

**ДЕРЖАВНА СЛУЖБА СТАТИСТИКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ СТАТИСТИКИ,
ОБЛІКУ ТА АУДИТУ**

Кафедра обліку та оподаткування

XVIII ВСЕУКРАЇНСЬКА НАУКОВА КОНФЕРЕНЦІЯ

*Присвячена
пам'яті д. е. н., професора,
Заслуженого діяча науки і техніки України
ОЛЕКСІЯ СЕРГІЙОВИЧА БОРОДКІНА
(14.03.1930 – 15.03.2002)*

**РОЗВИТОК СИСТЕМИ ОБЛІКУ,
АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ В УКРАЇНІ:
ТЕОРІЯ, МЕТОДОЛОГІЯ,
ОРГАНІЗАЦІЯ**

Тези доповідей учасників

*конференцію зареєстровано в УкрІНТЕІ,
посвідчення № 743 від 06 грудня 2019 р.*

**КИЇВ – НАСОА
2020**

**ДЕРЖАВНА СЛУЖБА СТАТИСТИКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ СТАТИСТИКИ,
ОБЛІКУ ТА АУДИТУ**

XVIII ВСЕУКРАЇНСЬКА НАУКОВА КОНФЕРЕНЦІЯ

*Присвячена
пам'яті д.е н., професора,
Заслуженого діяча науки і техніки України
ОЛЕКСІЯ СЕРГІЙОВИЧА БОРОДКІНА
14.03.1930 – 15.03.2002*

Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація

Тези доповідей учасників
конференцію зареєстровано в УкрІНТЕІ,
посвідчення № 743 від 06.12.2019 р.

КИЇВ – НАСОА

2020 р.

УДК: 657.1+657.36+657.6

Рекомендовано до друку Вченою радою Національної академії статистики, обліку та аудиту (протокол № 7 від 28 лютого 2020 року)

Редакційна колегія:

Голова редакційної колегії:

Редько О.Ю. – перший проректор з науково-педагогічної роботи, д.е.н., професор, Національна академія статистики, обліку та аудиту.

Члени редакційної колегії:

Пилипенко О.І. – доктор економічних наук, доцент, декан обліково-статистичного факультету, професор кафедри обліку та оподаткування, Національна академія статистики, обліку та аудиту.

Теловата М.Т. – доктор педагогічних наук, професор, Заслужений працівник освіти України, професор Європейського інституту безперервної освіти (Словаччини), сертифікований експерт Національної агенції із забезпечення якості вищої освіти, завідувач кафедри обліку та оподаткування, Національна академія статистики, обліку та аудиту.

Зоріна О.А. – доктор економічних наук, доцент, професор кафедри обліку та оподаткування, Національна академія статистики, обліку та аудиту.

Пантелесів В.П. – доктор економічних наук, професор, професор кафедри обліку та оподаткування, Національна академія статистики, обліку та аудиту.

Пархоменко В.М. – доктор економічних наук, професор, професор кафедри обліку та оподаткування, Національна академія статистики, обліку та аудиту.

Петраковська О.В. – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку та оподаткування, Національна академія статистики, обліку та аудиту.

Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація: збірник тез доповідей учасників XVIII Всеукраїнської наукової конференції. – К.: ДП «Інформ. – аналіт. агентство», 2020. – 199 с.

Тези Всеукраїнської наукової конференції містять результати, пошукові дослідження в галузі бухгалтерського обліку, аналізу, оподаткування та аудиту.

Матеріали друкуються в авторській редакції. Редакційна колегія не несе відповідальності за достовірність статистичної та іншої інформації, наданої в рукописах, та залишає за собою право не поділяти поглядів деяких авторів на ті чи інші питання, які розглянуті на конференції.

Телефон для довідок: (044) 489-66-39

E-mail: kaf_bu@naso.edu.ua

ISBN 978-617-571-179-8



**У 2020 році виповнюється 90 років
з дня народження доктора економічних наук, професора,
Заслуженого діяча науки і техніки України
Олексія Сергійовича Бородкіна**

Історична довідка. Бородкін Олексій Сергійович (14.03.1930 р., станиця Скобилевська Краснодарського краю, РФ – 15.03.2002 р., Київ) – економіст. Доктор економічних наук (1981 р.), професор (1986 р.). Заслужений діяч науки і техніки України (1990 р.). Після служби у Збройних силах закінчив Ростовський інститут народного господарства (1957 р.). Працював головним бухгалтером Новочеркаського машинобудівного заводу. Від 1964 р. – доцент кафедри бухгалтерського обліку Київського інституту народного господарства; 1987–2002 рр. – завідувач кафедри бухгалтерського обліку та аудиту Інституту підготовки спеціалістів статистики та ринку Держкомстату України. Досліджував проблеми обліку витрат та економічний ефект від впровадження нової техніки в галузі промисловості.

Теоретик бухгалтерського обліку України. О.С. Бородкін приймав безпосередню участь у формуванні та відстоюванні наукового підходу до бухгалтерського обліку при переході економіки України до ринкових умов. Його численні публікації в журналах: «Світ бухгалтерського обліку», «Бухгалтерський облік і аудит», «Все про бухгалтерський облік» тощо, завжди викликали полеміку та стимулювали вчених до наукової думки. Його прогресивні думки схвально сприймалися українською, бухгалтерською, освітянською спільнотою України. А стаття «Шокова терапія в бухгалтерському обліку» О.С. Бородкіна цитувалася у широкому загалі практиків та науковців.

Проведені дослідження О.С. Бородкіним щодо облікових аспектів управління науково-технічним прогресом, формування витрат на освоєння нової техніки стали підґрунтям сучасних дослідників інноваційного розвитку України. Творчим спадком Олексія Сергійовича стали 12 монографій, 6 навчальних посібників з бухгалтерського обліку і понад 100

наукових фахових статей. Він був керівником кількох десятків дисертацій на здобуття наукового ступеню доктора та кандидата наук, опонентом по захисту докторських та кандидатських дисертацій, рецензентом та експертом багатьох наукових робіт.

Так, О.С. Бородкін був одним із засновників бухгалтерських наукових досліджень в Житомирській політехніці, відомий як досвідчений практик, він був також власником приватної аудиторської фірми «Русь». Бухгалтерському обліку О.С. Бородкін присвятив своє життя - 45 років.

О.С. Бородкін все життя був відданий школі бухгалтерського обліку та одній парадигмі обліку. Він постійно обґрунтовував та відстоював необхідність дотримання єдиних принципів бухгалтерського обліку та аудиту, обов'язкового ведення належних облікових обґрунтувань при прийнятті рішень та підрахунку наслідків після реалізації рішень.

Професор Олексій Сергійович Бородкін протягом 15 років з 1987 р. був першим завідувачем кафедри бухгалтерського обліку НАСОО, під його керівництвом був створений творчий колектив викладачів-однодумців, які на високому рівні здійснюють підготовку та перепідготовку кваліфікованих кадрів з обліку та аудиту в Україні; кафедра стала системоутворюючою в Академії, після його смерті кафедру очолили: Л.В. Нападовська і В.П. Пантелеєв, а з 2013 р. кафедру обліку та оподаткування НАСОО очолює М.Т. Теловата.

Олексій Сергійович Бородкін користувався незаперечним авторитетом серед фахівців: на першу конференцію в Академії у 2003 р. пам'яті професора О.С. Бородкіна зібралася вся еліта практиків та теоретиків бухгалтерського обліку України, кожний із присутніх хотів донести свої бачення світлої постаті фахівця з бухгалтерського обліку. В пам'ять видатного вченого з 2003 р. вже 18 років у НАСОО для студентів та науковців щорічно проводяться Всеукраїнські наукові конференції, присвячені пам'яті д.е.н., професора, Заслуженого діяча науки і техніки України, бухгалтера-практика та теоретика бухгалтерського обліку – Олексія Сергійовича Бородкіна.

Дякую Учителю!

У кожної події є своя історія і свої імена. І ось вже вісімнадцять років поспіль Національна академія статистики, обліку та аудиту проводить науково-практичні конференції присвячені пам'яті д. е. н., професора, Заслуженого діяча науки і техніки України Бородкіна Олексія Сергійовича.

Коротку історію його життя можна сьогодні прочитати на декількох сайтах в інтернеті, наукові доробки доступні у бібліотеці Вернадського, а живі спогади про нього як про непересічну особистість, зберігаються в пам'яті його студентів, аспірантів, докторантів, викладачів кафедри бухгалтерського обліку та аудиту, якою він керував до останнього дня свого життя.

Для мене професор Бородкін став тією особистістю, яка змінила траєкторію мого професійного розвитку, спочатку на шляху самоствердження у практичній діяльності, а потім і у освітньо-науковій.

Вперше я познайомилася з професором Бородкіним О.С. на курсах бухгалтерського обліку, куди пішла навчатися (точніше перенавчатися) на початку 1995 року. Маючи позаду фізико-математичну освіту, два вищі навчальні заклади (Університет ім. Тараса Шевченка і КПІ), а ще перед цим закінчивши технікум електронних приладів, а ще досвід роботи інженера–дослідника (біля 20 років на об'єктах воєнно-промислового комплексу в середовищі надсучасних технологій), – потрапивши на посаду головного бухгалтера приватного підприємства, що проходило свій динамічний розвиток в незрілому і небезпечному просторі несформованого ринку з однієї сторони і розпадом державних інституцій – з іншої.

Посада вимагала досконалих знань і уміння прокладати навігаційні маршрути для забезпечення діяльності підприємства там, де існували тільки пунктирні абрисы більш досвідчених і сміливих суб'єктів господарювання. Бухгалтерський облік у вимірі подвійного запису і неструктурованому законодавчому просторі початку дев'яностих років боляче вдарив по самооцінці і професійному інтелектуальному потенціалу. Стало очевидним, що система, в яку я занурилася, розраховуючи на свою впевненість і уміння навчатися, абсолютно знецінила мій попередній досвід і значний багаж технічних знань, навичок і умінь. Практично половину року щоденних випробувань, безсонних ночей, вивчення напам'ять усієї законодавчої бази і термінологічного апарату, примусили мене задуматися над правильністю вибору діяльності як у найближчій так і у віддаленій перспективі.

Мій девіз: ніколи не здаватися! почав видаватися надуманим і нереалістичним на тлі навколишнього і, як мені здавалося, непереможного дебетово-кредитового простору, ключ до розуміння якого був десь поза межами моєї структурованої свідомості.

На перших же лекціях з законодавчо-нормативної бази бухгалтерського обліку, які нам викладали на курсах, мені стало зрозуміло, що це

все ж-таки безперспективний шлях мого особистого професійного розвитку і що він просто не мій. На наступній парі у нас було практичне заняття і до аудиторії увійшов професор Бородкін Олексій Сергійович.

Тему, яку він розкривав на практичних прикладах можна б було назвати, та власне, вона так і називалася: Вплив господарських операцій на стан балансу. То зосереджено і серйозно, то з незвичайним бухгалтерським гумором викладач моделював на дошці зміни бухгалтерського балансу у залежності від виду господарської операції. І тут сталося диво – для мене воно абсолютно чітко асоціювалося саме з професором Бородкіним – усе те над чим я билася і вивчала напам'ять протягом декількох місяців, раптом структувалося в прекрасну довершену систему, причому настільки довершену, що у порівнянні з усіма фізичними і радіофізичними системами вона затьмарила своєю витонченою структурою і залізною логікою.

Після занять я підійшла до пана професора, щиро і емоційно подякувала йому за своє прозріння і отримала від нього окриляючу настанову: – у тебе все вийде!

Дякую Вам, мій дорогий Учителю! Дякую за консультативну допомогу під час моєї роботи головним бухгалтером, за підтримку у подальшій викладацькій і науковій діяльності, за приклад чесного і мужнього науковця, який уміє аргументовано і неухильно доказувати свою точку зору!

І вічна пам'ять!

Олександра МАЗІНА, к.е.н., доцент

ЗМІСТ

НАУКОВА ПЛАТФОРМА 1 ТЕОРЕТИКО – МЕТОДОЛОГІЧНІ ПЕРЕДУМОВИ СИСТЕМИ ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ В УМОВАХ ІННОВАЦІЙНОГО РОЗВИТКУ

Безверхий К.В.	НЕОБХІДНІСТЬ ЗАКОНОДАВЧОГО РЕГУЛЮВАННЯ ІНТЕГРОВАНОЇ ЗВІТНОСТІ В УКРАЇНІ	13
Бочуля Т.В.	ЦИФРОВИЙ БАЗИС ІННОВАЦІЙНОГО РОЗВИТКУ ОБЛІКОВО – АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ	15
Гура Н.О.	ОСОБЛИВОСТІ ТА ПРОБЛЕМИ ЗВІТНОСТІ НЕПРИБУТКОВИХ ОРГАНІЗАЦІЙ	17
Дмитренко І.М., Шаймухометова Н.В.	РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ У КОНСОЛІДОВАНІЙ ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ ЯК ПРЕДМЕТ УВАГИ ВНУТРІШНІХ АУДИТОРІВ ГРУПИ КОМПАНІЙ	20
Король С.Я.	СОЦІАЛЬНА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВ ТОРГІВЛІ: НОВІ ВИКЛИКИ ДЛЯ СИСТЕМИ ОБЛІКУ І ЗВІТНОСТІ	25
Мазіна О.І., Олійник В.С.	КОНЦЕПЦІЯ КРЕАТИВНОСТІ В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ	29
Мороз Ю.Ю., Цаль-Цалко Ю.С.	МОДИФІКАЦІЙНА УНІФІКАЦІЯ ФОРМУВАННЯ ПРИБУТКУ ЯК ОБ'ЄКТА ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ БІЗНЕСУ	32
Приймак О.О., Щирська О.В.	ПОДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В ФОРМАТІ XBRL В УКРАЇНІ	38
Сирцева С.В., Чебан Ю.Ю., Мороз Т.О.	МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИНАГОРОД ПРАЦІВНИКАМ ВІДПОВІДНО ДО МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА ОБЛІКУ	41
Сокіл О.Г.	ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ПЕРЕДУМОВИ ЗМІНИ ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ В УМОВАХ СТАЛОГО РОЗВИТКУ	45
Трачова Д.М.	КОНЦЕПЦІЯ ІНФОРМАЦІЙНО-ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АМОРТИЗАЦІЙНОЇ ПОЛІТИКИ	49

Цибульник М.О.	ОСОБЛИВОСТІ СКЛАДАННЯ ТА ПОДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ НЕДЕРЖАВНИХ ПЕНСІЙНИХ ФОНДІВ В УКРАЇНІ	54
----------------	--	----

НАУКОВА ПЛАТФОРМА 2
БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК В ПРОЦЕСІ ІМПЛЕМЕНТАЦІЇ
ЄВРОПЕЙСЬКОГО ЗАКОНОДАВСТВА

Баширова Г.	ОБЛІКОВЕ ВІДОБРАЖЕННЯ ПОДАТКОВИХ РІЗНИЦЬ ТА ЇХ ВПЛИВ НА РОЗРАХУНОК ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК	59
Бондаренко Д.В.	НОРМАТИВНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ ОБ'ЄКТІВ ПРАВА ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОЇ ВЛАСНОСТІ ТА ВІДОБРАЖЕННЯ ОТРИМАНИХ РЕЗУЛЬТАТІВ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ БЮДЖЕТНОЇ УСТАНОВИ	60
Засадний Б.А.	ЗАСТОСУВАННЯ ПРОФЕСІЙНОГО СУДЖЕННЯ У БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ В УМОВАХ МСФЗ	65
Ільченко О.О. Кузуб М.В.	ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ТВАРИН НА ВИРОЩУВАННІ ТА ВІДГОДІВЛІ, ТА ЙОГО ВПЛИВ НА АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДІЯЛЬНОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ	68
Малишкін О.І.	АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ ЕКОЛОГІЧНОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВІ	70
Малюга Н.М., Майдуда Г.С.	КОНЦЕПЦІЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ДЖЕРЕЛАМИ ВІДТВОРЕННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ	75
Назаренко О.В.	«ДРІБНИЙ ГОТІВКОВИЙ ФОНД» ЧИ КОРПОРАТИВНІ ПЛАТІЖНІ КАРТКИ: ОБЛІКОВИЙ АСПЕКТ, ОСОБЛИВОСТІ ІМПЛЕМЕНТАЦІЇ	79
Новіченко Л.С.	ДИСКОНТУВАННЯ ДОВГОСТРОКОВОЇ ЗАБОРГОВАНOSTІ ПІДПРИЄМСТВА	85
Пархоменко В.М.	ОБЛІК ВПЛИВУ КУРСОВИХ КОЛИВАНЬ	86
Свирида О.А.	НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ НАКАЗУ ПРО ОБЛІКОВУ ПОЛІТИКУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ МАЛОГО БІЗНЕСУ	90

Чік М.Ю.	LEAN ОБЛІКУ: СУЧАСНА ОБЛІКОВА КОНЦЕПЦІЯ	92
Шевчук В.О.	НАУКОВА КАРТИНА ЕКОНОМІЧНИХ ТА УПРАВЛІНСЬКИХ ЗНАНЬ ЯК «ДОРОЖНЯ КАРТА» СТАНОВЛЕННЯ НОВІТНЬОЇ ОБЛІКОВОЇ ПАРАДИГМИ	95

**НАУКОВА ПЛАТФОРМА 3
ОПОДАТКУВАННЯ: ТЕОРІЯ, МЕТОДИКА ТА ПРАКТИКА**

Демська Ю.В.	ДОЦІЛЬНІСТЬ ФОРМУВАННЯ РЕЗЕРВІВ КАПІТАЛУ З МЕТОЮ ЗНИЖЕННЯ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ НА ПІДПРИЄМСТВО	100
Кінзерська Н.В.	ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ПОДАТКОМ НА ПРИБУТОК ПОСТІЙНИХ ПРЕДСТАВНИЦТВ НЕРЕЗИДЕНТІВ В УКРАЇНІ	103
Музичук М.І.	ОБЛІК У ЗАПОБІГАННІ ТА ВИРІШЕННІ СПОРІВ З ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ	104

**НАУКОВА ПЛАТФОРМА 4
СУЧАСНІ ПІДХОДИ ДО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ТА
КОНТРОЛІНГУ В УМОВАХ РИНКОВОЇ КОН'ЮНКТУРИ**

Головацька С.І.	ТЕОРЕТИКО-КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ СТРАТЕГІЧНОГО КОНТРОЛЮ В УПРАВЛІННІ ПІДПРИЄМСТВОМ	108
Гуцаленко Л.В.	УПРАВЛІНСЬКА ЗВІТНІСТЬ: ПІДХОДИ ДО МЕТОДІВ ФОРМУВАННЯ	111
Куцик П.О.	КОРПОРАТИВНИЙ КОНТРОЛЬ У СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ СУБ'ЄКТАМИ БІЗНЕСУ	113
Пісоченко Т.С., Лугова О.І.	КОНТРОЛЬ ПУБЛІЧНИХ ЗАКУПІВЕЛЬ В УКРАЇНІ	116
Полянська О.А.	КОСТ-КЛІНГ ЯК ІНСТРУМЕНТ ОПТИМІЗАЦІЇ ВИТРАТ В УПРАВЛІННІ ПІДПРИЄМСТВОМ	118

**НАУКОВА ПЛАТФОРМА 5
СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ ФІНАНСОВОЇ СИСТЕМИ**

Пасічник Ю.В.	РОЗВИТОК ФІНАНСОВИХ ПРОЦЕСІВ В АГРАРНОМУ СЕКТОРІ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ	122
Ягельська К.Ю.	ПЕРЕДУМОВИ ФОРМУВАННЯ РЕГУЛЮЮЧОГО МЕХАНІЗМУ РИНКУ КРИПТОВАЛЮТИ В УКРАЇНІ	125

**НАУКОВА ПЛАТФОРМА 6
АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ
ГОСПОДАРЮВАННЯ**

Гринькевич О.С., Квак С.А.	МОНІТОРИНГ ІННОВАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В СИСТЕМІ АНАЛІТИЧНОЇ ПІДТРИМКИ РОЗВИТКУ ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ	129
Зоріна О.А.	АНАЛІЗ РИЗИКІВ ПІДПРИЄМСТВА: ПИТАННЯ ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ	133
Корінько М.Д.	ОСОБЛИВОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ДАНИХ ЗВІТУ ПРО РУХ ГРОШОВИХ КОШТІВ У СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ	136
Кузьма Х.В.	ЕКОНОМІЧНА ДІАГНОСТИКА ПІДПРИЄМСТВА: СУТНІСТЬ ТА ЗАВДАННЯ	140
Кулицький С.П.	ІНТЕРНАЦІОНАЛІЗАЦІЯ УКРАЇНСЬКОГО ФІНАНСОВОГО РИНКУ ТА ПРОБЛЕМИ ІНФОРМАЦІЙНО-АНАЛІТИЧНОГО СУПРОВОДУ РОЗВИТКУ ЕКОНОМІКИ	142
Македон В.В.	АНАЛІТИЧНА ОЦІНКА ВПЛИВУ УГОД ЗЛИТТІВ ТА ПОГЛИНАНЬ НА ВАРТІСТЬ ПРОМИСЛОВИХ АКТИВІВ	145
Марценюк Р.А.	АНАЛІТИЧНІ АСПЕКТИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ В УПРАВЛІННІ ПІДПРИЄМСТВОМ	149
Петраковська О.В., Юрченко О.А.	АНАЛІЗ ВКЛАДНИХ ОПЕРАЦІЙ УЧАСНИКІВ ФОНДУ ГАРАНТУВАННЯ ВКЛАДІВ ФІЗИЧНИХ ОСІБ	151

Тивончук О.І., Пилипенко Л.М.	РЕЙТИНГИ ЯК ІНСТРУМЕНТ ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЩОДО СТАЛОГО РОЗВИТКУ СУБ'ЄКТІВ ЕКОНОМІКИ	157
Якубич Е.В.	ЧИСТІ АКТИВИ: ЗНАЧЕННЯ В ПРОЦЕСІ УПРАВЛІННЯ ВАРТІСТЮ БІЗНЕСУ	159

**НАУКОВА ПЛАТФОРМА 7
ВПРОВАДЖЕННЯ ІНФОРМАЦІЙНИХ ТЕХНОЛОГІЙ В ОБЛІКУ,
АНАЛІЗИ ТА КОНТРОЛІ**

Кушнір Є.О.	ВИКОРИСТАННЯ СПЕЦІАЛІЗОВАНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ СИСТЕМ ТА КОМП'ЮТЕРНИХ ТЕХНОЛОГІЙ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ	162
Одноволик В.І.	ПЕРСПЕКТИВИ ПОВНОЇ АВТОМАТИЗАЦІЇ РОБОТИ БУХГАЛТЕРА	164
Попівняк Ю.М.	ТЕХНОЛОГІЧНІ ІННОВАЦІЇ У БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ	166

**НАУКОВА ПЛАТФОРМА 8
РОЗВИТОК АУДИТУ В УКРАЇНІ: ТЕОРІЯ ТА МЕТОДОЛОГІЯ**

Дорош Н.І.	ОСНОВНІ ВІДМІННОСТІ ЗОВНІШНЬОГО ТА ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ	169
Лубенченко О.Е., Шульга С.В.	АУДИТ ТА ФІНАНСОВИЙ МОНИТОРИНГ: ПОРІВНЯННЯ НОРМАТИВНОЇ БАЗИ	172
Шигун М.М.	РОБОЧА ДОКУМЕНТАЦІЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТОРА З ОЦІНКИ РИЗИКІВ ДІЯЛЬНОСТІ	177

**НАУКОВА ПЛАТФОРМА 9
НАСТУПНІСТЬ У ПРОФЕСІЙНІЙ ПІДГОТОВЦІ МАЙБУТНІХ
ФАХІВЦІВ У ЗАКЛАДАХ ВИЩОЇ ОСВІТИ: ВІТЧИЗНЯНИЙ ТА
ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД**

Пилипенко О.І.	НАПРЯМ ВДОСКОНАЛЕННЯ ПІДГОТОВКИ ФАХІВЦІВ ЕКОНОМІЧНОГО ПРОФІЛЮ У ЗВО	180
Ростока М.Л.	ВАЖЛИВІ АСПЕКТИ ФОРМУВАЛЬНОГО ЕТАПУ НАУКОВО-ПЕДАГОГІЧНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ ПЕДАГОГІЧНИХ УМОВ ФОРМУВАННЯ ПРОФЕСІЙНОЇ КОМПЕТЕНТНОСТІ МАЙБУТНІХ ОБЛІКОВЦІВ З РЕЄСТРАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКИХ ДАНИХ	183

Сакада Т.Д., Пантелеєв В.П.	ФОРМУВАННЯ ЛІДЕРСЬКОЇ КОМПЕТЕНТНОСТІ МАЙБУТНІХ ФАХІВЦІВ ІЗ СПЕЦІАЛЬНОСТІ «ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ»	185
Сас С.П.	ФІНАНСОВИЙ ПОТЕНЦІАЛ ЗАКЛАДІВ ВИЩОЇ ОСВІТИ УКРАЇНИ В КОНТЕКСТІ БЮДЖЕТНОГО ФІНАНСУВАННЯ	188
Теловата М.Т.	ПРОФЕСІЙНЕ СТАНОВЛЕННЯ ФАХІВЦІВ – БАГАТОРІВНЕВИЙ ПРОЦЕС У ЗАКЛАДАХ ВИЩОЇ ОСВІТИ	191
Тропіна М.А.	АДАПТАЦІЯ ОСВІТНЬОГО ПРОЦЕСУ ДО НОВИХ УМОВ ТА ВИКЛИКІВ МАЙБУТНЬОГО	195

НАУКОВА ПЛАТФОРМА 1
ТЕОРЕТИКО – МЕТОДОЛОГІЧНІ ПЕРЕДУМОВИ СИСТЕМИ
ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ В УМОВАХ
ІННОВАЦІЙНОГО РОЗВИТКУ

Безверхий К.В.,
к.е.н., доцент
кафедри обліку та оподаткування
Національна академія статистики,
обліку та аудиту
(м. Київ)

НЕОБХІДНІСТЬ ЗАКОНОДАВЧОГО РЕГУЛЮВАННЯ
ІНТЕГРОВАНОЇ ЗВІТНОСТІ В УКРАЇНІ

Інтегрована звітність є важливим елементом системи управління, в тому числі ризиками, і розвитком комунікацій із зацікавленими сторонами, передумовою підвищення ефективності і зміцнення конкурентоспроможності суб'єктів господарювання. До числа вирішальних факторів розширення практики інтегрованої звітності та підвищення її якості належить законодавче регулювання в цій сфері в ряді країн. На сьогодні, відсутність вітчизняного законодавства у сфері інтегрованої звітності стримує її поширення і застосування у практиці звітування українськими суб'єктами господарювання. В наших попередніх дослідженнях піднімалися питання щодо доцільності розробки Концепції розвитку інтегрованої звітності в Україні та формування Плану реалізації заходів в рамках такої концепції [1].

Для чого ж потрібно законодавче регулювання інтегрованої звітності в Україні? Насамперед це прискорить впровадження і розвиток інтегрованої звітності, збільшить її якість, підвищить інвестиційну привабливість загалом України, а зокрема окремих суб'єктів господарювання, збільшить інформаційну відкритість і прозорість діяльності вітчизняних суб'єктів господарювання.

В результаті проведеного дослідження інтегрованої звітності, нами пропонується та виноситься на обговорення структура законопроекту «Про інтегровану звітність в Україні», а саме:

1. Загальні положення. Зазначається, що цим законопроектом регулюються загальні вимоги до складання та розкриття інформації в інтегрованій звітності юридичною особою, що зареєстрована в Україні.

2. Законодавство України та інші нормативно-правові акти у сфері інтегрованої звітності. Зазначаються нормативно-правові документи, що регулюються порядок підготовки, складання, затвердження, подання та оприлюднення інтегрованої звітності, зокрема Міжнародні основи інтегрованої звітності [2].

3. Основні поняття. Інтегрована звітність, капітал (фінансовий, виробничий, інтелектуальний, людський, соціальний та природний капітали), створення вартості, соціальна відповідальність, сталий розвиток, зацікавлені сторони, затвердження інтегрованої звітності.

4. Сфера дії. Зазначається сфера розповсюдження інтегрованої звітності, вказується перелік суб'єктів господарювання, що складають інтегровану звітність як обов'язково, так і добровільно.

5. Складання і затвердження інтегрованої звітності. Вказується орган виконавчої влади, який розробляє перелік ключових (базових) показників інтегрованої звітності. Зазначаються методичні рекомендації щодо складання інтегрованої звітності, а також уповноважений орган виконавчої влади, на який покладено обов'язок регулювання інтегрованої звітності. Наводяться звітні періоди для складання інтегрованої звітності (наприклад з 01 січня до 31 грудня звітного року). Наводиться порядок затвердження інтегрованої звітності органом управління суб'єкта господарювання та граничні терміни такого затвердження.

6. Незалежна зовнішня оцінка інтегрованої звітності. Визначається що зовнішня оцінка інтегрованої звітності здійснюється у двох формах: а) громадське підтвердження; б) професійне підтвердження. Громадське підтвердження інтегрованої звітності проводиться органом громадської організації, асоціації (союзу), який здійснює громадське підтвердження інтегрованої звітності, або спеціально скликаний для цілей підтвердження групою представників зацікавлених сторін. Професійне підтвердження інтегрованої звітності проводиться аудиторськими фірмами відповідно до міжнародних стандартів аудиту.

7. Розкриття інформації інтегрованої звітності. Наводиться порядок розкриття інформації інтегрованої звітності, а саме наводиться порядок оприлюднення інтегрованої звітності, зазначається мова і валюта, що використовується для складання такої звітності. Зазначається термін оприлюднення інтегрованої звітності, після її затвердження, період доступності оприлюдненої звітності.

8. Прикінцеві положення. Зазначається перелік суб'єктів господарювання, а також період з якого вони повинні застосовувати законодавчі норми щодо складання і затвердження інтегрованої звітності.

В процесі проведеного дослідження вищевикладене дало змогу сформулювати теоретичні підходи щодо розробки нормативно-правового забезпечення інтегрованої звітності в Україні, а саме сформулювати структуру Законопроекту «Про інтегровану звітність в Україні» для подальшого обговорення і прийняття. Впровадження вищевказаного нормативно-правового документу уможливить виведення інтегрованої звітності в Україні на якісно новий рівень, сформує основоположні засади підготовки, складання, затвердження, подання і оприлюднення інтегрованої звітності вітчизняними суб'єктами господарювання.

Список використаних джерел:

1. Шигун М.М., Безверхий К.В. Формування концепції інтегрованої звітності в Україні. Актуальні проблеми розвитку обліку, аналізу, контролю і оподаткування у контексті Європейської інтеграції та сучасних викликів глобалізації : матеріали VIII Міжнародної науково-практичної конференції, м. Львів, 17-18 травня 2018 року. Львів : Видавництво Львівського торговельно-економічного університету, 2018. С. 333-335.
2. The International <IR> Framework. URL: <https://bitly.su/lodC>.

Бочуля Т.В.,
д.е.н., професор,
Академік академії економічних наук України,
Професор кафедри фінансів та обліку
*Харківський державний університет
харчування та торгівлі
(м. Харків)*

ЦИФРОВИЙ БАЗИС ІННОВАЦІЙНОГО РОЗВИТКУ ОБЛІКОВО – АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

Експоненціальне зростання інформаційних технологій обумовило революційні зрушення в усіх сферах життя, заклавши основу цифрової революції як логічного наслідку якісних змін у бізнесі, культурі, соціумі тощо. Початок ери цифризації пов'язують з відмовою від аналогових носіїв на користь електронних інструментів опрацювання інформації, що дозволило перетворити звичайні процеси обробки, передачі та зберігання даних. Наступний етап цифрової трансформації пояснюється затребуваністю серед споживачів нового типу інформації, яку забезпечили інноваційні технології шляхом розвитку інформаційного управління, що викликало зміни у первісній суті інформаційних процесів.

В умовах розвитку цифрової економіки власники та менеджери підприємств по-новому оцінюють необхідність модернізації інформаційного управління на технологічно-комунікаційній основі, що обґрунтовує наступність в інноваційному розвитку обліково-аналітичного забезпечення управління як інтегрованої системи організації даних, базових положень обліку та аналізу, технологій, комунікацій, алгоритмів, методів і принципів.

Головною відмітною рисою цифризації є масштабність, а саме здатність оперувати будь-якими обсягами інформації зі суттєвим полегшенням доступу користувача до продуктів, послуг, відомостей тощо. У цьому реалізується комплексність, що виявляється в триєдності інтересу, швидкості та інновацій, які сукупно та в повному обсязі забезпечують запити, нівелюючи кордони та час. Цифризація є платформою із

розвинутими каналами комунікацій та пропозицією нових рівнів взаємодії між підприємницькими структурами та споживачами, що дозволяє вносити своєчасні коригування в інформаційне управління.

Цифрові технології стали тим інструментом, який дозволив найефективніше організувати рух даних, ігноруючи кордони і час. Технічне забезпечення інформаційної системи являє собою комплекс апаратно-комунікаційних засобів, необхідних для збирання, сортування, обробки, передачі, зберігання економічної інформації. Програмне забезпечення охоплює сукупність програм, адаптованих для вирішення конкретних функціональних завдань, що відповідає технічним характеристикам налагодженої апаратно-комунікаційної системи. Програмне забезпечення є базою для організації, управління та контролю інформації. Лінгвістичне забезпечення налаштовують з метою оптимізації роботи людини з машиною та усунення протиріч в інтерпретації введених даних з їх подальшою обробкою і підготовкою сукупного інформаційного підсумку. Якість обслуговування інформаційних технологій залежить від трьох груп чинників: 1) які безпосередньо не залежать від підприємства; 2) пов'язані безпосередньо з роботою підприємства та залежать від кваліфікації персоналу; 3) суб'єктивні риси та унікальність користувача [1, с. 87].

Цифрова архітектура зміни обліково-аналітичного забезпечення управління має відповідати часовому контексту діяльності підприємства та його готовності до перетворень. Відповідно головною рисою стає своєчасність, що забезпечується необхідним обсягом інформації про стан та перспективи бізнесу без мінімізації ймовірних ризиків. Цифризація має відбуватись не стихійно, а прораховано з чітким розумінням наслідків змін і нового проекту розвитку. В іншому випадку цифрові перетворення матимуть зворотній ефект – імітаційний розвиток, що спричиняє формування ризикованої моделі розвитку підприємства.

Обліково-аналітичне забезпечення управління – ключове джерело управлінської інформації. Доцільно не лише зважати на інформацію, якій властиве економіко-правове трактування, але й ураховувати факти бізнес-діяльності, які описують стратегію, політику та бізнес-завдання, створюючи підґрунтя для адекватної оцінки фінансового і ділового стану підприємства за показниками звітності. При модифікації обліково-аналітичного забезпечення управління заповнюються не опрацьовані до цього часу ніші, розробка яких набула актуальності під впливом технологізації інформаційного середовища підприємства та переходу на цифровий рівень обробки, передачі та зберігання інформації.

Розвиваючи обліково-аналітичне забезпечення управління, його необхідно описувати через внутрішні та зовнішні паралелі впливу, взаємозв'язок яких координує теорію, методологію, організацію і техніку інформаційних процесів в актуалізації його прототипу в трьох інтерпретаціях відповідно до рівня відкритості і структуризації інформації щодо різних сторін діяльності підприємства [2, с. 225]. Організація обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством здійснюється

відповідно до індивідуальних характеристик корпоративної культури, інформаційного середовища та стратегії розвитку суб'єкта господарювання, виходячи з його готовності до трансформацій і змін.

Таким чином, організація обліково-аналітичного забезпечення управління підпорядковується чинникам й умовам цифрового розвитку економіки, технологічного потенціалу та динаміці професійного забезпечення, що в сукупності складає основу для прийняття управлінських рішень, розвитку бізнесу та економіки в цілому.

Список використаних джерел:

1. Ковшова І. О. Формування іміджевої політики корпоративних підприємств інформаційно-комунікаційної сфери [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://goo.gl/gxqVMM>.

2. Бочуля Т. В. Інновативний розвиток обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством : монографія / Т. В. Бочуля. – Х. : ВД «ІНЖЕК», 2015.– 404 с.

Гура Н.О.,

д.е.н., професор,

професор кафедри обліку та аудиту

Київський національний університет

імені Тараса Шевченка

(м. Київ)

ОСОБЛИВОСТІ ТА ПРОБЛЕМИ ЗВІТНОСТІ НЕПРИБУТКОВИХ ОРГАНІЗАЦІЙ

Неприбуткові організації (непідприємницькі товариства) налічують в Україні станом на 1.02.2020 р. майже 220 000, з них найбільше громадських організацій – 89148, на друге місце останнім часом вийшли об'єднання співвласників багатоквартирних будинків (ОСББ) – 32800, далі профспілки та їх об'єднання – 28559, релігійні організації – 26175, благодійні організації – 19156; найменше за кількістю недержаних пенсійних фондів (НПФ) – 74 [3].

Особливості неприбуткових організацій (НО) впливають як на облік в них, так і на звітність. Головними, притаманними більшості НО, особливостями відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку є використання рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» для обліку практично усіх надходжень та рахунків інших операційних витрат і доходів; виключення становлять, в першу чергу, НПФ, у яких основними доходами є доходи від інвестування коштів.

Щодо фінансової звітності, то політичні партії та НПФ подають її в повному обсязі, інші неприбуткові організації – за спрощеною формою у складі балансу (форма 1-мс) та звіту про фінансові результати (форма 2-мс)

згідно з П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» [2, п.2 ст. 2 р.1]. У 2019 до цього стандарту внесено зміни, якими визначено остаточно використання саме цих форм звітності.

Особливості складання балансу визначаються обмеженням, як правило, складом статей, відсутністю у більшості НО капіталу (в НПФ та кредитних спілках формують пайовий капітал), наявністю цільового фінансування. Вважаємо досить проблемним питання амортизації основних засобів, придбаних за рахунок членів неприбуткової організації, оскільки їх амортизація не відповідає більшості характеристик її економічного змісту: не здійснюється накопичення коштів на подальше відновлення основних засобів та перенесення їх вартості на створюваний продукт. Доцільно нарахування амортизації на такі основні засоби здійснювати так, як на малоцінні та швидкозношувані предмети.

Щодо Звіту про фінансові результати, в ньому відображують однакову суму доходів і витрат в рядках 2160 «Інші доходи», 2280 «Разом доходи», 2165 «Інші витрати», 2285 «Разом витрати»; відповідно, в рядку 2350 «Чистий прибуток (збиток)» проставляють нуль.

Це обумовлено порядком визнання доходів неприбуткових організацій. Доходи від цільового фінансування визнаються згідно з пп. 16-19 П(С)БО 15 «Дохід» [1]. Тривалий час уявлялось доцільним визнавати доходи в момент надходження коштів – це логічно як для тих НО, де заборгованість за внесками членів організації не нараховують, так і для тих, де нараховують (зокрема, ОСББ). Але є неприбуткові організації, що отримують значні суми фінансування, які потім витрачають протягом тривалого часу, тому визнавати доходи під час отримання коштів вони не можуть. Докладне вивчення особливостей різних неприбуткових організацій і узгодження цього питання з відповідними спеціалістами та з Методологічною радою з бухгалтерського обліку при Мінфіні України дозволило остаточно визначитись з обґрунтованим і прийнятним для усіх неприбуткових організацій порядком визнання їх доходів: доходи визнаються під час визнання витрат у сумі визнаних витрат згідно з п. 17 П(С)БО 15. Це не тільки повністю відповідає логіці діяльності неприбуткових організацій і дозволяє досягти чіткості облікових записів, але й у фінансовій і податковій звітності НО відображують однакові суми витрат і доходів, не відображуючи ніяких фінансових результатів.

Відповідно, у податковому Звіті про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації відображують також однакові доходи та витрати в рядках, відповідно, 1 і 2. Для деталізації багатьом НО достатньо заповнити рядки 1.11 та 2.3 (також однаковими сумами). Додаткова деталізація необхідна у разі наявності специфічних видів доходів, наприклад, гуманітарної допомоги.

Запропонований порядок визнання доходів НО і відображення їх у звітності також дозволяє підвищити їх фінансову дисципліну. Основним фінансовим документом, що регламентує діяльність більшості неприбуткових організацій, є кошторис доходів та витрат; відповідно, витрачання коштів

можливо лише в межах кошторису. Тому в ситуації попередньої оплати внесків окремими членами організації на наступний звітний період витратити їх і визнавати доходи від них необхідно в наступному звітному періоді. Невиконання цієї умови може призвести до виникнення дебетового сальдо на пасивному рахунку 48, особливо, у новостворених НО.

Складнішою є протилежна ситуація – останнім часом поширилось кредитування неприбуткових організацій, як банківське, так і безпроцентне бюджетне, зокрема, через створення револьверних фондів. Можлива ситуація, що кошти отриманого кредиту витрачено у звітному році в повному обсязі, витрати здійснено, а кошти цільового фінансування будуть поступово надходити протягом усіх років погашення кредиту. Тобто, на рахунку цільового фінансування не вистачає коштів, щоб списати їх до кредиту рахунку доходів у сумі витрат. В цьому випадку вважаємо методологічно вірним відображати витрати звітного періоду в розмірі, що відповідає отриманим в цьому періоді коштам (від членів організації, з бюджету, від інших фізичних і юридичних осіб), все інше відображати як витрати майбутніх періодів з подальшим поступовим списанням з цього рахунку на витрати звітного періоду у сумі цільових надходжень цього періоду.

Неприбуткові організації, які використовують найману працю, подають також форму 1-ДФ, Додаток 4 з ЄСВ. Можливе подання звітності щодо сплати земельного податку тими НО, які є власниками земельних ділянок або землекористувачами, подання декларації з ПДВ у разі наявності у неприбуткової організації доходів від постачання товарів (робіт, послуг) у розмірі, який потребує реєстрації платником ПДВ.

Щодо звітності з податків і платежів, пов'язаних з оплатою праці, необхідно звернути увагу на два моменти. В НО не завжди вистачає обсягів робіт, які б забезпечували повну зайнятість найнятих працівників; для уникнення сплати єдиного соціального внеску з мінімальної заробітної плати при неповній зайнятості, неприбутковим організаціям доцільно використовувати не почасову, а погодинну оплату праці із забезпеченням мінімальної погодинної оплати. Ще однією проблемою є необхідність створення робочих місць для інвалідів за наявності у штаті НО восьми осіб і більше. Хоча до неприбуткових організацій не застосовують санкції щодо сплати до бюджету середньорічної зарплати у разі невиконання зазначеної вимоги, на керівника організації накладають адміністративний штраф. Вважаємо такі вимоги до неприбуткових організацій соціально несправедливими, оскільки вони утримуються за рахунок внесків членів таких організацій, а не за рахунок комерційних доходів. Вирішення цієї проблеми полягає у використанні погодинної оплати праці та праці фізичних осіб – підприємців.

Розкриті особливості й окремі проблемні питання складання та подання звітності неприбуткових організацій обумовлені специфікою їх діяльності та статусу; вони потребують, в окремих випадках, рішення на

законодавчо-нормативному рівні, а також розуміння і правильного відображення в обліку окремих операцій, що відображено в роботі.

Список використаних джерел:

1. П(С)БО 15 «Дохід» затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.99 р. № 290.
2. П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 25.02.2000 р. № 39.
3. <http://www.ukrstat.gov.ua/> – офіційний сайт Державної служби статистики України.

Дмитренко І.М.,
д.е.н., доцент,
професор *Національний центр
обліку та аудиту*
Шаймухометова Н.В.,
аспірант,
*Національна академія статистики,
обліку та аудиту*
(м. Київ)

РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ У КОНСОЛІДОВАНІЙ ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ ЯК ПРЕДМЕТ УВАГИ ВНУТРІШНІХ АУДИТОРІВ ГРУПИ КОМПАНІЙ

Визначення ступеня повноти та достовірності розкриття інформації у консолідованій звітності у силу суттєвої уразливості до ризику викривлення потребує належної уваги з боку внутрішніх аудиторів групи компаній. Відтак, ці розкриття інформації мають бути включеними до предметної області планово виконуваних завдань служби внутрішнього аудиту групи.

Розглянемо саме ті розкриття, які є специфічними власне для консолідованої звітності групи. Так, відповідно до вимог МСФЗ 12 «Розкриття інформації про частки участі у інших компаніях» [1] під час виконання вищезазначених завдань з внутрішнього аудиту належить передбачити встановлення факту розкриття та логічного аналізу відповідних даних групи компаній про:

- *суттєві судження та допущення*, де відстежується висвітлення у примітках інформації про судження та допущення, які зроблені компанією під час визначення наявності контролю, спільного контролю або суттєвого впливу на іншу компанію, а також типу угоди про спільну діяльність, якщо угоду було структуровано посередництвом окремої фінансової структури;

- *неконтрольовані частки участі*, де відстежується розкриття узагальненої інформації за кожним дочірнім підприємством стосовно до компанії-укладача консолідованої звітності, у якій наявні неконтрольовані частки участі, що є суттєвими для цієї компанії-укладача консолідованої звітності. Зокрема, це стосується інформації про таке: склад групи та неконтрольовані частки участі у діяльності групи та її грошових потоках; наслідки втрати контролю над дочірнім підприємством;

- *характер та масштаб суттєвих обмежень*, де встановлюється факт подання відомостей про суттєві обмеження можливості групи стосовно використання активів або погашення зобов'язань у межах групи, а також про характер та ступінь захисних прав неконтрольованих часток участі;

- *ризик*, пов'язані з участю у структурованих компаніях, які консолідується, що передбачає відстеження факту розкриття відомостей про фінансову підтримку, яка надається структурованим компаніям, а також про наміри з надання такої фінансової підтримки;

- *зміни у частках участі*, що не призводять до втрати контролю, що передбачає встановлення факту висвітлення у примітках інформації про наслідки таких змін для капіталу, що належить власникам материнської компанії;

- *суттєві угоди про спільну діяльність та асоційовані компанії*, де відстежується подання відомостей про характер та суттєвість кожної угоди про спільну діяльність та асоційовані компанії, які є суттєвими для компанії-укладача консолідованої звітності. Також має бути встановлено факт розкриття узагальненої фінансової інформації за кожним суттєвим спільним підприємством та асоційованою компанією;

- *індивідуально несуттєві спільні підприємства та асоційовані компанії*, що передбачає визначення факту подання у примітках до консолідованої звітності таких відомостей у агрегованому вигляді;

- *умовні зобов'язання*, які стосуються спільних підприємств та асоційованих компаній, де відстежується подання відомостей про умовні зобов'язання, що стосуються часток участі компанії у спільних підприємствах та асоційованих компаніях окремо від інших умовних зобов'язань;

- *участь у неконсолідованих структурованих компаніях*, що передбачає встановлення факту розкриття інформації, яка постане джерелом щодо розуміння характеру, ступеня суттєвості участі компанії у неконсолідованих структурованих компаніях та ступеня прийнятності ризиків, пов'язаних із неконсолідованими структурованими компаніями.

Слід зазначити, що групи компаній часто здійснюють частину своєї діяльності через дочірні, спільні та асоційовані підприємства. За таких обставин материнські підприємства групи здатні впливати на фінансову або операційну політику об'єкта інвестування завдяки наявності контролю, спільного контролю або суттєвого впливу. Так, відносини між пов'язаними сторонами можуть впливати на прибуток або збиток та на фінансовий стан

суб'єкта господарювання. Також пов'язані сторони можуть здійснювати операції, які власне непов'язані сторони здійснювати не будуть (*наприклад*, суб'єкт господарювання, який продає товари своєму материнському підприємству за собівартістю, навряд чи пропонуватиме їх іншим клієнтам на таких самих умовах).

Крім того, відносини між пов'язаними сторонами можуть завдавати зазначеного впливу на прибуток або збиток та на фінансовий стан суб'єкта господарювання, навіть якщо операції між пов'язаними сторонами не здійснюються (*наприклад*, якщо припустити, що і суб'єкт господарювання «Бета», і суб'єкт господарювання «Вега» знаходяться у повній власності суб'єкта господарювання «Альфа», то «Бета» та «Вега» є пов'язаними сторонами, навіть якщо протягом року між ними не було здійснено жодної операції. Але якщо припустити, що суб'єкт господарювання «Альфа» визначає, з якими клієнтами дозволено здійснювати операції «Бета» та «Вега», то обмежує ті конкурентні переваги, що мали б суб'єкти «Бета» та «Вега», коли б вони не перебували під контролем «Альфа». Отже, обмеження їх клієнтської бази ймовірніше за все матиме вплив на їх прибутковість).

Таким чином, із зазначених причин розкриття інформації про пов'язані сторони є необхідним для надання користувачам консолідованої фінансової звітності корисної та прозорої інформації. Знання інформації про операції із пов'язаними сторонами групи компаній, залишків їх заборгованості, у тому числі зобов'язань, може суттєво вплинути на оцінку їх діяльності користувачами фінансової звітності, включаючи оцінки ризиків та можливостей, відкритих для зазначених суб'єктів господарювання. Тому під час внутрішнього аудиту має бути встановлено склад пов'язаних сторін, стан операцій з ними та повнота й достовірність розкриття цієї інформації у примітках до консолідованої фінансової звітності відповідно до вимог МСБО 24 «Розкриття інформації про пов'язані сторони» [2].

За цих умов під час виконання завдання з внутрішнього аудиту слід враховувати чинники визначення та визнання приналежності фізичних та юридичних осіб до категорії пов'язаних сторін суб'єкта господарювання, що складає консолідовану фінансову звітність.

Так, фізична особа або близький родич такої особи є пов'язаною стороною із суб'єктом господарювання, що звітує, якщо така особа: 1) контролює суб'єкт господарювання, що звітує, або здійснює спільний контроль над ним; 2) має суттєвий вплив на суб'єкт господарювання, що звітує (це передбачає повноваження брати участь у прийнятті рішень з фінансової та операційної політики суб'єкта господарювання, але не контроль над ним); 3) є членом провідного управлінського персоналу суб'єкта господарювання, що звітує, або материнського підприємства суб'єкта господарювання, що звітує (тобто йдеться про осіб, які безпосередньо або опосередковано мають повноваження та є відповідальними за планування, управління та контроль діяльності суб'єкта господарювання, зокрема будь-який директор (виконавчий чи інший).

Суб'єкт господарювання – юридична особа є пов'язаним із суб'єктом господарювання, що звітує, якщо виконується будь-яка з таких умов:

1. Суб'єкт господарювання та суб'єкт господарювання, що звітує, є членами однієї групи (а це означає, що кожне материнське підприємство, дочірнє підприємство або дочірнє підприємство під спільним контролем є пов'язані одне з одним).
2. Один суб'єкт господарювання є асоційованим підприємством або спільним підприємством іншого суб'єкта господарювання (чи асоційованим підприємством або спільним підприємством члена групи, до якої належить інший суб'єкт господарювання).
3. Обидва суб'єкти господарювання є спільними підприємствами однієї третьої сторони.
4. Один суб'єкт господарювання є спільним підприємством третього суб'єкта господарювання, а інший суб'єкт господарювання є асоційованим підприємством цього третього суб'єкта господарювання.
5. Суб'єкт господарювання є програмою виплат по закінченні трудової діяльності працівників суб'єкта господарювання, що звітує, або будь-якого суб'єкта господарювання, який є пов'язаним із суб'єктом господарювання, що звітує. Якщо суб'єкт господарювання, що звітує, сам є такою програмою виплат, то працедавці-спонсори також є пов'язаними із суб'єктом господарювання, що звітує.
6. Суб'єкт господарювання перебуває під контролем або спільним контролем певної фізичної особи як пов'язаної сторони.

Проте, належить враховувати також і ті обставини, за яких суб'єкти господарювання не є пов'язаними сторонами, а саме:

– два суб'єкта господарювання не є пов'язаними сторонами, лише тому що у них один директор чи інший представник провідного управлінського персоналу, або тому, що представник провідного управлінського персоналу одного суб'єкта господарювання має суттєвий вплив на інший суб'єкт господарювання (*наприклад*, пан Івахненко П.Н. є директором суб'єкта господарювання «Альфа» і також директором суб'єкта господарювання «Бета»). Та якщо не задовольняється жодний інший критерій визначення «пов'язаної сторони», то суб'єкт господарювання «Альфа» і суб'єкт господарювання «Бета» відповідно до МСБО 24 пов'язаними сторонами не вважаються);

– два учасника спільного підприємства не є пов'язаними сторонами лише тому що вони мають спільний контроль над спільним підприємством (*наприклад*, суб'єкт господарювання «Альфа» та суб'єкт господарювання «Бета» створили спільне підприємство (СП). Отже «Альфа» та «Бета» погодились спільно контролювати СП. Якщо не задовольняється жодний інший критерій визначення «пов'язаної сторони», то суб'єкт господарювання «Альфа» і суб'єкт господарювання «Бета», відповідно до МСБО 24, пов'язаними сторонами не вважаються).

Також не мають вважатися пов'язаними сторонами (якщо не задовольняється жодний інший критерій визначення «пов'язаної сторони»

відповідно до МСБО 24) такі категорії: особи, що надають фінансування; профспілки; комунальні підприємства; департаменти та відомства уряду, який не контролює, не здійснює спільного контролю або не має суттєвого впливу на суб'єкт господарювання, що звітує; ключові (тобто з великим обсягом обороту) клієнти, постачальники, дистриб'ютори тощо.

Визначення ступеня повноти та достовірності розкриття інформації у примітках до консолідованої фінансової звітності відповідно до вимог МСБО 24 «Розкриття інформації про пов'язані сторони» [2] передбачає встановлення факту розкриття та логічного аналізу даних групи компаній про:

- *відносини пов'язаних сторін між материнською компанією та її дочірніми підприємствами*, що мають надаватися незалежно від наявності операцій між ними та включати назву материнської компанії та фактичної контролюючої сторони;

- *компенсації провідному управлінському персоналу*, що передбачають надання відомостей загальною сумою та окремо по кожній з таких категорій: короткострокові виплати працівникам; виплати по закінченні трудової діяльності; інші довгострокові виплати працівникам; виплати при звільненні; платіж на основі акцій;

- *характер відносин та операцій з пов'язаними сторонами, залишки заборгованості за ними*, що мають надаватися за категоріями пов'язаних сторін (материнське, асоційовані, спільні підприємства, провідний управлінський персонал та інші) та містити суми операцій, суми залишків заборгованості (включаючи зобов'язання), положення/умови та будь-які гарантії, будь-який резерв під зменшення корисності дебіторської заборгованості від пов'язаних сторін, витрати від зменшення корисності, визнані протягом періоду у прибутку або збитку стосовно заборгованості від пов'язаних сторін.

Зокрема, з-поміж операцій, що підлягають розкриттю за умов їх здійснення з пов'язаними сторонами, належить виокремити такі: придбання або продаж товарів (готових або напівфабрикатів); придбання або продаж нерухомості та інших активів; надання або отримання послуг; оренда; передача досліджень та розробок; передача за ліцензійними угодами; передача за фінансовими угодами (зокрема, позики та внески власного капіталу в грошовій або в натуральній формі); надання гарантій або застави; загальні зобов'язання зробити щось за умови настання чи ненастання у майбутньому певної події, в тому числі контрактів з виконанням у майбутньому (визнаних або невизнаних); погашення зобов'язань від імені суб'єкта господарювання або суб'єктом господарювання від імені такої пов'язаної сторони.

Під час виконання завдання особливої уваги з боку внутрішніх аудиторів потребують ті операції, які є незвичайними за певних обставин і можуть вказувати на існування раніше невиявлених пов'язаних сторін, а саме:

- операції з нетиповими умовами (наприклад, незвичайні ціни, відсоткові ставки, гарантії та умови погашення);
- операції, для здійснення яких немає логічної бізнес-підстави;
- операції, економічна сутність яких відрізняється від юридичної форми;
- операції, оброблені незвичайним способом;
- великі за об'ємом або важливі операції з окремими споживачами або постачальниками порівняно з іншими;
- незареєстровані операції (наприклад, безкоштовне отримання або надання послуг з управління).

Таким чином, проведені нами дослідження показали, що якість розкриття інформації у консолідованій звітності групи як предметна область окремих завдань служби внутрішнього аудиту групи має бути доведена до стану повноти та вірності розуміння власниками та іншими стейкхолдерами впливу наявності часток участі материнського підприємства групи у інших компаніях, а також наслідків відносин із пов'язаними сторонами.

