах жорстокої конкуренції digital-процес на підприємствах з'явився і невпинно розвивається доволі давно, але в нашій країні цей процес ще молодий.

Діджиталізація бухгалтерського обліку – це процес переходу інформаційного поля ведення бухгалтерського обліку на цифрові технології. Іншими словами це переведення інформації з аналогового у цифровий формат для полегшення її подальшого застосування на сучасних електронних пристроях.

У бухгалтерському обліку за його класичним трактуванням виділяють шість процесів – виявлення, вимірювання, реєстрація накопичення, узагальнення, зберігання та передача інформації про діяльність підприємства зовнішнім і внутрішнім користувачам для прийняття рішень. Всі вони піддались діджиталізації [6].

Автоматизація управління підприємством – процес, який є основою для створення висококваліфікованої організації управління підприємством. Ця автоматизація полягає у створенні єдиного середовища, що об'єднує інформаційне, економічне, програмне забезпечення в одне ціле. Це дозволяє набагато ефективніше і простіше проводити як операційну діяльність, так і аналіз стану та перспектив діяльності, приймати науково-обґрунтовані управлінські рішення [1, ст.94].

Діджиталізація бухгалтерського обліку на підприємстві і вибір відповідного програмного забезпечення залишається актуальним питанням. Однією з найважливіших проблем є вибір найбільш підходящого програмного забезпечення. Особливо гостро це питання постало у 2017 р., коли було прийнято та опубліковано Указ Президента України № 133/2017 "Про рішення Ради національної безпеки та оборони України від 28 квітня 2017 року Про застосування персональних спеціальних економічних та інших обмежувальних заходів (санкцій)", в якому серед іншого був заборонений для використання в Україні пакет програмного забезпечення «1С: Підприємство» та його різновиди [2]. Але важливо уточнити, що заборона торкнулась лише державних та бюджетних установ. Для приватних підприємств є лише рекомендація щодо невикористання даного продукту.

На сьогоднішній день існує багато альтернатив програмного забезпечення, які можуть використовувати підприємства в Україні. Кожного року з'являються, оновлюються, доопрацюються більше десяти нових пакетів. На сьогоднішній день існує більше півсотні видів програмного забезпечення для ведення бухгалтерського обліку.

Кожна окрема програма має свої переваги та недоліки. Але більшість програм дозволяють отримати автоматизацію, підтримку роботи досвідчених програмістів, інтуїтивно зроблений інтерфейс тощо. Перевагами цих продуктів є наявність хмарних технологій, доступність та простота для користувачів любого рівня.

Можливості такого бухгалтерського продукту не поступаються перед найбільшими зарубіжними виробниками облікових ERP-систем і дозволяють працювати з первинними документами, оптимізуючи ведення: обліку отриманих накладних, актів послуг, рахунків та ін.; створення платіжних доручень та реєстру платіжних доручень; створення реєстру фінансових зобов'язань для подання в органи державних служб; облік розрахунків із підзвітними особами [3, ст.57].

Згадане вище програмне забезпечення дозволяє набагато раціональніше підійти до різних процесів бухгалтерського обліку на підприємстві. По-перше, даний продукт дозволяє полегшити роботу з договорами(автоматичне введення договорів у програму, автоматичне завантаження договорів, контроль та аналіз виконання договорів) [4, ст.73]. По-друге, наявне програмне забезпечення дає можливість автоматизувати роботу з

нарахуваннями та утриманнями заробітної плати. По-третє, не менш важливим досягненням програм є формування ордерів, облік матеріальних активів і запасів, облік капітальних інвестицій та інше. По-четверте, розроблені програми дозволяють діджиталізувати роботу з податками: заповнення декларацій по ЄСВ, ПДВ, ПДФО і багато інших операцій.

Використання програмного забезпечення бухгалтерського обліку вимагає відповідних професійних навичок у бухгалтерів підприємства. Отже, керівництво підприємства має забезпечувати підвищення кваліфікації облікового персоналу, розвитку фахових компетенцій. Відповідно до цих компетенцій потрібно формувати перелік курсів та завдань практики для студентів чи слухачів курсів, які спрямовані на працевлаштування в сфері автоматизації обліку та бізнесу [5, ст.43].

Але попри наявне програмне забезпечення, воно ще не здатне повністю задовольнити потреби підприємств у сфері бухгалтерського обліку. При цьому функції, що виконуються продуктом, дозволяють зменшити витрати часу на ведення фінансово звітності.

На даний момент Україна має певні досягнення в сфері діджиталізації обліку. Наша країна ввійшла в тридцятку країн у загальному рейтингу з відкритих даних Open Data Barometr за 2017 р.; Україна займає 43 місце у рейтингу найбільш інноваційних країн(Global Innovation Index 2018) [8].

Отже, діджиталізація бухгалтерського обліку в Україні в наш час проходить дуже активно. Програмне забезпечення дозволяє автоматизувати майже всі наявні завдання бухгалтерського обліку на підприємстві. При цьому бухгалтери не лишаються своєї роботи, а лише перекваліфіковуються в так званого “наглядача” за виконуваним процесом.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Литвиненко В.С., Хомовий С.М. Бухгалтерський облік в умовах діджиталізації. Бухгалтерський облік, оподаткування та контроль в умовах міжнародної економічної інтеграції: збірник тез доповідей всеукр. наук.- практ. конф. (10 жовтня 2019 р.) / відп. ред. Є.В. Калюга. К.: НУБіП України, 2019. 343 с.

2. Про рішення Ради національної безпеки та оборони України від 28 квітня 2017 року. “Про застосування персональних спеціальних економічних та інших обмежувальних заходів (санкцій)” : Указ Президента України № 133/2017. URL : https://www.president.gov.ua/documents/1332017- 21850.

3. Івахненков С. В. Упровадження програмного забезпечення обліку і контролю: потенційні переваги і реальні проблеми. *Бухгалтерський облік і аудит.* 2007. № 2. С. 56-62.
4. Інформаційні системи і технології в економіці / за ред. В. С. Пономаренко. Київ : Академія. 2002. 544 с.
5. Глазунова О.Г. Основні вимоги до підготовки аналітиків і консультантів операційних процесів у бізнесі. *Збірник тез II Всеукраїнської науково-практичної конференції «Нові інформаційні технології управління бізнесом»*. Київ, 2019 р.С. 41-45.
6. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. №996-XIV. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14.
7. Кузуб М. В., Лещій Л. А Оцінка впливу інфляції на показники фінансової звітності. URL: https://knute.edu.ua/file/NzM1OQ==/bbd395069fa67e97d7a68f2c897d9a6a.pdf
8. Ukraine ranks 43rd on Global Innovation Index Sombra Blog. URL: https://sombrainc.com/ukraine-ranks-43rd-place-in-global-innovative-index/
9. Клеомітес В.Ю., Кузуб М. В. Вплив інфляції та інфляційних процесів на фінансовий стан підприємства. URL: https://eprints.kname.edu.ua/54902/1/О-АЗСФ-ЕБІ-КТАМ202019-104-106.pdf.

УДК 657.1:004

Попівняк Ю.М.
к.е.н., доцент,
доцент кафедри обліку і аудиту,
Львівський національний університет імені Івана Франка
м. Львів, Україна

ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ ЯК МЕТОДИЧНИЙ ПРИЙОМ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УМОВАХ ЦИФРОВОЇ ЕКОНОМІКИ

Серед останніх світових тенденцій сьогодення – цифровий розвиток, який значно впливає на різні сфери суспільного життя, у тому числі й на формування цифрової економіки як діяльності, що ґрунтується на інформаційно-комунікаційних та цифрових технологіях і у межах якої основними засобами виробництва є цифрові дані [1].

