

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДВНЗ «УЖГОРОДСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ
УНІВЕРСИТЕТ»**



**Тези доповідей II Міжнародної
науково-практичної інтернет-конференції
« СУЧАСНИЙ СТАН ТА
ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ
ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ, АУДИТУ,
ЗВІТНОСТІ І ОПОДАТКУВАННЯ
В УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ »**

16 квітня 2020 р., м. Ужгород, Україна

УДК [657.221:657.62:657.6:336.221]:005.412(477:4)(043.2)

С 89

Сучасний стан та перспективи розвитку обліку, аналізу, аудиту, звітності і оподаткування в умовах євроінтеграції: тези доповідей II Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (м. Ужгород, 16 квітня 2020 р.). Ужгород: Видавництво УжНУ «Говерла», 2020. 267 с. ISBN 978-617-7825-10-3

Збірник містить тези доповідей учасників II Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції «Сучасний стан та перспективи розвитку обліку, аналізу, аудиту, звітності і оподаткування в умовах євроінтеграції» з актуальних проблем і основних напрямів розвитку бухгалтерського обліку, аналізу, аудиту, звітності і оподаткування в умовах євроінтеграції.

*Рекомендовано до друку на засіданні кафедри обліку і аудиту
економічного факультету ДВНЗ «Ужгородський національний університет»
(протокол № 11 від 31 березня 2020 р.)*

Редакційна колегія:

Мікловда В.П., член-кореспондент НАН України, д.е.н., професор, зав. кафедри економіки і підприємництва ДВНЗ «Ужгородський національний університет» (Україна), (*головний редактор*); **Даньків Й.Я.**, к.е.н., професор, зав. кафедри обліку і аудиту ДВНЗ «УжНУ» (Україна), (*заступник головного редактора*); **Макарович В.К.**, к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку і аудиту ДВНЗ «УжНУ» (Україна), (*відповідальний редактор*); **Студеняк І.П.**, д.ф.-м.н. професор, проректор з наукової роботи ДВНЗ «УжНУ» (Україна); **Сержанов В.В.**, д.е.н., доцент, декан економічного факультету ДВНЗ «УжНУ» (Україна); **Голочалова Ірина**, д.е.н., доцент, доцент кафедри обліку і економіки інформатики, Молдавський державний університет (Республіка Молдова); **Долгі Крістіна**, д.е.н., доцент, зав. кафедри обліку і економіки інформатики, Молдавський державний університет (Республіка Молдова); **Маноле А. Л.н.**, професор, ректор «ARTIFEX» Університет, м. Бухарест, Румунія; **Цюбану Геннадій**, професор «ARTIFEX» Університет, м. Бухарест, Румунія; **Панков Д.А.**, д.е.н., професор, професор кафедри бух. обліку, аналізу і аудиту в галузях народ. господарства Білоруського державного економічного університету (Республіка Білорусь); **Бачо Р.Й.**, д.е.н., професор, зав. кафедри обліку і аудиту, Закарпатський угорський інститут ім. Ференца Ракоці II (Україна); **Бондар М.І.**, д.е.н., професор, голова підкомісії з обліку і оподаткування МОНУ, декан факультету обліку та податкового менеджменту КНЕУ імені Вадима Гетьмана (Україна); **Герзанич В.М.**, к.е.н., доцент, керівник Асоціації студентів та випускників економічного факультету УжНУ(Україна); **Сфіменко В.І.**, к.е.н., професор, головний редактор журналу «Бухгалтерський облік і аудит» (Україна); **Калюга Є. В.**, д.е.н., професор, зав. кафедри обліку і оподаткування, Національний університет біоресурсів і природокористування України (Україна); **Кіндрацька Л. М.**, д.е.н., професор, зав. кафедри обліку в кредитних і бюджетних установах та економічного аналізу КНЕУ(Україна); **Колісник Г.М.**, д.е.н., професор кафедри обліку і аудиту ДВНЗ «УжНУ» (Україна); **Крупка Я.Д.**, д.е.н., професор, професор кафедри обліку і оподаткування Тернопільський національний економічний університет (Україна); **Легенчук С.Ф.**, д.е.н., професор, зав. кафедри обліку і аудиту Державний університет «Житомирська політехніка» (Україна); **Теловата М.Т.**, д.пед.н., професор зав. кафедри обліку і оподаткування, Національна академія статистики, обліку і аудиту(Україна); **Шеверя Я.В.**, к.е.н., доцент, заст. зав. кафедри обліку і аудиту ДВНЗ «УжНУ» (Україна); **Яремко І.Й.**, д.е.н., професор, зав. кафедри обліку та аналізу Національного університету Львівська політехніка (Україна).

ISBN 978-617-7333-60-8

© ДВНЗ «УжНУ», 2020

© Автори тез, 2020

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА	8
НАПРЯМ 1	
МІЖНАРОДНИЙ ТА НАЦІОНАЛЬНИЙ РОЗВИТОК ОБЛІКУ В КОНТЕКСТІ ПЕРСПЕКТИВ УДОСКОНАЛЕННЯ ОПОДАТКУВАННЯ ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ	
Афонов Р.П. Стратегічні проблеми та цільові орієнтири реформування металургійної галузі в Україні	9
Безручук С.Л. Проблемні питання обліку дисконтування заборгованостей у світлі нововведень за П(С)БО і податковим законодавством	12
Вакаров В.М., Вакарова Б.В. Облікова інформація для оцінки діяльності суб'єктів малого підприємництва	14
Вигівська І.М., Григоревська О.О. Облікове відображення надання благодійної фінансової допомоги в умовах ризиків тероризму і сепаратизму	17
Ганусич В.О. Регіональний екологічний облік	20
Гринь В.П. Інформаційні шуми в стратегічному обліковому комунікаційному процесі	22
Грицишин А.В. Автоматизований облік і розподіл логістичних витрат на транспортування матеріальних цінностей	24
Golochalova I.N. Problems of accounting of the payment-based pension plan in the context of the paradigm of financial statements	26
Данило А.І. Перспективи удосконалення оподаткування підприємницької діяльності	29
Даньків Й.Я., Рішко А.М. Облік інвестиційних ресурсів в умовах глобалізації економіки і процесів євроінтеграції	32
Дьордяй В.П. Бухгалтерський облік як інструмент аналізу операційних витрат підприємств енергорозподільчої галузі	35
Єремян О.М. Особливості оподаткування операцій з реалізації готової продукції ПВКФ «Пані Крістіна» податком на додану вартість	37
Йолтуховська О.Ю. Основні аспекти організація обліку розрахунків за виплатами працівникам на підприємстві	39
Коротяев С.Л. Дропшипінг в Беларусі: проблемные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения у дропшиппера	41
Крупка Я.Д. Бухгалтерський облік після пандемії	44
Kyshlar A.N. Some problems of optimization of accounting for the implementation of public-private partnership projects	47
Лайчук С.М. Податкова політика суб'єктів малого бізнесу	49
Легенчук С.Ф. Проблема транспарентності корпоративної звітності	51
Liba N.S. The main sources of local tax formation in Ukraine	53
Лоскоріх Г.Л. Особливості обліку програмного забезпечення на ІТ-підприємствах	56

Магомедова А.Ш. Особливості бухгалтерського обліку необоротних активів	58
Макарович В. К., Огородник В.О. Основні підходи до оцінки людського капіталу	61
Маковоз О.С. Стрес-тестування як метод оцінки кредитного ризику в умовах євроінтеграції	62
Муравський В.В. Світовий досвід розробки малих спеціалізованих електронних бухгалтерських машин	65
Муртилова К.М-К. Технологія автоматизації бухгалтерського учета	67
Олійник Я.В. Звіт у розрізі країн міжнародної групи компаній: виклики та стан запровадження	70
Павлік І.Є. Організація економічного аналізу в обліково-аналітичній системі суб'єктів господарювання аграрного сектору України	73
Потокі Г.Ф. Фінансово-податкова стратегія системи прийняття управлінських рішень в контексті мікропідприємств Закарпатського прикордонного регіону	79
Рожелюк В.М. Облікова служба як інструмент ефективної управлінської системи підприємства	80
Садовська І.Б., Бабвіч І.І., Нагірська К.Є. Бухгалтерські і податкові колізії при використанні грантових коштів	82
Семанюк В.З. Філософські основи теорії обліку постіндустріального суспільства	85
Семйон В.С., Гегедюш М. Бухгалтерський облік і оподаткування: гармонізація систем	88
Сливка Я.В. Інноваційні напрямки удосконалення документообігу підприємств в умовах євроінтеграції	91
Стойка Н.С., Рошинець В.В., Іліш В.І. Витрати на збут та маркетингові витрати: їх особливості та відображення в обліку	94
Сук П.Л. Розподіл витрат майбутніх періодів кумулятивним методом	97
Ткаченко С.А. Майнова та формалістська регресія рахунку від балансу	99
Tulai O., Alekseyenko L. Personal income tax in world practice	102
Туряниця К.С., Безносько Ю.В. Специфіка обліку готельних послуг	104
Царук В.Ю. Облікові аспекти забезпечення прозорості корпоративного управління: міжнародна практика	107
Царук Н.Г. Виклики для практикуючих бухгалтерів в умовах системної трансформації економіки	109
Ценклер Н.І. Венчурне фінансування: облікові аспекти	111
Чижевська Л.В. Тест на стійкість системи бухгалтерського обліку в Україні	114
Швець В.Є. Українська парадигма обліку, аналізу і контролю в умовах надзвичайних ситуацій	116

НАПРЯМ 2

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК, КОНСАЛТИНГ, КОНТРОЛЬ І АУДИТ В УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ ТА ГЛОБАЛІЗАЦІЇ ЕКОНОМІКИ

Антонюк О.Р. Особливості формування цінової політики суб'єктів аудиторської діяльності	120
Бардаш С.В. Критична оцінка нормативно-правового регламентування екологічного контролю в Україні	123
Бачо Р.Й. Сучасні тенденції вдосконалення аудиту в країнах ЄС	126
Bochulia T. Adaptive tools of innovative development of accounting and analytical provision of enterprise management	130
Goncharevich A.A., Maslovskaya T.G. Quality of audit check in the Republic of Belarus	133
Грабчук І.Л., Грабчук О.В. Особливості організації бухгалтерської експертизи в умовах використання інформаційно-комп'ютерних технологій	135
Гребенцова П.О. Аудиторська палата у Республіці Білорусь	137
Гуцаленко Л.В. Комплаєнс - інструмент зниження ризиків в бізнесі	140
Єршова Н.Ю. Управлінський облік та аналіз в глобалізованій економіці	142
Ибрагимова А.Х. Об учете затрат в геологоразведке	144
Камилова Р.Ш. Особенности учета расчетов с подотчетными лицами	147
Кесарчук Г.С. Особливості поетапної побудови облікового процесу на сучасних підприємствах	150
Колісник Г.М. Характеристика методів управлінського консультування	154
Кубік В.Д., Обнявко О.В. Соціальна відповідальність облікової діяльності в умовах євроінтеграції та глобалізації економіки	159
Левкулич В.В. «Soft skills» як важлива складова успіху підприємств готельно-ресторанного бізнесу	162
Lemesh V.N. The institute of audit in the Republic of Belarus	165
Марушко Н.С. Роль внутрішнього контролю в управлінні ризиками шахрайства	168
Микитюк І.С. Внутрішній аудит в системі органів казначейства	171
Mozolevskaya T.N., Pavlotskaya Y.E. Modern trends in the European audit activity	173
Пантелеєв В.П. Зміст контролю в угоді про асоціацію	176
Парасій-Вергуненко І. М. Формування центрів відповідальності в системі управлінського обліку закладів вищої освіти	178
Полінкевич О.М. Чинники обмеження розвитку консалтингових послуг в умовах євроінтеграції	181
Пукала Р., Внукова Н.М. Спеціально визначений фінансовий моніторинг аудиторів за міжнародними стандартами	183

Сисоєва І.М., Балазюк О.Ю. Розвиток соціального аудиту	186
Слободяник Ю.Б. Перспективи розвитку аудиту державних фінансів в Україні в умовах євроінтеграції	190
Соколенко Л.Ф. Об'єкти бухгалтерського обліку бізнес-процесів надання послуг керуючими компаніями у сфері ЖКГ	193
Чепелюк Г.М. Система управління та контролю ліквідністю комерційного банку	195
Chechenok P.V. Blockchain as a system for accounting and financial information	198
Чумакова І.Ю. Зарубіжний досвід фінансування освіти в умовах зростання автономії вищої школи	201
Shkornik Ya., Klentak Ch. Management audit: theoretical aspects and development trends	204
Штулер Г.Г. Завдання технологій інформаційного забезпечення в системі ситуаційного управління підприємством	207
Шулла Р.С. Планування прибутку посередницьких структур в індустрії туризму на основі маржинального підходу	209
Шуліко А.О Особливості формування собівартості продукції рослинництва сільськогосподарських підприємств України	212
Яцик Т.В. Напрями удосконалення обліку і звітності операцій з криптовалютою на основі їх гармонізації та стандартизації	215

НАПРЯМ 3

ПОДАТКОВА І ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ТА МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ЇХ ПОКАЗНИКІВ В УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ

Гнилицька Л.В. Дієвість аналітичних моделей оцінювання кредитоспроможності суб'єктів господарювання в умовах фінансово-економічної кризи	219
Дерій Ж.В. Імплементация положень угоди про асоціацію в українські екологічні практики	222
Dolghii C. Performance of information presented in the financial statements within the context of accounting modernization	224
Замула І.В., Травін В.В. Аналіз фінансового стану підприємства в середовищі Excel	227
Калабухова С.В., Ісай О.В. Розкриття аналітичної інформації про витрати з податку на прибуток у фінансовій звітності	230
Кіндрацька Г.І. Стан і проблеми інформаційного забезпечення ліквідаційної процедури	233
Клименко Я.В. Виплати провідному управлінському персоналу: розкриття у фінансовій звітності інформації щодо пов'язаних осіб	235
Ксьонжик І.В., Дубініна М.В. Особливості формування правового базису	238

фінансової звітності установ державного сектору	
Лопін А.О. Склад користувачів звітності про природний капітал	241
Нікішина О.В. Методичні положення щодо аналізу показників ефективності логістичної діяльності суб'єктів товарного ринку в умовах євроінтеграції	244
Пойда-Носик Н.Н. Облікові міркування щодо застосування МСФЗ в Україні в умовах сучасних змін і глобальних викликів	247
Савчук Т.В. Якісні характеристики фінансової звітності	251
Хомин П. Я. Псевдотеоретичні атавізми фінансової звітності	254
Хорунжак Н.М. Аналіз витрат в умовах сучасних інформаційних технологій: проблеми та виклики	256
Шеверя Я.В. Достовірність оцінки показників фінансової звітності в сучасних кризових умовах економіки України	259
Шевчук Н.С., Обнявко О.В. Обліково-аналітичне забезпечення управління економічною спроможністю українських підприємств	262
Яцко М.В. Звітність фізичних осіб в Україні з метою оподаткування: проблеми методики	265

ПЕРЕДМОВА

В умовах євроінтеграції економіки істотно змінюються вимоги до облікової та звітної інформації про діяльність суб'єктів господарювання. Удосконалення обліково-аналітичних процесів в діяльності підприємства неможливе без удосконалення їх методології, що базується на теорії наукових досліджень. При цьому удосконалюється як загальна методологія, так і методичні аспекти обліку, аналізу, аудиту і оподаткування для раціонального використання в єдиній системі управління. Неперервність цього процесу та використання його результатів в діяльності необхідні для прийняття оптимальних управлінських рішень в умовах євроінтеграції. У зв'язку з цим сьогодні гостро стоїть проблема розробки концепції ефективного управління діяльністю підприємства через призму обліково-аналітичних процесів, аудиту, оподаткування на основі моделювання комплексної оцінки ефективності діяльності підприємства в умовах євроінтеграції.

Мета конференції - здійснення комплексного наукового розгляду актуальних проблем бухгалтерського обліку, аналізу, аудиту, контролю та оподаткування і звітності в умовах євроінтеграції для забезпечення підвищення їх якості та сприяння практичному впровадженню із залученням зусиль науковців, встановлення контактів між вченими різних країн, обмін науковими результатами і дослідницьким досвідом.

Організаторами конференції визначені напрями для реалізації зазначеної вище мети: міжнародний та національний розвиток обліку в контексті перспектив удосконалення оподаткування підприємницької діяльності в Україні; управлінський облік, консалтинг, контроль і аудит в умовах євроінтеграції та глобалізації економіки; податкова і фінансова звітність та методика аналізу їх показників в умовах євроінтеграції.

Тези доповідей з цієї тематики представлені в пропонованому збірнику.

Очікувані результати проведення конференції: створення рекомендацій щодо розвитку теорії і методології обліку, аналізу, аудиту, звітності і оподаткування в умовах євроінтеграційних процесів в економіці України; гармонізація та узгодження бухгалтерського та податкового законодавства в різних сферах діяльності з метою детінізації економіки; впровадження адаптивної обліково-аналітичної системи у господарську діяльність підприємств, що забезпечить підвищення якості управління та сприятиме ефективному прийняттю управлінських рішень; визначення концептуальних напрямів подальших наукових досліджень для теоретичного обґрунтування та подальшого практичного впровадження рекомендацій.

НАПРЯМ 1

МІЖНАРОДНИЙ ТА НАЦІОНАЛЬНИЙ РОЗВИТОК ОБЛІКУ В КОНТЕКСТІ ПЕРСПЕКТИВ УДОСКОНАЛЕННЯ ОПОДАТКУВАННЯ ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ

УДК 657

Афонов Р.П.

здобувач, Класичний приватний університет, м. Запоріжжя, Україна

СТРАТЕГІЧНІ ПРОБЛЕМИ ТА ЦІЛЬОВІ ОРІЄНТИРИ РЕФОРМУВАННЯ МЕТАЛУРГІЙНОЇ ГАЛУЗІ В УКРАЇНІ

Для держави є вкрай важливими та такими, що потребують постійного моніторингу та регулювання, питання щодо результатів діяльності, конкурентоспроможності і перспектив розвитку металургійної галузі. А якщо зважати на той факт, що металопродукція є базовою сировиною для таких, обумовлюючих технологічно-технічне оновлення всього господарства країни галузей, як машинобудування, автомобілебудування, будівництво, то не піддається сумніву питання щодо необхідності дослідження стану металургійної галузі, його системного аналізу та прийняття на рівні держави відповідних заходів стимулювання і підтримки.

Сучасна вітчизняна металургійна галузь характеризується декількома особливостями (характерними рисами), серед яких слід, в першу чергу, назвати: 1) її експортоорієнтованість, а відтак залежність від зовнішніх ринків; 2) надвисокий рівень зносу (як фізичного, так і морального) обладнання; 3) значні матеріаломісткість та енергоємність виробництва; 4) незадовільний марочний та розмірний сортаментний ряд металопродукції. І цей перелік не є остаточним, більшість позицій якого має негативне забарвлення.

Що стосується способів виробництва сталі, то в Україні використовуються три способи: мартенівський, киснево-конвертерний та виробництво електросталі. Причому, якщо говорити про мартенівський спосіб, як застарілий та найбільш шкідливий для довкілля, енергоємний і небезпечний порівняно з іншими, то, за даними світової організації World Steel Association [1], наша країна є безперечним світовим «лідером» (!) з цього приводу. А якщо додати, що серед 88 країн-виробників цей небезпечний для навколишнього середовища та людей спосіб виплавки сталі використовується лише в двох – в Україні (з часткою в 1/5 загального виробництва в країні, та на яку приходиться майже 74% всієї виробленої в світі сталі мартенівським способом) і Росії, то необхідність і важливість дослідження вказаних питань не викликають сумнівів.

Металургія є визначальним елементом вітчизняної економіки з її значною часткою в загальному обсязі реалізованої промислової продукції – від 18,8% у 2010 р. до 15,7% та 16,2% у 2017 р. та 2018 р. відповідно [2, с. 257]. Якщо ж розглядати рівень промислової продукції гірничо-металургійного комплексу країни в цілому, то її питома вага сягає майже третини в загальному обсязі реалізації, дорівнюючи 28,8% в 2010 р., 28% в 2017 р. та 29,2% в 2018 р. [2, с. 257].

Показники виробництва сталі в країнах світу наведені нами в табл. 1. Так, 51,1% загального обсягу сталі виплавлено в 2018 р. металургійними підприємствами Китаю, країни, яка є провідним гравцем (з найвищою питоною вагою) на світовому ринку металопродукції. Слід зазначити, що друге місце займає Індія, яка забезпечує 6% загальносвітового виробництва. В свою чергу, Україною в 2018 р. виплавлено 21,11 млн. тон, або 1,16% світового обсягу виробництва сталі, що забезпечило їй достатньо високе 13 місце в рейтингу серед інших країн світу.

Таблиця 1.

Показники виробництва сталі в країнах світу у 2018 р.

Країна / місце в рейтингу за обсягом виробництва	Всього:		в т.ч. мартенівським способом (ОНФ)	
	млн.тон	%	млн.тон	%
Китай / 1	928,30	100	-	-
Індія / 2	109,95	100	-	-
США / 4	86,61	100	-	-
Росія / 6	71,7	100	1,7	2,4
Туреччина / 8	37,31	100	-	-
Бразилія / 9	35,41	100	-	-
Україна / 13	21,11	100	4,83	22,9
.....
Світове виробництво, всього	1815,73	100	6,53	0,4

**Примітка: складено автором на основі [1].*

Разом з тим, слід зауважити, що особливу увагу привертають показники виробництва в світі електросталі, які свідчать про його найнижчий рівень саме в Україні (7,4% від загального обсягу виробництва в країні [1]). Для порівняння зазначимо, що питома вага електросталі в загальному обсязі виробництва в Туреччині дорівнює 69%, в США – 68%, в Китаї – 11,6% [1].