Список використаних джерел:

1. Міжнародний стандарт фінансової звітності 12 «Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання». URL: https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS-12_ukr_2016.pdf
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 24 «Розкриття інформації про пов'язані сторони». URL: https://mof.gov.ua/storage/files/IAS-24_ukr_2016.pdf

Король С.Я.,
 д.е.н., доцент,
 професор кафедри обліку та оподаткування
*Київський національний
 торговельно-економічний університет
 (м. Київ)*

СОЦІАЛЬНА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВ ТОРГІВЛІ: НОВІ ВИКЛИКИ ДЛЯ СИСТЕМИ ОБЛІКУ І ЗВІТНОСТІ

У процесі імплементації європейського законодавства Україна повинна вирішувати ряд завдань, які вимагають нового підходу до виконання звичайної діяльності. Зокрема це стосується положення, яке викладене у статті 293 Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, а саме щодо спрощення торгівлі товарами з метою сприяння сталому розвитку, зокрема товарами,

які є предметом «чесної та етичної торгівлі», а також тими, що пов'язані з принципами корпоративної соціальної відповідальності та підзвітності [1]. Підписавши даний нормативний документ Україна визнала важливість якомога більш повного врахування економічних, соціальних та екологічних інтересів не тільки нинішнього, а й прийдешніх поколінь (абз. 2 ст. 289 Угоди). Аналіз реалізації наданих нашою країною гарантій щодо забезпечення економічного розвитку, а також національної екологічної і соціальної політики виходить за межі нашого дослідження. Однак заслуговує на увагу стан та передумови реалізації відповідної політики на мікрорівні та, зокрема, її інформаційна підтримка на основі звітності підприємств про сталий розвиток та управління за принципами соціальної відповідальності бізнесу.

Як теоретичні, так і практичні аспекти соціальної відповідальності бізнесу є об'єктом уваги українського суспільства – різних заінтересованих сторін вже не перше десятиліття. Саме поняття за цей період зазнало змін: від поодиноких заходів і окремих аспектів (подекуди номінальних або формальних) соціальної або екологічної політики до інтеграції з основним напрямком господарської діяльності.

Безумовно конкретні екологічні та соціальні наслідки господарювання, а також вимоги або очікування суспільства щодо їх поліпшення прямо залежать від приналежності підприємства до певної галузі національної економіки. У цьому контексті представляють інтерес, зокрема, підприємства торгівлі. На зміст соціальної відповідальності підприємств торгівлі, за словами, впливають такі особливості їх функціонування, як безпосередня взаємодія зі споживачами товарів та послуг, максимальне наближення до їх потреб, можливість встановлювати та розвивати відносини зі споживачами тощо [2]. У підсумку, як зазначають автори, підприємства торгівлі стають з одного боку чутливими до змін в уподобаннях та настрої представників заінтересованих сторін, а з іншого – досить впливовими щодо соціального оточення.

В Україні компанії «МЕТРО Кеш енд Кері Україна», Корпорація «FozzyGroup», Група компаній «ФОКСТРОТ», ТОВ «Епіцентр-К», ТОВ «Емвей Україна», ТОВ «Ашан Гіпермаркет Україна», ТОВ «ДЦ Україна» «Watsons Україна» та інші демонструють приклади практики соціальної відповідальності.

При цьому у пошуках відповіді на питання «у чому полягає соціальна відповідальність бізнесу» на прикладі одного з лідерів вітчизняного ринку роздрібної торгівлі – компанії «АТБ-Маркет» можуть бути визнані насамперед такі складові його діяльності у 2019 році: фінансова підтримка спортивних заходів (всеукраїнської ініціативи «Dnipro ATB Marathon»), проведення благодійних заходів (благодійна акція «Миля добра») [3]. Ці та інші заходи заслуговують на підтримку і визнання їх соціального значення. Однак, виключно за такими практиками не можна визначити, чи є компанія соціально відповідальною. Як така, благодійність (наприклад, гранти, волонтерство та добровільні внески) не може повністю *замінити*

інтеграції соціальної відповідальності у практику (діяльність) компанії [4, пп. 3.3.4]. Міжнародні стандарти рекомендують *унікати дій, які сприяють збереженню залежності спільноти від благодійної діяльності організації, що триває присутності або підтримки* [4, пп. 6.8.9.2]. У цьому контексті заслуговують на увагу інші аспекти даної публікації і діяльності компанії, наприклад щодо її товарної політики.

В цілому у ISO 26000 «Настанова по соціальній відповідальності» [4] визначено такі зони соціальної відповідальності організації, як *організаційне управління, права людини, трудові відносини, вплив на довкілля, добросовісні ділові практики, а також проблеми, пов'язані зі споживачами*. Їх змістовне наповнення вимагає налагодження постійного зв'язку з основними заінтересованими сторонами.

Через те, що в Україні практика соціальної відповідальності держави і бізнесу все ще залишається на стадії ознайомлення і початкового формування, актуальним залишається визначення напрямків її формування, моніторингу та оцінки досягнутих результатів, надання рекомендацій компаніям щодо правильного визначення пріоритетів і розкриття інформації.

Наприклад, проведений аналіз офіційного сайті корпорації «АТБ-Маркет» [5] дозволив встановити наступне. На забезпечення прозорості та підзвітності (пп. 4.2 і 4.3 ISO 26000) позитивно впливає виокремлення розділу, який присвячений корпоративній соціальній відповідальності, де виділено такі підрозділи: Соціальні проекти, Спонсорство, Благодійність і Благодійний фонд, – та визнано пріоритетність соціально відповідального ведення бізнесу і невід'ємність реалізації цього завдання від стратегії компанії. При цьому Соціальні проекти компанії пов'язані з фінансуванням заходів з благоустрою міських територій (асфальтування доріг, будівництво та реконструкцію дитячих майданчиків, ремонт систем газопостачання, реалізацію програм по зовнішньому освітленню міст, озеленення територій, підготовку ЖКГ до осінньо-зимового сезону, реалізацію соціальних програм по економічному і культурному розвитку міст) і цілком відповідають інтересам місцевих громад, а отже і покупців товарів у відповідних регіонах.

На сторінках сайту знаходимо розрізнену інформацію про інші важливі аспекти діяльності компанії, на які слід зважати при оцінці її соціальної відповідальності. Наприклад, про збільшення податків, які сплачують у бюджети різних рівнів; число співробітників; введення в дію нових та модернізацію інших магазинів; розширення географії підприємства; збільшення фізичних обсягів товарообігу; впровадження сучасних складських технологій; число покупців, які щодня обслуговує мережа магазинів; збереження мінімальної ціни на соціальний споживчий кошик. Однак, відсутність єдиного джерела інформації заважає заінтересованим сторонам зробити повноцінну інтегровану оцінку соціальної відповідальності корпорації.

Разом з тим, інтеграція принципів соціальної відповідальності у практику підприємств торгівлі передбачає розроблення й реалізацію ефективної стратегії управління соціальними проектами підприємства, моніторинг його соціально відповідальної діяльності, складання відповідної звітності [6]. Водночас, соціально відповідальне управління передбачає співставлення понесених соціальних витрати з отриманими результатами діяльності, проведення аналізу з урахуванням динаміки пов'язаних показників соціальної відповідальності. І як, справедливо відзначають І.П. Міщук і Н.М. Градюк, «для оцінювання додаткових вигод (додаткового прибутку, додаткових переваг перед конкурентами, додаткової чисельності залучених покупців, додаткової частки лояльних стейкхолдерів), які воно отримує в результаті реалізації соціально відповідальних заходів, підприємство повинно мати відповідний методичний інструментарій».

Якщо система індикаторів сталого розвитку економік сьогодні є доволі потужною та має адекватні інформаційні джерела (індикаторів ОЕСР, індикаторів КСР ООН, система еколого-економічного обліку, Критерії та індикатори ефективності Глобальної ради зі сталого розвитку туризму та ін.) [7], то цього не можна стверджувати відносно соціальної відповідальності підприємств, зокрема у сфері торгівлі. Використання для її оцінювання виключно таких джерел даних, як анкетування персоналу та споживачів, експертних оцінок та інших подібних [6] не дозволить забезпечити прийняття рішень повною і достовірною інформацією, яку спроможна надавати бухгалтерський підрозділ підприємства за умови використання відповідного методичного інструментарію і, що найбільш важливо, наявності доброї волі і запиту від керівників підприємства.

Слід враховувати, що в системі фінансових звітів, які сьогодні складають переважна більшість вітчизняних підприємств, звіт про управління переважно не входить, а нефінансові показники не показуються. Отже, використання «обмеженої кількості показників» для оцінки соціальної відповідальності суб'єкта господарювання зумовлене не лише бажанням її формалізувати, зробити чіткою і прозорою, але й відсутністю іншої надійної бази даних.

Реалізація та оцінка соціальної відповідальності бізнесу у вітчизняну практику вимагає налагодження системи обліку, контролю та аналізу його діяльності з урахуванням обраних пріоритетів і стратегії управління підприємством.

Список використаних джерел:

1. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони від 27.06.2014. URL: https://ips.ligazakon.net/document/MU14097?ed=2014_06_27

2. Миколайчук І.П., Силкіна Ю.О., Сичова Н.В. Дослідження соціально-відповідальної поведінки підприємств торгівлі за компетентісним

підходом. URL: <http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:NjxOStGcQQoJ:journals.uran.ua/tarp/article/download/119944/137338+&cd=1&hl=uk&ct=clnk&gl=ua>

3. Хвиля С. У чому полягає соціальна відповідальність бізнесу. *Місто*. Дата публікації 24 верс. 2019. URL: <https://mi100.info/2019/09/24/u-chomu-polyagaye-sotsialna-vidpovidalnist-biznesu/>

4. ISO 26000:2010 Guidance on social responsibility. URL: <https://www.iso.org/standard/42546.html>

5. Корпоративна соціальна відповідальність / Соціальні проекти : Офіційний сайт Корпорації «АТБ». URL: https://atb.ua/page/social_projects

6. Міщук І. П., Градюк Н. М. Оцінювання соціальної відповідальності торговельних підприємств: пошук методичних підходів. *Бізнес Інформ*. 2014. № 5. С. 200–204.

7. Індикатори сталого розвитку : Вікіпедія. URL: https://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%86%D0%BD%D0%B4%D0%B8%D0%BA%D0%B0%D1%82%D0%BE%D1%80%D0%B8_%D1%81%D1%82%D0%B0%D0%BB%D0%BE%D0%B3%D0%BE_%D1%80%D0%BE%D0%B7%D0%B2%D0%B8%D1%82%D0%BA%D1%83

Мазіна О.І.,

к.е.н., доцент,

доцент кафедри

бухгалтерського обліку

Університет державної фіскальної

служби України

(м. Ірпінь)

Олійник В.С.,

к.е.н., ст. викладач

кафедри бухгалтерського обліку

Університет державної фіскальної

служби України

(м. Ірпінь)

КОНЦЕПЦІЯ КРЕАТИВНОСТІ В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Креативність, як здатність генерувати нові оригінальні ідеї, успішно вирішувати поставлені завдання нестандартним чином, а також здатність вирішувати проблеми, що виникають всередині статичних систем є тією цінністю, яка допомагає розвиватися і бути успішним у конкурентному середовищі.

Обґрунтування креативності в обліку як необхідної умови для подолання ентропії бізнесу, внаслідок генерування оригінального набору економічних показників про його діяльність, що дає можливість знайти

рішення, спрямовані на досягнення конкурентних переваг за рахунок діагностування сильних і слабких сторін діяльності, а також поглибленого вивчення тих об'єктів, що не розглядаються у класичному фінансовому та управлінському обліку, було здійснено Пушкарем М.С. Обґрунтовувалася і не менш важлива роль креативного обліку для суспільства, цінність якого полягає в розширенні арсеналу методів генерування інформаційних ресурсів про об'єкти, існування яких визнавалося, але аналіз не здійснювався ні в межах підприємства, ні галузі чи держави в цілому [1].

Однак, такі погляди призвели до широких дискусій навколо креативності у бухгалтерському обліку, які продовжуються вже багато років і, мабуть, продовжуватимуться у подальшому, оскільки кожен з авторів відстоює свою позицію і право бути істиною в останній інстанції. При цьому, бухгалтерський облік розглядається як система, що генерує достовірну інформацію з дотриманням встановлених принципів, правил і процедур.

Однак, самі принципи, визначені у Концептуальній основі фінансової звітності і продубльовані в законі «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» час від часу змінюються. Змінюються не тільки принципи, а і основоположні поняття, такі, до прикладу, як «актив», який в Концептуальній основі 2018 року трактується як: «існуючий економічний ресурс, контрольований підприємством у результаті минулих подій». Економічним ресурсом, при цьому, вважається «право, яке може принести економічні вигоди». Прийняття визначення активу, як існуючого економічного ресурсу, та як права, що може принести економічні вигоди, посприяло виникненню такого активу як «Право на користування майном», оцінка якого встановлюється введеним в дію у 2019 році МСФЗ 16 «Оренда». У цьому стандарті орендовані активи відображаються саме як «Право на користування майном», оцінка такого активу здійснюється на основі первісної оцінки зобов'язання з оренди, яка, у свою чергу, формується як поточна продисконтована вартість майбутніх орендних платежів [2].

Звісно, поява таких змін здійснюється у процесі напрацювання досвіду, його узагальнення, стимулюється появою нових технологій, які дозволяють застосувати складні розрахунки за допомогою високо-інтелектуальних комп'ютерних програм і, звичайно ж, креативністю інтелекту експертів, які задіяні у процесі створення нових стандартів і концептуальних основ.

Тобто, з часом відбуваються зміни в методологічних основах бухгалтерського обліку та фінансової звітності, з'являються нові об'єкти і нові, більш складні методи оцінок таких об'єктів. Ще не так давно в системі бухгалтерського обліку були відсутні нематеріальні активи, однак сьогодні ці об'єкти стали звичними і зрозумілими. Крім того, сучасні науковці досліджуючи ті чи інші об'єкти, це стосується, до прикладу, людського капіталу, пропонують відображати його в активах як «Право на використання людського капіталу». Причому ці пропозиції вже реалізовані

в системах управлінського обліку та інтегрованої звітності, де людський капітал розглядається як один з найцінніших ресурсів підприємства. Креативність людини-працівника сама по собі є структурною складовою людського капіталу, яка і на сьогодні, і в подальшому буде основною ціннісною характеристикою [3].

Широке використання сучасних інформаційних систем і технологій утворює передумови для інтелектуалізації ведення бухгалтерського обліку та формування звітності для задоволення зростаючих інформаційних потреб користувачів. Основною метою використання цих технологій у бухгалтерському обліку, зокрема хмарних та штучного інтелекту, є формування актуальної інформації з найменшими витратами часу, потрібним рівнем деталізації, яка є об'єктивною, достовірною і своєчасною [4].

Враховуючи вплив глобалізаційних процесів, що стосується перспектив впровадження штучного інтелекту в процес бухгалтерського обліку, креативність буде відігравати все суттєвішу роль. Сутність креативності розкривається у застосуванні творчого підходу при запровадженні та використанні технологій штучного інтелекту в обліку та вирішенні окремих питань у прийнятті управлінських рішень шляхом гнучкого використання отриманої інформації.

Таким чином, рушійною силою розвитку будь-якої системи, зокрема системи бухгалтерського обліку, є креативність – концепція, яку неможливо ні відмінити, ні заперечити, оскільки вона є основною і необхідною умовою створення конкурентних переваг в умовах глобалізації та інтелектуалізації економічних процесів і соціальних явищ.

Список використаних джерел:

1. Пушкар М.С. Креативний облік – благо для бізнесу і суспільства. URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/16096/1/36-39.pdf>
2. Міжнародний стандарт фінансової звітності 16 «Оренда» URL: https://ibuhgalter.net/storage/web/source/1/ifrs16_179.pdf
3. Мазіна О.І. Проблеми фактографічного відображення людського капіталу в обліку та звітності. Економічний вісник. Серія: Фінанси, облік, оподаткування. 2017. Вип. 1. С. 92–100.
4. Мазіна О. І., Олійник В. С. Трансформація звітності в умовах глобалізації. Економічний вісник. Серія: фінанси, облік, оподаткування. 2019. Вип. 3. С. 124-132.

Мороз Ю.Ю.,
д.е.н., професор,
завідувач кафедри бухгалтерського обліку,
оподаткування і аудиту
Цаль-Цалко Ю.С.,
д.е.н., професор,
професор кафедри бухгалтерського обліку,
оподаткування і аудиту
*Житомирський національний
агроєкологічний університет
(м. Житомир)*

МОДИФІКАЦІЙНА УНІФІКАЦІЯ ФОРМУВАННЯ ПРИБУТКУ ЯК ОБ'ЄКТА ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ БІЗНЕСУ

Найважливішим показником, що відображає позитивний фінансовий результат господарської діяльності підприємства та характеризує її ефективність і якість бізнесу є прибуток.

Підприємництво – це самостійна, ініціативна, систематична, на власний ризик господарська діяльність, що здійснюється суб'єктами господарювання (підприємцями) з метою досягнення економічних і соціальних результатів та одержання прибутку.

Для досягнення цієї мети на перший план виходять питання, щодо ефективного управління прибутком, так як розмір отриманого прибутку має досить велике значення для всіх учасників бізнесу. Величина прибутку підприємств впливає на формування привабливих фінансових ресурсів для інвесторів підприємства, збільшення ринкової вартості бізнесу, економічний розвиток держави шляхом поповнення бюджету через сплату податку, зростання багатства власників підприємства і доходів найманих працівників.

Отже, значна роль прибутку в розвитку підприємства та його власників, держави, територіальних громад, формуванні доходів найманих працівників визначають необхідність створення якісних інформаційних ресурсів в системі бухгалтерського обліку і оподаткування з метою прийняття ефективних управлінських рішень щодо розвитку бізнесу.

Оціночна характеристика підприємств України за формуванням фінансових результатів наведено в табл. 1.

**Формування чистого прибутку (збитку) на підприємствах України
в динаміці за 2010-2018 роки**

Роки	Усього				
	чистий прибуток (збиток), млрд.грн.	підприємства, які одержали прибуток		підприємства, які одержали збиток	
		у % до загальної кількості підприємств	фінансовий результат, млрд.грн.	у % до загальної кількості підприємств	фінансовий результат, млрд.грн.
2010	13,9	57,3	155,2	42,7	141,3
2011	67,8	63,5	208,9	36,5	141,1
2012	35,1	63,0	210,6	37,0	175,5
2013	-22,8	65,0	179,3	35,0	202,1
2014	-590,1	65,5	202,7	34,5	792,8
2015	-373,5	73,3	353,0	26,7	726,5
2016	29,7	73,0	396,7	27,0	367,0
2017	168,8	72,4	515,5	27,6	346,7
2018	288,3	73,9	584,4	26,1	296,1

Джерело: узагальнено авторами на основі [1]

Аналіз даних табл. 1 свідчить, що в цілому економіка України за 2010-2018 роки щодо створеного чистого прибутку була прибуткова, крім 2013-2015 років. Якість результатів діяльності бізнесу в 2018 році свідчить, що 73,9 % підприємств одержали чистий прибуток (584,4 млрд.грн. з врахуванням сплаченого податку на прибуток) і 26,1 % були збиткові (296,1 млрд.грн. чистого збитку).

Стосовно прибутку як об'єкта оподаткування, то надходження до бюджетів за рахунок податкових платежів з прибутку наведені в табл. 2.

На формування прибутку в бізнесі, його облік, оподаткування та обґрунтування його ролі в суспільстві звертають увагу велика кількість науковців-економістів за різними напрямками досліджень, зокрема в сфері економічного механізму господарювання, фінансів, бухгалтерського обліку та оподаткування [5].

Місце податку на прибуток в структурі доходів бюджетів

Види бюджетів	Роки						Динаміка змін за 2016-2018 роки (+, -)	
	2016		2017		2018		млн.грн.	п.п.
	млн.грн.	%	млн.грн.	%	млн.грн.	%		
Державний бюджет	54344	8,8	66912	8,4	96882	10,4	42538	1,6
Місцеві бюджети	5879	1,6	6484	1,3	9300	1,7	3421	0,1
Зведений бюджет	60223	7,7	73396	7,2	106182	9,0	45959	1,3

Джерело: узагальнено авторами на основі [2]

Проте, на сьогодні при розрахунку прибутку як об'єкта обліку і оподаткування діють різні алгоритми його формування, які ґрунтуються на положеннях трьох нормативних документів: національні стандарти бухгалтерського обліку та звітності, міжнародні стандарти бухгалтерського обліку і фінансової звітності та Податковий кодекс України.

В управлінні бізнесом показник ефективності господарювання створений інформаційною системою рахунків бухгалтерського обліку не є підставою для процесу відчуження доходів підприємства в бюджеті через податок на прибуток. Причина зазначених недоліків полягає у тому, що основна увага зосереджується не на можливості формування єдиного модифікаційно уніфікованого показника, а на виявленні різниць у величині прибутків для оцінки підприємства власниками і державою.

Для упорядкування проблеми щодо діючої системи оцінювання підприємства за двома показниками прибутку, які будуються з однієї сукупності господарських операцій пропонується створити єдину інтегровану бухгалтерсько-податкову методику розрахунку прибутку за єдиним алгоритмом і використовувати його як показник, щоб визначити інвестиційну привабливість бізнесу за ефективністю господарювання та як об'єкта оподаткування платника податків (рис. 1).

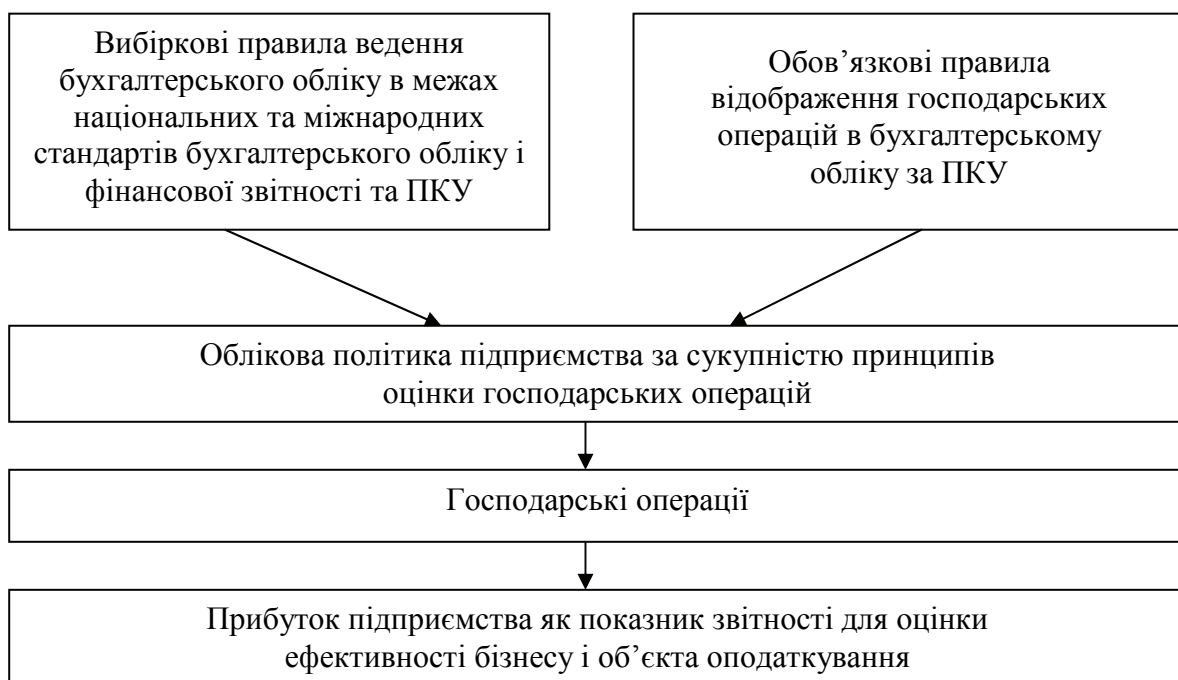


Рис. 1. Модель інтегрованої бухгалтерсько-податкової методики розрахунку прибутку як показника для потреб оцінювання ефективності бізнесу та об'єкта оподаткування

Джерело: узагальнено авторами на основі [3, 4] та власних розробок

Опираючись на визначені підходи, облік забезпечить, щоб ті витрати, які вважаються державою недоцільними, не призводили до зменшення податкового прибутку, а доходи, які вважаються доцільними його збільшували. В практичному плані це означає, що держава не буде

втрачати свою (задекларовану) частку в доходах підприємства внаслідок суб'єктивних (непродуктивних) дій юридичної особи як суб'єкта оподаткування.

Власникам підприємства необхідно надати можливість на всі витрати і доходи, які формуються обов'язковими правилами ПКУ здійснювати коригування створеного прибутку після оподаткування (рис. 2).

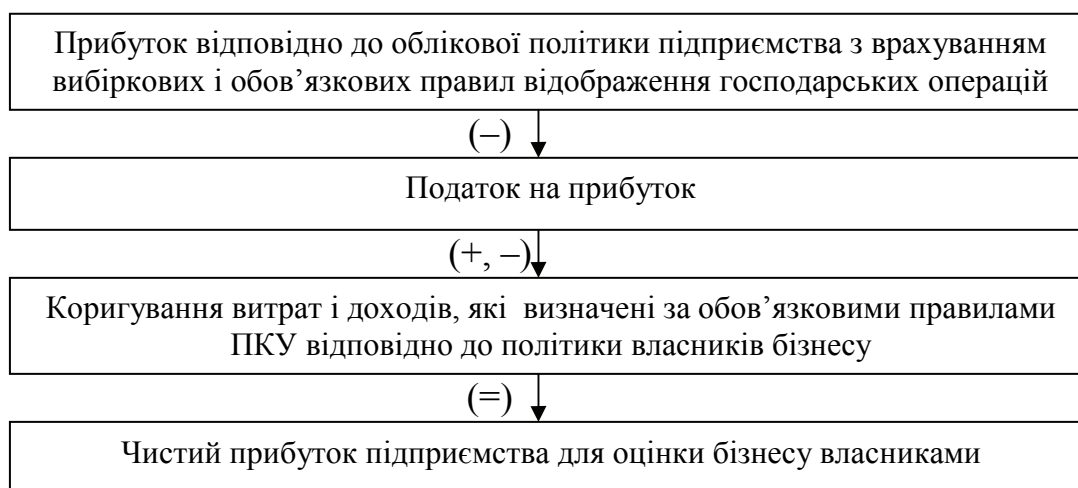


Рис. 2. Алгоритм формування чистого прибутку підприємства для оцінки ефективності бізнесу власниками

Джерело: узагальнено авторами на основі [3, 4] та власних розробок

Практична доцільність зазначеного формування чистого прибутку підтверджується наступним:

- бухгалтерський і податковий прибутки формуються на єдиній базі господарських операцій, а податковий період збігається зі звітним;
- нарахований податок на податковий прибуток є фіскальним інструментом не по відношенню до бухгалтерського прибутку, а для розподілу одержаного доходу в процесі господарської діяльності підприємства у визначеному звітному періоді;
- податки, які формуються доходами підприємства визначаються того звітного періоду, в якому визнано доходи. Тому варто переглянути потребу у формуванні відстрочених податкових активів і зобов'язань з метою їх перенесення з одного звітного періоду в інший. Кожний звітний період характеризується своїми господарськими операціями, доходами, витратами, прибутками і, відповідно, податками;
- необхідністю національної таксономії економічних показників господарської діяльності підприємств, тобто можливістю їх порівняння для оцінювання бізнесу, за правилами розрахунку.

Система управління прибутком має бути органічно інтегрована з інформаційною системою рахунків бухгалтерського обліку. Проте, на даний час в системі рахунків бухгалтерського обліку такої інформаційної системи не створено. Для її побудови ми пропонуємо виділити ряд додаткових рахунків щоб формувати інформацію про всі показники

прибутку підприємства на рівні підприємства, його структурних підрозділів та відносин, які виникають з покупцями (рис. 3).



Рис. 3. Модель формування фінансових результатів в системі рахунків бухгалтерського обліку для управління господарською діяльністю підприємства

Джерело: власна розробка авторів

Запропонована нами модель формування фінансових результатів для управління господарською діяльністю підприємства дає можливість здійснювати оцінку роботи підприємства за показниками валового прибутку (рахунок 75 «Валовий фінансовий результат»), тобто на рівні виробничої собівартості структурних підрозділів, створеного прибутку (76

«Фінансовий результат від господарської діяльності»), як результат ефективності господарського механізму створеного власниками, чистого прибутку (79 «Чистий фінансовий результат»), як результат який держава дозволяє одержувати власникам з врахуванням пропозицій щодо розрахунку чистого інвестиційного прибутку з врахуванням дивідендної політики та прибутку після оподаткування з коригуванням податкових різниць.

Таким чином, для вирішення потреб бізнесу стоїть гостра потреба в розробці шляхів обліково-податкової інтеграції відображення господарських операцій з метою забезпечення необхідною інформацією власників, державних і територіальних органів влади для управління прибутком підприємств.

Список використаних джерел:

1. Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/>
2. Статистичний збірник «Бюджет України 2018» підготовлений відділом статистики державних фінансів Департаменту державного бюджету Міністерства фінансів України. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/Budget%20of%20Ukraine%202018%20\(for%20website\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/Budget%20of%20Ukraine%202018%20(for%20website).pdf)
3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
4. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: Наказ Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 р. № 635. URL: http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/article?art_id=382876&cat_id
5. Цал-Цалко Ю. С., Мороз Ю. Ю., Мельник Т. Ю. Облік, статистика, аналіз та аудит в системі контролювання фінансових результатів підприємства: монографія. Житомир: ЖНАЕУ, 2016. 300 с.

Приймак О.О.,
асистент аудитора
АФ ТОВ «Консалтинг ЛТД»

Щирська О. В.,
к.е.н.,
доцент кафедри аудиту і підприємництва
*Національна академія статистики,
обліку та аудиту
(м.Київ)*

ПОДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В ФОРМАТІ XBRL В УКРАЇНІ

Відповідно до частини другої статті 12 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» підприємства, що становлять суспільний інтерес, публічні акціонерні товариства, суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами [1].

Згідно з частиною п'ятою статті 12¹ Закону підприємства, зазначені у частині другій цієї статті, складають і подають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність органам державної влади та іншим користувачам на їх вимогу в порядку, визначеному цим Законом, на основі таксономії фінансової звітності за міжнародними стандартами в єдиному електронному форматі, визначеному центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку [1].

Весною 2020 року всім підприємствам, які зобов'язані подавати звітність за міжнародними стандартами, надають фінансову звітність (далі – ФЗ) за 2019 рік у форматі Таксономії XBRL. Це означає, що вже цього року всім суб'єктам господарювання потрібно оцінити можливості переходу на XBRL та зрозуміти, що це таке. Отже, давайте розберемось що це за міжнародний формат подання фінансової звітності та з чого потрібно почати, щоб зробити все у відповідності до вимог.

Таксономія фінансової звітності – це розкриття статей і показників ФЗ, та її елементів; програмно та технічно таксономія ґрунтується на XBRL.

XBRL (eXtensible Business Reporting Language (перекладається як «розширювана мова ділової звітності»)) – це програмний стандарт, розроблений для поліпшення способу передавання фінансових даних, що полегшує компіляцію та обмін інформацією. Мета XBRL полягає в тому, щоб зробити автоматизований збір даних, який допоможе регуляторам, аналітикам та інвесторам здійснювати більш складний аналіз. XBRL дає змогу висловлювати за допомогою семантичних засобів загальні для

учасників ринку й регуляторних органів вимоги до подання бізнес-звітності. Формат використовує теги, щоб ідентифікувати кожен фрагмент фінансових даних, який потім дає можливість використовувати його програмно за допомогою XBRL-сумісної програми й легко передавати дані між підприємствами [2]. Наприклад, для основних засобів є окремий блок, в якому представлені всі його елементи. У ньому прописуються який тип тегу використовується та надається посилання на стандарт, в якому подана інформація про показник. Теги можуть бути двох видів:

1. Пункт (item) – описує самостійний показник, який дозволяє передати певний факт, наприклад, «Грошові кошти» або «кількість працівників».
2. Множинний тег або кортеж (tuple) – являє собою сукупність показників (пунктів або інших кортежів), що дозволяє групувати взаємопов'язані факти, кожен з яких окремо не має достатнього сенсу, наприклад, кортеж «працівник» може містити «ім'я» і «посаду».

Відповідно до пункту 2 Порядку подання фінансової звітності, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 № 419, фінансова звітність та консолідована ФЗ, складена на основі таксономії фінансової звітності за МСФЗ в єдиному електронному форматі, подається до центру збору фінансової звітності, операційне управління яким здійснює Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку (НКЦПФР), з метою забезпечення доступу органів державної влади, інших органів та користувачів до поданої підприємствами ФЗ та консолідованої ФЗ [3]. Загальна кількість підприємств, що повинні подати ФЗ у новому форматі перевищує 5000, а саме:

- Підприємства, що становлять суспільний інтерес.
- Публічні акціонерні товариства.
- Суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях.
- Підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначений Постановою Кабміну №419.

На сьогодні триває процес запровадження та налаштування Системи фінансової звітності, зокрема, розпочато її тестування, реєстрацію суб'єктів звітування та триває процес налагодження роботи Системи. У вересні 2019 року розпочав роботу інформаційний сайт <https://frs.gov.ua>, на якому розміщені інформаційні та методологічні матеріали, які стосуються функціонування Системи. [3]

Система фінансової звітності (СФЗ) – це система, яка розроблена на основі таксономії прийнятої Міністерством фінансів України, яка буде працювати за принципом «єдиного вікна», що буде дозволяти отримувати, аналізувати та обробляти ФЗ підприємств на основі iXBRL. Фінансова звітність у новому єдиному форматі буде подаватись до всіх регуляторів, а саме: НКЦПФР, НБУ, Мінфін та Нацкомфінпослуг.

Отже, перехід України на XBRL відкриває багато переваг як для користувачів, так і для тих, хто готує фінансову інформацію (табл. 1).

Таблиця 1

Переваги використання XBRL

Переваги використання XBRL для суб'єктів звітування:	Переваги використання XBRL для держави:	Переваги використання XBRL для інвесторів:
<ul style="list-style-type: none"> • коректне складання ФЗ; • залучення інвесторів; • скорочення кількості помилок. 	<ul style="list-style-type: none"> • прискорення обробки, а також аналізу ФЗ; • швидке виявлення порушень та оперативне реагування на них; • ефективніший регуляторний процес. 	<ul style="list-style-type: none"> • якісне розкриття інформації за міжнародними стандартами; • швидкий аналіз ФЗ; • краще розуміння ризиків і перспектив бізнесу.

Використання XBRL полегшить роботу українським компаніям, які вийшли на публічні ринки, адже все більше число міжнародних бірж рекомендує компаніям подавати ФЗ саме в форматі XBRL. Велика відкритість фінансової інформації про діяльність українських підприємств, безумовно, робить позитивний вплив і на загальний фінансовий клімат в країні. Адже інвестор не буде цікавитися компанією, фінансові результати якої йому не відомі.

Також не потрібно забувати, що в найближчий час вітчизняні компанії стануть активними гравцями на міжнародних біржах. Зазначений програмний стандарт дуже зручний і для щоденного використання в роботі обліковців і для аналітики апаратом менеджменту. І хоча, як і будь-який стандарт, XBRL починає мати сенс тільки при масовому розповсюдженні, варто пам'ятати, що Україна сьогодні все активніше залучається до процесу глобалізації. Стратегічне управління та відповідальні рішення вимагають все більшої оперативності, тому уніфікація міжнародних практик в області фінансової звітності дасть можливість приймати зважені, об'єктивні та ефективні рішення.

Підсумовуючи зазначимо, що оновлення задач і формату складання фінансової звітності для українських підприємств буде складним і витратним, але шлях переходу на формат XBRL – є вірним рішенням, яке в подальшому забезпечує вигоду як підприємству, так і державі.

Список використаних джерел:

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. Закон України від 16.07.1999 № 996 редакція від 16.11.2018, підстава – 2545-VIII [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

2. Роз'яснення щодо складання фінзвітності за Таксономією UA МСФЗ в електронному форматі XBRL за 2019 рік та проміжної фінзвітності у 2020 році. URL: http://bz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/BZ011883

3. Подання фінансової звітності у новому форматі iXBRL. URL: <https://frs.gov.ua/2019/12/28/rozyasnennya-shhodo-skladannya-finansovoyi-zvitnosti-za-taksonomiyeyu-finansovoyi-zvitnosti-za-mizhnarodnymy-standartamy-v-yedynomu-elektronnomu-formati-za-2019-rik-ta-promizhnoyi-finansovoyi/>

Сирцева С.В.,

к.е.н., доцент,

доцент кафедри обліку і оподаткування

Миколаївський національний аграрний університет

(м. Миколаїв)

Чебан Ю.Ю.,

к.е.н., доцент,

доцент кафедри обліку і оподаткування

Миколаївський національний аграрний університет

(м. Миколаїв)

Мороз Т.О.,

к.е.н., доцент кафедри інформаційних систем і технологій

Миколаївський національний аграрний університет

(м. Миколаїв)

МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИНАГОРОД ПРАЦІВНИКАМ ВІДПОВІДНО ДО МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА ОБЛІКУ

У практиці діяльності сучасних підприємств набули поширення різноманітні стимули, тобто важелі або інструменти впливу на людей, які спонукають їх працювати ефективніше.

Одним із найважливіших стимулів є винагорода, що може мати як грошову (матеріальну), так і негрошову (нематеріальну) форму. При цьому основна роль у стимулюванні належить саме грошовій винагороді, основними видами якої є: заробітна плата, премії, різного роду доплати та надбавки, дивіденди за акціями, участь у прибутках і участь у доходах [1, с.103].

Облікові принципи відображення у фінансовій звітності різних видів винагород працівникам визначені у МСБО (IAS) 1 «Подання фінансової звітності» [2], МСБО (IAS) 19 «Виплати працівникам» [3], МСБО (IAS) 24 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін» [4] та МСФЗ (IFRS) 2 «Платіж на основі акцій» [5].

Так, МСБО 19 встановлює правила обліку і розкриття інформації про виплати працівникам компанії. МСБО 1 вимагає розкриття інформації про витрати пов'язані з винагородою працівників.

Відповідно до МСБО 24 суб'єкт господарювання повинен розкривати інформацію щодо компенсації провідному управлінському персоналу, яка подається загальною сумою, а також окремо для кожної складової. Інформація про структуру та обсяг винагороди керівників компанії становить великий інтерес для широкого кола зацікавлених сторін (акціонерів, інвесторів). Така інформація дозволяє зробити висновок про те, наскільки ефективно менеджери мотивовані працювати в інтересах компанії, покращувати її фінансові результати.

МСФЗ 2 регулює облік і розкриття інформації про витрати, пов'язані з операціями, за якими опціони на акції надаються працівникам. Розкриттю підлягають опис операцій, що відбулися протягом періоду надання інструментів власного капіталу, умови укладених угод, термін їх виконання та спосіб розрахунку по ним (грошовими коштами або інструментами власного капіталу).

Основні принципи, положення та вимоги міжнародного стандарту фінансової звітності для малих та середніх підприємств (МСФЗ для МСП) (розділ 28 «Виплати працівникам») та міжнародного стандарту бухгалтерського обліку у державному секторі (МСБО ДС) 25 «Виплати працівникам» базуються на МСБО 19 «Виплати працівникам».

Основні вимоги МСФЗ щодо обліку та розкриття інформації про винагороди працівникам представлені у таблиці 1.

Відповідно до МСБО 19 виплати працівникам включають [3]:

а) короткострокові виплати працівникам, такі як заробітна плата, внески на соціальне забезпечення, оплачені щорічні відпустки та тимчасова непрацездатність, участь у прибутку та премії, а також негрошові пільги теперішнім працівникам (медичне обслуговування, надання житла, автомобілів, а також надання безкоштовних чи субсидованих товарів або послуг);

б) виплати по закінченні трудової діяльності, такі як пенсії, інші види пенсійного забезпечення, страхування життя та медичне обслуговування по закінченні трудової діяльності;

в) інші довгострокові виплати працівникам, включаючи додаткову відпустку за вислугу років або оплачувану академічну відпустку, виплати з нагоди ювілеїв чи інші виплати за вислугу років, виплати за тривалою непрацездатністю, а також отримання частки прибутку, премії та відстрочену компенсацію, якщо вони підлягають сплаті після завершення дванадцяти місяців після закінчення періоду або пізніше;

г) виплати при звільненні.

Вимоги МСФЗ щодо обліку та розкриття інформації про винагороди працівника

Вимоги	МСБО 19 «Виплати працівникам»	МСФЗ для МСП (розділ 28 «Виплати працівникам»)	МСБО ДС 25 «Виплати працівникам»
Класифікація винагород працівникам	Визначено п'ять груп виплат, що відрізняються правилами визнання, оцінки і відображення у звітності		
Визнання і методи оцінки	Короткострокові виплати слід визнавати за недисконтованою сумою, довгострокові – за дисконтованою. Для визначення поточної вартості зобов'язань щодо програм пенсійного забезпечення застосовується метод актуарної оцінки		
Компенсаційні виплати інструментами власного капіталу	МСФЗ 2 «Платіж на основі акцій»	Розділ 26 «Платіж на основі акцій»	МСФЗ, що стосуються виплат винагород інструментами власного капіталу
Вимоги до розкриття інформації у фінансовій звітності	МСБО 1 «Подання фінансової звітності» МСБО 24 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін»	Розділ 3 «Подання фінансових звітів» Розділ 33 «Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін»	МСФЗ ОГС 1 «Подання фінансової звітності» МСФЗ ОГС 20 «Пов'язані сторони»

Джерело: [2, 3, 4, 5, 6, 7]

Всі види поточних виплат, які не підлягають накопиченню, визнаються як поточні зобов'язання. Витрати на програми участі в прибутку та преміювання суб'єкт господарювання визнає не як розподіл прибутку, а як витрати.

Операції щодо нарахування поточних ненакопичувальних виплат відображаються як заробітна плата – за кредитом рахунка зобов'язань по оплаті праці персоналу в кореспонденції з дебетом рахунків відповідних витрат.

Що стосується виплат по закінченню трудової діяльності, то відповідно до п. 24 МСБО 19 вони включають:

- а) пенсійне забезпечення, таке як пенсії;
- б) інші виплати по закінченні трудової діяльності, такі як страхування життя по закінченні трудової діяльності та медичне обслуговування по закінченні трудової діяльності.

МСБО 19 визначає два тип пенсійних програм, що використовуються в західній практиці: програми з визначеним внеском і програми з визначеною виплатою. Основною умовою програми пенсійного забезпечення з визначеною виплатою є не тільки забезпечити працівників додатковою пенсією, а й отримання прибутку від свого вкладу. Відсутність відповідальності роботодавця, який здійснює пенсійне

забезпечення працівників на основі забезпечення з визначеним внеском, пояснюється відсутністю інвестиційної мети – отримання прибутку.

Отже, при складанні фінансової звітності відповідно до МСФЗ, підприємствам необхідно більш уважно розглянути питання надання та розкриття інформації стосовно винагород працівникам не тільки у формі заробітної плати, а й інших виплат.

Список використаних джерел:

1. Хоменко Л.М. Основні види винагороди як найважливішого стимулу до підвищення інноваційної активності працівників підприємства. Маркетинг і менеджмент інновацій. 2011. № 3. Т. 2. С.102-109.

2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» : Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку зі змінами станом на 1 січня 2012р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013 (дата звернення: 15.02.2020).

3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 «Виплати працівникам» : Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку зі змінами станом на 1 січня 2012р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_011 (дата звернення: 15.02.2020).

4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 24 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін» : Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку зі змінами станом на 1 січня 2012р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_043 (дата звернення: 15.02.2020).

5. Міжнародний стандарт фінансової звітності 2 «Платіж на основі акцій» : Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку зі змінами станом на 1 січня 2012р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_005 (дата звернення: 15.02.2020).

6. Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих та середніх підприємств : Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку зі змінами станом на 1 січня 2012р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_063 (дата звернення: 15.02.2020).

7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку у державному секторі 25 «Виплати працівникам» : опублікований Міжнародною Федерацією Бухгалтерів, лютий 2008р. URL: [file:///C:/Users/Bosik/Downloads/25_final%20\(2\).pdf](file:///C:/Users/Bosik/Downloads/25_final%20(2).pdf) (дата звернення: 15.02.2020).

Сокіл О.Г.,
д.е.н., доцент,
завідувач кафедри
обліку і оподаткування
*Таврійський державний агротехнологічний університет
імені Дмитра Моторного
(м. Мелітополь)*

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ПЕРЕДУМОВИ ЗМІНИ ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ В УМОВАХ СТАЛОГО РОЗВИТКУ

Теперішні дослідження у сфері контролю, обліку та звітності про сталий розвиток знаходять своє відображення у різних галузях економіки та інтересів вітчизняних дослідників [1; 2; 3]. Сьогодні аналітика бухгалтерської звітності переходить на інший етап, що продукує виникнення нового методу в обліку прогнозування, що також може пояснюватись бюджетуванням та розширенням функцій бухгалтерського обліку у перспективних дослідженнях і передбаченні майбутнього господарювання підприємства [4]. І відповідно, дослідження призводять до виникнення нових висновків та подальшого спонукання до вивчення та розширення питання сучасного методу бухгалтерського обліку – звітність.

Перспектива зміни методів обліку, а інколи і постфактум підтвердження вже трансформованих методів призводить до перегляду методології сучасного бухгалтерського обліку [5]. Дані зміни відбуваються під тиском трансформаційних процесів сталого розвитку. Відстеження дій щодо забезпечення стійкості, а також їх оцінка і поширення вимагають розгортання показників стійкості. Таким чином, підвищення інтересу до показників сталого розвитку спостерігається протягом як мінімум двох десятиліть.

У цій статті також буде досліджено основний метод бухгалтерського обліку як звітність, але попри насичену та незчисленну кількість вже проведених досліджень даний метод завжди оновлюється та удосконалюється. Звітність звісно дає інформацію для аналізу та майбутнього прогнозування або планування, але останнє все більше набирає актуальності за сучасних умов ведення обліку в Україні. Зараз це стосується великих і середніх підприємств, які обов'язково повинні формувати та оприлюднювати звітність про управління (інтегровану звітність). З іншого боку, саме екологічні і соціальні витрати і є основними у забезпеченні сталого розвитку та дають базу для формування звітності про сталий розвиток, інтегровану звітність тощо.

Взаємозв'язок між корпоративною соціальною відповідальністю (КСВ) і корпоративними фінансовими показниками досліджувалася емпірично протягом десятиліть [6; 7]. Перші емпіричні дослідження доводять квадратичний зв'язок між КСВ і КФП [8]. На сьогоднішній день цей позитивний ефект залишається на агрегованому рівні, так як

дослідження не дають відповіді на питання, для яких видів діяльності в сфері КСВ інтегрована звітність може пом'якшити значення доданої вартості чи цінності підприємства. Таким чином, інтегрована звітність покликана інтерпретувати не фінансові показники, які є ключовими для акціонерів, а пом'якшувати перепади доданої вартості підприємств.

Сьогодні існує дві наукових напрямлення по оцінці показників цінності підприємств:

1. Школа, що ставить за головне створення цінностей (вигід, прибутку).

2. Школа, що ставить за головне контроль витрат.

Таким чином, у літературі почали з'являтися досліджування криволінійних, конкретно квадратичних, відносин як для екологічного, так і для соціального аспектів КСВ і КФП. Зіставлення може бути U-подібним (тобто, ефект «занадто мало позитивного») або інвертованим U-подібним (тобто, ефект «занадто багато позитивного»). Ці дві теоретичні основи охоплюють як позитивні, так і негативні відносини між КСВ і КФП. У той час як U-подібні відносини припускають, що мінімальний рівень активності КСВ повинен бути перевищений для збільшення КФП, інвертовані U-подібні відносини припускають, що коли перевищений певний пік активності КСВ, позитивний внесок в КФП зменшується.

Отже основним завданням даної роботи є дослідженні впливу обліково-аналітичного забезпечення на сталий розвиток, а саме встановлення ролі інтегрованої звітності.

Публікація інтегрованого звіту (IR) може допомогти інвесторам зрозуміти фінансову цінність як екологічних, так і соціальних витрат. Що стосується впливу самого IR, то в статті виявляється значний позитивний зв'язок між публікацією інтегрованого звіту та доданою вартістю підприємства послідовно по всіх моделях.

Після проведених розрахунків попередніх досліджень виявляється значний позитивний зв'язок доданої вартості підприємства за умов взаємодії квадратів агрегованих екологічних і соціальних витрат (у більшості випадків $p < 0,05$). Таким чином, це підтверджує, що розкриття інтегрованого звіту позитивно пом'якшує квадратичний зв'язок між екологічними / соціальними витратами і доданою вартістю підприємства.

Проте, внесок компанії в її цінність після публікації інтегрованого звіту вище тільки для підприємств з низькими або нульовими витратами на охорону навколишнього середовища, а також, які проводять активну екологічну стратегію з великим об'ємом витрат на охорону навколишнього середовища (вертикальна форма інтеграції) (правило U-подібних кривих). У цих випадках IR повинна пояснити інвесторам, чому підприємство інвестує мало/нічого або більшу суму в природоохоронну діяльність. Інвестуючи мало або нічого в природоохоронну діяльність, IR може бути засобом відбілювання репутації. Активні екологічні стратегії підприємства можуть використовувати IR, щоб пояснити, як високі екологічні витрати принесуть користь. Підприємства, які застрягли посередині щодо

екологічних витрат, мають менший внесок в додану вартість підприємства при публікації інтегрованого звіту, ніж підприємства, які не публікують звіт. Таким чином, вартість публікації інтегрованого звіту видається поза увагою порівняно з перевагами після розширення витрат на охорону навколишнього середовища (горизонтальна область) (Рис. 1).

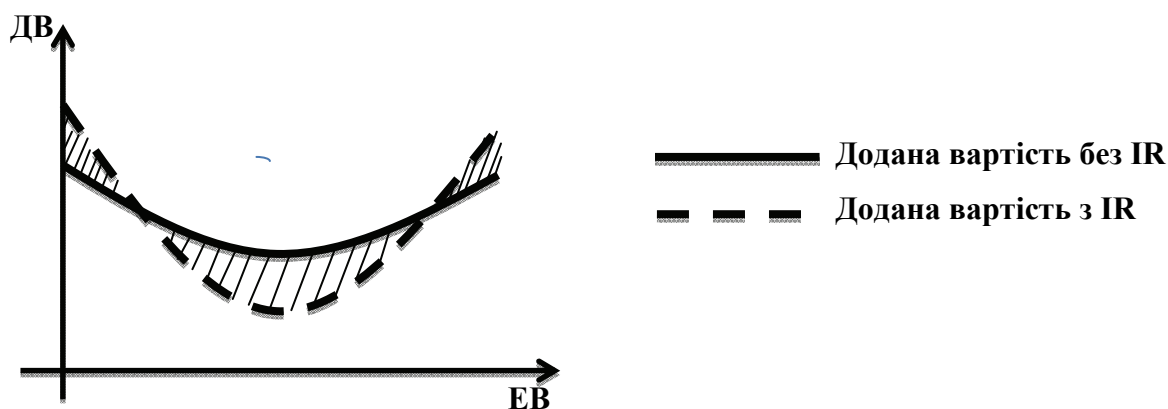


Рис. 1. Моделювання U-подібної форми сталого розвитку («занадто мало позитивного») з і без пом'якшення з боку ІР
* Побудовано автором

Для квадратичних соціальних витрат результати показують, що сукупні соціальні витрати пом'якшують інтегрованою звітністю ($0,009 < p < 0,10$). Таким чином, розкриття інтегрованого звіту позитивно пом'якшує квадратичний зв'язок між соціальними витратами і доданою вартістю підприємства. На Рис. 2 показано зв'язок між агрегованими соціальними витратами і вартістю підприємства з і без пом'якшення за допомогою ІР. Існує значна помірність через ІР і виключно значний позитивний внесок доданої вартості підприємства для всіх підприємств, що публікують інтегрований звіт, зворотна U-подібна крива паралельно зміщена вгору.

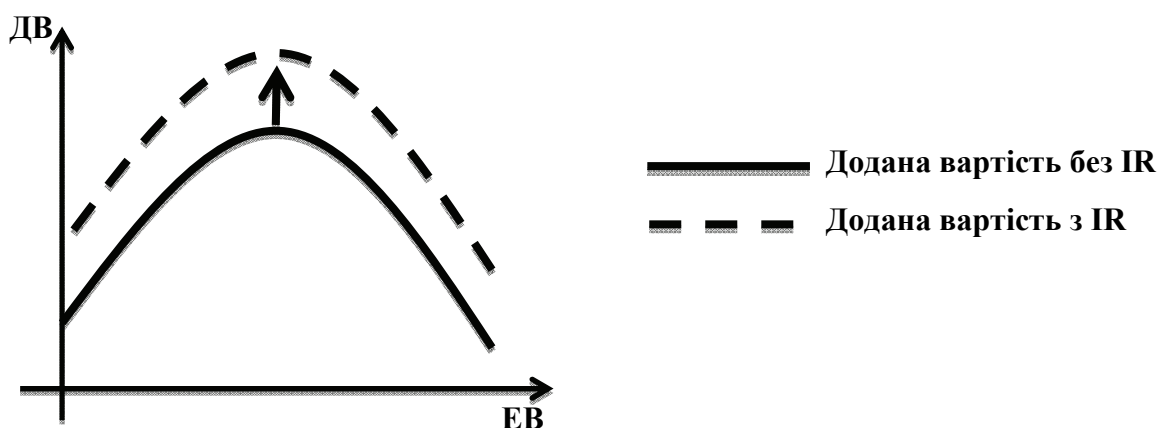


Рис. 2. Моделювання інвертованої U-подібної форми сталого розвитку («надто багато позитивного») з і без пом'якшення з боку ІР
* Побудовано автором

В цілому видається, що ІР пом'якшує зв'язок між екологічними витратами і доданою вартістю підприємства, але не соціальними витратами і доданою вартістю підприємства. Можуть знадобитися технічні знання, щоб зрозуміти економічний вплив екологічних витрат. Таким чином, без подальших пояснень фінансовий внесок витрат на охорону навколишнього середовища є невизначеним. На відміну від цього, додаткові пояснення не потрібні для соціальних витрат, оскільки інвестори можуть очікувати певних соціальних витрат від підприємств для отримання ліцензії на діяльність. Соціальні витрати можна розглядати як законний аспект КСВ, який інвестори можуть правильно інтерпретувати без публікації інтегрованого звіту.

На сьогодні в Україні потребує перебудови система зобов'язання формувати та оприлюднювати інтегровану звітність не тільки великими та середніми підприємствами. До них мають долучатися на добровільній основі і малі підприємства (за деякими твердженнями це повинно бути обов'язковим). І це є найближча перспектива.

Список використаних джерел:

1. Пантелеев В.П. Нормативні засади та практика оцінки інтегрованої звітності підприємств за вимогами зовнішнього та внутрішнього аудиту. Бухгалтерські наукові дослідження в Житомирській політехніці. Том 6: Розвиток інтегрованої звітності підприємств: монографія. Житомир: Житомирська політехніка, 2019. С. 167-176.

2. Зоріна О. А. Основні аспекти аналізу консолідованої фінансової звітності. Порівняльні статистичні дослідження розвитку соціально-економічних систем: Матеріали XV міжнародної науково-практичної конференції з нагоди дня працівників статистики. Київ: «Інформаційно-аналітичне агентство», 2017. С. 259-263.

3. Пилипенко О.І. Забезпечення ефективності стратегічного управління підприємством як функція організації обліку // Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація: збірник тез доповідей учасників XVII Всеукраїнської наукової конференції. К.: ДП «Інформ. – аналіт. агентство», 2019. С. 139-141.

4. Sokil O., Ortina G., Oleksenko R. The implantation prospects of integrated reporting for enterprises in Ukraine. Scientific papers of Tavria State Agrotechnological University (Economic sciences). №1(39). 2019. P. 222-230.

5. Трачова Д.М. Обліково-інформаційне забезпечення формування амортизаційної політики: теорія, методологія, організація: автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09; Нац. акад. аграр. наук України, Нац. наук. центр «Ін-т аграр. економіки». Київ, 2019. 38 с.

6. Жук В.М., Бездушна Ю.С., Вдовенко О.С. Облікові технології у забезпеченні інвестиційної привабливості та фінансової безпеки сільсько-господарських підприємств. Облік і фінанси. 2013. № 4 (62). С.32-38.

7. Розвиток бухгалтерського обліку на основі новітніх ІТ-технологій: Колективна монографія. За ред. Жука В. М., Бездушної Ю. С. К.: ННЦ «ІАЕ», 2017. 450 с.

8. Колот А. М. Корпоративна соціальна відповідальність: еволюція та розвиток теоретичних поглядів. Економічна теорія. 2013. № 4. С. 5-26.

Трачова Д.М.,

д.е.н., доцент,

доцент кафедри

обліку і оподаткування

Таврійський державний агротехнологічний

університет ім. Дмитра Моторного

(м. Мелітополь)

КОНЦЕПЦІЯ ІНФОРМАЦІЙНО-ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АМОРТИЗАЦІЙНОЇ ПОЛІТИКИ

Система інформаційного забезпечення формування амортизаційної політики підприємства – це сукупність теоретичної, концептуальної і методологічної складових, які постійно взаємодіють через інформаційні потоки у процесі формування і передачі якісної інформації для забезпечення обґрунтованості та ефективності прийняття управлінських рішень. Метою функціонування зазначеної системи є формування та передача якісної обліково-аналітичної інформації для забезпечення й обґрунтованості прийняття управлінських рішень щодо формування і здійснення амортизаційної політики підприємств і держави.