Зважаючи на те, що дані серед ресурсів цифрової економіки виходять на перше місце, цифрові трансформації слід розглядати й у контексті бухгалтерського обліку підприємства, як системи збору, реєстрації, узагальнення та надання користувачам економічної інформації про його діяльність. Відтак, актуальності набувають питання, пов'язані з переосмисленням методологічних засад ведення бухгалтерського обліку для його модернізації та приведення у відповідність до сучасних вимог до такої інформації.

Інвентаризація як один з методичних прийомів бухгалтерського обліку значною мірою піддається трансформації під впливом впровадження цифрових технологій на підприємстві. Так, при проведенні інвентаризації багато часу та зусиль витрачається на перевірку наявності об'єктів, які інвентаризуються, їхньої комплектності, цілісності упаковки тощо. Важливе надбання цифрової економіки в цьому контексті - технології безконтактної ідентифікації інформації [2, с. 86], зокрема штрих- та QR-кодування, радіочастотна ідентифікація об'єктів (RFID-мітки) (використання провідних та безпровідних сканерів, камер на мобільних пристроях, принтерів друку етикеток та/або RFID-міток, терміналів збору даних, відповідних програмних додатків).

Перспективними з погляду цифровізації процесу інвентаризації є також технології блокчейну і штучного інтелекту, робототехніка, веб-камери, пристрої Інтернету речей тощо для дистанційної перевірки фактичної наявності об'єктів інвентаризації, у тому числі в режимі реального часу та з мінімальним залученням людських ресурсів.

Переваги від застосування інструментів цифрової економіки у процесі проведення інвентаризації на підприємстві – беззаперечні. У першу чергу – це зменшення трудомісткості облікових робіт та витрат на оплату праці облікового персоналу. Не варто забувати й про мінімізацію ймовірності виникнення помилок і зростання оперативності реагування на них, автоматизацію процесу оброблення й аналізу даних, ліквідацію простоїв персоналу на ділянках, де проводиться інвентаризація. Важливими є також підвищення її прозорості, гнучкості й інноваційності, достовірності і повноти представлення результатів цієї перевірки, зростання ефективності системи управління запасами підприємства, уможливлення формування відповідних форм оперативної звітності.

Таким чином, застосування цифрових технологій значно підвищує рівень автоматизації процесу інвентаризації, робить її більш точною, об'єктивною, швидкою та значно знижує трудомісткість такого процесу. Проте, ефективність цифровізації інвентаризації не в останню чергу забезпечується розвитком цифрових компетентностей облікових працівників [3; 4]. За умови їх формування на достатньому для сучасних умов господарювання рівні відбуватиметься цифрова модернізація облікових процедур, підвищення їх ефективності й інноваційності, та, як наслідок, зростання конкурентоспроможності підприємства в умовах подальшого розвитку вітчизняної цифрової економіки.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про схвалення Концепції розвитку цифрової економіки та суспільства України на 2018-2020 роки та затвердження плану заходів щодо її реалізації: розпорядження Кабінету Міністрів України від 17.01.2018 р. № 67-р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/67-2018-%D1%80#n13 (дата звернення: 19.04.2021 р.).

2. Спільник І., Палюх М. Бухгалтерський облік в умовах цифрової економіки. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. 2019. Вип. 1-2. С. 83-96. DOI: https://doi.org/10.35774/ibo2019.01.083.

3. Про схвалення Концепції розвитку цифрових компетентностей та затвердження плану заходів з її реалізації: розпорядження Кабінету Міністрів України від 03.03.2021 р. № 167-р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/167-2021-%D1%80#Text (дата звернення: 19.04.2021 р.).

4. Опис рамки цифрової компетентності для громадян України: Міністерство та Комітет цифрової трансформації України: веб-сайт. URL: https://thedigital.gov.ua/storage/uploads/files/news_post/2021/3/mintsifra-oprilyudnyue-ramku-tsifrovoi-kompetentnosti-dlya-gromadyan/%D0%9E%D0%A0%20%D0%A6%D 0%9A.pdf (дата звернення: 18.04.2021 р.).

УДК 657-027.44

Скорук О. В.
к. е. н., доцент кафедри обліку і оподаткування,
Волинський національний університет імені Лесі Українки
м. Луцьк, Україна

СУЧАСНІ ПРИКЛАДНІ ПРОГРАМИ ДЛЯ АВТОМАТИЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ

Значну роль у діяльності вітчизняних підприємств на сьогодні відіграють інноваційні інформаційні та комп'ютерні технології. Особливо вагомий вплив інформаційні технології здійснюють на організацію управління бухгалтерського обліку, оскільки сприяють покращенню процесу обробки інформації та дозволяють проводити ефективний моніторинг діяльності підприємства. Тому дослідження особливостей упровадження сучасних прикладних програм для автоматизації бухгалтерського обліку на підприємствах є актуальним.

Питання впровадження та застосування інформаційних систем і технологій в обліковому процесі на підприємствах досліджували такі науковці й практики: Ф. Бутинець, С. Гаркуша, В. Гужва, А. Загородній, Б. Засадний, С. Івахненков, С. Левицька, О. Поліщук, В Шквір та ін. Незважаючи на значну кількість досліджень у сфері впровадження інформаційних систем і технологій в обліку, подальшого дослідження потребують особливості впровадження сучасних програмних продуктів для автоматизації бухгалтерського обліку на вітчизняних підприємствах.

Автоматизація бухгалтерського обліку забезпечує повну та своєчасну обробку облікової інформації і підвищує інформаційні можливості підприємства.

Ведення бухгалтерського обліку за допомогою комп'ютерних систем дає змогу заощадити один із найважливіших ресурсів – час, який можна використовувати для прийняття рішень, для більш поглибленого аналізу господарської діяльності підприємства, планування й прогнозування [4, с. 306].

Сучасний ринок бухгалтерського програмного забезпечення має універсальні програми для автоматизації бухгалтерського обліку підприємств різних сфер діяльності, які максимально враховують особливості діяльності підприємств. Ринок програмних продуктів для автоматизації бухгалтерського обліку пов'язаний із такими провідними

фірмами-розробниками: 1С, «Інтеллект-Сервіс», «Парус», «Галактика», «Діасофт», «Інфін», Інфософт», «Омега», «R-style software lab», «Cognitive technologies Ltd» тощо. Користувачі перевагу надали програмним продуктам «Фірми 1С»: 1С: Підприємство 8. Бухгалтерія для України, 1С: Підприємство 8. Управління виробничим підприємством, 1С: Підприємство 8. Зарплата та управління персоналом, частка ринку яких складає понад 80 %.

У 2019–2020 рр. на ринку програмних продуктів для автоматизації бухгалтерського обліку з'явилися нові програмні продукти BAS: Бухгалтерія для України (BAS ERP, BAS Управління холдингом, BAS Управління торгівлею, BAS Роздрібна торгівля, BAS Бухгалтерія, BAS Малий бізнес, BAS Комплексне управління підприємством тощо), які в перспективі можуть повністю замінити програмні продукти «Фірми 1С».

BAS Бухгалтерія – це найкраще рішення для автоматизації роботи в організаціях, що займаються різними видами діяльності на різних системах оподаткування [3].