Зазначені факти, а також критичний рівень показника частки мартенівської сталі в загальному виробництві продукції в Україні – на рівні майже 23% в 2018 р. (табл. 1.), потребують негайних заходів з виправлення становища.

Динамічний ряд показників структури виробництва сталі в Україні протягом останніх двох десятиріч свідчить про певні позитивні зрушення: якщо в 2000 р. мартенівським способом вироблялося 50% виплавленої сталі, то в 2018 р. – 22,9% [1]. Але, якщо зауважити (як зазначалося вище), що Україна обумовлює переважаючу в світі кількість сталі, вироблену мартенівським способом, то

наведені дані мають обумовити прийняття рішучих заходів державного регулювання задля забезпечення майбутнього розвитку металургії, вітчизняної промисловості, зокрема, та економіки країни взагалі.

Розробка вищезазначеного напрямку (в частині негативних показників щодо застосування в країні мартенівського способу виробництва сталі) пов'язана з іншим стратегічним для галузі питанням – функціонуванням в країні непрозорого ринку металобрухту.

Металобрухт є основною сировиною для виробництва сталі на сучасних металургійних потужностях, і саме перехід до більш екологічно чистого виробництва – електросталей, обумовив зростання обсягів споживання металобрухту в світі, а відтак зацікавленість окремих вітчизняних суб'єктів господарювання в експорті цієї стратегічної та, в той же час, такої потрібної сировини для нашої країни.

Зважаючи на вищевикладені аргументи і факти, та головне, необхідність реформування металургійної галузі в нашій країні з акцентом на екологічність виробництва, необхідним є забезпечення захисту і стабільності внутрішнього ринку металобрухту та стимулювання суб'єктів галузі до удосконалення процесів виробництва. Вказаний тезис обумовлює необхідність розробки на законодавчому рівні питання щодо підтримки металургійної галузі з акцентом на наступні позиції. Потребують змін правила і норми законодавчого регулювання оподаткування прибутку підприємств металургійної галузі шляхом запровадження податку на виведений капітал через внесення змін до Податкового кодексу України. Це забезпечить поштовх до промислового розвитку виробництв завдяки отриманій можливості спрямовувати вивільнені кошти, в першу чергу, на оновлення технологій.

Крім того, вкрай необхідним, на наше переконання, є розробка на законодавчому рівні питання щодо запровадження, так званого утилізаційного збору на металобрухт, що дозволить впорядкувати ринок металевих брухту в країні. Вказаний збір, встановлений на рівні не менше, ніж 5% від бази оподаткування, якими мають стати операції з першого постачання відходів та брухту чорних і кольорових металів (в першу чергу, операцій із заготівлі металобрухту), забезпечить вихід ринку металобрухту з «тіні» завдяки легалізації господарських операцій. Слід зазначити, що запровадження утилізаційного збору автоматично обумовить прозорість операцій з поставки брухту в цілому по країні, в чому є нагальна потреба, а також зацікавленість безпосередньо сталеливарних комбінатів.

Це дозволить також уніфікувати здійснення заходів податкового контролю та зекономити робочий час представникам, як контролюючих органів, так і суб'єктів господарювання, на реалізацію вказаних заходів і відпрацювання відповідних напрямків, та найголовніше – зменшить кількість судових і адміністративних спорів із зазначеного приводу

Одночасно з прийняттям запропонованих змін до Податкового кодексу України, має бути передбачене посилення відповідальності за здійснення незаконних операцій на ринку металобрухту шляхом внесення змін до Кримінального кодексу України і Кодексу України про адміністративні правопорушення.

Реалізація вказаних заходів обумовить покращення в цілому стану металургійної галузі в країні, а також надасть поштовх до її розвитку.

Список використаних інформаційних джерел

1. World Steel Association (англ.). URL: https://www.worldsteel.org/en/dam/jcr:b5e18bcb-20bc-4d87-b656-dbaabc587fb7/Whole%2520piece_2019.pdf (дата звернення: 10.01.2020).
2. Статистичний щорічник України за 2018 рік. Київ: Державна служба статистики України, 2019, Вернер І. Є. (за редакцією), 2019, 481 с.

УДК 657.92

Безручук С.Л.

к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку і аудиту

Державний університет «Житомирська політехніка», м. Житомир, Україна

ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ОБЛІКУ ДИСКОНТУВАННЯ ЗАБОРГОВАНОСТЕЙ У СВІТЛІ НОВОВВЕДЕНЬ ЗА П(С)БО І ПОДАТКОВИМ ЗАКОНОДАВСТВОМ

В 2019 р. прийняті зміни до окремих П(С)БО, відповідно до яких необхідно проводити дисконтування абсолютно усіх довгострокових зобов'язань/дебіторської заборгованості, як тих, на які нараховуються відсотки, так і тих, на які відсотки не нараховуються. У зв'язку з нововведеннями виникло багато дискусій щодо дисконтування, зокрема зобов'язань. Адже відповідна вимога є, проте порядку застосування її немає. Отже, виникають питання щодо:

✓ для якої саме довгострокової заборгованості (грошової чи негрошової) необхідно визначати дисконтування;

✓ як визначати теперішню (дисконтовану) вартість, відсоткову ставку і проводити дисконтування;

✓ як вести подальший облік визнаних за теперішньою вартістю заборгованостей, зокрема, як списувати різницю між номінальною і дисконтованою вартістю, і як наведені пропозиції узгоджені з податковим законодавством?

Якщо на перші два питання можна дати відповідь, скориставшись, зокрема МСБО, або визначенням теперішньої вартості майбутніх платежів, наведеної в консультаціях податківців, яке ґрунтується на загальноприйнятій формулі, то останнє викликає багато суперечностей.

Окремі автори пропонують різницю між оцінками теперішньої вартості на поточну і попередню дати балансу (так званий дисконт) списувати на витрати/доходи, а потім різницю між оцінками на попередню і поточну дати балансу, відносити на доходи/витрати. Подібне визначення теперішньої вартості слід проводити на кожну дату балансу. У позичальника і позикодавця такі операції виглядатимуть наступним чином:

- у позичальника:

1) на дату отримання позики – дебет «Грошові кошти» кредит «Довгострокові зобов'язання» – за вартістю позики; одночасно, дебет «Довгострокові зобов'язання» кредит «Доходи» – на суму дисконту;

2) на дату балансу – дебет «Довгострокові зобов'язання» кредит «Доходи» - на суму дисконту – при зміні теперішньої вартості і перегляду суми заборгованості; одночасно, дебет «Витрати» кредит «Довгострокові зобов'язання»;

- у позикодавця:

1) на дату надання позики – дебет «Довгострокова дебіторська заборгованість» кредит «Грошові кошти» – за вартістю позики; одночасно, дебет «Витрати» кредит «Довгострокова дебіторська заборгованість» – на суму дисконту;

2) на дату балансу – дебет «Витрати» кредит «Довгострокова дебіторська заборгованість» – на суму дисконту – при зміні теперішньої вартості і перегляду суми заборгованості; одночасно, дебет «Довгострокова дебіторська заборгованість» кредит «Доходи».

Вважаємо, що так вести облік не можна з огляду на Податковий кодекс України. Наведені вище пропозиції щодо дисконтування довгострокових зобов'язань/дебіторської заборгованості безпосередньо пов'язані з обчисленням фінансового результату. А саме, безпосередньо впливають на об'єкт оподаткування податком на прибуток. Відповідних же коригувань щодо дисконтування податкове законодавство не передбачає. Отже, дохід у позичальника від різниці між номінальною вартістю позики та її дисконтованою вартістю, яка потрапить до фінансового результату, визначеного за правилами бухгалтерського обліку, буде доходом і для податку на прибуток. А в наступних звітних періодах, призведе до зменшення оподатковуваного прибутку, і відповідно, об'єкту оподаткування. Тобто необхідно спочатку сплатити податок, а потім суму зменшувати. Протилежна ситуація виникає у позикодавця: спочатку – збільшення об'єкту оподаткування, а потім його зменшення. Крім того, ситуація стає ще гіршою, якщо в наступних звітних датах буде зменшуватись/збільшуватись теперішня вартість. Виникає фіскальний дисбаланс.

На нашу думку, дійсно дисконтування теперішньої вартості робить звітність інформативнішою з точки зору її користувачів. Оскільки подібна оцінка дозволяє визначити реальний стан справ по заборгованостях суб'єкта господарювання. Проте, це не має впливати на об'єкт оподаткування податком на прибуток. Пропонуємо суми дисконтування відображати на окремому субрахунку рахунків

заборгованостей. Відповідно і для звітності передбачити рядки щодо дисконтування. Облік виглядатиме наступним чином:

- у позичальника:

1) на дату отримання позики – дебет «Грошові кошти» кредит «Довгострокові зобов'язання» – за теперішньою вартістю; одночасно, дебет «Грошові кошти» кредит «Дисконт за довгостроковими зобов'язаннями» – на суму дисконту;

2) на дату балансу: дебет «Дисконт за довгостроковими зобов'язаннями» кредит «Довгострокові зобов'язання» – списання дисконту;

- у позикодавця:

1) на дату надання позики – дебет «Довгострокова дебіторська заборгованість» кредит «Грошові кошти» – за вартістю позики; одночасно, дебет «Дисконт за дебіторською заборгованістю» кредит «Грошові кошти» – на суму дисконту;

2) на дату балансу – дебет «Довгострокова дебіторська заборгованість» кредит «Дисконт за дебіторською заборгованістю».

В такому разі облік дисконтування не впливатиме на об'єкт оподаткування податком на прибуток, водночас, користувачі зможуть бачити реальні показники діяльності підприємства.

УДК 657.334.5

Вакаров В.М.

к.е.н, доцент, доцент кафедри обліку і аудиту,

ДВНЗ «Ужгородський національний університет», м. Ужгород, Україна

Вакарова Б.В.

старший викладач кафедри обліку і аудиту

ДВНЗ «Ужгородський національний університет», м. Ужгород, Україна

ОБЛІКОВА ІНФОРМАЦІЯ ДЛЯ ОЦІНКИ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА

Значне місце в сучасних умовах розвитку економіки України має діяльність суб'єктів підприємницької діяльності (надалі – СПД). Важливим аспектом наукового дослідження є проблема створення облікової інформації для ефективного управління ними. Його метою є отримати конкретний позитивний результат, якого намагається досягти менеджмент підприємства у своїй діяльності.

Основним нормативно-правовим документом у напрямі діяльності суб'єктів підприємницької діяльності є Закон України «Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва» від 22.03.2012 р. № 4618-VI [1]. Тому автори зосереджують свою увагу саме на дослідження питань обліку та створення облікової інформації для здійснення об'єктивної оцінки діяльності СПД.

До мікропідприємств, малих, середніх та великих належать підприємства, показники яких на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передедує звітному, відповідають щонайменше двом із таких критеріїв (дивись табл.1):

Таблиця 1.

Пріоритетні критерії виокремлення різних типів СПД*

Критерії виокремлення	Мікропідприємства	Малі підприємства	Середні підприємства	Великі підприємства
Середня кількість працівників	до 10 осіб	до 50 осіб	до 250 осіб	понад 250 осіб
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	до 2 млн. євро	до 10 млн. євро	до 40 млн. євро	понад 40 млн. євро
Балансова вартість активів	до 350 тис. євро	до 4 млн. євро	до 20 млн. євро	понад 20 млн. євро

**Таблиця 1 складена на основі Закону України Про внесення змін до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" щодо удосконалення деяких положень від 5 жовтня 2017 року, № 2164-VIII [3].*

Управління СПД вимагає забезпечення об'єктивного відображення об'єктів обліку з метою отримання об'єктивної облікової інформації для оцінки їх підприємницької діяльності про ті господарські процеси, їх характер і обсяг, про наявність матеріальних, трудових, виробничих і фінансових ресурсів, їх використання, про фінансові результати діяльності, які мають місце в її діяльності. Такі дані можуть бути отримані на основі бухгалтерського обліку і звітності. Звітність СПД має велике значення, оскільки вона використовується для оцінки діяльності окремого підприємства з метою одержання облікової інформації, яка необхідна для управління ними.

Тому доцільно визначитись не лише стосовно організаційних і практичних заходів, але і в методологічних питаннях формування обліку. Оскільки облік є одним з найважливіших засобів отримання облікової інформації і є основою ефективного управління СПД, який залежить від повноти, обґрунтованості і достовірності інформації, яка міститься в бухгалтерському обліку і звітності.

Управління будь-яким СПД вимагає систематичної інформації про здійснювані господарські процеси, їх характер і обсяг, про наявність матеріальних, трудових, виробничих і фінансових ресурсів, їх використання, про фінансові результати діяльності, яка знаходить своє відображення у показниках фінансової звітності СПД.

Підвищений рівень тінізації економіки, відсутність дієвих кроків у подоланні корупції та недобросовісна конкуренція вимагають реформування бухгалтерського обліку СПД та податкового реформування. Оскільки спрощена форма бухгалтерського обліку, як і система спрощеного бухгалтерського обліку доходів та витрат, може застосовуватись поряд із загальноприйнятою формою обліку за вибором СПД, тобто є дозволеною, а не обов'язковою. Суб'єкти малого підприємництва складають та подають до відповідних органів фінансову звітність,

передбачену нормами Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 «Спрощена фінансова звітність» [4].

Для мікропідприємств і малих підприємств, які визнані такими відповідно до внесених змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [2], які ведуть спрощений бухгалтерський облік доходів та витрат відповідно до податкового законодавства, встановлюється скорочена за показниками фінансова звітність у складі балансу і звіту про фінансові результати, форма і порядок складання яких визначені Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 25 «Спрощена фінансова звітність» (Н(с)БО 25) [4]. Зазначені підприємства можуть самостійно визначати доцільність складання фінансової звітності за формами, наведеними у цьому Н(с)БО 25.

Нині діючий Н(С)БО 25 передбачає існування двох типів звітів: 1) «Фінансовий звіт малого підприємства» («Баланс» ф. №1-м та «Звіт про фінансові результати» ф. № 2-м); 2) «Фінансова звітність мікропідприємства» («Баланс» ф. №1-мс та «Звіт про фінансові результати» ф. № 2-мс). В Н(С)БО 25 [4] відмічено, що СПД, які мають право на застосування спрощеного бухгалтерського обліку доходів і витрат: 1) обліковують необоротні активи за первісною вартістю і окремо відображають накопичену амортизацію; 2) не створюють забезпечення наступних витрат і платежів (на виплату наступних відпусток працівникам, виконання гарантійних зобов'язань тощо), а визнають відповідні витрати у періоді їх фактичного понесення; 3) визнають витрати і доходи з урахуванням вимог Податкового кодексу України і відносять суми, які не визнаються Податковим кодексом України витратами або доходами, безпосередньо на фінансовий результат після оподаткування; 4) поточну дебіторську заборгованість включають до підсумку балансу за її фактичною сумою.

Для успішного управління СПД необхідний принципово новий підхід до здійснення обліку та формування облікової інформації, яка б відповідала реаліям сьогодення.

Науковці, які займаються дослідженням бізнесу і їх підприємницькою діяльністю, головним чином звертають увагу на виробництво різних товарів та послуг в рамках певних витрат і отриманому при цьому прибутку або доходу. Тому, на думку авторів, при формуванні облікової інформації для управління їх підприємницькою діяльністю слід в першу чергу звертати увагу, щоб в ній містилася та інформація, яка б дала змогу тримати в полі зору такі важливі показники як: доходи, витрати, прибутковість, рентабельність, платоспроможність і фінансова стійкість. Всі ці показники взаємопов'язані.

Щоб підприємство працювало прибутково, воно повинно врахувати і мати в своїй обліковій базі ще і таку інформацію як: засвоєння нових ринків або збільшення частини ринку, яким підприємство володіє; розробку нової продукції, що знаходить попит у споживачів; удосконалення якості продукції; максимальне зниження витрат виробництва; підготовка кваліфікованого персоналу.

Виникає і необхідність не тільки нових підходів до формування облікової інформації, яка б дала можливість в будь-який час оцінити результативність діяльності підприємницьких структур, але і додержання певних принципів її організації.

Отже, в сучасних умовах здійснення обліку і його основі формування облікової інформації для оцінки СПД слід розглядати її як комплекс упорядкованої інформації, необхідної і достатньої для оцінки ефективності управління підприємницькою діяльністю за даними обліку і оперативної звітності та оцінки їх основних економічних показників.

Список використаних інформаційних джерел

1. Закон України «Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва» від 22.03.2012 р. № 4618-VI.
2. Господарський кодекс України: /Верховна Рада України. Офіційне видання ред. від 01.01.2014. URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua/go/436-15>
3. Про внесення змін до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" щодо удосконалення деяких положень від 5 жовтня 2017 року, № 2164-VIII.
4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Спрощена фінансова звітність», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 травня 2019 року № 226.

УДК 657

Вигівська І.М.

к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку і аудиту

Державний університет «Житомирська політехніка», м. Житомир, Україна

Григорєвська О.О.

к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку і аудиту

Київський національний університет технологій та дизайну, м. Київ, Україна

ОБЛІКОВЕ ВІДОБРАЖЕННЯ НАДАННЯ БЛАГОДІЙНОЇ ФІНАНСОВОЇ ДОПОМОГИ В УМОВАХ РИЗИКІВ ТЕРОРИЗМУ І СЕПАРАТИЗМУ

Ризики тероризму та сепаратизму в Україні залишаються актуальними з огляду на ряд негативних явищ: збільшення активності міжнародних терористичних організацій, формування сепаратистських ідей, організація та фінансування дій, спрямованих на порушення суверенітету та територіальної цілісності країни, наявність у незаконному обігу значних обсягів зброї та боєприпасів, збільшення радикалізації суспільства. Всі ці чинники впливають на національну безпеку країни.

Боротьбу з тероризмом визначено одним із пріоритетних напрямів діяльності ООН та інших міжнародних організацій. Діяльність терористичних організацій

становить загрозу не лише національним інтересам, а й безпеці всього світу. Така діяльність характеризується не тільки безпосереднім проведенням терористичних актів, але й фінансуванням терористичної діяльності чи сепаратизму, придбанням зброї та бойових припасів, підготовкою та навчанням терористів, організацією спеціальних терористичних груп або вербуванням одинаків, тощо [1, с. 5, 7]. Зауважимо, що джерелами фінансування діяльності терористичних угруповань можуть бути легальні та нелегальні фінансові потоки. До легальних джерел фінансування відносять: кошти, отримані від благодійних організацій та законних форм бізнесу, зокрема при вертикальному фінансуванні значні обсяги фінансових ресурсів надаються централізовано: державами, зацікавленими у підтримці нестабільності в Україні, компаніями, благодійними установами або кредитно-фінансовими установами, що підтримують тероризм і сепаратизм, учасників регіональних збройних конфліктів. Використання коштів законного походження (від підприємств, благодійних організацій тощо), а також коштів, що надаються безпосередньо терористами та їх спільниками (заробітна плата, заощадження, соціальні виплати та фінансова допомога), призвело до виникнення такого явища як «делегалізація», тобто вербування нових кадрів через законні засоби.

З метою мінімізації негативних наслідків ризиків фінансування угруповань сепаратистів і терористів в Україні, посилення контролю за рухом фінансових потоків суб'єктів господарювання, а також визначення безпечного механізму надання благодійної фінансової допомоги дійсним та колишнім учасникам АТО та ООС, членам їх сімей, особам, які постраждали в зоні проведення бойових дій, і переселенцям, постає необхідність дослідження порядку облікового відображення надання такої благодійної фінансової допомоги в умовах ризиків тероризму і сепаратизму. Задля цього слід правильно організувати синтетичний облік та розробити систему аналітичних рахунків:

1) для формування/створення фінансового активу підприємства для виплат благодійної фінансової допомоги та її нарахування – 949.n* «Благодійна фінансова допомога учасникам АТО та ООС, членам їх сімей; постраждалим в зоні проведення бойових дій, переселенцям», 47.n* «Резерв виплат благодійної фінансової допомоги учасникам АТО та ООС, членам їх сімей; постраждалим в зоні проведення бойових дій, переселенцям», 311.n* «Кошти на виплату благодійної фінансової допомоги учасникам АТО та ООС, членам їх сімей; постраждалим в зоні проведення бойових дій, переселенцям»;

2) для розмежування бенефіціарів благодійної фінансової допомоги: 2.1) якщо учасник ООС, члени його сім'ї або особа постраждала в зоні проведення бойових дій є наразі працівником підприємства (або значиться працівником підприємства під час проходження військової служби в ООС) – 663.n* «Виплати благодійної фінансової допомоги учасникам ООС, членам їх сімей; постраждалим в зоні проведення бойових дій, переселенцям»; 2.2) якщо учасники АТО та ООС, члени їх сімей; постраждали в зоні проведення бойових дій не є працівниками підприємства – 685.n*.1 «Виплати благодійної фінансової допомоги учасникам ООС, членам їх

сімей; постраждалим в зоні проведення бойових дій, переселенцям» (685.п*.1.1 «Виплати благодійної фінансової допомоги учасникам АТО та ООС», 685.п*.1.2 «Виплати благодійної фінансової допомоги членам сімей учасників АТО та ООС», 685.п*.1.3 «Виплати благодійної фінансової допомоги особам постраждалим в зоні проведення бойових дій»), 685.п*.1.4 «Виплати благодійної фінансової допомоги переселенцям»);

3) депонування виплат благодійної фінансової допомоги: 3.1) якщо учасник ООС, члени його сім'ї або особа постраждала в зоні проведення бойових дій є наразі працівником підприємства (або значиться працівником підприємства під час проходження військової служби в ООС) – 663.п* «Депоновані виплати благодійної фінансової допомоги учасникам ООС, членам їх сімей; постраждалим в зоні проведення бойових дій, переселенцям»; 3.2) якщо учасники АТО та ООС, члени їх сімей; постраждали в зоні проведення бойових дій не є працівниками підприємства – 685.п*.2 «Депоновані виплати благодійної фінансової допомоги учасникам ООС, членам їх сімей; постраждалим в зоні проведення бойових дій, переселенцям» (з вказаними у п. 2.2 розрізами аналітики). У вище вказаних пропозиціях «п*» – шифр виду витрат/резерву благодійної фінансової допомоги в умовах ризиків тероризму і сепаратизму в залежності від існуючих рівні аналітичного обліку на підприємстві до вказаних синтетичних рахунків.