Однак питання державної ініціативи і створення нормативної бази в рамках забезпечення функціонування інформаційної системи здійснення амортизаційної політики підприємства є першочерговим і стосується всіх складових цієї системи. Бухгалтерський облік обмежений у застосуванні своїх методів і принципів, більшою мірою за все законодавчими положеннями, ніж відсутністю бажання розробляти ефективну амортизаційну політику [1].

Вперше в Україні концепція амортизаційної політики на державному рівні була розроблена у 2001 р., метою якої було «...визначення напрямів та механізмів удосконалення амортизаційної політики як чинника активізації інвестиційної діяльності в державі» [2, с. 152]. У документі зазначалося, що «... Амортизаційна політика має бути спрямована на

підвищення фінансової заінтересованості суб'єктів господарювання у здійсненні інвестицій в основний капітал за рахунок коштів власних амортизаційних фондів» [2, с. 153]. Концепція містить перелік заходів, які мають стимулювати підприємства формувати і використовувати власні ресурси на інноваційне оновлення в рамках накопиченої амортизації. Аналіз розроблених і впроваджених заходів наведено в табл. 1.

Таблиця 1

**Аналіз виконання оголошених напрямів заходів
концепції амортизаційної політики**

№	Напрямок запропонованого заходу	Ступінь виконання
1.	Створення економічної та правової бази для запровадження раціональних рівнів споживання, відшкодування й оновлення основного капіталу	Ні
2.	Обмеження державного регулювання у сфері амортизаційної політики та стимулювання інвестиційної ініціативи суб'єктів господарювання	Ні
3.	Відмова від суцільного примусового нарахування амортизаційних відрахувань за єдиним методом та запровадження кількох методів нарахування амортизації, надання суб'єктам господарювання права вибору конкретного методу нарахування амортизаційних відрахувань, а також права самостійно встановлювати конкретні строки служби основного капіталу у визначених законом межах	Частково, в межах Податкового кодексу
4.	Розмежування практики нарахування амортизаційних відрахувань відповідно до її економічної та податкової ролі	Так

Джерело: розробка автора

На наш погляд, необхідно звернути увагу на облікову роль амортизації у питанні об'єктивного відображення доходів і витрат підприємства та визначенні її реального фінансового результату згідно з принципами бухгалтерського обліку. Одним із дієвих, однак не впроваджених повною мірою заходів було надання податкових знижок тільки тим суб'єктам господарювання, які мають документальне підтвердження інвестиційного використання коштів амортизаційного фонду. На нашу думку, такий елемент контролю в сукупності із суттєвими заходами державного протекціонізму дав би позитивні результати. На поточний момент майже всі нормативні документи, які стосуються формування амортизаційної політики як на державному рівні, так і на рівні підприємства, генеруються Міністерством фінансів України. Пріоритетом при цьому є фіскальний інтерес держави. Частина нормативних актів

генерується комісіями з питань державного регулювання в різних сферах економіки. У цій великій кількості нормативних актів, які прийняті або коригувалися в різні роки, є багато розбіжностей, пов'язаних з реформуванням обліку та оподаткування діяльності підприємств, а також несвоєчасним внесенням змін до всіх пов'язаних документів. Багатогранність характеристики, в якій амортизація показана: як елемент методу бухгалтерського обліку; як зниження потенціалу матеріальних послуг; як вторинна оцінка активів; як внесок у чистий дохід; як підтримання виробничого потенціалу, призводить до необхідності побудови концепції амортизації з бухгалтерських позицій. В основі запропонованої концепції лежить значущість амортизації (її цільова функція) як елемента методу бухгалтерського обліку, що дозволяє систематичним і раціональним способом розподілити витрати або вартість капітальних активів (за мінусом ліквідаційної вартості) протягом всього терміну їх служби та в міру участі у кругообігу капіталу з урахуванням інноваційної складової (рис. 1).

Концепція будується на облікових, інформаційних, аналітичних і контролюючих складових, які реалізовані в методології обліку інноваційно орієнтованої амортизаційної політики, підготовки інформаційного середовища облікових даних амортизаційної політики, формування і використання звітної інформації для управління амортизаційною політикою; а також методиках обліку формування амортизаційного фонду, нарахування амортизації, складання звітної документації, статистичного спостереження, оцінки ефективності та моніторингу застосування інформаційної системи амортизаційної політики. Індикатори результативності концептуальних положень розроблені на підставі даних країн, які були обрані для імплементації методики нарахування амортизації і виходячи з досягнутої позитивної динаміки таких країн, зокрема Японії та Канади (стосовно рівня зносу і рівня капітальних інвестицій). Рівень інвестиційної активності запропонований за показниками інноваційного табло ЄС у відповідності до рівня країн ЄС, близьких за перспективами розвитку, зокрема Польща, Угорщина та Словенія.



Рис. 1 Концептуальні положення обліково-інформаційного забезпечення формування амортизаційної політики

Джерело: розробка автора

Визначення характеристик звітної інформації для проведення суцільного статистичного спостереження дасть можливість акумулювати масив даних для ефективного провадження амортизаційної політики шляхом формування єдиного інформаційного простору.

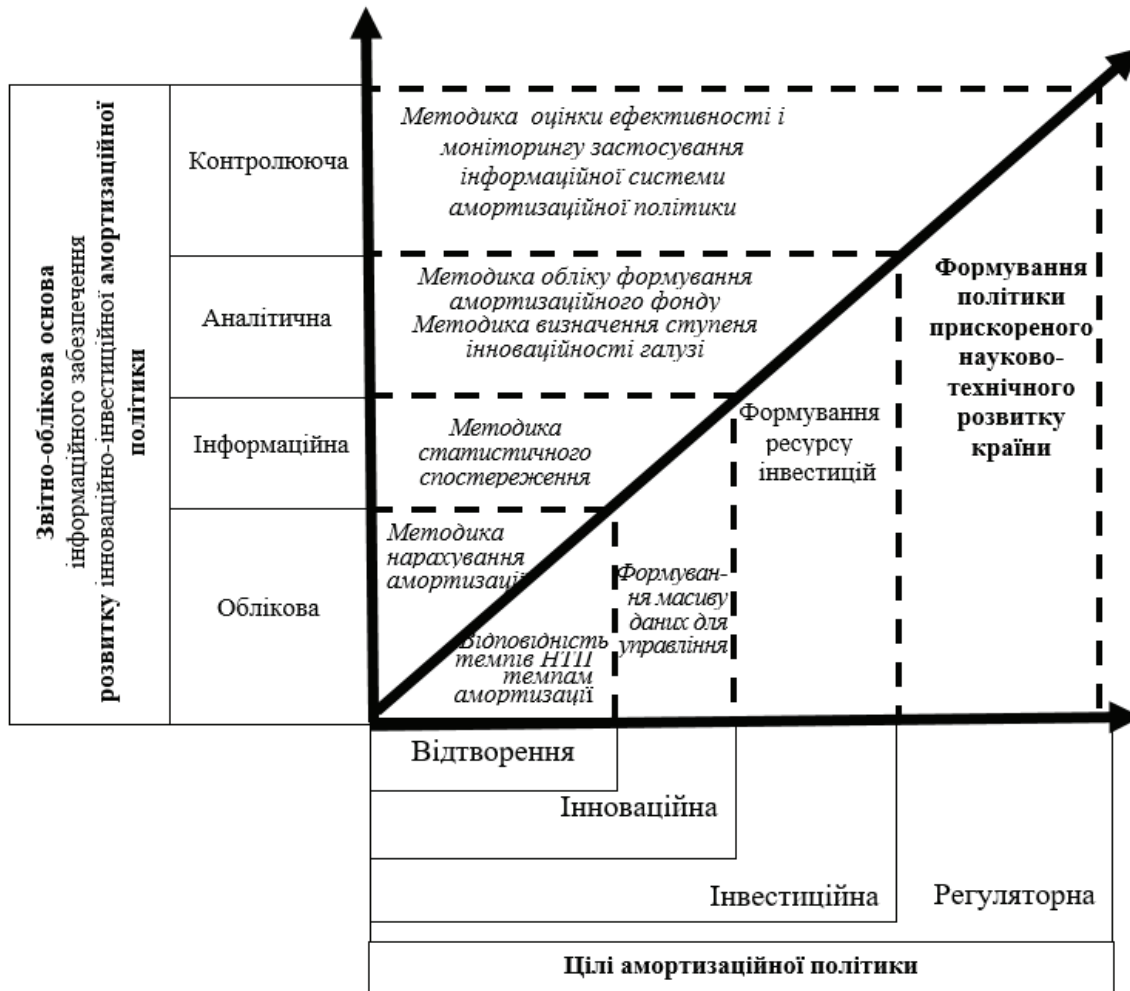


Рис.2. Концептуальне бачення звітно-облікового забезпечення формування амортизаційної політики

Джерело: розробка автора

Концепція націлена на виконання стратегічних завдань амортизаційної політики, а саме формування системи обліково-інформаційного забезпечення ефективної амортизаційної політики на всіх рівнях управління шляхом забезпечення синергії фінансової і нефінансової інформації при розробленні амортизаційної політики, для чого використовуються найбільш ефективні для розвитку економіки методи нарахування амортизації, що дозволить сформувати достатні власні ресурси для інноваційного оновлення активів.

Список використаних джерел:

1. Пуйда Г.В. Амортизаційна політика як ключовий елемент управління технічними ресурсами підприємства. Бізнес Інформ. 2014. № 1. С. 226-231.
2. Досковский В. Финансовый механизм начисления амортизации и его теоретическая концепция. Экономические стратегии. 2006. № 5-6. С. 152-155.

Цибульник М.О.,

асистент кафедри

обліку та аудиту

Київський національний університет

імені Тараса Шевченка

(м. Київ)

ОСОБЛИВОСТІ СКЛАДАННЯ ТА ПОДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ НЕДЕРЖАВНИХ ПЕНСІЙНИХ ФОНДІВ В УКРАЇНІ

Особливості мети та напрямів функціонування недержавних пенсійних фондів (далі – НПФ) обумовлюють відмінності обліку від інших неприбуткових організацій, зокрема такі як подання фінансової звітності у повному обсязі та її оприлюднення у зв'язку з високим рівнем контролю з боку держави для забезпечення гарантування інтересів учасників фонду та подання звітності за міжнародними стандартами.

НПФ формують фінансову звітність в повному обсязі відповідно до Закону України [1]. Фінансова звітність має достовірно відображати фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки НПФ. Достовірне подання вимагає правдивого подання впливу операцій, інших подій та умов відповідно до визначень та критеріїв визнання для активів, зобов'язань, доходу та витрат, наведених у Концептуальній основі фінансової звітності.

Складаючи фінансову звітність, управлінський персонал НПФ повинен оцінювати здатність продовжувати свою діяльність на безперервній основі. Якщо під час оцінювання управлінський персонал НПФ знає про суттєві невизначеності, пов'язані з подіями чи умовами, які можуть спричинити значний сумнів щодо його здатності продовжувати діяльність на безперервній основі, НПФ має розкривати інформацію про такі невизначеності. Оцінюючи доречність припущення про безперервність, управлінський персонал бере до уваги всю наявну інформацію щодо майбутнього – щонайменше на 12 місяців з кінця звітного періоду, але не обмежуючись цим періодом. Аналогічно з іншими суб'єктами господарювання НПФ складає свою фінансову звітність (крім інформації про рух грошових коштів) за принципом нарахування.

Також, відповідно до вимог МСБО 26 [3] фінансова звітність НПФ повинна містити звіт про наявні чисті активи, призначені для виплат, та опис політики фінансування. Метою складання та подання звітності щодо програм пенсійного забезпечення з визначеним внеском є періодичне надання інформації про програму та результати її інвестицій. Ця мета, як правило, досягається шляхом надання фінансової звітності, що містить такі положення:

- опис суттєвих видів діяльності за певний період та вплив будь-яких змін, що стосуються програми, а також склад учасників, термін і умови програми;
- звіти, що містять інформацію про операції та результати інвестицій за певний період та фінансовий стан програми на кінець періоду;
- опис інвестиційної політики.

Проміжна (квартальна) звітність НПФ складається на дати, встановлені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Відповідно до вимог МСБО 34 «Проміжна фінансова звітність» [3] проміжний фінансовий звіт НПФ має включати такі компоненти як:

- стислий звіт про фінансовий стан;
- стислий звіт про прибутки та збитки та інший сукупний дохід;
- стислий звіт про зміни у власному капіталі;
- стислий звіт про рух грошових коштів;
- пояснювальні примітки.

Форми звітності заповнюються Адміністратором на підставі даних бухгалтерського обліку та даних системи персоніфікованого обліку, а також інформації, отриманої від осіб, що здійснюють управління активами.

Державний контроль за дотриманням Адміністратором вимог щодо порядку складання, формування та подання звітності з недержавного пенсійного забезпечення здійснюється Нацкомфінпослуг.

Електронна форма звітності з недержавного пенсійного забезпечення складається та подається Адміністратором (крім одноосібного засновника корпоративного пенсійного фонду, інформацію про якого не внесено до Державного реєстру фінансових установ) через веб-інтерфейс на офіційному сайті Нацкомфінпослуг у режимі он-лайн. Фінансова звітність про діяльність недержавного пенсійного фонду підтверджується підписами керівника та бухгалтера Адміністратора, засвідчується його печаткою та затверджується головою ради фонду (або уповноваженою особою з числа членів ради фонду за дорученням голови ради фонду) і скріплюється печаткою недержавного пенсійного фонду.

Також, відповідно до вимог МСБО 10 «Події після звітного періоду» [3] НПФ слід розкривати інформацію про дату затвердження фінансової звітності до випуску та про те, хто дав дозвіл на таке затвердження. Затвердження

фінансової звітності повинно відповідати вимогам Закону України «Про недержавне пенсійне забезпечення» [2]. Затвердження фінансової звітності до випуску входить до повноважень ради пенсійного фонду. Рада пенсійного фонду повинна винести рішення про затвердження фінансової звітності за МСФЗ до випуску до передачі її на обов'язкову аудиторську перевірку. Дата затвердження фінансової звітності до випуску зазначається на початку фінансової звітності у відповідній графі «Дата (рік, місяць, число)», а також наводиться у Примітках до фінансової звітності.

Примітки до фінансової звітності недержавного пенсійного фонду повинні містити інформацію про основу складання фінансової звітності і про застосовані конкретні облікові політики, розкривати інформацію, що вимагається МСФЗ і яку не подано у фінансовій звітності, надавати інформацію, яку не подано у фінансовій звітності, але яка є доречною для її розуміння.

У примітках до фінансової звітності недержавного пенсійного фонду необхідно:

- подавати інформацію про основу складання фінансової звітності і про конкретні облікові політики;
- розкривати інформацію, що вимагається МСФЗ і яку не подано у фінансовій звітності;
- надавати інформацію, яку не подано у фінансовій звітності, але яка є доречною для її розуміння.

Примітки до фінансової звітності НПФ відповідно до вимог МСБО 26 «Облік та звітність щодо програм пенсійного забезпечення» повинні містити також:

- звіт про чисті активи, наявні для виплат;
- звіт про зміни в чистих активах, наявних для виплат;
- опис програми пенсійного забезпечення та вплив будь-яких змін у програмі протягом звітного періоду.

Звіт про чисті активи (форма №НПФ-2 «Звіт про склад, структуру та чисту вартість активів НПФ»), наявні для виплат, повинен включати інформацію щодо:

- відповідним чином класифікованих активів на кінець періоду;
- бази, використаної для оцінки активів;
- детальної інформації щодо інвестиції, яка перевищує 5% чистих активів, наявних для виплат, або 5% цінних паперів будь-якого класу чи типу;
- зобов'язань.

Опис програми пенсійного забезпечення та вплив будь-яких змін у програмі протягом звітного періоду включає наступну інформацію:

- назви працедавців і груп працівників, охоплених програмою пенсійного забезпечення;

- кількість учасників, які отримують виплати, та кількість інших учасників, класифікованих відповідним чином;
- тип програми (з визначеним внеском);
- примітка щодо того, чи учасники програми роблять до неї внески;
- опис будь-яких умов припинення програми.

Звітність з недержавного пенсійного забезпечення вважається такою, що містить недостовірну інформацію, у разі, якщо:

- звітність містить суперечливу інформацію щодо передбачених нею показників;
- показники фінансової звітності, визначеної Законом України [1], суперечать показникам звітності з недержавного пенсійного забезпечення, яка подається Адміністратором до Нацкомфінпослуг.

Проаналізувавши інформацію, що відображається у фінансовій та спеціальній звітностях НПФ можна зробити висновок, що спеціальна фінансова звітність НПФ деталізує інформацію, наведену у фінансовій звітності, а також надає інші показники, що характеризують діяльність пенсійного фонду, але не знайшли відображення у фінансовій звітності НПФ.

Також проаналізувавши організацію та методику бухгалтерського обліку в недержавних пенсійних фондах, можна виділити комплекс проблем, які потребують вирішення, зокрема:

- відсутність нормативно-правового акту, який визначає методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про діяльність у недержавних пенсійних фондах;
- адміністратори пенсійних фондів й компанії з управління активами в переважній більшості зареєстровані у вигляді ТОВ і регулятивно не зобов'язані добровільно розкривати фінансову звітність у такому форматі, як акціонерні товариства;
- недостатня кількість фахівців з МСФЗ, які працюють в напрямку впровадження міжнародного досвіду організації обліку та звітності в НПФ;
- відсутність єдиної методики порівняння, єдиного механізму обліку результатів діяльності НПФ з дотриманням міжнародних норм і стандартів обліку та звітності;
- недосконале методичне забезпечення бухгалтерського обліку і звітності у недержавних пенсійних фондах, що створює певні труднощі для бухгалтерів-практиків.

Для вирішення зазначених проблем пропонується прийняти Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку, аналізу та фінансової звітності недержавних пенсійних фондів, де б відображалися основні засади організації бухгалтерського обліку, аналізу та звітності НПФ, а також методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності інформації про діяльність недержавних пенсійних фондів.

Список використаних джерел:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. №996 [Електронний ресурс] // Урядовий портал: [сайт]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14> – Назва з екрана.

2. Закон України «Про недержавне пенсійне забезпечення»: від 09 липня 2003 р. № 1058-IV) [Електронний ресурс] // Урядовий портал: [сайт]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1057-15> – Назва з екрана.

3. Міжнародні стандарти фінансової звітності [Електронний ресурс] // Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України: [сайт]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/n?art_id=92410&cat_id=92408 – Назва з екрана.

НАУКОВА ПЛАТФОРМА 2
БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК В ПРОЦЕСІ ІМПЛЕМЕНТАЦІЇ
ЄВРОПЕЙСЬКОГО ЗАКОНОДАВСТВА

Баширова Г.,
аспірантка
Національна академія статистики,
обліку та аудиту
(м. Київ)

ОБЛІКОВЕ ВІДОБРАЖЕННЯ ПОДАТКОВИХ РІЗНИЦЬ ТА ЇХ ВПЛИВ
НА РОЗРАХУНОК ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК

Система бухгалтерського обліку та інформація, яка нею надається для потреб складання фінансової звітності та податкової звітності зумовлює потребу інтеграції показників фінансової та податкової звітності, що певним чином забезпечується через коригування фінансового результату до оподаткування на податкові різниці, що виникають відповідно до положень розділу III Податкового кодексу України (далі – ПКУ). Використання податкових різниць призводить до виникнення відмінностей та відхилень між бухгалтерським та оподатковуваним прибутком. Разом з тим, облік податкових різниць суттєво впливає на розмір нарахованого за звітний період податку на прибуток.

Відповідно до пп. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 Кодексу об'єктом оподаткування податком на прибуток підприємств є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень ПКУ [1].

Поняття, види та перелік податкових різниць визначається нормами ПКУ і періодично підлягає зміні та оновленню. Аналіз змісту ПКУ засвідчує, що податкові різниці, які поширюються на всіх платників податку на прибуток, поділяються на три групи: а) податкові різниці, які виникають під час нарахування амортизації необоротних активів; б) податкові різниці, що виникають під час формування резервів (забезпечень); в) податкові різниці, які виникають під час здійснення фінансових операцій та окремих видів діяльності. Оскільки податкові різниці можуть призвести до збільшення або зменшення бази оподаткування податком на прибуток, слід особливу увагу приділити проблемним питанням, які виникають при їх розрахунку.

Одним із проблемних питань та недоліком вимог Податкового кодексу України є відсутність податкових різниць щодо списання безнадійної кредиторської заборгованості за товари, роботи та послуги, сума якої включається до складу доходів звітного періоду. Аналіз змісту та переліку податкових різниць, які виникають під час здійснення фінансових операцій дозволяє зробити висновок, що коригування, яке базується на застосуванні звичайних цін під час здійснення контрольованих операцій не може бути віднесено до фінансових операцій за своїм змістом.

Окремим проблемним питанням, що потребує подальшого дослідження та вивчення є розробка підходів до розкриття інформації про податкові різниці у примітках до річної фінансової звітності. Вважаємо, що дане питання слід вирішувати на рівні облікової політики підприємства з урахуванням відповідних вимог міжнародних та національних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Реформування системи оподаткування та податку на прибуток сприяє посиленню фіскальної функції держави та необхідності подальшого удосконалення податкового законодавства. Необхідність та ступінь розкриття інформації про податкові різниці слід визначати на рівні внутрішніх розпорядчих документів з урахуванням застосованої концептуальної основи бухгалтерського обліку.

Список використаних джерел:

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

Бондаренко Д.В.,
к.е.н., головний бухгалтер
Національна бібліотека України
імені В.І. Вернадського
(м. Київ)

НОРМАТИВНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ ОБ'ЄКТІВ ПРАВА ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОЇ ВЛАСНОСТІ ТА ВІДОБРАЖЕННЯ ОТРИМАНИХ РЕЗУЛЬТАТІВ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ БЮДЖЕТНОЇ УСТАНОВИ

Сьогодні стає все більш актуальними питання інвентаризації об'єктів права інтелектуальної власності в бухгалтерському обліку бюджетної установи з огляду на побудову сучасної та ефективної системи управління державними фінансами, яка здатна надавати якісні державні послуги, ефективно акумулюючи ресурси, зокрема, інтелектуальні та розподіляючи їх

відповідно до пріоритетів розвитку держави та співробітництва України з міжнародними організаціями, фінансовими установами. Так, у продовження удосконалення системи бухгалтерського обліку в державному секторі з урахуванням вимог міжнародних стандартів урядом України була прийнята Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки [1], яка вплинула на інвентаризацію об'єктів права інтелектуальної власності в бухгалтерському обліку бюджетної установи шляхом прийняття Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, зокрема, Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні активи» [2]. Аспект обліку інтелектуальної власності набуває все більшої актуальності у зв'язку із прискоренням науково-технічного прогресу, зростаючою роллю цих активів та необхідністю об'єктивної, повної, достовірної та оперативної інформації про вартість майна та окупність проведених досліджень і розробок бюджетними установами. У зв'язку із приведенням норм українського законодавства з обліку до вимог Міжнародних стандартів постала проблема актуалізації існуючих напрацювань у застосуванні бюджетними установами. Крім того, комплексний аналіз вітчизняної та міжнародної облікової практики об'єктів інтелектуальної власності наразі відсутній, що ускладнює розуміння бюджетними установами тих переваг, які вони отримують від введення нематеріальних активів у господарський оборот та постановки на бухгалтерський баланс. Міжнародні зобов'язання України відповідно до Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони [3] зачіпають питання створення і комерційного використання інноваційних продуктів та продуктів творчої діяльності, належного та ефективного рівня охорони і захисту прав інтелектуальної власності, тобто питання визначення об'єктів права інтелектуальної власності у розумінні міжнародних норм. Законодавчі засади права інтелектуальної власності визначені Цивільним кодексом України, до об'єктів права інтелектуальної власності, зокрема, належать: літературні та художні твори; комп'ютерні програми; компіляції даних (бази даних); виконання; фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення; наукові відкриття; винаходи, корисні моделі, промислові зразки; компонування напівпровідникових виробів; раціоналізаторські пропозиції; сорти рослин, породи тварин; комерційні (фірмові) найменування, торговельні марки (знаки для товарів і послуг), географічні зазначення; комерційні таємниці [4].

Нематеріальні активи відповідно до законодавства України – це об'єкти права інтелектуальної власності та права користування, що згідно законодавства можуть бути визнані як нематеріальні активи.

Аналіз практики обліку інтелектуальної власності в бюджетних установах виявив наступні проблеми: наявність невідображених у балансі об'єктів інтелектуальної власності; невизначеність строку корисного використання; дискусійний характер питань амортизації об'єктів інтелектуальної власності; складність у виборі форми надходження інтелектуальних активів; неправильне трактування правової та економічної суті об'єкту інтелектуальної власності; неоднозначність методології визначення вартісних показників для цілей бухгалтерського обліку; відсутність сучасної методики інвентаризації (ідентифікації) прав на об'єкти інтелектуальної власності.

На сьогодні методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про об'єкти права інтелектуальної власності та розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначає Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні активи» та Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів суб'єктів державного сектору, зокрема, тільки рекомендаціями урегульовані питання інвентаризації нематеріальних активів [5].

Порядок проведення інвентаризації нематеріальних активів та оформлення її результатів здійснюються відповідно до Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань [6]. Положенням передбачено, що під час інвентаризації активів і зобов'язань перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан, відповідність критеріям визнання і оцінка. При цьому забезпечуються:

- виявлення фактичної наявності активів та перевірка повноти відображення зобов'язань, коштів цільового фінансування, витрат майбутніх періодів;
- установлення лишку або нестачі активів шляхом зіставлення фактичної їх наявності з даними бухгалтерського обліку;
- виявлення активів, які частково втратили власну первісну якість та споживчу властивість, застарілих, а також матеріальних та нематеріальних активів, що не використовуються, невикористаних сум забезпечення;
- виявлення активів і зобов'язань, які не відповідають критеріям визнання.

Порядок застосування типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів затверджено наказом Міністерства фінансів України №732 від 22.11.2004 р. [7]. Цим Порядком ще 2004 року визначено, що при інвентаризації об'єктів права інтелектуальної власності їх наявність установлюється або за документами, що були підставою для оприбуткування, або додатково за документами, якими оформлені (тобто підтверджуються) майнові права. Тобто при проведенні інвентаризації об'єктів права інтелектуальної власності бюджетні

установи повинні враховувати норми нормативних документів, зазначених вище, а також цей порядок, який визначає головний чинник наявності об'єкта права інтелектуальної власності.

Відображення господарських операцій за результатами проведеної інвентаризації у бухгалтерському обліку бюджетної установи здійснюється за наступною кореспонденцією рахунків згідно з Типовою кореспонденцією субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами [8]:

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
Оприбуткування раніше неврахованих на балансі нематеріальних активів, які виявлені в результаті інвентаризації та будуть використовуватись для потреб установи	12	7112 (7122)
Водночас проведення другого запису	7112 (7122)	51
Якщо встановлено провину осіб, за нестачі, установлені при інвентаризації, водночас проводяться записи на суму вартості відшкодування збитків, яка віднесена на рахунок винних осіб у частині:		
витрат на відновлення (придбання)	2115 (2125)	7111 (7121)
перевищення, що підлягає перерахуванню до відповідного бюджету	2115 (2125)	6312 (6322)

У випадку нестач та невстановлення винних осіб на позабалансовому рахунку 073 (074) бюджетні установи відображають суми нестач нематеріальних активів. При виявленні раніше неврахованих на балансі нематеріальних активів у результаті проведення інвентаризації об'єктів інтелектуальної власності обов'язковим є подання до органів Державної казначейської служби України довідки про надходження у натуральній формі відповідно до Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань та роз'яснень Державної казначейської служби України [9].

На сьогодні в Україні триває процес реформування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі з урахуванням вимог міжнародних стандартів. Зокрема, відповідно до Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки [10], показником, за яким вимірюється досягнення результату реформування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності у державному секторі, є отримання оцінки «А» за показником РІ-29.3 «Стандарти звітності» Звіту про ефективність управління державними фінансами (PEFA). Отже,

нормативні акти, що регулюють питання інвентаризації об'єктів права інтелектуальної власності, в першу чергу, повинні відповідати міжнародним стандартам та забезпечувати ефективне виконання міжнародних зобов'язань, які взяла на себе Україна.

Аналіз умов функціонування сучасного звітно-фінансового дискурсу засвідчує етапну перехідність зазначених процесів, проміжну стадію реформування та модернізації бухгалтерського обліку в Україні. Відповідно, окреслена специфіка активно впливає на перебіг формування (удосконалення) законодавчих нормативів щодо обліку об'єктів інтелектуальної власності.

Список використаних джерел:

1. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки, затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 р. № 34 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BF>.

2. Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі затверджених наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 р. № 1202 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10#n7>.

3. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони ратифікована Законом України від 16.09.2014 р. №1678-VII. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011#n2820.

4. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15show/435-15>.

5. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів суб'єктів державного сектору затверджені наказом Міністерства фінансів України від 23.01.2015 р. №11 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-15>

6. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань затверджене Наказом міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. №879 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>.

7. Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів, наказ Міністерства фінансів України від 22.11.2004 р. №732 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>.

8. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами затверджена наказом

Міністерства фінансів України від 29.12.2015 р. №1219 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0086-16>.

9. Лист Державної казначейської служби України від 23.01.2018 р. №16-08/75-1420 «Про оприбуткування активів» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/listi-rozjasnennya/buhgalterskiy-oblik/shchodo-neobhidnosti-podannya-do-organiv-kaznacheystva-dovidki-pro/>.

10. Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/142-2017-%D1%80#n9>.

Засадний Б.А.,

к.е.н., доцент

завідувач кафедри обліку та аудиту

Київський національний університет

імені Тараса Шевченка

(м. Київ)

ЗАСТОСУВАННЯ ПРОФЕСІЙНОГО СУДЖЕННЯ У БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ В УМОВАХ МСФЗ

Особливість застосування елементів методу бухгалтерського обліку для формування інформації в умовах МСФЗ визначається широким застосуванням професійного судження бухгалтера. Сутність професійного судження та його вплив на різноманітність інтерпретації облікової інформації полягає в тому, що окрема операція чи подія у рамках діяльності підприємства може бути відображена по-різному. Враховуючи суб'єктивну думку укладача при здійсненні професійного судження може відбутися факт визнання або невизнання певних об'єктів у фінансовій звітності. Професійне судження слід трактувати як специфічний елемент методу бухгалтерського обліку в умовах застосування МСФЗ, який забезпечує дотримання принципу превалювання сутності над формою в процесі інтерпретації облікової інформації. Таким чином, професійне судження – це професійна думка бухгалтера, яка висловлена у формі припущень та оцінок щодо інтерпретації і відображення інформації у фінансовій звітності на основі чіткої аргументації, що базується на концептуальній основі та базових принципах бухгалтерського обліку, а також на етичних нормах професійних бухгалтерів.

В процесі формування професійного судження бухгалтер буде піддаватися впливу різних факторів, які в підсумку будуть визначати остаточне рішення. Перелік основних факторів впливу на формування професійного судження бухгалтера подано на рис. 1.

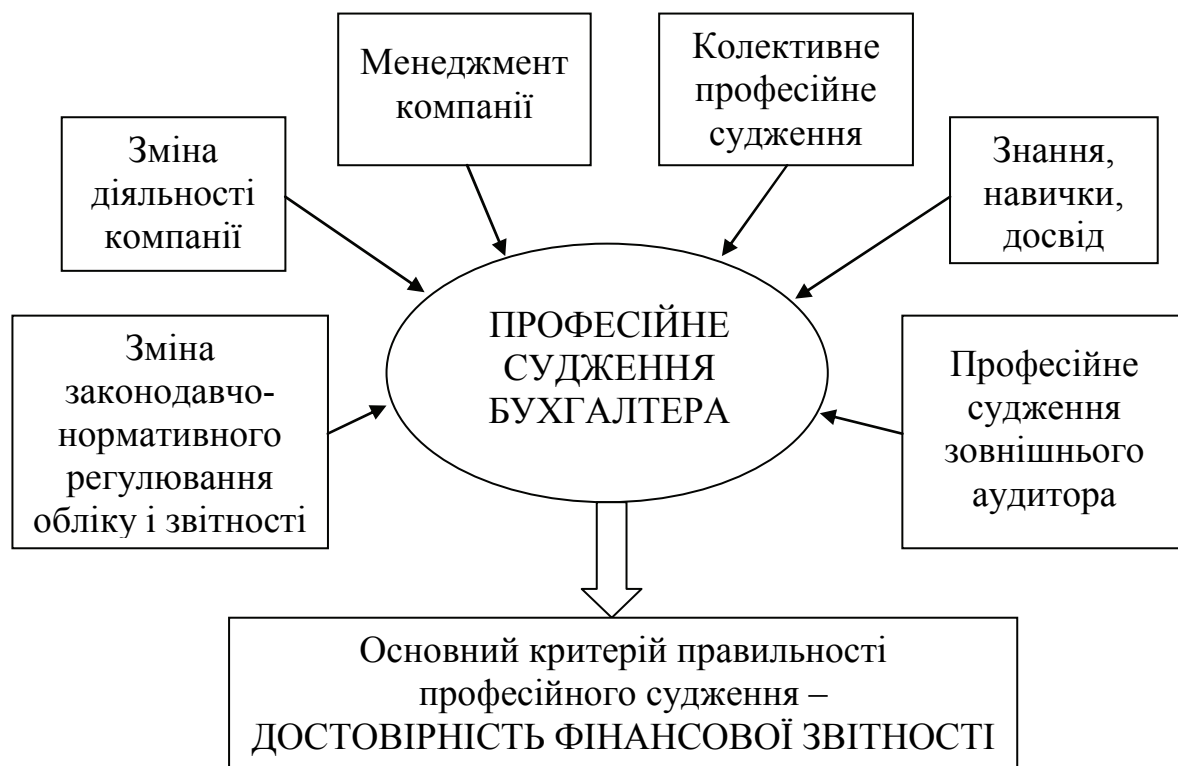


Рис. 1. Фактори впливу на професійне судження бухгалтера

Джерело: розроблено автором.

З урахуванням впливу потенційних факторів на формування професійного судження бухгалтера єдиним критерієм правильності такого судження виступає достовірність облікової інформації фінансової звітності, наданої користувачам для прийняття управлінських рішень.

За умови застосування МСФЗ для формування фінансової звітності існує чіткий алгоритм, що визначає певний порядок формування професійного судження. Відповідно до норм МСФЗ 8 «Облікові політики, зміни в облікових політках та помилки» [1] якщо існує МСФЗ, що визначає порядок формування облікової політики для певних об'єктів, подій або елементів фінансової звітності, тоді необхідно застосовувати норми такого МСФЗ. У випадку відсутності окремого МСФЗ бухгалтер повинен застосовувати професійне судження під час визначення та застосування облікової політики. При цьому бухгалтер має слідкувати за тим, щоб інформація, яка буде сформована у фінансовій звітності на основі професійного судження відповідала основним та допоміжним якісним характеристикам. Для того, щоб якісні характеристики фінансової звітності вважалися такими, що дотримані, під час здійснення професійного судження бухгалтер має дотримуватися наступного порядку: спочатку застосовуються вимоги МСФЗ, у яких йдеться про подібні та пов'язані з ними питання, а потім визначення,

критерії визнання та концепції оцінки активів, зобов'язань, доходу та витрат, що передбачені Концептуальною основою фінансової звітності.

На думку Л.М. Кіндрацької «...до застосування професійного судження у бухгалтерському обліку необхідно підходити із застереженням, щоб не заплутати реальну ситуацію та не отримати одночасно кілька варіантів облікової інформації через різні професійні судження її укладачів» [2]. Значний внесок у дослідження ролі та значення професійного судження та його застосування у процесі формування інформації у фінансовій звітності за МСФЗ зроблено О.В. Харламовою, яка визначила перелік посадових осіб, що можуть виступати суб'єктами професійного судження, його предмет, а також розробила алгоритм застосування професійного судження. На її думку «...задокументоване коло осіб, уповноважених на винесення професійного судження, повинно охоплювати якомога більше різнопланових фахівців, що забезпечуватиме підвищення професіоналізму та ефективності професійного судження, наділяючи його ознакою колегіальності» [3]. У цьому контексті слід відзначити, що залучення різнопланових фахівців для застосування професійного судження буде мати важливе значення для підготовки інформації при вирішенні певних завдань технічного, технологічного, юридичного, організаційного спрямування, однак з метою підготовки обліково-аналітичної інформації в умовах застосування МСФЗ для прийняття управлінських рішень такими особами повинні бути професійні бухгалтери.

На законодавчому рівні в Україні відсутні будь які кваліфікаційні вимоги для професійних бухгалтерів. На сьогодні питання наявності таких вимог у законодавчо-нормативних актах залишається дискусійним, проте, вважаємо за доцільне для професійних бухгалтерів з метою підтвердження кваліфікаційного рівня передбачити дотримання наступних вимог:

- наявність вищої (бухгалтерської) освіти;
- підтвердження успішного складання професійного іспиту;
- практичний досвід роботи у професії не менше п'яти років;
- професійне навчання впродовж усього життя.

Дотримання вищезазначених вимог сприятиме забезпеченню високого професійного рівня бухгалтерів та надаватиме їм право на застосування професійного судження при відображенні інформації у бухгалтерському обліку і звітності.

Список використаних джерел:

1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки». Верховна Рада України : веб-сайт. URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_020

2. Кіндрацька Л.М. Професійне судження в процесі еволюції бухгалтерського обліку. Облік, оподаткування і контроль: теорія та

методологія. Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції. Тернопіль : Тернопільський національний економічний університет. 2017. С. 321–324.

3. Харламова О. В. Судження, оцінки і припущення у звітності за МСФЗ. Вісник Дніпропетровського університету. Серія «Економіка». 2015. Випуск 9(2). С. 106–114.

Ільченко О.О.,

кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку та оподаткування
*Національна академія статистики,
обліку та аудиту
(м. Київ)*

Кузуб М.В.,

старший викладач кафедри обліку і оподаткування
*Київський національний
торговельно-економічний університет
(м. Київ)*

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ТВАРИН НА ВИРОЩУВАННІ ТА ВІДГОДІВЛІ, ТА ЙОГО ВПЛИВ НА АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДІЯЛЬНОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

Специфічним об'єктом обліку яких не існує в інших галузях є тварини на вирощуванні та відгодівлі і це суттєво впливає на побудову бухгалтерського обліку. В плані рахунків для цього передбачений рахунок 21 «Тварини на вирощуванні та відгодівлі». Рахунок призначений для накопичення інформації про наявність та рух тварин.

По дебету рахунку відображається інформація щодо наявності та надходження отриманого від власних тварин та придбаного молодняка, тварин переведених з основного стада для подальшої реалізації при відгодівлі так і без неї – тих що обліковуються за первісною вартістю. По дебету обов'язково кожен місяць відображається приріст живої маси тварин тому що за свої економічним змістом тварини на вирощуванні та відгодівлі є процесом незавершеного виробництва так як вони постійно змінюють свою масу та оцінку. Це в свою чергу збільшує витрати по догляду за цими тваринами, облік цих витрат ведеться на рахунку 23 «Виробництво» субрахунок «Тваринництво».

По кредиту рахунку 21 «Тварини на вирощуванні та відгодівлі» накопичується інформація що до вибуття тварин внаслідок їх реалізації та переведення до основного стада та іншого вибуття (в т. ч. і загибелі).

Крім того що облік тварин на вирощуванні та відгодівлі підпадають під вимоги П(С)БО 9 «Запаси тому що вони відповідають тлумаченню визначення запасів так як утримуються для подальшого продажу за умов звичайної діяльності підприємства та перебувають в процесі виробництва з метою отримання вигід [1].

Цей об'єкт обліку також підпадає під вимоги інших нормативних документів з ведення бухгалтерського обліку, а саме:

П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» де вказано що справедливою вартістю тварин на вирощуванні та відгодівлі вважається їх відновлювальна вартість або вартість заміщення в теперішніх умовах та відповідних цінах на дату придбання. [2]

Зрозуміло якщо підприємство обрало метод оцінки тварин на вирощуванні та відгодівлі за справедливою вартістю, при цьому весь молодняк тварин буде надходити від свого особистого стада воно стикнеться з проблемою визначення справедливої вартості. Механізм визначення цієї вартості на сьогоднішній день відсутній, тому можна піти іншими шляхами, а саме:

- скористатися даними управлінської статистики відповідного регіону;
- використати експертну оцінку (що досить дорого);
- даними інтернет – ресурсів;
- використовувати ринкову ціну при якій найчастіше виникає при реалізації тварин.

П(С)БО 30 «Біологічні активи» вказано про те що до поточних біологічних активів відносяться тварини на вирощуванні та відгодівлі, що здатні давати економічні блага на протязі періоду що не перевищує 12 місяців. [3]

Як зазначалося раніше цей об'єкт обліку є специфічним і тому його вплив на аналітичне забезпечення є досить суттєвим тому що постійно відбуваються зміни в процесі вирощуванні та відгодівлі з ряду причин. А саме:

- постійно збільшується поголів'я тварин за рахунок отримання приплоду в своєму господарстві;
- господарство закуповує нестачу молодняка і інших господарствах;
- тварини переводяться з основного стада в групу для відгодівлі;
- тварини ростуть та переходять з однієї вікової групи в іншу;
- тварини збільшують живу масу, а відповідно і вартісну оцінку;
- тварини реалізуються іншим підприємствам та м'ясокомбінатам;
- частина тварин переводиться до основного стаду на заміну вибулим з нього;
- частина тварин в процесі виробництва гине.

Все має відображатися в бухгалтерському обліку.

Крім того особливістю ведення обліку діяльності сільськогосподарських підприємств є використання планової собівартості виробництва продукції на протязі всього року яку в кінці звітної періоду, а саме станом

на 31 грудня поточного року доводять до рівня фактичної шляхом коригування сум методом допроводки коли планова виявилася нижчою фактичної або методом червоного сторно коли ці сум були завищені.

При цьому треба враховувати що вартість маси загиблих тварин та тих тварин що переводяться з основного стада не піддається корегуванню.

Список використаних джерел:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» (П(С)БО 9) затверджено наказом Мінфіну від 20.10.1999 № 246.

2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» (П(С)БО 19) затверджено наказом Мінфіну від 7 липня 1999 року N 163.

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» (П(С)БО 30) затверджено наказом Мінфіну від 18 листопада 2005 року № 790.

Малишкін О.І.,
д.е.н., професор,
Державний університет
інфраструктури і технологій,
(м. Київ)

АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ ЕКОЛОГІЧНОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Основні засади державної екологічної політики України на період до 2020 року було затверджено Законом України від 21.12.2010 р. № 2818-VI [1]. Сукупність форм звітності з екології підприємств України на сьогодні виглядає таким чином (табл.1).

Таблиця 1

Сукупність форм звітності з екології підприємств України (станом на 31.12.2019 р.)

№	Звітність	Публічність	Користувачі
1	<i>Статистична:</i> звіти за формами 2-тп (повітря), 1-екологічні витрати, 1-токсичні відходи	Непублічна	Державний орган статистики
2	<i>Податкова:</i> за формою декларації з екологічного податку	Непублічна	Державний орган фіскальної служби
3	<i>Нефінансова:</i> у довільному вигляді	Публічна	Широке коло зацікавлених осіб

Джерело: складено автором.

Статистична звітність. Форма державного статистичного спостереження № 2-ТП (повітря) «Звіт про охорону атмосферного повітря» містить інформацію про обсяги викидів забруднювальних речовин в атмосферу, їх очищення, джерела викидів, заходи щодо зменшення та попередження вивільнення шкідливих речовин в атмосферне повітря. Звіт складають суб'єкти господарювання за обсягами потенційних викидів забруднювальних речовин та парникових газів у атмосферу. За таких умов зменшується відповідальність суб'єкта господарювання у разі недотримання визначених законодавством екологічних норм. Крім того, відсутність ефективної системи розрахунку обсягу вивільнених шкідливих речовин при проведенні перевірок державними органами значно ускладнюють процес моніторингу екологічних явищ і процесів на підприємствах.

У формі державного статистичного спостереження № 1- витрати «Звіт про екологічні збори та поточні витрати на охорону природи» відображають інформацію про нараховані суми екологічних зборів (податків), витрати на капітальний ремонт основних виробничих засобів природоохоронного призначення та поточні витрати на охорону природи. Складають підприємства, організації, установи, громадяни – суб'єкти підприємницької діяльності, які *мають викиди забруднювальних речовин* в атмосферу, скидання забруднених стічних вод, розміщення відходів у навколишньому середовищі, здійснюють витрати на охорону довкілля.

Дані про наявні відходи, класи небезпеки та поводження з ними протягом звітного періоду розкриваються у формі державного статистичного спостереження № 1-відходи «Поводження з відходами». Звіт подають юридичні особи, їхні відокремлені підрозділи, які утворюють, утилізують, обробляють, зберігають відходи I-IV класів небезпеки.

Укладачі статистичних звітів несуть адміністративну відповідальність за порушення строків подання та недостовірну інформацію звіту. Проте, механізм штрафування є недосконалим і не ефективним, що дозволяє підприємствам ухилятися від достовірності звітів.

Податкова звітність. Крім статистичної звітності інформація щодо стану податкових зобов'язань з екології підприємства як платника податків, відображається у декларації з екологічного податку. Відповідно до п. 242.1 Податкового кодексу України такі дані відображають у розрізі: викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення; скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти; розміщення відходів у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах; утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені) та/або тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад встановлений особливими умовами ліцензій строк [2].

Нефінансова звітність. Практика свідчить, що а ні статична, а ні податкова звітність не дають комплексної уяви про екологічну діяльність

підприємства, про вплив на довкілля. Такі стейкхолдери, як експерти, громадські активісти, політичні партії взагалі не мають доступу до статистичної та податкової звітності підприємств. Крім того, їх цікавить більш широкий спектр інформації про екологічну ситуацію в місті, районі, області, країні. Таку інформації може надати лише комплексний звіт компанії або регіональної організації. Тому вирішення проблем відсутності окремих екологічних показників у обов'язкових формах статистичної та податкової звітності можливе шляхом запровадження практики комплексного розкриття цих аспектів у рамках нефінансового звітування. У європейських країнах нефінансову звітність щодо екологічних показників складають та подають у різних форматах, серед яких прийнятними є: Звіт з прогресу Глобального договору ООН (Communication Progress – COP); Звіт зі сталого розвитку Глобальної ініціативи зі звітності (Global Reporting Initiative – GRI) [3].

Серед екологічних принципів, яких повинні дотримуватися комерційні компанії, слід виокремити такі: обережність при вирішенні екологічних проблем; ініціативність щодо поширення екологічної відповідальності та свідомості; стимулювання розвитку і поширення екологічно чистих технологій [4].

За європейською практикою у разі неподання підприємством форми звіту в зазначений річний термін вона вважається «пасивною», а підприємство зараховують до складу суб'єктів господарювання, які не виконують або несвоєчасно виконують свої зобов'язання. Найсутевіше, що з часом їх вилучають зі складу учасників Глобального договору [5]. А це позначається на репутації компанії.

В Україні закладені основи у законодавство, які сприяють розвитку соціально відповідального бізнесу та складанню нефінансової звітності. По-перше, законодавчо закріплено вимога складати звіт про управління та звіт про платежі на користь держави (зміни до Закону про бухгалтерський облік і фінансову звітність від 2017 року. Щоправда, вони стосуються великих компаній і суб'єктів публічного інтересу.

По-друге, функціонує ряд організацій, діяльність яких спрямована на розвиток нефінансового звітування з соціальної відповідальності в Україні. Зокрема, це Центр розвитку корпоративної соціальної відповідальності, Спільнота соціально відповідального бізнесу в Україні й інші громадські організації [6].

Проте, відсутні спеціальні методики складання нефінансових звітів. Це ускладнює функціонування національної інформаційної системи з охорони довкілля та вихід українських підприємств на міжнародні ринки. За таких умов українські компанії самостійно або за допомогою провідних консалтингових компаній готують соціальні і екологічні звіти. Переважно така інформація включається до складу корпоративного звіту або звіту про сталий розвиток.

Екологічний облік. З метою утворення достовірних джерел інформації для заповнення різних форм звітності з екології в компанії доцільно організувати екологічний облік як в системі бухгалтерських рахунків, так і поза нею. В літературі надаються певні визначення цього поняття. В узагальненому вигляді його можна сформулювати як систему виявлення, вимірювання, реєстрації, нагромадження, узагальнення, зберігання, оброблення та підготовки релевантної інформації про діяльність підприємства в галузі природокористування з метою передачі її внутрішнім і зовнішнім користувачам для прийняття оптимальних рішень [4, 5, 7].

В Україні відсутні законодавчі норми щодо такого виду обліку, тому справа його організації – ініціатива самої компанії. Існує низка перешкод для впровадження екологічного обліку:

- податкова система не стимулює до збільшення витрат на природоохоронні заходи;
- інвестори не зацікавлені у збільшенні витрат на природоохоронні заходи, оскільки зменшується прибуток компанії і підприємства відкладають вживання потрібних заходів;
- складність виділення витрат на природоохоронні заходи із загальних витрат;
- відсутність конкретних рекомендацій державних органів щодо методики екологічного обліку на підприємстві.

На практиці існує потреба виокремлення на певних синтетичних бухгалтерських рахунків окремих субрахунків або аналітичних рахунків для відображення інвестицій і поточних операційних витрат пов'язаних із природоохоронною діяльністю.

Інформація цих рахунків дозволить інвесторам аналізувати ситуацію і ухвалювати рішення. Наприклад, на рахунку 10 «Основні засоби» у складі субрахунку 103 виділяється аналітичний рахунок 103.1 «Споруди природоохоронної діяльності», відповідно – окремий субрахунок на регулюючому рахунку 13 «Знос необоротних активів». На транзитному рахунку 15 «Капітальні інвестиції» доцільно виділити аналітичний рахунок 152.1 «Придбання (виготовлення) споруд природоохоронної діяльності»; на рахунку 20 «Запаси» – аналітичний рахунок «Запаси природоохоронної діяльності».

Особливої уваги потребують витрати компанії на природоохоронну діяльність. Якщо вони носять характер операційних, то раціонально облікувати їх на рахунку 23 «Виробництво» – 23 «Витрати природоохоронної діяльності». При цьому витрати з нарахованого екологічного податку доцільно відображати не на рахунку 92, як прийнято наразі, а на субрахунку 23 «Витрати природоохоронної діяльності». Списання витрат з кредиту рахунку 23 проводиться відповідно до загальноприйнятої методології з урахуванням сутності таких витрат. Такий прийом дозволяє зібрати усі такого

виду операційні витрати на одному рахунку (субрахунку) і ефективно контролювати їхній розмір.

За потреби подальшу деталізацію інформації доцільно проводити в рамках управлінського обліку. Для цього створюється модуль управлінського обліку «Природоохоронна діяльність», який базуватиметься на аналітиці бухгалтерського обліку. Рахунки аналітичного обліку запасів і витрат природоохоронної діяльності в рамках управлінського обліку доречно створювати за цільовим призначенням – видами продукції, замовленнями, процесами, стадіями виробництва, агрегатами, сферами діяльності, регіонами збуту.

Управлінський облік здатний формувати показники внутрішньої звітності за даними аналітичних рахунків на підставі бухгалтерських документів і розрахунків, які стають інструментом комунікацій усередині підприємства у сфері екології.

В системі управлінського обліку менеджери компанії матимуть можливість управляти природоохоронними витратами на базі бухгалтерських методологій, що забезпечує достовірну та релевантну оцінку запасів (сировини, матеріалів, готової продукції), витрат на виробництво, а інвестиційні рішення базуватимуться на достовірно оцінених витратах. Подальший аналіз показників екології і надання рекомендацій керівництву має враховувати усі аспекти діяльності компанії і сприяти виконанню завдань з екології.

Таким чином, у сукупності дані бухгалтерського фінансового і управлінського обліку мають забезпечити необхідні обсяг і якість даних для складання екологічної звітності – статистичної, податкової, спеціальної нефінансової, що відображає сучасний стан діяльності компанії та запити суспільства. На наш погляд, настав час створити єдину базу екологічних звітів підприємств і організацій в державних регіональних органах влади обласного рівня. На центральному рівні аналіз інформації має проводити профільне міністерство з наданням пропозицій Кабінету Міністрів України для прийняття відповідних рішень загальнодержавного масштабу.

Список використаних джерел:

1. Про основні засади державної екологічної політики України на період до 2020 р., затверджених Законом України від 21.12.2010 р. № 2818-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2818-17>
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 року. № 2655-УІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

3. Блакита А.В. Нефінансова звітність як інструмент оцінювання соціальної відповідальності бізнесу / А.В. Блакита, Р.С. Поляк // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: Економічні науки. – 2015. – Вип. 15. – Ч. 4. – С. 126-129.

4. Гриценко О.І. Екологічний облік: визначення перспектив та основних засад упровадження / О. Гриценко // Збірник наукових праць Мукачевського державного університету. Мукачево, № 2/2016. – С. 678-685.

5. Пилипенко Л.М. Розвиток концепцій побудови системи публічної звітності корпорацій в умовах постіндустріальної економіки: [Моногр.] / Л.М. Пилипенко. – Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2016. – 336 с.

6. Крупка Я.Д. Про розкриття інформації суб'єктів з суспільним інтересом / Я.Д. Крупка // Тези Всеукраїнської наукової конференції «Розвиток обліку, аналізу і аудиту суб'єктів суспільного інтересу». – Житомир, 2017. – С. 84-85.

7. Малишкін О.І. Звітність суб'єкта суспільного інтересу крізь призму міжнародних стандартів та Директив ЄС. /Малишкін О.І. // Тези виступів на V Міжнародній науково-практичній конференції. – 7 грудня 2018 року, Київ. – с. 78-80.

Малюга Н. М.,
д.е.н., професор.,
професор кафедри бухгалтерського обліку,
оподаткування та аудиту
*Житомирський національний
агроекологічний університет
(м. Житомир)*
Майдуда Г.С.,
асистент
кафедри бухгалтерського обліку,
оподаткування та аудиту
*Житомирський національний
агроекологічний університет
(м. Житомир)*

КОНЦЕПЦІЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ДЖЕРЕЛАМИ ВІДТВОРЕННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

Оцінювання технічного стану основних засобів є необхідною умовою для розробки заходів щодо формування системи обліково-аналітичного забезпечення формування фінансових ресурсів для відтворення їх виробничої потужності. Покращання стану основних засобів можливе тільки завдяки їх

оновленню та проведенню інноваційної модернізації. Дослідженням динаміки зносу основних засобів на підприємствах України у 2000-2018 рр. на основі [2] представлено на рис. 1 виявлено негативну тенденцію зростання зносу основних засобів, а також низку проблем, що пов'язані з їх оновленням.

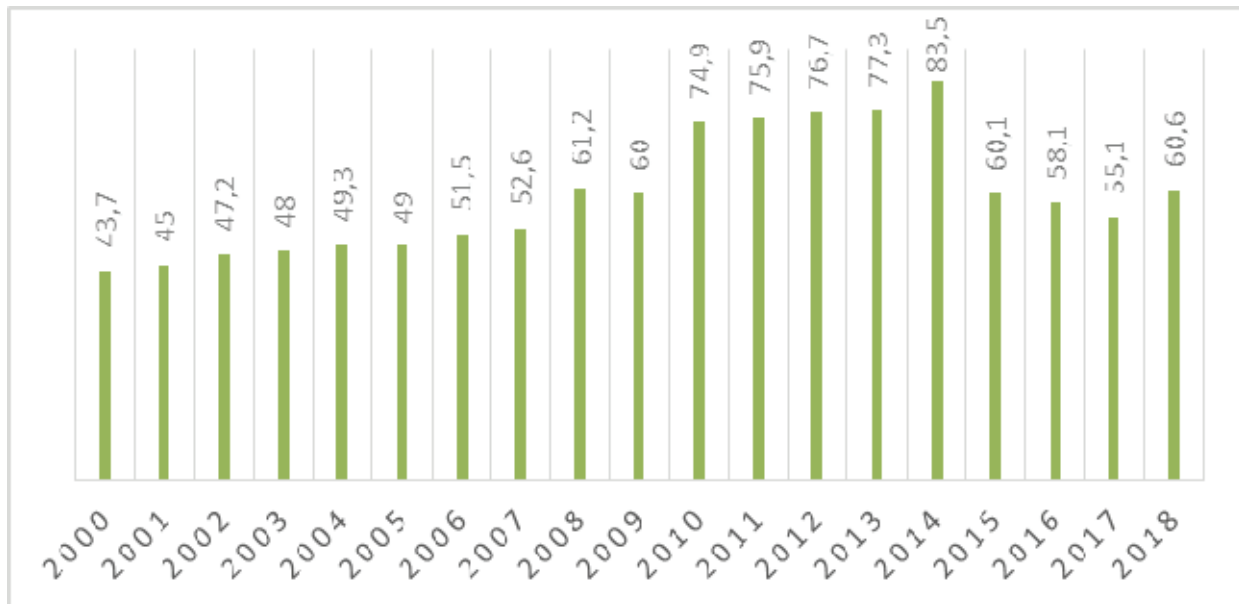


Рис. 1. Динаміка зносу основних засобів на підприємствах України у 2000-2018 рр.