Програмний продукт BAS Бухгалтерія призначений для автоматизації бухгалтерського та податкового обліку, підготовки обов'язкової (регламентованої) звітності в організаціях, що здійснюють будь-які види комерційної діяльності: гуртову й роздрібну торгівлю, комісійну торгівлю (включно з субкомісією), надання послуг, виробництво тощо [2].

Функціональні можливості BAS Бухгалтерії [2]: ведення обліку господарської діяльності кількох організацій; облік товарно-матеріальних цінностей; складський облік; облік торговельних операцій; облік операцій з тарою; облік банківських та касових операцій; облік розрахунків з контрагентами; облік основних засобів, нематеріальних та малоцінних активів; облік виробництва; облік заробітної плати та кадровий облік; формування стандартних бухгалтерських звітів; формування регламентованої звітності; підтримка різних схем оподаткування; експерт-перевірка обліку.

Отже, автоматизація облікових процесів на підприємстві підвищує оперативність і точність облікової інформації та максимізує ефективність ведення обліку. Тому важливим для вітчизняних підприємств є вибір програмних продуктів, які б враховували особливості діяльності підприємств та максимально задовольняли б потреби обліку. Серед пропонованих

програмних продуктів найбільш ефективним, на нашу думку, є продукти BAS, оскільки в них враховуються всі особливості законодавства і ведення бізнесу в Україні, завдяки чому робота спрощується, ведеться в рамках правового поля, а також зменшується ймовірність непередбачених витрат.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аверкина М. Ф., Тихонюк К. О. Сучасні комп'ютерні системи бухгалтерського обліку в Україні. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. *Серія Економічні науки.* 2018. Вип. 30, Ч. 2. С. 143–147.

2. BAS Бухгалтерія. URL: https://www.bas-soft.eu/soft/bas-mass/bas-accounting (дата звернення: 10.04.2021).

3. Гуцаленко Л. В., Білодон Д. Д. Прикладні програми для обліку розрахунків з оплати праці. *Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка»*. 2019. № 10. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/ 10_2019/5.pdf (дата звернення: 10.04.2021).

4. Синявіна Ю. В. Аналіз українського ринку інформаційних систем бухгалтерського обліку. *Економічний аналіз*. 2015. Том 21, № 2. С. 305–308.

УДК 657

Суліменко Л. А.
к.е.н., професор
кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту,
Поліський національний університет,
м. Житомир, Україна

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА НА ПІДПРИЄМСТВАХ МОЛОКОПЕРЕРОБНОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ

Молокопереробна промисловість посідає значне місце серед провідних галузей харчової промисловості, які є складовою частиною переробної промисловості. Виробництво молочної продукції має стратегічне значення, оскільки набір молочних продуктів, як продуктів харчування першої необхідності, є важливою складовою споживчого кошика населення країни,

що свідчить про важливе значення забезпечення їх достатнього рівня виробництва. Крім того, в умовах інтеграції економіки України у світовий ринок молочна продукція є конкурентоспроможною, тому може бути джерелом експортних надходжень валютних коштів.

Однак, на сучасному етапі в галузі ще не створені достатні умови для виробництва молока, а тому в Україні ще не вирішені проблеми насиченості ринку якісною продукцією, а статистичні дані свідчать про те, що обсяги виробництва окремих видів молочної продукції в динаміці зменшуються (молоко сухе знежирене, молоко та вершки згущені, масло вершкове та ін.) [1].

Слід зазначити, що значною мірою це пояснюється тим, що молокопереробна промисловість характеризується досить складними умовами господарювання, оскільки основними постачальниками сировини для підприємств галузі є сільськогосподарські підприємства та особисті селянські господарства, продукція яких не завжди відповідає вимогам щодо якісних характеристик сировини, що передбачені діючими технологічними стандартами переробки молока, і не завжди забезпечують поставки сировини в достатніх обсягах заготівлі. Крім того, є тісний економічний взаємозв'язок молокопереробної промисловості з розвитком галузі сільського господарства, зокрема молочного скотарства, наявністю та породним складом поголів'я корів, що викликає залежність молокопереробних підприємств від виробників молочної сировини, а також приводить до виникнення сезонності виробництва.

Як свідчать дані Державної служби статистики [1], станом на 1.04.2021 року, у порівнянні з аналогічною датою 2020 року, поголів'я майже всіх видів сільськогосподарських тварин, крім свиней, зменшилося. Зокрема, в Україні станом на 1.04.2021 року налічувалося поголів'я корів 1,67 млн. голів, що на 5,7% менше, ніж в минулому році. Значна кількість поголів'я зосереджена у господарствах населення –1,34 млн., що на 7,1% менше, ніж в минулому році. І лише 0,424 млн. голів – у сільськогосподарських підприємствах, що на 1,6% менше аналогічного періоду минулого року. Така статистика свідчить про певні труднощі, що можуть виникати при плануванні обсягів заготівлі та постачання сировини, особливо від господарств населення, а також сумніви щодо дотримання якісних параметрів молока, як сировини.

Важливим фактором забезпечення ефективного виробництва є налагодження стабільної системи забезпечення підприємств сировиною та іншими матеріальними ресурсами. Так, з досвіду провідного переробного

підприємства в Україні, ПАТ «Житомирський маслозавод», для забезпечення успішної діяльності воно має власну стабільну сировинну базу і приділяє особливу увагу якісним параметрам сировини, що надходить для переробки. Підприємство здійснює контроль якості як на стадії заготівлі молока, так і в ході виробництва та збуту, застосовує систему обліку за місцями виникнення витрат і центрами відповідальності, приділяє увагу розвитку інновацій.

Як свідчать аналіз структури елементів витрат операційної діяльності ПАТ «Житомирський маслозавод», питома вага матеріальних затрат у собівартості продукції складає більше 70% [2]. Оскільки велика питома вага матеріальних затрат у собівартості продукції, що виробляється, то особливу увагу слід приділяти забезпеченню їх обліку та оперативного контролю для недопущення втрат, які можуть виникати внаслідок нераціонального використання виробничих запасів у процесі переробки.

Тому формування витрат виробництва молокопереробних підприємств потребує відповідного облікового забезпечення з метою управління ними, що дозволить керівництву та менеджерам підприємства отримати достовірну інформацію щодо матеріальних витрат, визначенні виробничої та повної собівартості продукції, обґрунтуванні відпускної ціни на виготовлену продукцію з метою прийняття правильних управлінських рішень.

Дослідження економістів показують, що основним внутрішнім чинником зростання цін на молочну продукцію є висока собівартість її виробництва, яка зумовлена: недостатнім технічним та технологічним оснащенням молокопереробних підприємств; нерівномірним, сезонним характером молокопереробного виробництва та значними витратами, пов'язаними з виробництвом молочної продукції. Тому науковцями розроблено рекомендації щодо контролю виробництва за такими етапами: оперативний контроль якості молочної сировини (на стадіях приймання молока, оцінка якості, фасування і зберігання готової продукції); технологічного контролю переробки; контролю додаткової обробки сировини та молочної продукції (охолодження, нормалізація, пастеризація молока, дезодорація), а також в розрізі центрів витрат та відповідальності [5].

Як відомо, однією з основних умов для здійснення безперервного процесу виробництва є забезпечення його в достатній мірі виробничими запасами – сировиною, основними та додатковими матеріалами, комплектуючими виробами, напівфабрикатами, які необхідні для

виробництва продукції. Оскільки молоко, як основна сировина в молокопереробних підприємствах, має здатність до швидкого псування, то така особливість унеможливлює формування запасів сировини, а тому належна організація постійної заготівлі молока має надзвичайно важливе значення для забезпечення стабільної діяльності підприємств. Саме тому слід приділяти особливу увагу організації процесу заготівлі та постачання сировини та виробничих запасів і забезпечити належну облікову політику щодо організації обліку і контролю для управління процесом заготівлі та постачання, за формуванням собівартості таких запасів.