Отже, в результаті дослідження питання облікового відображення надання благодійної фінансової допомоги дійсним та колишнім учасникам АТО та ООС, членам їх сімей, особам, які постраждали в зоні проведення бойових дій, та переселенцям в умовах ризиків сепаратизму і тероризму запропоновано відповідну систему аналітичних рахунків задля можливості подальшого формування звітної інформації про ризики соціально відповідальної діяльності підприємства.

Список використаних інформаційних джерел

1. Ризики тероризму та сепаратизму 2017. Державна служба фінансового моніторингу України. – 83 с. / Національна комісія, що здійснює державне регулювання сфері ринків фінансових послуг. Retrieved from <https://www.nfp.gov.ua/>.

РЕГІОНАЛЬНИЙ ЕКОЛОГІЧНИЙ ОБЛІК

Стратегічна мета – сталий розвиток, вимагає суттєвих змін в усіх сферах економічної діяльності. Сучасний бухгалтерський облік і звітність не продукують весь спектр інформації, необхідної для управління цими процесами. Для розробки системи інформаційного забезпечення сталого розвитку в останній час генерується багато ідей, які з різних сторін розширюють рамки облікових процедур. Але повноцінний розвиток бухгалтерської науки можливий лише через системні зміни у теорії обліку. Впровадження екологічного обліку як важливої складової інформаційного забезпечення процесу сталого розвитку, в першу чергу, має торкнутися змін теоретичних облікових категорій: переорієнтація принципів, розширення об'єктів обліку та облікових вимірників, з'ясування вимагають рівні, об'єкти, предмет і цілі екологічного обліку.

Вітчизняні вчені, зокрема І.В. Замула [1], О.І. Гриценко [2], В.С. Лень [3], Л.А. Сахно [4] активно працюють над з'ясуванням сутності екологічного обліку, окреслення його рамок та визначення ролі в управлінні сталим розвитком.

Кожне підприємство розвивається у нерозривному зв'язку з економікою регіону. Можливості для розвитку зумовлені можливостями, які існують в даному регіоні, а вони в свою чергу багато в чому залежать від природних ресурсів, стану оточуючого природного середовища. Тому розробка системи показників екологічного обліку має підпорядковуватися загальній меті – організації екологічного обліку на регіональному та глобальному рівні. Збір однорідної та порівнювальної екологічної інформації, актуальної для конкретного регіону, дозволить створити гнучку систему управління екологічною складовою сталого розвитку.

Регіональний екологічний облік має включати комплекс взаємопов'язаних екологічних та економічних показників, які відповідатимуть Системі національних рахунків (System of National Accounts (SNA)) [5]:

- природні ресурси та їх комплекси: склад атмосферного повітря, водні ресурси, надра, ґрунт, ліса, флора і фауна;
- екологічні витрати та ефект від впроваджуваних ресурсозберігаючих і природоохоронних заходів;
- викиди забруднюючих речовин в навколишнє середовище.

Змістове наповнення показників має бути притаманним екологічним особливостям та основним економічним галузям конкретного регіону, відображати екологічні загрози та заходи по впровадженню ресурсозберігаючих технологій, розвиток альтернативних джерел енергії, обмеження забруднення

навколишнього середовища. Регіональний екологічний облік має узгоджуватися із стратегією розвитку регіону, він покликаний збалансувати економічні інтереси суб'єктів господарювання та екологічної безпеки регіону.

Регіональний екологічний облік обумовлений відмінністю між різними екологічними системами. Характерні риси:

1. Окрема екосистема.
2. Спільні екологічні ризики.
3. Природно-кліматичні особливості регіону.
4. Специфічний перелік об'єктів обліку: екологічних активів і екологічних процесів.

Охоплення обліком тільки сфери економічних відносин не відповідає потребам суспільства в отриманні об'єктивної інформації про наслідки впливу діяльності суб'єкту господарювання на оточуюче середовище. Зацікавлені в отриманні даних актуальних даних про екологічний стан і суб'єкти бізнесу, оскільки порушення екологічної рівноваги, а тим більше різного виду екологічні катастрофи, пов'язані і значними фінансовими ризиками. Тому регіональний екологічний облік має включати в себе широке коло не грошових показників, пов'язаних з експлуатацією природних ресурсів, їх наявністю, заходами щодо мінімізації негативного впливу життєдіяльності людей на природне середовище.

Список використаних інформаційних джерел

1. Замула І.В. Бухгалтерський облік екологічної діяльності у забезпеченні стійкого розвитку економіки: монографія / І.В. Замула. – Житомир : ЖДТУ, 2010. – 440 с.
2. Гриценко О.І. Екологічний облік: визначення перспектив та основних засад упровадження / О.І. Гриценко // Економіка і суспільство. – Мукачівський державний університет. – 2016. – Вип. 2. – с. 678-683.
3. Лень В. С. Класифікація видів обліку / В. С. Лень, В. В. Гливенко // Економіка: проблеми теорії та практики : зб. наук. праць. – Дніпропетровськ : ДНУ, 2003. – Вип. 186, т. 2. – С. 521–528.
4. Сахно Л.А. Екологічний облік і аудит в реформуванні традиційної системи обліку на підприємстві / Л.А. Сахно // Облік і фінанси АПК: бухгалтерський портал, 2009. - №1. – с. 89-92. // [Електронний ресурс] Режим доступу – <http://magazine.faaf.org.ua/ekologichniy-oblik-i-audit-v-reformuvanni-tradicijnoi-sistemi-obliku-na-pidприємстві.html>
5. Integrated Environmental and Economic Accounting - An Operational Manual / Handbook of National Accounting Series F, No. 78 (United Nations publication United Nations publication Sales No. E.00.XVII.17), - 2000 // [Електронний ресурс] Режим доступу - https://unstats.un.org/unsd/publication/SeriesF/SeriesF_78E.pdf

ІНФОРМАЦІЙНІ ШУМИ В СТРАТЕГІЧНОМУ ОБЛІКОВОМУ КОМУНІКАЦІЙНОМУ ПРОЦЕСІ

Для побудови дієвої системи облікового забезпечення стратегічного управління необхідно враховувати всі фактори, які можуть впливати на виникнення порушень в функціонуванні такої системи. Виходячи з положень комунікаційної теорії обліку такі негативні фактори називають інформаційними шумами, які ускладнюють процес створення облікових повідомлень (облікових даних) та передачі облікових сигналів (бухгалтерської звітності) в обліково-комунікаційних системах. Питання сутності інформаційних шумів та аналіз можливих шляхів їх мінімізації в облікових системах серед вітчизняних вчених розглядалися проф. О.А. Лаговською [1, с. 229] та доц. В.В. Муравським [2, с. 24], а також значною кількістю зарубіжних дослідників (Є. Імхофф, Й.В. Лау, Дж.Ф. Росс, К.Г. Палепу, С. Сальварі, П.М. Хілі та ін.).

На основі проведеного аналізу підходів дослідників розроблено наступну класифікацію інформаційних шумів в стратегічному обліковому комунікаційному процесі (табл. 1).

В залежності від місця свого походження інформаційні шуми можна поділити на ті, що виникають в процесі перетворення облікової інформації стратегічного спрямування та що виникають в процесі її передачі. В кожній з виділених груп результатом їх виникнення може бути як умисна опортуністична поведінка суб'єктів організації, ведення обліку та передавачів облікової інформації, а також неумисні помилки даних суб'єктів і дозволені обмеження облікового відображення, можливість використання яких встановлюється на рівні окремого підприємства та на рівні національної системи бухгалтерського обліку.

Таблиця 1.

Класифікація інформаційних шумів в стратегічному обліковому комунікаційному процесі

Місце виникнення	Умисні	Неумисні
В процесі перетворення облікової інформації	Недотримання облікових правил	Помилки введення та обробки облікових даних
	Маніпулювання обліковими альтернативами	Застосування вимоги співвідношення доходів та витрат, принципу суттєвості
В процесі передачі облікової інформації	Внесення змін в нормальне функціонування каналу передачі облікової інформації	Помилки передачі облікової інформації

Недотримання облікових правил є прикладом здійснення цілеспрямованих порушень суб'єктами ведення обліку та формування бухгалтерської звітності, що проявляються у невідповідності використовуваного порядку облікового відображення чинним чітко встановленим обліковим правилам, наведеним в стандартах, інструкціях тощо. Іншим видом інформаційного шуму є використання механізмів професійного судження в частині наявних облікових альтернатив таким чином, що це призводитиме до викривлення фінансового стану та результатів діяльності підприємства. В даному випадку в процесі здійснення вибору серед наявних в облікових стандартах альтернативних варіантів здійснюється маніпулятивна опортуністична поведінка, спрямована на задоволення власних інтересів, які не співпадають з інтересами інших користувачів облікової інформації.

Окрім умисної опортуністичної поведінки, суб'єкти ведення та організації обліку також можуть здійснювати неумисні помилки на різних стадіях облікового процесу при обробці, перетворенні та узагальненні облікових даних, що можуть вводити в оману суб'єктів прийняття стратегічних управлінських рішень внутрішніми та зовнішніми користувачами. Викривленню облікової інформації стратегічного спрямування також можуть сприяти обмеження, пов'язані з процесом організації облікової системи підприємства (співвідношення доходів та витрат, принцип суттєвості), застосування яких може призводити до виникнення відхилень в обліковій інтерпретації реальної економічної діяльності підприємства.

До складу інформаційних шумів також включаються умисні та неумисні дії, пов'язані з виникненням проблем функціонування каналу передачі облікової інформації стратегічного спрямування, як в результаті прямого втручання зацікавлених в таких наслідках суб'єктів, так і в результаті незапланованих збоїв в роботі обладнання каналу (передавальних інструментів та систем та програмного забезпечення, що забезпечує передачу інформації).

Стратегічні облікові комунікації є процесом взаємодії між суб'єктами перетворення, передачі та її одержувачами (приймачами), що стосується створення та передачі облікової інформації стратегічного спрямування на основі використання комунікаційних ресурсів, засобів та інструментів через інформаційні канали у відповідне місце призначення. В процесі створення та передачі такої інформації через облікові канали можуть виникати інформаційні шуми, які можуть призводити до її викривлення або втрати. З метою мінімізації виникнення таких шумів слід використовувати різноманітні методи захисту, які відрізняються між собою в залежності від виділених видів шумів: організаційні (неоінституційні) методи мінімізації опортуністичної поведінки суб'єктів ведення та організації обліку на підприємстві; методи захисту від помилок та від перешкод.

Список використаних інформаційних джерел

1. Лаговська О.А. Організаційні комунікації в системі управління: обліковий контекст / О.А. Лаговська // Міжнародний збірник наукових праць. – 2011. – Випуск 3(21). – С. 222-232.
2. Муравський В.В. Комп'ютерно-комунікаційна форма обліку: монографія / В.В. Муравський. – Тернопіль: ТНЕУ, 2018. – 486 с.

УДК 657.6

Грицишин А.В.
аспірант,

Тернопільський національний економічний університет, м.Тернопіль, Україна

**АВТОМАТИЗОВАНИЙ ОБЛІК І РОЗПОДІЛ ЛОГІСТИЧНИХ ВИТРАТ
НА ТРАНСПОРТУВАННЯ МАТЕРІАЛЬНИХ ЦІННОСТЕЙ**

Підприємства кондитерської галузі, як і більшість суб'єктів господарювання харчової промисловості, використовують транспортні засоби спільно для усієї логістичної діяльності. Понесені місячні витрати на роботу транспортного підрозділу підприємства складно розподілити за напрямками діяльності, що унеможливає відокремлення транспортно-заготівельних витрат з метою їх включення до вартості придбаних матеріальних цінностей. Складністю сепаратного обліку транспортно-заготівельних, виробничих і збутових витрат, пов'язаних з діяльністю внутрішньофірмового транспорту, пояснюється цілісністю, замкненістю та системністю господарського циклу «збут – постачання – виробництво – збут». Вирішення проблеми ідентифікованого обліку транспортних витрат можливе за умов використання пропозицій З.-М. В. Задорожного, В.В. Муравського та О.А. Шевчука щодо моніторингу руху транспортних засобів за допомогою системи глобального позиціонування (англ. «Global positioning system» – «GPS») [1, с.26]. Супутникові системи навігації здатні забезпечувати повний контроль і облік усіх параметрів роботи транспортних автомобілів, зокрема таких, як: маршрути руху, пробіг, швидкість, витрату палива і факти заправки, обороти двигуна, облік часу роботи і часу простоїв, зупинки і стоянки, кількість поїздок, віддаленість від гаражів та об'єктів призначення (відстань), показники роботи додаткового устаткування (кран, екскаватор, міксер і т. д.), завантаження, розвантаження тощо.

Науково-практичні розробки авторського колективу З.-М. В. Задорожного, В.В. Муравського та О.А. Шевчука потребують певного уточнення та імплементації в умовах діяльності підприємств кондитерської промисловості. Усі транспортні засоби, що використовуються кондитерськими підприємствами, необхідно обладнати GPS-навігаторами. Система глобального позиціонування дає змогу ідентифікувати просторове розміщення та пересування транспорту та здійснювати збір облікових даних про пройдено відстань. Але для підприємств кондитерської галузі перед початком руху транспортного засобу необхідно

зазначати мету поїздки в автоматизованій системі. Транспорт може виконувати завдання щодо перевезення матеріальних цінностей у таких напрямках: від постачальника на склад підприємства; зі складу до місця переробки чи між виробничими підрозділами; з місця переробки на склад готової продукції; зі складу до покупця чи торгівельної точки. Залежно від мети поїздки змінюється цільове спрямування витрат, пов'язаних з перевезенням виробничих ресурсів.

До транспортних витрат, облік яких пропонується автоматизувати на підприємствах кондитерської промисловості, відносять витрати на паливо-мастильні матеріали, заробітну плату і відрахування на соціальні заходи, плановий поточний ремонт, амортизацію та інші експлуатаційні витрати [1, с.26]. Облік зазначених витрат підлягає автоматизації на основі зібраної технологією GPS облікової інформації про кілометраж пройденої транспортними засобами відстані під час виконання господарського завдання щодо перевезення матеріальних цінностей. Але, необхідно врахувати, що характерною особливістю кондитерської галузі є складність поштучного обліку перевезень виробничої сировини. У більшості випадків матеріальні цінності на кондитерських підприємствах обліковуються у вагових вимірниках. Відповідно, при акумулюванні транспортних витрат і їх розподілі доцільно використовувати двовимірну калькуляційну одиницю «тонно-кілометр» на противагу «кілометр» пройденої відстані. Використання такого вимірника роботи транспортної служби дає змогу враховувати завантаженість транспортних засобів, що може впливати на збільшення витрат паливо-мастильних матеріалів, необхідність ремонту та амортизацію автотранспорту.

Методика обліку транспортних витрат з використанням GPS-навігації ґрунтується на порівнянні щоденних фактичних даних про роботу транспортних засобів з плановими розцінками, нормами, коефіцієнтами, що дає змогу оперативно автоматизовано заповнювати первинні документи, формувати облікові проведення та заповнювати електронні накопичувальні реєстри обліку. Досить проблемним є автоматизоване нарахування заробітної плати водіям і обслуговуючому персоналу. Пропонується використовувати відрядно прогресивну форму оплати праці. Але базовою одиницею обчислення заробітної плати використовувати один «тонно-кілометр» роботи транспортного засобу із преміюванням за понаднормову працю та штрафами за перевищення швидкості чи непродуктивні простої. Аналогічним способом доцільно нарахувати амортизацію транспортних засобів за виробничим методом виходячи з кількості «тонно-кілометрів» роботи автотранспорту за звітний період.

Таким чином, виходячи з обраної водієм мети поїздки та автоматизовано зібраних GPS навігаторами даних про параметри руху транспортних засобів, автоматизовано пропонується розподіляти транспортні витрати на відповідні групи: транспортно-заготівельні витрати (з відображенням на субрахунках до рахунку 20/ТЗВ), виробничі витрати основного, допоміжного чи обслуговуючого виробництва (на субрахунках до рахунку 23) і збутові витрати (на субрахунках до

рахунку 93). У випадку, якщо водій виконує одночасно декілька завдань відповідно до різної мети поїздки, наприклад, за одну поїздку перевозить виробничі матеріали і готову продукцію, то транспортні витрати можна ділити між групами пропорційно вазі різних груп оборотних активів.

Список використаних інформаційних джерел

1. Zadorozhnyi Z. V. Management accounting of the transportation services' self-cost using a global positioning system / Z. V. Zadorozhnyi, V. V. Muravskiy, O. A. Shevchuk // Науковий вісник Полісся. 2018. № 2 (14), ч. 2. С. 25–30.

UDC 657

Golochalova I.N.

doctor of economics,

*associate professor of the Accounting & Economic Informatics Department
Moldova State University, Chisinau, Republic of Moldova*

PROBLEMS OF ACCOUNTING OF THE PAYMENT-BASED PENSION PLAN IN THE CONTEXT OF THE PARADIGM OF FINANCIAL STATEMENTS

In the framework of the knowledge-based economy model, human resources are a catalyst for its effectiveness, the effective use of which contributes to the increment of all forms of capital (human, social, financial, etc.) and, as a result, ensures high competitiveness and leading positions in the economic system.

In the context of the EU - Republic of Moldova (RM) association, the Government of Moldova has undertaken a number of commitments to support social capital. One of the areas of support is the reform and, in the near future, the transition to a combined (three-level) model of pension provision, which, due to the accumulation of social contributions in pension funds, should contribute to the revitalization of the investment process in the country.

The combined pension model with its foundation has a conceptual platform formulated by Picketty: the use of the combined model is economically and socially advisable if the employer creates a special pension fund separate from it, the participants of which are social entities - current employees [2, p. 243]. To recognize decisions as economically viable, it is necessary to have reliable information about all the factors (capitals) that create and contribute to the increase in the value of a business unit. Moreover, for this, identification of the specific form of equity capital of the business unit is necessary. *The first problem of accounting for pension plans* is the identification of new forms of capital due to human resources and their recognition as a structural component of capital.

The classical interpretation of capital has not undergone significant changes. It consists in understanding capital as a combination of the owner's goods and property, which carries economic benefits and ultimately allows them to receive additional income

[1, p. 137]. At the same time, the use of human resources leads to the emergence of their share in the capital and a reduction in the share of financial capital. As a result, the structure of equity capital is changing by recognizing human and social capital, which are the result of changes in the negotiation positions of labor (human β -activity) and financial capital [2, p. 489].

Social capital (SC), which is the result of changes in the negotiating positions of labor and financial capital, combines similar social subjects (employees, structural associations, entities), and, when it is actively used at the macro level, micro level and through exchange, like other forms of equity capital, it contributes to the receipt of dividends. This concept is a logical continuation of the theory of social capital Bourdieu and the normative-value interpretation of social capital Fukuyama; is consistent with the concept of integrated reporting, which is embodied in the International Standard “Integrated Reporting”.

In the context of solving the problem of identifying new forms of equity capital, the author formulates the following conclusion: Social Capital is a derivative of human capital and has similar characteristics such as:

- inherent in a certain group of relationships;
- is formed by the institutional environment;
- is converted into financial capital and brings dividends;
- changes its value over time and requires investment support, affects the value of the business.

A logical continuation of this conclusion is the hypothesis: pension plans based on payments are one of the types of Social Capital. However, to determine the impact of the SC on the value of a business unit and to present reliable information about it in the financial statements by each form of capital, it is necessary to develop a conceptual position regarding their assessment (*second research problem*).

The problem of assessing SC is given attention in a number of scientific articles. In these works, the emphasis is on: the complexity of assessing the quality parameters of human resources; the choice of a valuation method within the framework of the income approach; the lack of clear recommendations on the application of a specific valuation method to minimize distortion of valuation results, which can lead to dehumanization of a business unit; the abstraction of methods, which complicates the development of a universal approach for measuring SC.

According to the author, the decision to this problem is possible on the basis of: (1) identification of each type of SC, which contributes to the neutralization of uncertainty and the choice of the best assessment method; (2) concepts of fair value of valuation, the basic idea of IFRS methodology that meets the socio-economic paradigm of financial reporting. Since the object of this study is a defined payment-based pension plan that is identified as an SC of a business unit, the *third issue of the study* identifies a mechanism of measurement that meets the concept of fair value.

It is known that in the IFRS system, depending on the form of capital, one or another valuation method is provided for by the corresponding basic standard. Briefly

describe it on the basis of the provisions of IFRS 19 “Employee Benefits”, which distinguishes two types of pension plans: with defined contributions and with defined benefits. Measurement and accounting model of a defined contribution plan is straightforward, so let's focus on the payment-based pension plan (defined benefit pension plan).

The purpose of this plan is to effectively use the cash received by investing in securities - stocks and bonds, and from where payments will be made to social subjects (employees, structural associations, entities) in the future to pay off pension insurance to them. Since the payment-based pension plan is intended to provide compensation for the agreed size of current and former employees, which takes into account all the financial risks arising from the current economic situation, then its execution requires a special mechanism for assessing both its assets and benefit of social subjects.

Plan assets (investments) should be measured at fair value at the reporting date, and liabilities on it at a discounted basis at that date, as long-term nature and an element of estimated uncertainty are characteristic of investment. The mechanism of measurement in the conditions of the implementation of the designated pension plan is described in detail in the work: [3, pp. 295-298].

In the context of the study, the author proves the hypothesis put forward and concludes: a defined benefit pension plan should be identified as a business unit social capital, since it has the appropriate socio-economic characteristics: it is intended to confirm the right of social subjects (owners) to a share in the business value and bring them additional income (dividends).