Рівень зношеності основних засобів на українських підприємствах щорічно зростає, що свідчить про неефективність функціонування об'єктів господарської діяльності.

У сучасних умовах господарювання система обліково-аналітичного забезпечення управління джерелами відтворення основних засобів представляє єдність трьох підсистем: обліку, аналізу та контролю, які здійснюють постійну взаємодію через сукупність інформаційних потоків в процесі формування своєчасної, точної, повної та якісної інформації для забезпечення обґрунтованості та ефективності прийняття відповідних управлінських рішень.

Жук В.М. в своїх дослідженнях відмічає, що відмінною від інших галузей економіки складовою предмета аграрної підсистеми бухгалтерського обліку є специфічні організаційні та господарські процеси, визначені особливостями соціально-правових відносин, процеси, пов'язані з біологічними перетвореннями та використанням і примноженням фізичного капіталу, процеси, що впливають на формування фінансових результатів діяльності та зміну активів і капіталу [1].

В ході проведеного дослідження сформовано основні аспекти концепції обліково-аналітичного забезпечення управління джерелами відтворення основних засобів для сільськогосподарських підприємств (див. рис. 2).

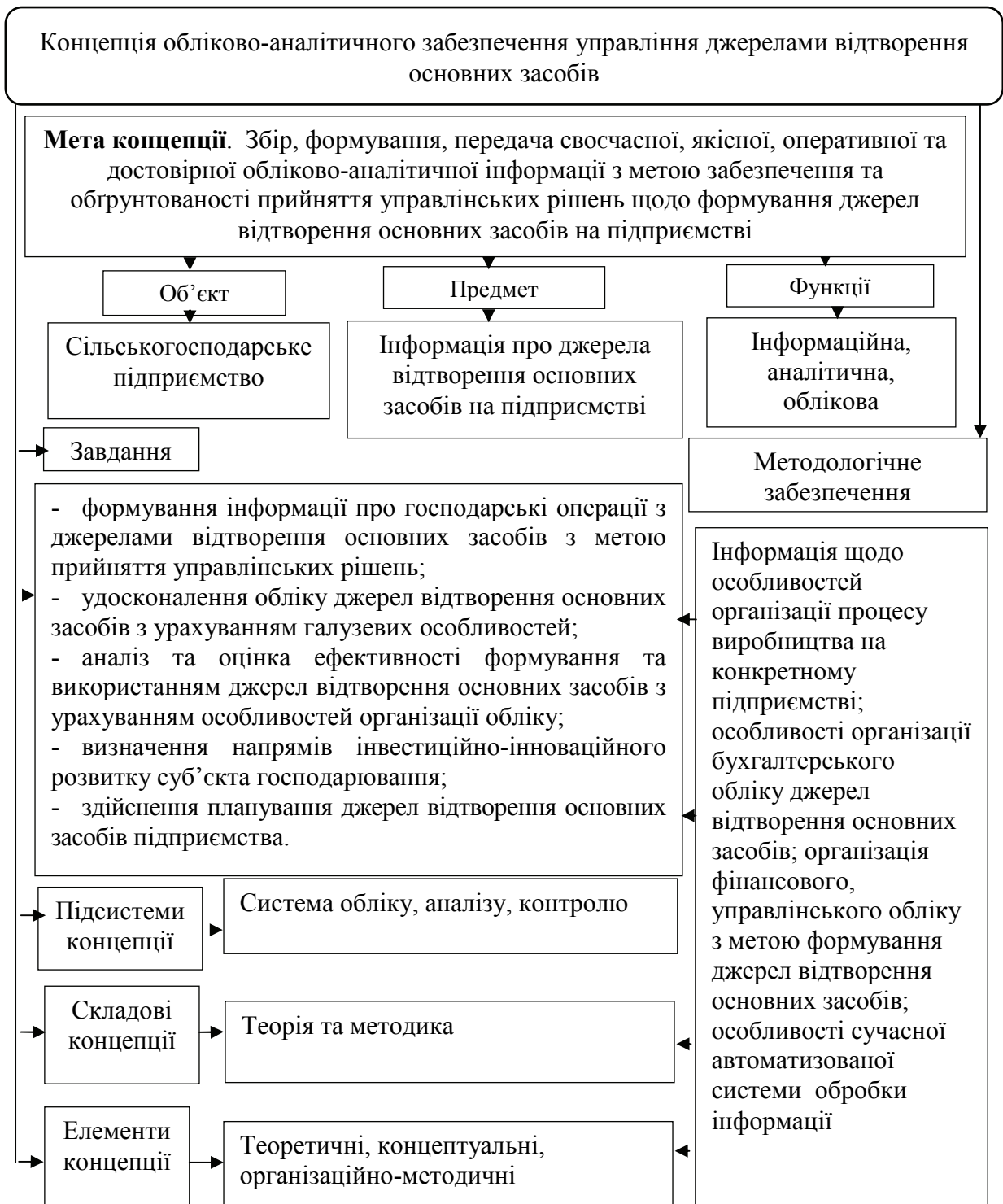


Рис. 2. Концепція обліково-аналітичного забезпечення управління джерелами відтворення основних засобів сільськогосподарських підприємств

Підсистема обліку включає фінансовий, управлінський та податковий облік. Підсистема аналізу відповідно включає економічний, фінансовий, стратегічний аналіз тощо щодо вибору найоптимальнішого джерела

відтворення основних засобів. Вказані підсистеми поєднані між собою через відповідну сукупність інформаційних потоків.

Оптимізація структури фінансових ресурсів для відтворення основних засобів в сільськогосподарських підприємствах покликана забезпечити мінімізацію середньої вартості фінансових ресурсів та фінансових ризиків та максимізацію рівня прибутковості активів. Лише оптимальне поєднання як внутрішніх (безкоштовних) ресурсів із зовнішніми (платними) ресурсами дає можливість забезпечувати на підприємстві процес відтворення основного капіталу на інноваційній основі.

В результаті проведеного дослідження можна зробити висновок, що з метою покращення фінансового забезпечення відтворення основних засобів важливим етапом є поліпшення фінансового стану сільськогосподарських підприємств, тому що основна частина інвестицій в основний капітал – це власні кошти підприємств та організацій.

На даний час система відтворення основних засобів сільського господарства залишається на низькому рівні. Тому поряд із власними коштами підприємствам необхідно використовувати і зовнішні джерела фінансування, такі як лізинг та банківські кредити.

Важливим заходом задля покращання ситуації з відтворенням основних засобів сільськогосподарських підприємств є визначення і дотримання оптимального співвідношення між власними і залученими джерелами. Додатковою умовою вирішення проблеми виступає запровадження дієвої державної підтримки аграрної галузі, що дасть змогу активізувати процес оновлення основних засобів та підвищити ефективність їх використання.

Список використаних джерел:

1. Жук В.М., Аврамчук О.О. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: [монографія]. К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН. 2009. 648 с.

2. Статистична інформація. Державна служба статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua>

Назаренко О.В.,
д.е.н., доцент,
професор кафедри обліку і оподаткування
Сумський національний аграрний університет
(м. Суми)

«ДРІБНИЙ ГОТІВКОВИЙ ФОНД» ЧИ КОРПОРАТИВНІ ПЛАТІЖНІ КАРТКИ: ОБЛІКОВИЙ АСПЕКТ, ОСОБЛИВОСТІ ІМПЛЕМЕНТАЦІЇ

Організація якісного управління готівкою є важливою складовою обліково-фінансової діяльності сучасного бізнес-суб'єкта. Дана компонента дозволяє прогнозувати грошові потоки, які потім можуть бути використані як основа для кампанії з посилення залучення грошових коштів господарюючими суб'єктами, забезпечує важливу основу для розвитку та функціонування системи управління їх наявністю та рухом. Окрему увагу слід сконцентрувати на зборі, узагальненні та видачі грошових коштів, управлінні ризиками, а також допоміжних засобах контролю та вимірювання, необхідних для моніторингу цих систем.

Розгляд можливості імплементації до власної облікової компоненти господарюючими суб'єктами України рахунка «Дрібний готівковий фонд» та можливість альтернативного використання корпоративних платіжних карток виступило метою дослідження.

Чинна нормативна база у сфері бухгалтерського обліку дає таке визначення терміну грошові кошти:

- грошові кошти (гроші) – готівка, кошти на рахунках у банках та депозити до запитання [2];
- грошові кошти складаються з готівки в касі і депозитів до запитання [1].

Суб'єкти господарювання відкривають поточні рахунки в установах банків та зберігають на цих рахунках свої кошти, проводять розрахунки за своїми грошовими зобов'язаннями, які виникають у господарських відносинах, у безготівковій формі, а також у готівковій формі з дотриманням відповідних обмежень та в порядку, визначеному законодавством України. Вони здійснюють розрахунки готівкою між собою і з фізичними особами через касу коштами, одержаними як готівкова виручка, так і коштами, одержаними із банків. Означені розрахунки проводяться також шляхом переказу готівки для сплати відповідних платежів.

Закордонний досвід організації бухгалтерського обліку свідчить, що підприємства в процесі фінансово-господарської діяльності, як правило, здійснюють частину регулярних витрат готівковими коштами, сума яких є незначною. Виписувати на такі витрати чеки є досить незручно. Тому для здійснення даних витрат на підприємстві може бути створено дрібний готівковий фонд ((Petty Cash): невелика кількість грошей, доступних для

оплати невеликих витрат без виписки чеку. Petty Cash – це також назва рахунку поточних активів у головній книзі, який повідомляє про суму дрібних готівкових коштів компанії. Сума дрібної готівки може залежати від компанії (визначатись внутрішнім розпорядчим документом, наприклад, обліковою політикою)).

Дану систему в окремих країнах ще називають авансовою або системою підзвітних сум. Операції з обліку дрібного готівкового фонду передбачають його створення, використання та поповнення.

Створення дрібного готівкового фонду відбувається шляхом визначення видів та планової величини дрібних витрат на певний період (за основу розрахунку можна взяти період від одного тижня до одного місяця). Тобто визначається фіксований розмір дрібного готівкового фонду, який періодично поповнюється. При видачі розрахованої суми підзвітній особі виписується чек або гроші можуть бути видані з каси.

Одночасно з готівкою підзвітній особі також видають пронумеровані квитанції (чеки) або ваучери для відображення витрачання грошей з фонду.

Дрібний касовий чек, як правило, невелика форма, яка використовується для документування виплати (оплати) з дрібного готівкового фонду. Ваучери на дрібну готівку також називаються дрібними касовими чеками і їх можна придбати в спеціалізованих магазинах бухгалтерської документації.

При розрахунках, ваучер дрібного готівкового фонду повинен мати обов'язкові реквізити, до яких слід віднести:

- дата;
- сума, що виплачується;
- особа, яка отримує гроші;
- підстава оплати;
- кореспондуючі бухгалтерські рахунки;
- особа, яка безпосередньо сплачує гроші з дрібного готівкового фонду.

Готівкові грошові ваучери можуть бути пронумеровані, а іноді їм присвоюється номер для виконання довідкових та контрольних функцій. Квитанції або інша документація, що підтверджує виплату, повинні бути додані до ваучера дрібного готівкового фонду.

У встановлені дати підзвітна особа на основі квитанцій (чеків) і ваучерів складає звіт про витрати, подає його в бухгалтерію, а дрібний готівковий фонд поповнюється шляхом виписки чека на ім'я підзвітної особи.

Дрібний готівковий фонд створюється на постійній основі, тому він завжди поповнюється сумою, необхідною для його відновлення. При цьому жодні облікові записи на рахунку «Дрібний готівковий фонд» або «Каса» (Готівка) не робляться. Залишки на цьому рахунку змінюються лише при створенні фонду та у випадках збільшення чи зменшення його розміру. Така

методика обліку дрібного готівкового фонду використовується багатьма країнами (зокрема США).

Проте в окремих країнах (Великобританія, Єгипет та ін.) в момент видачі грошей з дрібного готівкового фонду робляться записи по дебету рахунків обліку відповідних витрат і кредиту рахунка «Дрібний готівковий фонд», а при його поповненні на суму здійснених витрат робиться запис: дебет «Дрібний готівковий фонд» та кредит «Каса» (Готівка). Витрачання грошей із дрібного готівкового фонду реєструється у журналі грошових виплат (касовій книзі).

Витрата грошей відбувається тільки на передбачені цілі. Приклади заборонених до оплати позицій, та ті які можуть бути сплачені з дрібного готівкового фонду представлено на рис. 1.

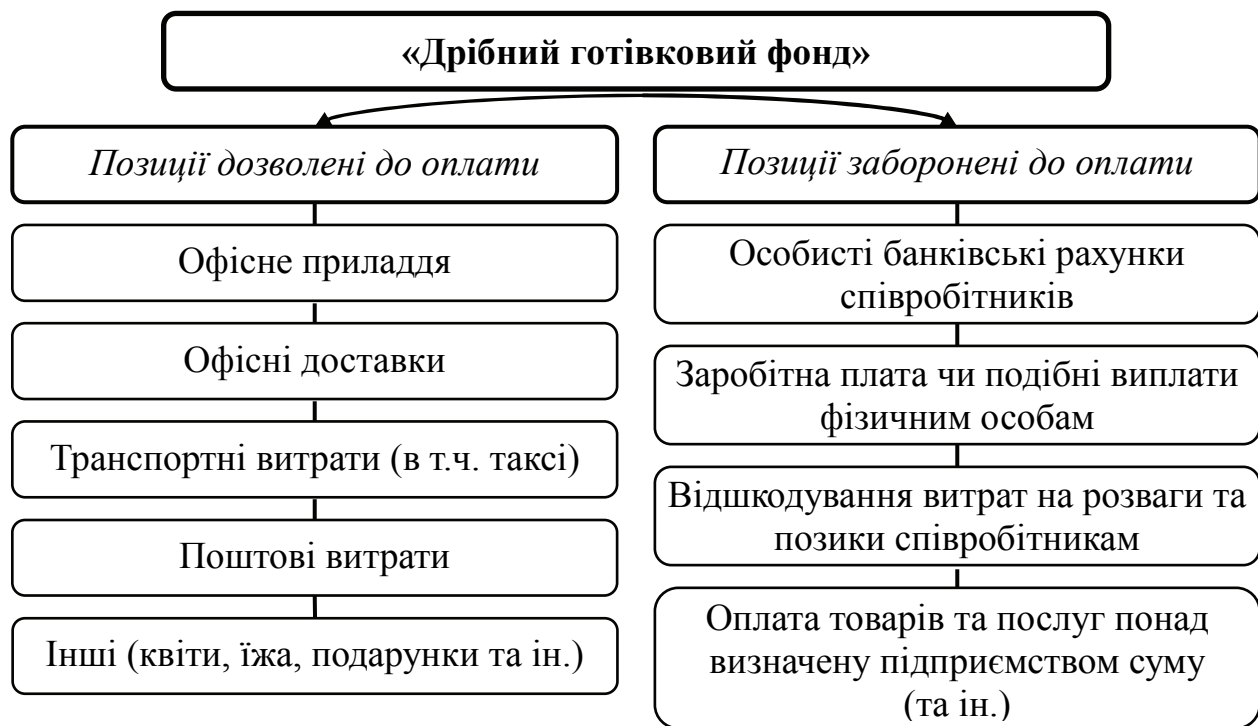


Рис. 1. Особливості використання господарюючим суб'єктом рахунка «Дрібний готівковий фонд»

Готівка – це високо ліквідний та бажаний актив. Тому підприємство повинно створити відповідний контроль для запобігання крадіжок або інших зловживань щодо неї. Ці контрольні заходи включають поділ обов'язків, належна авторизація, відповідні документи та записи, фізичний контроль та незалежні перевірки.

Готівкові грошові кошти (в т.ч. дрібного готівкового фонду), для запобігання крадіжок, вимагають спеціальних умов зберігання. Враховуючи

сучасні тенденції щодо діджиталізації бухгалтерського обліку, їх доцільно замінити електронними засобами платежів.

Корпоративні платіжні картки – зручний та сучасний платіжний засіб, яким користуються у своїй діяльності майже всі підприємства.

Підприємство, яке планує використовувати корпоративні платіжні картки, має розробити та затвердити відповідний внутрішній документ під назвою «Політика використання корпоративних карток». У ньому слід окреслити всі основні питання, пов'язані із випуском та використанням даного виду карток працівниками господарюючого суб'єкта. Значну кількість положень для формування даного документа, можна запозичити з чинних нормативних документів. При цьому, питання, щодо процедури видачі карток, використання, звітування за понесені витрати, відповідного документообігу всередині підприємства та можливого застосування санкцій до працівників краще сформулювати та викласти якомога детальніше. Чітке дотримання даних умов дозволить уникнути як можливих непорозумінь з працівниками, так і проблем з контролюючими органами. Основними каналами використання корпоративних карток в умовах окремого господарюючого суб'єкта є:

- оплата витрат, пов'язаних з відрядженням;
- придбання оборотних активів, послуг для потреб підприємства;
- оплати представницьких витрат;
- отримання готівки, що необхідна для життєдіяльності господарюючого суб'єкта.

Позиції дозволені до оплати коштами «Дрібного готівкового фонду» певною мірою можна узагальнити під функції, що виконують корпоративні картки.

Підзвітні особи – довірені особи підприємств (юридичних осіб), які відповідно до законодавства України одержали готівку з поточного рахунку із застосуванням корпоративного електронного платіжного засобу або особистого електронного платіжного засобу, використовують її за призначенням без оприбуткування в касі. Зазначені довірені особи подають до бухгалтерії звіт про використання готівки разом із підтвердними документами в установлені строки і порядку, визначені для підзвітних осіб законодавством України, а також документи про одержання готівки з поточного рахунку (чек банкомата, копія видаткового ордера, довідки за встановленими формами, квитанція торговельного терміналу) разом з невитраченим залишком готівки [3].

Підзвітні кошти – це кошти, отримані працівником для здійснення витрат на відрядження або на окремі цивільно-правові дії від імені особи, яка їх видала. Згідно чинного законодавства, кошти мають видаватися під звіт не просто на потенційні господарські витрати суб'єкта господарювання, які можуть мати місце протягом місяця, а можуть і не мати. Вони повинні надаватися на певну ціль, що вже запланована і на яку вже плановий

кошторис витрат: відрядження, придбання товарно матеріальних цінностей тощо. Алгоритм руху підзвітних коштів в умовах окремого господарюючого суб'єкта представлено на рис. 2.

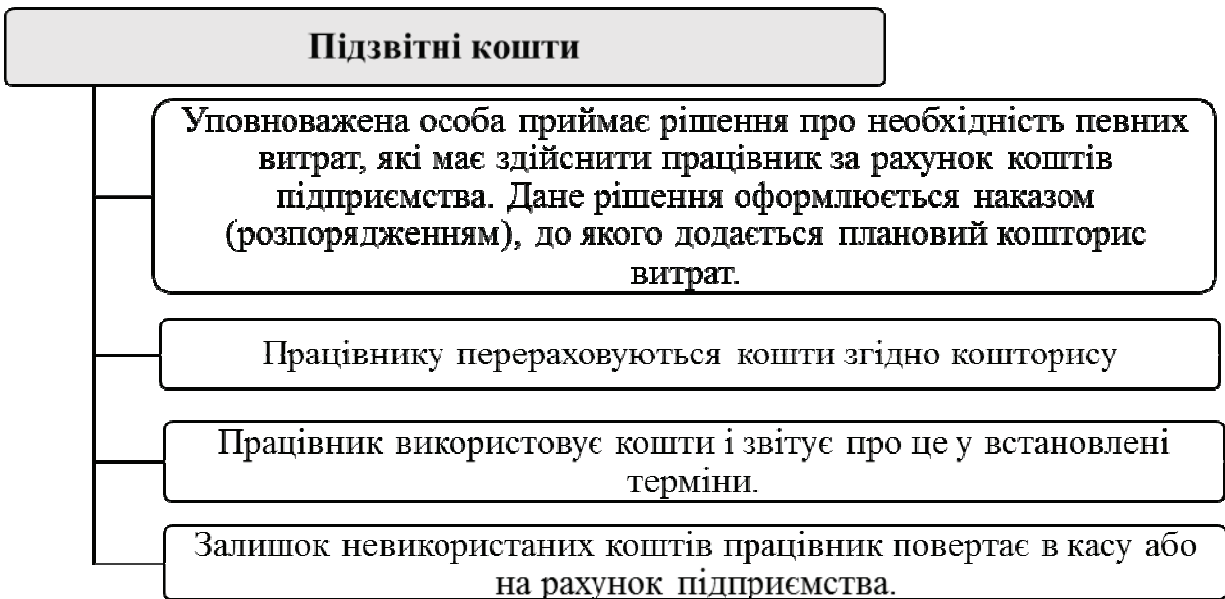


Рис. 2. Алгоритм руху підзвітних коштів в умовах окремого господарюючого суб'єкта

Дослідивши даний алгоритм, слухним постає питання, а чи можна кошти під звіт видати заздалегідь. На сьогодні законодавчо не встановлено строки видачі підзвітних коштів у вигляді авансу. Відповідно, їх можна видати наперед, зокрема, і за місяць до певної цивільно-правової дії. Однак, з метою запобігання виникненню додаткового податкового тягаря (Податок з доходів фізичних осіб, Військовий збір), слід чітко ідентифікувати цю дію та терміни її закінчення.

Звіт про використання коштів щодо витрат, пов'язаних з відрядженням чи виконанням деяких цивільно-правових дій, що були оплачені з використанням корпоративних платіжних карток, інших платіжних документів, має бути поданим з урахуванням певних особливостей. У разі якщо під час службових відряджень відряджена особа:

а) отримала готівку з застосуванням платіжних карток, вона подає звіт про використання виданих на відрядження коштів і повертає суму надміру витрачених коштів до закінчення третього банківського дня після завершення відрядження;

б) застосувала платіжні картки для проведення розрахунків у безготівковій формі, а строк подання платником податку звіту про використання виданих на відрядження коштів не перевищує 10 банківських

днів, за наявності поважних причин роботодавець може його продовжити до 20 банківських днів.

Відповідно, у разі використання корпоративних карток, можуть виникати проблеми, пов'язані з оподаткуванням, документальним підтвердженням здійснених операцій, а також підтвердженням того, що вони необхідні саме для фінансово-господарської діяльності даного господарюючого суб'єкта. Крім того, існує ризик невизнання працівниками фіскальних органів витрат у податковому обліку та оподаткування витрачених з картки коштів Податком з доходів фізичних осіб та Військовим збором.

Отже, в ході проведеного дослідження розглянуто можливість імплементації до власної облікової компоненти господарюючими суб'єктами України рахунка «Дрібний готівковий фонд» (Petty Cash) та можливість альтернативного використання Корпоративних платіжних карток, ідентифіковано переваги, недоліки та особливості їх використання.

Список літературних джерел:

1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 7 «Звіт про рух грошових коштів». // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_019 (дата звернення: 01.03.2020)

2. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 (зі змінами і доповненнями). // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення: 01.03.2020)

3. Про затвердження Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні: Постанова правління Національного банку України від 29.12.2017 р. № 148 (зі змінами і доповненнями). // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0148500-17> (дата звернення: 01.03.2020)

Новіченко Л.С.,
к.е.н., доцент,
доцент кафедри аудиту та підприємництва
*Національна академія статистики,
обліку та аудиту
(м. Київ)*

ДИСКОНТУВАННЯ ДОВГОСТРОКОВОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Внесення змін до положень П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» та П(С)БО 11 «Зобов'язання» в частині дисконтування та відображення в балансі підприємства за теперішньою вартістю довгострокової дебіторської заборгованості й довгострокових зобов'язань зумовило виникнення багатьох проблемних питань, які активно обговорюються науковцями та практикуючими бухгалтерами, аудиторами. Зокрема серед даних питань слід виокремити питання, яке полягає в тому, чи дисконтування довгострокової заборгованості підприємства повинні відобразити як зміну облікових оцінок, чи як зміну облікової політики. Наразі дане питання на законодавчому рівні залишилось неврегульованим, оскільки зміна облікової політики призводить до необхідності відображення впливу зміни облікової політики на події та операції минулих періодів. Даний вплив можна відобразити на основі здійснення коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року, а також повторного надання порівняльної інформації щодо попередніх звітних періодів. Тому ряд підприємств здійснили ретроспективний перерахунок показників довгострокової заборгованості та відобразили в балансі теперішню вартість довгострокових зобов'язань станом на кінець звітного періоду та залишок суми амортизації дисконту у складі фінансових витрат звітного періоду.

При прийнятті рішення про необхідність дисконтування довгострокової заборгованості на дату балансу слід встановити чи є дана заборгованість довгостроковою (термін погашення такої заборгованості повинен перевищувати 12 місяців з дати балансу). Поточні зобов'язання, прострочена заборгованість не підлягають дисконтуванню. Дисконтуванню підлягають довгострокові зобов'язання як фізичних та юридичних осіб, незалежно від системи оподаткування суб'єкта господарювання та складання форм фінансової звітності.

Відповідно до вимог П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» ставка дисконту дорівнює ринковій ставці відсотка, що використовується в операціях з аналогічними активами. У випадку неможливості визначення ринкової ставки відсотка ставка дисконту може дорівнювати ставці відсотка

на можливі позики підприємства (за ставку дисконту можна обрати середньорічну ставку за кредитами НБУ).

Відображення довгострокових зобов'язань в балансі за теперішньою вартістю призводить до необхідності удосконалення облікового відображення нарахованої суми дисконту. В даному випадку доцільно суму дисконту відображати на окремому субрахунку з одночасним відображенням інших фінансових доходів. Надалі здійснюється нарахування амортизації дисконту та її відображення у складі фінансових витрат звітного періоду протягом строку користування на кожен наступну дату балансу.

Розрахунок теперішньої вартості довгострокових зобов'язань та амортизації дисконту здійснюється у валюті заборгованості підприємства. Тому у випадку наявності довгострокових зобов'язань у валюті, необхідно проводити перерахунок у гривні за курсом НБУ на відповідну дату з подальшим відображенням курсових різниць.

На законодавчому рівні не визначена процедура документального оформлення процесу дисконтування та визначення теперішньої вартості довгострокових зобов'язань. Тому суб'єкт господарювання результати дисконтування може оформити у вигляді бухгалтерської довідки.

Недостатнє законодавче регулювання окремих питань дисконтування довгостроково заборгованості призвело до виникнення різних дискусій в частині порядку відображення довгострокових зобов'язань за теперішньою вартістю. Суттєвою перевагою вищенаведених змін є гармонізація національних стандартів бухгалтерського обліку з міжнародними стандартами бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Пархоменко В.М.,
д.е.н., професор,
Заслужений економіст України,
професор кафедри
обліку та оподаткування,
*Національна академія статистики,
обліку та аудиту
(м. Київ)*

ОБЛІК ВПЛИВУ КУРСОВИХ КОЛИВАНЬ

Вплив курсових коливань валюти на оцінку активів, зобов'язань, доходи, витрати і фінансові результати учасників зовнішньоекономічної діяльності виникає в результаті господарських операцій, які оформлюються (оцінюються) в іноземній валюті, та подальшої зміни курсу валют.

Розширення кола суб'єктів та обсягів зовнішньоекономічної діяльності відбувається після набуття чинності угоди про асоціацію України з Європейським Союзом, що актуалізує питання бухгалтерського обліку операцій в іноземних валютах. За даними Держстату України за 11 місяців 2019 р. обсяг зовнішньоторговельних операцій, що здійснювався з партнерами 225 країн, зріс проти минулого порівняного періоду на 6,2 % і склав за експортом 45964 та імпортом 55337 млн. доларів США. Імпортні операції здійснювали біля 29 тисяч, а експортні – майже 17 тисяч українських підприємств та організацій. Також актуалізації це питання набуло із запровадженням Законом України від 5 жовтня 2017 р. № 2164 – VIII необхідності складання українським підприємством на вимогу користувача фінансової звітності в іноземній валюті. Доволі значна (до 15%) ревальвація (зростання курсу гривні до долара та євро) у 2019 році, зворотні процеси її девальвації (до 10%) з початку 2020 року також потребують належного відображення таких операцій, які суттєво позначилися на доходно-витратних складових кошторису експортерів та імпортерів товарів і послуг та позичальників фінансових ресурсів.

Вперше методика бухгалтерського обліку операцій в іноземних валютах в незалежній Україні була визначена листом Міністерства фінансів України від 16.04.1992 р. №18-445. В цей час множина підприємств і організацій отримували дозволи на здійснення зовнішньоекономічної діяльності і залучення позик в іноземній валюті, починалися процеси інвестування в Україну і купівлі-продажу іноземної валюти. В 1994 році внаслідок височайшої інфляції (біля 10460%) та девальвації українського карбованця звичайне правило відображення курсових різниць було змінено. 14 лютого 1996 р. на заміну зазначеного листа було затверджено Положення про бухгалтерський облік операцій в іноземних валютах.

Здійснюючи заходи з реформування національної системи бухгалтерського обліку та її конвергенції з міжнародними стандартами бухгалтерського обліку і фінансової звітності з 1 січня 2001 року запроваджено Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів» (далі – ПБО).

Курс – це перманентна (в усякому разі так в Україні) зміна (коливання) співвідношення однієї валюти до іншої (для українських підприємств та установ – грошової одиниці України – гривні до грошової одиниці іншої країни). Законодавче встановлення курсу закріплено за Національним банком України.

Зміни курсу валюти в період між датою здійснення господарської операції в іноземній валюті та датою погашення і/або датою відображення монетарних активів і зобов'язань у звіті про фінансовий стан призводять до утворення курсових різниць із впливом на збільшення доходів або втрат та приросту/збільшення вартості монетарних активів чи зобов'язань підприємства.

Монетарними активами і зобов'язаннями є наявні у підприємства в іноземній валюті грошові кошти та їх еквіваленти, а також дебіторська і кредиторська заборгованість, що підлягає погашенню іноземною валютою. Основною ознакою монетарної статті є право отримувати або зобов'язання надати визначену або фіксовану кількість одиниць валюти.

Первісне визнання (відображення) у бухгалтерському обліку операцій в іноземній валюті має відбуватися за курсом на дату здійснення операції. Такими датами, зокрема, вважаються дата перерахування/видачі/отримання грошових коштів та їх еквівалентів, дата визнання реалізації продукції з урахуванням Правил Інкотермс щодо переходу покупцеві ризиків і вигод на відвантажену продукцію, дата закінчення митних процедур щодо імпорту, дата затвердження звіту про витрати на закордонне відрядження.

МСФЗ 21 «Вплив змін валютних курсів» розглядає можливість застосування для первісного визнання середньотиждового або середньомісячного курсу, якщо валютні курси у цей проміжок часу суттєво не коливаються. Одноіменний український норматив цього не передбачає (очевидно априорі не припускаючи суттєвого коливання курсу національної валюти). Але коливання курсу валют на українському ринку економіки, що розвивається, є перманентними і суттєвими, тому таке застереження щодо умов застосування середнього курсу валюти має бути включено до ПБО 21.

У регістрах бухгалтерського обліку операції в іноземних валютах і сальдо монетарних активів і зобов'язань потребують відображення у двох валютах – іноземній і функціональній.

На кінець кожного звітного місяця:

1) монетарні активи і зобов'язання слід оцінити (обчислити) із застосуванням курсу валют на останнє число місяця з відображенням курсової різниці. При цьому слід дотримуватися того, що аванси як попереднє отримання чи передача грошової іноземної валюти під наступне відвантаження (експорт) чи одержання (імпорт) продукції, товарів тощо не є монетарними активами і зобов'язаннями, оскільки їх погашення очікується (відбудеться) не іноземною валютою, а такими активами як готова продукція, товари, сировина, обладнання, послуги. Тому первісне визнання вартості експортної та імпортної операції в таких випадках оцінюється за курсом валют на дату отримання чи надання авансу (попередньої оплати). Залишок грошових коштів та їх еквівалентів, що обмежені у використанні (наприклад знаходяться у визнаному неплатоспроможним банку), та відповідні монетарні зобов'язання вважали б такими, які не слід піддавати курсовій переоцінці;

2) інші немонетарні активи, зобов'язання і статті звіту про фінансовий стан, які оцінюються (відображаються) за історичною собівартістю в іноземній валюті, необхідно оцінити (перевести) у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на дату здійснення операції при їх первісному визнанні;

3) інші немонетарні активи, зобов'язання і статті звіту про фінансовий стан, які оцінюються (відображаються) за справедливою вартістю, оцінюють (переводять) у функціональну валюту, тобто у валюту юрисдикції діяльності підприємства, з використанням валютного курсу на дату визначення справедливої вартості.

Курсові різниці, що утворюються при розрахунках за монетарні активи і зобов'язання або при переведенні монетарних активів і зобов'язань на дату звітності за курсом, що відрізняється від курсу при їх первісному визнанні або курсу на попередню звітну дату, мають відображатися у складі доходів і витрат відповідно за той звітний період, в якому такі різниці виникли (обчислені).

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 21 як і відповідний український регламент бухгалтерського обліку визначає вищенаведену методику обліку операцій і сальдо в іноземних валютах, а також методику переведення результатів діяльності та фінансового стану закордонних господарських одиниць (підприємств, відділень, філій) для включення до фінансової звітності підприємства чи для консолідації фінансової звітності.

Показники фінансової звітності закордонної господарської одиниці переводяться наступним чином:

1) активи і зобов'язання (включно з порівняльними даними) обчислюються за валютним курсом на дату такого звіту про фінансовий стан;

2) показники доходів, витрат і грошових коштів (включно з порівняльними показниками) обчислюються за валютним курсом на дату визнання доходів і витрат та на дату грошових потоків. Зазначені методики дозволяють застосувати середній за період валютний курс, однак МСБО 21 зауважує недоречним його застосування в умовах суттєвого коливання валютного курсу. Проте українське ПБО 21 такого застереження не містить. Це в умовах суттєвої волатильності курсу валют в Україні (у 2017 – 2019 рр. в окремі внутрішньорічні періоди від 4 до 15 %) створювало некоректну звітно-порівняльну інформацію і тому ПБО 21 потребує відповідного корегування.

МСБО 21 також призначено для переведення звітності із функціональної валюти (наприклад національної) у валюту подання звітності, яка є іншою ніж функціональна. Українське ПБО 21 такого призначення безпосередньо не містить. Тому якщо підприємству відповідно до статті 5 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» необхідно на вимогу користувача подати фінансову звітність в іноземній валюті, то потрібно застосувати методику переведення показників фінансової звітності закордонної господарської одиниці. Доцільним вбачається зазначити це в українському регламенті бухгалтерського обліку і фінансової звітності. У такому разі у примітках до фінансової звітності підприємством зазначається факт подання фінансової звітності в іноземній валюті, причину застосування і метод переведення.

Свирида О.А.,
старший викладач
кафедри обліку та оподаткування
*Національна академія статистики,
обліку та аудиту*
(м. Київ)

НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ НАКАЗУ ПРО ОБЛІКОВУ ПОЛІТИКУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ МАЛОГО БІЗНЕСУ

Реформування економічних відносин в Україні тісно пов'язано з розвитком малого бізнесу. Він відіграє помітну роль у створенні нових робочих місць та формуванні середнього класу суспільства, сприяє створенню конкурентного середовища, швидкій адаптації до кон'юктури ринку та оперативному оновленню асортименту продукції [2].

Малі підприємства – досить поширена форма господарювання. Вони мають багато таких рис, які не можуть бути притаманні великим підприємствам. Вони надають ринковій економіці необхідної гнучкості так як найоперативніше реагують на зміну ринкової кон'юктури .

Облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [1].

Наказ (положення) про облікову політику – це основний документ, який визначає способи ведення бухгалтерського обліку, що використовуються при відображенні господарських операцій (первинне спостереження, вартісне вимірювання, поточне групування і підсумкове узагальнення фактів господарської діяльності).

Облік на підприємствах малого бізнесу скорочений та спрощений, відповідно до чого склад Наказу про облікову політику таких підприємств повинен суттєво відрізнятися від складу аналогічного наказу середніх і великих підприємств.

На сьогоднішній день не існує затвердженої форми Наказу про облікову політику підприємства, що дає змогу, на основі діючих нормативно-законодавчих актів, певну свободу підприємству у виборі методики та організації обліку відповідно до виду його діяльності.

Виходячи з цього можна запропонувати наступну структуру Наказу про облікову політику малого підприємства, яка представлена в таблиці 1.

Наказ про облікову політику малого підприємства

Структура	Зміст
Загальні положення	основні відомості про підприємство: форма власності, організаційно-правова форма, відомості про державну реєстрацію, місцезнаходження, наявність філій (представництв), види діяльності, наявність ліцензій або патентів, середньооблікова чисельність працівників та інше
Розділ I. Організація облікового процесу	загальні питання організаційної структури бухгалтерії, обирається форма організації бухгалтерського обліку на підприємстві; перелік внутрішніх інструкцій, стандартів, положень; інші аспекти діяльності бухгалтерського апарату.
Розділ II. Методика та порядок ведення облікового процесу	методи ведення бухгалтерського обліку, які суттєво впливають на оцінку і прийняття рішень користувачами бухгалтерської звітності: межа суттєвості; методи оцінки вибуття запасів; строки проведення інвентаризації; методи нарахування амортизації необоротних активів; визнання доходів та витрат від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг; методи калькулювання витрат виробництва: за елементами витрат; за видами продукції (робіт, послуг); за статтями калькуляції; з використанням рахунків класу 8 та 9, або тільки 9
Розділ III. Технічне забезпечення облікового процесу	робочий план рахунків або зазначається інформація, що підприємство не використовує план рахунків при відображенні господарських операцій в бухгалтерському обліку; перелік первинних документів і облікових реєстрів; форма ведення бухгалтерського обліку; правила документообігу та технології обробки облікової інформації; склад і порядок подання фінансової звітності
Додатки	робочий план рахунків; графік документообігу; перелік первинних документів і облікових реєстрів, тощо

Неоднорідний склад малих підприємств потребує виокремлення складових Наказу про облікову політику малого підприємства з урахуванням принципу раціональності, оскільки не доцільно відображати всі досліджені елементи у структурі наказу в разі відсутності необхідної інформації.

Список використаних джерел:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» № 996-XIV від 16.07.1999 р.: за станом на 02.12.2013 р. – [Електронний ресурс]. / Верховна Рада України. Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

2. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник -8-те вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2009. – 912с.

Чік М.Ю.,

к.е.н., доцент

кафедри бухгалтерського обліку,

Львівський торговельно-економічний університет

(м. Львів)

LEAN ОБЛІКУ: СУЧАСНА ОБЛІКОВА КОНЦЕПЦІЯ

Концепція “lean виробництва”, яка є основою lean обліку, вперше сформульована на японських підприємствах, має численні фактори успіху. Lean обліку використовує об’єднаний набір економічних показників (коефіцієнтів) і об’єднаний набір методів та інструментів реалізації удосконалення. Приклад набору методів і інструментів, які можуть використовуватися в інтегрованій концепції Lean обліку наведені в табл. 1.

Таблиця 1

Приклад використання методу DMAIC інтегрованою концепцією Lean обліку*

Define – визначай	Measure – оцінюй	Analyze – аналізуй	Improve – удосконалюй	Control – контролюй
Quality Function Deployment (QFD); “Голос споживача ; аналіз Кано; “Карта бізнес-процесу; фінансовий аналіз; розставлення пріоритетів	Контрольні карти; діаграми; Парето; гістограми; оцінка ефективності циклу бізнес-процесу; план збору даних	Діаграми Парето; діаграми Ісікави “риб’ячої кістки ; Failure Mode and Effects Analysis (FMEA); визначення невиробничих витрат; ідентифікація “пасток часу ; оцінка обмежень	Failure Mode and Effects Analysis (FMEA); кайдзен; поке-ека; обґрунтування розміру партії; система організації та раціоналізації робочого місця (5S); гіпотетичне тестування; матриця вибору рішення	Контрольні карти; поке-ека; візуальний контроль бізнес-процесу; план навчання; план інформування; план стандартизації

* Сформовано автором за результатами проведених досліджень

Результати проведених досліджень щодо використання постулатів концепції “шість сігм” (Six Sigma) та концепції “бережливого виробництва” (Lean Manufacturing), з метою раціональної організації бухгалтерського обліку на зарубіжних підприємствах показали наступні економічні прерогативи:

- зниження собівартості продукції та послуг суб’єкта господарювання на 30-60 %;
- зменшення часу надання послуг до 50 %;
- зменшення кількості дефектної продукції суб’єкта господарювання приблизно у 2 рази;
- збільшення без додаткових витрат обсягу виконаних робіт суб’єктом господарювання до 20 %;
- зниження вартості проектних робіт на 30-40 %;
- скорочення часу виконання проектів до 70 %.

У яких випадках можна розраховувати на такі результати? Є дві основні ознаки, які свідчать про позитивний ефект впровадження постулатів концепції “шість сігм” (Six Sigma) та концепції “бережливого виробництва” (Lean Manufacturing), з метою раціональної організації бухгалтерського обліку. Перша ознака – будь-які зміни, що мають місце на підприємстві, наприклад, збільшення чи зменшення обсягів виробництва, розширення асортименту, організаційні зміни, інновації та ін. Друга ознака – недостатнє документальне оформлення бізнес-процесів і недостатнє розуміння суті бізнес-процесів працівниками, які задіяні в бізнес-процеси.

Чи необхідно знати досконало весь набір інструментів та економічних коефіцієнтів (показників) концепції “шість сігм – (Six Sigma) та концепції “бережливого виробництва – (Lean Manufacturing), з метою раціональної організації бухгалтерського обліку? Не потрібно, оскільки принцип 20/80 є актуальним і щодо затребуваності знань фахівців інтегрованої концепції lean обліку. Під час реалізації 80 % проектів використовуються менше 20 % вивчених такими фахівцями інструментів. Виділяють основні принципи, які сприяють успіху реалізації постулатів концепції «шість сігм» (Six Sigma) та концепції «бережливого виробництва» (Lean Manufacturing) при організації бухгалтерського обліку:

- зацікавленість керівництва;
- виділення достатньої кількості ресурсів;
- досвід успішних проектів.

Під час реалізації інтегрованої концепції Lean обліку до ресурсів відносять оплачуваний час робіт и персоналу, витрати на його навчання і на придбання необхідних засобів праці, які необхідні для підготовки і виконання проектів. Керівництво повинно отримати обсяг знань, який необхідний для контролю та управління цією діяльністю. Лідер проекту повинен мати практичний досвід участі в успішних проектах з покращення діяльності суб’єкта господарювання. При всі важливості навчання, досвід участі хоча б в

одному успішному проєкту вартує вивчення десятки прикладів із практики. Тому інтегрована концепція Lean обліку дозволяє удосконалювати діяльність суб'єкта господарювання поступово, від проєкту до проєкту.

Системи обліку, що застосовуються на вітчизняних підприємствах, не мають достатньої адаптивності до зміни ринкових ситуацій, тобто не володіють потрібною оперативністю, гнучкістю і доступністю надання інформації для менеджменту. Для адаптивності підприємству потрібна інформованість або обізнаність про показники процесів і їх зміни, як всередині процесів, так і при взаємодії з зовнішнім середовищем (покупцями, постачальниками і т. д.). Ухвалення ефективних управлінських рішень на основі точної та оперативної інформації в реальному режимі часу є найважливішим фактором конкурентоспроможності підприємства. Застосування на підприємствах концепції lean обліку неможливо без зміни системи управління підприємством.

Можливі варіанти перетворень обліку через впровадження концепції lean обліку:

- створення нового окремого управлінського “lean обліку” і зміна системи управлінської та фінансової звітності за принципами концепції “бережливе виробництво”;

- ведення обліку на базі існуючого фінансового обліку з введенням доповнень на принципах бережливості. Завданнями елемента “lean обліку облік”, на наш погляд будуть:

- розробка і надання внутрішньої звітності щодо бережливого виробництва, оптимізація документообігу на підприємстві;

- створення бази даних за витратами;

- розробка і надалі контроль за показниками бережливості (ефективність сервісного процесу, час ритму, час такту, задоволеність споживача і т. д.).

Під “lean обліком” ми розуміємо систему обліку, що включає наступні підсистеми:

- підсистему “Процеси” (виявлення і зниження втрат, організація безперервного потоку виробів, структуроване рішення проблем);

- підсистему “Персонал” (постійне вдосконалення: кайзен і раціоналізаторство, командна робота, відкритий обмін інформацією),

- підсистему “Стратегічне управління” (концентрація на потребах замовника, управління з ключовими показниками ефективності, розгортання стратегічних цілей);

- що в сукупності дозволяє підприємству забезпечити інноваційний базис управління, спрямований на підвищення продуктивності праці та конкурентоспроможності продукції.

На більшості підприємств, де було досліджено перспективи впровадження “lean обліку” встановлено ряд особливостей.

По-перше, підприємства націлені на швидкий результат від впровадження інструментів lean обліку, які б не змінювали кардинально

ситуацію на підприємстві і не вимагали б змін на рівні вищого керівництва підприємств.

По-друге, підприємства готові вкладати значні ресурси в технології та обладнання, які, на думку керівників, дозволяють зробити значний ривок, тоді як постійне і поступове вдосконалення є тривалим процесом з неясним економічним ефектом.

По-третє, промислові підприємства, які планують впроваджувати інструменти “lean обліку” недооцінюють важливість філософії “lean виробництва”, тоді як в основі успіхів Toyota лежить саме філософія lean виробництва, яка передбачає глибоку і всебічну культурну трансформацію (філософія довгострокової перспективи, правильний процес дає правильні результати, збільшення цінності організації шляхом розвитку співробітників і партнерів, постійне вирішення фундаментальних проблем стимулює безперервно е навчання організації). Якщо “lean облік” починається використання простих інструментів з швидким результатом і філософії, провідниками якої є керівники, то у персоналу компанії з'являється переконаність в ефективності “lean обліку”, потім змінюється мислення та культура, що дозволяє приступати до впровадження більш складних інструментів, і цикл повторюється.

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

НАУКОВА КАРТИНА ЕКОНОМІЧНИХ ТА УПРАВЛІНСЬКИХ ЗНАНЬ ЯК «ДОРОЖНЯ КАРТА» СТАНОВЛЕННЯ НОВІТНЬОЇ ОБЛІКОВОЇ ПАРАДИГМИ

Становлення новітньої облікової парадигми потребує приведення обліку та інших управлінських засобів отримання релевантної інформації у відповідність викликам, що постають перед мешканцями планети. Ці виклики, з якими світова спільнота зіштовхнулася у другій половині минулого століття, нині перетворилися на глобальні загрози. Світову цивілізацію охопила системна криза, прояви якої набувають загострення. Звіт Міжнародної науково-політичної платформи з біорізноманітності та екологічних систем (IPBES), опублікований ЮНЕСКО у травні 2019 р., є глобальним попередженням про рух людства до самознищення.

Осягнення небезпеки цих загроз для життєдіяльності майбутніх поколінь призводить світове співтовариство до розуміння необхідності зміни існуючої парадигми цивілізаційного розвитку. Науковцями, котрі працювали над узагальненням Звіту, відзначається, що згубні для людства тенденції можна змінити, та це потребує «трансформативних змін» у кожному аспекті взаємодії людини з природою. Із результатів їхнього дослідження випливає невідкладність формулювання узгодженої фахової думки щодо причин стану, що склався, і стратегії заходів з його подолання [1].

Стає дедалі необхіднішою загальнолюдська конструктивна протидія, адекватна руйнаціям, що завдаються біорізноманіттю та екологічним системам Землі. Необхідна зміна глобальних моделей господарювання, а особливо - природокористування. Своєю чергою це вимагає зміни чинної наукової картини світу на нову. Її творення потребує новітніх підходів, насамперед економічних та управлінських, до розв'язання проблем, що набули планетарних вимірів.

Утверджуючи новітню парадигму обліку, належить глибше усвідомлювати існуючу структуру економічної картини світу, осягати основоположну складову цієї картини, відмежовувати її від складових, котрі були і є похідними. Стає все очевиднішим, що становлення новітньої облікової парадигми має підпорядковуватися інтересам нащадків. Розвиток, іменованій сталим, і покликаний служити захистові їхніх інтересів, повинен бути керованим. Він потребує врахування управлінських особливостей господарювання, котрі також є похідними щодо теоретичної і прикладної економічної науки.

Світоглядною підвалиною осягнення картини загальнолюдського економічного знання є дефініція сучасної світової економічної науки, «від якої залежить життя на Землі» [2, с. 481]. Своєю чергою, її визначення відкриває бачення достатніх і недостатніх наукових теорій. Бо «коли ми вказуємо на недостатність якоїсь теорії, то цим не вчиняємо замаху на її життя, а лише з'ясовуємо ту межу, до якої цю теорію можна вважати справедливою» [2, с. 458]. Нині цією межею найдоречніше вважати викладені положення про залежність життя на Землі від стану економічної науки.

Керуючись цією дефініцією, наукові теорії, сприятливі для продовження життя на Землі, вважаємо життєствердними, рятівними, а несприятливі чи ворожі – смертоносними. Дотримання цього визначення дозволить наповнювати рятівним змістом фактографічну інформацію, яку має формувати сучасна система обліку.

Звернення до світоглядної парадигми, якою керується автор, свідчить про становлення в національній науковій думці бачення структури масштабної картини загальнолюдської економічної спадщини. Вихідним для усвідомлення цієї структури є твердження про те, що економічних теорій тільки дві: одна із них створена Ф.Кене, інша – А.Смітом [2, с. 381-382].

Вони споріднені і «повинні були розвиватися у взаємодії, доповнюючи та підсвічуючи одна одну. Але сталося інакше... [2, с. 354].

Засадничим положенням французької фізіократії, визначальної для континентальної економічної думки, вважаємо те, що «справжнім виробництвом є лише землеробство, бо тільки тут виникає й нарощується нова матерія, що є підвалиною додаткової вартості» [2, с. 482]. Однак її здобутки не знайшли визнання з огляду на відставання природознавства від світоглядних підвалин фізіократизму. Знадобилося більше століття для появи природничих ідей, суголосних із фізіократичними.

Видатний український науковець доктор С.Подолінський, поєднав фізичне з економічним, тобто витворив фізичну економію, і започаткував принципово нову парадигму економіки як науки. Його ідеї використані академіком В.Вернадським при обґрунтуванні учень про біосферу та ноосферу. Завдяки творчому синтезу здобутків видатних попередників з'явилося економіко-філософське учення М.Руденка. Сьогодні це дозволяє вести мову про питомо українське знання, котре має рятівний статус, репрезентоване національною науковою школою фізичної економії.

Поглиблення розмежованості між спорідненими економічними теоріями упродовж минулих століть і десятиліть призводило до того, що засновані на природничих засадах теорії ставали життєствердними і набували достатності, тоді, як теорії, що були засновані на політичних засадах чи тяжіли до цих засад, ставали недостатніми, бо наповнювались смертоносним змістом. Безкомпромісний критичний аналіз «сили і слабкості» смітінства та викриття світоглядної приреченості марксизму доводять: хиби визначення субстанції вартості за А.Смітом та К.Марксом «зробили ХХ століття найкривавішим періодом земної історії» [2, с. 477].

Сприяння продовженню життя на Землі вимагає «наповнення» економічного мислення життєствердним знанням через рішуче витіснення смертоносного знання. Це стає досяжним завдяки імплементації природничих засад і набуттю останніми статусу основоположних порівняно з політичними впливами на економічне мислення. Зміна домінант означає, що науковою основою сучасного економічного знання, покликаного бути життєствердним, є фізична економія, з якої випливає, якій має підпорядковуватися і яку покликана доповнювати економія політична. При подальшому обґрунтуванні новітньої парадигми обліку має братися до уваги як поділ загальнолюдського економічного надбання на життєствердну і смертоносну складові, так і розуміння їхньої дихотомії.

...Факти, оприлюднені штаб-квартирою ЮНЕСКО засвідчують невідповідність моделей господарювання та природокористування, котрими послуговувались минулі і керуються теперішні покоління, принципам розвитку, покликаного служити інтересам нащадків. Бо запорукою сталості є прийнятність розвитку для життєдіяльності нащадків. Забезпечення сталості розвитку – це набуття

життєствердності економічним знанням з метою захисту найпосутніших життєвих інтересів майбутніх поколінь. Дотримання сталості розвитку задля нащадків передбачає збереження їхнього життя і ресурсного забезпечення життєдіяльності, надання їм знань та привиття умінь практичного освоєння довкілля з дотриманням природничих засад.

Тож становлення новітньої облікової парадигми потребує підпорядкування обліку захистові інтересів майбутніх поколінь. Адже керуватися належить виключно знанням, котре має статус рятівного. Базуючись на фізико-економічних положеннях про власність поколінь та відносини між ними, сприятливі для виживання й розвитку нащадків, ми свого часу запропонували підхід до побудови бухгалтерського балансу, що відповідає принципам сталого розвитку [3].

Практика ХХ-ХХІ століть вказує на невідповідність глобального господарювання інтересам нащадків. У той же час одним із найістотніших чинників впливу на стан планетарного довкілля є криза природокористування: переважно воно призводить до руйнування біорізноманіття та екологічних систем Землі. Позірне різноманіття існуючих підходів до побудови наукової картини світу насправді не передбачає імплементації заснованих на природничих засадах економічної та управлінської складових.

Як зазначалося у попередніх публікаціях, ідеї подвижників європейської фізіократії та української наукової школи фізичної економії збіглися в часі з появою управлінських парадигм ХVІІІ-ХХІ ст., зокрема, наукових розробок у галузі теоретичної і прикладної кібернетики, котрі відповідали тодішнім економічним викликам.

Відтак належить вести мову про поєднання до цього часу незадіяного потенціалу фізико-економічних та управлінських ідей Ф.Кене і А.-М.Ампера, С.Подолінського і Б.Трентовського [4], а також В.Вернадського й Н.Вінера, М.Руденка і В.Глушкова [5]. Симбіоз їхніх новацій істотно змінює існуючу парадигму теорії і практики управління економікою. Її утвердження забезпечує керованість економіки не просто розумом, а рятівним знанням.

Керуючись положенням про те, що продовження життя на Землі є визначальним критерієм достатності економічної та управлінської наук, які засновані на природничих засадах, дотримання цього положення сприятиме життєствердному «наповненню» фактографічної інформації, якою мають бути забезпечені зворотні зв'язки в системі управління економікою, що покладаються на облік і статистику, контроль і аналіз та інші функції.

Таким чином, найбільш загрозливою для планетарного довкілля нині є криза природокористування: якраз вона призводить до руйнування навколишнього природного середовища. Звіт Міжнародної науково-політичної платформи з біорізноманітності та екологічних систем (IPBES), оприлюднений ЮНЕСКО у травні 2019 р., є найвичерпнішою глобальною оцінкою стану планетарної природи. У Звіті задокументоване безпрецедентне

зниження біорізноманіття та небачені за історію людства масштаби екологічних загроз.

Для становлення новітньої облікової парадигми, адекватної нинішнім планетарним викликам, необхідна достатність обліку. У досліджуваному контексті вона розуміється як здатність формувати інформацію, котра є релевантною для розв'язання означених еколого-економічних проблем.

Система обліку набуватиме здатність наповнювати фактографічну інформацію адекватним змістом передовсім завдяки досягненню існуючої структури економічної картини світу, усвідомленому поділу економічних знань на життєствердні та/чи смертоносні і розумінню їхньої дихотомії. Підпорядкування захистові інтересів майбутніх поколінь відповідатиме становленню новітньої облікової парадигми за умов відповідності обліку економічному знанню, котре має статус рятівного.

Життєствердне «наповнення» фактографічної інформації, якою забезпечуватимуться системи управління економікою, має покладатися на облік і статистику та інші функції зворотнього зв'язку. Їх достатність досягатиметься завдяки адекватності фундаментальним положенням економічної та управлінської наук, заснованих на природничих засадах.

Список використаних джерел:

1. Міжнародна науково-політична платформа з біорізноманітності та екологічних систем – Вікіпедія [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [https://www.ipbes.net/news/Media-Release-Global-Assessment/Міжнародна науково-політична платформа з біорізноманітності та екологічних систем \(IPBES\)](https://www.ipbes.net/news/Media-Release-Global-Assessment/Міжнародна_науково-політична_платформа_з_біорізноманітності_та_екологічних_систем_(IPBES)).

2. Руденко М. Енергія прогресу. Вибрані праці з економії, філософії і космології / М. Руденко. – К.: Кліо, 2015. – 680 с.

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

4. Shevchuk V. The formation of the natural fundamentals of economic management: Launching a modern management culture / Modern Technologies in Economy and Management: Collective Scientific Monograph. – Opole: The Academy of Management and Administration in Opole, 2019. – Pp. 460-471.

5. Shevchuk V. Development of the natural principles of economic management: The formation of a management culture of modern societies. Modern innovative and information technologies in the development of society. Katowice: Katowice School of Technology, 2019. С. 274-282.