Для вирішення проблем формування витрат виробництва, забезпечення їх контролю та управління ними важливе значення має організація відповідної системи обліку витрат та внутрішньогосподарської звітності, затвердженої розпорядчим документом про облікову політику підприємства.

Забезпечення ефективного виробничого потенціалу молокопереробних підприємств потребує створення системи управління виробництвом, застосування інноваційних технологій. При цьому важлива роль належить відповідній системі обліку і контролю виробничих витрат, яка б забезпечувала всіх внутрішніх користувачів належною інформацією для прийняття ефективних управлінських рішень.

Виходячи з особливостей молокопереробного виробництва, яке має попередільний характер, галузевими Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції рекомендовано виробничі витрати обліковувати з використанням попередільного методу обліку з елементами нормативного методу [3]. Враховуючи технологічні особливості молокопереробної промисловості, доцільно в обліковій політиці передбачити оцінку виробничих запасів при відпуску у виробництво за методом нормативних затрат згідно з П(С)БО 9 “Запаси” [4].

Отже, нормативний метод обліку витрат дозволяє вести облік списання запасів на виробництво відповідно до визначених нормативів та сприяє здійсненню оперативного контролю за рівнем використання виробничих запасів у виробництві, дозволяє оперативно управляти витратами, приймати ефективні управлінські рішення. Важливо при визначенні величини нормативних затрат враховувати якісні характеристики молочної сировини відповідно до розроблених рецептур, а також розробити обґрунтовані нормативи витрат по кожному виду запасів, за статтями витрат та періодично їх переглядати.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Державна служба статистики України. URL: http://www.ukrstat.gov.ua.
2. Інформація про ПАТ «Житомирський маслозавод». URL: https://www.stockworld.com.ua/ru/profile/company/543256b05dfc9d997f004915
3. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості : Наказ М-ва промислової політики України від 09.07.2007 № 373. URL : https://zakon.rada.gov.ua/ rada/show/v0373581-07
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси». Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999. № 246 URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text
5. Сайко О. В. Облік і контроль виробничих запасів (на прикладі підприємств молокопереробної промисловості України): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец.08.06.04. Київ, 2004. 19 с. URL: contents/p-2/36118.html.

УДК 657.1:658.115

Шматковська Т. О.
к.е.н., доцент,
доцент кафедри обліку і оподаткування,
Волинський національний університет імені Лесі Українки
м. Луцьк, Україна

ФУНКЦІОНАЛЬНІ МОЖЛИВОСТІ «BAS БУХГАЛТЕРІЯ» В СУЧАСНИХ УМОВАХ РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОЦЕСУ АВТОМАТИЗАЦІЇ ОБЛІКУ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

Наявність своєчасної, повної і достовірної обліково-аналітичної інформації є необхідною умовою забезпечення належного функціонування підприємства і його стійкого розвитку.

Обґрунтовано, що за окремими оцінками облік як одна із функцій управління незалежно від форм власності й типу економічних відносин обслуговує управлінський процес, створюючи понад 80 % інформаційної бази управлінських рішень, що приймаються [1].

В реаліях сьогодення теорія і практика ведення бізнесу в Україні доводить, що ефективна організація бухгалтерського обліку на підприємстві неможлива без застосування сучасних інформаційних технологій та налагодження ефективного їх використання, що набуває все більшого значення в процесі управління підприємством.

Одним із таких програмних продуктів, що забезпечує реалізацію процесу автоматизації облікових завдань на підприємстві є «BAS Бухгалтерія», що включає технологічну платформу і конфігурацію – прикладне рішення.

«BAS Бухгалтерія» є готовим інструментом для вирішення всіх завдань, що стоять перед бухгалтерською службою підприємства, якщо вона повністю відповідає за облік на підприємстві, зокрема й виписку первинних документів, облік процесу реалізації тощо. Програму також можна використовувати виключно для ведення бухгалтерського та податкового обліку. В цьому випадку автоматизацію інших служб, наприклад, відділу реалізації, можна забезпечувати альтернативними програмними рішеннями, з якими реалізовано та налагоджено обмін для виключення повторного введення інформації.

«BAS Бухгалтерія» вирішує задачі автоматизації бухгалтерського і податкового обліку, зокрема й підготовки обов'язкової (регламентованої) звітності, на підприємствах, що здійснюють будь-які види комерційної діяльності: торгівлю, надання послуг, виробництво тощо.

Ведення бухгалтерського та податкового обліку в означеному програмному продукті реалізується відповідно до чинного законодавства України, план рахунків бухгалтерського обліку в програмі відповідає Наказу Міністерства Фінансів України «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку» і Інструкції про його використання від 30 листопада 1999 р. №291. За необхідності користувачі можуть самостійно створювати додаткові субрахунки і розрізи аналітичного обліку.

Основним способом відображення в програмі господарських операцій в обліку є введення електронних форм документів, що відповідають первинним бухгалтерським документам. Крім того, допускається безпосереднє введення окремих проводок. Для групового введення проводок можна використовувати типові операції – інструмент автоматизації, який користувач може швидко налаштувати. Окрім того, програма дозволяє гнучке налаштування

інтерфейсу під потреби користувача за допомогою функціональних опцій, що вмикаються безпосередньо користувачем.

«BAS Бухгалтерія» надає можливість працювати із набором стандартних звітів, які дозволяють аналізувати дані залишків, оборотів рахунків і проведень у найрізноманітніших розрізах, серед яких оборотно-сальдова відомість, шахова відомість, оборотно-сальдова відомість по рахунку, обороти рахунку, картка рахунку, аналіз рахунку, аналіз субконто, обороти між субконто, аналіз проведень тощо (рис. 1).

В програмному продукті «BAS Бухгалтерія» автоматизовані регламентні операції, що виконуються по закінченні облікового періоду, у тому числі переоцінка валюти, списання витрат майбутніх періодів, визначення фінансових результатів і інші. Разом із тим, експрес-перевірка ведення обліку допомагає користувачеві в будь-який момент отримати зведену і деталізовану інформацію про коректність облікових даних.

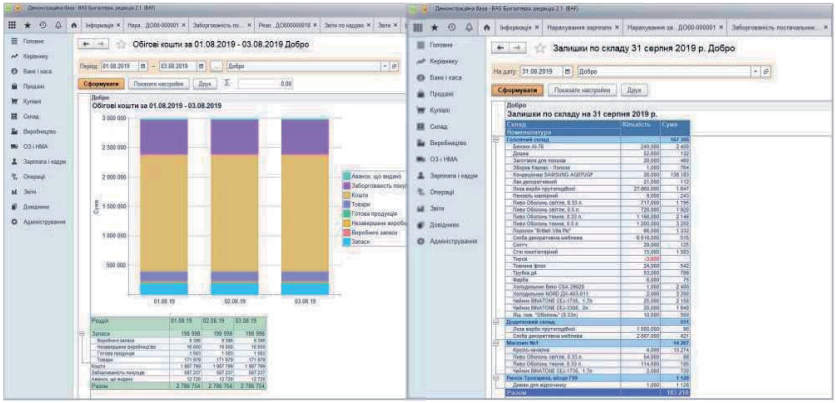


Рис. 1. Screen-копії стандартних звітів, що набули реалізації в програмному продукті «BAS Бухгалтерія»

До складу BAS Бухгалтерії входить набір довідок-розрахунків, що відображають розрахунки, пов’язані з проведенням регламентних операцій щодо закриття місяця, зокрема: «Розподіл непрямих витрат», «Переоцінка валютних коштів» тощо.