The execution of the pension plan requires, on the one hand, recognition of these investments, which are interpreted by IFRS 19 as plan assets, and, on the other hand, recognition of liabilities of the business unit to the social subjects. That is why, the results of the implementation of the pension plan in the financial statements of a business unit (reporting entity) should be presented on the one side by plan assets, and on the other side, by the pension plan fund (social capital item).

However, if the application of the method of measuring a pension plan as a type of social capital based on the provisions of IFRS 19 is quite adequate to solve the problem of its recognition, then the accounting model requires its development (*the fourth research problem*). The author proposes a model for accounting for the implementation of a pension plan identified as a type of social capital. Moreover, the author's position of recognition of Social Capital and its accounting based on the results of the implementation of the payment-based pension plan is consistent with the provisions of IFRS 19.

Thus, according to IFRS 19, the increase in the net value of the assets of this plan is interpreted as other comprehensive income to be reflected in the statements under one of the balance sheet items of the “Capital” section and does not contradict the requirement to recognize of liabilities of the business unit a pension obligation.

It is appropriate to emphasize that the application of the concept of fair value measurement is a trend of the Anglo-Saxon model of accounting and reporting, in

addition, as well as the transition to the socio-economic paradigm of financial reporting in the national accounting system of the Republic of Moldova is not yet provided. This indicates the absence in the accounting system and reporting of the Republic of Moldova of a conceptual space for presenting information on social capital as a result of the participation of the business environment in ensuring sustainable development of society.

List of used information sources

1. Bodyako A. Problems of development of the accounting and control methodology in the conditions of an innovative type of institutional economy. Vol. 3. On the prospects of the „digital format” of accounting, control and reporting: monograph. Moscow: RUSINS, 2017.
2. Piketty, T. Capital in the XXI century. Moscow: Ad Margin Press, 2016.
3. Tsurcanu V., Golochalova I. Preparation of financial statements in accordance with International Financial Reporting Standards / Chisinau: ACAP, 2014

УДК 657

Данило А.І.

*здобувач вищої освіти з обліку і оподаткування
ДВНЗ «Ужгородський національний університет», м. Ужгород, Україна*

ПЕРСПЕКТИВИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОПОДАТКУВАННЯ ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Одним із головних завдань в економіці України є створення сприятливих умов оподаткування для підприємницької діяльності.

З розвитком євроінтеграційних процесів є необхідність гармонізації оподаткування для забезпечення розвитку підприємств, залучення інвестицій, реалізації інноваційної політики.

Податкова політика як інструмент державного регулювання економічних та соціальних процесів забезпечує інтереси держави, підприємницьких структур та громадян, але, як показує практика податковій політиці властивий низький рівень функціонування сучасної моделі оподаткування підприємства, її невідповідність вітчизняному розвитку підприємств в Україні.

Розвиток малого підприємництва має представляти один з пріоритетних напрямів державної політики, спрямованої на зростання економіки країни. Роль малого підприємництва в економіці важко переоцінити, воно покликане пом'якшити соціальну напруженість у суспільстві, створити нові робочі місця, забезпечити країні необхідну насиченість ринку, сформувати середовище конкуренції й умови для стабільного економічного розвитку. Більшість розвинених країн заохочує і підтримує діяльність малих підприємств через широку мережу фінансових інститутів, використанням різноманітних пільг та преференцій. І хоча в Європейському союзі дотації приватним компаніям заборонені, це положення не

стосується малого підприємництва, для якого створюються різноманітні програми фінансової підтримки. В умовах модернізації сфери публічних фінансів в Україні суттєва увага має бути відведена створенню сучасної інституційної структури податкового регулювання соціально-економічних процесів. Оскільки податки стосуються кожного, варто відмовитись від різких кардинальних заходів податкового регулювання щодо трансформації податкової системи. Суспільство має відчувати позитивні ефекти від діяльності органів державної і місцевої влади. Формування інституційної системи податкового регулювання має відбуватись поступово з проведенням широкої інформаційної кампанії щодо роз'яснення переваг запропонованих заходів[1].

Міжнародна практика оподаткування передбачає щодо суб'єктів малого й середнього підприємництва такі основні підходи [2]:

- запровадження в межах стандартної національної податкової системи сукупності податкових пільг для малого підприємництва по окремих податках (переважно по податку на прибуток, рідше по ПДВ);
- запровадження особливих режимів оподаткування малого підприємництва.

У податкових системах провідних країн світу застосовується переважно спрощене оподаткування. Поставлене оподаткування в чистому вигляді використовується рідше, хоча у багатьох країнах оцінка податкової бази, за аналогією з іншими платниками податків, має місце в тих випадках, коли фіскальні органи мають сумніви стосовно правильності обчислення податкових зобов'язань.

Практичну цінність для України має і досвід Великобританії. У цій країні малі підприємства підпорядковуються таким же правилам розрахунку та декларування доходів, як й інші платники податків, хоча існують винятки. До числа останніх відносяться спрощені вимоги до звітності. Згідно британського законодавства, у випадку коли, річний дохід підприємства становить до 15 тисяч фунтів стерлінгів, то воно зобов'язане лише заповнити просту податкову декларацію без приведення докладних даних про свою діяльність та по активах/зобов'язаннях. Якщо сумарні зобов'язання підприємства за рік складають менше 500 фунтів стерлінгів, то воно не сплачує податок і звільняється від авансових платежів у наступному році. Таке мале підприємство платить лиш те, що з нього вимагається на дату закриття балансу. Це безумовно сприяє збільшенню оборотних коштів і справляє позитивний вплив на загальний рівень підприємницької активності в країні. Тобто, як і в США альтернативні режими оподаткування відсутні, проте застосовуються податкові преференції, які націлені саме на розвиток малого бізнесу. Слід відзначити, що вони мають комплексний характер, включаючи формування звітності (раз на рік за спрощеною формою), сплата податків за підсумками року, звільнення від авансових внесків, спрощений облік тощо[3].

До провідних країн світу, оподаткування малого підприємництва яких можуть бути цікавим для України, належить і Швеція. Основний принцип податкового регулювання у Швеції – це принцип «нейтральності», у відповідності з яким до

усіх підприємств незалежно від їх юридичної форми, типу господарської діяльності, розміру, місцезнаходження, застосовується одна і та ж податкова база, ті ж самі ставки оподаткування і обов'язки з реєстрації, подання документів, звітності, платежів та інше. Особливістю цієї держави є те, що тут податкове навантаження є однаковим і для само зайнятого підприємця, і для корпорації, якщо вони займаються однаковим бізнесом. Водночас застосовується так званий принцип «нейтральності», у відповідності з яким передбачено винятки у вигляді податкових пільг, що спеціально застосовуються до малих підприємств [3].

Отже, розвиток системи оподаткування суб'єктів підприємницької діяльності повинен передбачати створення таких умов, які б викликали довіру до податкових органів. Досвід Великої Британії та Швеції показує як, можливо ефективно налагодити систему оподаткування за рахунок спрощення реєстрації бізнесу, спрощення введення обліку та складання звітності, звільнення від авансових внесків.

Список використаних інформаційних джерел

1. Демиденко В. І. Удосконалення інституційних умов оподаткування суб'єктів малого підприємництва /В. І. Демиденко // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economy.in.ua/?op=1&z=4095&i=24>

2. Атамас П. Є. Облік та оподаткування підприємств малого бізнесу [Електронний ресурс]/ П. Є. Атамас // – Режим доступу: http://pidruchniki.ws/19580302/buhgalterskiy_oblik_ta_audit/opodatkovannya_subyektiv_malogo_biznesu

3. Панасюк О. В. Перспективи удосконалення альтернативних режимів оподаткування в Україні /О. В. Панасюк // Ефективна економіка [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4047>

УДК 657.424

Даньків Й. Я.

к.е.н., професор,

завідувач кафедри обліку і аудиту

ДВНЗ «Ужгородський національний університет», м. Ужгород, Україна

Рішко А.М.

магістр з обліку і оподаткування

ДВНЗ «Ужгородський національний університет», м. Ужгород, Україна

ОБЛІК ІНВЕСТИЦІЙНИХ РЕСУРСІВ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ ЕКОНОМІКИ І ПРОЦЕСІВ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ

Глобалізація економіки, всебічне поглиблення міжнародних відносин, обумовили необхідність гармонізації та стандартизації обліку інвестиційної діяльності суб'єктів господарювання та забезпечення для її здійснення необхідними інвестиційними ресурсами на міжнародному рівні. Сучасний кризовий стан розвитку економіки в Україні вимагає нових підходів до перебудови господарського механізму і управління на всіх рівнях, відповідних змін взагалі до бухгалтерському обліку і зокрема обліку інвестиційних ресурсів, їх формування і раціонального використання.

Інвестиційна діяльність суб'єктів господарювання є не що інше, як інвестиції у виробничі потужності. В Законі України «Про інвестиційну діяльність» інвестиції — це всі види майнових та інтелектуальних цінностей, що вкладаються в об'єкти підприємницького та іншого видів діяльності, у результаті якої створюється прибуток (дохід) чи досягається соціальний ефект [1]. Отже, для її здійснення необхідні інвестиційні ресурси, до яких відносимо: грошові кошти, земельні ділянки, об'єкти природокористування, будівлі та споруди, різне обладнання, прилади та пристрої, обчислювальна техніка, транспортні засоби, винаходи, корисні моделі, програми для електронних обчислювальних машин, ноу-хау, товарні знаки.

Забезпечення сприятливого інвестиційного клімату та формування основи збереження та підвищення конкурентоспроможності українських суб'єктів господарювання можливе як за рахунок ефективного залучення іноземних, так і вітчизняних інвестиційних ресурсів.

З метою забезпечення ефективного розвитку інвестиційної діяльності суб'єктів господарювання необхідна своєчасна і достовірна облікова інформація про стан формування інвестиційних ресурсів для своєчасного і оптимального забезпечення обліковою інформацією потреб управління.

Управління інвестиційною діяльністю, враховуючи сучасний кризовий стан розвитку української економіки, перспективи, що відкриваються і можливі проблеми її розвитку, виходять на перший план. Однією з актуальних проблем, яка

дозволяє залучати як зовнішні так і внутрішні інвестиційні ресурси, є неповне і не об'єктивне розкриття інформації в бухгалтерському обліку і звітності. На жаль, існуюча система бухгалтерського обліку консервативна і не досконала, іще в неповній враховує сучасних умов функціонування господарюючих суб'єктів, а також не використовує останніх досягнень в сфері сучасних інформаційних технологій.

Інвестор може прийняти рішення про вкладення коштів у ті чи інші об'єкти за умови, що він володіє об'єктивною інформацією щодо оцінки власних можливостей, виявлення фінансових ресурсів, які можуть бути вилучені з обороту на потреби інвестування, а також для визначення обсягів і джерел інвестування і оцінки майбутніх надходжень від інвестицій.

Принципи формування інвестиційних ресурсів, їх відображення в бухгалтерському обліку і звітності повинні базуватися на єдиних засадах для всіх суб'єктів господарювання незалежно від форми власності, організаційної форми чи галузевої приналежності, інформацію про які дає бухгалтерський облік.

Для формування облікової інформації про інвестиції та інвестиційну діяльність за Планом рахунків бухгалтерського обліку [2] передбачені наступні рахунки для обліку наявності інвестицій та їх реалізації 14 «Довгострокові фінансові інвестиції», 15 «Капітальні інвестиції», 35 «Поточні фінансові інвестиції».

Головними споживачами облікової інформації стають інвестори, на яких в основному повинна бути зорієнтована облікова система. Ведення обліку і одержання необхідної фактичної облікової інформації повинно підвищити оперативність і контроль-аналітичну функцію самого обліку про інвестиційну діяльність в системі менеджменту підприємства.

Важливо зазначити, що перелік аналітичних рахунків, які в значній мірі засвідчують класифікацію інвестицій, не повністю відповідає тим класифікаційним ознакам, які закладені в економіці суб'єктів господарювання, мікроекономіці.

На нашу думку, тут необхідні значні конкретні зрушення з обох сторін, як з позиції менеджменту суб'єктів господарювання так і з бухгалтерського обліку. В першу чергу потрібна незначна реорганізація плану рахунків.

З метою покращення інформативної функції обліку про інвестиційну діяльність підприємства рекомендується ввести в план рахунків замість трьох, один загальний рахунок «Фінансові та капітальні інвестиції» і в якості субрахунків першого порядку запропонувати класифікацію інвестицій за формами: валові, чисті, реальні(капіталовкладення), інноваційні, інтелектуальні, екологічні та іноземні інвестиції. Така методика обліку та регулювання інвестиційної діяльності створити можливість визначати напрями та ефективність використання інвестиційних ресурсів.

Звичайно, з метою більшої аналітичності, доцільно ввести і субрахунки другого і третього порядку, виходячи з існуючої класифікації та субрахунків, які були запропоновані в Плані рахунків: інвестиції пов'язаним сторонам, інвестиції

непов'язаним сторонам, капітальне будівництво та придбання основних засобів, придбання інших необоротних активів, придбання нематеріальних активів, еквіваленти грошових коштів, інші поточні фінансові інвестиції, іноземні інвестиції і т.д.

Важливим етапом еволюції обліку інвестиційних ресурсів, який в значній мірі врахував недоліки в національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, це зокрема прийняття національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку (НП(С)БО) 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [4].

Запропонований варіант бухгалтерського обліку та контролю за інвестиційними ресурсами має ознаки системного підходу, щодо використання операцій з інвестиційної діяльності підприємств і дозволяє здійснювати контроль на усіх її стадіях. Завдяки цьому підвищується інформативність за інвестиційною діяльністю з введенням субрахунків другого та третього порядку, зростає аналітичність, рівень контролю та оперативність ефективного використання інвестиційних ресурсів.

Отже, чітке відображення в бухгалтерському обліку наявності та використання інвестиційних ресурсів суб'єктів господарювання обумовлює можливість ефективного управління їх інвестиційною діяльністю, а також дозволить забезпечити усім іноземним та внутрішнім інвесторам об'єктивною фінансовою інформацією, а це в свою чергу дозволить збільшити приток іноземних інвестицій в Україну через максимально адаптоване і прозоре для інвесторів інформаційне середовище.

Автори мають намір і надалі продовжувати дослідження у напрямі підвищення аналітичності показників облікової інформації про інвестиційні ресурси з метою підвищення ефективності здійснення інвестиційної діяльності суб'єктами господарювання.

Список використаних інформаційних джерел

1. Про інвестиційну діяльність. Закон України від 18 вересня 1991 р. N 1560-ХІІ // <http://zakon.rada.gov.ua>

2. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. №291 // <http://zakon.rada.gov.ua>

3. Даньків Й.Я. Облікова інформація в системі управління інвестиційною діяльністю // Й.Я. Даньків, Я.Д. Крупка, М.Я. Остап'юк, О.М. Гетьман // Науковий вісник УжНУ. Серія «Економіка». Вид-во Ужгородського університету. - 2014, № 2(43) С. 173-178.

4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Затв. Наказом Міністерства фінансів України 07 лютого 2013, № 73 і зареєстровано Міністерством юстиції України 28 лютого 2013 р. за № 336/22868 з наступними змінами, внесеними згідно з Наказами Міністерства фінансів №627 від 27 червня 2013р. та №48 від 8 лютого 2014 р.– К.: 2014.

УДК 657

Дьордяй В.П.,

*судовий експерт Закарпатського НДЕКЦ МВС України,
аспірант ДВНЗ «Ужгородський національний університет», м. Ужгород, Україна*

Науковий керівник,

Даньків Й. Я.,

*к.е.н., професор, завідувач кафедри обліку і аудиту ДВНЗ «Ужгородський
національний університет», м. Ужгород, Україна*

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ЯК ІНСТРУМЕНТ АНАЛІЗУ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВ ЕНЕРГОРОЗПОДІЛЬЧОЇ ГАЛУЗІ

Достовірне та правильне відображення операційних витрат підприємства є ключем до подальшого успішного їх аналізу. Національна система стандартів бухгалтерського обліку України дозволяє створювати та використовувати в різних галузях промисловості системи калькулювання витрат, які різняться між собою, однак дають можливість більш точно та коректно відобразити їх в залежності від виду виробництва.

Окрім того, що важливим аспектом аналізу операційних витрат є вид виробництва та галузь, потрібно також враховувати наявність особливостей формування та відображення таких витрат в різних країнах світу. Це пов'язано, в першу чергу, із законодавчими відмінностями та ступенем розвитку економіки.

Звичайно, аналіз витрат неможливий без їх формування у бухгалтерському обліку. У світі виділяють дві моделі бухгалтерського обліку: англосаксонська та континентальна (європейська) (див. Таблиця 1) [1, с. 73]:

Таблиця 1

Сутність та основна характеристика англосаксонської та континентальної (європейської) моделей бухгалтерського обліку

Модель Показник	Англосаксонська модель	Континентальна (європейська) модель
Основна характеристика	Використовує інтегровану систему обліку, яка передбачає отримання інформації для зовнішніх і внутрішніх користувачів у межах однієї системи рахунків	Характерним є виділення двох автономних систем рахунків відповідно для цілей фінансового та управлінського обліку

Досліджуючи переваги моделей, слід зауважити, що інтегрована система обліку англосаксонської моделі дозволяє ефективно використовувати інформацію як в бухгалтерських, так і в управлінських цілях; а деталізація показників, характерна континентальній (європейській) моделі, дозволяє ефективно здійснювати аналіз доходів та витрат підприємств.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», бухгалтерський облік – це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про

діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень [2].

Аналізуючи вищенаведене визначення, можна дійти висновку, що рух інформації про операційні витрати підприємств енергорозподільчої галузі проходить 3 основні етапи: підготовчий, основний та заключний (див. Рис. 1):

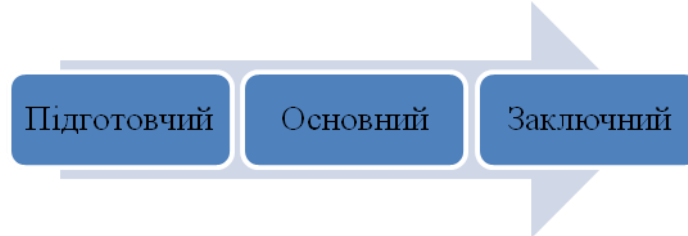


Рис. 1. Етапи руху інформації про діяльність підприємства*

**Сформовано автором на підставі джерела: 2*

Підготовчий етап руху інформації полягає у процесі вимірювання, реєстрації та накопичення необхідної інформації. Основний етап полягає в узагальненні попередньо відібраної інформації, тобто власне здійсненні аналізу. Останній етап – заключний – проявляється в зберіганні, та, при необхідності, передачі інформації зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень.

Окремо слід виділити процес виявлення інформації про діяльність підприємства, оскільки важливим є попереднє вивчення особливостей виду виробництва та галузь промисловості. Така підготовка дозволить встановити вичерпний перелік статей витрат, які є характерними для конкретної галузі, постійних та змінних витрат, та витрат, яких можна уникнути.

Розпочинаючи з 1 липня 2020 року, в Україні відбудеться запуск роботи вільного ринку електроенергії в Україні [3]. На даному етапі надзвичайно важливим є дослідження формування витрат з постачання та передачі електроенергії, що формують собівартість реалізованої продукції енергопостачальними компаніями України промисловим та побутовим споживачам, подальший аналіз яких дозволить здійснювати ефективне регулювання ціновими попитом та пропозицією. Це створить можливість в перспективі сформуванню ефективний вільний ринок електроенергії України як один з найважливіших факторів виробництва та задовольнить потреби побутових споживачів рівнем цін та якістю продукції.

Таким чином, бухгалтерський облік як сукупність процедур відіграє важливу роль при формуванні інформації про операційні витрати підприємств енергорозподільчої галузі та їх подальшого аналізу з метою виявлення та усунення завищених статей витрат та правильний розподіл ресурсів на підприємстві.

Список використаних інформаційних джерел:

1. Бухгалтерський облік: Концептуальні основи теорії. Навчально-практичний посібник / під заг. ред. В.В. Сопка. ТОВ «Видавничий дім «Професіонал»: Київ, 2004. 180 с.

2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

3. Закон України «Про ринок електричної енергії» Закон України від 13.04.2017 № 2019-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2019-19>

УДК 336.22

Єремян О. М.

*к. е. н., доцент кафедри обліку, аудиту і оподаткування
Херсонський національний технічний університет, м. Херсон, Україна*

**ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ
З РЕАЛІЗАЦІЇ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ПВКФ «ПАНІ КРІСТІНА»
ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ**

ПВКФ «Пані Крістіна» є виробником продукції за такими номенклатурними групами: кетчупи, консервація, майонези, макарони, печиво, соки і знаходиться на загальній системі оподаткування. Податок на додану вартість є загальнодержавним і правове регулювання оподаткування здійснюється відповідно до Податкового кодексу України [1].

Згідно Податкового кодексу об'єктом оподаткування податком на додану вартість є операції платників податку з постачання товарів/послуг, місце постачання яких, згідно зі *ст. 186 ПКУ*, розташоване на митній території України, та ввезення товарів на митну територію України.

Податок на додану вартість (ПДВ) – це непрямий податок, який входить в ціну товарів (робіт, послуг). Платником податку виступає покупець продукції, її продавець виступає як стягувач податку — посередник між платником та державою (податковий агент).

Ставки ПДВ, які застосовує ПВКФ «Пані Крістіна» складають:

20 % — основна ставка;

0 % — при експорті товарів.

Ставка 0 % і звільнення від ПДВ розрізняються тим, що при ставці 0 % підприємство має право на податковий кредит, тобто може зменшити податкове зобов'язання звітного періоду.

Сплата ПДВ здійснюється таким чином:

— підприємство сплачує постачальникам ПДВ при придбанні запасів — податковий кредит;

— підприємство отримує ПДВ від покупців при реалізації своєї продукції

(товарів, робіт, послуг) — податкове зобов'язання;

— за підсумками місяця (або кварталу) підприємство перераховує до бюджету різницю між отриманим і сплаченим ПДВ.