НАУКОВА ПЛАТФОРМА 3

ОПОДАТКУВАННЯ: ТЕОРІЯ, МЕТОДИКА ТА ПРАКТИКА

Демська Ю.В.,
аспірант кафедри
бухгалтерського обліку та аналізу
Національний університет «Львівська політехніка»
(м. Львів)

ДОЦІЛЬНІСТЬ ФОРМУВАННЯ РЕЗЕРВІВ КАПІТАЛУ З МЕТОЮ ЗНИЖЕННЯ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ НА ПІДПРИЄМСТВО

Створення резервів дає змогу своєчасно захистити підприємство від негативних факторів та забезпечити його стабільне функціонування за різних ринкових умов. Резерви, які формують у системі бухгалтерського обліку, є резервами капіталу, оскільки їхня основна функція полягає у захисті капіталу від редукації, підтримці економічного потенціалу підприємства та фінансово-економічному забезпеченні провадження його діяльності за умов невизначеності. На даний час законодавчо регламентованими для підприємств є такі види резервів капіталу: 1) резервний капітал; 2) резерв сумнівних боргів; 3) забезпечення майбутніх витрат і платежів.

Формування резервів капіталу, як правило, супроводжується визнанням і нарахуванням в бухгалтерському обліку витрат. Через створення чи списання резервів можна впливати на величину фінансового результату, а отже зменшувати податкове навантаження на діяльність підприємства. Вплив резервів на податкове навантаження підприємства визначається, насамперед, положеннями імперативних документів податкового регулювання.

Одним з важливих аспектів облікової політики для цілей оподаткування є можливість її впливу на фінансовий результат, наявність такого впливу дає змогу розглядати облікову політику як інструмент для зниження податкового навантаження. Податкове навантаження на підприємство – це частка податків і зборів у доходах, витратах чи у прибутку підприємства за певний період його діяльності (місяць, квартал, рік). Для комплексного та всебічного оцінювання впливу системи оподаткування на фінансово-господарську діяльність підприємства та рівня податкового навантаження, яке воно зумовлює, використовують систему показників, що характеризують обсяги сплачуваних підприємством податків, їх структуру в доході, ціні та собівартості, податкомісткості реалізованої продукції, а також рівень оподаткування підприємства загалом, його доходів, витрат та окремих видів діяльності [1]. З огляду на вищенаведені аргументи, до цієї системи

показників варто віднести обсяги формування резервів за їхніми видами. Створення суб'єктами господарювання резервів капіталу є одним із можливих шляхів мінімізації податкового навантаження.

Розрахунок оподаткованого прибутку та податку на прибуток для малих та середніх суб'єктів господарювання базується на даних і правилах бухгалтерського обліку. Таким чином, для таких підприємств обсяги нарахованих резервів зменшують величину фінансового результату для цілей оподаткування в періоді їх нарахування (визнання витрат за правилами бухгалтерського обліку). А сам факт використання резерву не впливає на фінансовий результат, а отже, на об'єкт оподаткування податком на прибуток.

Великі підприємства та середні (які добровільно вирішили створювати резерви) додатково коригують свій фінансовий результат на величину податкових різниць. Різниці при створенні та використанні резервів майбутніх витрат регламентує п. 139.1 і 139.1.2 Податкового кодексу України. Великі підприємствам і підприємства, які добровільно формують резерви та забезпечення, додатково обчислюють податкові різниці в результаті врахування яких нівелюється вплив формування резервів на величину податку на прибуток. У таких випадках базу оподаткування зменшують фактичні витрати, під які створюється резерви.

Варто також зауважити, що у Податковому кодексі України наведений обмежений перелік резервів, формування яких обумовлює необхідність розрахунку податкових різниць. До цього переліку, зокрема, не входять резерви витрат: на оплату відпусток працівникам; інших виплат, пов'язаних з оплатою праці; на сплату єдиного соціального внеску, що нараховується на такі виплати. У податковому обліку обсяги нарахованих резервів для здійснення виплат працівникам відображають за правилами бухгалтерського обліку, тобто зменшуючи фінансовий результат до оподаткування в момент нарахування (донарахування) резерву [2]. Однак вплив таких резервів на податкове навантаження підприємства є релевантним лише з погляду формування проміжної фінансової звітності, значним чином нівелюється при формуванні річної звітності та майже повністю нерелевантний у довготерміновому періоді.

Наступним видом резерву, який мають створювати підприємства є, резерв сумнівних боргів (РСБ). Метою створення РСБ є дотримання принципу обачності при веденні бухгалтерського обліку і складанні фінансової звітності. Відповідно до цього принципу оцінка активів і доходів підприємства не повинна бути завищена, а оцінка зобов'язань і витрат – занижена. При формуванні РСБ обсяг поточної дебіторської заборгованості (ДЗ) (а значить, і загальна сума активів) зменшується на величину РСБ і на цю ж суму визнаються витрати підприємства. Формування РСБ дає змогу визнати витрати заздалегідь, не чекаючи періоду, коли ДЗ стане безнадійною

(у більшості випадків ДЗ буде визнана безнадійною, коли закінчиться термін позовної давності – 3 роки). Тому у малих та середніх підприємств обсяг нарахованого РСБ зменшує об'єкт оподаткування податком на прибуток у момент його зарахування до складу бухгалтерських витрат (тобто безпосередньо при нарахуванні резерву) [3].

Узагальнивши вищенаведене можна зробити висновок, що малі та середні підприємства обліковують резерви за бухгалтерськими правилами, тобто зменшують фінансовий результат у періоді їх нарахування, а великі підприємства при створенні та використанні забезпечень і резервів (крім резервів на виплату персоналу) розраховують податкові різниці згідно з п. 139.1 Податкового кодексу України. Суми забезпечень на здійснення виплат персоналу у податковому обліку відображають за бухгалтерськими правилами, тобто вони зменшують фінансовий результат до оподаткування в періоді їх нарахування (відображення бухгалтерських витрат).

Використання резервів в цілях податкового планування дає змогу не лише оптимізувати суму податку на прибуток, нарахованого і сплаченого за звітний період, а й величину щомісячних авансових внесків, які підприємство сплачує упродовж кварталу.

Список використаних джерел:

1. Оліховський В. Я. Використання резервів як інструменту податкового планування / В. Я. Оліховський // Науковий Вісник Херсонського державного університету. – Випуск 7. Частина 3. 2014. С. 140-144.

2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. №2755-VI [Електронний ресурс] // Режим доступу:
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/ed20141231>.

3. Резерви та забезпечення / Податки та бухгалтерський облік №80/2018 [Електронний ресурс] // Режим доступу:
<https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2018/october/issue-80/>.

Кінзерська Н.В.,
аспірантка
Національного центру обліку та аудиту
Національна академія статистики,
обліку та аудиту
(м. Київ)

ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ПОДАТКОМ НА ПРИБУТОК ПОСТІЙНИХ ПРЕДСТАВНИЦТВ НЕРЕЗИДЕНТІВ В УКРАЇНІ

Транснаціоналізація та глобалізація економічних відносин, поступове розширення видів діяльності зумовлюють зростання кількості постійних представництв нерезидентів на території України. Відповідно до законодавства постійним представництвом є постійне місце діяльності, через яке повністю або частково проводиться господарська діяльність нерезидента в Україні. Специфіка діяльності постійних представництв нерезидентів впливає на систему оподаткування їх діяльності. Зокрема, відповідно до вимог Податкового кодексу України (далі по тексту – ПКУ) постійне представництво нерезидента є платником податку на прибуток на загальних підставах, і відповідно, отримана сума прибутку нерезидента на території України оподатковується податком на прибуток в загальному порядку за ставкою 18 %.

Вимогами ПКУ передбачена варіативна можливість використання одного з трьох способів визначення оподатковуваного прибутку постійним представництвом нерезидента, а саме:

- 1) визначення податку на прибуток на загальних засадах, передбачених для платників податку на прибуток;
- 2) визначення розрахунковим шляхом суми відокремлених доходів представництва (шляхом розрахунку питомої ваги на основі інформації з окремого балансу фінансово-господарської діяльності нерезидента, погодженого з контролюючим органом за місцезнаходженням постійного представництва);
- 3) визначення оподатковуваного прибутку як різниці між доходом та витратами, визначеними шляхом застосування до суми отриманого доходу коефіцієнта 0,7.

Постійне представництво нерезидента самостійно обирає спосіб визначення оподатковуваного прибутку, оскільки відсутня законодавчо закріплена пріоритетність застосування та критерії вибору того чи іншого способу розрахунку оподатковуваного прибутку. Незалежно від того, який спосіб розрахунку оподатковуваного прибутку обере постійне представництво нерезидента, об'єктом оподаткування в даному випадку буде прибуток у вигляді фінансового результату до оподаткування, визначений у фінансовій звітності платника податку відповідно до національних положень (стандартів)

бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

При виборі способу розрахунку оподаткованого прибутку слід врахувати, в першу чергу, суб'єкта, у якого виникають доходи та витрати за результатами діяльності нерезидента. Якщо за результатами діяльності нерезидента доходи та витрати формуються безпосередньо у представництва, тоді доцільно здійснити розрахунок податку на прибуток на загальних засадах. У випадку, якщо за результатами діяльності нерезидента доходи отримані безпосередньо останнім, а витрати відображені в обліку представництва, тоді перевагу отримає спосіб визначення розрахунковим шляхом суми відокремлених доходів представництва. Останній спосіб (застосування до суми отриманого доходу коефіцієнта 0,7) доцільно застосувати у випадку, коли витрати понесені нерезидентом та відображені в системі бухгалтерського обліку нерезидента, а сума отриманих доходів відображена на рахунках бухгалтерського обліку постійного представництва нерезидента. Підсумовуючи вищевикладене, слід зазначити, що залежно від напряму отримання доходів та відображення в системі бухгалтерського обліку доходів та витрат постійного представництва нерезидента залежатиме сума оподаткованого прибутку та нарахованого податку на прибуток.

Музичук М.І.,

аспірант

кафедри обліку та оподаткування

Київський національний торговельно-економічний університет

(м. Київ)

ОБЛІК У ЗАПОБІГАННІ ТА ВИРІШЕННІ СПОРІВ З ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ

В пост-BEPS світі з трансфертного ціноутворення важливим інструментом захисту платників податків є інститут Угоди про попереднє ціноутворення, який являє собою угоду, що укладається заздалегідь. Предметом такої угоди є ряд критеріїв контрольованих операцій для визначення трансфертного ціноутворення на визначений період часу. Цей договір укладається між платником податків та податковим органом однієї або більше країн [1].

Податковий орган США впровадив програму Угоди про попереднє ціноутворення у 1991 році. В жовтні 1999 ОЕСР опублікувала оновлення до Настанов 1995 року. Це оновлення містило новий додаток до Настанов, де було викладено правила укладення попередніх угод про трансфертне ціноутворення.

Впровадження угод про попереднє ціноутворення є адміністративним підходом, що намагається запобігти спорам з трансфертного ціноутворення, які виникають щодо визначення критеріїв принципу витягнутої руки стосовно тих контрольованих операцій, що відбудуться в подальшому. Саме цей механізм може вирішити проблемні питання з трансфертного ціноутворення та підготувати визначену і обґрунтовану звітність. Водночас серед недоліків угод про попереднє встановлення цін науковці зазначають, що така угода допускає більш детальний аналіз операцій платника податків з боку контролюючих органів, ніж при звичайній податковій перевірці за відсутності угоди [2].

Сам процес укладення такої угоди передбачає тривалі переговори між сторонами. До прикладу, згідно з інформацією Королівської служби доходів та митниці Великої Британії середній час для досягнення угоди про попереднє ціноутворення становив для угод, завершених у 2016/2017 рр. (укладено 32 угод), 32.8 місяців, у 2017/2018 рр. (16 угод) – 37.1 місяці [3]. За інформацією Податкового управління США (Служба внутрішніх доходів США, IRS), середній час, необхідний для завершення угод про попереднє ціноутворення, становив у 2018 р. (107 угода) – 45,5 місяці [4].

Важливу роль вже на етапі спорів з податковими органами щодо питань трансфертного ціноутворення може мати процедура взаємного узгодження (Mutual Agreement Procedure чи MAP). Ця процедура передбачає можливість звернення платника податків до податкових органів двох чи більше держав. Метою такого звернення є прохання про розгляд спірного питання, яке виникає внаслідок додаткового нарахування, здійсненого податковим органом однієї з держав. Як приклад можна навести донарахування з ТЦ, здійснене податковим органом за транскордонною контрольованою операцією, адже в такій ситуації питання стосується правильності визначення податкового результату в обох країнах, де розташовані учасники операції [5]. Виробнича компанія в країні А виробляє товари, які постачає пов'язаній особі-дистриб'ютору в країні Б за умовною ціною 1,000.00 умовних одиниць. У випадку здійснення податкового аудиту трансфертного ціноутворення Країною Б, застосованого компанією-дистриб'ютором, оподаткований прибуток дистриб'ютора збільшиться на 150 у. од., оскільки внаслідок висновку податкового органу, ціною товарів за принципом витягнутої руки буде 850.00 у. од., а не застосовані 1,000.00 у. од. У разі, якщо податковий орган країни А не буде згідний з коригуванням трансфертної ціни, зробленої в країні Б, і відповідно не зменшить оподаткований прибуток компанії виробника з 400 у. од. до 250 у. од., кумульований податок на прибуток Групи буде штучно збільшено, адже оподаткуванню підлягатиме 800 у. од., в той час коли фактичний прибуток становить лише 650 у. од.

У випадку, коли податковий орган другої податкової юрисдикції відмовиться здійснювати таке коригування, платник податку може застосувати

процедуру взаємного узгодження. Процедура MAP має на меті саме запобігання таким ситуаціям, де може виникнути подвійне оподаткування. Стаття 25 Модельної Конвенції ОЕСР містить норми щодо можливості здійснення таких відповідних коригувань “Corresponding adjustments” податковим органом другої податкової юрисдикції з метою узгодження розподілу прибутків між двома юрисдикціями [6].

Таблиця 1

Головні види коригувань з трансфертного ціноутворення

Головні види коригувань з трансфертного ціноутворення	Короткий опис
Первинне коригування Primary adjustment	Коригування, що здійснюється податковою службою у першій юрисдикції стосовно прибутків, які підлягають оподаткуванню у результаті застосування принципу витягнутої руки щодо операцій, до яких були залучені асоційовані підприємства у іншій податковій юрисдикції
Компенсаційне коригування Compensating adjustment	Коригування, під час якого платник податків звітує трансфертну ціну, яка на думку платника податків відповідає принципу витягнутої руки для контрольованої операції, навіть якщо ціна відрізняється від фактично сплаченої між асоційованими підприємствами. Це коригування здійснюється до подання податкової декларації
Відповідне коригування Corresponding adjustments	Коригування податкового зобов'язання асоційованого підприємства у другій податковій юрисдикції, яке проводиться її податковою службою відповідно до первинного коригування, що здійснене податковою службою у першій юрисдикції з метою узгодження розподілу прибутків між двома юрисдикціями
Вторинне коригування Secondary adjustment	Коригування, яке виникає у разі вторинної операції. Вторинною є умовною операція, яку можуть визначити податкові органи після запропонованого первинного коригування.

Джерело: розроблено автором на основі [1].

Крім того, практично в кожній міжнародній угоді про запобігання подвійного оподаткування такий інструмент передбачений. До нормативних документів, що регулюють цей механізм, належить Директива ЄС щодо механізмів вирішення спорів з подвійного оподаткування [7] в ЄС, в статті 4 якої викладено особливості процедури взаємного узгодження. Зокрема передбачено, що ця процедура має бути ініційована платником податків і яка зобов'язує країни-учасниці досягти згоди протягом двох років. Якщо протягом двох років країни не досягли згоди, то запускається механізм вирішення спору протягом спеціального періоду часу. Процес узгодження полягає у скликанні комісії з трьох-п'яти незалежних арбітрів, а також двох представників країн-учасниць, які будуть ухвалювати рішення щодо усунення

подвійного оподаткування в межах певного спору. У рамках компромісів, які були досягнуті ЕСOFIN, арбітри не мають бути співробітниками податкових консалтингових компаній або особами, що надають консультації з питань оподаткування на професійних засадах, а голова комісії має бути суддею [8].

Отже, в результаті проведеного дослідження можна зробити висновок, що інститут угоди про попереднє ціноутворення та процедури взаємного узгодження мають ряд переваг та недоліків, урахування яких сприятиме подальшому вдосконаленню інструментів податкового регулювання. Водночас, вони є ефективними механізмами, що запобігають податковим спорам у майбутньому чи забезпечують вирішення складних ситуацій у разі виникнення трансфертного ціноутворення.

Список використаних джерел:

1. Настанови ОЕСР по трансфертному ціноутворенню для мультинаціональних підприємств і податкових адміністрацій [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/data/material/000/021/80820/0.pdf>

2. Коротун В. І. Контроль за трансфертним ціноутворенням в Україні: проблеми становлення та перспективи розвитку/ В. І. Коротун // Інвестиції: практика та досвід. – 2016 – № 24. – С. 42-46 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.investplan.com.ua/pdf/24_2016/11.pdf

3. Transfer Pricing and Diverted Profits Tax statistics- Офіційний сайт Податкової Служби Великобританії [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/729876/Transfer_Pricing_and_Diverted_Profits_Tax_statistics.pdf

4. Announcement And Report Concerning Advance Pricing Agreements March 22, 2019 – Офіційний сайт Служби внутрішніх доходів США [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.irs.gov/pub/irs-drop/a-19-03.pdf>

5. Guide to the Mutual Agreement Procedure Under Tax Treaties [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/10/ta-Guide_MAP.pdf

6. «Модельна конвенція ОЕСР у відношенні податків на доходи і капітал» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page1

7. Директива ЄС щодо механізмів вирішення податкових спорів 2017/1852 від 10 жовтня 2017 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2017/1852/oj>

8. У ЄС погодилися запровадити нову систему вирішення спорів щодо подвійного оподаткування [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://taxlink.ua/ua/news/u-s-pogodilisja-zaprovaditi-novu-sistemu-virishennja-sporiv-shhodo-podvijnogo-opodatkuvannja.htm#hcq=48GoIAr>

НАУКОВА ПЛАТФОРМА 4

СУЧАСНІ ПІДХОДИ ДО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛІНГУ В УМОВАХ РИНКОВОЇ КОН'ЮНКТУРИ

Головацька С.І.,
к.е.н., доцент,
професор кафедри бухгалтерського обліку
Львівський торговельно-економічний університет
(м. Львів)

ТЕОРЕТИКО-КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ СТРАТЕГІЧНОГО КОНТРОЛЮ В УПРАВЛІННІ ПІДПРИЄМСТВОМ

Сучасний етап розвитку України характеризується суттєвим розширенням світогосподарських зв'язків і виробничих відносин, зміною масштабів і поглибленням діяльності суб'єктів господарювання, що потребує формування нових наукових підходів та економічних механізмів забезпечення їх сталого економічного розвитку. Для зниження впливу глобалізаційних та інтеграційних процесів на діяльність підприємств необхідним є розробка дійових стратегічних програм і контроль за їх виконанням.

Основними завданнями стратегічного контролю є: визначення якісних і кількісних цілей підприємства; відповідальність за стратегічне планування; розробка альтернативних стратегій; визначення “критичних” зовнішніх і внутрішніх умов, покладених в основу стратегічних планів; визначення “вузьких”, “слабких” місць підприємства; визначення основних підконтрольних показників відповідно до встановлених стратегічних цілей; порівняння планових і фактичних показників, виявлення відхилень; мотивація та створення інформаційних систем для прийняття вчасних управлінських рішень.

Функціями стратегічного контролю є: 1) профілактична (або превентивна), яка сприятиме коригуванню сформованих етапів розробленої стратегії залежно від змін зовнішнього середовища; 2) інформаційна, яка дозволяє сформувати інформаційну базу на підставі виявлених відхилень від плану для прийняття подальших стратегічних рішень; 3) мобілізуюча, яка сприятиме акумуляції ресурсів підприємства для ліквідації виявлених відхилень від запланованих результатів чи сформованої стратегії; 4) мотиваційна, що пов'язана з мотивацією безпосередніх виконавців і співвиконавців стратегії до досягнення стратегічних цілей підприємства.

Стратегічний контроль забезпечує досягнення мети підприємством за допомогою встановлення певних норм і правил, порівняння досягнутих та очікуваних результатів і коригування суттєвих відхилень. Більшість вчених

виділяють чотири підходи до реалізації системи контролю бюджетів: 1) простий аналіз відхилень, орієнтований на коригування наступних планових показників; 2) аналіз відхилень, орієнтований на наступні управлінські рішення; 3) аналіз відхилень в умовах невизначеності; 4) стратегічний підхід до аналізу відхилень.

Суть простого аналізу відхилень полягає у тому, що система контролює стан виконання бюджету шляхом зіставлення показників бюджету з фактично отриманими. Якщо відхилення має істотний характер, то приймається рішення про внесення коригувальних дій щодо оптимізації показників бюджету на майбутні періоди.

Аналіз відхилень, орієнтованих на наступні управлінські рішення, передбачає більш детальний факторний аналіз впливу встановлених відхилень на результативні показники. Методика аналізу передбачає встановлення всіх факторів, що впливають на результативний показник; визначення загального відхилення фактичного розміру досліджуваного показника від запланованого; кількісну оцінку впливу факторів на формування фактичного значення результативного показника; формування таблиці пріоритетів впливу факторів на результативний показник; формування висновків і рекомендацій щодо управлінських рішень, направлених на виконання бюджетних показників.

Стратегічний підхід до аналізу відхилень передбачає вибір процедур коригувальних дій відповідно до загальної стратегії діяльності підприємства. Для забезпечення контролю виконання бюджетних показників доцільно використовувати методи контролю відхилень фактичних результатів від прогнозних, які базуються на методах аналізу (трендового, факторного, кореляційно-регресійного тощо), синтезу, порівняння, групування, огляду, експертних оцінках тощо. При цьому необхідно використовувати методи горизонтального контролю (динамічного (оцінювання та порівняння бюджетних показників за декілька періодів), звітно-планового (оцінювання рівня виконання бюджетних показників у порівнянні з запланованими) вертикального контролю (передбачає оцінювання структури бюджетів за витратною та дохідною частинами).

Основними типами стратегічного контролю можна вважати:

1) стратегічний “контроль передумов” – постійна перевірка ступеня обґрунтованості та актуальності посилянь, на яких розроблявся “стратегічний набір, оцінка ступеня ризикованості факторів, що не могли бути врахованими, оскільки знаходяться поза впливом підприємства;

2) стратегічний “контроль реалізації” – перевірка за заздалегідь обраними параметрами у визначений час процесу виконання стратегічних планів, проектів та програм, формулювання заходів і внесення своєчасних коректив у процес, який є об'єктом контролю;

3) стратегічний “нагляд” обіймає обидва вищезгаданих типів контролю, створює єдину систему, спрямовану на контроль усіх етапів стратегічного управління. Стратегічний нагляд, на відміну від стратегічного контролю передумов і контролю реалізації, не має жорстокого переліку об’єктів.

На думку більшості науковців етапами стратегічного контролю є: визначення органів контролю та механізмів його застосування; визначення певних норм, критеріїв для забезпечення об’єктивності оцінок; встановлення правильності виконання робіт, передбачених планами різного типу; порівняння досягнутих параметрів робіт із встановленими стандартами чи нормами; прийняття коригуючих заходів.

Отже, стратегічний контроль – це особливий вид управлінської діяльності підприємства, що полягає у спостереженні й оцінці проходження процесу стратегічного управління, який забезпечує досягнення поставлених цілей та виконання обраних стратегій через встановлення стійкого зворотного зв’язку. Необхідність постійного спостереження та оцінки відповідності системи “середовище-стратегія-реалізація стратегій” зумовлена спрямованістю стратегічного контролю на зменшення ризику шляхом відстеження у контрольних точках динаміку потенційних загроз і слабких сторін.

Список використаних джерел:

1. Головацька С., Сашко О. Обліково-методичний інструментарій контролінгу: монографія / С.І. Головацька, О.П. Сашко. – Львів : Видавництво ЛТЕУ, 2017. – 360 с.

2. Данилюк І. Роль стратегічного контролю у системі управління підприємством. – Економічний аналіз. 2013. Випуск 12. Частина 3. С. 105-107.

3. Куцик П. О. Передумови та проблеми впровадження уніфікованої корпоративної системи обліку та звітності / П. О. Куцик // Вісник Національного університету “Львівська політехніка” (Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку). 2012. № 722. С. 146–150.

4. Садовська І. Б. Стратегічні орієнтири управлінського обліку в економіці сталого розвитку [Електронний ресурс] / І. Б. Садовська, К. Є. Нагірська // Економічний форум. – 2015. – № 3. – С. 419–424. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecfor_2015.

Гуцаленко Л.В.,
д.е.н., професор,
професор кафедри
обліку та оподаткування
*Національний університет біоресурсів і
природокористування в Україні
(м. Київ)*

УПРАВЛІНСЬКА ЗВІТНІСТЬ: ПІДХОДИ ДО МЕТОДІВ ФОРМУВАННЯ

В умовах підвищеного ризику та нестабільного ринкового середовища господарюючим суб'єктам необхідно вміло використовувати нові інструменти менеджменту, серед яких виокремлюється не фінансова звітність. Структура такої звітності залежить від потреб управління та моделей бізнесу.

Особливості прийняття управлінських рішень залежать від рівня невизначеності досягнення бажаних результатів, передбачених кінцевою і проміжною метою управлінського процесу. Інформація, яка буде використовуватись для прийняття управлінських рішень повинна насамперед враховувати основні етапи процесу прийняття таких рішень, а також відповідати певним основним вимогам [5].

У Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку наведені якісні вимоги щодо облікової інформації, яка має відображатись у звітності підприємства: доречність, достовірність та можливість зіставлення.

Важливим елементом управлінського обліку є управлінська звітність, яка дозволяє менеджерам всіх рівнів отримати інформацію в зручній для них формі, що дає їм змогу оцінити межі і можливості центрів витрат та прийняти відповідні управлінські рішення.

Формування системи управлінської звітності залежить від специфіки бізнесу та діяльності господарюючого суб'єкта. Тому складові системи управлінської звітності та наповнення їх змісту відіграють особливу складову у задоволенні інформаційних потреб управління.

Серед вчених не існує єдиної думки щодо використання методів формування управлінської звітності (таблиця 1).

Методи формування управлінської звітності

Методи	Автори			
	Пуш-кар М.С.	Вахру-шина М.А.	Нападов-ська Л.В.	Карпенко О.В., Любимов М.О.
Загальнометодологічні (спостереження, порівняння, аналізу, синтезу)	+			
Загальнонаукові (подвійний запис, документація, інвентаризація, оцінка і калькуляція, рахунки, подвійний запис)	+	+		
Специфічні (групування і перегрупування, витрат виробництва, нормативний метод обліку і калькулювання, математичні методи дослідження, собівартості рентабельності)	+			
Методи статистики		+		
Прийоми економічного аналізу		+		
Економіко-математичні методи		+		
Планування і контроль			+	
Бухгалтерський облік			+	
Прийняття управлінських рішень			+	
Методи накопичення інформації				+
Методи обробки (підготовки) інформації				+
Методи складання і подання управлінської звітності				+

Джерело: сформовано автором на основі [1,2,3,4]

Методика побудови управлінської звітності залежить від організаційно-правової форми господарювання, від розміру та структури підприємства, від обраної облікової політики, від організації виробництва та видів продукції, тощо. Формуючи систему управлінської звітності необхідно враховувати як форму (зручність для користувача) так і її змістовне наповнення, а також

терміни подання, визначити користувачів певних форм звітності та координаторів її формування.

Врахування всіх окреслених складових дозволить управлінському персоналу ефективно використовувати отриману інформацію, що забезпечить відповідні фінансові результати діяльності в силу прийнятих оперативних рішень.

Список використаних джерел:

1. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. для студентов ВУЗов обучающихся по экономическим специальностям / М.А. Вахрушина. – 6-е изд., испр. Москва: Омега-М, 2007. 570 с.

2. Карпенко О.В., Любимов М.О. Проблеми розробки методичної бази системи управлінської звітності. Науковий вісник Одеського національного економічного університету. Науки: економіка, політологія, історія. 2012. № 1 (153). С. 12–21.

3. Нападовська Л. Методологічні засади управлінського обліку. Бухгалтерський облік і аудит. 2004. №4. С.26-30.

4. Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти): монографія. Тернопіль: Економічна думка, 1999. 422 с.

5. Ясінська А.І., Демків Н.І. Методика формування управлінської звітності підприємства. Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Серія : Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку : збірник наукових праць. Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2017. № 862. С. 305–312.

Куцик П.О.,

ректор,

професор кафедри бухгалтерського обліку

Львівський торговельно-економічний університет

(м. Львів)

КОРПОРАТИВНИЙ КОНТРОЛЬ У СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ СУБ'ЄКТАМИ БІЗНЕСУ

Ефективне корпоративне управління сучасною мікроекономічною системою неможливе без високого рівня поінформованості, розробки та раціональної реалізації стратегії її розвитку, формування адаптивної економічної політики, спрямованої на довгостроковий позитивний результат. У цьому контексті корпоративне управління слід розглядати не як просту сукупність юридичних, організаційних норм і правил, у рамках яких

функціонує певна корпоративна структура, а як систему економічних і соціально-економічних відносин, на базі яких формуються стосунки як між усіма її учасниками, так і між учасниками та зовнішніми агентами, що є суб'єктами інституційного регулювання. Таке управління – це система відносин, яка визначає правила і процедури прийняття рішень щодо діяльності, здійснення контролю й управління корпоративною структурою.

Корпоративний контроль – це сукупність можливостей використати вигоду щодо діяльності корпоративної структури, що тісно пов'язано з таким поняттям, як “корпоративний інтерес. Більшість вітчизняних науковців виокремлюють такі форми корпоративного контролю: 1) акціонерний контроль – можливість впливу акціонерів (учасників) на прийняття тих або інших рішень органами управління корпоративної структури (загальними зборами акціонерів, наглядовою радою та ревізійною комісією); 2) управлінський контроль – можливість забезпечення управління господарською діяльністю корпоративної структури (за рахунок дії правління); 3) фінансовий контроль – можливість впливу на рішення менеджменту корпоративної структури і забезпечення їх відповідності її цілям та інтересам її учасників [2, 4, 5].

Корпоративний контроль в сучасній системі управління має такі ознаки: є самостійним елементом внутрішньогосподарських відносин; має за мету забезпечення ефективності функціонування підприємства як суб'єкта господарювання з урахуванням особливостей та потреб сучасного ринку; відноситься до внутрішнього локального контролю, який має власні форми, методи і процедури; здійснюється органами управління одноособово або колегіально; потребує розробки внутрішнього Кодексу корпоративної етики з метою підвищення якості управління підприємством [5].

Основними завданнями корпоративного контролю, як свідчать результати практичного дослідження, є забезпечення: виконання фінансового плану і прогнозних показників діяльності корпоративної структури; дотримання процедур контролю і внутрішнього аудиту; попередження зловживань з боку посадових осіб корпоративної структури; обмеження фінансових і операційних ризиків; розкриття фінансової інформації щодо результатів діяльності; розкриття інформації щодо ризиків і ймовірних загроз економічній безпеці корпоративної структури.

Ефективність корпоративного контролю суттєво впливає на якість інформації про підприємство, яка використовується для прийняття управлінських рішень в системі корпоративного управління, де важливу роль відіграє контролінг – як сучасна концепція ефективного управління. Однією з головних причин використання зазначеної концепції є необхідність у чітко організованій інтеграції різних аспектів управління бізнес-процесами корпоративної структури. Контролінг знаходиться на перехресті інформаційного забезпечення, обліку, контролю, аналізу й координації діяльності. Він інтегрує,

координує та згруповує всі ці функції, завдяки чому він переводить систему управління на якісно новий рівень [1, 3].

Організаційна складність корпоративних структур обумовлює необхідність створення, так званої, управлінської оболонки – інструменту, – який би забезпечував якість функціонування усіх процесів управління на різних рівнях і всіх елементах корпоративної структури відповідно до чітко визначеної цілі її стратегічного розвитку.

Контролінг, синтезуючи внутрішню та зовнішню інформацію корпоративної структури, обґрунтовує альтернативні варіанти розвитку подій, тим самим дає прогнози про можливі наслідки ухвалення рішень щодо її діяльності. Основою концепції контролінгу є прагнення забезпечити успішне функціонування організаційної системи суб'єкта бізнесу в довгостроковому періоді шляхом: адаптації стратегічних цілей до змін зовнішнього середовища; погодження оперативних планів зі стратегічним планом розвитку організаційної системи; адаптація організаційної структури управління підприємством з метою підвищення її гнучкості та здатності швидко реагувати на змінні вимоги зовнішнього середовища; координації та інтеграції оперативних планів по бізнес-процесам; створення системи контролю над виконанням планів, корегування їх змісту та строків реалізації; створення системи забезпечення менеджерів інформацією для різних рівнів управління в оптимальні періоди часу [3].

Результати практичних дослідження дають підстави стверджувати, що:

1) контролінг є дієвим інструментом управління, який створює інформаційне і технологічне забезпечення ефективного функціонування суб'єкта господарювання, дає змогу підвищити рівень його економічної безпеки, забезпечити оперативне попередження можливої кризової ситуації, адекватно оцінити його рух відносно обраної стратегії, узгодити роботу усіх елементів системи управління тощо;

2) об'єктами контролінгу є процеси функціонування підсистем управління, спрямованих на досягнення поставлених стратегій суб'єкта бізнесу із дотриманням чіткого взаємозв'язку між субсферами контролінгу та інструментами, які забезпечують їх вирішення.

Список використаних джерел:

1. Головацька С., Сашко О. Обліково-методичний інструментарій контролінгу: монографія / С.І. Головацька, О.П. Сашко. – Львів : Видавництво ЛТЕУ, 2017. – 360 с.

2. Добровольська В.В. Корпоративний контроль у сфері господарювання: поняття та ознаки / В.В.Добровольська // Науковий вісник Херсонського державного університету. – Вип. 3, Т.1. – 2014. – С. 231-235.

3. Куцик П. О. Передумови та проблеми впровадження уніфікованої корпоративної системи обліку та звітності / П. О. Куцик // Вісник Національного університету “Львівська політехніка” (Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку). – 2012. – № 722. – С. 146–150.

4. Рогатіна Л.П. Розкриття інформації та її контроль в системі корпоративного управління / Л.П. Рогатіна, О.В. Рогатіна // Обліково-аналітичне забезпечення в умовах управління фінансово-економічною безпекою підприємства: монографія під ред. проф. Немченка В.В. – Одеса, Фенікс. – 2015. – 360 с. – С. 288-295.

5. Савченко // Електронне наукове фахове видання “Ефективна економіка. – Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=2946>

Пісоченко Т.С.,

к.е.н., асистент

кафедри обліку і оподаткування

Миколаївський національний аграрний університет

(м. Миколаїв)

Лугова О.І.,

к.е.н., старший викладач

кафедри обліку і оподаткування

Миколаївський національний аграрний університет

(м. Миколаїв)

КОНТРОЛЬ ПУБЛІЧНИХ ЗАКУПІВЕЛЬ В УКРАЇНІ

Ринок державних закупівель відіграє важливу роль в сучасній економіці України. Значна частина видатків державного бюджету припадає саме на здійснення публічних закупівель, розмір яких залежить від запланованих, на початку року, обов'язкових закупівель відповідно до тендерних процедур. Система державних закупівель може розглядатися як сукупність правил, установ та процедур, які, діють разом, генерують складові конкурентної боротьби на ринках поставок, послуг та робіт у державному секторі.

На сьогодні в Україні зростає попит на підготовку фахівців з питань проведення контролю, аналізу та оцінювання процедури публічних закупівель, за допомогою навчання, проведення тренінгів та інших заходів. Проведення детального моніторингу державних закупівель надасть можливість широкого доступу до підрозділів та сукупних даних про підрядників, замовників та інших учасників торгів. Моніторинг має бути передбачений замовником на етапі планування бюджету та проведення безпосередньо самої закупівлі.

Публічні закупівлі контролюють протягом усього закупівельного процесу: від планування до повного виконання договору. Залежно від питань, які підлягають контролю, законодавством передбачено відповідні повноваження для різних державних органів.

Відповідно до Закону України «Про публічні закупівлі» контроль у сфері публічних закупівель здійснюють такі державні органи:

- Рахункова палата України;
- Антимонопольний комітет України;
- Державна аудиторська палата України (ДАСУ);
- Центральний орган виконавчої влади.

Всі перераховані вище органи контролю, реалізують державну політику у сфері державного фінансового контролю, у межах своїх повноважень, які визначені у Конституції та законодавчо-нормативних актах України.

На сьогодні важливу роль відіграє контроль публічних закупівель, при проведенні якого можна знайти значну кількість порушень та зловживань [3]. Відповідно до закону України «Про публічні закупівлі» моніторинг закупівель проводить центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері державного фінансового контролю та його органи на місцях [1]. На думку Д. Краснікова моніторинг – це вид аналітичної оцінки збитків, у тому числі від операцій із державними закупівлями [2].

Державні контракти, особливо в оптимальних економічних умовах, є досить цікавими для підприємців. Приватний сектор буде мати значний інтерес до участі у публічних закупівлях лише в тому випадку, якщо він буде впевнений, що підписання контракту з державою буде вигідним. В той же час, замовники будуть зацікавлені у прозорому проведенні тендерних процедур, якщо будуть впевнені, що всі учасники пропонують об'єкт закупівлі належної якості. Для того, щоб досягнути цих цілей, необхідно, в обов'язковому порядку, здійснювати моніторинг ринку публічних закупівель.

Процес збору та аналізу інформації для відстеження стану виконання планів і перевірки відповідності результатів певним стандартам, необхідний для визначення результатів діяльності проведення тої чи іншої закупівлі, що допоможе визначити чи правильно проводиться процес закупівлі, задовольняються потреби споживачів та учасників, та вирішити проблеми, які могли виникнути в процесі закупівлі. Якщо результати моніторингу вказують на невідповідність діяльності потребам цільової аудиторії, або результати та впливи не відповідають очікуванням, чи не вистачає ресурсів та не відповідають законодавчим актам, можна внести зміни у плани та діяльність установи [4, ст. 64].

Отже, законодавче регулювання проведення моніторингу публічних закупівель необхідне лише у випадку, якщо вони мають здійснюватися у сфері повноважень держави, тобто органами державної влади та місцевого самоврядування. Разом з тим, принципи і методи моніторингу соціальних

проектів, програм розвитку бізнесу не повинні регулюватися владою, – таке регулювання має здійснюватися професійною спільнотою. У сфері проведення моніторингу повинні забезпечуватися принципи субсидіарності (відповідальність кожного у прийнятті рішень та вирішенні проблем) і децентралізації (передача функцій на той рівень управління, на якому вони можуть виконуватися найбільш ефективно).

Список використаних джерел:

1. Про публічні закупівлі : закон України від 25 груд. 2015р. № 922-VIII. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/922-19/page>. (дата звернення 06.12.2019).

2. Красніков Д.А. Формування і впровадження механізмів державного управління у сфері виявлення та відшкодування збитків державі : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. наук з держ. упр.: спец. 25.00.02. Київ, 2016. 34 с.

3. Котелевко О. В. Проблемні питання при здійсненні контрольних функцій державної казначейської служби України за державними закупівлями та шляхи вирішення URL: <http://dspace.snu.edu.ua:8080/jspui/bitstream/123456789/2412/1/Kotelevko.pdf>.

4. Департамент економічного розвитку торгівлі. Інформація щодо веб-ресурсів, на яких розміщується інформація про проведення тендерних процедур за кордоном. Веб-портал : URL : <http://www.gue.sm.gov.ua/index.php/uk/zakordonna-tenderni-zakupivli>

Полянська О. А.,

к.е.н., доцент

Львівський торговельно-економічний університет

(м. Львів)

КОСТ-КЛІНГ ЯК ІНСТРУМЕНТ ОПТИМІЗАЦІЇ ВИТРАТ В УПРАВЛІННІ ПІДПРИЄМСТВОМ

Облік та аналіз витрат є найважливішим інструментом управління витратами та підприємством загалом, оскільки дозволяє отримати детальну структуровану інформацію, необхідну для регулювання виробничого процесу та адекватної оцінки рівня ефективності діяльності суб'єкта господарювання. Управління витрат носить системний характер і за своєю суттю є упорядкованим процесом збору, реєстрації та аналізу інформації щодо витрати і результатів за процесам і видам діяльності. Використання даної системи забезпечує оптимізацію собівартості продукції, сприяє підвищенню рівня рентабельності і, в кінцевому рахунку, позначається на конкурентоспроможності підприємства. Крім цього, системний підхід до управління витратами сприяє реалізації контрольної-

аналітичної складової управління підприємством і підвищенню ступеня обґрунтованості прийнятих рішень.

Однак, дослідження практичної діяльності більшості вітчизняних підприємств, довів, що незважаючи на прогресивність та дієвість сучасних методів управління витратами, що широко використовується світовою спільнотою, вітчизняний бізнес продовжує ґрунтуватися на традиційних методах обліку та аналізу витрат, що не дозволяє ефективно управляти витратами та підвищити рівень конкурентоспроможності компанії. У зв'язку з цим об'єктивно виникає необхідність у дослідженнях світових тенденцій в управлінні витратами та адаптації сучасних методів до вітчизняних реалій.

Проблема постійного пошуку шляхів оптимізації розміру витрат призвела до виникнення безлічі методів управління витратами, серед яких можна виділити найвідоміші: «директ-костинг», «стандарт-костинг», «таргет-костинг», «кайзен-костинг», «CVP-аналіз», «кост-кілінг», «бенчмаркінг витрат», «LCC-аналіз», «VCC-аналіз», та інші. Цікавий з точки зору ефективності та методики проведення є кост-кілінг.

Цей метод оптимізації витрат спрямований на їх максимальне зниження в найкоротші терміни без шкоди для діяльності підприємства і перспектив його розвитку. Використовується в антикризовому менеджменті та управлінні конкурентоспроможністю. Дозволяє мати повну і достовірну інформацію про стан витрат на підприємстві. Стимулює керівництво підприємства до зниження витрат. Певним чином сприяє побудові ефективної системи мотивації персоналу.

Впровадження системи кост-кілінгу передбачає:

1. Виділення центрів відповідальності і формування системи управління з урахуванням їх повноважень та функцій.
2. Обґрунтування класифікації витрат, що дозволило б адекватно групувати та обліковувати витрати за продуктами, бізнес-процесами, центрами відповідальності.
3. Вибір оптимальної моделі розподілу постійних витрат і калькулювання собівартості.
4. Створення системи моніторингу витрат, відстеження відхилень і пошуку резервів зменшення витрат.
5. Забезпечення інформаційної прозорості.
6. Створення ефективної системи закупівельної і транспортної логістики.
7. Впровадження ресурсозберігаючих технологій.
8. Запровадження дієвої комунікаційної системи, з особливим наголосом на вертикальній інтеграції.

Слід наголосити, що цей метод управління витратами є доволі простим і гнучким. Він націлений на скорочення витрат для швидкого підвищення прибутковості підприємства, при цьому для кожного суб'єкта господарювання буде використовуватися специфічний інструментарій та методики. Передбачається постійне відстеження витрат, основна увага приділяється

бізнес-процесу «закупівлі» та накладним витратами, застосовується базовий бюджет з нуля (BBZ), збільшується на підприємстві кількість контролерів. Це дозволяє швидко і оптимально скоротити витрати і підвищити прибутковість діяльності компанії.

Проте слід не забувати що цей метод буде дієвий лише в тому випадку, якщо паралельно будуть удосконалюватися технології, провадитися науково-дослідна робота, застосовуватися інновації, збільшуватимуться обсяги діяльності компанії.

Адже є і негативні наслідки впровадження цього методу управління витратами. Отже, далеко не завжди застосування на підприємстві кост-кілінгу себе виправдовує. Скажімо американський продовольчий гігант Kraft-Heinz в результаті застосування кост-кілінгу отримав до 10,2 млрд доларів втрат та зниження ціни акцій на 27,46% [1]. Основний інвестор цієї компанії 3G Capital, який відомий тим, що реалізовує агресивні стратегії скорочення витрат, не врахував тенденції на ринку та зміни у попиті на продукцію Kraft-Heinz (зниження попиту на ультра оброблені продукти на користь здорової їжі). Зниження витрат призвело також до зниження якості продукції цієї компанії.

Застосування кост-кілінгу одним із світових лідерів негативно вплинуло на всю харчову промисловість, змусивши такі компанії як Danon та Nestle також знижувати свої витрати (Danon знизив витрати на 8 млрд доларів, а Nestle вперше встановив показник операційної маржі).

Отже, кост-кілінг має свої переваги і недоліки, що обмежують його використання. До переваг слід віднести той факт, що кост-кілінг дозволяє швидко скоротити витрати підприємства, що виникають на підприємстві в процесі його діяльності.

До недоліків слід віднести те, що цей метод передбачає, в тому числі, скорочення витрат на заробітну плату і скорочення персоналу. Вимагає системного застосування, адже якщо його використовувати тільки час від часу або до окремих видів витрат, або тільки для певних підрозділів підприємства, то він не принесе відчутних результатів.

Вибір методів управління витратами повинен бути обумовлений специфікою діяльності підприємства, умовами в яких воно функціонує, цілями управління, наявністю і якістю вихідної інформації, а також рівнем кваліфікації персоналу. Слід враховувати, що кост-кілінг це особлива система мислення керівників всіх рівнів управління, спрямована на постійний пошук можливостей, які підвищать ефективність діяльності компанії. Завдяки косткілінгу, який представляє собою механізм зменшення витрат, компанія зможе виявити ті статті витрат, яких можна уникнути, знизити витрати за рахунок перегляду існуючих контрактів та пошуку нових більш вигідних, що дозволить підвищити прибутковості бізнесу та його конкуренто здатність.

Список використаних джерел:

1. Jérôme Caby, Jacky Koehl. Kraft-Heinz : l'abus de « cost killing » est dangereux pour la santé des entreprises. Електронний ресурс. Режим доступу : <http://theconversation.com/kraft-heinz-labus-de-cost-killing-est-dangereux-pour-la-sante-des-entreprises-112793>

2. Ne confondez pas efficience économique et cost-killing Електронний ресурс. Режим доступу : <https://www.hbrfrance.fr/chroniques-experts/2018/05/20329-ne-confondez-efficience-economique-cost-killing>

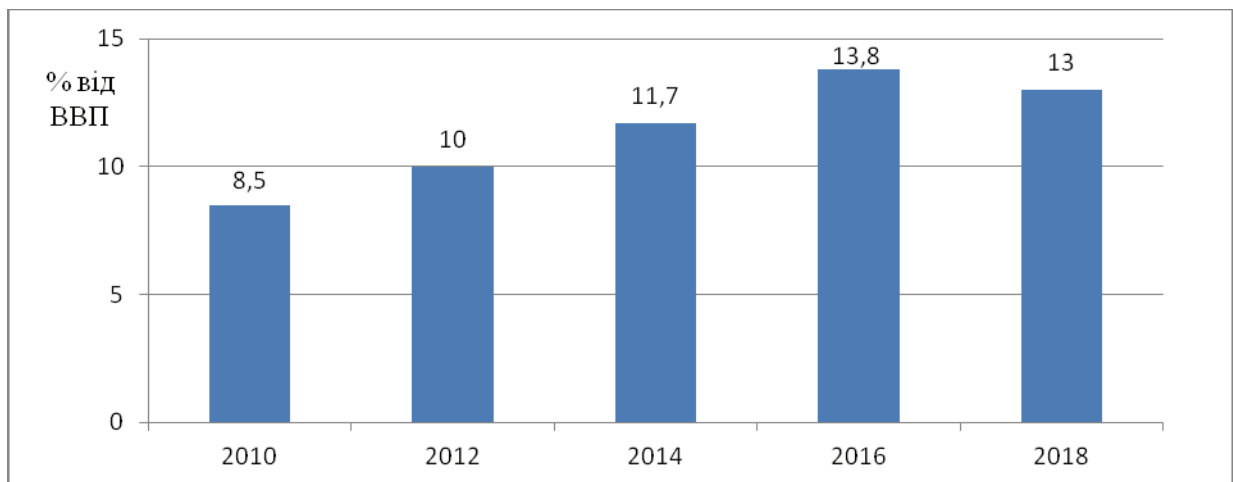
НАУКОВА ПЛАТФОРМА 5

СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ ФІНАНСОВОЇ СИСТЕМИ

Пасічник Ю.В.,
д.е.н., професор,
провідний науковий співробітник
відділу фінансово-кредитної та податкової політики
Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки»
(м. Київ)

РОЗВИТОК ФІНАНСОВИХ ПРОЦЕСІВ В АГРАРНОМУ СЕКТОРІ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ

Аграрний сектор в сучасних реаліях динамічно розвивається, перетворюючись в одну із важливих складових національної економіки, що підтверджується відповідними даними.



Джерело: [1, 2].

Рис. 1. Частка продукції аграрного сектору у ВВП України

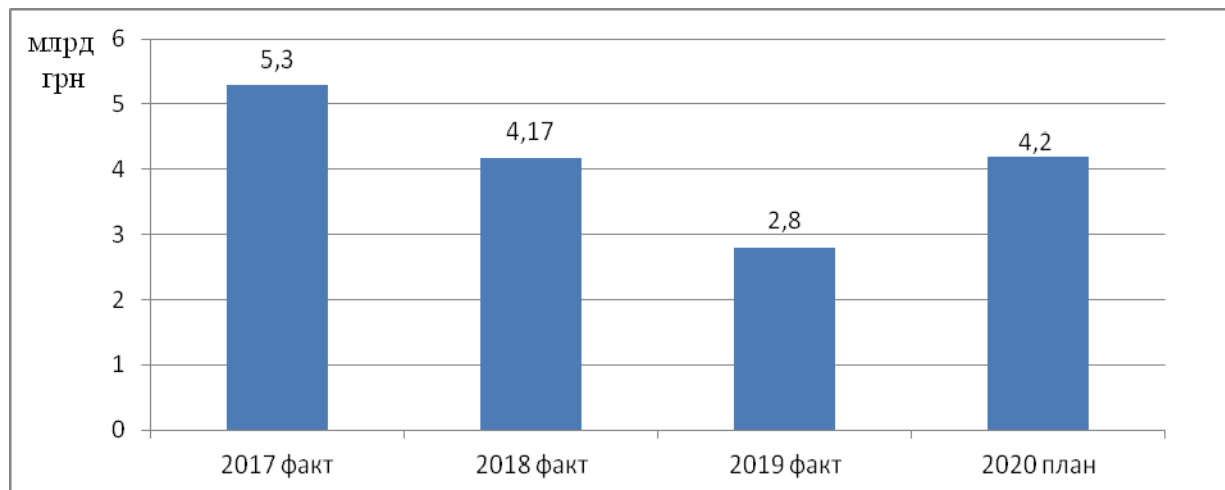
Щодо експорту, то частка продукції агровиробників у 2018 р. склала 18,8 млрд дол або 39,8 % від загального обсягу експорту [3].

Для оцінки фінансових процесів у сільському господарстві з'ясуємо його окремі характеристики за 2018 р. Згідно даних Державної служби з питань геодезії, картографії та кадастру (Держгеокадастр) Україна має 60,3 млн га земель, тобто 6% від усієї території Європи. Площа сільгоспугідь – 42,7 млн га (70% території України), а ріллі – 32,5 млн га (78,4% усіх сільськогосподарських угідь). Водночас, чорноземів у нас 17,4 млн га, тобто 8% всіх світових запасів [4].

Оцінюючи земельні ресурси України, прослідковується доволі «сумна» статистика – володіючи найкращими ґрунтами у світі, маємо одні із найнижчих показників щодо доданої вартості, зокрема зазначимо, що експорт з України зернових, зернобобових (з продуктами їх переробки) та борошна за 2019/20 маркетинговий рік, згідно даних Державної Фіскальної Служби станом на 07.02.2020 р. склав 37 144 тис т, (менше у порівнянні із минулим роком на 8338 тис. т.) в тому числі: кукурудза – 16783, пшениця – 15987, ячмінь – 3899, а борошно пшеничне – лише 229,8 [5]. Отже, Україна нині є постачальником життєво важливих видів сільськогосподарської сировини, не пропонуючи продуктів глибокої технологічної переробки, хоча є очевидним, що перероблена сільськогосподарська продукція в три-п'ять разів дорожча. Водночас, на вітчизняному споживчому ринку присутні макаронні, кондитерські вироби з Італії, Польщі, Туреччини та інших країн, вироблені з української сільськогосподарської сировини, тому можна дійти висновку, що кожна експортована тонна цієї сировини є збитком для України.

Про окремі негативні тенденції у вирощуванні певних видів сільськогосподарської продукції свідчать такі дані: за сезон 2018/2019 років (серпень-липень) в Україну було імпортовано рекордний обсяг овочів – 264,1 тис. тонн. Це на 27 % перевищило попередній рекорд, який тримався з сезону 2009/2010 років [6].

Доволі актуальним питанням у фінансових процесах є обсяги державної підтримки аграрного сектору. Порівняємо відповідні дані, зіставляючи ці обсяги в Україні та сусідній Польщі, як країні яка є динамічною щодо економічного, зокрема сільськогосподарського, соціального розвитку. Обсяги державної підтримки в Україні подано на рис. 2.



Джерело: [7, 8, 9].

Рис. 2. Державна підтримка аграрного комплексу в Україні

Дані свідчать, що, передусім, ці обсяги є надзвичайно незначними, і окрім цього, надавалися із значними диспропорціями. Подамо інформацію щодо цієї підтримки у Польщі.

У Польщі наданням допомоги аграріям, передусім, розподілом коштів Європейського інвестиційного банку (ЄІБ), займається Агенція реструктуризації і модернізації сільського господарства (ARiMR). На безпосередні виплати аграріям цей орган отримав від ЄІБ в 2016 році понад 14,8 млрд злотих (більше 3,4 млрд євро). Градація категорій щодо отримання такої допомоги є досить широкою: від доплат за кожен гектар управних угідь й озеленення земель – до дистрибуції сільськогосподарських товарів та допомоги молодим фермерам на започаткування власного бізнесу. Зокрема, торік у Польщі за один гектар орних угідь фермер (після заповнення відповідної анкети) отримував безпосередню доплату в розмірі 462 злотих (понад 107 євро), за озеленення на площі 1 га – 310 злотих (майже 72 євро), а молодий аграрій за роботу на 1 га землі – 231 злотих (понад 53 євро). Держава також виплачує європейські кошти фермерам за вирощування окремих видів культур і за утримання поголів'я худоби. Наприклад, за 1 га площі, де вирощувалися помідори, польський фермер торік міг отримати безпосередню допомогу у розмірі понад 3 тис. злотих (майже 700 євро), за картоплю – понад 1,2 тис. злотих (майже 280 євро), а цукрові буряки – майже 2 тис. злотих (понад 460 євро). Водночас, за кожен корову польський фермер у 2016-му отримував безпосередню допомогу в розмірі 322 злотих (близько 75 євро), за козу – 68 злотих (майже 16 євро). В цьому році кошти безпосередніх доплат селянам у Польщі будуть наближеними до рівня минулого року і становитимуть близько 14 млрд злотих (понад 3,2 млрд євро) [10].

Отже, у сусідній Польщі ця державна підтримка є багатофункціональною і значно суттєвішою, ніж в Україні.

Оцінюючи фінансові процеси щодо аграрного сектору в Україні, доходимо висновку, що вони є хаотичними, формуються в залежності від внутрішніх чинників, зокрема політичних, що загалом не сприяє його динамічному розвитку.

Список використаних джерел:

1. Валовий внутрішній продукт України у 2010-2018 рр. Офіс з фінансового та економічного аналізу у Верховній Раді України, 2018. URL: <https://feao.org.ua/wp-content/uploads/2018/10/gdp2010-2018.pdf>. (дата звернення 12.02.2020)
2. Торік частка агросектору у ВВП України склала 13% AgroPolit.com. URL: <https://agropolit.com/news/12492-chastka-agrosektoru-u-vvp-ukrayini-torik-sklala-13>. (дата звернення 14.02.2020)

3. Чи може Україна продовжувати нарощувати експорт сільгосппродукції? Укрінформ. URL: <https://www.ukrinform.ua/rubric-economy/2785567-ci-moze-ukraina-prodovzuvati-narosuvati-ekспорт-silgosp-produkcii.html>. (дата звернення 17.02.2020)

4. Держгеокадастр. Статистика. URL: <https://land.gov.ua/info/statystyka/> (дата звернення 17.01.2020)

5. Експорт з України зернових, зернобобових та борошна. URL: <https://agro.me.gov.ua/ua/investoram/monitoring-stanu-apk/ekспорт-z-ukrayini-zernovih-zernobobovih-ta-boroshna>. (дата звернення 19.01.2020)

6. Укрінформ. URL: <https://www.ukrinform.ua/rubric-economy/2790979-import-ovociv-v-ukrainu-pobiv-devatiricnij-rekord.html>. (дата звернення 19.02.2020).

7. Стан фінансування АПК у 2017 році. Інформаційно-аналітичний портал АПК України. URL: <https://agro.me.gov.ua/ua/napryamki/finansova-politika/finansuvannya-z-derzhavnogo-byudzhetu/stan-finansuvannya-apk-u-2017-roci>. (дата звернення 19.02.2020).