В програмному продукті реалізовано обов'язкові (регламентовані) звіти, які призначені для подання як власникам так і контролюючим державним органам. Регламентована звітність, що подається в податкові органи, в програмі може бути автоматично експортована у формат, затверджений державним органом, який реалізує податкову політику (у файли з розширенням XML). Так звані «схеми» (файли з розширенням *.xsd), за якими відбувається формування файлів XML з даними звітів, постачаються і коректно оновлюються разом із набором регламентованої звітності. Окрім того, прикладне програмне рішення інтегроване із сервісом здачі електронної звітності «FREDO Звіт», який є аналогом до «M.E.Doc».

Програмний продукт «BAS Бухгалтерія» також включає наступні сервісні можливості: повнотекстовий пошук за даними інформаційної бази – пошук враховує морфологію (правила словотвору) української, англійської та російської мови. Пошук можна вести за декількома словами, з використанням пошукових операторів або по точній фразі; система прав доступу – можливість обмеження прав на доступ до облікових даних окремих організацій (юридичних осіб або фізичних осіб-підприємців). Користувач BAS Бухгалтерії з обмеженими правами доступу не має можливості не лише будь-яким чином змінити, але навіть переглянути закриті для нього дані; синхронізація даних з іншими прикладними рішеннями, зокрема із «FREDO Звіт» - сервісом здачі електронної звітності до Державних органів, адміністрування ПДВ, реєстрації податкових документів (ПН/РК) в ЄРПН та обміну ними між контрагентами.

Вважаємо, що набір функціоналу та прикладних рішень, які реалізує «BAS Бухгалтерія» надає підстави стверджувати, що цей програний продукт із високою ймовірністю може стати одним із лідерів щодо реалізації процесу автоматизації обліково-аналітичної складової функціонування господарюючих суб'єктів в нинішніх умовах.

Підсумовуючи зауважимо, що вирішення актуальних проблем в системі управління підприємством неможливе без широкого впровадження сучасних інноваційних інформаційних технологій [2, с. 9], однією із найважливіших сфер застосування яких є бухгалтерський облік, адже чітко налагоджений обліковий процес забезпечує задоволення управлінських потреб актуальною, необхідною та достовірною інформацією.

Саме тому основним напрямком удосконалення обліково-аналітичного процесу (поруч із вдосконаленням регуляторного середовища) є впровадження автоматизованих систем на основі сучасних інформаційних технологій, що надасть змогу більш повно реалізувати функції управління інформацією, контролю та оперативного обліку в системі управління підприємством.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Плаксієнко, В., & Ліпський, Р. *Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: проблеми теорії і практики*. 2018. URL: https://www.pdaa.edu.ua/sites/default/files/nppdaa/7.2/039.pdf

2. Скоробогатова Н. Є. Бухгалтерський облік: навч.посіб. Київ: КПІ ім. Ігоря Сікорського Вид-во «Політехніка», 2017. 248 с.

УДК 657:004

Ярмолюк О.Ф.
к.е.н., доцент,
Дмитренко О.М.
к.е.н., доцент кафедри,
Вітер С.А.
к.пед.н., ст. викладач
кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту,
Поліський національний університет
м. Житомир, Україна

ПЕРЕВАГИ ТА РИЗИКИ ОБЛІКОВОГО ПРОЦЕСУ В УМОВАХ ДІДЖИТАЛІЗАЦІЇ

Розвиток та розширення інформаційних технологій в обліку, впровадження сучасного інструментарію та модернізація процесів управління є необхідними передумовами інтеграційних процесів. Адже як визначено «Цифровою аджендою України – 2020», саме «цифровізація» повинна допомогти Україні інтегруватися з європейськими та глобальними системами, оскільки глобалізація і є результатом розповсюдження інформаційно-комунікаційних технологій [1, с. 6]. Відтак, трансформація в системі бухгалтерського обліку стає однією з пріоритетних ініціатив діджиталізації, яка, насамперед, орієнтується на міжнародне та європейське співробітництво з метою інтеграції України до ЄС, входження України в європейський і світовий ринок електронної комерції та послуг, банківської та біржової діяльності тощо.

Діджиталізація бухгалтерського обліку, в контексті діджиталізації бізнес- процесів компаній, відкриває для підприємств та організацій багато нових можливостей та переваг (табл. 1). Власне, суть цифрового обліку полягає в економії – часу, простору та грошей.

Таблиця 1

Переваги діджиталізації облікової системи

Перевага	Характеристика
Локальний рівень	
Оптимальність розміщення інформації, її оперативність та масштабованість	Впорядкованість та збереження інформації «в одному місці». Скорочення часу на одержання, формування та передачу облікової інформації, передача інформації за великою кількістю адрес з можливістю використання регламентованих операцій, заздалегідь заготовлених форм документів, наявністю ефективних пошукових елементів
Точність та надійність інформації	Точне виконання операцій та надійність облікової інформації, забезпечення коректного введення даних та оцінювання результатів роботи, оперативність до змін у законодавстві та автоматичне оновлення програмних продуктів провайдерами
Безперервність доступу до важливої інформації бізнесу, онлайн-моніторинг	Можливий віддалений доступ до облікової інформації незалежно від фізичного місцезнаходження, автоматичне резервне копіювання й зберігання архівних копій в хмарі та швидкого відновлення у разі збою системи, інтелектуальний аналіз даних
Скорочення затрат на обробку даних	Зменшення трудових затрат та витрат на обробку (копіювання), зберігання паперових документів, оплату служб поштової доставки
Підвищення продуктивності праці та виконавчої дисципліни	Програмне забезпечення дозволяє визначати відповідальних за виконання документів у кожен момент часу з використанням функцій обліку робочого часу, наявністю систем нагадування та автоматизацією найбільш трудомістких систематизованих завдань
Інтеграція та синхронізація	Спрощення взаємодії з державними органами управління, аудиторськими компаніями, контрагентами та іншими бізнес-структурами
Безпека збереження	Наявність механізмів аутентифікації користувачів та керування правами доступу до облікової інформації дозволяє запобігати спробам несанкціонованого її використання
Глобальний рівень	
Інтеграція у світовий інформаційний простір	Розвиток інформаційного суспільства та «креативного ринку», «цифрової» інфраструктури та «цифрової» економіки, запровадження національних «цифрових» стратегій у рамках міжнародної діджиталізації
Співробітництво	Співробітництво України з європейськими та глобальними системами, входження у світовий ринок електронного бізнесу, підвищення рівня інвестиційної привабливості бізнесу
Стандартизація	Побудова цифрових систем із дотримання міжнародних та європейських стандартів, що посилює добросовісну конкуренцію, зниження вартості продукту, гарантує підтримку якості
Довіра та безпека	Формування національної культури кібербезпеки та стратегії боротьби із кіберзлочинністю, зміцнення довіри, захист конфіденційності комерційної інформації та недоторканості прав користувачів інформаційно-комунікаційних технологій

Джерело: узагальнено авторами.

І хоча користь від цифрової трансформації обліково-комунікаційного процесу є беззаперечною, запровадження діджиталізації облікової системи може супроводжуватись певними ризиками та загрозами (табл. 2).