ПДВ є основним податком, який наповнює державний бюджет і, безперечно, має переваги та недоліки (табл. 1). Але безсумнівним є те, що податок абсолютно нейтральний по відношенню до будь-яких виробництв, і до кількості оборотів, бо обкладається податком лише додана вартість. А сплачує податок, фактично, кінцевий споживач. Як правило, це громадяни або неприбуткові організації та установи.

Таблиця 1.

Переваги та недоліки податку на додану вартість

Переваги	Недоліки
Платниками податку є всі учасники руху товару від виробника до роздрібного продавця	Складний механізм нарахування та сплати
Відсутність подвійного оподаткування і кумулятивного ефекту	Регресивний вплив на малозабезпечені верстви населення
Як правило, рівні умови серед виробників та продавців щодо сплати податку	При відсутності прозорої системи надходжень до бюджету можлива наявність бюджетної заборгованості
Ритмічність податкових надходжень	Ухилення від сплати податку, в т. ч. за рахунок неузгодженості законодавчих актів з оподаткування, недосконалої системи податкового обліку
Дає можливість стримувати зростання цін	Стримує розвиток виробництва
Стримує кризу перевиробництва, вирівнює можливість отримання надприбутків та регулює процеси споживання	Сприяє вимиванню оборотних коштів підприємства, якщо своєчасно не відбувається його бюджетне відшкодування
Стимулює експорт	Знижує купівельну спроможність населення

Для документального оформлення розрахунків за товари, роботи чи послуги між суб'єктами господарювання – платниками податку на додану вартість використовується податкова накладна. Для покупця товару, податкова накладна є підставою для визнання податкового кредиту. Без цього документу покупець не має права на податковий кредит. Сума ПДВ обов'язково виділяється окремим рядком у платіжних документах (платіжних дорученнях, платіжних вимогах - дорученнях). Податкова накладна – це документ, який існує виключно в електронній формі та використовується платниками ПДВ для обліку податкового зобов'язання та податкового кредиту, які виникають з цього податку. Реєстрація податкової накладної у базі ДФС (ЄРПН) є необхідно умовою для отримання покупцем права на податковий кредит та обов'язком продавця.

Отже, податки виступають найбільш важливим і впливовим інструментом регулювання економічних відносин та інтересів держави, регіонів, підприємств і громадян. Вони відіграють значну роль у формуванні дохідної частини бюджету.

Таким чином, чим більший дохід отримуватиме підприємство від проведення своєї діяльності, тим більший вклад вносить у розвиток національної економіки. Своєчасна сплата податків позиціонує підприємство як надійний суб'єкт господарювання. Спрямовуючи продукцію на експорт підприємство може заробити відшкодування із бюджету та зменшити своє податкове навантаження.

ПДВ є не тільки потужною складовою надходжень до державного бюджету, але й виступає інструментом стимулювання експорту.

Список використаних інформаційних джерел

1. Податковий Кодекс України № 2755- VI від 02.12.2010 року, ВРУ. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

УДК 657.221

Йолтуховська О.Ю.

*к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку і аудиту
ДВНЗ «Ужгородський національний університет», м. Ужгород, Україна*

ОСНОВНІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ ЗА ВИПЛАТАМИ ПРАЦІВНИКАМ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Євроінтеграційний вектор України змінює основні фактори стратегічного розвитку економіки країни, що в свою чергу має вплив на суб'єктів господарювання. А питання щодо виплат працівникам незалежно від стану та розвитку економіки завжди залишається актуальним, так як такі виплати є суттєвим елементом соціально-трудових відносин як на рівні держави так і на рівні підприємства.

Важливого значення набуває чітка організація обліково-аналітичної роботи розрахунків за виплатами працівникам на суб'єкті господарювання, оскільки вона є найбільш відповідальною і трудомісткою.

У сучасних умовах господарювання підприємства всіх форм власності мають право обрання методів організації та ведення обліку, що визначається обліковою політикою. Формування облікової політики щодо виплат працівникам – це побудова аналітичного обліку в розрізі інформації, необхідної для прийняття рішень щодо виплат працівникам, суворе дотримання положень системи нормативного регулювання обліку виплат працівникам.

Але, найважливішим є те, як розуміє зміст облікової політики практикуючий бухгалтер, і як буде викладено це розуміння у розпорядчому документі про облікову політику (наказі, положенні, розпорядженні). Адже розробка та затвердження облікової політики є важливим етапом організації та ведення облікового процесу на підприємстві [1, с.66].

При розробці положень облікової політики за виплатами працівникам слід враховувати різні інтереси користувачів, зокрема, щодо соціальних пільг, заробітної

плати, відпускних, матеріальних допомог та інших виплат. Такі інтереси виникають у різних категорій користувачів, серед яких можна виділити наступні групи:

1) інвестори: вплив витрат на оплату праці, на отримання дивідендів та формування прибутку, плинність кадрів, продуктивність праці;

2) акціонери, власники: кількість найманих на підприємство людей, їхню заробітну плату та інші виплати, продуктивність праці, політика підприємства щодо залучення висококваліфікованих працівників шляхом надання соціального пакету;

3) адміністрація: інформація про найманих та звільнених з підприємства людей, кваліфікація персоналу, стаж роботи, кількість відпрацьованого часу, оплата за відпрацьований час;

4) органи державного контролю: своєчасність сплати податку з доходів фізичних осіб, страхових внесків;

5) контрагенти: плинність трудових кадрів, що впливає на стійкість ділових зв'язків.

У наказі про облікову політику можна передбачити порядок доступу до захисних інформаційних ресурсів та їх документальне визначення, розробку інструкцій з обліку, обігу й зберігання документів і справ, які містять дані обмеженого розповсюдження.

Отже, облікова інформація використовується багатьма суб'єктами і для її організації потрібно відштовхуватися від інформаційних потреб її користувачів. Інформацію про виплати працівникам потребують багато суб'єктів; одна частина інформації є комерційною таємницею підприємства та може розповсюджуватися лише у межах конкретного підприємства, інша – необхідною для державних органів контролю для здійснення своїх функцій. Також можна виділити інформацію для зовнішніх користувачів, в якій підприємство підкреслює свої переваги в оплаті праці, соціальному захисті тощо перед іншими суб'єктами господарювання.

Список використаних інформаційних джерел

1. Барановська Т.В. Використання облікової політики при здійсненні внутрішнього контролю. Вісник Технологічного університету Поділля. Серія: Економічні науки. 2003. №5. Ч.2. Т.1. С. 92-93.

2. Подолянчук О.А. Облікова політика щодо заробітної плати. Облік і фінанси. 2018. №1(79). С. 64-71.

Коротаев С.Л.

д.э.н., профессор,

партнер аудиторской компании ЗАО «АудитКонсульт», г. Минск, Беларусь

ДРОПШИППИНГ В БЕЛАРУСИ: ПРОБЛЕМНЫЕ ВОПРОСЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ У ДРОПШИППЕРА

В настоящее время в развитых странах мира активно применяется дропшиппинг, представляющий собой особый способ реализации товара поставщиком через посредника, при котором сам поставщик обеспечивает доставку товара покупателю, все договоренности с которым от своего имени осуществляет посредник. Данный способ торговли имеет целый ряд особенностей, свои преимущества и недостатки. К сожалению, в Беларуси, в отличие от России и Украины [1-3], такой способ торговли только начинает развиваться. Соответственно здесь не имеется каких-либо правовых актов, которые бы однозначно регламентировали этот процесс. Как результат, у тех субъектов, которые начинают применять систему дропшиппинга, возникает немало проблемных вопросов, в т.ч. вопросов, касающихся порядка учета и налогообложения операций, связанных с дропшиппингом. В этой связи исследуемая тема является актуальной и объективно востребованной.

В ходе исследования был выполнен содержательный анализ договоров дропшиппинга, установлены принципиальные их отличия от других посреднических договоров, предусмотренным национальным законодательством. Результаты выполненного исследования позволили сделать следующие выводы:

- договор дропшиппинга – это посреднический договор, заключаемый между дропшиппером и поставщиком товара. При этом договор дропшиппинга представляет собой смешанный договор с элементами договоров комиссии (на реализацию товара дропшиппером) и договоров поручения (на доставку товара поставщиком покупателю);

- договор дропшиппинга не предусматривает возмещение расходов дропшиппера, связанных с реализацией товара покупателю. Наоборот, как правило, по договору дропшиппинга оговаривается порядок возмещения дропшиппером расходов поставщика, обусловленных доставкой товаров поставщиком покупателю;

- между покупателем товара и дропшиппером, являющегося по факту продавцом товара покупателю, имеет место публичный договор-оферта товара через интернет-магазин дропшиппера;

- несмотря на посреднический характер действий дропшиппера, не «видящего» товар, поставляемый покупателю, дропшиппер является

собственником этого товара, поскольку он приобретает его у поставщика за счет собственных средств и в собственных целях;

- в отношении дропшиппера поставщик товара выступает продавцом этого товара, осуществляющим в соответствии с договором поставку товара непосредственно его покупателю.

По сути поставщик доставляет товар покупателю по поручению дропшиппера, что позволяет определять договор дропшиппинга как смешанную форму договора (договор купли-продажи товара дропшипперу + договор поручения на доставку товара конечному покупателю);

- в силу того, что дропшиппер самостоятельно формирует цену на реализуемый им товар, говорить о доходе дропшиппера, определяемого как вознаграждение дропшиппера, по нашему мнению, неправомерно. Полагаем, что в качестве дохода дропшиппера следует определять торговую надбавку (наценку) к стоимости товара, приобретаемого дропшиппером у поставщика;

- поскольку дропшиппер является собственником товара, у него отсутствует необходимость в составлении отчетов для поставщика товара, как это имеет место по договорам комиссии и поручения.

Структурно-логическая схема осуществления операций, связанных с дропшиппингом, представлена на рис. 1.

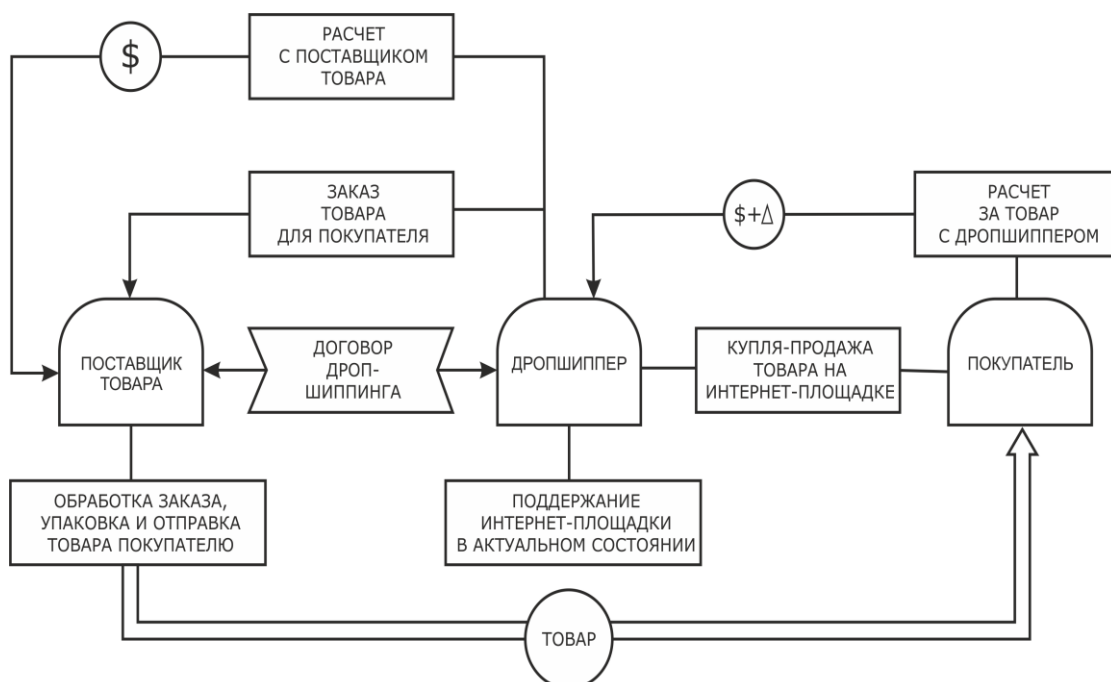


Рис. 1. Структурно-логическая схема осуществления операций, связанных с дропшиппингом

Выявленные в ходе исследования принципиальные отличия договоров дропшиппинга от договоров комиссии и поручения обусловили следующие особенности учета и налогообложения операций у дропшиппера, которые должны

быть учтены при законодательном закреплении методологии учета и налогообложения таких операций:

- в силу того, что собственником товара, реализуемого покупателю, выступает дропшиппер, этот товар не подлежит забалансовому учету, как это имеет, например, место в отношении товара, реализуемого комиссионером;

- объектом налогообложения у дропшиппера должно являться не вознаграждение дропшиппера, а торговая надбавка (наценка) к стоимости товара, приобретаемого дропшиппером у поставщика, а также другие дополнительные доходы, например, доходы, обусловленные более высокой стоимостью доставки, оплаченной покупателем, по сравнению со стоимостью доставки, выставленной дропшиппером поставщиком товара.

Применительно к налоговому законодательству Республики Беларусь полагаем, что дропшиппер может применять:

- общую систему налогообложения (подп. 6.2 п. 6 ст. 205 НК РБ [4]), что предполагает применение общей системы ведения бухгалтерского учета;

- упрощенную систему налогообложения (УСН) (подп. 5.1 п. 5 ст. 328 НК РБ) с различными ставками налога при УСН (3 % при УСН с НДС - подп. 1.2 п. 1 ст. 329 НК РБ, 5 % при УСН без НДС – подп. 1.1 п. 1 ст. 329 НК РБ), что возможно при ведении общей системы бухгалтерского учета, а также при ведении учета в Книге учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих УСН (КУДиР).

Наиболее эффективной системой организации учета и налогообложения операций дропшиппинга в Беларуси, с нашей точки зрения, является система учета с использованием КУДиР и УСН со ставкой 5 % от выручки, формируемой в размере торговой надбавки (наценки) к цене приобретения товара у его поставщика с учетом других дополнительных выгод, обусловленных реализацией товара.

Учитывая оговоренные выше принципиальные особенности, присущие операциям по договорам дропшиппинга, полагаем целесообразным осуществить правовую регламентацию применения таких договоров в Беларуси (изменения и дополнения в Гражданский кодекс), а также отражения операций по договорам дропшиппинга в бухгалтерском учете и их налогообложения.

Список использованных информационных источников

1. Шевчук, М. Осваиваем дропшиппинг! Юридические, налоговые и бухгалтерские нюансы / <https://i.factor.ua/journals/bn/2017/december/issue-50/article-32620.html>.

2. Дропшиппинг или торговля под заказ в Беларуси и России / <http://ecommercelaw.ru/articles/dropshipping-v-belarusi-rossii-prjamie-postavki.html>.

3. Калужский, М.Л. Дропшиппинг – революционная форма продвижения товаров в условиях мирового экономического кризиса / <http://ecommercelaw.ru/articles/dropshipping-revoljucionnaja-forma-prodvizhenija-tovarov->

v-uslovijah-mirovogo-ekonomicheskogo-krizisa-kaluzhskij.html. - Дата доступу: 06
октября 2014.

4. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть) : Закон Респ.
Беларусь, 29 дек. 2009 г., № 71-3 (в ред. от 30.12.2018 г.).

УДК 657

Крупка Я.Д.

*д. е. н., професор, професор кафедри обліку і оподаткування
Тернопільський національний економічний університет, м. Тернопіль, Україна*

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ПІСЛЯ ПАНДЕМІЇ

Спалах епідемії коронавірусу суттєво впливає на світову та вітчизняну економіку. Зародившись у Китаї, COVID-19 захоплює все більші території, дійшов він й до України. Повальне переведення населення на карантинний режим, згорання виробничо-торговельної діяльності, припинення комунікаційних зв'язків негативно позначається як на макроекономічних показниках, так й на результатах діяльності підприємств і корпорацій.

За передбаченнями спеціалістів найбільшої інвестиційної компанії в Україні «Dragon Capital», що працює у сфері інвестицій та фінансових послуг, у поточному році валовий внутрішній продукт країни може знизитись на 9 %, а українська валюта подешевшати до 35 грн. за 1 долар США [1].

Продовження карантину на триваліший час негативно позначиться й на діяльності суб'єктів господарювання. Припинення діяльності зведе до мінімуму грошові надходження від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг, скоротяться виплати працівникам, розміри податків до державного і місцевих бюджетів. Найбільше пандемія відіб'ється на малому бізнесі, суттєво постраждає сфера послуг, перевезення, туристична галузь.

Недоречно розраховувати й на іноземні інвестиції. У кожній країні схожі проблеми, тому зараз не до інвестицій. У минулі періоди найбільшими інвесторами у вітчизняну економіку були самі ж українці – заробітчани (у 2019 році від них надійшло понад 12 млрд. дол. США). Тепер через критичну ситуацію, відсутність роботи багато з них повертається додому.

Частково виправити ситуацію можна було б через залучення недорогих кредитів у міжнародних фінансових установах, зокрема Міжнародному валютному фонді. Однак, для цього Україна має виконати певні умови, які поставив МВФ: по-перше, прийняти законопроект, який забороняє повернення збанкрутілих та націоналізованих банків попереднім власникам; по-друге, запровадити на законодавчій основі ринок землі. Наразі, обидві з них не виконані. Перший протистоять колишні власники таких банків та їх ставленики в органах влади, другій – широка громадськість, зважаючи на антиукраїнську позицію окремих законодавців.

Масштабні ризики, викликані епідемією, параліч бізнесу, зниження соціальної активності населення, може призвести до кардинальних змін у життєвій парадигмі у світі та й в Україні, до перегляду цінностей суспільного буття. Про це наголошують відомі вчені та міжнародні інституції. Так, експерти відомої міжнародної неурядової організації аналітичного центру «Римський клуб» (Club of Rome), що об'єднує провідних вчених, громадських діячів і ділових людей більш, ніж 30 країн світу, прийшли до висновку щодо необхідності зміни парадигми розвитку людської цивілізації, оскільки капіталістична форма господарювання вичерпала себе, а основним джерелом прибутку стали фінансові спекуляції, продовжується нещадна експлуатація природних ресурсів, нехтування охороною природи, надлишкове споживання та інше. Тому необхідна нова філософія, новий світогляд щодо людського життя, у тому числі й стосовно економічних відносин у суспільстві [2].

Зустрічаються й більш категоричні, наближені до сьогодення і ситуації висловлювання щодо розвитку сучасного світу. Два американські журнали «Foreign Affairs» та «Foreign Policy» провели опитування відомих вчених, політиків, економістів, міжнародників стосовно подальших подій та впливу на них коронавірусної епідемії. Більшість опитуваних сходиться на думці, що пандемія змінить світ назавжди. Найбільш важливі висновки за ними:

- світ стане менш відкритим, менш процвітаючим та вільним;
- пандемія побудить укріплення державності і посилить націоналізм у багатьох країнах;
- відбудеться посилення впливу на світову економіку Сходу (найперше, Китаю) і послаблення Заходу (Євросоюзу, США);
- очікується порушення основ глобалізації та посилення впливу національних самодостатніх економік;
- у бізнесі буде менше доходів і більше стремління до стабільності;
- відбудеться перехід до нового етапу глобального капіталізму зі скороченням ланцюга поставок, перенесенням виробництва ближче до ринків збуту, збільшенням страхових запасів, що знизить прибутковість компаній, зате зробить більш надійною усю економічну систему.

В інформаційному листі фахівцями аудиторської мережі «Deloitte» також узагальнено ряд глобальних наслідків коронавірусної пандемії: зниження продаж, виручки, продуктивності, оплат персоналу, закриття торгових мереж, проблеми з фінансуванням багатьох важливих проектів, різке скорочення туристичної, спортивної та культурної діяльності [3]. Поряд з цим ними спрогнозовані важливі завдання у сфері облікового-інформаційного забезпечення бізнесу, що виникнуть після пандемії, серед яких – потреби в уточненні оцінки активів і зобов'язань, резервуванні коштів на покриття понесених втрат, перегляду багатьох контрактів та інше.

Для більшої деталізації подій, що чекають на бухгалтерський облік у майбутньому, на нашу думку, слід враховувати тривалість епідемії, час

перебування на карантинних умовах населення України. Від цього залежить тривалість і повнота відновлення виробництва, надання послуг, тобто повноцінний запуск національної економіки.

Варто виділити кілька варіантів розвитку подій:

1. Якщо короновірусна епідемія завершиться до липня цього року, то її наслідки не будуть суттєвими. Підприємствам потрібно буде обрахувати понесені збитки у першому півріччі, уточнити строки виконання деяких контрактів, відшкодувати окремі відкладені витрат та податки.

2. За її тривалості до кінця поточного року, наслідки будуть гіршими, а облікових процедур добавиться: підприємствам потрібно буде крім цього у кінці року провести суцільну інвентаризацію майна та зобов'язань, уточнити оцінку запасів та інших активів з орієнтацією на їхню справедливу вартість, реструктурувати деякі кредитні, податкові та інші зобов'язання.