8. Стан фінансування АПК у 2018 році. Інформаційно-аналітичний портал АПК України. URL: <https://agro.me.gov.ua/ua/napryamki/finansova-politika/finansuvannya-z-derzhavnogo-byudzhetu/stan-finansuvannya-apk-u-2018-roci> (дата звернення 19.02.2020).

9. Стан фінансування АПК у 2019 році. Інформаційно-аналітичний портал АПК України. URL: <https://agro.me.gov.ua/ua/pidtrimka/stan-finansuvannya-program-pidtrimki-apk-u-2019-roci>. (дата звернення 19.02.2020).

10 Як живеться фермеру в Європі? Пільги, кредити й нові ринки укрінформ понеділок, 24 лютого 2020, <https://www.ukrinform.ua/rubric-economy/2320798-ak-zivetsa-fermeru-v-evropi-pilgi-krediti-j-novi-rinki.html>

Ягельська К.Ю.,
д.е.н., доцент,
професор кафедри економіки,
обліку і оподаткування
ДВНЗ «Донецький національний технічний університет»
(м. Покровськ)

ПЕРЕДУМОВИ ФОРМУВАННЯ РЕГУЛЮЮЧОГО МЕХАНІЗМУ РИНКУ КРИПТОВАЛЮТИ В УКРАЇНІ

На сьогодні в Україні, як і більшості країн світу, криптовалюта існує поза юрисдикцією, відповідно, на державному рівні не врегульовано питання правового статусу криптовалюти та її обігу і держава не несе жодних зобов'язань щодо проблем, які можуть виникнути в цій сфері.

Аналіз підходів до визначення сутності криптовалюти [1-3] дозволяє трактувати її з економічної точки зору як категорію децентралізованих, непідконтрольних уряду фінансових активів, що є об'єктом права власності у вигляді програмного коду, еквівалентним вартості товарів і послуг, який може виступати засобом розрахунків шляхом обміну цифрової інформації.

В свою чергу, ринок криптовалют являє собою систему, яка поєднує в одне ціле всі елементи, що забезпечують випуск (емісію) криптовалют та їх обіг за законами попиту та пропозиції між учасниками цього ринку [2]. Наочно, що ринок криптовалют знаходиться у процесі формування і розвитку: спостерігаються удосконалення його законів, поява нових складових, зміни в поведінці учасників ринку тощо. Криптовалюти все більше набувають масового транснаціонального характеру використання та добре інтегровані з офіційними фінансовими інструментами – електронними гаманцями, банківськими рахунками, картами. У зв'язку з цим, очевидна нагальна потреба у формуванні регулюючого механізму ринку криптовалюти.

Серед задач такого механізму слід виділити захист прав споживачів, протидію відмиванню грошей, отриманих злочинним шляхом, боротьбу із купівлею зброї, наркотиків тощо за криптовалюту, розробку та впровадження механізму оподаткування отриманих доходів від операцій з майнінгу та обміну криптовалют, процедури декларування, розробку загальних регулятивних підходів до функціонування та нагляду за діяльністю криптовалютних бірж та обмінних пунктів тощо.

Основу формування механізму криптовалютного ринку становитимуть фінансовий моніторинг суб'єктів ринку криптовалют, аналіз тенденцій розвитку відповідних технологій, визначення зовнішніх та внутрішніх чинників впливу на розвиток криптосегменту та рішення регуляторів країн-партнерів. З огляду на Угоду про Асоціацію між Україною та ЄС, принципи формування механізму вітчизняного криптовалютного ринку не повинні суперечити підходам, що застосовуються у законодавстві Євросоюзу.

Формування механізму регулювання криптовалютного ринку покликане удосконалити фінансовий моніторинг в країні, вирішити проблему легалізації доходів у криптовалюті законним способом, підвищити рівень захищеності персональних даних на торгових майданчиках, урегулювати систему оподаткування операцій з криптовалютами та запровадити методику ведення обліку операцій з ними.

З метою створення відповідних умов для функціонування ринку віртуальних активів та збільшення надходжень до державного та місцевих бюджетів податків від операцій з віртуальними активами в Україні зареєстровано Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законів України щодо оподаткування операцій з криптоактивами № 2461 від 15.11.2019 р. Прийняття законопроекту має сприяти захисту прав власності фізичних і юридичних осіб на віртуальні

активи, а також виходу з тіньового обороту операцій з віртуальними активами [4]. Крім того, з 28 квітня 2020 року набирають чинності та вступають в силу норми закону «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення» [5], який вводить обіг криптовалют у правове поле.

Згідно із зазначеним вище законопроектом № 2461, операції з криптовалютами мають оподатковуватись. Так, об'єктом оподаткування є позитивна різниця між доходом, отриманим платником податку від продажу криптоактивів та витратами, пов'язаними з їх придбанням та / або майнінгом. Такий прибуток буде оподатковуватись згідно п. 136.1 Податкового кодексу - за ставкою 18%. Ставка податку на прибуток для операцій з токен-активами буде залежати від ставки податку на товари, права на які підтверджує токен-актив.

За діючими загальними правилами, прибуток від операцій з криптовалютами також має оподатковуватись 1,5% (військовий збір). Крім того, в базу оподаткування для ПДФО включено інвестиційний прибуток від операцій з криптовалютами, який оподатковується за ставкою 5% терміном на п'ять років. Операції з продажу криптовалют обкладати ПДВ не планується.

Водночас, поки що не визначено, наскільки доцільними та виправданими є названі податкові ставки стосовно криптовалют, до того ж, вже має місце процес пошуку зменшення податкового навантаження на прибуток від операцій з криптовалютами, наприклад, зменшення сум податків внаслідок реєстрації діяльності підприємця на спрощеній системі оподаткування.

Таким чином, до основних структурних елементів механізму криптовалютного ринку слід віднести:

- напрями формування механізму (монетарний, регуляторний, інституційний, нормативно-правовий);
- методи регулювання (адміністративні, економічні, прямі, непрямі, стримування, стимулювання);
- інструменти (адміністративні, ринкові).

Зважаючи на збільшення чисельності інвесторів та майнерів криптовалют в Україні, формування механізму криптовалютного ринку сприятиме зниженню ризиків учасників ринку та підвищенню рівня його прозорості.

Список використаних джерел:

1. Дученко М. М., Павленко Т. В. Особливості формування ринку криптовалют в Україні. *Ефективна економіка*. 2018. № 12. – URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=6786> (дата звернення: 20.11.2019)

2. Рисін В. В., Рисін М. В., Федюк І. В. Правовий статус криптовалюти як фінансового інструменту. *Ефективна економіка*. 2018. № 11. – URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=6647> (дата звернення: 20.11.2019).

3. Сословський В.Г., Косовський І.О. Ринок криптовалют як система. *Financial and credit activity: problems of theory and practice*. 2016. – С. 236–246.

4. Проект Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законів України щодо оподаткування операцій з криптоактивами» № 2461 від 15.11.2019 р. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/П00814А.html

5. Закон України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення». – URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/361-20>.

НАУКОВА ПЛАТФОРМА 6
АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ
ГОСПОДАРЮВАННЯ

Гринькевич О.С.,

д.е.н., доцент

професор кафедри статистики

Львівський національний університет імені Івана Франка

(м. Львів)

Квак С.А.,

асистент кафедри статистики

Львівський національний університет імені Івана Франка

(м. Львів)

МОНІТОРИНГ ІННОВАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В СИСТЕМІ
АНАЛІТИЧНОЇ ПІДТРИМКИ РОЗВИТКУ ПРОМИСЛОВИХ
ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ

Представники академічного і бізнес-середовища називають інноваційну активність серед визначальних чинників економічного зростання і національної безпеки. Особлива роль у цих процесах належить промисловим підприємствам, які забезпечують технологічну основу економічного розвитку і національної безпеки.

У системі управління інноваційною діяльністю промислових підприємств в Україні використовують широкий спектр статистичних та адміністративних даних. Проте існуюча статистика, а також адміністративні дані не мають відповідної методики аналізу для цілей стратегічного управління. У зв'язку з цим у даному дослідженні пропонуємо концептуальну схему проведення Моніторингу інноваційної діяльності промислових підприємств (далі – Моніторингу) з метою обґрунтування стратегій їх розвитку та відповідних інструментів економічного стимулювання.

Методику Моніторингу інноваційної діяльності промислових підприємств пропонуємо розробляти з урахуванням таких положень:

1. Моніторинг базується на концептуальній моделі інституційного аналізу інноваційної сфери. Така модель розглядає інноваційну діяльність як динамічну і відкриту систему взаємозв'язків підприємств, суспільства та органів влади з метою забезпечення економічного, соціального чи іншого суспільного ефекту від інновацій.

2. Цілі і завдання Моніторингу узгоджені з програмними і нормативно-правовими документами з питань розвитку інноваційної сфери в Україні. Такими документами є: Закони України “Про інноваційну діяльність” [1],

“Про наукову і науково-технічну діяльність” [2], Стратегія розвитку сфери інноваційної діяльності до 2030 року [3], Проект розпорядження Кабінету Міністрів України “Про схвалення стратегії розвитку промислового комплексу України на період до 2025 року” [4].

3. Система показників, а також інших складових Моніторингу має бути сформована з урахуванням міжнародних та європейських підходів до оцінки й аналізу інноваційної діяльності, зокрема Європейського Інноваційне Табло (European Innovation Scoreboard) [6].

4. Моніторинг передбачає формування інтегрованої бази даних на підставі статистичних, адміністративних та інших типів даних і може бути реалізований на інституційному (промислові види діяльності), регіональному і національному рівнях.

5. Перевага у формуванні бази даних Моніторингу має надаватися показникам, які мають документальне підтвердження, а також отримані на основі відкритих джерел інформації.

Мета Моніторингу – обґрунтування стратегічних пріоритетів інноваційного розвитку підприємств промислових видів економічної діяльності. Зазначені підприємства є об’єктом Моніторингу, а його основними завданнями мають бути, на нашу думку, такі:

1) оцінити сукупний потенціал підприємств промислових видів діяльності з точки зору їх спроможності здійснювати інноваційну діяльність;

2) визначити рівень реалізації потенціалу промислових підприємств в інноваційній сфері;

3) обґрунтувати стратегічні пріоритети інноваційного розвитку підприємств промислових видів діяльності з урахуванням їх потенціалу та рівня його реалізації в інноваційній сфері.

Головними інституційними учасниками Моніторингу можуть виступати: 1) промислові підприємства України як суб’єкти інноваційної діяльності; 2) Державна служба статистики України, яка здійснює статистичні обстеження з питань інновацій; 3) Міністерство освіти і науки України – курує наукову, науково-технічну та інноваційну діяльність, трансфер технологій; Український інститут інтелектуальної власності–здійснює експертизу заявок та облік об’єктів інтелектуальної власності.

Система показників Моніторингу передбачає дві складові для оцінки та аналізу: 1) сукупний потенціал інноваційного розвитку підприємств промислових видів діяльності; 2) рівень реалізації потенціалу в інноваційній сфері. Перелік показників Моніторингу пропонуємо визначати за такою логіко-структурною схемою (рис. 1).

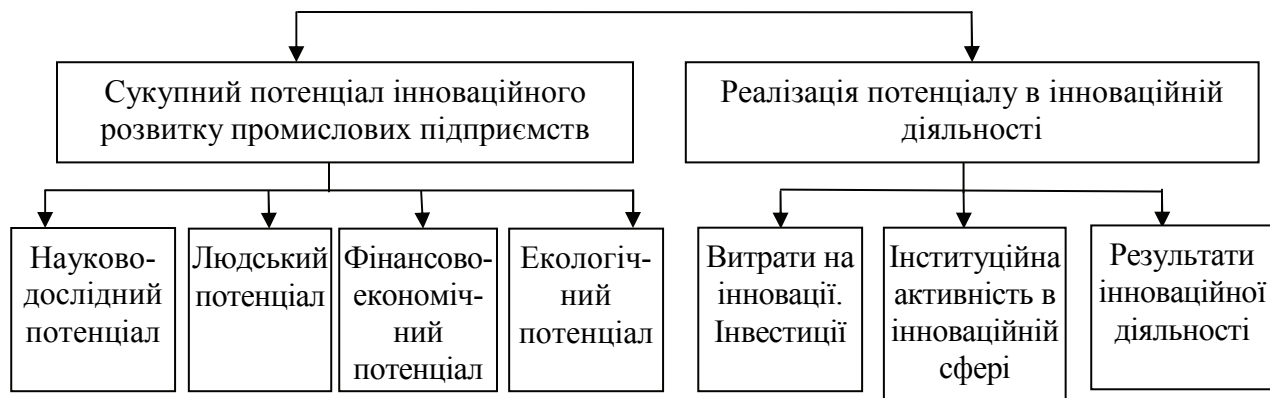


Рис. 1. Логіко-структурна схема системи показників моніторингу інноваційної діяльності промислових підприємств

Джерело: авторська розробка

Кожну зі складових Моніторингу (підсистема 1 – сукупний потенціал розвитку, підсистема 2 – реалізація потенціалу в інноваційній сфері) пропонуємо оцінювати за допомогою інтегрального індексу. Для оцінювання величини кожного з інтегральних індексів може бути використана вербально-числова шкала Харрінгтона [5], де інтервал 1,0-0,63 характеризує високий і дуже високий рівень значень показника, 0,63-0,37 – середній/задовільний, 0,37-0,0 – низький і дуже низький.

За результатами Моніторингу пропонуємо здійснювати вибір стратегії інноваційного розвитку підприємств промислових видів діяльності за схемою, наведеною на рис. 2.

Рівень реалізації потенціалу в інноваційній сфері	<i>Високий</i> (0,63-1,0)	Стратегія ключових технологій	Стратегія нових видів діяльності	Стратегія інноваційного лідера
	<i>Задовільний</i> (0,37-0,63)	Стратегія співпраці	Стратегія диференціації	Пасивна наступальна стратегія
	<i>Низький</i> (0,37-0,0)	Стратегія інноваційних змін	Стратегія низькотехнологічних базових видів діяльності	Імітаційна стратегія
		<i>Високий</i> (0,63-1,0)	<i>Задовільний</i> (0,37-0,63)	<i>Низький</i> (0,37-0,0)
Рівень сукупного потенціалу промислових підприємств				

Рис. 3. Вибір стратегії інноваційного розвитку промислових підприємств з урахуванням їх потенціалу та реалізації в інноваційній сфері

Джерело: авторська розробка

Організацію Моніторингу пропонуємо реалізовувати відповідно до такого алгоритму дій.

1. Погодження переліку показників Моніторингу з його інституційними учасниками.
2. Розробка організаційної схеми збору первинних даних Моніторингу.
3. Збір даних для визначення показників і верифікація первинних даних.
4. Публікація результатів Моніторингу, їх використання для прийняття рішень у формуванні і реалізації державної політики з питань інноваційного розвитку промисловості.

Періодичність проведення Моніторингу – один раз на два роки. Термін подання даних від адміністративних одиниць – учасників Моніторингу його Виконавцю визначається з урахуванням часу проведення програм державних статистичних та інших обстежень з питань інновацій.

Практична реалізація запропонованих методичних засад Моніторингу забезпечить, на нашу думку, не лише комплексно оцінити потенціал реального сектору економіки в інноваційній сфері, але й обґрунтувати стратегію інноваційного розвитку промислових видів діяльності в Україні з урахуванням їх особливостей та потенціалу.

Список використаних джерел:

1. Про інноваційну діяльність: Закон України від 04.07.2002. № 40-IV зі змінами та доповненнями. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/40-15> (дата звернення: 18.02.2020).
2. Про наукову і науково-технічну діяльність: Закон України від 13.12.1991 зі змінами та доповненнями. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/848-19> (дата звернення: 18.02.2020).
3. Стратегія розвитку сфери інноваційної діяльності на період до 2030 року: розпорядження Кабінету Міністрів України від 10.07.2019. № 526-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/526-2019-%D1%80> (дата звернення: 06.02.2020).
4. Про схвалення Стратегії розвитку промислового комплексу України на період до 2025 року: проект розпорядження Кабінету Міністрів України від 17.04 2018. URL: <https://www.me.gov.ua> (дата звернення: 10.02.2020).
5. Harrington J. The desirability function. *Industrial Quality Control*. 1965. №21(10). С. 494 – 498.
6. European Innovation Scoreboard 2019. European Commission: URL: https://ec.europa.eu/growth/industry/innovation/facts-figures/scoreboards_it (дата звернення: 07.02.2020).

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

АНАЛІЗ РИЗИКІВ ПІДПРИЄМСТВА: ПИТАННЯ ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ

Огляд існуючих розробок у сфері аналізу та оцінки ризику дозволяє констатувати, що більшість дослідників, усвідомлюючи необхідність процесу управління ризиками, зосереджується на розробці найбільш досконалого методу його кількісної оцінки, без належної уваги до того, яким чином система бухгалтерського обліку та звітності (як основне джерело інформації) забезпечить можливість для практичного використання даного методу. У більшості випадків науковці і практики тільки наголошують на архіважливому значенні інформаційного забезпечення для аналізу та управління ризиками. Так, А.А. Жигір, зазначаючи: “Інформаційне забезпечення процесу управління є найважливішим елементом у структурній схемі ризик-менеджменту” [1], в якості інформаційного забезпечення останнього називає різні види інформації: статистичної, економічної, комерційної, фінансової, однак, без уточнення, які саме джерела можуть бути використані. Крім того, існує й інша сторона проблеми – інформація у сучасному суспільстві є окремим видом ресурсів, щодо яких існує ймовірність втрати або загроз щодо їх цілісності, тому методи оцінки та управління інформаційними ризиками або ризиками інформаційної безпеки є окремим напрямом дослідження і, у свою чергу, потребує розробки інформаційної бази.

Застосування аналізу ризиків як вагової складової управління ризиками підприємства передбачає розробку внутрішніх документів з його регламентації. Одним з таких документів може бути Положення з економічного аналізу ризиків, яке призначене для регламентації дій посадових осіб, до компетенції яких входить проведення аналізу (працівники фінансових служб на чолі з фінансовим директором, внутрішні аналітики, економісти тощо). У Положенні слід визначити суб'єктів проведення аналізу, терміни проведення аналізу, порядок складання та терміни подання внутрішньої та зовнішньої звітності з економічного аналізу ризиків. Економічний аналіз як дієвий інструмент управління діяльністю підприємств у цілому, потребує комплексного підходу, тому економічний аналіз ризиків як складова системи економічного аналізу повинен бути узгоджений з іншими ділянками аналітичної роботи.

В загальному вигляді джерела інформації для здійснення аналізу ризиків можна представити у такому вигляді (табл. 1)

Складові інформаційної бази для економічного аналізу ризиків

Група джерел інформації	Склад інформаційних джерел
Нормативні	Формують нормативне поле для аналізу: Міжнародні стандарти управління ризиками, нормативні документи щодо управління ризиками Міністерств та відомств України, галузеві методичні рекомендації з економічного аналізу
Планові	Стратегічний план діяльності, бюджети всіх рівнів, кошториси, бізнес-плани, плани санації, інвестиційні проекти
Облікові	Інформація, яка формується у системі бухгалтерського обліку: дані первинних документів, рахунків бухгалтерського обліку, облікових реєстрів, внутрішня управлінська звітність, фінансова та консолідована звітність, податкова звітність
Статистичні	Статистичні дані, дані статистичних збірників та регіональних відділів статистики, статистична звітність
Інші	Установчі документи, проспект емісії акцій чи інших цінних паперів, свідоцтво про державну реєстрацію випуску акцій та інших цінних паперів, перелік афілійованих осіб АТ та належних їм акцій, договори, рішення судових органів, результати податкових перевірок, аудиторські висновки, результати попередніх аналітичних досліджень, курси валют, фондові індекси, кредитні історії, технічна документація, спеціальні обстеження, ділове листування, рекламні матеріали, преса, ЗМІ, Інтернет-мережа тощо

Розробка інформаційної бази для аналізу ризиків підприємства пов'язана з рядом проблем, основні з яких: складність класифікації ризиків через їх різноманітність, диверсифікованість та неоднозначність трактування; неоднорідність та перманентна динамічність інформації про різні бізнес-процеси; залежність однозначності трактування даних одних і тих і тих же інформаційних джерел від просторово-часових факторів.

При вивченні існуючих розробок з інформаційного забезпечення економічного аналізу ризиків було звернуто увагу на наступну тезу: “іноді доцільніше оперувати неповною інформацією, ніж витратити надто великі кошти на отримання повної і вичерпної” [2], реакцією на яку спочатку було заперечення. Однак, ймовірнісний характер ризиків, первинна ідентифікація

їх на основі якісних (експертних) методів, яким притаманна значна частка суб'єктивізму, дозволяє стверджувати, що при формуванні інформаційної бази слід користуватись принципом ефективності. Якщо витрати на отримання необхідного джерела інформації більші за розмір очікуваного негативного або позитивного результату господарського процесу пов'язаного з певним рівнем ризику (за даними здійснених операцій, даними аналогічних підприємств, даними учасників ринку, середньогалузевими даними), або дані з таких інформаційних джерел не дозволяють знизити невизначеність, то такими джерелами можна знехтувати. Крім, ефективності при підготовці інформаційної бази для аналізу ризиків слід керуватись такими принципами: необхідності і достатності, достовірності, надійності, регулярності та релевантності.

Формування інформаційної бази для економічного аналізу ризиків процес трудомісткий, який вимагає обізнаності зі всіма аспектами діяльності підприємства (внутрішніми чинниками ризиків) та умовами зовнішнього середовища (зовнішніми факторами).

У питаннях інформаційного забезпечення, зовнішні суб'єкти, на відміну від внутрішніх суб'єктів, як правило, обмежені загальнодоступною інформацією публічного характеру, виключення складають випадки, коли власники та управління підприємством заінтересовані у здійсненні аналізу ризиків зовнішніми суб'єктами і самостійно надають необхідну інформацію (наприклад для отримання кредитів, залучення додаткових інвестицій тощо). Фінансова звітність як джерело інформації для аналізу ризиків має першочергове значення для управління активами та пасивами суб'єкта господарювання, оскільки саме їх склад та структура визначають параметри фінансового стану, аналіз їх співвідношення дає можливість оцінити та прогнозувати фінансовий стан підприємства. Не зважаючи на інформативність фінансової звітності (ф.1. "Баланс" дає можливість оцінити ризики ліквідності, ризики фінансової стійкості (структури капіталу); валютний ризик, кредитний ризик, процентний ризик тощо; ф.2 "Звіт про фінансові результати" – ризик зниження рентабельності, ризики зниження доходності, процентний ризик, ризики збільшення витрат и собівартості тощо), слід враховувати її недоліки, основний з яких статичність наведеної інформації. Для зовнішніх заінтересованих осіб у якості складової інформаційної бази важливе значення мають статистичні дані через свою доступність та відображення динамічних характеристик.

Використання економічного аналізу у процесі управління ризиком дозволить отримати кількісні та якісні характеристики ризику та їх наслідків, зменшити ступінь невизначеності, обґрунтувати найбільш оптимальний метод управління ризиком, забезпечити заінтересованих осіб інформацією про ризики. Саме з цією метою розглянуто інформаційне забезпечення економічного аналізу як дієвого інструменту ризик-менеджменту. Наведені пропозиції щодо інформаційного забезпечення економічного аналізу ризиків

покликані зробити його дієвим інструментом управління ризиками з метою уникнення негативних наслідків ризиків, формування стратегії підприємства, підвищення оперативності та якості прийняття управлінських рішень.

Список використаних джерел:

1. Жигір А.А. Економічний інструментарій ризик-менеджменту у підприємницькій діяльності [Електронний ресурс] / А.А.Жигір. – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/index.php?operation=1&iid=994>

2. Доценко І.О. Методичні основи оцінки ризиків підприємницької діяльності як складової системи управління економічною безпекою підприємства / О.І. Доценко // Вісник Дніпропетровського університету. Серія “Економічні науки”. – 2011. – Вип. 5 (4). – С. 171-176.

Корінько М.Д.,
д.е.н., професор,
завідувач кафедри аудиту та підприємництва
*Національна академія статистики,
обліку та аудиту
(м. Київ)*

ОСОБЛИВОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ДАНИХ ЗВІТУ ПРО РУХ ГРОШОВИХ КОШТІВ У СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

З метою забезпечення ефективного керування підприємницькою діяльністю, у процесі розробки проектів та прийняття обґрунтованих управлінських рішень, вищий управлінський персонал суб’єкта господарювання використовує інформацію з різних джерел, зокрема ту, яка сформована у системі бухгалтерського обліку та відображена у фінансовій звітності.

Серед основних показників, які постійно знаходяться під контролем керівництва підприємства виділяють, зокрема:

- доходи, витрати, результат діяльності (прибуток; збиток);
- джерела надходження грошових коштів та напрями їх використання.

З метою забезпечення функцій управління підприємством використовуючи фінансову звітність, яка містить повну, правдиву та неупереджену інформацію про фінансовий стан та результати його діяльності, доцільно враховувати застереження стосовно наявності достатності знань та заінтересованості у сприйнятті інформації, яка у ній наводиться. Повний комплект фінансової звітності підприємства, відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 (НП(С)БО 1), має у своєму складі:

- форму № 1: баланс (звіт про фінансовий стан);
- форму № 2: звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід);
- форму № 3: звіт про рух грошових коштів (складання за прямим методом) або форму 3-н (за непрямим методом);
- форму № 4: звіт про власний капітал;
- примітки до фінансової звітності [1;2].

У практиці підприємницької діяльності суб'єктів господарювання виникають ситуації коли при позитивному фінансовому результаті наявні грошові кошти не забезпечують виконання зобов'язань (сплати податків, своєчасної виплати заробітної плати працівникам, погашення зобов'язань по сплаті кредитів та відсотків за користування ними, заборгованості перед контрагентами тощо) у визначені нормативними актами та договорами терміни.

Аналітичне опрацювання даних, що міститься у «Звіті про рух грошових коштів та їх еквівалентів», який є складовою частиною фінансової звітності підприємства, надає можливість сформулювати інформаційне забезпечення для оцінки ефективності використання коштів.

За змістом п.3 Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 (НП(С)БО 1), термін «Звіт про рух грошових коштів» (далі «Звіт 3») має таке значення: – *«... звіт, який відображає надходження і вибуття грошових коштів (грошей) протягом звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності...»* [2].

У розділі I «Звіту 3» наведено дані за результатами «операційної діяльності», яка є основною для підприємства та включає інші види, які не відносяться до інвестиційної або фінансової (*отримання грошових коштів від покупців та замовників; сплата постачальникам; виплата працівникам; сплата інших операційних витрат та ін.*). Особливістю даного розділу є те, що лише у ньому мають прояв відмінностей щодо його складання за: «прямим» або «непрямим» методами. Зокрема, це має прояв у формулах для:

– «прямого» методу: надходження коштів (-) витрачання коштів (=) змінам у залишку коштів. Дані про надходження наводять у звичайному порядку, а витрачання – у дужках;

– «непрямого» методу: прибуток (збиток) до оподаткування (+/-) коригування (=) зміни у залишку коштів. [2; 5].

Дані розділу II «Звіту 3», заповнюються лише з використанням «прямого» методу, про грошові надходження та витрати внаслідок здійснення інвестиційної діяльності до складу якої входить: придбання та реалізація необоротних активів та фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів (*оплата постачальникам за основні засоби, нематеріальні активи, інші необоротні активи, отримання частки участі в інших підприємствах, надходження від продажу об'єктів інвестування; видача позик та їх отримання не від фінансових установ та ін.*).

Дані розділу III «Звіту 3», заповнюються за методом аналогічно розділу II, про надходження та витрати у процесі здійснення фінансової діяльності до складу якої відноситься зміни розміру і складу власного та позикового капіталів підприємства (*надходження коштів від випуску акцій та продажу інструментів власного капіталу, отримання позик та їх погашення, виплата дивідендів та ін.*)

Частина «Звітів 3» форм: №3 та №3-н, що стосується даних про рух грошових коштів у процесі здійснення інвестиційної та фінансової діяльності, в обох формах (*№ 3 та № 3-н*) є ідентичною.

За результатами аналізу підсумку розділу I буде надана можливість сформулювати окремі висновки для розробки проектів управлінських рішень щодо оцінки ефективності у питаннях генерування грошових потоків у частині надходження коштів та коригувань витрачання грошових коштів у майбутніх періодах, зокрема:

– показник є позитивним – сума надходжень коштів від операційної діяльності перевищує суму витрачених на зазначену діяльність коштів (*збільшення залишку коштів на кінець звітнього періоду порівняно із залишком на початок такого періоду*);

– негативний результат (*зменшення залишку коштів на кінець звітнього періоду порівняно із залишком на початок такого періоду*) може виникати, зокрема, якщо у межах операційної діяльності витрачено більше коштів у порівнянні з отриманими:

– залишок коштів на початок звітнього періоду надавав можливість їх витратити без додаткових надходжень;

– були залучені кошти, які надходили від інвестиційної та/або фінансової діяльності.

Аналогічні за змістом висновки можна сформулювати стосовно даних по підсумках розділів II та III [5].

Аналітичну інформацію про склад коштів, склад статей «Звіту 3» про рух грошових коштів, які об'єднують декілька видів грошових потоків можна знайти у примітках до фінансової звітності.

За потреби більш глибокого аналізу про рух грошових коштів фахівцями, які мають знання з бухгалтерського обліку, доцільно використати дані реєстрів синтетичного та аналітичного бухгалтерського обліку щодо дебетових або кредитових оборотів на рахунках бухгалтерського обліку коштів (*рахунки 30 «Каса»; 31 «Рахунки в банках», 333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті», 334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті», 335 «Електронні гроші, номіновані в національній валюті» за звітний період, 351 «Еквіваленти грошових коштів»*) [4].

Зважаючи на те, що мікропідприємства, малі підприємства, представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності та підприємства, які ведуть спрощений бухгалтерський облік доходів та витрат відповідно до податкового

законодавства заповнюють і подають фінансову звітність лише у складі двох форм: Балансу (форма № 1-м або 1-мс) і Звіту про фінансові результати (форма № 2-м або № 2-мс) використання зазначеного у попередньому абзаці для цілей формування аналітичної інформації буде доречним [3].

За результатами дослідження доцільно відзначити:

– достатність знань та заінтересованість у сприйнятті інформації, яка наводиться у фінансовій звітності, надає можливість управлінському персоналу підприємства використовувати дані, що містяться у ній, з метою формування проектів ефективних управлінських рішень щодо руху грошових коштів;

– за потреби в отриманні деталізованої інформації у процесі дослідження даних аналітичного та синтетичного бухгалтерського обліку, доцільно проводити більш глибокий аналіз про рух грошових коштів фахівцями, які мають знання з бухгалтерського обліку.

Список використаних джерел:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року № 996-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», яке затверджено наказом Міністерства фінансів України від 07.03.2013 року № 73, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 28 лютого 2013 року за № 336/22868, у редакції від 23.07.2019 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Спрощена фінансова звітність», яке затверджено наказом Міністерства фінансів України від 25.02.2000 року № 39, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 15 березня 2000 року за № 161/4382. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00>.

4. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, яка затверджена наказом Міністерства фінансів України від 31.11.1999 року № 291, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21 грудня 1999 року за № 893/4186. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.

5. Звіт про рух грошових коштів: від складання до подання. URL: <https://news.dtkr.ua/accounting/reposts/53159>.

Кузьма Х.В.,
к.е.н., старший викладач
кафедри теоретичної та прикладної економіки,
Львівський торговельно-економічний університет
(м. Львів)

ЕКОНОМІЧНА ДІАГНОСТИКА ПІДПРИЄМСТВА: СУТНІСТЬ ТА ЗАВДАННЯ

Ефективність управління підприємством в сьогоdnішніх економічних умовах залежить від забезпечення підприємства достовірною і повною інформацією про його стан, існуючі проблеми та стратегію його розвитку. У розв'язанні даної проблеми головну роль посідає діагностика, основна мета якої комплексне дослідження діяльності підприємства.

Економічну діагностику на підприємствах різних сфер діяльності у своїх працях розглядали такі науковці як: П. О. Куцик [2], Р. М. Стрільчук [1], Н. Г. Міценко, В. В. Сисоєв [4], Н. І. Сарай [3] та ін.

На думку В. В. Сисоєва, основними цілями діагностики діяльності підприємства є ідентифікація реального стану та особливостей процесів його функціонування, інтерпретація результатів оцінки та розробка комплексу заходів для підвищення ефективності діяльності підприємства в конкурентних умовах через покращення (відновлення) стану процесів функціонування, спрямованого на його стабільний розвиток [4].

Н. І. Сарай розглядає економічну діагностику підприємства як аналіз та систематизовану оцінку основних напрямів діяльності підприємства (економічного, виробничо-технічного та організаційного), яка проводиться для вивчення поточного стану підприємства та виявлення внутрішніх резервів, що можуть бути націлені на його подальший розвиток. Результатом діагностування є висновки про доцільність прийняття певних управлінських рішень щодо вирішення наявних на підприємстві проблем [3].

Р. М. Стрільчук стверджує, що економічна діагностика – це системний збір, аналіз, та опрацювання даних діяльності підприємства спеціальними методами, який передбачає послідовний підхід до формування цілей економічної діагностики, розроблення та реалізації діагностичних процедур, заходів поліпшень щодо встановлення стану підприємства і визначення шляхів його адаптації до реальних та перспективних умов ринкового середовища [1].

На наш погляд економічна діагностика підприємства – це діяльність, яка спрямована на встановлення стану підприємства, виявлення основних факторів, які на нього впливають та створення системи заходів для покращення ефективності роботи підприємства в сучасних умовах.

В. В. Сисоєв вважає, що до основних завдань механізму діагностики діяльності підприємства, які визначають його зв'язок з функціями управління, слід віднести:

- об'єктивне та всебічне дослідження діяльності підприємства в просторово-часовому розрізі;
- визначення відхилень від нормального або оптимального стану підприємства;
- виявлення ключових факторів впливу, що викликали зміни в стані та діяльності підприємства;
- встановлення причинно-наслідкових зв'язків між аналізованими показниками;
- вибір оптимальних управлінських рішень щодо усунення дії факторів, що дестабілізують впливають на діяльність підприємства, і стимулювання факторів, які покращують її ефективність;
- прогнозування змін в діяльності підприємства, зумовлених прийнятими управлінськими рішеннями [4].

На наш погляд основними завданнями економічної діагностики підприємства є:

- аналіз діяльності підприємства (виявлення невикористаних резервів та основних недоліків роботи);
- регулярний внутрішній контроль за діяльністю господарських систем, виконанням бюджетів і планів, реалізацією товарів (продукції), процесами, а також вчасне застосування резервів з цілю виконання та перевиконання плану;
- стратегія розвитку господарської діяльності, обґрунтування та оцінка виконання запропонованих планів.

Отже, економічна діагностика відіграє важливу роль в управлінні діяльністю підприємства, адже вона є ефективним інструментом управління, пропонує різні способи розв'язання проблем і покращення роботи підприємства, здійснює оцінку ефективності прийнятих на основі проведеної діагностики управлінських рішень.

Список використаних джерел:

1. Бохонко О. В., Стрільчук Р. М. Трансформація сутності поняття “економічна діагностика” в сучасній науковій думці. Науковий вісник Херсонського державного університету. 2017. Вип. 23. Ч. 2. С. 106-109.
2. Куцик П. О. Аналітичний інструментарій інтегрованої звітності у системі діагностики підприємства. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації: міжнародний науковий журнал. 2017. Вип. 3-4. С. 130-138.

3. Сарай Н. І. Економічна діагностика: навчальний посібник. Тернопіль: ТНЕУ, 2015. 165 с.

4. Сисоєв В. В. Концептуальна модель механізму діагностики діяльності підприємства. Бізнес Інформ. 2018. № 4. С. 411-418.

Кулицький С.П.,
к.е.н., доцент,
старший науковий співробітник
Служби інформаційно-аналітичного
забезпечення органів державної влади,
Національна бібліотека України ім. В.І. Вернадського
(м. Київ)

ІНТЕРНАЦІОНАЛІЗАЦІЯ УКРАЇНСЬКОГО ФІНАНСОВОГО РИНКУ ТА ПРОБЛЕМИ ІНФОРМАЦІЙНО-АНАЛІТИЧНОГО СУПРОВОДУ РОЗВИТКУ ЕКОНОМІКИ

Інтернаціоналізація економіки визначається як формування та розвиток зв'язків з іншими країнами [1, с. 139]. Хоча коректніше було б говорити про міжнародні зв'язки, оскільки суб'єктами міжнародних економічних відносин можуть бути й міжнародні організації, як, наприклад, МВФ, а належність до певної країни тих чи тих транснаціональних компаній функціонально є доволі умовною. Тому більш коректним видається розуміння економічної інтернаціоналізації саме як міжнародного явища. Особливо це стосується фінансових відносин, які є «нервовою системою» економіки, пронизуючи всі економічні аспекти життєдіяльності суспільства. До того ж ці відносини надзвичайно мобільні та вразливі до різноманітних інформаційно-психологічних впливів.

Саме фінансова сфера є тим сегментом нашої держави, як свідчить український досвід, звідки беруть свій початок масштабні потрясіння всієї національної економіки. Передумови до значних змін у фінансовій сфері нерідко поступово, до того ж іноді непомітно, накопичуються в реальному секторі економіки. Оскільки вітчизняна економіка є експортно орієнтованою й імпортно залежною одночасно, то потужним джерелом дестабілізації фінансової ситуації в Україні може бути сфера зовнішніх і внутрішніх валютних операцій.

Вагома частка таких операцій пов'язана з обслуговуванням боргових зобов'язань нашої держави. Причому останнім часом Україна взяла курс на зміну співвідношення сум державного боргу номінованого в іноземних валютах і у гривні у бік збільшення останніх. Це проявилось у стрімкому зростанні обсягів продажу облігацій внутрішньої державної позики (ОВДП)

нерезидентам України (іноземцям). зростання обсягів таких продаж було настільки стрімким, що водночас зросла й частка ОВДП, які знаходяться у власності нерезидентів.

Так, якщо, за даними НБУ, на початку січня 2019 р. у власності нерезидентів знаходилось ОВДП на 6,35 млрд грн. (за сумою основного боргу), то наприкінці грудня 2019 р. – вже на 115,78 млрд грн. За минулий рік портфель ОВДП України, які перебувають у власності нерезидентів, виріс у 18,2 рази. Нинішнього року експансія іноземців на первинний ринок ОВДП продовжилась. Станом на 12.02.2020 р. у власності нерезидентів знаходилось ОВДП на 125,21 млрд грн. (за сумою основного боргу) або 15,4 % всіх ОВДП в обігу. Тоді як на початку 2019 р. нерезидентам належало лише 0,8% всіх ОВДП в обігу.

Експансія іноземців на первинний ринок ОВДП відбувалась на тлі стрімкого зростання у Європі протягом 2018 – 2019 рр. частки державних облігацій з негативною доходністю. Наприклад, на початку серпня 2019 р. у Португалії та Іспанії негативну доходність мали державні облігації з терміном погашення до 7 років включно, а державні облігації з більшими термінами погашення мали позитивну доходність. А у цей же період у Нідерландах, Німеччині та Швейцарії всі державні облігації, включаючи 30-річні, мали негативну доходність [2].

З іншого боку, як зазначила міністр фінансів України О. Макарлова, таке стрімке зростання обсягів ОВДП у власності іноземців стало можливим завдяки відкриттю доступу іноземних портфельних інвесторів до українського фондового ринку через міжнародну систему торгівлі цінними паперами Clearstream [3]. По суті, органи управління фінансовою системою нашої держави прибрали деякі бар'єри для входу іноземних суб'єктів підприємництва на фінансовий ринок України. У науковій літературі такі бар'єри визначаються як будь-які дії, що перешкоджають проникненню в галузь (на ринок) нових компаній, як то патенти, ліцензії, законодавчі обмеження тощо [1, с. 32]. Причому до початку підключення українського фондового ринку до міжнародної системи Clearstream Міністерство фінансів і Національний банк України готувались ґрунтовно і доволі довго.

Потужна експансія іноземців на ринок ОВДП призвела до зміцнення гривні. Протягом 2019 р. офіційний обмінний курс гривні показників на рівні трохи вище 28 грн./дол. США сягав лише у січні. З того часу гривня усталено зміцнювалась. Вже з початку осені 2019 р. офіційний курс гривні був, в основному, причому часто суттєво, нижчий, за 25 грн./дол. Наслідком цього стало недоотримання державою доходів від мита на імпорتنі товари та деяких інших податкових платежів через непрогнозоване зміцнення гривні. Адже Державний бюджет України на 2019 р. було розраховано на базі курсу 29,4 грн./дол. США. Невиконання Державного бюджету 2019 р. по доходах негативно позначилось на його видатках. Тому з бюджету не отримали

запланованих коштів цілий ряд суб'єктів підприємництва, що негативно позначилось на доходах їх працівників та реалізації інвестиційних планів.

Схоже, що нині минулорічна історія повторюється знову. Як заявив Голова Рахункової палати В. Пацкан на засіданні Комітету Верховної Ради з питань бюджету, «фактичний курс гривні у середньому за січень становив 24,1 гривні за долар США, тоді як у розрахунках показників доходів бюджету на 2020 рік враховано 27 гривень за долар США. За оцінкою Рахункової палати це призвело до недонадходження 2,3 млрд гривень» [4].

З наведеного вище випливає, що, через посилення інтернаціоналізації вітчизняного фінансового ринку, проблема прогнозованості траєкторії його функціонування та розвитку набуває стратегічного значення для України. Тому високі вимоги постають перед відповідними органами державної влади та управління, діяльність яких багато в чому визначає параметри макроекономічного розвитку України. Досвід роботи Служби інформаційно-аналітичного забезпечення органів державної влади Національної бібліотеки України ім. В. І. Вернадського (СІАЗ НБУВ) свідчить, що, за умов глобальної невизначеності та браку достовірної інформації, зростає потреба у побудові варіантів сценаріїв розвитку економічної ситуації в Україні відповідно до вірогідного перебігу подій у світовій економіці. Причому зі зміною ситуації у світовій економіці відповідного оперативного перегляду вимагатимуть і варіанти сценаріїв розвитку української економіки. Також надзвичайно важливим є оперативне надання органам державної влади і управління відповідних оглядових матеріалів.

Список використаних джерел:

1. Райзберг Б. А., Лозовский Л. Ш., Стародубцева Е. Б. Современный экономический словарь. – 2-е изд., исправ. / Б. А. Райзберг, Л. Ш. Лозовский, Е. Б. Стародубцева. – М.: ИНФРА-М, 1998. – 479 с.

2. Верстюк И. Река из денег / И. Верстюк // Мир в 2020. Спецпроект журнала «НВ». – К., 2019. – С. 199 – 200.

3. Оксана Маркарова: 5-7% зростання ВВП – амбітна мета, але досяжна. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.epravda.com.ua/publications/2019/11/5/653325/>.

4. Валерій Пацкан: Через недоліки прогнозування курсу гривні, недонадходження до держбюджету у січні становили 2,3 млрд грн. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://rp.gov.ua/PressCenter/News/?id=820>.

5. Національний банк України. Офіційне інтернет-представництво. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.bank.gov.ua>.

Македон В.В.,
д.е.н., доцент, професор кафедри
міжнародної економіки і світових фінансів
Дніпровський національний університет
імені Олеся Гончара
(м. Дніпро)

АНАЛІТИЧНА ОЦІНКА ВПЛИВУ УГОД ЗЛИТТІВ ТА ПОГЛИНАНЬ НА ВАРТІСТЬ ПРОМИСЛОВИХ АКТИВІВ

Для оцінки вартості публічних підприємств (ПАТ) цілі управління прибутковістю і стабільністю розвитку зводяться до забезпечення сталого зростання курсу акцій. Управління стійким зростанням непублічних підприємств, що реалізують угоди М&А, потребує розробки особливих елементів господарського механізму і проведення спеціальних процедур оцінки вартості бізнесу. Необхідність удосконалення методології та інструментарію оцінки бізнесу для злиттів і поглинань підтверджується також тим, що більше половини угод злиттів і поглинань не забезпечують приросту вартості для акціонерів.

Додатковий приріст вартості в результаті злиття або поглинання (*NAV*) є основною характеристикою ефективності угоди за умови об'єктивності оцінок грошових потоків і відсутності можливостей підприємця щодо зниження чистого прибутку за рахунок збільшення підприємницького доходу. *NAV* утворюється за рахунок зміни ризику і грошового потоку (ΔCF_{cet}) інтеграційної структури підприємств порівняно з вихідним рівнем [1].

При визначенні рівня і прогнозуванні темпів зростання грошових потоків непублічних структур підприємств необхідно враховувати:

– очікувані зміни загальноекономічних умов і темпів розвитку галузі, в якій спеціалізується оцінювана структура, і галузей, які споживають її основну продукцію та синергетичні ефекти злиттів і поглинань;

Показники виручки, чисельності працюючих і балансової вартості активів не забезпечують об'єктивної оцінки зростання, яке має оцінюватися зростанням вартості бізнесу. Як зазначено у [2] основний показник зростання непублічних підприємств рекомендовано використовувати очікувані темпи зростання операційного прибутку, розраховані як добуток коефіцієнта реінвестицій (*kr*) і очікуваного доходу на капітал (*ROA*):

$$g = kr \times ROA. \quad (1)$$

Коефіцієнт реінвестицій можна вимірювати за даними фінансової звітності підприємства як відношення приросту необоротних (ΔFA) і оборотних активів (ΔCA) за рахунок чистого прибутку і позикового капіталу до прибутку після оподаткування з відсотками за позиковим капіталом. Якщо

вважати рентабельність активів у період оцінки рівним рентабельності базового року, то очікуване зростання буде визначатися тільки плановим значенням реінвестування.

$$kr = (\Delta FA + \Delta CA - Dep) / EBIT \times (1 - \tau). \quad (2)$$

Якщо $ROA_t \neq ROA_{t-1}$, тоді:

$$kr = (\Delta FA + \Delta CA - Dep) / EBIT \times (1 - \tau) \times (ROA_t / ROA_{t-1}). \quad (3)$$

Такий підхід до оцінки темпів зростання бізнесу в прогнозованому періоді спирається на плани інвестиційного розвитку (очікуваний обсяг і ефективність інвестицій).

Оцінка ризику нового (об'єднаного) бізнесу необхідна для визначення його вартості і розробки стратегії зростання. При цьому необхідно врахувати взаємний вплив ризиків об'єднаних промислових підприємств і формування додаткових ризиків – ризиків інтеграційної реструктуризації і реалізації синергії.

Ці проблеми на сьогодні не вирішено. Системні дослідження способів оцінки ризику підприємств у процесі їх злиттів і поглинань відсутні, інструментарій оцінки недосконалий. У цей час дослідження впливу ліквідності на вартість бізнесу в угодах інтеграційної реструктуризації практично відсутні. Дослідження Р. Томсона [4] були першою спробою створення аналітичної багатофакторної моделі премії за ліквідність, і він отримав таку регресію:

$$\ln(RPRS) = 4,33 + 0,036 \ln(REV) - 0,142 \ln(RBRT) + 0,174 DERN + 0,332 DCUST, \quad (4)$$

де: $RPRS$ – відношення ціни акцій, обмежених в обігу, до ціни акцій у вільному обігу = (1-знижка за відсутність ліквідності);

REV – виручка непублічного підприємства, млн г.о.;

$RBRT$ – частка оцінюваного пакета акцій щодо їх загальної кількості;

$DERN$ – характеристика прибутковості підприємства ($DERN = 1$ для прибуткового підприємства, $DERN = 0$ – для збиткового);

$DCUST$ – характеристика зв'язку з інвестором ($DCUST = 1$, якщо підприємство має зв'язок з інвестором як з клієнтом, $DCUST = 0$ – в іншому випадку).

Обґрунтуємо метод системної оцінки і врахування факторів ліквідності (урахування відмінностей угод з бізнесом публічних і непублічних підприємств), угод М&А. Основним принципом урахування ліквідності в цьому випадку стає ступінь впливу ліквідності на можливості ефективного використання придбаного бізнесу (активів). Чим більш ефективним може

бути придбаний бізнес для множини покупців, тим він більш ліквідний. Найбільш істотними з них є:

- фінансовий стан господарюючого суб'єкта (X_1). Ефективно використовувати фінансово стійкий бізнес, у т. ч. для подальшого його продажу, підприємство, грошові потоки якого зростають, можна при значно меншому ризику;

- мета придбання підприємства (X_2). Як правило, для стратегічного покупця значення ліквідності менше, ніж для фінансового. Відповідно, і меншою може бути знижка;

- ліквідність активів підприємства (X_3). Структура активів (наприклад, частка грошових коштів і цінних паперів, частка унікального обладнання та ін.), технічний стан позавиробничих активів істотно впливають на корисність підприємства для покупців. Ліквідність активів безпосередньо враховується при використанні витратного підходу до оцінки;

- перспективи зростання бізнесу, що визначаються його діловою репутацією і перспективами ринку (X_4). Значні перспективи непублічного підприємства часто роблять його більш ліквідним, ніж публічне підприємство;

- розмір непублічного учасника угоди М&А і перспективи його перетворення в публічне підприємство (X_5). Рівень знижки за неліквідність (щодо вартості) великих підприємств має бути меншим, ніж для дрібних [392];

- як уже зазначалося, метою інвестування в непублічне підприємство є отримання контролю. Тому ліквідність контрольних пакетів непублічних суб'єктів значно вища, ніж неконтрольних. Відповідно, і знижка за неліквідність неконтрольних пакетів має бути істотно вищою, ніж неконтрольних (X^6). При цьому зберігається премія за контроль [3].

Отже, формується такий підхід до визначення знижок за рівень ліквідності бізнесів-цілей при проведенні інтеграційної реструктуризації:

- під час оцінки вартості на основі ринкового підходу при зіставленні оцінюваного підприємства з аналогом, що має відмінності від оцінюваного за рівнем ліквідності;

- при оцінці вартості на основі витратного підходу ринкова вартість активів визначається оцінювачем з урахуванням їх ліквідності;

- при оцінці ліквідності для визначення можливостей реструктуризації підприємства при визнанні неефективною угоди М&А на основі залежності:

$$k_{л} = \Psi(X_1, X_2, \dots, X_5). \quad (5)$$

Пропозиції автора за експертною оцінкою значущості факторів наведено в табл. 1.

**Обґрунтування знижки за неліквідність підприємства-мети,
% до вартості бізнесу**

Характеристика бізнесу	Експертна оцінка характеристики за 100-бальною шкалою	Оцінки <i>Kr</i> для стратегічного покупця	Оцінки <i>Kr</i> для фінансового покупця
1. Фінансова стійкість	– висока, 0–10 балів – нормальна, 11–50 балів – низька, 51–100 балів	0,0 2,0 6,0	0,0 2,0 10,0
2. Ліквідність основних активів	– активи ліквідні, 0–10 балів – активи неліквідні, понад 10 балів	0,0 1,0	0,0 5,0
3. Перспективи зростання	– вищі за ринкові, 0 балів – відповідають ринковим, 1–30 балів – нижче ринкових, понад 30 балів	0,0 1,0 5,0	0,0 2,0 10,0
4. Розмір підприємства (річна виручка)	– більше \$ 100 млн, 0 балів – від \$ 25 до 100 млн, 1–30 балів – менше \$ 25 млн, понад 30 балів	0,0 2,0 3,0	0,0 2,0 3,0
5. Розмір придбаного пакета (частки)	– контрольний, 0–10 балів – блокуючий, 11–30 балів – міноритарний, понад 31 бал	0,0 3,0 10,0	0,0 3,0 7,0
Мінімум/максимум		1,0 / 25,0	1 / 35,0

Джерело: систематизовано автором

Рекомендовані межі експертної оцінки факторів неліквідності базуються на тому, що, по-перше, вплив неліквідності для фінансового покупця більш значущий, ніж для стратегічного; по-друге, максимальний ступінь впливу неліквідності відповідає стабільним емпіричним значенням (35%).

Отже розрахунок регресійних залежностей з урахуванням наведених вище положень дозволив би більш повно відобразити процес формування премії за ліквідність. Але його проведенню на цей час перешкоджає відсутність репрезентативної вибірки достовірної інформації про вартість та умови угод з непублічним підприємницькими структурами. Практична значущість оцінки знижки на неконтрольний характер оцінюваних пакетів пов'язана з великим поширенням в оціночній діяльності таких завдань і наявністю великої кількості різнорідних пропозицій за способом визначення і розміром знижки.

Список використаних джерел:

1. Грабовецький Б. Є. Методи експертних оцінок: теорія, методологія, напрямки використання : монографія. Вінниця : ВНТУ, 2010. 171 с.

2. Македон В.В., Мячин В.Г. Оценка рисков корпоративных сделок слияния и поглощения методом нечётких множеств. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія «Міжнародні економічні відносини та світове господарство». 2016. Випуск 6. Частина 2. С. 66-69.

3. Kaplan R.S., Atkinson A. A. Advansit Manadgmt Accouting. Upper Saddle Rivers New Gersey a Prentice Hall, 2001. 379 p.

4. Thompson Robert B. Mergers and Acquisitions: Law and Finance. Aspen Pub, 2010. 556 p.

Марценюк Р. А.,
к.е.н., доцент
кафедри бухгалтерського обліку
Львівський торговельно-економічний університет
(м. Львів)

АНАЛІТИЧНІ АСПЕКТИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ В УПРАВЛІННІ ПІДПРИЄМСТВОМ

Ефективна фінансово-господарська діяльність підприємств потребує раціональної побудови та належного функціонування системи внутрішнього контролю, що залежить в першу чергу від рівня забезпеченості та достовірності аналітичної інформації. Результативність показників діяльності суб'єктів підприємництва в сучасних умовах все більше стає залежним від інформаційного забезпечення, котра є необхідною для прийняття рішень управлінським персоналом, основна частина якої акумулюється в системі економічного аналізу. Тому, на наше переконання, важливою передумовою якісного функціонування контролю є системне використання методів аналізу, що забезпечує керівну ланку належною аналітичною інформацією, яка дає змогу в онлайн режимі ефективно впливати на діяльність суб'єктів господарювання.

Результати дослідження засвідчують, що на сучасному етапі стан теорії та практики аналітичного забезпечення системи контролю має потребу у необхідності розвитку їх теоретико-методичних засад, які відповідають потребам управління фінансовим потенціалом підприємства в умовах сучасної економіки. Аналіз діяльності підприємств свідчить про неефективне використання в першу чергу їх потенціалу, що пов'язано з застосуванням нелогічних методів управління, зокрема функцій контролю й аналізу.

На наш погляд, формалізація аналітичного процесу в управлінні підприємством на основі побудови організаційно-інформаційної моделі аналізу фінансового стану ґрунтується на визначенні мети та завдань, суб'єктів і

об'єктів дослідження, системи показників, інформаційного та методичного забезпечення аналізу.

Аналітичне забезпечення системи контролю має бути орієнтоване на пошук резервів фінансово-економічного потенціалу для прийняття керівних рішень щодо уникнення загрозам ризику кризових (форс-мажорних) явищ. При цьому, на даному етапі в національній економіці такі системи не створені, які негативно впливають на показники діяльності суб'єктів господарювання. Переконанні, що «слабким місцем» сучасного підходу до системи контролю й аналізу є їх орієнтація на поточне управління за бізнес-процесами підприємства.

Проведений аналіз позицій вчених щодо мети й завдання аналітичного забезпечення, дає підстави стверджувати, що більшість обґрунтовано зазначає на важливості завдань контролю, які полягають в підвищенні результатів діяльності. Це вірно ще й тому, що метою внутрішнього контролю на рівні реалізації тактики, є пошук шляхів підвищення ефективності діяльності як самого підприємства так і його центрів відповідальності, що базується на необхідності проведення оцінки ефективності функціонування наявних структурних підрозділів за допомогою відповідних аналітичних процедур й методів.

Важливою передумовою побудови аналітичного забезпечення системи контролю є забезпечення зацікавлених користувачів інформацією про наявність, стан, використання та резерви потенціалу суб'єкта господарювання. Дана інформація потрібна насамперед в управлінні для прийняття рішень.

Організація належної системи аналітичного забезпечення системи внутрішнього контролю надає можливість забезпечити ефективність діяльності суб'єктів господарювання на ринку, фінансову стійкість і розвиток на ринку; підвищити ефективність управління шляхом цільової орієнтації, інтеграції та координації всіх здійснюваних процесів на підприємстві; своєчасно виявляти та мінімізувати ризики, пов'язані з діяльністю підприємства, а також оптимізувати використання інтелектуального (людського) капіталу та ресурсів, тощо.

Для вирішення проблемних аспектів побудови якісного аналітичного забезпечення системи внутрішнього контролю, нами обґрунтовано пропозицію зі створення аналітично-інформаційних центрів у системі контролю, мета формування яких полягає у формуванні обліково-аналітичної підсистеми, в якій акумулюється інформаційне забезпечення результатів діяльності для прийняття рішень управлінським персоналом.