Таблиця 2

Загрози та ризики, пов'язані із діджиталізацією облікової системи

Загрози та ризики	Характеристика
Локальний рівень	
Додаткове економічне навантаження	Додаткові витрати, пов'язані із запровадженням цифровізації облікової системи, відсутність миттєвого ефекту від її проведення
Соціально-психологічний фактор	Небажання або ж неможливість певних працівників переходити на новий формат ведення обліку
Маніпуляції з обліковими даними	Викривлення або недостовірне введення паперових чи електронних примірників первинних та звітних документів
Порушення верифікації даних	Використання у системі реєстрації та контролю доступу до інформаційних систем технологічно несумісних механізмів, алгоритмів та протоколів електронної ідентифікації
Порушення кібербезпеки	Ризик витоку інформації у зв'язку із інсайдом, некомпетентністю працівників, шпіонажем, несанкціонованим доступом до банку даних або пристрою, зовнішньої кібератаки
Глобальний рівень	
Соціально-економічні ризики	Соціальна та економічна нестабільність внаслідок скорочення робочих місць
Технологічний «розрив»	У зв'язку із різними можливостями, пов'язаними із доступом до інтелектуальних та технічних ресурсів, може виникнути технологічний «розрив» між окремими соціально-економічними групами та країнами
Техногенні та екологічні ризики	Ризик пошкодження, тимчасової недоступності до інформаційно-комунікаційних технологій або ж повної втрати даних внаслідок техногенних та екологічних катастроф
Інформаційний тероризм	Загрози, пов'язані із кіберрозброєнням та кібератаками на інформаційний простір окремої країни або групи країн

Джерело: узагальнено авторами за [2, 3].

Узагальнюючи проведені дослідження переваг та ризиків облікового процесу в умовах діджиталізації, можна стверджувати про її невідворотність та об'єктивну необхідність, оскільки ігнорування цифровізації може не лише стати на заваді формуванню значного спектру конкурентних переваг, але і забезпечити втрату існуючих.

Зважаючи на існування певних ризиків, переваги від діджиталізації обліку є набагато суттєвішими. В умовах використання цифрових технологій забезпечується надійність бухгалтерського обліку в реальному часі, своєчасність фінансової інформації та оптимізація аналізу даних, що

найбільше потрібні зацікавленим сторонам. Такий своєчасний доступ до релевантної інформації дозволяє більш ефективно приймати рішення та дає можливість більш якісно забезпечувати інформацією керівництво та інших стейкхолдерів.

Варто зазначити, що власне цифровізація обліку сама по собі не є засобом вирішення усіх облікових питань, адже не спроможна забезпечити аналітичність облікової інформації та формування професійного судження бухгалтера. В цілому ж діджиталізація бухгалтерського обліку забезпечує позитивні трансформаційні зміни безпосередньо в обміні інформацією між учасниками комунікаційного процесу та усуває фактор суб'єктивності в контексті трактування явищ та подій, випадкових помилок, некоректних дій фахівців.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Цифрова адженда України – 2020 («Цифровий порядок денний»– 2020). Концептуальні засади (версія 1.0). Першочергові сфери, ініціативи, проекти "цифровізації" України до 2020 року. HITECHoffice. 2016. 90 с. URL: 2020https://ucci.org.ua/uploads/files/58e78ee3c3922.pdf.

2. Височан О.С., Грицеляк У.І. Передумови та проблеми цифрової трансформації обліково-комунікаційного процесу. *Науковий погляд: економіка та управління*. Вип. №3(69), 2020. С.132-138. URL: http://scientificview.umsf.in.ua/archive/2020/3_69_2020/24.pdf.

3. Цифровая трансформация экономики и промышленности: проблемы и перспективы / под ред. д-ра экон. наук, проф. А. В. Бабкина. СПб. : Изд-во Политехн. ун-та, 2017. 807 с.

УДК 658.2

Бакаляр Д. Г.
аспірант,
кафедра фінансів та обліку,
Харківський державний університет харчування та торгівлі
м. Харків, Україна

ПІДСИСТЕМА ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОЇ БЕЗПЕКИ ЯК СКЛАДОВА ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ БІЗНЕСУ

Для розробки заходів щодо забезпечення економічної безпеки великого значення набуває класифікація загрози за ознакою «Область виникнення», в якій виділяється такий складовий елемент, як «Економічні загрози», оскільки економічні загрози характеризують стан економічного суб'єкта через такі елементи багаторівневої системи управління економічною безпекою, як облік і аналіз, що забезпечують стабільне функціонування підприємства. Звідси, підсистему обліково-аналітичної безпеки можна представити як складову частину економічної безпеки бізнесу, мета побудови і постійного підтримання якої, спрямована на недопущення загроз при виконанні облікових і аналітичних робіт з визнання та відображення фактів господарського життя. Місце системи обліково-аналітичної безпеки в рамках економічної безпеки бізнесу показано на рис. 1.

Однак, оскільки важливими елементами забезпечення економічної безпеки є облікова інформація, виникає необхідність визначення точок контролю за видами обліку: фінансовий, управлінський, податковий, які сигналізують про відхилення у функціонуванні суб'єктів бізнесу.

Виділення точок контролю у фінансовому обліку пов'язано з можливістю виникнення об'єктивного та суб'єктивного спотворення під час обробки первинних документів, що лежать в основі формування обліково-аналітичної інформації, при визнанні окремих видів витрат і доходів за договорами з контрагентами, бухгалтерським судженням за конкретними фактами господарського життя, що є визнаними в обліку та звітності з подальшим його використанням в розрахунках аналітичних показників тощо.

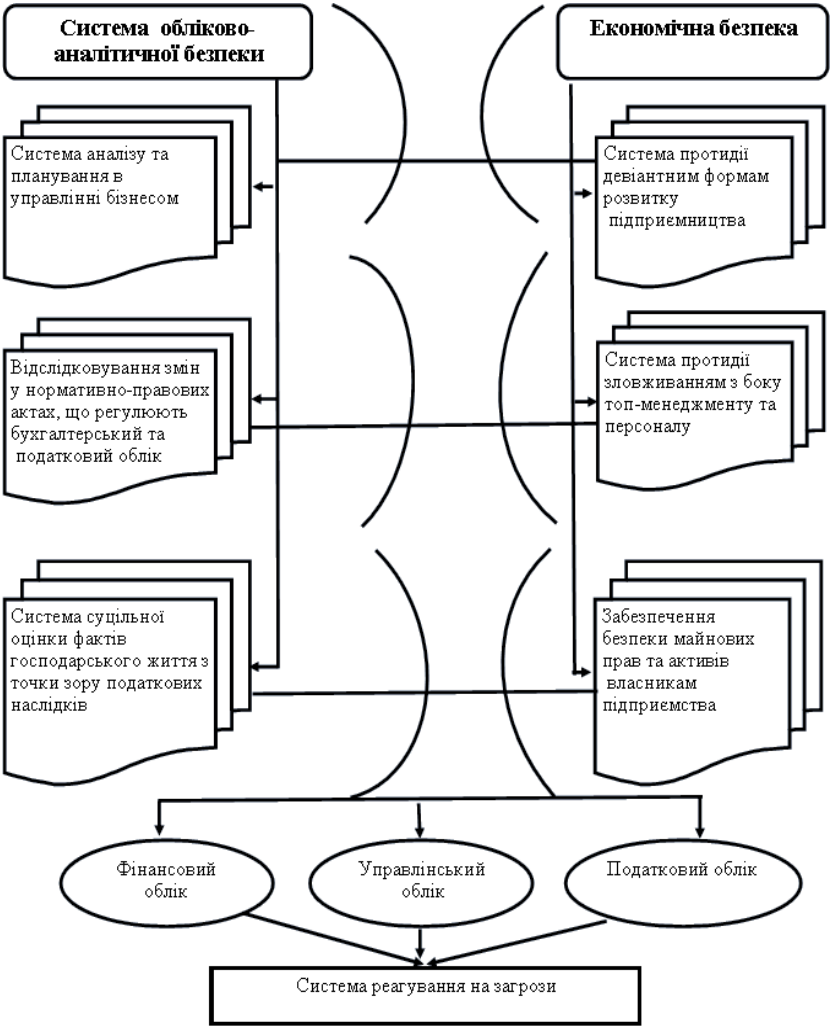


Рис. 1. Місце системи обліково-аналітичної безпеки в рамках економічної безпеки бізнесу