3. Найгірша ситуація складеться, коли пандемія затягнеться і перейде у наступні роки. Тут може бути порушений основоположний у бухгалтерському обліку принцип безперервності. Тривала перерва у здійсненні діяльності може призвести до самоліквідації багатьох суб'єктів, через що добавиться роботи щодо відображення в обліку ліквідаційних процедур. Через тривалу бездіяльність відбудеться знецінення нематеріальних активів і гудвілу, виникнуть значні ризики ліквідності. Потрібно буде перекваліфікувати короткострокові і довгострокові кредити та інші зобов'язання. Виникне потреба у створенні страхових резервів під збиткові договори та перебої в роботі. Безробіття спричинить відтік кваліфікованих кадрів та нарахування з ними пов'язаних виплат. Непередбачуваними є податкові наслідки. Треба буде вирішувати питання щодо джерел покриття особливих витрат, пов'язаних із знезараженням території та працівників, придбанням відповідних засобів, перерахуванням коштів у благодійні фонди для боротьби з коронавірусом, відображення в обліку та оподаткування одержаної допомоги, компенсації на покриття подібних витрат. Значних зусиль буде вимагати складання фінансової та іншої звітності, особливо щодо розкриття окремих операцій у примітках до неї, відображенні подій після дати балансу та інше.

Загалом, після пандемії мав би відбутися деякий відхід від надто «ейфорійної» англо-американської облікової теорії та запровадження елементів більш консервативної, більш обачливої європейської континентальної парадигми бухгалтерського обліку. Пам'ятаючи застереження щодо порушення глобалізаційних засад та розвиток закритих економік, на другий план мало би відійти надмірне захоплення у нашій державі зарубіжними методиками ведення обліку та складання звітності, буквальне копіювання міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та інформаційного забезпечення бізнесу. Не варто повністю відкидати напрацьовані роками устої як в обліку, так й в економіці загалом, а також у сфері освіти, культури, соціального розвитку. Треба більше надіятись на самого себе, намагатися самостійно будувати систему самодостатньої економіки та суспільного життя.

Список використаних інформаційних джерел

1. Цього року Україну чекає падіння ВВП – Гендиректор Dragon Capital
URL: <https://glavcom.ua/economics/finances/cogo-roku-ukrajinu-chekaje-padinnya-vvp-na-49-i-kurs-3035-grn-gendirektor-dragon-capital-667578.html>.
2. Weizsaecker E., Wijkman A. Come On! Capitalism, Short-termism, Population and the Destruction of the Planet. Springer, 2018. 220 p.
3. Інформаційний лист експертів аудиторської мережі Deloitte URL: <https://gaap.ru/news/159576/?fbclid=IwAR3IVJNxy-3jdofO7wQnNIvW-eX7R8quW6cDvHdmW2Gh41d0btereHda2s>.

UDC 657

Kyshlar A.N.
*Doctorant, Moldova State University,
Chisinau, Republic of Moldova*

SOME PROBLEMS OF OPTIMIZATION OF ACCOUNTING FOR THE IMPLEMENTATION OF PUBLIC-PRIVATE PARTNERSHIP PROJECTS

Currently, an effective model for the development of the economy is recognized as a model that qualifies as based on knowledge.

The role of the state in such an economy is to strengthen the relationship between business structures and research institutions to combine knowledge, skills and resources, and to stimulate the process of financing socially significant segments of the economy.

World experience has developed several mechanisms for financing the innovation process, but public-private partnerships are among the most advanced.

The results of the implementation of public-private partnerships projects are reflected in the financial statements, the purpose of which is to provide reliable information for management decisions. To achieve this goal, economic phenomena (events, facts) must to identify, evaluate and recognize the rights and obligations of its participants.

The difficulty of identifying public-private partnerships projects (*first issue of this study*) lies in the fact that world practice has developed a number of models for their implementation, many of their forms, financing mechanisms and implementation directions.

In the field of science and education, the problem is being updated, the resolution of which, according to the author, is possible on the basis of the classification of public-private partnerships models and a clearly formed conceptual apparatus.

The definition of the World Bank public-private partnerships is recognized as one of the basic definitions: - this is an agreement / contract between public and private parties regarding the production and provision of infrastructure services, concluded with the aim of attracting additional investments and to increase the effectiveness of budget financing.

The given definition of public-private partnerships (PPP) characterizes it as a special investment mechanism for obtaining economic benefits (the economic aspect of PPP).

Along with this, there is another interpretation - this is an institutional and organizational alliance between the state and business in order to implement socially significant projects and programs in a wide range of industries, research and development and services (legal aspect of PPP) [3, p. 28]. The most complete definition which reflects both the economic and the legal aspects is formulated by Varnavsky: public-private partnership is a legally established system of relations between the state and legal entities and citizens, the subject of which are objects of state property, which involves co-investment and risk sharing [1, p. 46].

According to the indicated aspects, classification groups of public-private partnerships projects should be formed (*second issue of this study*).

To identify a public-private partnerships contract, an analysis of their classifications is necessary [3, p. 87], on the basis of which the author puts forward a hypothesis:

the allocation of endowment funds, grants and scholarship programs to public-private partnerships projects is not quite correct, and argues it with the provisions of the public-private partnerships theory and the content of legislative and regulatory acts Republic of Moldova.

Moreover, on the basis of the study, the author proposes the classification of models of public-private partnerships projects, which are based on economic and legal features. The study emphasizes that public-private partnership projects in the field of science and education in Moldova are used mainly according to the model of social interaction.

From the perspective of accounting, the contractual model of public-private partnerships is of most interest in view of the fact that each of its forms is aimed at obtaining not only social, but also economic effect, on which the choice of a specific financing mechanism depends, which leads to a number of its features identified in the study.

The contractual forms of projects are based on the depth of the transferred rights to the business regarding state ownership, which affect the degree of its financial participation in this partnership [2, p. 5].

In this context, according to the author, the following grouping of public-private partnership contractual forms is most appropriate: PPP agreements with a high degree of assignment of rights (concessions and “divestiture project”), and PPP agreements with a low degree of assignment of rights (management contracts and leases and “green-field project”).

Such an approach will clearly identify each contractual form of public-private partnership, and as a result, optimize the accounting mechanism for their implementation (*third problem*).

According to the author, when developing an optimal accounting mechanism for the implementation of public-private partnership projects should be guided by the provisions of the relevant International Financial Reporting Standards, which are known to correspond to the socio-economic concept of financial reporting.

On their basis, it is possible to adequately resolving the issues of recognition and evaluation of the implementation of PPP projects:

▪of the contractual model (IFRS 15 “Revenue from Contracts with Customers”, IFRS 16 “Leases”, IFRIC 12 “Service Concession Arrangements”, in combination with basic standards, including - IAS 20 “Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance” and IFRS 9 “Financial Instruments”);

▪of the institutional model (IFRS 11 “Joint Arrangements”, IFRS 13 “Fair Value Measurement”, in combination with IFRS 9).

It is appropriate to emphasize that in the accounting and financial reporting standardization system of the Republic of Moldova there are no necessary conditions for solving the problem of providing reliable information on the results of the execution of the contractual model of public-private partnership projects.

This situation is due to ignoring the concept of fair value measurement and the objective requirement of a transition to the socio-economic paradigm of financial reporting.

List of used information sources

1. Varnavsky, V. Public-private partnership: some issues of theory and practice / World Economy and International Relations, 2011, No. 9, pp. 41-50

2. Golochalova, I. Methodological aspects of accounting for the execution of public-private partnership agreements in the context of the innovative vector of economics / Bulletin of the Zhytomyr State Technological University, No. 2 (76) - Zhytomyr, 2019, p. 3-11: <http://www.pbo.ztu.edu.ua/issue/view/10084> DOI: [https://doi.org/10.26642/pbo-2019-1\(42\)-3-11](https://doi.org/10.26642/pbo-2019-1(42)-3-11)

3. Public-private partnership in education: essence, trends, social responsibility (2013)/Collective monograph, ed. V. Timiryasova. Kazan: Publishing House “Knowledge” of the Institute of Economics, Management and Law - 232 p. <http://www.researchgate.net/publication/282857696>

УДК 657:336.221

Лайчук С.М.

*к. е. н., доцент, доцент кафедри обліку і аудиту
Державний університет «Житомирська політехніка», м. Житомир, Україна*

ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА СУБ'ЄКТІВ МАЛОГО БІЗНЕСУ

Одним з визначальних пріоритетів державної політики з перших років економічних реформ є підтримка становлення та розвитку малого й середнього бізнесу в Україні. Суб'єкти малого бізнесу створюють нові робочі місця, ефективно використовують ресурси, долають диспропорції на сегментах ринку, розвивають конкуренцію, активізують інноваційну діяльність, сприяють економічному зростанню економіки країни.

Господарським кодексом України [1], Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [2] та Директивою 2013/34/ЄС [3] визначені критерії віднесення до суб'єктів малого підприємництва: кількість працівників, річний дохід, чистий дохід від реалізації продукції (товарів, послуг) та балансова вартість активів.

Найбільш дієвим інструментом регулювання розвитку малого підприємництва є можливість вибору системи оподаткування. В Україні, як і в розвинутих країнах світу, потреба підтримки малого бізнесу визнана на законодавчому рівні, з метою стимулювання розвитку малого бізнесу ще в 1999 році введено спрощену систему оподаткування, проте повільне підвищення частки сектора малого бізнесу у виробництві ВВП і зайнятості свідчить про недостатній розвиток цього сегменту.

Проте розвиток малого бізнесу в Україні гальмується постійною зміною податкового законодавства. За результатами щорічного дослідження «Оподаткування 2020» (Paying Taxes 2020), яке проводиться командою PwC разом з експертами Світового банку, Україна зайняла 65 місце і втратила таким чином 11 пунктів [4].

Кожен суб'єкт малого бізнесу перед обранням спрощеної системи оподаткування має оцінити всі її переваги і недоліки, враховуючи податкове навантаження на платника. Також орієнтиром для переходу на спрощену систему оподаткування є обсяг доходу, встановлений Податковим кодексом України. Розрахунок доходу за попередній календарний рік, що передує року переходу на спрощену систему, в обов'язковому порядку додається до заяви, якою суб'єкт господарювання посвідчує своє право перейти на єдиний податок.

До переваг спрощеної системи оподаткування відносять: можливість ведення спрощеного обліку і звітності; добровільну реєстрацію платником ПДВ; звільнення від використання реєстратора розрахункових операцій і розрахункових книжок; звільнення від сплати деяких податків тощо.

Недоліки спрощеної системи оподаткування полягають у: обмеженні в оборотах і певних видах діяльності, чисельності найманих працівників для груп 1 і 2 єдиного податку, у не грошових формах розрахунків і т.д.

В ряді випадків переваги спрощеної системи оподаткування нівелюють її недоліки. Суттєвий вплив на рішення про перехід на спрощену систему оподаткування має розрахунок показника податкового навантаження на суб'єкта господарювання. Для цього порівнюють показники податкового навантаження при сплаті єдиного податку і загальної системи оподаткування.

Підприємцеві вигідно залишатися на загальній системі оподаткування виключно при дуже низькій рентабельності або зовсім за відсутності господарської діяльності. Що стосується юридичних осіб, то перехід на спрощену систему оподаткування залежить від розрахунку рентабельності продаж.

Надмірне податкове навантаження є негативним фактором податкової політики, яка не дає нормально функціонувати підприємствам, стримує ділову активність суб'єктів господарювання.

Різноманітність видів суб'єктів малого бізнесу (фізичні та юридичні особи, різні види діяльності, різні види господарюючих суб'єктів тощо) вимагають впровадження індивідуальних підходів до державної підтримки для кожного з них і відповідного переліку податкових інструментів.

Список використаних інформаційних джерел

1. Господарський кодекс України: Закон України від 7 лютого 2019 р. № 436-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
3. Директива 2013/34/ЄС Європейського Парламенту та Європейської Ради: 26 червня 2013 р. URL: <http://www.apu.com.ua/files/23345235325.pdf>.
4. Україна змінила позиції у світовому рейтингу зі сплати податків [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.slovoidilo.ua/2019/11/26/novyna/ekonomika/ukrayina-zminyala-pozyciyi-svitovomu-rejtynhu-splaty-podatktiv>

УДК 657.1

Легенчук С.Ф.

*д.е.н., професор, завідувач кафедри обліку і аудиту
Державного університету «Житомирська політехніка», м. Житомир, Україна*

ПРОБЛЕМА ТРАНСПАРЕНТНОСТІ КОРПОРАТИВНОЇ ЗВІТНОСТІ

Протягом багатьох років вчені намагаються сформулювати перспективи розвитку бухгалтерського обліку на основі аналізу існуючих тенденцій, ідентифікації виникнення нових і революційних технологій та нововведень, а також спрогнозувати, якою буде бухгалтерська звітність в майбутньому. Оскільки в останні десятиліття в умовах глобалізації економіки постійно зростає роль корпорацій, все більша увага учасниками ринку капіталу приділяється тому, яким чином менеджмент корпорацій здійснює керівництво ними для досягнення поставлених цілей, реалізації визначеної стратегії та в цілому яку роль корпорації відіграють в функціонуванні суспільства та вирішенні його проблем. Внаслідок цього ще більшої ролі в забезпеченні суспільного благополуччя набувають засоби інформування про результати діяльності корпорацій, основне місце серед яких займає корпоративна звітність, що є основним індикатором корпоративної поведінки, відображаючи не лише її здатність по створенню вартості, а також і її роль в функціонуванні всього суспільства (соціальних, екологічних, етичних та інших питань).

Враховуючи існування значної кількості проблем, пов'язаних, з функціонуванням корпорацій, що ілюструє постійне виникнення корпоративних скандалів в провідних країнах світу та в Україні, які підривають довіру до

бухгалтерського обліку як до надійного джерела формування інформації для прийняття рішень, корпоративна звітність на сьогодні перебуває в стані трансформації. Найбільш яскравим свідченням чого є доповнення фінансової звітності іншими видами звітів (звіти про інтелектуальний капітал, звіти про сталий розвиток, звіти про корпоративну соціальну відповідальність, звіти про управління, інтегровані звіти тощо), які включають нефінансові показники, а також широке впровадження в систему фінансового обліку концепції оцінки за справедливою вартістю. Основною метою здійснення таких змін є наближення звітності, що формується обліковою системою, до інформаційних потреб користувачів, зокрема, надання їм адекватного розуміння процесів створення довгострокової вартості. Окрім удосконалення розкритих вище методологічних аспектів функціонування облікової системи на шляху до досягнення даної мети також необхідно вирішити існуючі організаційні аспекти її функціонування на основі аналізу специфіки діяльності корпорацій та використовуючи провідні напрацювання в сфері економічної науки.

Однією з основних задач, яку в умовах сьогодення повинні вирішити науковці, є проблема транспарентності корпоративної звітності, яка полягає в тому, що суб'єкти організації бухгалтерського обліку та особи, відповідальні за її презентацію та візуалізацію можуть вводити в оману стейкхолдерів корпорації, що може призводити до неефективного розподілу капіталу між галузями економічної діяльності, втрати довіри до корпорації, що призводитиме до збільшення вартості залучення додаткового капіталу. Це може відбуватись безпосередньо як за допомогою здійснення фальсифікацій – порушень облікових імперативів, за допомогою здійснення маніпуляцій на основі використання технік креативного обліку та управління прибутками – порушення порядку використання облікових альтернатив, наведених в облікових стандартах, так і за допомогою розкриття позитивної для окремої корпорації інформації та приховування “небажаної” інформації від стейкхолдерів.

Серед вітчизняних дослідників проблема транспарентності корпоративної звітності піднімалась І.М. Вигівською, Р.В. Кузіною, В.К. Макарович, О.І. Мазіною, В.С. Олійник, О.В. Харламовою та ін. При цьому основна увага вченими при дослідженні транспарентності приділяється розумінню її сутності, пошуку шляхів її розмежування з поняттям “прозорості”, а також співвідношення з якісними характеристиками облікової інформації та принципами бухгалтерського обліку. В той же час, більш важливого значення для розвитку облікової науки та підвищення репутації бухгалтерського обліку як окремого соціально-економічного інституту є пошук шляхів підвищення рівня транспарентності на основі використання досягнень інституційної теорії, які або взагалі залишаються поза їх увагою, або розкриваються поверхово, без надання конкретних рекомендацій та пропозицій. Ця проблема є особливо актуальною для такого типу організації економічної діяльності як корпорації, в яких відбувається розмежування відповідальності між власниками та суб'єктами управління, що накладає значний

відбиток на порядок її функціонування та процес організації бухгалтерського обліку і формування корпоративної звітності.

Вирішення проблеми підвищення прозорості корпоративної звітності слід проводити з врахуванням основних тенденцій, які на сьогодні намітились в даній сфері:

– необхідністю розкриття нефінансової інформації про діяльність корпорацій за допомогою різних (інтегрованих та окремих) форм додаткового розкриття облікової інформації, що на сьогодні поступово переходить в фазу стандартизації;

– активним застосуванням сучасних програмних засобів, які змінюють процес збору, обробки, узагальнення та візуалізації корпоративної звітності;

– значним розвитком інституційної та позитивної теорій обліку, в основі яких покладено сучасні інституційні концепції – теорія контрактів, теорія трансакційних витрат, агентська теорія тощо.

UDC 336

Liba N.S.

*doctor of Economics, associate Professor,
associate Professor of Accounting and Taxation and Marketing
Mukachevo State University, Mukachevo, Ukraine*

THE MAIN SOURCES OF LOCAL TAX FORMATION IN UKRAINE

With the proclamation of Ukraine's independence, the process of formation of the state tax system has actually begun. At the same time, the process of improving the system of taxation of the state as one of the signs of a sovereign state is still ongoing, which is confirmed by annual changes to the tax legislation. This is due both to the socio-economic conditions of Ukraine's development as a democratic and rule of law, requiring senior officials to review the principles of legal regulation of a number of priority social relations, some of which are social relations in the field of taxation, and to the European integration processes in the country, which have intensified significantly in recent years.

An effective and efficient system of local self-government is an important element in the functioning of a democratic state. In order to ensure the fulfillment of its functions, the creation of a proper living environment for the community, local governments should have sufficient financial resources, the basis of which is the corresponding budgets. One of the important sources of revenue for local government budgets is local taxes and charges.

Problems and analysis of local taxes and charges have been investigated by the following domestic and foreign scholars: O.V. Bezkravnyj, N.V. Bortnik, R.E. Voloshchuk, L.P. Sidelnykova, T.V. Chizhova, Ya.V. Yakusha, V.I. Garvanko, L.I. Prostebi. In the works of these scholars, the mechanism of administration and regulation of local taxes and fees, the economic foundations of filling local budgets have been explored.

Each administrative and territorial unit has a legally enshrined right to economic autonomy, so it must have its own budget, managing without external interference. Local budgets are the basis of the financial status of the local self-government, which deals with financing of educational institutions, culture, public health, mass media, social protection of the population. Within the current domestic tax system, the basic concepts are enshrined: tax as a mandatory, unconditional payment to the corresponding budget, paid by the taxpayers; collection (charges, contribution) as a compulsory payment to the respective budget, collected by the payers of the fees, under the condition that they will receive special benefits. The right to set local taxes and charges is enshrined in Art. 143 of the Constitution of Ukraine by the bodies of local self-government. Thus, according to paragraph 24 of Part 1 of Art. 26 of the Law on Local Self-Government, these issues are solved exclusively at the planned meetings of the village, settlement, city council [1].

In Ukraine, according to Article 10 of the Tax Code, local taxes include a property tax and a single tax, while local charges include parking fees and tourist taxes.

Local councils are required to set a single property tax and property tax (as regards transport tax and land payments). Whereas the question of establishing a property tax (in the part of a fixed property tax differs from land) and establishing a fee for parking spaces, the tourist charge is decided by the local councils within the scope of their powers determined by the CCU [2].

With the help of reforms of the territorial organization of the authorities, since 2014 they have been able to improve the financial capacity of local budgets. This is confirmed by the increase of the share of local budget revenues in the consolidated budget of Ukraine from 17% in 2015 to 22% according to the results of 2018.

Taking into account the various changes that have occurred in the tax legislation, the influence of the self-government bodies on the introduction and mobilization of local taxes and fees, it is possible to trace the dynamics of their share in the revenues of local budgets of Ukraine.

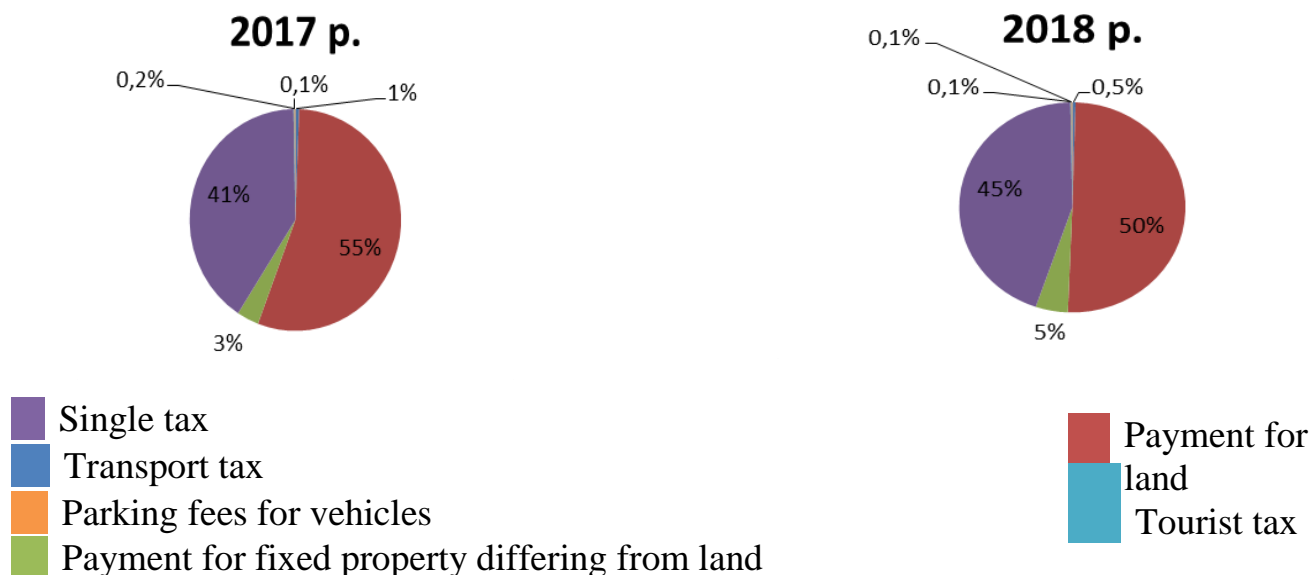
As a result of improved revenue mobilization and a change in the structure of local taxes and fees, their share in local budget revenues has increased significantly in recent years. If from 2011 to 2014 their share was 8.8%, then in 2018 it was already 24.7% [3].