Слід звернути увагу, що для прийняття відповідних рішень керівництвом підприємства й оцінки впливу середовища, в якому здійснюється його діяльність, слід системно здійснювати пошук економічно-обґрунтованих взаємозв'язків з метою їх використання в процесі фінансово-господарської діяльності, забезпечуючи збільшення результатів діяльності. Тому значення

аналізу полягає у побудові економічно обґрунтованої оцінки ефективності й інтенсивності діяльності суб'єктів господарювання та у пошуку резервів їх підвищення.

Таким чином, важливою функцією в управлінні підприємством є контроль, в межах якого за допомогою інформаційно-аналітичних даних має здійснюватися оцінка результативності функціонування всіх наявних бізнес-процесів, формуватися належний зворотний зв'язок між управлінським персоналом всіх рівнів, забезпечуючи прийняття ефективних управлінських рішень, оскільки в умовах наявної конкуренції є потреба у формуванні нових підходів до контрольної-аналітичних функцій системи управління.

Петраковська О.В.,

к.е.н., доцент,

доцент кафедри обліку та оподаткування

Юрченко О.А.,

к.е.н., доцент

кафедри обліку та оподаткування

Національна академія статистики,

обліку та аудиту

(м. Київ)

АНАЛІЗ ВКЛАДНИХ ОПЕРАЦІЙ УЧАСНИКІВ ФОНДУ ГАРАНТУВАННЯ ВКЛАДІВ ФІЗИЧНИХ ОСІБ

Однією з головних складових фінансової безпеки країни є система гарантування вкладів фізичних осіб. Створення української системи гарантування вкладів населення є спеціальною програмою, яка реалізується з метою укріплення довіри громадян до банківської системи, стимулювання залучення заощаджень громадян в економіку, підтримання внутрішньої стійкості банківського сектору [3].

Дослідженням системи гарантування вкладів фізичних осіб в Україні займалися такі науковці: К. Алексійчук [1], В. Бобиль [2], Н.П. Дребот [3], О.І. Заславська [4], А.Г. Олексин, А.В. Дембіцька [5], В. Саєнко [11] та інші. Науковці дослідили основи функціонування системи гарантування вкладів у цілому, а також виділили переваги й недоліки функціонування системи захисту вкладів в Україні.

Водночас проблеми діяльності Фонду гарантування вкладів фізичних осіб (ФГВФО) в умовах економічної нестабільності ще потребують додаткового дослідження та розроблення пропозицій щодо підвищення ефективності його функціонування.

З метою забезпечення захисту інтересів фізичних осіб – вкладників комерційних банків, створення фінансових можливостей для відшкодування їм коштів у разі неможливості виконання банками вимог вкладників щодо повернення коштів у 1998 році Указом Президента України “Про заходи щодо захисту прав фізичних осіб – вкладників комерційних банків України” було встановлено створити ФГВФО [12].

Динаміка зростання гарантованої суми відшкодувань наведена на рис. 1.

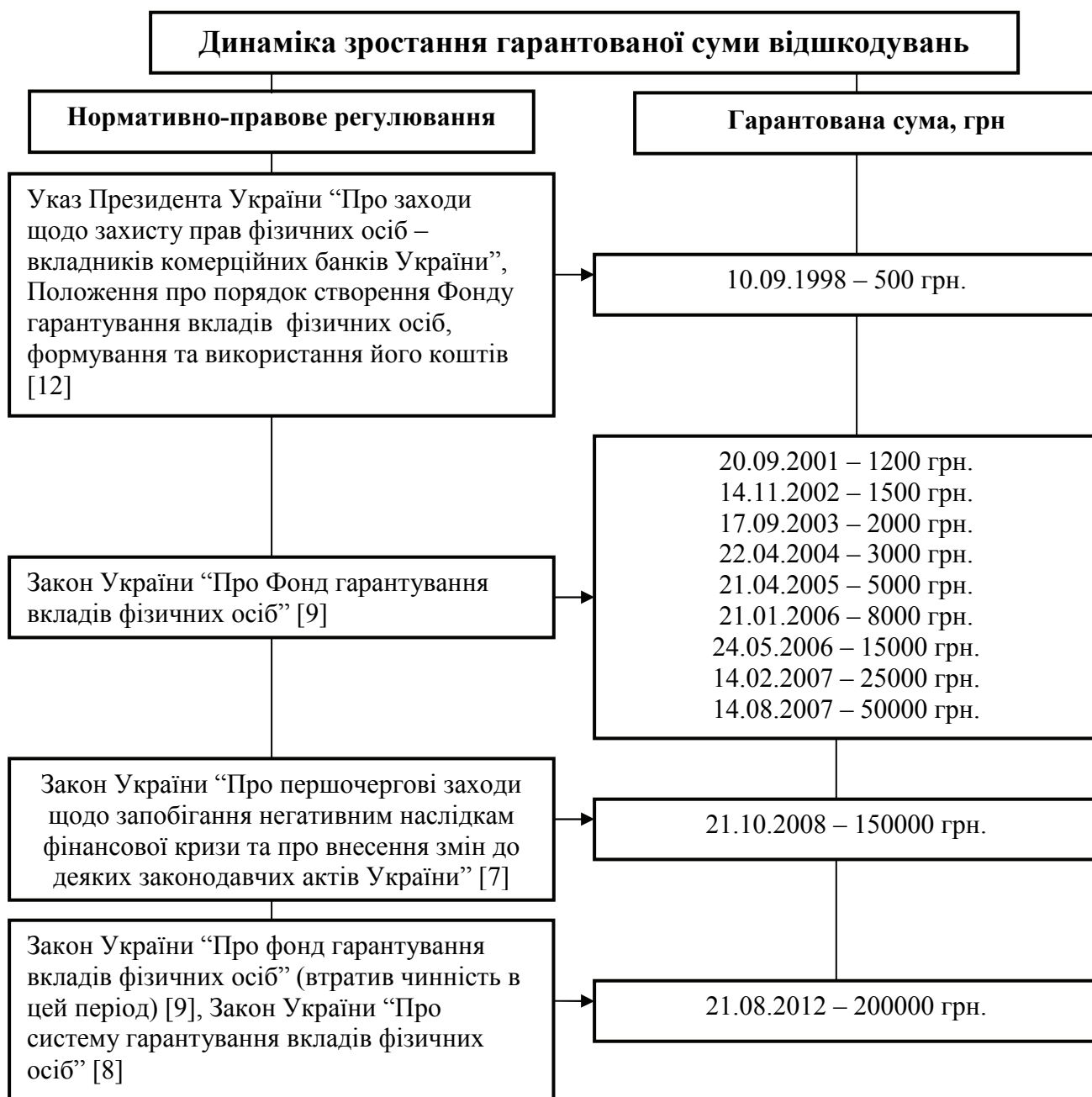


Рис. 1. Динаміка зростання гарантованої суми

Джерело: складено на підставі [12,9,7,8]

Станом на 01.02.2019 року учасниками ФГВФО було 77 банків, які мали ліцензію Національного банку України на право надання банківських послуг (табл. 1).

Таблиця 1

Динаміка вкладів фізичних осіб в учасниках Фонду гарантування вкладів фізичних осіб за період з 01.02.2019 – 01.01.2020 рр.

Період	Кількість банків-учасників	Кількість вкладників, тис. вкладників	Сума вкладів фізичних осіб, млн грн		
			Загальна сума вкладів, млн грн	В національній валюті, млн грн	в іноземній валюті, млн грн
01.02.19	77	40 980	437 408	257 832	202 280
01.03.19	77	41 236	438 192	261 255	199 057
01.04.19	77	41 546	443 618	242 130	201 487
01.05.19	77	41 659	443 883	247 021	196 861
01.06.19	75	41 704	437 816	240 061	197 755
01.07.19	75	41 903	451 943	256 453	195 490
01.08.19	75	42 177	440 787	249 837	190 949
01.09.19	75	42 492	448 235	252 861	195 374
01.10.19	75	42 674	443 553	255 153	188 400
01.11.19	74	42 997	458 882	258 977	199 905
01.12.19	74	43 261	462 917	268 628	194 289
01.01.20	74	43 379	474 440	279 481	194 959

Джерело: сформовано за даними [6]

Дані табл. 1 свідчать, що за станом на 01.02.2019 р. кількість банків у ФГВФО становила 77 одиниць. За станом на 01.02.2020 р. їхня кількість зменшилась до 74 банків – учасників, а кількість вкладників збільшилась. Загальна сума вкладів за станом на 01.02.2019 р. становила 437 408 млн грн, і на 01.01.2020 р. досягла 474 440 млн. грн, тобто зросла у результаті збільшення вкладів в національній валюті.

У 7 банках, кількість вкладників в кожному з яких понад 1 млн. осіб, зосереджено загалом 32,1 млн. вкладників, що складає 78,9% від загальної кількості вкладників по Фонду (табл. 2).

**Банки, в яких зосереджена найбільша кількість вкладників
станом на 01.01.2019 р.**

№ з/п	Назва банку	Кількість вкладників, тис. осіб			Сума вкладів усього, тис. грн	Сума можливого відшкодування	
		усього	% до всього	в т. ч. в ін. валюті		Кількість, тис. осіб	Сума вкладів, тис. грн
1	АТ КБ “ПРИВАТБАНК”	21 477	52,8	3 882	190 105	16 177	132 152
2	АТ «РАЙФФАЙЗЕН БАНК АВАЛЬ»	2 369	5,8	94	26 730	1 752	16 589
3	АТ “УКРСИББАНК”	2 091	5,1	199	18 708	1 337	11 062
4	АТ “АЛЬФА-БАНК”	1 823	4,5	127	31 048	700	14 188
5	АТ “ПУМБ”	1 743	4,3	88	17 162	638	8 175
6	АБ “УКРГАЗБАНК”	1 377	3,4	83	21 423	494	11 540
7	АТ “АКЦЕНТ БАНК”	1 219	3,0	67	3 197	453	2 832
	Всього по банках	32 099	78,9	4 540	308 373	21 551	196 538
	% до всього по Фонду	78,9	78,9	77,3	70,3	85,6	75,8
	По Фонду загалом	40 677	100,0	5 873	438 353	25 178	259 362

Джерело: сформовано за даними [10]

За 2018 рік сума вкладів збільшилась на 24,6 млрд. грн. або на 5,9% до 438,4 млрд. грн. Для порівняння за 2017 рік збільшення суми вкладів склало 31,6 млрд. грн або 8,3%. Загальна сума вкладів в банках з державною часткою складає 238,0 млрд. грн або 54,3% до загальної суми вкладів по Фонду [10].

У табл. 3 наведена динаміка вкладних операцій учасників Фонду з фізичними особами за період з 01.01.2018 – 01.01.2019 рр.

Таблиця 3

**Динаміка вкладних операцій учасників ФГВФО
за період з 01.01.2018 – 01.01.2019 рр.**

№	Вкладні операції банків з фізичними особами	01.01.2018	01.01.2019	Відхилення +/-
1	2	3	4	5
1	Кількість учасників Фонду, в т.ч.:	83	77	-6
–	неплатоспроможні	2	1	-1
2.1	Сума вкладів фізичних осіб, млрд. грн.	413,8	438,4	24,6
–	у т.ч. в національній валюті, млрд. грн.	203,7	236,7	33,0
–	в іноземній валюті, млрд. грн	210,0	201,7	-8,3

Продовження табл. 3

1	2	3	4	5
2.2	Кількість вкладників, млн. осіб	41,0	40,7	-0,3
2.3	процент повного покриття к-ті вкладників Фондом, %	98,5	98,4	- 0,1
2.4	Сума можливого відшкодування Фондом, млрд. грн.	238,0	259,4	21,4
2.5	Середній розмір вкладу, грн.	10 104	10 776	672

Джерело: сформовано за даними [10]

У 2018 році продовжилось значне зростання загальної суми вкладів фізичних осіб, яке за рік становило 24,6 млрд грн або 5,9%, що відбулось за рахунок значного приросту вкладів в національній валюті на 33,0 млрд. грн або на 16,2% (з 2016 зберігається високий темп приросту), в той час як рівень зменшення вкладів в іноземній валюті в гривневому еквіваленті становить «-»8,4 млрд. грн або «-»4,0%, в доларовому еквіваленті вклади в іноземній валюті продовжили зменшуватись («-» 0,2 млрд доларів США або «-»2,7% до 7,28 млрд. доларів США), спостерігається скорочення темпів їх падіння в порівнянні з 2017 роком [10].

Узагальнення пропозицій щодо удосконалення системи гарантування вкладів в Україні в сучасних наукових публікаціях наведено в табл. 4.

Таблиця 4

Узагальнення пропозицій щодо удосконалення системи гарантування вкладів в Україні в сучасних наукових публікаціях

Автор	Характеристика пропозицій
1	2
А.Г. Олексин, А.В. Дембіцька [5]	Реструктуризація ФГВФО у Фонд гарантування вкладів, розширивши його повноваження і на юридичних осіб.
	Посилити відповідальність власників банків за доведення банку до неплатоспроможності аж до відповідальності своїм майном і безоплатної націоналізації неплатоспроможних банків, для яких неможливо знайти інвесторів.
	Розроблення диференційованих ставок регулярного збору – стимулюючої системи щодо підвищення якості управління ризиками в банках – учасниках ФГВФО.
Н.П. Дребот [3]	Для вдосконалення системи гарантування вкладів потрібно підвищити відповідальність вкладників за ступенем процентного ризику. Для цього треба визначати суму гарантування відповідно до величини процентної ставки депозиту, тобто залежно від ступеня ризику, на який свідомо зважилися вкладники на момент підписання депозитного договору.

Джерело: сформовано на підставі [5,3]

Отже, реалізація вищевказаних заходів призведе до підвищення довіри вкладників до банківської системи, що підвищить стабільність фінансового сектора України.

Список використаних джерел:

1. Алексійчук К. Фінансовий контроль у системі гарантування банківських вкладів / К. Алексійчук // Митна справа. 2012. № 2 (80). С. 123–129.
2. Бобиль В. Удосконалення системи гарантування вкладів в умовах сучасної фінансової кризи / В. Бобиль // Вісник Національного банку України. 2012. № 7. С. 24–29.
3. Дребот Н.П. Фонд гарантування вкладів фізичних осіб в Україні: діяльність і перспективи розвитку / Н.П. Дребот // Вісник університету банківської справи. – 2015 № 2 (23). – С. 27-34.
4. Заславська О. І. Тенденції розвитку гарантування вкладів фізичних осіб в Україні / О. І. Заславська // Вісник Волинського інституту економіки та менеджменту. – Випуск 16, 2016. – С. 121-129.
5. Олексин А.Г., Дембіцька А.В. Фонд гарантування вкладів фізичних осіб в Україні: основні напрями діяльності та подальше вдосконалення / А.Г. Олексин, А.В. Дембіцька // Глобальні та національні проблеми економіки. – Випуск 23. – 2018. – С. 512-517.
6. Офіційний сайт Фонду гарантування вкладів фізичних осіб. URL: <http://www.fg.gov.ua/statystyka>
7. Про першочергові заходи щодо запобігання негативним наслідкам фінансової кризи та про внесення змін до деяких законодавчих актів України: Закон України від 31.10.2008 № 639-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/639-17>
8. Про систему гарантування вкладів фізичних осіб : Закон України від 23.02.2012 № 4452-VI. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/4452-17>
9. Про Фонд гарантування вкладів фізичних осіб: Закон України від 20.09.2001 № 2740-III (втратив чинність) URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2740-14>
10. Річний звіт Фонду гарантування вкладів фізичних осіб за 2018 рік. URL: http://www.fg.gov.ua/images/docs/reports/Звіт_Фонду_2018_ukr.pdf
11. Саєнко В. Організаційне забезпечення механізму державного гарантування захисту прав вкладників – фізичних осіб: автореф. дис. ... канд. наук з держ. упр.: 25.00.02; Донец. держ. ун-т упр. Донецьк, 2011. 20 с.
12. Указ Президента України “Про заходи щодо захисту прав фізичних осіб - вкладників комерційних банків України” від 10.09.1998 № 996/98. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996/98>

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

РЕЙТИНГИ ЯК ІНСТРУМЕНТ ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЩОДО СТАЛОГО РОЗВИТКУ СУБ'ЄКТІВ ЕКОНОМІКИ

З метою забезпечення довготермінової дохідності інвестицій та ефективного управління ризиками інвестори при прийнятті інвестиційних рішень все частіше враховують фактори, які належать до екологічної (Environmental) й соціальної (Social) сфери, а також до сфери корпоративного управління (Governance). Так, результати опитування 162 керівників інвестиційних фондів з 35 країн світу, проведеного компанією PwC у 2019 р. [1], показали, що 91% опитаних респондентів вже впровадили або планують в найближчому майбутньому впроваджувати політику відповідального інвестування, яка передбачає врахування критеріїв сталого розвитку (ESG) в процесі прийняття рішень. При цьому одним із важливих джерел інформації для проведення інвестиційного аналізу є дані рейтингових агентств.

У світі понад сто різноманітних агентств проводять аналіз результативності підприємств щодо впровадження в стратегію діяльності та бізнес-процеси кращих практик у сфері екології, соціальної політики та управління, оцінюють відповідність їхньої внутрішньої політики та діяльності принципам сталого розвитку. Можна виокремити агентства: які працюють на регіональному або глобальному рівні; агентства, рейтинги та індекси яких стосуються певної сфери (наприклад, вплив на зміну клімату) або є інтегрованими. Деякі рейтинги базуються виключно на нефінансовій інформації, тоді як інші поєднують фінансові та нефінансові дані з метою оцінювання сталого розвитку підприємства та його здатності створювати вартість у довготерміновій перспективі. Варто зазначити, що рейтингові агентства також істотно відрізняються за рівнем прозорості інформації, яку вони презентують. Не всі компанії розкривають деталі методики формування своїх рейтингів, докладний перелік та методи розрахунку показників у їхній основі.

Якість ESG-рейтингів або рейтингів сталого розвитку визначається, зокрема, такими факторами, як достовірність, надійність джерел аналізованих даних; коректність і адекватність використовуваної методики; досвід і

компетентність розробників рейтингів; залучення у процес оцінювання широкого кола стейкхолдерів тощо. За оцінками однієї з провідних британських консалтингових фірм «SustainAbility» найвищою якістю характеризуються рейтинги сталого розвитку інвестиційної компанії «RobecoSAM» (Швейцарія), ESG-рейтинги агентства «MSCI» (Morgan Stanley Capital International), рейтинги у сфері клімату, лісів і водних ресурсів організації «CDP» (Carbon Disclosure Project), рейтинги ESG-ризиків міжнародного агентства «Sustainalytics», рейтинг корпоративної відповідальності «ISS-Oekom», ESG-рейтинги «FTSE Russell» – аналітичного підрозділу Лондонської фондової біржі, рейтинги розкриття ESG-інформації агентства «Bloomberg» тощо [2, с. 15].

В Україні перший професійний ESG-рейтинг «Sustainable Ukraine», який базується на методології консалтингової компанії «Premier Business Consulting&Communications», був представлений наприкінці 2019 р. Цей рейтинг оцінює якість корпоративного управління за критеріями сталого розвитку 50-ти найбільших (за обсягом сплачених податків у 2018 р.) підприємств України за 20 підрозділами, які об'єднані у 4 сфери для аналізу: фінансово-економічна, соціальна, екологічна та сфера корпоративного управління. Ці сфери в подальшому поділяють на області (від 3 до 8), які характеризуються відповідними індикаторами. Кожна область має різну питому вагу в інтегральному показнику підприємства залежно від галузі, до якої воно належить. За результатами проведеного оцінювання найвищий рівень корпоративної стійкості «AAA» присвоєно ДП «НАЕК «Енергоатом». Дуже високий рівень корпоративної стійкості «AA» здобули ПрАТ «Укргідроенерго», ТОВ «Кернел» та ІП «Кока Кола Беверіджиз Україна Лімітед» [3].

Незважаючи на існуючі недоліки та обмеження, ESG-рейтинги є важливим елементом інформаційного забезпечення сталого розвитку. Подальший розвиток національних ESG-рейтингів, а також оцінювання українських підприємств міжнародними рейтинговими агентствами сприятиме зростанню довіри інвесторів, споживачів та інших стейкхолдерів, зорієнтованих на роботу з підприємствами, діяльність яких відповідає принципам сталого розвитку.

Список використаних джерел:

1. Older and wiser: Is responsible investment coming of age? Private Equity Responsible Investment Survey 2019 [Електронний ресурс]. – PwC, 2019. – 24 р. – Режим доступу: <https://www.pwc.com/gx/en/services/sustainability/assets/pwc-private-equity-responsible-investment-survey-2019.pdf>.

2. Rate the Raters 2019: Expert Views on ESG Ratings [Електронний ресурс]. – SustainAbility, 2019. – 39 р. – Режим доступу: <https://sustainability.com/wp-content/uploads/2019/02/SA-RateTheRaters-2019-1.pdf>.

3. Sustainable Ukraine. – Режим доступу: <https://sustainableukraine.com/ua/about.html>.

Якубич Е.В.,
аспірантка
кафедри бухгалтерського обліку
Львівський торговельно-економічний університет
(м. Львів)

ЧИСТІ АКТИВИ: ЗНАЧЕННЯ В ПРОЦЕСІ УПРАВЛІННЯ ВАРТІСТЮ БІЗНЕСУ

Управління бізнесом, засноване на підвищення його вартості, зародилося в економіці США. У даний час більшість світових компаній функціонує на принципах управління вартістю. Основою процесу управління вартістю підприємства є порівняльний аналіз вартісної оцінки і можливості підвищення вартості капіталу за допомогою певної структурної зміни активів та акумуляції коштів на головних напрямках розвитку бізнесу.

Ефективне управління вартістю підприємства безпосередньо залежить від обраних стратегічних цілей та ефективності розробленої системи показників, які забезпечують керівників повноцінною інформацією про результати їх роботи.

Моделювання ефективного стратегічного функціонування суб'єкта господарювання базується на певному аналізі показників діяльності. На сьогодні результати діяльності та оцінка фінансового стану підприємства практично обмежується розрахунками показників майнового стану, рентабельності, фінансової стійкості, ліквідності та платоспроможності об'єкта оцінки. Аналіз вищезазначених показників не в змозі надати повноцінну, ефективну, раціональну та корисну інформацію для прийняття певних управлінських рішень, які могли б сприяти підвищенню конкурентоспроможності, інвестиційної привабливості, платоспроможності та вартісної оцінки підприємства.

Беручи до уваги зарубіжний досвід оцінювання вартості компаній, одним із головних показників фінансового стану є чисті активи. Українська практика не надає такому показнику пріоритетності при здійсненні фінансового аналізу.

Загалом, показник чистих активів виконує важливу роль у здійсненні фінансово-господарської діяльності підприємства, оскільки є показником, який характеризує фінансовий стан підприємства, його вартість та інвестиційну привабливість. Ю. С. Цал-Цалко вважає, що ефективне управління вартістю підприємств неможливе без розуміння чинників, які створюють вартість підприємства і приносять дохід його власникам. Виділення факторів формування вартості необхідне для їх з'ясування їх підпорядкованості, спрямованості дії та сили впливу на вартість з метою прийняття управлінських рішень, орієнтованих на підвищення вартості підприємства [4].

Важливим моментом є формування уявлення про сутність поняття “чисті активи”.

Згідно МСБО 32 “Фінансові інструменти: подання” [2], чистими активами суб’єкта господарювання є ті активи, які залишаються після вирахування всіх інших вимог на його активи, а відповідно до П(С)БО 19 “Об’єднання підприємств”, чисті активи – активи підприємства за вирахуванням його зобов’язань [3]. У Методичних рекомендаціях щодо визначення вартості чистих активів акціонерних товариств [1] під вартістю чистих активів акціонерного товариства розуміється величина, яка визначається шляхом вирахування із сум активів, прийнятих до розрахунку, суми його зобов’язань, прийнятих до розрахунку.

Отже, логічним є розуміння чистих активів, як вартість майна, що залишиться у суб’єкта господарювання після погашення всіх зобов’язань підприємства. Даний аналітичний показник характеризує можливість збереження позиції його на ринку та можливість розрахунку з кредиторами. Показник “чисті активи” насамперед являється критерієм розвитку та ринкової вартості підприємства. У зв’язку з цим при складанні фінансової звітності все більша увага приділяється оцінці активів.

Згідно з Міжнародними стандартами фінансової звітності, фундаментальною основою для складання фінансової звітності є концепція капіталу, у відповідності до якої капітал (а саме власний капітал) ототожнюється з чистими активами.

У відповідності до Національного стандарту № 3 “Оцінка цілісних майнових комплексів”, для проведення оцінки застосовуються три методичних підходи: 1) майновий підхід застосовується для визначення ринкової вартості об’єкта. Основний його метод – метод накопичення активів, який полягає у визначенні чистої вартості активів. Чиста вартість активів визначається як різниця між вартістю активів і вартістю його зобов’язань, визначених на дату оцінки; 2) дохідний підхід ґрунтується на застосуванні оціночних процедур переведення очікуваних доходів чистих грошових потоків або дивідендів. Основним методом дохідного підходу є метод дисконтування грошового потоку; 3) порівняльний підхід – основним методом є метод ринку капіталу та ринкових угод.

У відповідності до зазначених підходів, чисті активи є показником лише майнового підходу, а вартість підприємства являється сумою вартості її чистих активів. Метод за активами базується на позиції, що підприємство функціонує або підлягає ліквідації. Передумовою функціонування підприємства є факт, що воно буде існувати і активи оцінюються за їх “робочою” цінністю. У даному випадку застосовується метод чистої цінності активів підприємства, де активи і зобов’язання його коригуються до їх ринкової вартості. Дослідження дозволяють виділити три основних підходи до визначення вартості чистих

активів: вартість чистих активів підприємства за балансовою вартістю, за відновлювальною оцінкою, за вартістю виробничих активів.

Вартість чистих активів за відновлювальною вартістю передбачає, що балансова вартість активів корегується на результат переоцінки окремих видів активів з урахуванням ситуації на ринку. Він дозволяє отримати реальну (ринкову) вартість чистих активів, але не завжди реально відображається рівень зносу окремих видів активів. Оцінка за виробничою вартістю активів також включає в себе коригування балансової вартості на результати переоцінки активів. Але даний метод ще передбачає виключення з розрахунку чистих активів реальної вартості невиробничих активів, які відображаються в балансі та врахування реальної вартості використовуваних підприємством орендованих активів, які відображаються на позабалансових рахунках.

Таким чином, можна стверджувати, що з метою підвищення конкурентоспроможності, привабливості, платоспроможності та вартості підприємства та захисту інтересів власників капіталу, суб'єкти господарювання повинні обов'язково враховувати при ухваленні управлінських рішень щодо стратегії розвитку підприємства вартість його чистих активів.

Список використаних джерел:

1. Методичні рекомендації щодо визначення вартості чистих активів акціонерних товариств [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0485312-04>

2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 32 “Фінансові інструменти: подання” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_029

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку “Об’єднання підприємств”: Наказ Міністерства фінансів України від 07.07.99 р. № 163 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99>

4. Цал-Цалко Ю. С. Формування ринкової вартості підприємства в системі показників бухгалтерського обліку / Ю.С.Цал-Цалко // Вісник Житомирського національного агроекологічного університету. – 2012. – №2(2).

НАУКОВА ПЛАТФОРМА 7 ВПРОВАДЖЕННЯ ІНФОРМАЦІЙНИХ ТЕХНОЛОГІЙ В ОБЛІКУ, АНАЛІЗІ ТА КОНТРОЛІ

Кушнір Є.О.,
старший викладач
кафедри аудиту та підприємництва
Національна академія статистики, обліку та аудиту
(м. Київ)

ВИКОРИСТАННЯ СПЕЦІАЛІЗОВАНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ СИСТЕМ ТА КОМП'ЮТЕРНИХ ТЕХНОЛОГІЙ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ

В сучасному світі досить важко уявити діяльність будь-якого суб'єкта господарювання без використання інформаційних систем та комп'ютерних технологій. Особливо важливим є їх застосування у бухгалтерському обліку, оскільки основний масив інформації для прийняття тих чи інших рішень управлінський персонал черпає саме з нього.

На сьогоднішній день в Україні існує досить багато спеціалізованих бухгалтерських комп'ютерних програм, таких як:

1. 1С: Бухгалтерія (одна із самих популярних, якщо не сама популярна бухгалтерська програма для ведення бухгалтерського обліку та території України).
2. Парус (менш популярна, однак має розроблені програмні продукти для різних підприємств, які мають певну специфіку, зокрема аквапарку, магазину, гірськолижного комплексу тощо.).
3. М.Е. DOC (спеціалізована програма для обміну первинними документами, подачі звітності, реєстрації податкових накладних та ін.).
4. FreeZvit (безкоштовна та дуже проста у використанні програма для складання звітності).
5. ZviOK (програма для подачі звітності).
6. та інші.

Це далеко не весь спектр програм, які домагають бухгалтерській службі вести бухгалтерський облік, готувати та подавати звітність, формувати інформацію для управлінського персоналу.

Не зважаючи на значну автоматизацію процесу ведення бухгалтерського обліку, документи в паперовій формі ніхто не відміняв, тому підприємства, установи, організації продовжують ними користуватися і ще довгий час будуть. Важливим кроком по переходу повністю на електронний облік є запровадження Електронно-цифрового підпису та спеціалізованого

програмного забезпечення для обміну первинними документами, що дозволяє обмінюватись документами не встаючи із-за комп'ютера. Однак про повний перехід на даному етапі говорити досить важко, оскільки ці системи в Україні тільки декілька років назад почали впроваджуватися, в той же час як у Європі чи США це працювало вже дуже давно.

В свою чергу ринок бухгалтерського програмного забезпечення постійно розвивається та удосконалюється, зокрема через заохочення нових клієнтів (певні акційні пропозиції, знижки), через постійне оновлення (система законодавства в Україні постійно реформується і змінюється, тому необхідна підтримка програмного комплексу в належному стані), через систему консультування (письмові, телефонні, за допомогою віддаленого керування) і кожен споживач зможе обрати потрібний комплекс для своєї компанії.

Що стосується інформаційного забезпечення бухгалтерського обліку, то тут на вибір бухгалтера представлено «безліч» сервісів, журналів, збірок і т.д., від паперової розсилки до електронних хмарних комплексів.

Зараз більшість компаній намагаються надати споживачу комплекс необхідних йому послуг, щоб він не потребував додаткових консультацій та не користувався послугами конкурентів. Однак в даному випадку все залежить від вподобань клієнта, зокрема друкована форма чи електронна? є час на пошук потрібних нормативних актів чи ні? проводяться консультації чи ні? платний сервіс чи безкоштовний? і т.д.

Серед найпопулярніших інформаційних сервісів для бухгалтерів можна виділити наступні:

1. Інфо Диск (комплексна система, що включає законодавчу базу, консультаційні матеріали, аналітику, новини, бланки документів та ін. буде корисною не тільки для бухгалтерів, а й для юристів, управлінського персоналу).
2. Liga (схожа система до Інфо Діску, однак дозволяє працювати без жодних клієнтів і завантажень, через звичайний браузер).
3. Інтерактивна Бухгалтерія (сервіс більш вузько спеціалізований саме для бухгалтерів).
4. I-factor (комплекс, що включає в себе декілька сервісів як платних так і безкоштовних, а також один із сервісів повністю присвячений бюджетній бухгалтерії).
5. Різні професійні спеціалізовані сайти (напр. «Все про бухгалтерський облік»), сайти різних міністерств та відомств.

Само собою, що майже всі представлені інформаційні системи мають друковані видання, які кожен споживач може собі передплатити виходячи із власних потреб.

Отже, на сьогоднішній день на території України представлено досить багато програмного забезпечення і ще більше інформаційних електронних систем, які може використовувати бухгалтер в своїй професійній діяльності.

Одноволик В.І.,
к.хім.н., доцент кафедри
економіко-математичних дисциплін та ІТ
*Національна академія статистики,
обліку та аудиту
(м. Київ)*

ПЕРСПЕКТИВИ ПОВНОЇ АВТОМАТИЗАЦІЇ РОБОТИ БУХГАЛТЕРА

Сучасний розвиток комп'ютерних технологій стимулює бізнес до повної автоматизації офісної праці. Серед професій, бізнес-процеси яких будуть повністю автоматизовані найближчим часом, можна виділити юристів, банківських працівників, бухгалтерів. Сьогодні спостерігається стійка тенденція в розвитку підприємств до повної автоматизації та цифровізації облікових процесів. Бізнес намагається максимально використовувати досягнення сучасних інформаційних технологій: мережі 4G, розміщення облікових даних в «хмарах», спеціальні додатки до смартфонів. Проблема фіксації та обліку матеріальних, грошових та трудових ресурсів вирішується використання технічних засобів фіксації даних та відповідних операцій. Сьогодні практично вирішені проблеми автоматизації обліку використання робочого часу – програми автоматичного ведення таблиць робочого часу через картки доступу для працівників. Проблеми контролю та обліку місця знаходження товару при перевезеннях відслідковується за допомогою GPS. Проблеми оплати підприємством грошових коштів за товар з будь-якого місця вирішуються через інтернет-банкінг. Окремо стоять завдання верифікації користувачів та юридичного забезпечення облікових операцій. Використання смартфонів, як інструментів для забезпечення електронного цифрового підпису та захисту інформації дозволяє вирішувати проблеми фіксації операції в момент проведення самої операції. Таким чином можна спостерігати тенденцію на поєднання технічних засобів контролю, програмних продуктів та облікових операцій.

Проведений аналіз потреб у повній автоматизації та забезпеченню облікових функцій дозволяє зробити висновок, що сучасна індустрія програмного забезпечення дозволяє створити програмно-апаратний комплекс, який повністю замінить бухгалтера середньої ланки. Тобто функції фіксації

операцій, їх документального забезпечення, перевірки, групування можуть бути передані бухгалтерській програмі.

Проведене дослідження дозволяє сформулювати основні вимоги до даного програмного забезпечення та передбачити основний функціонал даного ПЗ.

Вимоги сучасних користувачів до подібного програмного забезпечення, а це в основному малий та середній бізнес це мобільність, доступність, робота з даними різних форматів, інтуїтивний дружній інтерфейс, наявність функції штучного інтелекту, робота в стилі порадики і інтегратора даних. Одним із можливих способів реалізації даних вимог може бути створення інтелектуального бота-бухгалтера для малих і середніх підприємств.

Основні функції такої програмної системи можуть бути:

- конвертація даних різних форматів та приведення їх до одного виду (наприклад об'єднання виписок по декількох банківських рахунках в одну зведену);
- автоматичне фіксування операцій за допомогою різних технічних облікових пристроїв;
- перевірка операцій, які відбулися шляхом фіксації операцій у двох точках;
- проведення сортування та вибору даних з метою проведення звірок та контролю;
- побудова логічних ланцюжків операцій підприємства;
- визначення характеру та виду операції за допомогою машинного навчання та штучного інтелекту;
- підтримки комунікації з контрагентами;
- подання електронної звітності;
- контроль оплати податків;
- можливість підготовки пробного балансу підприємства;
- надання консультацій та порад при проведенню операцій підприємства.

Проведена робота показує, що дані функції будуть реалізовані в програмному забезпеченні вже найближчим часом. Професія бухгалтера все більше буде перетворюватись в аналітика в якого в підпорядкуванні активно працюють декілька бухгалтерів-ботів. Початок даній тенденції вже покладено на ринку вже з'явився бот-бухгалтер для приватних підприємців – ReporTax. Дана система в своєму функціоналі має досить обмежені функції, але вона доводить, що даний напрямок вже активно розробляється та впроваджується.

Попівняк Ю.М.,
к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту
Львівський національний університет
імені Івана Франка
(м. Львів)

ТЕХНОЛОГІЧНІ ІННОВАЦІЇ У БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ

Однією із визначальних тенденцій розвитку економіки у цифрову епоху є створення єдиного інформаційного простору. Відтак, бухгалтерський облік сучасного підприємства не може залишитися осторонь цієї тенденції та повинен розвиватися і трансформуватися під впливом та з врахуванням останніх досягнень у сфері інформаційно-цифрових технологій. Впровадження нових механізмів й інструментів обробки і передачі облікової інформації сприяє модернізації системи бухгалтерського обліку господарюючого суб'єкта, приведенню її у відповідність до теперішніх вимог, а функціонування самого підприємства від цього стає ефективнішим та більш конкурентоспроможним.

За останніми дослідженнями ринок бухгалтерського програмного забезпечення до 2026 р. сягне 11,8 млрд. дол. США при темпах його зростання 8,6 % щороку [1]. Причому причини набуття популярності таким програмним забезпеченням лежать у площині тенденцій до розширення його функціональності, підвищення зручності використання і покращення післяпродажного обслуговування, зниження витрат, інтегрованості з іншими автоматизованими системами тощо. Сучасні технології відкривають нові можливості у роботі бухгалтера, змінюють її якість та спрямування, дозволяють зекономити часові, фінансові й інші ресурси.

Згрупуємо основні технологічні нововведення у процес ведення бухгалтерського обліку на рис. 1.



Рис. 1. Основні технологічні інновації в бухгалтерському обліку на підприємстві

Говорячи про останні тенденції у перетворенні бухгалтерського обліку під впливом інформаційних технологій, неможливо не згадати про хмарні рішення для його ведення, які дозволяють управляти інформацією в режимі реального часу, здійснювати її моніторинг з будь-якого місця, де є інтернет-зв'язок, знизити витрати на утримання технічного персоналу та звільнити підприємство від необхідності дбати про оновлення хмарних сервісів.

На особливу увагу заслуговують інтегровані рішення (дають змогу поєднати в одній системі програмне забезпечення класів ERP, CMS, CRM та вже існуючі на підприємстві бухгалтерські програмні продукти для створення загального для всіх працівників й підрозділів підприємства середовища користування інформацією), а також мобільні додатки (у поєднанні з правильно обраними програмами та хмарними технологіями забезпечують можливість виконання бухгалтером своїх функцій незалежно від місця знаходження останнього).

Технологія оптичного розпізнавання символів уможлиблює скорочення кількості помилок, притаманних ручному введенню облікової інформації, передбачає використання таких пристроїв як сканер чи камера на мобільному телефоні для перетворення даних з паперового носія у цифровий формат.

Програми для ведення податкового обліку роблять цей процес легшим та ефективнішим за рахунок використання спеціалізованих механізмів, а штучний інтелект і робототехніка уможлиблюють автоматизацію складних і повторюваних завдань, які стоять перед бухгалтером, забезпечуючи підвищення рівня точності і оперативності їх виконання та, заразом, зниження витрат на таке виконання. Технології великих даних в бухгалтерському обліку використовуються для прискорення аналізу і обробки інформації в умовах постійного зростання її обсягів.

Важливими інноваціями в обліковому процесі вітчизняних підприємств є також технологія блокчейн, якій багато вчених і практиків пророкують велике майбутнє у сфері бухгалтерського обліку; інформаційні панелі, що відкривають широкі можливості для обробки звітних даних і якісної їх візуалізації; сучасні засоби комунікації, як от Skype чи Facetime; соціальні медіа як спосіб взаємодії з клієнтами і партнерами, і навіть дрони [2, с. 203].

Незважаючи на ряд беззаперечних переваг для бухгалтерського обліку кожної зі згаданих інноваційних технологій, перед прийняттям рішення про використання будь-якої із них необхідно проаналізувати можливі обмеження щодо їх застосування: проблеми впровадження, ціни, особливі потреби підприємства, умови післяпродажної підтримки того чи іншого програмного продукту [3, с. 54].

Таким чином, важливо володіти інформацією про переваги, недоліки та можливості застосування технологічних інновацій ведення бухгалтерського обліку, правильно поєднувати й використовувати потенціал кожного з доступних варіантів. Саме за таких умов ефективність і масштабованість цих

технологій дозволить підприємству усталити і полегшити роботу бухгалтера (за умови наявності у нього відповідних, у т.ч. цифрових, компетенцій), забезпечити її продуктивність, інноваційність, відповідність меті діяльності підприємства і вимогам ринку.

Список використаних джерел:

1. Arrowsmith R. Accounting software market to reach \$11.8B by 2026. Accounting Today. 2018. URL:

<https://www.accountingtoday.com/news/accounting-software-market-to-reach-118b-by-2026> (last accessed: 25.02.2020).

2. Плікус І.Й., Жукова Т.А., Осадча О.О. Модель професії бухгалтера в епоху цифрових трансформацій: ключові напрями компетентностей бухгалтера. Приазовський економічний вісник. 2019. Вип. 1 (12). С. 200-205.

3. Khan A.K., Al Aboud O.A., Faisal S.M. An empirical study of technological innovations in the field of accounting – boon or bane. Business and Management Studies. 2018. Vol. 4. No. 1. P. 51-58.

НАУКОВА ПЛАТФОРМА 8

РОЗВИТОК АУДИТУ В УКРАЇНІ: ТЕОРІЯ ТА МЕТОДОЛОГІЯ

Дорош Н.І.,
д. е. н., професор,
професор кафедри обліку та аудиту
Київський національний університет
імені Тараса Шевченка
(м. Київ)

ОСНОВНІ ВІДМІННОСТІ ЗОВНІШНЬОГО ТА ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

Існує багато ключових відмінностей між внутрішнім та зовнішнім аудитом, серед яких слід визначити наступні. Зовнішній аудитор – це зовнішній підрядник, а не працівник підприємства як внутрішній аудитор. Зовнішній аудитор прагне надати висновок про те, чи показують облікові записи правдиву та неупереджену точку зору. Внутрішній аудит формулює думку щодо адекватності та ефективності систем корпоративного управління, управління ризиками та внутрішнього контролю, багато з яких виходять за рамки основних систем бухгалтерського обліку.

МСППВА 2000 «Управління функцією внутрішнього аудиту» вказує, що керівник внутрішнього аудиту має ефективно управляти функцією внутрішнього аудиту для того, щоб вона додавала вартості організації. Функція внутрішнього аудиту додає вартості організації та її зацікавленим особам, коли вона враховує стратегію, цілі та ризики; намагається запропонувати шляхи покращення процесів корпоративного управління, управління ризиками та контролів, а також об'єктивно надає релевантні аудиторські послуги [1]. Важливо чітко зрозуміти цю концепцію, і в цьому може допомогти ілюстрація зображена на рис. 1.

Три основні елементи цієї моделі полягають в наступному. Фінансові системи можуть розглядатися зовнішнім аудитором як спрощений підхід для перевірки всіх даних обліку та фінансової звітності з метою проведення аудиту. Внутрішній аудитор також охоплює ці системи як частину аудиторського плану.

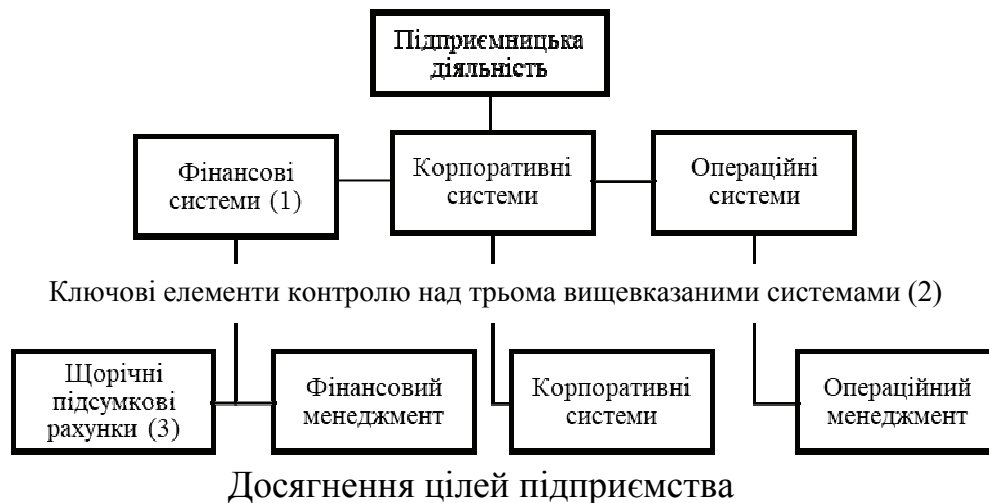


Рис.1. Аудит облікових систем

*Створено автором за [2, с. 77].

Загальні механізми управління ризиками є важливим об'єктом внутрішнього аудиту, який відповідно до МСППВА 2120 «Управління ризиками» має оцінювати ефективність процесів управління ризиками в сфері корпоративного управління, операційної діяльності та інформаційних систем підприємства та сприяти їх удосконаленню, що є основою для досягнення підприємницьких цілей [1].

Зовнішній аудитор перевіряє чи дані, представлені на підсумкових рахунках бухгалтерського обліку, відображають правдиву та неупереджену інформацію про фінансовий стан та результати діяльності підприємства.

Необхідно чітко розуміти, що роль зовнішнього аудиту дійсно відрізняється від ролі внутрішнього аудитора як з точки зору цілей, так і сфери роботи. Той факт, що існує деякий збіг стосовно контролю за обліковими процедурами, потребує визначення основних відмінностей в межах вказаного контексту.

Зовнішній аудит – це законодавчо встановлена вимога для певних суб'єктів господарювання. Значна частина роботи зовнішнього аудитора визначена законом. Певною мірою прецедентне право впливає навіть на методи роботи у зв'язку з можливими претензіями щодо професійної недбалості аудитора. Права, обов'язки та роль зовнішнього аудиту викладені в законодавстві, де містяться чіткі визначення, які бізнес-спільнота добре розуміє. З іншого боку, світ внутрішнього аудитора, можливо, ще недостатньо оцінений керівництвом підприємства. Різні методології, що застосовуються для виконання різних завдань внутрішнього аудиту, і той факт, що вони не обов'язково мають бути узгоджені з професійним органом, також ускладнюють розробку єдиної універсальної моделі внутрішнього аудиту, яка може бути зафіксована як узгоджений стандарт.

Внутрішні аудитори охоплюють всі операції підприємства, тоді як зовнішні аудитори працюють переважно з тими фінансовими системами, які стосуються підсумкових облікових рахунків та фінансової звітності.

Внутрішній аудит може бути на чолі розробки рекомендацій щодо співвідношення ціни та якості (VFM – value for money), які забезпечують заощадження та / або підвищення ефективності на підприємстві. Це також може стосуватись зовнішнього аудитора як консультанта, хоча рівень консультацій, що надаються зовнішнім аудитором, обмежений, щоб не забезпечити конфлікт інтересів. Загалом, внутрішній аудит стосується операційної ефективності, тоді як функція зовнішнього аудиту не має повноважень одночасно заглиблюватися в ці сфери підприємницької діяльності для певних суб'єктів господарювання.

Внутрішній аудитор оцінює систему внутрішнього контролю та надає рекомендації з її удосконалення, на відміну від зовнішнього аудитора, який визначає, чи стан елементів контролю дає можливість зменшити обсяг тестування. Таким чином, зовнішня аудиторська робота спрямована на заходи контролю, що відбулися протягом минулого періоду, а не на їх майбутній вплив.

Внутрішній аудит працює від імені підприємства, а зовнішній аудитор технічно працює на третій сторін, акціонерів. Важлива різниця у тому, що клієнтська база значно впливає на роль аудиторської діяльності та механізми звітування. Основною частиною ролі зовнішній аудитора є чітке звітування за результатами роботи. Професійна організація затверджує методологію та рахунки бухгалтерського обліку, і суспільство розглядає функцію зовнішнього аудиту як безпосередню перевірку цифр на вказаній підставі. Внутрішній аудитор не має таких чітких визначень, оскільки власники та керівництво, наприклад, вирішують чи зосередити більше уваги на перевірці рахунків, чи шукати вдосконалення в системах управління ризиками. Внутрішній аудитор звітує комітету з аудиту (NED – non-executive directors – не виконавчим директорам), хоча виконавчі директори та виконавчий директор, як правило, мають також великий вплив і, таким чином, зменшують його можливості як остаточного контролю над підприємством. Ця різниця в лініях звітності, в свою чергу, створює контрастний тип незалежності, оскільки, зовнішній аудитор не залежить від підприємства, тоді як внутрішній аудит незалежний професійно щодо виконання поставлених завдань.

Робота внутрішнього аудиту продовжується протягом року, але зовнішній аудит, як правило, здійснюється за результатами року, навіть якщо деякі тести можуть ще проводитися протягом року.

Список використаних джерел:

1. Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту (International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing), видані Інститутом Внутрішніх Аудиторів (Institute of Internal Auditors, 247 Maitland Avenue, Altamonte Springs, Florida 32701-4201, USA), у редакції з 01.01.2017р. URL:[https://na.theiia.org/standardsguidance/Public%20Documents/IPPF% 202013 % 20Ukrainian.pdf](https://na.theiia.org/standardsguidance/Public%20Documents/IPPF%202013%20Ukrainian.pdf)

2. К. Н. Spencer Pickett (Assisted by Jennifer M. Pickett). The Internal Auditing Handbook. Second edition. WILEY. 2003. 787 p.

Лубенченко О.Е.,

д.е.н., доцент,

професор кафедри аудиту та підприємництва

Шульга С.В.,

к.е.н, доцент,

доцент кафедри аудиту та підприємництва

Національна академія, статистики, обліку та аудиту

(м.Київ)

АУДИТ ТА ФІНАНСОВИЙ МОНІТОРИНГ: ПОРІВНЯННЯ НОРМАТИВНОЇ БАЗИ

З 28 квітня 2020 року вступає в дію новий Закон України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення» від 6 грудня 2019 р. № 361-ІХ (надалі – Закон № 361) [1]. Закон приходить на зміну на сьогодні діючому Закону від 14 жовтня 2014 р. № 1702-VII [2] і значною мірою посилює вимоги до суб'єктів первинного фінансового моніторингу та їх відповідальність.

Аудитори та аудиторські фірми визнані суб'єктами первинного фінансового моніторингу. У аудиторів виникає питання: «Що таке фінансовий моніторинг, первинний фінансовий моніторинг, хто є суб'єктом таких видів моніторингу?» Згідно до законодавства система фінансового моніторингу складається з первинного та державного рівнів.

Тлумачення основних визначень представлені в табл.1.

Тлумачення дефініцій щодо законодавства в сфері фінансового моніторингу (фрагмент), складений на підставі [1,2]

Дефініція	Закон № 1702-VII	Закон № 361-IX
1	2	3
Фінансовий моніторинг	сукупність заходів, які здійснюються суб'єктами фінансового моніторингу у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення, що включають проведення державного фінансового моніторингу та первинного фінансового моніторингу (п. 40 ст. 1).	сукупність заходів, що вживаються суб'єктами фінансового моніторингу у сфері запобігання та протидії, що включають проведення державного фінансового моніторингу та первинного фінансового моніторингу (п. 66 ст. 1)
Первинний фінансовий моніторинг	сукупність заходів, які здійснюються суб'єктами первинного фінансового моніторингу і спрямовані на виконання вимог цього Закону, нормативно-правових актів суб'єктів державного фінансового моніторингу, що включають, зокрема, проведення обов'язкового та внутрішнього фінансового моніторингу (п. 31.ст. 1).	сукупність заходів, які вживаються суб'єктами первинного фінансового моніторингу і спрямовані на виконання вимог законодавства у сфері запобігання та протидії(п. 45 ст. 1)
Внутрішній фінансовий моніторинг або підозрілі фінансові операції (діяльність) з 28.04.2020 року	1.Фінансова операція підлягає внутрішньому фінансовому моніторингу, якщо у суб'єкта первинного фінансового моніторингу виникають підозри, які ґрунтуються, зокрема, на: – критеріях ризиків, визначених самостійно суб'єктом первинного фінансового моніторингу з урахуванням критеріїв ризиків, встановлених центральним органом виконавчої влади з формування та забезпечення реалізації державної політики у сфері запобігання і протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму;	1. Фінансові операції або спроба їх проведення незалежно від суми, на яку вони проводяться, вважаються підозрілими, якщо суб'єкт первинного фінансового моніторингу має підозру або має достатні підстави для підозри, що вони є результатом злочинної діяльності або пов'язані чи стосуються фінансування тероризму або фінансування розповсюдження зброї масового знищення. 2. При визначенні того, чи є підозрілою фінансова операція або діяльність, суб'єкт первинного фінансового моніторингу враховує типологічні дослідження, підготовлені спеціально уповноваженим органом та оприлюднені ним на своєму веб-сайті,

1	2	3
	<p>– встановленні за результатами проведеного аналізу факту (фактів) невідповідності фінансової (фінансових) операції (операцій) фінансовому стану та/або змісту діяльності клієнта;</p> <p>– типологічних дослідженнях у сфері протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму чи фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення, підготовлених та оприлюднених спеціально уповноваженим органом. (ст.16).</p>	<p>а також рекомендації суб'єктів державного фінансового моніторингу (ст. 21)</p>

Згідно до п 2. Ст. 6 Закону №1702-VII [2] суб'єкт первинного фінансового моніторингу зобов'язаний:

1) стати на облік у спеціально уповноваженому органі (Державна служба фінансового моніторингу) як суб'єкт первинного фінансового моніторингу та повідомляти спеціально уповноваженому про:

- призначення чи звільнення відповідального працівника;
- призначення особи, яка тимчасово виконуватиме обов'язки відповідального працівника у разі його відсутності (при цьому відповідальні працівники повинні мати бездоганну репутацію, що підтверджується довідкою про несудимість, працювати за місцем основної роботи, а з 28.04.2020 бути на керівній посаді;
- зміну відомостей про суб'єкта первинного фінансового моніторингу та/або про відповідального працівника чи особу, яка тимчасово виконує його обов'язки;
- припинення діяльності суб'єкта первинного фінансового моніторингу;

2) здійснювати ідентифікацію, верифікацію клієнта (представника клієнта), вивчення клієнта та уточнення інформації про клієнта у випадках, встановлених законом – ці процедури застосовуються для всіх без винятку клієнтів аудиторських фірм, включаючи кінцевих бенефіціарних власників (контролерів) (отримання копій паспортів, анкета клієнта);

3) забезпечувати виявлення фінансових операцій, що підлягають фінансовому моніторингу, до початку, в процесі, в день виникнення підозри, після їх проведення або під час спроби їх проведення чи після відмови клієнта від їх проведення, зокрема з використанням засобів автоматизації;

4) забезпечувати у своїй діяльності управління ризиками та розробляти критерії ризиків; тобто необхідно систематизувати ризики клієнтів, до 28.04.2020 року така систематизація проводиться на підставі наказу Міністерства фінансів України від 08.07.2016 року № 584 «Про затвердження критеріїв ризику легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансування тероризму та фінансування розповсюдження зброї масового знищення»

5) забезпечувати реєстрацію фінансових операцій, що підлягають фінансовому моніторингу, не пізніше наступного робочого дня з дня їх виявлення, зокрема з використанням засобів автоматизації;

б) повідомляти спеціально уповноваженому органу про:

а) фінансові операції, що підлягають обов'язковому фінансовому моніторингу, – протягом трьох робочих днів з дня їх реєстрації або спроби їх проведення; регуляторам пропонується фіксувати такі операції в журналі реєстрації, (форма і зміст такого журналу обирається суб'єктом первинного фінансового моніторингу самостійно з урахуванням приписів п. 11-13 ПКМУ № 522 «Порядок подання інформації для взяття на облік (зняття з обліку) суб'єктів первинного фінансового моніторингу, виявлення та реєстрації, а також подання суб'єктами первинного фінансового моніторингу Державній службі фінансового моніторингу інформації про фінансові операції, що підлягають фінансовому моніторингу, іншої інформації, що може бути пов'язана з легалізацією (відмиванням) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансування тероризму чи фінансування розповсюдження зброї масового знищення»).

б) фінансові операції, що підлягають внутрішньому фінансовому моніторингу, а також інформацію про свої підозри щодо діяльності осіб або їх активи, якщо є підстави вважати, що вони пов'язані із злочином, **визначеним Кримінальним кодексом України**, – в день виникнення підозри або достатніх підстав для підозри, або спроби проведення фінансових операцій, але не пізніше наступного робочого дня з дня реєстрації таких фінансових операцій; тобто мова йде не тільки про запобігання тероризму, розповсюдженню зброї масового знищення, а й про будь – який злочин, що передбачений Карним кодексом України, зокрема злочин в сфері оподаткування.

в) фінансові операції, стосовно яких є підстави підозрювати, що вони пов'язані, стосуються або призначені для фінансування тероризму чи фінансування розповсюдження зброї масового знищення, – в день їх виявлення, але не пізніше наступного робочого дня з дня реєстрації таких фінансових операцій, а також інформувати про такі фінансові операції та їх учасників визначені законом правоохоронні органи.

Отже, суб'єкту первинного фінансового моніторингу необхідно виконати ряд заходів, а саме:

- розробити Правила фінансового моніторингу;

- розробити Програму проведення фінансового моніторингу (план виконання правил, процедури, термін їх проведення);
- розробити внутрішні документи щодо ідентифікації, оцінки і управління ризиками. Для ідентифікації ризиків розробити анкету (опитувальний лист) клієнта;
- призначити відповідальну особу за проведення фінансового моніторингу (обов'язкова окрема посадова інструкція);
- фіксувати ідентифіковані порушення в відповідних журналах та повідомляти про них Державну службу фінансового моніторингу у встановлені строки.
- повідомляти керівника аудиторської фірми не пізніше останнього дня місяця щодо вжитих заходів в частині проведеного фінансового моніторингу.