Управлінський облік формує інформацію для внутрішньої звітності, для системи планування та аналізу під час розрахунків аналітичних

показників для проведення аналізу управлінської інформації. При цьому в управлінському обліку вартісний вимір активів здійснюється за різними оцінками. Так, при використанні оцінки товарів за фактичною собівартістю має місце елемент угоди, оскільки присутній правовий аспект встановлення ціни, яка визначається при укладанні між двома контрагентами договору поставки або купівлі-продажу. Даний елемент угоди присутній і в фактах майбутнього періоду для планування покупної ціни товарів, що закладається в договорах. Факт-операція знаходить прояв у облікової стороні оприбуткування і списання товарів на рахунках обліку активів і витрат. Факт-подія знаходить відображення у відхиленнях від облікової вартості товарів, які перевищують заплановану величину, а значить, цей факт виникає з незалежних від економічного суб'єкту причин.

Податковий облік пов'язаний не тільки з оформленими первинними документами, що лежать в основі формування показників регістрів податкового обліку з податку на прибуток, а й з розрахунками величини податкової бази «до» і «після» її мінімізації з подальшим використанням в розрахунках аналітичних показників. Оскільки сучасне податкове законодавство досить розширене, складне та постійно модифікується, це призводить до частих змін тлумачення його норм і практики застосування, що суттєво впливає на постановку податкового обліку. Як результат, виникають постійні суперечки платників податків з податковими органами, штрафи, пені, переплати, стягнення, недоїмки, кримінальні справи та інші негативні явища.

Таким чином, у сучасних умовах ведення бізнесу суттєво зростає роль звітних даних як джерела достовірної та об'єктивної обліково-аналітичної інформації про фінансово-господарську діяльність, спрямовану на вирішення проблем щодо забезпечення економічної безпеки.

УДК 657:656

Бурдик О. Ю.
аспірантка
кафедри обліку, контролю, аналізу та оподаткування,
Львівський торговельно-економічний університет
м. Львів, Україна

ОСНОВНІ ЗАВДАННЯ РОЗВИТКУ ІНФОРМАЦІЙНИХ СИСТЕМ І ТЕХНОЛОГІЙ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ ТА ЇХ РОЛЬ В УПРАВЛІННІ ПІДПРИЄМСТВОМ

Із розвитком економічних відносин між суб'єктами господарювання у галузі виконання робіт та надання послуг, змінюється і сам зміст інформації, необхідної для обліку господарських операцій та прийняття управлінських рішень. Особливо важливого значення інформаційні системи і технології набули зараз, коли відбувається процес Європейської інтеграції. На сьогодні ми вже маємо дещо уніфіковану інформаційну систему, проте необхідний подальший її розвиток із відповідною технічною підтримкою, яка повинна відповідати таким завданням інформації:

- забезпечення оперативного збору та обробки даних, необхідних для якісного ведення бухгалтерського обліку;
- високий рівень автоматизації, з метою створення потужної інформаційної бази даних, яка володіє функцією контролю за визначеними господарськими процесами;
- моніторинг законодавчих та нормативно-правових змін, із внесенням відповідних коректив до інформаційної системи;
- внесення додаткових опцій у програмне забезпечення, які б відповідали управлінським потребам та особливостям діяльності підприємства.

Отже, розвиток інформаційних систем і технологій, враховуючи стрімко зростаючий процес глобалізації, постійно змінюється, починаючи від паперових носіїв інформації і закінчуючи електронними, які повинні постійно оновлюватись (рис. 1).

В основі інформаційної системи знаходиться сама інформація. Так, М. М. Бенько зазначив, що поняття "інформація" в широкому розумінні – це

сукупність різноманітних знань, сигналів, відомостей, повідомлень про фактичні та інші процеси і явища, що відбуваються в матеріальному світі, що їх певна система сприймає (збирає, зберігає, обробляє) від навколишнього середовища (вхідна інформація), видає в навколишнє середовище – систему (вихідна інформація) або зберігає її в собі (внутрішня інформація) і використовує для визначених цілей [1, с. 12].

Рис. 1. Роль інформаційної системи та технологій у управлінні підприємством

Отже, сама інформаційна система формується за рахунок розвитку вхідної інформації та задач вихідної. Вихідна ж інформація залежить від потреб не лише бухгалтерського, а й управлінського обліку, які корегуються в залежності від стратегії розвитку підприємства та ринкових умов.

На важливості інформаційної системи наголошує і Н. Ю. Грицак, акцентуючи увагу та тому, що управління розвитком підприємств сфери послуг як на локальному рівні, так і на рівні регіону вимагає адекватного обліково-інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень щодо матеріально-технічної бази діяльності таких підприємств, їх кадрового складу, а також перспектив розширення сфери послуг та результативності господарської діяльності [2, с. 145].

Зауважимо, що у технічного забезпечення, на відміну від інформаційного, рідко виникає необхідність лише у модернізації, оскільки зараз відбувається швидкий моральний знос, що потребує значних капіталовкладень на саме на його придбання.

Роль інформаційного забезпечення є важливим елементом організаційно-управлінської системи підприємства, оскільки виконує необхідні для ефективної діяльності підприємства функції: зменшення трудомісткості облікових операцій; збір інформації з урахуванням управлінських потреб; можливість швидкої обробки інформаційної бази даних; формування вихідної інформації відповідно до вимог складання фінансової та потреб управлінської звітності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бенько М. М. Інформаційні системи і технології в бухгалтерському обліку : монографія. К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. 336 с.

2. Грицак Н. Ю. Організація бухгалтерського обліку на автотранспортному підприємстві. *Міжнародний збірник наукових праць*. 2011. № 2 (20). С. 144-154.

УДК 657

Кириллов О.О.
аспірант
Київський національний університет імені Тараса Шевченка
м. Київ, Україна

ЗАСТОСУВАННЯ КАРТ КОХОНЕНА ДЛЯ ПОРІВНЯЛЬНОГО АНАЛІЗУ ФІНАНСОВОГО СТАНУ ПІДПРИЄМСТВ УКРАЇНИ

На сьогодні популярним залишається використання інструментів інтелектуального аналізу даних в процесі економічного аналізу діяльності підприємства. Особливо, це стосується застосування нейронних мереж, які вже інтегровані в сучасне програмне забезпечення більшості програмних продуктів.

Типовим прикладом застосування нейронних мереж є порівняльний аналіз фінансового стану підприємств. Цей аналіз припускає введення не однієї, а декількох оціночних координат, які дають змогу краще використовувати наявну інформацію, точніше позиціонувати підприємство

серед інших. З іншого боку, для інтерпретації результатів порівняльного аналізу кількість параметрів порівняння повинна бути за можливості мінімальною.