The picture 1 shows that the largest share in the structure of local taxes and fees is received from land payments (over 50%) and a single tax (40%). This testifies to the gradual development of small and medium-sized businesses in Ukraine.

Thus, rationally organized local budgeting will help to develop the region's well-being and improve the quality of life of the population, so the studying of the place of local taxes and fees plays an important role in developing a fair and efficient tax system in the country in accordance with the principles of a democratic system. The analysis of local taxes and fees is an important source of information on the condition of payments in the state, so it is significant to understand the methodology and features of this topic, as well as to be aware of all the tax changes and features. Timely and accurate information on local taxes and fees is necessary to analyze the performance of the enterprise, which will prevent errors in the future, will allow the enterprise to optimize the tax burden and

to contribute to the development of the region, since taxes payment is one of the main sources of financing the local budgets.

Structure of local taxes and fees of Ukraine for 2017-2018



Picture 1. Structure of local taxes and fees of Ukraine for 2017-2018

References:

1. Stankus T.(2017) *Miscevi podatky i zbory* [Local taxes and fees]. Available at: https://old.decentralization.gov.ua/pics/attachments/2017-03-Miscevii_podatkii_ii_zborii_DESPRO.pdf (accessed: 09.12.2019).
- 2 *Podatkovyj kodeks Ukraïny* [Tax Code of Ukraine: Law No. 2755-VI of 02.12.2010. Database "Legislation of Ukraine" / VR of Ukraine]. Available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/card/2755-17> (accessed: 22.01.2020).
3. *Miscevi podatky ta zbory* [Local taxes and fees]. Available at: http://decentralization.gov.ua/uploads/library/file/261/Buklet_-_Miscevi_podatky_perehljad___1_.pdf. (accessed: 03.12.2019).

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ПРОГРАМНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ НА ІТ-ПІДПРИЄМСТВАХ

Найбільший внесок ІТ в бухгалтерський облік – це здатність компаній розробляти та використовувати комп'ютеризовані системи для відстеження та реєстрації фінансових операцій. Більшість популярних систем бухгалтерського обліку можуть бути адаптовані до конкретних галузей або компаній. Саме тому одним з основних об'єктів бухгалтерського обліку на ІТ-підприємствах є програмне забезпечення, яке може виступати в обліку в декількох ролях (рис. 1).

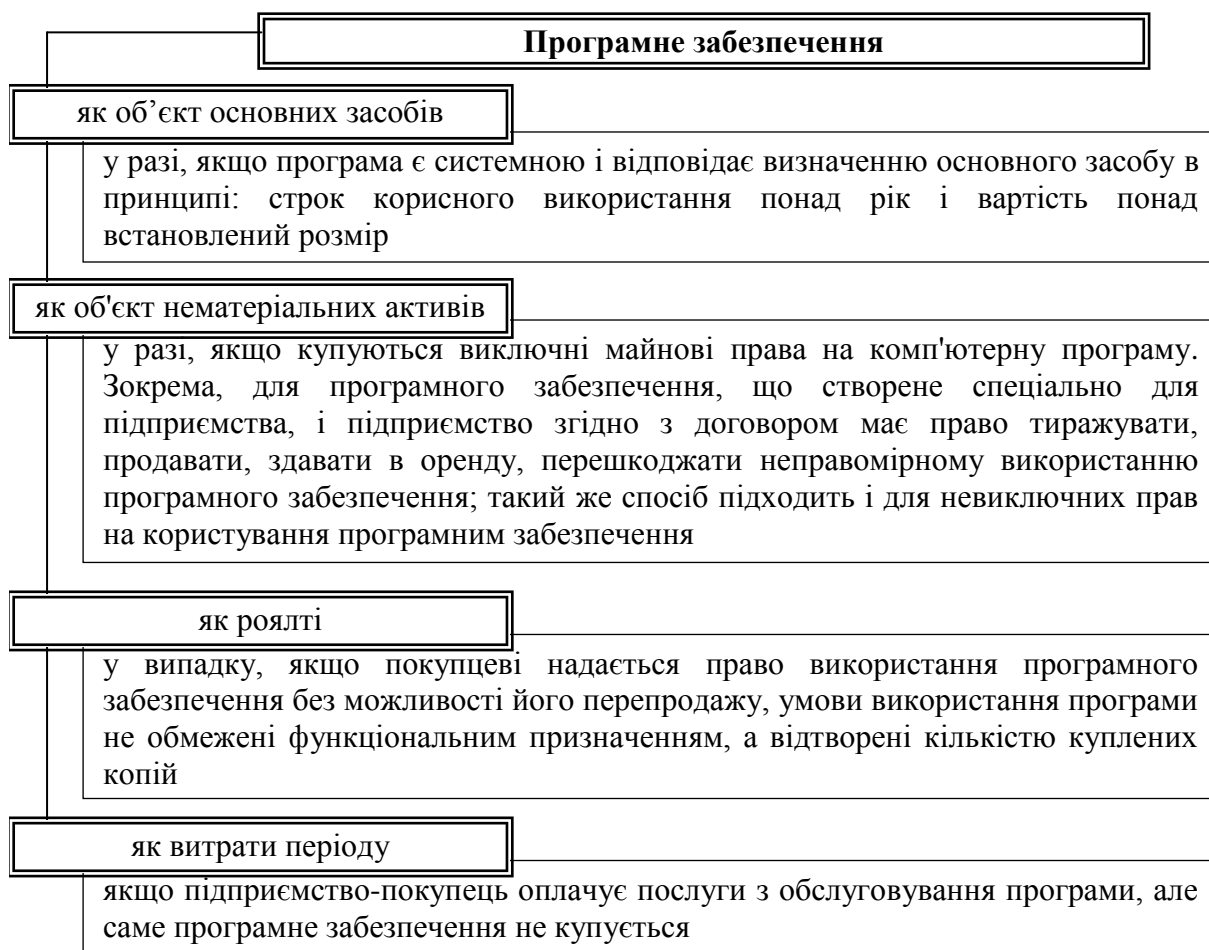


Рис. 1. Варіанти бухгалтерського обліку програмного забезпечення

Проте описані варіанти стосуються особливостей обліку вже розробленого та придбаного програмного забезпечення. Тому ці варіанти можуть застосовуватися на ІТ-підприємстві (оскільки можливим є варіанти використання не тільки власне розробленого, але й залученого програмного забезпечення), проте слід описати інший підхід, який яскраво характеризує діяльність ІТ-підприємства, а це, в свою чергу, вимагає чіткого описання умов розробки.

Для розкриття особливостей бухгалтерського обліку програмного забезпечення необхідно чітко окреслити його життєвий цикл. Дане поняття є базовим в сфері програмної інженерії та трактується як «період часу, який починається з моменту прийняття рішення про необхідність створення програмного забезпечення в момент його повного вилучення з експлуатації» [1, с. 45-46].

Основним нормативним документом, який регламентує склад життєвого циклу, є міжнародний стандарт ISO / IEC 12207: 2008 «Systems and software engineering – Software life cycle processes». Відповідно до цього стандарту до складу життєвого циклу програмного забезпечення включають три групи процесів, зокрема:

- основні процеси (придбання, постачання, розробка, експлуатація, супровід);
- допоміжні процеси (документування, управління конфігурацією, забезпечення якості, вирішення проблем, аудит, атестація, спільна оцінка, верифікація);
- організаційні процеси (створення інфраструктури, управління, навчання, удосконалення).

Не зважаючи на важливість та необхідність врахування всіх процесів, з позиції розкриття особливостей бухгалтерського обліку на ІТ-підприємстві, визначимо його участь в основних процесах.

Облікове відображення вказаних операцій з програмним забезпеченням в ІТ-підприємстві залежить від замовника даного програмного забезпечення та умов договору, насамперед предмету. Адже, якщо ІТ-підприємство надає послуги з розробки програмного забезпечення, то ці операції відображаються в обліку з використанням субрахунків 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» та 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг».

За умови, що предметом договору є продаж програмного продукту, який був розроблений на замовлення, в обліку ІТ-підприємства буде відображено формування продукту, який реалізується, на рахунку 26 «Готова продукція» з подальшим віднесенням сформованої собівартості на субрахунок 901 «Собівартість реалізованої готової продукції». Доходи від реалізації будуть відображені на субрахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції».

Таким чином, нами узагальнено порядок облікового відображення доходів та витрат ІТ-підприємства (при передачі розроблювального програмного забезпечення) залежно від формулювання предмета договору.

Список використаних інформаційних джерел

1. Вендров А.М. Проектирование программного обеспечения экономических информационных систем. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Финансы и статистика, 2005. 544 с.

УДК 657

Магомедова А. Ш.

студентка економічного факультету

*ФГБОУ ВПО «Дагестанський Державний Університет»,
м. Махачкала, Республіка Дагестан, Російська Федерація.*

Науковий керівник Раджабова М. Г.,

*к.е.н., доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку
ФГБОУ ВПО «Дагестанський Державний Університет»
м. Махачкала, Республіка Дагестан, Російська Федерація*

ОСОБЛИВОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

Необоротні активи підприємства - це майно, що забезпечує процес виробництва протягом тривалого терміну, або використовується для отримання доходів. Термін служби цих активів становить більше одного року, а представлені вони досить різноманітним за складом майном. Всі вони згруповані в першому розділі активу балансу.

До вкладень у необоротні активи, в свою чергу, відносяться вкладення в нефінансові активи і довгострокові фінансові вкладення. Під вкладеннями в нефінансові активи розуміються витрати організації в об'єкти основних засобів, нематеріальних активів, земельних ділянок і об'єктів природокористування, а також витрати організації з формування основного стада продуктивної і робочої худоби (крім птиці, хутрових звірів, кроликів та інших тварин, які враховуються у складі коштів в обороті). А довгострокові фінансові вкладення - це ті кошти, які відвернені з обороту підприємства і вкладені в інші підприємства або у вигляді довгострокових кредитів, або у вигляді придбання акцій цих підприємств. І в першому, і в другому випадку підприємство отримує додатковий дохід у вигляді дивідендів або відсотків.

Найбільшу частину у необоротних активах займають основні засоби підприємства. Основні засоби-частина майна, яка використовується в якості засобів праці при виробництві продукції, виконанні робіт, наданні послуг або для управління підприємством протягом певного періоду.

Характерною рисою основних засобів вважається їх багаторазове використання в ході виробництва, збереження початкового зовнішнього вигляду протягом тривалого часу. Основні засоби в бухгалтерському обліку та звітності відображаються відповідно до первісної вартості. Зміна первісної вартості

основних засобів, в якій вони допущені до бухгалтерського обліку, дозволяється у випадках реконструкції, добудови, модернізації, дообладнання, технічного переозброєння, часткової ліквідації.

Рух основних засобів на підприємстві безпосередньо пов'язаний з реалізацією господарських операцій з надходження, внутрішнього переміщення і вибуття основних засобів. Всі операції з руху основних засобів оформляються типовими формами первинної облікової документації. Комісія, яка призначена директором організації, приймає основні засоби, які надійшли. Окремо на кожен об'єкт складається акт, в якому вказується: найменування об'єкту; рік випуску; коротка характеристика об'єкту; первісна вартість; присвоєний об'єкту інвентарний номер; місце використання об'єкту та інші відомості, які необхідні для аналітичного обліку основних засобів.

Після оформлення комісією акт приймання-передачі основних засобів передають в бухгалтерію. До нього додають технічну документацію, що відноситься до даного об'єкту (паспорт, креслення і т.д.). Акт прийому-передачі основних засобів складається двома сторонами (приймаючої об'єкт і передавальної), із зазначенням часу введення в експлуатацію, дати виготовлення, первісної вартості і суми зносу в частині повного відновлення. Отриманий акт бухгалтерія оформляє бухгалтерським записом, тобто, окремо на первісну вартість і на суму зносу.

Кожному інвентарному об'єкту присвоюється відповідний номер для забезпечення контролю за збереженням основних засобів. Цей номер, присвоєний об'єкту, проставляється на об'єкті і в первинних документах і зберігається на весь період його знаходження в даному підприємстві. Якщо об'єкт вибуває, його інвентарний номер не присвоюється об'єктам, які знову надійшли.

Рух основних засобів оформляється актом. Акт складається на кожен об'єкт, до нього додається технічна документація на даний об'єкт, яка після відкриття бухгалтерією Інвентарної картки передається до відповідного відділу, цеху підприємства за місцем експлуатації.

Нематеріальні активи представляють собою особливий вид необоротних активів, які не мають матеріально-речової форми. Одиницею бухгалтерського обліку нематеріальних активів є інвентарний об'єкт, під яким у загальному випадку визнається сукупність прав, що виникають з одного охоронного чи іншого документа, призначених для певних самостійних функцій.

Матеріальними пошуковими активами визнаються витрати, що відносяться в основному до придбання (створення) об'єкта, що має матеріально-речову форму. До нематеріальних пошукових активів, як правило, відносяться: інформація, отримана в результаті топографічних, геологічних і геофізичних досліджень; результати відбору зразків; право на виконання робіт з пошуку, оцінки родовищ корисних копалин; інша геологічна інформація про надра.

Існує і таке поняття як відкладені податкові активи - це та частина відкладеного податку на прибуток, яка повинна привести до зменшення податку на

прибуток, що підлягає до сплати до бюджету в наступному за звітним або в наступних звітних періодах.

Підвищення ефективності використання основних засобів виражається, перш за все в збільшенні обсягу господарської діяльності, одержуваного без додаткових капітальних вкладень. Їх ефективність багато в чому залежить від виробничих особливостей тієї чи іншої галузі господарства, досягнутого рівня організації, технології та інших факторів. Поліпшення використання основних засобів відбивається на фінансових результатах роботи підприємства за рахунок: збільшення випуску продукції, зниження собівартості, поліпшення якості продукції, зниження податку на майно і збільшення балансового прибутку.

Беручи до уваги, що розвиток бухгалтерського обліку є невід'ємною частиною розвитку ринкових відносин, очевидно, що інформація, яка формується у звітності, повинна максимально достовірно характеризувати фінансове становище підприємства. У зв'язку з цим можна припустити, що отримані висновки сприятимуть створенню умов для подальшого розвитку бухгалтерського обліку основних засобів, що дозволить формувати якісну і корисну для зацікавлених користувачів фінансової звітності інформацію про майновий і фінансовий стан підприємства за допомогою відображення в бухгалтерському обліку та звітності достовірної інформації про стан виробничих необоротних активів.

Список використаних інформаційних джерел

1. Цивільний кодекс Російської Федерації: ч. II: Федеральний закон від 26.01.1996 г 2. Про бухгалтерський облік: затв. наказом Міністерства фінансів РФ від 21 листопада 1996 р № 129-ФФ в редакції від 28.09.2010 р № 243-РФ.
2. План рахунків бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності організацій та інструкція щодо його застосування: затв. наказом Міністерства фінансів РФ від 31 жовтня 2000 р № 94н в редакції від 08.11.2010 р № 142.
3. Бабаєв Ю.А., Петров А.М. Теорія бухгалтерського обліку. - М.: Проспект, 2012. - 240 с.
4. Бондаренко Н.В. та ін. «Необоротні активи: облік, аналіз, аудит» Підручн. Посібник. - М.: Видавництво: Фінанси і статистика, 2003.
5. Лебедева Е.М. Бухгалтерський облік. - М.: Академія, 2012. - 304 с.

УДК 657

Макарович В. К.

к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку і аудиту

ДВНЗ «Ужгородський національний університет», м. Ужгород, Україна

Огородник В.О.

к.е.н., доцент, доцент кафедри фінансів і банківської справи

ДВНЗ «Ужгородський національний університет», м. Ужгород, Україна

ОСНОВНІ ПІДХОДИ ДО ОЦІНКИ ЛЮДСЬКОГО КАПІТАЛУ

Категорія людського капіталу за останні два десятиліття міцно увійшла в активний обіг соціально-економічного аналізу. У науковій літературі закріпилась позиція тих авторів, які вважають, що людський капітал - вельми багатогранне явище, яке складається в процесі взаємодії різних форм організації особистісного потенціалу суб'єктів господарського процесу. Людський капітал можна визначити як сукупність вроджених здібностей, обдарувань, творчого потенціалу, морально-психологічного і фізичного здоров'я, а також накопичених і вдосконалених знань і професійного досвіду.

До теперішнього часу єдиної методики оцінки людського капіталу не існує. Відомі різні точки зору авторів, які можна коротко викласти так: людський капітал як складна економічна категорія має якісні та кількісні характеристики.

Оцінка людського капіталу досить складне завдання, оскільки дана категорія містить антропологічну складову, що відбиває єдність в людині соціального і біологічного, суспільного та індивідуального.

Вартість людського капіталу можна оцінити, використовуючи методи дохідного, порівняльного і витратного підходів. Кожен підхід дозволяє «вловити» певні фактори вартості.

Теорія вартості ґрунтується на передумові, що людські ресурси мають вартість, якщо вони здатні приносити в майбутньому дохід, надаючи свою робочу силу.

Слід зауважити, що людський капітал за аналогією з фізичним капіталом піддається зносу, тобто з часом знецінюється, через те, що частина знань забувається, або застаріває.

Економічні оцінки людського капіталу широко використовуються як на мікроекономічному, так і макроекономічному рівнях (для визначення величини національного багатства).

Не конкретизуючи складові національного багатства, можна помітити, що в ньому не знайшов відбиток такий економічний фактор, як людський капітал.

Групою фахівців Світового Банку з метою аналізу складу і структури національного багатства була розроблена методика визначення його обсягу. В

рамках запропонованої концепції національне багатство складається з наступних складових: природний капітал, вироблений капітал; людський капітал.

Що стосується людського капіталу, то, за даною концепцією, він оцінюється за залишковим принципом: із загального обсягу чистого національного продукту віднімається чистий національний продукт, вироблений за рахунок природних ресурсів, після чого розраховується поточна вартість національного продукту «не ресурсного походження» за середнє число років продуктивного життя населення. З отриманого результату, віднімається сума вартості активів і землі. Результат цих операцій і приймається в якості оцінки людського капіталу.

Вдосконалення методів оцінки якості людського капіталу як на мікроекономічному, так і макроекономічному рівнях є сьогодні одними з пріоритетних завдань, які допоможуть досягти ефективного розподілу інвестицій на різних етапах життєвого циклу людського капіталу.

УДК 336.71

Маковоз О.С.

*д.е.н., доцент, професор кафедри менеджменту та оподаткування
Національний технічний університет «Харківський політехнічний інститут»,
м. Харків, Україна*

СТРЕС-ТЕСТУВАННЯ ЯК МЕТОД ОЦІНКИ КРЕДИТНОГО РИЗИКУ В УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ

Сучасні умови господарювання характеризуються активізацією процесів інтернаціоналізації та глобалізації, що викликає потребу в пошуку оцінки кредитної спроможності суб'єктів економіки. Курс на європейську інтеграцію є природним наслідком здобуття Україною незалежності. Його витoki в історії нашого народу й усвідомленні права жити в демократичній, економічно розвинутій, соціально орієнтованій країні. Його мета створення шляхом масштабних внутрішніх перетворень умов для входження до спільноти європейських розвинутих країн. Сьогодні цей курс є домінантою внутрішньої та зовнішньої державної політики [1]. Повноцінна діяльність у даному напрямку неможлива без використання фундаментальних методів оцінки кредитних ризиків. Практика Європейського союзу свідчить, що використання методик оцінки ризиків є складною та затратною справою. Відповідно до вимог FATF слід застосовувати більш гнучкий комплекс заходів для превентивного запобігання ризикам.

Щоб визначити наслідки ризику (кредитного, процентного, валютного, ризику ліквідності та ринкового ризику) банку необхідно провести стрес-тестування.

Стрес-тестування (СТ) – це метод кількісної оцінки ризику, який полягає у визначенні величини неузгодженої позиції, яка наражає банк на ризик, та у визначенні шокової величини зміни зовнішнього чинника: валютного курсу,

процентної ставки тощо. Поєднання цих величин дає уявлення про те, яку суму збитків чи доходів отримає банк, якщо події розвиватимуться за закладеними припущеннями. СТ широко використовується для оцінки кредитного ризику, ризику ліквідності, валютного ризику, ризику зміни процентної ставки та вартості активів. Метою стрес-тестування є оцінка ризиків та визначення спроможності протистояти потрясінням на фінансовому ринку [2, с. 1211].

Світовою економічною спільнотою було створено низку документів із рекомендаціями щодо проведення стрес-тестування. Основний внесок зробили такі організації: Рада з фінансової стабільності; Базельський комітет із банківського нагляду; Рада з Європейського банківського нагляду; Інститут міжнародних фінансів [3]. Міжнародним валютним фондом стрес-тестування визначається як «методи оцінки чутливості портфеля до суттєвих змін макроекономічних показників або до виключних, але можливих подій» [4, с. 88].

Основними параметрами для моделювання стресу мають бути: чистий рух коштів на рахунках певної групи контрагентів (перевищення вилучення коштів над надходженням), можливість для банку оперативно замінити (замістити) вилучені ресурси, можливість пролонгувати договори або технічні можливості затримати видачу коштів з рахунків. Кожний кредитор на оптовому ринку ресурсів (інші банки, НБУ, міжнародні фінансові організації) встановлює певні обмеження на вкладення ресурсів в один банк (з метою диверсифікації ризику), крім того, діє обмеження на розмір гарантованого відшкодування вкладів фізичних осіб. Акціонери здатні оперативно (в межах 2 тижнів) допомагати банку у разі кризи вилучення коштів контрагентами різними шляхами: надання субординованого боргу, міжбанківський кредит, розміщення коштів на коррахунку, внесення коштів на депозити від фізичних осіб та підприємств [5].