Список використаних джерел:

1. Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення»: Закон від 06.12.2019 р. № 361-IX. База даних «Законодавство України». ВР України. URL:

<http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/361-20> Дата звернення: 21.02.2020.

2. Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення»: Закон від 14.10.2014 р. № 1702-VII. База даних «Законодавство України». ВР України. URL:

<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1702-18> Дата звернення: 21.02.2020.

Шигун М.М.,
д.е.н., професор,
завідувач кафедри обліку і оподаткування
*ДВНЗ «Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана»,
(м. Київ)*

РОБОЧА ДОКУМЕНТАЦІЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТОРА З ОЦІНКИ РИЗИКІВ ДІЯЛЬНОСТІ

Досягнення економічної безпеки суб'єкта господарювання потребує активної участі служби внутрішнього аудиту в процесах виявлення ризиків і загроз безпеки діяльності. Внутрішні аудитори повинні проводити оцінку ризиків і загроз, що пов'язані з веденням господарської діяльності в правовому і податковому полі, на конкретному внутрішньому та зовнішньому

ринку, з відповідними контрагентами у певних економічних умовах. Наявність чинників ризику свідчить про загрози безпечній діяльності, прояву небезпеки її зупинення внаслідок втрати активів або їх ліквідності, також загрозою для бізнесу є активний розвиток конкурентного середовища і неможливість утримувати свої позиції на ринку.

Для передачі підрозділу економічної безпеки виявлених чинників ризику внутрішні аудиторі повинні належним чином оформлювати результати виконаних ними процедур і складати робочі документи.

Робочі документи внутрішнього аудитора являють собою сукупність записів, за допомогою яких фіксуються виконані контрольні процедури, виконані тести, отриману інформацію та відповідні висновки, сформовані за наслідками проведеного контролю.

Поняття робочих документів аудитора наводиться у Міжнародних стандартах аудиту (МСА), зокрема, аудиторська документація являє собою записи виконаних аудиторських процедур, відповідних отриманих аудиторських доказів та висновків, яких дійшов аудитор [1, п. 6]. Також поняття робочих документів аудитора наводиться у Стандартах внутрішнього аудиту, як записи (форми, таблиці, схеми), за допомогою яких працівник підрозділу внутрішнього аудиту фіксує результати застосованих методів і процедур під час планування та виконання аудиторського завдання й аудиторські докази [2, п. 3].

Таким чином, для суб'єктів господарювання під робочими документами внутрішніх аудиторів слід розуміти записи, зроблені внутрішніми аудиторами в процесі планування перевірок, їх підготовки, проведення, узагальнення отриманих щодо об'єктів аудиту даних, задокументована інформація, отримана від третіх осіб щодо підприємства та його діяльності.

Основною метою підготовки робочих документів внутрішнього аудитора є підтвердження того, що перевірка проведена відповідно до прийнятої методології і вимог законодавства. Робоча документація містить інформацію, яка обґрунтовує виконані внутрішнім аудитором процедури, забезпечує методологічну правильність проведення аудиту, підтверджує висновки, зроблені внутрішніми аудиторами. Робочі документи забезпечують обґрунтовану основу для висновків, які робить внутрішній аудитор за результатами виконання контрольних процедур, та підготовки підсумкових документів, зокрема звіту за результатами перевірки.

У випадках, коли підрозділ економічної безпеки має необхідність перевірити ефективність процедур внутрішнього аудиту щодо виявлення ризиків і загроз діяльності, робочі документи аудиторів дозволяють продемонструвати, що процедури контролю були добре сплановані, здійснювався відповідний нагляд, зібрані свідчення достовірні, достатні і своєчасні, а звіт аудитора відповідає результатам перевірки.

За способом підготовки і джерелами отримання робочі документи внутрішніх аудиторів можна поділити на: 1) отримані від різних служб

підприємства (первинні документи, реєстри бухгалтерського обліку, фінансова звітність); 2) отримані від інших суб'єктів господарювання (акти звірки розрахунків, довідки від дебіторів, постачальників, банківських установ, страхових компаній); 3) складені самостійно внутрішніми аудиторами (розрахунки, порівняльні й аналітичні відомості, групування первинних даних, тести контролю).

Оформлення робочих документів не є предметом стандартизації і розробляються на кожному суб'єкті самостійно. Міжнародні стандарти аудиту в частині вимог до робочих документів аудиторів вказують, що аудиторська документація, повинна відповідати вимогам цих стандартів, надавати докази наявності у аудитора основи для висновку про досягнення загальних цілей аудитора, а також засвідчувати, що аудит планувався та виконувався у відповідності до МСА та нормативних вимог [1, п.2].

Щодо підготовки робочих документів за результатами оцінювання ризиків діяльності суб'єкта господарювання, вимоги до таких документів повинні включати наступні:

1. Кожен робочий документ внутрішнього аудитора повинен мати назву, яка відображає суть перевірки і напрям виконаних контрольних процедур.

2. Перша сторінка кожного робочого документу повинна містити загальну інформацію про підрозділ, який підлягає перевірці, звітний період, який перевіряється, посада і прізвище аудитора, що виконував процедури.

3. Для цілей наступної архівації та зберігання робочі документи повинні індексуватися, відповідно кожному документу привласнюється свій номерний індекс. Індксація здійснюється з використанням символічних та цифрових систем, або їх різних сполучень.

4. Сторінки кожного робочого документу нумеруються.

5. В кінці кожного робочого документу вказується прізвище внутрішнього аудитора, який склав цей документ, проставляється його підпис і дата (або період) заповнення документу.

МСА містять вимоги щодо окремих реквізитів, які повинні бути вказані в робочих документах аудиторів. Зокрема, документуючи характер, час та обсяг виконаних аудиторських процедур, аудитор повинен вказати ідентифікаційні характеристики перевірених статей або питань. Також повинно бути зазначено особу (осіб), яка виконувала аудиторську роботу, дату завершення таких робіт. Окреме позначення повинно вказути на особу, яка здійснила огляд виконаної аудиторської роботи, його дату та обсяг [1, п.9].

Для цілей внутрішнього аудиту та оцінювання ризиків діяльності суб'єкта господарювання основними реквізитами, які повинні вказуватись в робочій документації аудиторів, повинні бути такі: найменування документу; найменування господарюючого суб'єкта; період, за який проводиться перевірка; дата виконання контрольної процедури або складання документу;

зміст процедури; дата і підпис особи, яка виконала процедуру і склала документ; дата і підпис особи, яка перевірила документ.

В робочих документах внутрішній аудитор повинен наводити пояснення щодо важливих питань перевірки, які потребують відповідних висновків. Якщо операції, що перевірялися, є досить складними з точки зору виявлення ступеня впливу ризиків і формування відповідних суджень щодо порушення економічної безпеки підприємства, аудитор повинен робити опис фактів, що були ним виявлені і свідчать про можливість прояву ризиків чи загроз безпеки діяльності.

Важливість дослідження питань підготовки робочих документів внутрішнього аудитора обумовлюється практичною відсутністю як в Україні, так й за кордоном не тільки стандартів щодо робочої документації аудиторів, але також практично відсутні належні рекомендації щодо форми, структури і змісту таких документів. Розроблені форми робочої документації для конкретних суб'єктів господарювання є індивідуальними, становлять конфіденційну інформацію і не розповсюджуються для широкого загалу.

Список використаних джерел:

1. Міжнародний стандарт аудиту 230 «Аудиторська документація» // Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Частина 1. Видання 2016-2017 років. Рада з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (PMCHB) (International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)). 1141 с.

2. Стандарти внутрішнього аудиту. Затв. Наказом Міністерства фінансів України від 04.10.2011 р. № 1247 (у редакції Наказу Міністерства фінансів України від 14 серпня 2019 року № 344) URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11>

НАУКОВА ПЛАТФОРМА 9
НАСТУПНІСТЬ У ПРОФЕСІЙНІЙ ПІДГОТОВЦІ МАЙБУТНІХ
ФАХІВЦІВ У ЗАКЛАДАХ ВИЩОЇ ОСВІТИ: ВІТЧИЗНЯНИЙ
ТА ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД

Пилипенко О.І.,
д.е.н., доцент,
професор кафедри обліку та оподаткування
Національна академія статистики,
обліку та аудиту
(м. Київ)

НАПРЯМ ВДОСКОНАЛЕННЯ ПІДГОТОВКИ ФАХІВЦІВ
ЕКОНОМІЧНОГО ПРОФІЛЮ У ЗВО

Економічні перетворення в Україні супроводжуються потребою в висококваліфікованих економістах, спроможних працювати на рівні вітчизняної і міжнародної економіки. Кваліфікаційна характеристика сучасного фахівця економічного профілю зазнає змін під впливом процесів інтеграції світової спільноти в галузі економіки. Набувають особливого значення наступні характеристики випускника ЗВО: високий рівень професіоналізму, ініціативність і креативність у вирішенні задач, здатність до самоосвіти, вміння налагоджувати ділові контакти з іноземними партнерами. Відповідно, умови сьогодення визначають нові вимоги до підготовки бухгалтерів і аудиторів, зокрема в частині їх обізнаності з дією внутрішніх і зовнішніх загроз, що впливають на досягнення економічної безпеки суб'єкта господарювання.

У дослідженні Є.А. Іванченко доведено, що в діяльності ЗВО з підготовки фахівців економічного спрямування існує розрив між розвитком суспільного життя та системою професійної підготовки [1]. На думку вченого, система навчання повинна бути перетворена процес, який сприятиме зміні моделі поведінки майбутніх фахівців, гармонійному розвитку професійних і суспільно корисних компетенцій на основі інтеграції знань, умінь, навичок тощо для досягнення конкуренції на ринку праці і в суспільному житті.

Посада бухгалтера за своїм змістом, окрім облікових функцій, передбачає можливу його участь у здійсненні планування, контролю, економічного аналізу та досягненні економічної безпеки підприємства. Якщо бухгалтер буде фахівцем в питаннях фінансово-економічної безпеки, це суттєво знизить ризик появи викривлень в бухгалтерському обліку, обумовлених несприятливими зовнішніми впливами на діяльність підприємства. З іншого боку, саме кваліфікований бухгалтер здатний сформулювати показники, за допомогою яких існує можливість виявити,

проконтролювати та зменшити негативні тенденції у прийнятті управлінських рішень. Це, відповідно, передумова для досягнення економічної безпеки суб'єкта господарювання.

Аналіз чинного наповнення освітньо-професійних програм з підготовки бакалаврів і магістрів зі спеціальності “Облік і оподаткування” дозволив встановити, що наразі обсяг і зміст програм не забезпечує обізнаність таких фахівців в питаннях економічної безпеки підприємства. Серед вчених суттєвий внесок в удосконалення процесу викладання економічних дисциплін здійснили такі дослідники, як Л.Л. Головка [2], О.В. Кравченко [3], В.М. Метелиця [4], М.Д. Романюк [5], В.В. Сопко [6], але, враховуючи новизну даного питання, потребує постановки та подальшого вирішення проблема формування вимог до професійної освіти бухгалтерів на якісно новому рівні. Зокрема, актуальним є перегляд змісту програм для студентів спеціальності “Облік і оподаткування”, щодо включення в них наступного питання: можливості обліково-аналітичного забезпечення економічної безпеки підприємства з урахуванням потреб практики господарювання. Це сприятиме також виконанню Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства ЄС, а також адаптації національної облікової системи до МСФЗ.

Наразі бухгалтер веде не лише традиційний облік, здійснює аналіз, контроль і аудит, а й може впроваджувати заходи з підвищення ефективності діяльності підприємства в перспективі. Правильність відображення операцій підприємства в звітності впливає на правильність і точність формування значень макроекономічних показників, що є основою визначення державної політики за різними напрямками. Відповідно, компетенції бухгалтера щодо моніторингу внутрішнього і зовнішнього середовища підприємства є основою надання достовірної інформації про внутрішні бізнес-процеси та зовнішнє середовище діяльності для подальшого управління ризиками і попередження загроз економічній безпеці підприємства. Такі вміння бухгалтера є передумовою формування в межах суб'єкта господарювання інформаційної системи стратегічного типу. Саме на бухгалтера можуть бути покладені функції з формування обліково-аналітичного масиву даних, які сприяють проведенню контрольних процедур і подальшому забезпеченню здійснення заходів із досягнення економічної безпеки підприємства. Для цього бухгалтер повинен володіти знаннями не лише з бухгалтерського обліку, а й економіки, теорії управління, менеджменту, фінансів, права. Фахівцю з бухгалтерського обліку важливо розуміти вміння виявити специфіку господарської діяльності, визначити економічні та правові фактори управління підприємством для подальшої організації системи економічної безпеки.

Таким чином, вважаємо за доцільне до переліку нормативних дисциплін з підготовки фахівців бухгалтерського обліку додати дисципліну “Бухгалтерський облік і економічна безпека підприємства”. За своїм змістом така навчальна дисципліна повинна передбачати формування знань, навиків і вмінь

щодо здійснення на основі звітності та первинних даних аналітичних досліджень для забезпечення економічної безпеки підприємства, прогнозування розвитку підприємства та розробки перспективних програм діяльності. Студент повинен сформулювати чітку схему взаємозв'язку економічної безпеки підприємства з безперервністю його діяльності в перспективі на основі активного використання бухгалтером показників первинних документів і звітності.

Список використаних джерел:

1. Іванченко Є.А. Теоретико-методичні засади системи інтегративної професійної підготовки майбутніх економістів: автореф. дис. на здоб. наук. ступ. д.п.н. [Електронний ресурс] / Є.А. Іванченко. – Режим доступу: <http://www.dissertation.com.ua/node/698403>.

2. Головка Л.Л. Болонський процес вимагає подальшого його вивчення / Л.Л. Головка, Н.І. Загребельна // Облік і фінанси АПК. – 2011. – № 2. – С. 58-61.

3. Кравченко О.В. Концепція підготовки фахівців з обліку та аудиту в контексті інтеграційних і глобалізаційних процесів [Електронний ресурс] / О.В. Кравченко // Междисциплинарные исследования в науке и образовании. – 2012. – № 1 К. – Режим доступу: URL: www.es.rae.ru/mino/158-1167

4. Метелиця В.М. Тенденції розвитку бухгалтерської освіти / В.М. Метелиця // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 4. – С. 98-102.

5. Романюк М.Д. Якість економічної освіти та шляхи її підвищення у контексті сучасних глобалізаційних процесів [Електронний ресурс] / М.Д. Романюк, Г.Д. Калашніков. – Режим доступу: www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/.../28.pdf.

6. Сопко В. Болонський процес: питання вищої освіти за спеціальністю “Бухгалтерський облік, контроль, аналіз і аудит” / В. Сопко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 6. – С. 22-25.

Ростока М.Л.,
старший науковий співробітник
відділу наукового інформаційно-аналітичного супроводу освіти
ДНПБ України імені В.О. Сухомлинського
(м. Київ)

ВАЖЛИВІ АСПЕКТИ ФОРМУВАЛЬНОГО ЕТАПУ НАУКОВО- ПЕДАГОГІЧНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ ПЕДАГОГІЧНИХ УМОВ ФОРМУВАННЯ ПРОФЕСІЙНОЇ КОМПЕТЕНТНОСТІ МАЙБУТНІХ ОБЛІКОВЦІВ З РЕЄСТРАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКИХ ДАНИХ

У процесі науково-педагогічного дослідження, що розкриває важливі аспекти формувального етапу дисертаційної роботи на тему «Педагогічні умови формування професійної компетентності майбутніх обліковців з реєстрації бухгалтерських даних», було представлено низку основних результатів, а також науково-методичне обґрунтування та особливості їх практичної реалізації [1, с. 63–147].

Загальна методика науково-педагогічного дослідження у своєму підґрунті має концептуальні й теоретико-методологічні принципи організації, проведення та математичного оброблення результатів науково-педагогічного пошуку за вивченням певного наукового доробку вітчизняних і зарубіжних вчених таких, як: С. Архангельський, А. Ашеров, С. Гончаренко, Г. Єльнікова, О. Жосан, Н. Кузьміна, П. Лузан, С. Сисоєва, М. Скаткін, М. Теловата та ін. Це дало змогу організувати науково-дослідний пошук у руслі цілеспрямованої методичної послідовності й отримати прогнозований результат.

В ході аналітичних розвідок автором визначено зміст і структуру професійної компетентності обліковців з реєстрації бухгалтерських даних, що відображають її сутність, котра виявляється в існуючих особливостях її формування у закладах професійної освіти, а також у специфіці здійснення професійної (облікової) діяльності на виробництві. У структурі професійної компетентності виокремлено взаємозалежні і взаємообумовлені компоненти професійної компетентності обліковців з реєстрації бухгалтерських даних (далі – обліковців): мотиваційний, соціально-психологічний, суб'єктний, культурологічний, когнітивний та технологічний. Відповідно до компонентів встановлено критерії до показників оцінювання її сформованості, а саме: мотиваційно-ціннісний (потреба у набутті професії; інтерес до пізнання; цілеспрямованість), особистісний (професійно-важливі та навчально-інтелектуальні якості; здатність до саморозвитку, самоконтролю та саморегуляції; готовність до співпраці та міжособистісної взаємодії; вміння адаптуватися до нових умов; здатність до налагодження соціально-комунікативних зв'язків у міжкультурному просторі), знаннєвий (повнота,

міцність, глибина професійних знань), організаційно-технологічний (ступінь прояву фахових навичок та умінь, у т. ч. засвоєння ІКТ і застосування виробничих технологій; здатність виконувати змістово-процесуальні функції) створили підґрунтя для розроблення діагностичного інструментарію – факторно-критеріальних (кваліметричних) моделей (управління процесом формування професійної компетентності; діяльності педагогічного працівника з формування професійної компетентності; загальної оцінки роботодавцями рівня кваліфікації обліковців, оцінювання рівнів сформованості професійної компетентності майбутніх обліковців за компонентами) для оцінювання їхньої професійної компетентності за чотирма рівнями (елементарним, базовим, достатнім, оптимальним), вибір яких відбувся з врахуванням пропозицій Національної рамки кваліфікацій. У виборі критеріїв до показників оцінювання рівнів професійної компетентності майбутніх обліковців враховано основні професійні функції (прийом та контроль первинної документації за відповідними об'єктами бухгалтерського обліку (перевірка законності складання, повноти записів, достовірності вказаних вимірювань, ідентичності підписів та комп'ютеризоване ведення реєстраційних процедур з бухгалтерськими даними на підприємстві засобами спеціалізованого програмного забезпечення).

Також у процесі дослідження теоретично обґрунтовано педагогічні умови формування професійної компетентності майбутніх обліковців: моделювання процесу професійної підготовки майбутніх обліковців з реєстрації бухгалтерських даних на компетентнісній основі; мотивування майбутніх обліковців з реєстрації бухгалтерських даних до оволодіння професією на адаптивних засадах; створення інформаційного освітнього середовища професійної підготовки майбутніх обліковців з реєстрації бухгалтерських даних на основі інформаційно-бібліотечного та інформаційно-комунікаційного забезпечення. З'ясовано, що педагогічні умови формування професійної компетентності майбутніх ОРБД є педагогічною категорією, що відображатиме сукупність взаємопов'язаних і взаємообумовлених обставин освітньої діяльності (єдність об'єктивного і суб'єктивного) зовнішніх і внутрішніх факторів, від реалізації яких залежить підвищення рівня професійної компетентності майбутніх обліковців з реєстрації бухгалтерських даних. Для цілеспрямованого впровадження концептуальних ідей дослідження розроблено модель професійної підготовки майбутніх обліковців на компетентнісній основі, що структурує такі блоки: методологічно-цільовий, змістово-процесуальний та діагностично-результативний. Модель виконує декілька функцій: є інструментом дослідження професійної компетентності як педагогічної категорії; відображає логіку професійно зорієнтованої діяльності як учнів так і педагогічних працівників щодо постійного і цілеспрямованого особистісного удосконалення; унаочнює основні позиції досліджуваного процесу, узагальнює результати.

До того ж, як результат науково-педагогічного дослідження розроблено та апробовано у закладах професійної освіти «Авторську педагогічну технологію формування професійної компетентності майбутніх обліковців з реєстрації бухгалтерських даних на адаптивних засадах» щодо реалізації встановлених педагогічних умов, яка визначається як науково-обґрунтована педагогічна система професійної підготовки кваліфікованих робітників бухгалтерської справи, що включає специфіку професійної діяльності обліковців й визначені до неї критерії та показники оцінювання результативності формування професійної компетентності та передбачає професійне використання учнями інформаційно-комунікаційних технологій.

Список використаних джерел:

1. Ростока М. Л. Педагогічні умови формування професійної компетентності майбутніх обліковців з реєстрації бухгалтерських даних : дис. ... канд. пед. наук : 13.00.04 / Марина Львівна Ростока; Українська інженерно-педагогічна академія. Харків, 2017. 350 с.

Сакада Т.Д.,
заступник декана
обліково-статистичного факультету,
старший викладач кафедри економіко-математичних дисциплін
та інформаційних технологій
Пантелєєв В.П.,
д.е.н., професор
кафедри обліку та оподаткування,
*Національна академія статистики, обліку та аудиту
(м. Київ)*

ФОРМУВАННЯ ЛІДЕРСЬКОЇ КОМПЕТЕНТНОСТІ МАЙБУТНІХ ФАХІВЦІВ ІЗ СПЕЦІАЛЬНОСТІ «ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ»

До складу моделі лідерських компетенцій працівників сучасних підприємств входять: орієнтація на створення цінностей, бачення кінцевого продукту, саморозвиток, робота в умовах невизначеності, пізнавальна гнучкість та ін. Утворення професійної компетентності фахівців-бухгалтерів сприяє досягненню передбачених позитивних змін в економіці України.

Вимоги до лідерських компетенцій. Дослідниками встановлено, що крім високих доходів кращих фахівців працювати з власниками мотивують три речі: прагнення до постійного розвитку – вони так запрограмовані. Потрібна сучасна система освіти всіх рівнів, а таланти потребують визнання і

реалізації. Потрібні найшвидші в світі можливості для переміщення по кар'єрних сходах, та останнє – талантам важливе навколишнє середовище, де їм комфортно, позитивно, зручно.

Результати анкетування студентів. Основою матеріалу стали результати анкетування та опитування студентів першого курсу у вересні 2019 р. Національної академії статистики, обліку та аудиту Держстату України (НАСОА) за спеціальністю «Облік і оподаткування», табл.1.

Таблиця 1

Результати анкетування студентів стосовно компетенцій обраної професії бухгалтера по групі, у %

Чому Ви обрали спеціальність «Облік і оподаткування»?	Давно вирішив стати бухгалтером 50%	Все це вийшло спонтанно 27%	Це престижна спеціальність 17%	Мені подобається, мама працює економістом
Чому Ви вступили саме до НАСОА?	Саме тут є можливість здобути спеціальність «Облік і оподаткування» 61%	В цій Академії працює найбільш кваліфіковані науково-педагогічні працівники 33%	Це один з недорогих навчальних закладів Києва 6%	Бюджет, сюди легше посту-пити, сподобалося, тут вчилася мама
Чи був вплив на вибір батьків?	Так 61%	Ні 39%	-	-
Назвіть основні джерела інформації про Академію	Internet 61%	Поради знайомих, що навчалися у НАСОА 33%	-	Від мами
Ваші очікування після закінчення Академії	Престижна робота 67%	Фінансова стабільність 33%	-	-
Що приваблює у професії бухгалтера?	Висока та стабільна оплата праці 44%	Висока соціальна значущість професії 28%	Комфортні умови праці бухгалтера 28%	-
Головне у студентському житті	Розвиток себе як особистості 39%	Знайомство з цікавими однолітками 28%	Освоєння «модної» професії 22%	Ефектне дозвілля 11%.
Запорука успіху професіонала-бухгалтера	Професійні знання та навички 39%	Постійне підвищення кваліфікації 33%	Аналітичний склад розуму бухгалтера 17%	Вміння працювати у команді 11%.

Джерело: розроблено авторами за вивченням анкет

Високий престиж НАСОА відповідає сподіванням першокурсників, що при докладанні своїх зусиль вони знайдуть себе фінансове забезпечення та

моральне задоволення у майбутньому; відомий авторитет професії бухгалтера (працівника фіскальної служби, аналітика, аудитора, контролера тощо) відповідає вимогам самооцінки фахівця та оцінки з боку професійної спільноти та суспільства.

Реалізація вимог до лідерства у навчальному процесі. У навчальному процесі потрібна запровадження наступності у навчанні, підвищення рівня інформаційно-методичного забезпечення навчання, перехід на підготовку електронних книг, виховання небайдужих активних громадян-патріотів.

Доречно звернути увагу у навчальному процесі на посилення мотивації студентів вже із першого курсу, підвищувати рівень емпатії на заняттях, важливо хвалити студента (студентку), його старання і досягнення. Доречно при поєднанні теорії та практики постійно вказувати студентам: ...це були прості приклади, але достатньо зрозумілі Вам, й ймовірно, вони допоможуть Вам краще розібратися із подібними розрахунками на практиці тощо.

Безумовне практикування справедливого розкриття помилок (неточностей) кожного студента при виконанні завдань та тестів, оголошення підсумкових результатів робота кожного студента на практичному занятті в кінці заняття тощо, пропонування виконання додаткових завдань студентам, які відстають від програми тощо.

За аналогією щодо оголошення 2020/2021 навчального року Роком математичної освіти в Україні з метою значного підвищення рівня математичної компетентності, зростання ваги лідерських компетенцій фахівців стає пріоритетним напрямом. Слушним при підготовці бухгалтерів буде запроваджувати елементи математики, програмування, застосовувати моделі, алгоритми задач тощо.

Висновки. Суспільство та бізнес-спільнота вимагають високу якість обліку та звітності, забезпечення високого рівня довіри фінансовим звітам та податковим деклараціям. При підготовці бухгалтерів доречно враховувати кращі практики, що містяться в стандартах обліку, звітності та аудиту, а також особливості підготовки фахівців у різних країнах. В економічній діяльності підприємств та корпорацій важливою є підготовка обґрунтованих рішень на основі моделей, вдосконалення математичного підґрунтя бізнес-технологій, врахування вимог інформаційного суспільства тощо.

Список використаних джерел:

1. Пантелеев В. П. Сакада Т.Д. Формування професійних компетенцій економістів/Стратегія розвитку України: фінансово-економічний та гуманітарний аспекти: матеріали VI Міжнародної науково-практичної конференції. Київ: «Інформаційно-аналітичне агентство», 2019. с. 539-541.

2. Пантелеев В.П., Сакада Т.Д. Використання мотивації випускників шкіл, які вступають до ЗВО при виборі навчального закладу для отримання

майбутньої професії VZDELÁVANIE A SPOLOČNOSŤ IV. Medzinárodný nekonferenčný zborník / Renáta Bernátová, Tetyana Nestorenko (Eds.) – PREŠOV 2019. (с. 148-160). Vydala: © Prešovská univerzita v Prešove, 2019 Vydanie: prvé Publikácia bola vydaná elektronicky v Digitálnej knižnici UK PU: <http://www.pulib.sk/web/kniznica/elpub/dokument/Bernatova13>

Сас С.П.,
аспірантка
кафедри фінансів, грошового обігу і кредиту
Львівський національний університет імені Івана Франка
(м. Львів)

ФІНАНСОВИЙ ПОТЕНЦІАЛ ЗАКЛАДІВ ВИЩОЇ ОСВІТИ УКРАЇНИ В КОНТЕКСТІ БЮДЖЕТНОГО ФІНАНСУВАННЯ

Система вищої освіти та університетська наука в Україні на сьогодні переживає часи змін й перебуває у процесі реформування, що безпосередньо впливає на діяльність закладів вищої освіти (ЗВО). Так, в умовах формування сучасних ринкових відносин, ЗВО є повноцінними суб'єктами господарювання на ринку освітніх та наукових послуг і змушені бути фінансово стійкими й конкурентоспроможними серед інших. Надання якісної освітньої послуги, проведення актуальних наукових досліджень й впровадження інновацій дає можливість ЗВО входити в світовий освітній та науковий простір, забезпечити свою конкурентоспроможність й провідне місце у рейтингах. Щоб досягти поточних та стратегічних цілей у своїй діяльності ЗВО необхідно володіти високим фінансовим потенціалом.

Розглядаючи фінансовий потенціал державного ЗВО України зі сторони ресурсного підходу, як сукупність фінансових ресурсів, що є в його розпорядженні, можна зазначити – формування фінансового потенціалу здійснюється за рахунок різних джерел фінансування, зокрема бюджетного. Бюджетне фінансування українських ЗВО загалом складає левову частку, проте все актуальнішим та необхідним стає й пошук та залучення додаткових недержавних джерел фінансування. Так, проаналізувавши розподіл видатків Державного бюджету України за 2018 рік можна зазначити, що частка загального фонду фінансування Міністерства освіти і науки України склала 69,6 % [1]. Аналогічно виглядає й структура фінансування державних ЗВО України. Використовуючи фінансову звітність за 2018 рік провідних ЗВО, які знаходяться в різних регіонах України (рис. 1), спостерігаємо, що частка бюджетного фінансування у структурі сукупного доходу є різною та в середньому складає 63,5 %. Більш високу частку отримують технічні заклади вищої освіти, а серед класичних характерні різні показники.

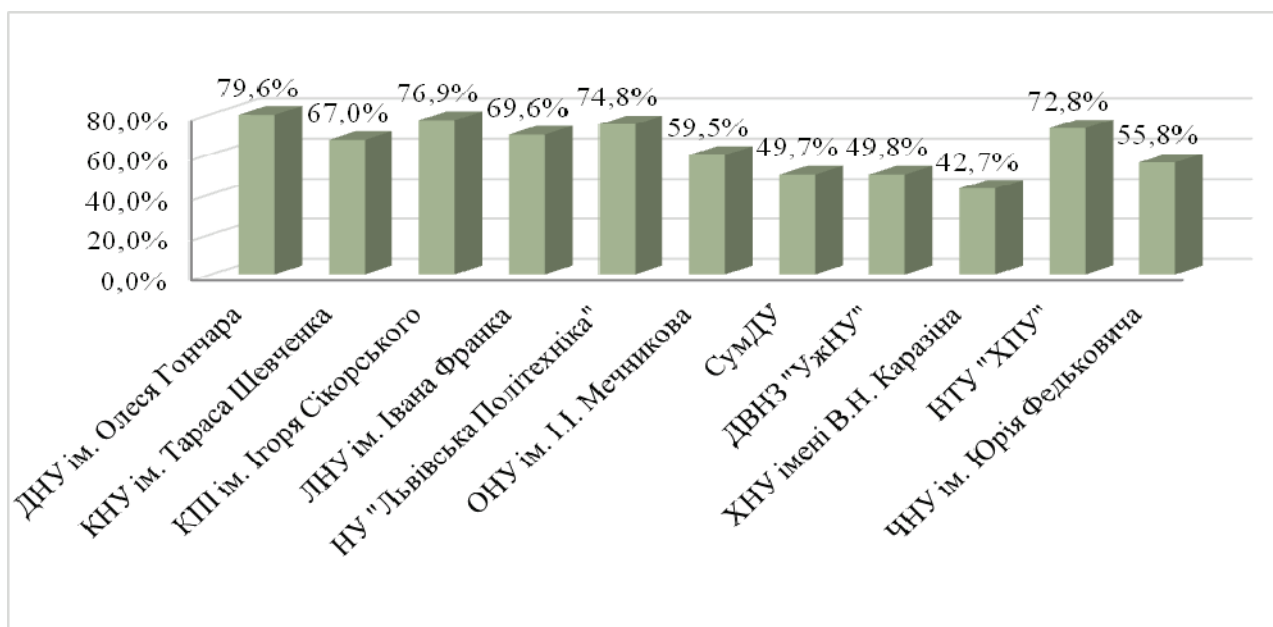


Рис. 1. Частка бюджетного фінансування провідних ЗВО у 2018 році
Джерело: побудовано автором за даними офіційних сайтів ЗВО.

Бюджетне фінансування ЗВО України (рис. 2) здійснюється за різними сферами їхньої діяльності та спрямовується для забезпечення досягнень стратегічних цілей держави через реалізацію затверджених бюджетних програм. Бюджетна програма це сукупність заходів, спрямованих на досягнення єдиної мети, завдань й очікуваного результату, визначення та реалізацію яких безпосередньо здійснює розпорядник бюджетних коштів відповідно до покладених на нього функцій [2].

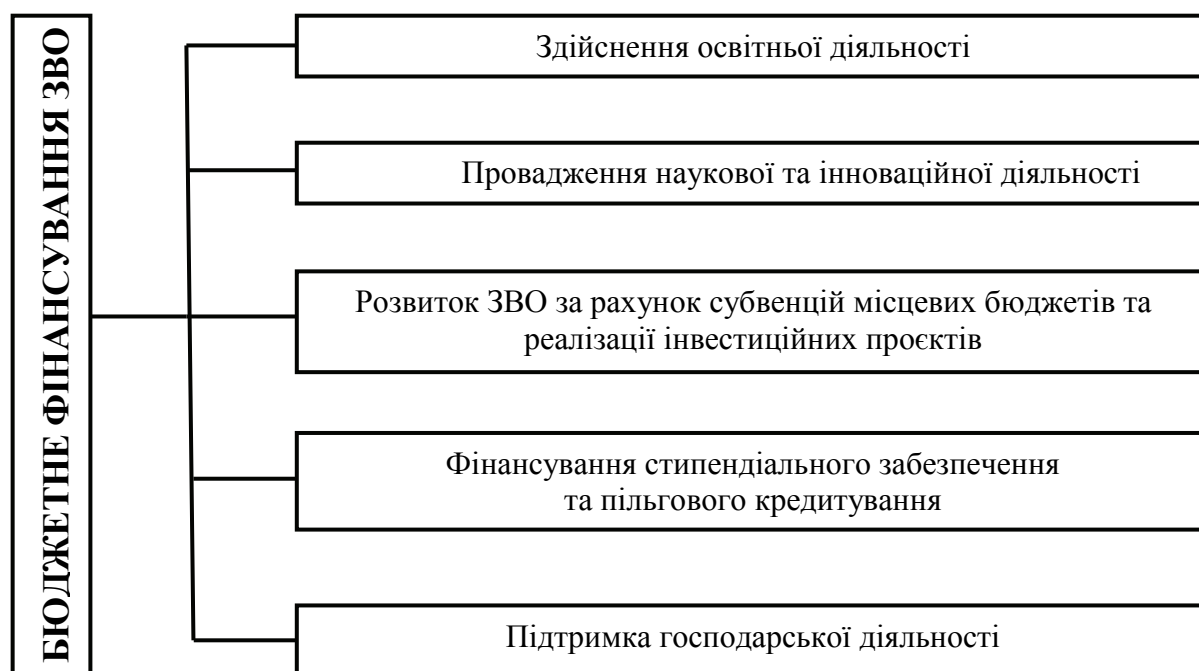


Рис. 2. Сфери діяльності ЗВО, які фінансуються за рахунок бюджету
Джерело: побудовано автором.

Формування фінансового потенціалу за рахунок бюджетного фінансування здійснюється за такими напрямками: 1) підготовка фахівців за державним та регіональним замовленням, в тому числі й наукових кадрів, що передбачає також стипендіальне забезпечення здобувачів вищої освіти; 2) пільгове кредитування для здобуття професійно-технічної та вищої освіти; 3) виконання фундаментальних та прикладних наукових досліджень й науково-технічних розробок; 4) підтримка об'єктів, що становлять національне надбання України; 5) фінансування проведення наукових конференцій, спільних науково-дослідних проєктів, зокрема Горизонт 2020; 6) субвенції місцевих бюджетів спрямованих на виконання програм соціально-економічного й культурного розвитку регіонів та ЗВО; 7) реалізація інвестиційних проєктів, що спрямовані на задоволення потреб галузей національної економіки країни у висококваліфікованих та конкурентоспроможних кадрах на ринку праці; 8) розвиток науково-навчальної інфраструктури – створення та підтримка центрів, лабораторій; 9) покращення матеріально-технічної бази закладу.

Ще однією можливістю ЗВО підвищити обсяг бюджетного фінансування є покращення показників їхньої освітньої, наукової та міжнародної діяльності. З 2020 року запроваджена формула розподілу видатків державного бюджету на вищу освіту між ЗВО, що дає змогу кращим отримувати фінансування на розвиток їхньої діяльності [3]. Такими показниками, зокрема, є кількість здобувачів вищої освіти, які навчаються на умовах державного замовлення; обсяг надходжень до спеціального фонду за результатами наукових та науково-технічних робіт за проєктами міжнародного співробітництва, госпдоговорами та за результатами надання наукових послуг на одного науково-педагогічного працівника; провідне місце в окремих міжнародних рейтингах.

Провівши дослідження фінансового потенціалу ЗВО в контексті бюджетного фінансування можна зазначити, що на сьогодні ця складова потенціалу є важливою та значущою в процесі його формування. На сучасному етапі інтеграції вищої освіти та науки у світовий простір, на нашу думку, важливим чинником формування фінансового потенціалу високого рівня є виявлення резервів підвищення ефективності діяльності ЗВО, активна участь у державних проєктах, конкурсах та пошук додаткових джерел фінансування, що забезпечать його розвиток.

Список використаних джерел:

1. Про Державний бюджет України на 2018 рік: Закон України від 07.12.2017. № 2246-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2246-19> (дата звернення: 16.02.2020).

2. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010. № 2456-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> (дата звернення: 16.02.2020).

3. Про розподіл видатків державного бюджету між закладами вищої освіти на основі показників їх освітньої, наукової та міжнародної діяльності від 24.12.2019 №1146. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1146-2019-%D0%BF> (дата звернення: 16.02.2020).

Теловата М.Т.,
д.пед.н., професор,
завідувач кафедри
«Обліку та оподаткування»
*Національна академія статистики,
обліку та аудиту
(м. Київ)*

ПРОФЕСІЙНЕ СТАНОВЛЕННЯ ФАХІВЦІВ – БАГАТОРІВНЕВИЙ ПРОЦЕС У ЗАКЛАДАХ ВИЩОЇ ОСВІТИ

У суспільстві та державі в цілому, ключовим елементом розвитку є національна система освіти. Україна модернізує національну систему освіти для забезпечення її якості, доступності та конкурентоспроможності, осучаснення педагогічних методів та технологій, визначивши європейський напрям розвитку освіти, як основний. Здобуття певного ступеня вищої освіти є важливим процесом набуття професійних компетентностей і є засобом самореалізації майбутнього фахівця.

Перехід до ринкових відносин, нових соціально-економічних умов розвитку України, її входження до світового співтовариства спонукають до змін у всіх сферах суспільного життя. Тому актуальності набуває забезпечення якісної професійної підготовки майбутніх фахівців, зокрема, професійного становлення фахівців економічної галузі.

Професійне становлення особистості відбувається під час навчання у закладі вищої освіти (ЗВО). Саме в процесі навчальної діяльності та через неї досягаються основні цілі підготовки фахівців [1, с. 80].

Поняття «становлення» розглядається у філософії Г. Гегелем, у психології – А. Асмоловим, О. Кокуном, Л. Подоляк, В. Слободчиковим та ін., у соціології – А. Бодальовим, Я. Коломинським, Е. Станчулеску та ін., у педагогіці – І. Бехом, А. Марковою та ін.

Так, В. Слободчиков розглядає процес становлення як складову процесу розвитку. На його думку, категорія розвитку одночасно містить у собі як мінімум три процеси: становлення, формування, перетворення. Становлення – це перехід від одного певного стану до іншого – більш високого рівня; єдність вже здійсненого і потенційно можливого [2].

На думку Н. Волянюк, професійне становлення – це динамічний багаторівневий процес формування комплексу професійно важливих якостей, а дії фахівця – відтворення сформованих умінь і отриманих засобів виконання діяльності в певних ситуаціях [3, с. 37–47].

У науковому доробку В. Орлова, професійне становлення визначено як:

- процес перетворення сформованих професійних якостей;
- етап розвитку професійної культури, на якому професійні якості вже сформувалися, але професійна діяльність не набула остаточної форми;

- форма відображення у свідомості індивіда власного об'єктивно реального розвитку особистісних професійних якостей;

- рух до розв'язання суперечностей між наявними рефлексивними уявленнями, способами мислення, знаннями, вміннями та навичками професійної діяльності і відсутністю досвіду їх реалізації на практиці, між минулим досвідом особистісного розвитку та майбутнім розвитком професійної майстерності, культури праці, між двома етапами усвідомлення власного Я: Я-студент, що опановує професію, і Я-фахівець [4, с. 58].

Нам імпонує наукова позиція Е. Зеєра, який розглядає професійне становлення фахівця як процес прогресивної зміни його особистості внаслідок соціальних впливів, професійної діяльності та власної активності, спрямованої на самовдосконалення і самоздійснення.

Становлення обов'язково передбачає потребу в розвитку і саморозвитку, можливість і реальність її задоволення, а також потребу у професійному самозбереженні. Професійне становлення – це формування професійної спрямованості, компетентності, соціально значущих і професійно важливих якостей та їх інтеграція, готовність до постійного професійного зростання, пошук оптимальних прийомів якісного та творчого виконання діяльності у відповідності до індивідуально-психологічних особливостей людини [5, с. 29–58].

На формування професійного становлення впливають різні чинники, серед яких: стан системи освіти і якість освітніх послуг, мотивація особистості до здобуття професійної освіти, схильність до практики за фахом, також залежать від самої людини, від її характеристик, віку тощо.

У психолого-педагогічній практиці існує чимало періодизацій професійного становлення фахівця, які базуються на дещо різних засадах і доповнюють одна одну. Так, Е. Зеєр та Е. Симанюк у своїх наукових дослідженнях виділяють такі етапи професійного становлення майбутнього фахівця у процесі навчання: адаптація, інтенсифікація, ідентифікація.

Етап адаптації, на думку авторів, охоплює початковий етап навчання (перший курс). Адаптація є не лише передумовою активної діяльності, а й необхідною умовою її ефективності. Для студентів першого курсу характерні такі якості, як: сумлінність, високий рівень працездатності, дисциплінованість і відповідальність. На цьому етапі професійного становлення майбутні фахівці

адаптуються до умов освітнього процесу, відбувається засвоєння ними навчальних дисциплін і будуються стосунки між однокурсниками та викладачами закладу вищої освіти. Етап адаптації має на меті пристосування до конкретних життєвих умов, обставин та запитів соціального оточення. Саме через успішну соціальну адаптацію прокладено шлях людини до психологічного благополуччя. І саме успішній адаптації в закладі вищої освіти завдячує успішна майбутня професійна діяльність фахівця.

Етап інтенсифікації пов'язаний із підвищенням продуктивності праці викладача та студента на кожну одиницю праці. Цей процес розглядається як ефективний спосіб професійної підготовки та досягнення бажаних професійних результатів за рахунок якісного освітнього процесу, активізації діяльності студентів та оптимізації управління освітнім процесом. Етап інтенсифікації передбачає розвиток загальних і спеціальних здібностей, інтелекту, відповідальності за своє становлення та самостійності. Цей етап характерний для студентів 3–4 курсів.

На етапі інтенсифікації, як правило, відбувається ознайомлювальна практика, яка сприяє подальшому формуванню образу професії у майбутніх фахівців. Пов'язані з цим зміни професійних інтересів заохочують студентів до свідомого регулювання своєї навчальної діяльності з метою засвоєння важливих знань, умінь і навичок. Тобто етап інтенсифікації спрямований на досягнення максимального обсягу засвоєння студентами навчального матеріалу у мінімальних часових межах. Змістом етапу інтенсифікації є оволодіння студентами комплексом базових і професійних знань та формування в них професійно-орієнтованих компетенцій, що складають значну частину професійного становлення майбутніх фахівців.

Наступним етапом професійного становлення є **ідентифікація**. Термін «ідентифікація» пов'язують із дослідженнями З. Фрейда, який розглядав феномен ідентифікації: по-перше, як прояв зв'язку індивіда з іншою особою, по-друге, як механізм формування та функціонування групи. Ідентифікацію він трактував як центр, механізм, що забезпечує здатність «Я» до саморозвитку, фактор, що утворює групу, допомагає вийти за межі «Я» і відчувати переживання інших.

Як зазначає М. Осіпов «у періоді ідентифікації зміцнюються такі якості як цілеспрямованість, рішучість, наполегливість, самостійність, ініціативність, уміння володіти собою, підвищується інтерес до моральних проблем (сенса життя, любов, сім'я тощо). Розвиток свідомості та самосвідомості визначаються як новоутворення у розвитку особистості студента, що дозволяє йому цілеспрямовано регулювати відносини з оточенням» [6, с. 50].

Професійне становлення фахівців по трактовано з різних кутів зору та розглянуто багатьма авторами. Так, М. Лакін визначає професійне становлення фахівця як процес розвитку, в якому майбутній фахівець бере на себе відповідальність за максимально повну реалізацію свого особистісного

та професійного потенціалу, як набуття нових ознак й оволодіння новими формами виконання діяльності у процесі розвитку, наближення до певного стану тощо [7].

Л. Корпорович визначає становлення майбутнього фахівця, передусім, через сутність індивіда, основною характеристикою якої є відповідальність перед самим собою й оточенням, що сформована в умовах постійного морального, соціального, економічного вибору. На його думку, «професійне становлення майбутнього фахівця» – це процес становлення індивідуальності, результатом якого є сформовані особистісні характеристики професіонала, що зазнають «добудови» і розвитку впродовж усього життя фахівця [8].

Л. Примачок розглядає професійне становлення майбутнього фахівця як процес розвитку особистісних потенціалів і ресурсів суб'єкта, що сприяють саморозвитку та самореалізації в парадигмі загальнолюдської культури, з урахуванням конкретних умов професійної діяльності у процесі опанування та відтворення фахівцем професійно – значущих норм і цінностей [9].

Узагальнення та систематизація наукових джерел дозволили витлумачити ключову дефініцію професійне становлення майбутніх фахівців економічної галузі як процес саморозвитку фахівців, спрямований на набуття необхідних фахових якостей, умінь і навичок, внаслідок власної активності, дії певних соціальних впливів і психолого-педагогічного супроводу у процесі фахової підготовки.

Отже, професійне становлення майбутнього фахівця залежить від характеру людини та охоплює тривалий період її життя. Процес професійного становлення фахівця відбувається під час навчання у ЗВО та складається з багатьох етапів.

Список використаних джерел:

1. Подоляк Л. Г., Юрченко В. І. Психологія вищої школи : навчальний посібник для магістрантів і аспірантів. К.: ТОВ «Філ-студія», 2006. 320с.
2. Слободчиков В. И., Исаев Е. И. Основы психологической антропологии. Психология развития человека: развитие субъективной реальности в онтогенезе: учебное пособие для вузов. М. : Школьная пресса, 2000. 421 с.
3. Волянчук Н. Ю. Профессиональное развитие субъекта деятельности. сб. науч. тр. Физическое воспитание студентов творческих специальностей. Харьков : ХГАДИ (ХХПИ), 2003. С. 37–47.
4. Орлов В. Ф. Професійне становлення вчителів мистецьких дисциплін : монографія. Київ : Наукова думка, 2003. 262 с.
5. Зеер Э. Ф. Психология профессий : учебн. Пособие: 3-е издание. Москва. Академический Проект, Фонд «Мир», 2005. 336 с.
6. Осипов М. В. Идентификация студента – представителя цифрового поколения. [Электронный ресурс] / Молодежный научный форум: Гуманитарные

науки: електронний збірник статей по матеріалам XV междунар. студ. науч.-практ. конф. № 8(15). Режим доступа:

[https://nauchforum.ru/archive/MNF_humanities/8\(15\).pdf](https://nauchforum.ru/archive/MNF_humanities/8(15).pdf) (дата звернення: 17.07.2017).

7. Lakin, M. (1972). *Interpersonal encounter. Theory and practice in sensitivity training*. New York : Penguin Books. 302 p. 350

8. Korporowicz, L. (1993). *Tworzenie sensu: jezyk – kultura – komunikacja*. Warszawa : W-two «Oficyna naukowa Warszawa». 188 s.

9. Примачок Л. Проблема професійного становлення фахівця в парадигмі раціогуманістичної психології Георгія Балла. Проблеми сучасної психології. 2019. Вип. 45. С. 318–337.

Тропіна М.А.,

здобувач

НПУ імені М. П. Драгоманова

АДАПТАЦІЯ ОСВІТНЬОГО ПРОЦЕСУ ДО НОВИХ УМОВ ТА ВИКЛИКІВ МАЙБУТНЬОГО

Економіка України – це фундамент, її розвиток є головним пріоритетом нашої держави. Але Україна з року в рік займає останні або передостанні місця в економічних і соціальних рейтингах. За версією The Economist – піднялися на 78 місце з 167 в рейтингу «Індекс демократії 2019», однак опустилися на 56 місце з 60 в рейтингу інноваційних економік за версією Bloomberg.

«Кращий бізнес» – одна з головних тем зустрічей багатьох профільних панелей на ювілейному 50 Всесвітньому економічному форумі у Давосі цього року. Серед чисельних питань обговорювали й розвиток бізнесу в умовах технологічних і соціальних змін, цифровізацію бізнес-середовища, яке може стати рятівним колом для економік світу. Також було обговорено проблеми пов'язані з управлінням нематеріальними активами – ключовим джерелом конкурентної переваги в четвертій промисловій революції. На дискусії, яка була присвячена темі «Україна 2020 – нова реальність, новий наратив, нові виклики», виконавчий директор General Atlantic Біл Форд зазначив: «Ключовим елементом успіху є талант. Україні поталанило мати потужну систему освіти і дуже потужні інженерні таланти. Проте, ці таланти повинні вірити у можливість і повертатися до України, аби розвивати бізнес тут. Має з'явитися покоління молодих людей, що побудують цифровий бізнес в Україні. Гадаю, що те, що по-справжньому спричинить ентузіазм та породить довіру до країни – це молоді підприємці, що побудують справжні бізнеси та досягнуть справжнього успіху, залучаючи сюди нові технології» [2]. Талант і мотивація робочої сили фірми, інноваційна корпоративна культура,

індивідуальне ноу-хау і дані стають все більш важливими джерелами що створюють і підтримують економіку країни.

Молоде покоління є головною надією на майбутній розвиток кожного народу, кожної нації. Освіта – одна з найважливіших сфер людської діяльності та визначальний фактор розвитку людства і питання щодо підвищення її якості є проблематичним у всьому світі. Зараз вона сповідує формулу 2.0, а в світі вже індустриальна революція 4.0. Звідси і цей гігантський розрив. І з цим фактом потрібно щось робити – і швидко. Сучасні випускники мають бути в тренді продуктів технологічної революції.

Сьогодні в освітній сфері здійснюються послідовні реформи на яких наголошено в Законі України «Про освіту» [1]. Перехід до інноваційної освіти європейського рівня передбачає підготовку фахівців нової генерації, здатних пристосовуватися до сучасних умов, соціальної мобільності, засвоєння передових технологій.

Студенти XXI століття навчаються в період формування нової цифрової економіки, яка базується на інформаційно-комунікаційних та цифрових технологіях, стрімкий розвиток та поширення яких вже сьогодні впливають на традиційну економіку, трансформуючи її від такої, що споживає ресурси, до економіки, що створює ресурси.

Вплив бухгалтерського обліку на розвиток економіки достатньо великий, тому постає питання про кваліфікацію і якісну підготовку таких спеціалістів. На сьогодні, облік – це не тільки основа фінансової сфери будь-якої компанії, але й один з головних факторів її успішної діяльності.

Кваліфікований бухгалтер – це людина, яка не лише працює із цифрами, документами і забезпечує ведення обліку, а й мислить масштабно, бачить і оцінює всі бізнес-процеси підприємства, може фахово співпрацювати з іншими учасниками команди.

Роботодавці прагнуть залучати до роботи висококваліфікованих фахівців, які не тільки мають якісну професійну освіту, а і вміння бути комунікабельним, відповідальним, пунктуальним, активним, працювати в команді, мати креативний підхід до рішення поставлених завдань, швидко навчатися новим видам діяльності та мати велике прагнення досягти успіхів у кар'єрі [3].

Сучасне навчання не завжди може дати такого бажаного результату в бухгалтерській сфері. Тому заклади освіти повинні постійно працювати над удосконаленням змісту та методики викладання дисциплін, що формують компетенції сучасного бухгалтера.

Процес навчання також повинен враховувати збільшення законодавчого навантаження, відповідати сучасним потребам практики, вимогам ведення бізнесу. Досвід європейських країн доводить ефективність дуальної освіти, головною метою якої є проходження, крім глибокої теоретичної підготовки на лекціях та семінарах, практичної облікової підготовки в умовах виробництва.

Зміна поколінь привносять в сферу бізнеса свій унікальний набір цінностей. Використання інформаційних технологій збільшує рівень підготовки молодих спеціалістів, підвищує їх навички та вміння в сфері бухгалтерського профілю, обліку та аудиту, виховує творчий підхід до вирішення поставлених завдань, сприяє підвищенню мотивації до самостійної роботи. Процес створення бізнесу представники нових поколінь починають саме з високих технологій, для них бухгалтерський облік найкраще проводити в цифровому форматі.

Володіння цифровими технологіями – неодмінна умова для успішного оволодіння фінансового та управлінського обліку. Залучення інтерактивних систем тестування дає змогу краще і об'єктивно оцінювати вміння молодих кадрів, здійснити аналіз зроблених помилок, виявити прогалини у вміннях. Хмарні технології – це унікальна можливість створення нового освітнього простору з відповідною інформаційною базою. Їх популярність зростає з кожним роком.

В сучасному світі здобувачам відкрито безліч нових можливостей щоб відточувати свої навички і професійну майстерність: відвідування різноманітних семінарів, курсів, відеоконференцій, участь у турнірах з використанням бізнес-симуляції (на зразок Vial+[4], Sigam-Market), традиційні ERP-системи (програмні продукти сімейства 1С), бізнес-модулятори (на зразок Diamond FMS).

Водночас особливого значення в процесі підготовки фахівця набуває використання електронних ресурсів, порталів та інформаційних сторінок періодичних видань у галузі обліку, аналізу, аудиту і оподаткування. Один із ресурсів газети «Все про бухгалтерський облік» – <http://vobu.ua/> – містить окремий розділ «Для студентів та учнів» і надає широкий спектр нормативно-довідкової та прикладної інформації, що допомагає під час вивчення бухгалтерського обліку [3].

На Всеукраїнський фестиваль інновацій, який проводився Міністерством освіти і науки у травні 2019 року, потрапив до фіналу проект «Літачок» (<https://litachok.mnau.edu.ua>), розроблений за співпраці кафедри інформаційних систем і технологій та кафедри обліку і оподаткування Миколаївського НАУ. Це додаток, який містить корисну довідкову та прикладну інформацію для здобувачів вищої освіти за економічними напрямками підготовки та практикуючих бухгалтерів, економістів та інших фахівців.

Ринкові зміни породжують нові вимоги до бухгалтерів, але при цьому дають їм і нові можливості для розвитку. Багато прогнозів показують, як саме бухгалтерській облік зміниться вже найближчими роками.

Акцент в освіті необхідно перенести на формування навичок ХХІ століття: ефективної співпраці, творчого розв'язання проблем, ухвалення важливих рішень, керування проектами, визначення та досягнення цілей, рішучості й наполегливості, спрямування своїх талантів. Тільки спільна

діяльність органів державного впливу на освітню діяльність, роботодавців, керівників закладів освіти, викладачів, здобувачів може забезпечити якісний результативний вплив на виклики глобальної економіки, конкурентного середовища.

Список використаних джерел:

1. Закон України «Про освіту» 5 вересня 2017 року (N 2145-VIII) // Голос України від 27.09.2017 // № 178–179 // Урядовий кур'єр від 04.10.2017.
2. Матеріали Всесвітнього економічного форуму у Давосі – [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <https://image.ua/diplomacy/ukraine-2020-new-reality-new-narrative-new-challenges/>
3. Огійчук М., Василішин С. «Поліпшення якості навчання фахівців із бухгалтерського обліку та оподаткування»// додаток до газети «Все про бухгалтерський облік» № 51, 2019.
4. Що являє собою бізнес-симуляція ViAL+. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://kint.com.ua/ua/descriptionvial/blog>.

Наукове видання

*Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні:
теорія, методологія, організація*

Збірник тез доповідей учасників XVIII Всеукраїнської наукової конференції

*За точність викладання матеріалу та
достовірність використаних фактів, назв,
цитат відповідальність несуть автори*

Комп'ютерний набір: к.е.н, доцент Петраковська О.В.

Підписано до друку 09.04.2020.
Формат 60x84¹/₁₆. Папір офсетний.
Гарнітура Times New Roman.
Ум. друк. арк. 12,78. Тираж 100 прим. Зам. № 11.

ДП «Інформаційно-аналітичне агентство»
вул. Еспланадна 4–6, м. Київ, 01601, Україна
тел/факс 287-03-79, 289-77-62
E-mail: info@iaastat.kiev.ua