У вузькому значенні інтерпретація вимагає введення не більше двох координат, щоб відносна позиція компанії могла бути представлена точкою на двовимірній карті, а різні фінансові показники могли бути проінтерпетовані у вигляді двовимірних поверхонь.

Математичний аспект порівняльного аналізу зводиться до оптимального стиснення інформації про фінансовий стан компанії, тобто відображення інформації мінімальною кількістю параметрів при заданому рівні мінімізації втрат інформації при відповідному числі узагальнених координат. З метою візуалізації вигідно обмежитися двопараметричним уявленням.

Для вирішення поставленого завдання можна використовувати нейронну мережу Кохонена, яка графічно ілюструється за допомогою набору карт.

Мережа Кохонена – це один з різновидів нейронних мереж, яка відрізняється тим, що в процесі побудови мережі використовується неконтрольоване навчання. Неконтрольоване навчання передбачає те, що навчальна множина складається лише зі значень вихідних змінних, у процесі навчання яких немає порівняння виходів нейронів з еталонними значеннями. Можна стверджувати, що така мережа вчиться розуміти структуру фінансових даних підприємств.

Мережа Кохонена навчається методом послідовних наближень. У процесі навчання таких мереж на входи подаються фінансові дані (зведена інформація по фінансовій звітності, інформація про котирування акцій, внутрішня інформація підприємств тощо), але мережа при цьому підлаштовується під закономірності у вхідних даних. Починається навчання з обраного випадково вихідного розташування центрів. У процесі послідовного подання на вхід мережі навчальних прикладів визначається найбільш схожий нейрон. Цей нейрон оголошується переможцем і є центром при підлаштовуванні вагів у сусідніх нейронах [1, с. 523].

За допомогою мережі Кохонена формується топологічна структура підприємств за відповідними показниками фінансового стану, при цьому схожі об’єкти утворюють кластери (групи), що близько розташовані на топологічній

карті. Побудована карта може використовуватися як метод візуалізації при аналізі фінансових даних підприємств. Як результат, карта Кохонена кластеризує вхідні об'єкти на кластери (групи схожих об'єктів) і візуально зображує багатовимірні вхідні дані на площині відповідних нейронів.

Унікальність карт Кохонена полягає в тому, що відбувається перетворення багатовимірного простору на двомірний. Застосування двовимірних діаграм пов'язане з тим, що виникає проблема відображення просторових структур більшої розмірності. На основі цього представлення даних, можна візуально визначити наявність або відсутність взаємозв'язку у вхідних фінансових даних.

У результаті роботи алгоритму Кохонена маємо результати [3, с. 254]:

– карта входів нейронів (ваги нейронів підлаштовуються під значення вхідних змінних і відображають їх внутрішню структуру);

– карта виходів нейронів (формується взаємне розташування вихідних фінансових даних, нейрони утворюють кластери – замкнуті області на карті);

– спеціальні карти (карта кластерів, матриця відстаней, матриця щільності попадання й інші карти, які характеризують кластери, отримані в результаті навчання мережі Кохонена).

Сучасне програмне забезпечення для побудови карт Кохонена представлене великою кількістю інструментів. Це можуть бути як інструменти, що включають тільки реалізацію методу карт, які самоорганізовуються, так і нейропакети з цілим набором структур нейронних мереж. Також цей метод реалізований у деяких універсальних інструментах аналізу даних [4, с. 570].

Розглянемо приклад реалізації карт Кохонена у програмному середовищі «Deductor Studio». Приклад карт Кохонена, яка побудована у програмному середовищі Deductor Studio, при цьому вхідною інформацією виступають такі економічні показники, як акціонерний капітал, активи та дохід від реалізації компанії, а вихідною інформацією є ціна на акцію компанії (рис. 1).

У результаті застосування карт Кохонена багатовимірний простір вхідних чинників був представлений у двовимірному вигляді, в якому його досить зручно аналізувати. Зокрема, підприємства були класифіковані на 7 груп, для кожної з яких можливе визначення конкретних характеристик, виходячи із забарвлення відповідних показників.

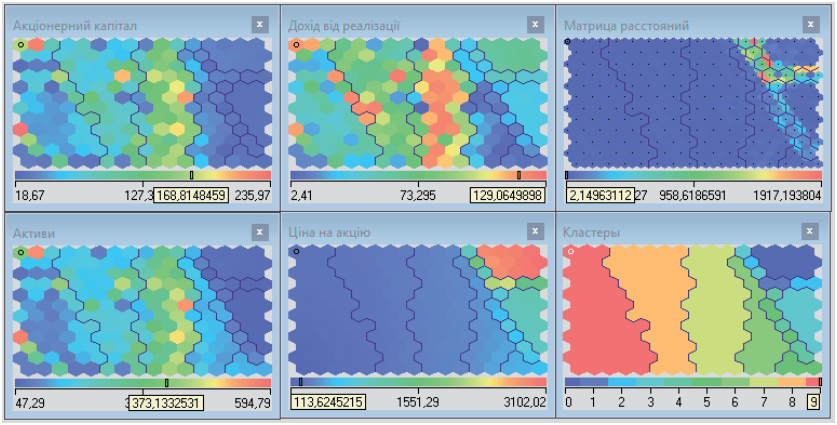


Рис. 1. Карти Кохонена економічних змінних (кількість спостережень – 330 підприємств)

Джерело: складено автором [скріншот з програмного продукту «Deductor Studio»]

Мережі Кохонена дають змогу спростити багатовимірну структуру, їх можна розглядати як один із методів проектування багатовимірного простору у простір із нижчою розмірністю. Інтенсивність кольору в певній точці карти визначається даними, які туди потрапили.

Отже, динамічність економічного середовища в цілому надає додатковий імпульс для проведення прикладних досліджень в сфері фінансового аналізу діяльності підприємства. Тому використання інтелектуальних технологій моделювання дозволяють оптимізувати цей процес і надати необхідну інформацію для прийняття управлінських рішень.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Затонацька Т.Г. Інформаційні системи і технології на підприємствах: підручник. К.: Знання, 2011. 718 с.
2. Кобилін А.М. Системи обробки економічної інформації: навчальний посібник. К.: Центр навчальної літератури, 2019. 234 с.
3. Ситник В.Ф. Інтелектуальний аналіз даних (дайтамайнінг): навчальний посібник. К.: КНЕУ, 2007. 376 с.
4. Черняк О.І. Інтелектуальний аналіз даних: підручник. К.: Знання, 2014. 599 с

Наукове видання

АКТУАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ, КОНТРОЛЮ І ОПОДАТКУВАННЯ У КОНТЕКСТІ ЄВРОПЕЙСЬКОЇ ІНТЕГРАЦІЇ ТА СУЧАСНИХ ВИКЛИКІВ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ

Матеріали IX Міжнародної науково-практичної конференції

Відповідальні за випуск:
проф. Куцик П.О.,
проф. Воронко Р.М.
доц. Марценюк Р.А.

Підписано до друку 11.05.2021 р.
60x84/16. Папір офсетний.
Віддруковано на різографі.
31,38 ум. друк. арк.,29,76 обл.-вид. арк.
Тираж 300 прим.
Віддруковано в друк. видавництва ЛТЕУ
79008, м. Львів, вул. Туган-Барановського, 10
Свідоцтво Держкомітету інформаційної політики, телебачення та радіомовлення України
серія ДК № 246 від 16.11.2000 р.