У Базелі II особлива увага під час стрес-тестування кредитного ризику приділяється найбільш важливому та значному за розміром кредитному ризику в поєднанні з так званими macro-to-micro-моделями, що пояснюється таким:

1) деякі вимоги Базельського комітету до стрес-тестів, особливо ті, що стосуються про-циклічності IRB-підходу, оцінки адекватності капіталу та самого процесу оцінки ICAAP (internal capital adequacy and assessment process) сформульовані шляхом акцентування уваги на економічні цикли та макроекономічну природу стресових подій;

2) у цій сфері ще не вироблено ефективних підходів та моделювання стресових подій, які визначені на основі макроекономічних показників через застосування внутрішньобанківських змінних, здебільшого є серйозною проблемою для банку;

3) як у контексті FSAP (Financial Sector Assessment Programs), так і під час аналізу фінансової стійкості стрес-тестування кредитного ризику є однією з проблем, які найбільшою мірою потребують додаткових досліджень і нових моделей [6].

Таким чином, проведення оцінки кредитного ризику за методом стрес-тестування можна визначити як раціональну та обґрунтовану практику провідних міжнародних фінансових організацій. Застосування методів стрес-тестування дасть можливість своєчасно розробити превентивні заходи передбачення та нейтралізації ризиків. Зазначене в кінцевому результаті сприятиме забезпеченню в Україні стабільності фінансової системи та рівноправного становища на шляху до європейської інтеграції.

Список використаних інформаційних джерел

1. Гаврилюк А.М., Лисунець О.В. Зовнішньоекономічні зв'язки України: історичні, геополітичні, соціальні передумови та нормативно-правове регулювання. Розвиток України в ХХІ столітті: збірник наукових праць міжнародної науково-практичної конференції (Вінниця, 11 березня 2010 року) Центр підготовки наукових та навчально-методичних видань: КНТЕУ, 2010. Ч.1. С. 15-20.
2. Щербатих Д.В. Сучасні методи стрес-тестування банківської системи України. Економіка і суспільство, 2018. № 19. С. 1210-1218.
3. Посохов І.М., Ходирєва О.О. Стрес-тестування як актуальний інструмент ризик менеджменту сучасної банківської системи України. Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики. 2018. № 24. С. 53-61.
4. Андриевская И. Стресс-тестирование: обзор методологий. Управление в кредитной организации. 2007. No 5. С. 88-96.
5. Бортніков Г.П., Любіч О.О. Моделі стрес-тестування для оцінки ризиків банків. Математичне моделювання в економіці. 2016. № 1(5). С. 59-73.
6. Mahalingam M., Rao D.N. Stress Test for Risk Assessment Under Basel Framework Applied in Banking Industry. Social Science Research Network. March 28, 2014. URL: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2450399.

УДК 657:004

Муравський В.В.

*д. е. н., доцент, професор кафедри обліку і оподаткування
Тернопільський національний економічний університет, м. Тернопіль, Україна*

СВІТОВИЙ ДОСВІД РОЗРОБКИ МАЛИХ СПЕЦІАЛІЗОВАНИХ ЕЛЕКТРОННИХ БУХГАЛТЕРСЬКИХ МАШИН

Механізація (автоматизація) бухгалтерського обліку після винайдення електронних обчислювальних машин відбувалася на двох рівнях. На мікро-рівні обробка облікових даних велася з використанням електромеханічних пристроїв: калькуляторів, обліково-перфораційних машин, табуляторів тощо. Частково оброблена облікова інформація в подальшому передавалася в обчислювальні центри, де розміщувалися великі електронно-обчислювальні машини. У централізованих обчислювальних вузлах відбувалося акумулювання інформації та формування звітних документів.

Розвиток напівпровідникових технологій у ХХ ст. призвів до зменшення фізичних розмірів електронно-обчислювальних машин (ЕОМ). Проте значна вартість придбання та володіння комп'ютерною та периферійною технікою все ще була перешкодою до її масового використання в економічних цілях. Враховуючи наростаючу потребу малого та середнього бізнесу, розробники програмного і технічного забезпечення знайшли вихід у видаленні зайвих функцій ЕОМ. Іншими словами, універсальні автоматизовані обчислювальні засоби програмувалися на виконання специфічних вузькоспеціалізованих завдань [1].

Наприклад, значної популярності набували спеціалізовані електронні бухгалтерські машини (ЕБМ). Відмова від універсальності на користь спеціалізації давала змогу зменшити технічні вимоги до автоматизованих систем на підприємствах. Відповідно, вдалося зменшити вартість ЕОМ через вилучення незадіяних компонентів технічного забезпечення (зменшити потужність процесора, значно скоригувати об'єм оперативної пам'яті, відмовитися від постійного накопичувача інформації на користь змінного тощо). Додатково бухгалтерські машини доповнювалися потрібними для облікових цілей периферійними пристроями, як от: принтерами для друку чи заповнення бланків первинних документів; фактурними машинами підготовки даних для введення в систему обліку; насадками для обробки магнітних контокарт тощо.

Малі ЕБМ стали популярними в 70-х роках ХХ ст. на підприємствах усіх розмірів господарської діяльності. Їх почали повселюдно виготовляти усі великі світові виробники технічного забезпечення, у тому числі і в СРСР. З невеликим відставанням від глобальних технологічних тенденцій у 1979 році була випущена перша партія малих спеціалізованих ЕБМ «Іскра-554» (дещо пізніше удосконалена модель «Іскра-555»). Радянська ЕБМ «Іскра-554 (555)», на відміну від скопійованих у зарубіжних виробників ЕОМ, була повністю оригінальною розробкою. За деякими

технічними характеристиками радянське технічне забезпечення переважало зарубіжні зразки від глобальних корпорацій Olivetti, Logabax, Triumph-Adler, Nixdorf, NCR, Burroughs, Zentronic та інших. Зокрема, об'єм оперативного запам'ятовуючого пристрою – 16 - 32 Кб., об'єм постійного запам'ятовуючого пристрою – 24 - 40 Кб., об'єм зовнішніх запам'ятовуючих пристроїв – 512 б - 5 Мб, тип друку – матричний, швидкість друку – 100 зн./с., кількість друківаних знаків – 178, мова програмування ЯМБ (ММБ – мова машину бухгалтерських). На унікальності радянських конструктивних пропозицій акцентували також увагу науковці [3].

Необхідність конкурування зі світовими виробниками обчислювальних засобів призвела до випуску ще однієї малої спеціалізованої ЕБМ «Іскра-2106». Нова ЕОМ зберігала повну програмну і технічну сумісність з попередніми розробками для цілей механізації (автоматизації) бухгалтерського обліку. Радикальної революції у сфері проектування спеціалізованих ЕБМ не відбулося. Покращень зазнали лише швидкодія процесора та об'єми запам'ятовуючих пристроїв. Проводилися в СРСР й подальші науково-прикладні дослідження у сфері малих спеціалізованих обчислювальних машин. Але швидке здешевлення ЕОМ у зв'язку з переходом на нові технологічні процеси у конвеєрному виробництві нівелювали переваги спеціалізованих ЕБМ.

Персоналізація та уніфікація автоматизованих обчислень призвели до масового використання малих ЕОМ у всіх господарських сферах, у тому числі у бухгалтерському обліку. Потреба у вузькій спеціалізації програмно-технічного забезпечення у 80-х роках ХХ ст. зникла. Як наслідок, спеціалізовані ЕБМ були витіснені персональними комп'ютерами. Акцент з механізації бухгалтерського обліку з використанням обчислювальних машин був зміщений на користь автоматизації облікових процесів на основі використання різностороннього програмного забезпечення від різних виробників. Радянська комп'ютерна промисловість остаточно змістилася у сторону копіювання (дублювання) розробок провідних західних виробників технічного забезпечення.

Список використаних інформаційних джерел

1. Муравський В. В. Комп'ютерно-комунікаційна форма обліку : монографія. Тернопіль : ТНЕУ, 2018. 486 с.
2. Электронная бухгалтерская машина «ИСКРА-554» / М. Б. Ярошевская, Ю. И. Беручка, Б. П. Бутрин, М. Г. Гофеншефер. М. : Финансы и статистика, 1981. 184 с.
3. Б. А. Коган, В. Ю. Ралль. Системы обработки данных на базе ЭБМ «Искра-554», «Искра-555». Москва, Финансы и статистика, 1985. 168 с.

ТЕХНОЛОГИЯ АВТОМАТИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Современный век – это век новых технологий, который пронизывает все стороны жизни человечества. Любой человек, профессионал своего дела не представляет свою работу без компьютерных технологий, развивающийся очень быстрыми темпами.

Автоматизация и создание информационных систем на сегодняшний день являются одной из самых ресурсоемких областей деятельности техногенного общества. Одной из причин инициативного созревания данной области является то, что автоматизация служит основанием коренного трансформирования процессов управления, играющих важную роль в деятельности человека и общества.

Значительные перемены в области ЭВМ и создаваемых на их основе автоматизированных бухгалтерских информационных систем позволяет в большой степени повысить контрольные функции, достоверность и оперативность бухгалтерского учета, использование его данных для управления производством и персоналом предприятия.

Информационная система - это система, обеспечивающая уполномоченный персонал данными или информацией, располагающими отношением к организации. Информационная система управления, в целом, состоит из четырех подсистем: системы обработки транзакций, системы управленческих отчетов, офисной информационной системы и системы поддержки принятия решений, включая информационную систему руководителя, экспертную систему и искусственный интеллект.

Автоматизированная информационная система - взаимосвязанная совокупность средств, методов и персонала, используемых для хранения, обработки и выдачи информации в интересах достижения установленной цели.

Автоматизированная информационная система (АИС) - это человеко-машинная система, обеспечивающая автоматизированную подготовку, поиск и обработку информации в рамках интегрированных сетевых, компьютерных и коммуникационных технологий для оптимизации экономической и другой деятельности во всевозможных сферах управления.

Таким образом, автоматизированная информационная система (АИС) представляет собой совокупность информации, экономико-математических методов и моделей, технических, программных, технологических средств и специалистов, предназначенная для обработки информации и принятия управленческих решений.

Основная тенденция развития автоматизированных систем – объединение локальных АСУ. Целью объединения локальных АСУ является создание комплексных систем, сочетающих автоматизацию решения экономических задач и задач административного управления с автоматизацией управления технологическими процессами, проектирования изделий и технологии.

Под выбором масштабов автоматизации понимается то, в каком объеме будет автоматизироваться бухгалтерия и в каком порядке будут переведены на компьютер разделы бухгалтерского учета.

При выборе масштабов автоматизации есть еще один аспект. Он состоит в том, что информация, получаемая из бухучета, требуется и в других структурных подразделениях предприятия, например в отделе сбыта – информация о состоянии расчетов с покупателями и отгрузке продукции, в отделе снабжения – информация об остатках на складах и их номенклатуре (аналитике). Хорошо автоматизированный бухгалтерский учет в состоянии дать всю эту информацию с учетом всех специфических требований, значит нужно определить весь объем информации, требуемый для внутреннего пользования в организации и произвести настройку программы так, чтобы эта информация выдавалась.

Когда бухгалтерский учет ведется коллективом бухгалтеров, программа по автоматизации бухучета будет работать в сети, где несколько бухгалтеров работают каждый не своем компьютере. Поэтому важно заранее провести четкое распределение функций, чтобы впоследствии, при настройке программы каждый на своем рабочем месте имел то, с чем ему предстоит работать.

Когда определено, что будет изменяться в учете и какие разделы в каком порядке будут автоматизироваться, следует четко определить, что автоматизированный учет будет давать на выходе. На выходе бухгалтерский учет дает:

- Первичные документы;
- Учетные регистры для бухгалтерии;
- Регистры и информацию для внутренних нужд предприятия;
- Бухгалтерскую отчетность и расчеты по налогам и другим платежам.

Постановка задачи состоит в следующем: в письменном виде фиксируется конкретный перечень всех документов и регистров, которые должен выдавать автоматизированный бухгалтерский учет, и требования к ним (информация, содержащаяся в учетных регистрах, и первичных документах, степень автоматизации заполнения первичных документов и отчетов и прочее) с учетом особенностей хозяйственной деятельности предприятия.

Постановка задачи очень важна, поскольку без ясного перечня того, что надо сделать и каким условиям это должно удовлетворять, практически невозможно получить результат от автоматизации. Кроме того, если не сделать заранее четкую постановку задачи, то может получиться, что программа будет настроена таким образом, что требуемые регистры и первичные документы вообще получаться не будут (например, по причине отсутствия необходимой аналитики по счетам,

которая устанавливается в самом начале автоматизации), из-за этого настройку всей программы придется заново переделывать.

Только тогда, когда спланирована оптимизация бухучета, определен масштаб и порядок автоматизации и завершена постановка задачи можно переходить к выбору программы. Для того, чтобы из множества программных продуктов, их версий и производителей найти путеводную нить к оптимальному для предприятия варианту, следует понимать самое главное: нет лучшей программы на все случаи жизни. Все те программные продукты, которые широко известны, продаются и рекламируются сейчас в России – хорошие продукты, они доказали это тем, что их знают, покупают и используют на протяжении уже нескольких лет множество предприятий. Отличаются они друг от друга тем, что одни из них лучше подходят для одних предприятий (с учетом их величины, видов деятельности и других факторов), другие – для других. Таким образом, задача состоит в том, чтобы выбрать оптимально подходящий для именно Вашего предприятия программный продукт.

Только тогда, когда определены цели автоматизации, ее масштаб и порядок, сделана постановка задачи, выбрана и куплена оптимальная для предприятия программа и решены технические вопросы можно приступать к собственно работе с программой. Качественное внедрение программы (не «псевдоавтоматизация») – процесс очень трудоемкий и сложный, затраты на него значительно превышают затраты на приобретение программы и компьютеров. Процесс внедрения программы можно разбить на два этапа: этап настройки и этап обучения. При внедрении программы специализированной организацией должен быть предусмотрен и тот, и другой этапы.

Анализ различных бухгалтерских систем показывает, что существуют определенные стандартные подходы к автоматизации учета хозяйственных операций:

- непосредственный ввод учетных данных в журнал хозяйственных операций в виде отдельных проводок с использованием справочников;
- контроль правильности вводимых проводок с помощью подготовленного списка корректных проводок;
- возможность работы с журналом хозяйственных операций (фильтрация, выборка, сортировка, редактирование);
- создание типовых хозяйственных операций, содержащих шаблоны проводок, открытые для настройки;
- работа с типовыми первичными документами.

Список использованных информационных источников

1. Камилова Р.Ш. Развитие бухгалтерского учета с использованием компьютерной техники / Р.Ш. Камилова // Совершенствование учета, анализа и контроля как механизмов информационного обеспечения устойчивого развития экономики. 2016. № 2. С. 578-581.

2. Камилова Р.Ш. Принципы выбора программного обеспечения автоматизации бухгалтерского учета / Р.Ш. Камилова, К.М.К. Муртилова // Актуальные вопросы современной экономики. 2014. № 4. С. 388-392.

3. Шегурова В.П. Автоматизация бухгалтерского учета на российских предприятиях в период перехода на МСФО / В.П. Шегурова, А.М. Овсепян // Сборник: Актуальные вопросы права, экономики и управления сборник статей VIII Международной научно-практической конференции: в 3 частях. 2017. С. 90-93.

УДК 657

Олійник Я.В.

*д. е. н., професор кафедри обліку і оподаткування
ВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»,
м. Київ, Україна*

ЗВІТ У РОЗРІЗІ КРАЇН МІЖНАРОДНОЇ ГРУПИ КОМПАНІЙ: ВИКЛИКИ ТА СТАН ЗАПРОВАДЖЕННЯ

Ефективним інструментом боротьби з транскордонним ухиленням від сплати податків є обмін інформацією між податковими органами країн відповідно до багатосторонніх конвенцій та стандартів. Україна є асоційованим членом Глобального форуму ОЕСР (Organization for Economic Cooperation and Development, OECD - Організації економічного співробітництва та розвитку) з прозорості та обміну інформацією для податкових цілей та у 2017 р. приєдналася до Програми розширеного співробітництва в рамках ОЕСР (далі – Програма розширеного співробітництва).

Як країна-учасник Програми розширеного співробітництва Україна взяла на себе зобов'язання імплементувати Мінімальний стандарт Плану дій BEPS (Base Erosion and Profit Shifting, BEPS – розмивання податкової бази і вихід доходів з-під оподаткування) (далі – План дій BEPS), який включає обов'язкові кроки, що мають бути реалізовані [1]. Крім іншого Крок 13 передбачає необхідність запровадження звіту у розрізі країн міжнародної групи компаній (Country-by-Country Reporting – CbC Report) (далі – Звіт, CbCR). Звіт є елементом трирівневої структури документації з трансфертного ціноутворення (майстер файл, локальний файл, Звіт CbCR) [2]. Призначення Звіту полягає у сприянні підвищенню прозорості діяльності багатонаціональних підприємств (далі – БНП) через розкриття інформації про розподіл доходу та економічну діяльність за відокремленими підрозділами за кожною країною, а також даних про прибуток, податкові виплати, чисельність працівників, матеріальні активи тощо.

На сьогоднішній день переважна більшість країн, що приєдналися до Плану дій BEPS вже розробили нормативно-правове забезпечення складання та адміністрування Звіту CbCR (86,67% країн-учасниць) [3]. Європейські країни є найбільш активними у запровадженні такого звітування (97,5% країн) [3].

Україна як країна, яка приєдналась до Плану дій BEPS єдина з 40 країн-учасниць знаходиться на стадії розробки та затвердження законодавчих норм, що регулюють складання Звіту CbCR [3]. З метою реалізації Кроку 13 Плану дій BEPS робочою групою на чолі з Міністерством фінансів України спільно із Національним банком України та за участі і підтримки міжнародних експертів з питань оподаткування було розроблено низку законопроектів про внесення відповідних змін до Податкового кодексу України (проект Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України з метою імплементації Плану протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування» [4], проект Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» (реєстр. № 1210 від 30.08.2019 р. [5]). Законопроект № 1210 прийнятий та 11.02.2020 направлений на підпис Президенту України. Законопроект містить ряд заходів, спрямованих підвищити ефективність податкового регулювання та прозорості БНП через перегляд правил підготовки документації з трансфертного ціноутворення та запровадження Звіту CbCR (у вітчизняній редакції - звіту у розрізі країн міжнародної групи компаній).

Згідно новацій національного законодавства зобов'язання складання Звіту покладається на платників податків – резидентів України, які належать до міжнародної групи компаній, у випадках, які визначені у Податковому кодексі України (підпункт до п. 39.4), зокрема сукупний консолідований дохід міжнародної групи компаній, в яку входить платник податків, за фінансовий рік, що передує звітному року, розрахований згідно зі стандартами бухгалтерського обліку, які застосовує материнська компанія міжнародної групи (а у разі відсутності інформації – відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку), перевищує еквівалент 750 мільйонів євро [5]. Крім того додатково визначено два варіанти обставин, за наявності однієї із яких платник податків має необхідність подавати Звіт. Звіт не є фінансовою звітністю, складається за даними бухгалтерського обліку та подається до центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику в електронній формі [5].

Звіт у розрізі країн міжнародної групи компаній є інструментом реалізації механізму підвищення прозорості діяльності БНП за всіма юрисдикціями, в яких вони працюють. Його запровадження значно підвищує вимоги до податкової прозорості та суттєво впливає на їх діяльність в Україні. На сьогоднішній день готовність до таких новацій компаній, які мають складати Звіт, та їх наслідки не вивчені докладно вітчизняними науковцями. Водночас інституціями, які формують політику з податкових питань, не визначені методичні та організаційні засади складання Звіту.

Отже в умовах залучення України до глобального середовища та постійного зростання уваги до підвищення транспарентності інформації про розподіл доходу, економічної діяльності і податків, що сплачуються в різних країнах, необхідним є

стандартизований підхід та врахування вимог модельного законодавства з питань оцінки трансфертних цін, розмивання податкової бази та ризиків, пов'язаних зі зміною прибутку [6, 7]. Запровадження Звіту у розрізі країн міжнародної групи компаній вимагає наукового обґрунтування теоретичного підґрунтя процесу реалізації міжнародних ініціатив з прозорості та обміну інформацією та удосконалення інституціональних засад його (Звіту) складання через адаптацію відповідного модельного законодавства.

Список використаних інформаційних джерел

1. BEPS Actions. OECD: official website. URL: <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>,
2. Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting: Action 13 - 2015 Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project / OECD Publishing, Paris. 2015. URL: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241480-en/> P. 37,
3. KPMG (2019). BEPS Action 13: Country implementation. URL: <https://tax.kpmg.us/content/dam/tax/en/pdfs/2019/beps-action-13-country-implementation-summary.pdf>,
4. Проект Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України з метою імплементації Плану протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування» (редакція станом на 16.10.18). URL: https://bepsinua.bank.gov.ua/beps/src/files/Project_BEPSinUA_20181024.pdf,
5. Проект Закону України про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві (реєстр. №1210 від 30.08.2019р.). URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=66520. Податковий кодекс України: Кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>,
6. Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting: Action 13 - 2015 Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing, Paris. 2015. URL: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241480-en/>,
7. Guidance on Country-by-Country Reporting: BEPS Action 13. OECD. Paris. 2019. URL: <http://www.oecd.org/ctp/guidance-on-the-implementation-of-country-by-country-reporting-beps-action-13.pdf>.

УДК: 657.313:631.162

Павлік І.Є.

аспірантка кафедри обліку і аудиту

Львівського національного університету імені Івана Франка, м. Львів, Україна

Науковий керівник: Швець В.Є.

к.е.н., доцент, професор кафедри обліку та аудиту

Львівського національного університету імені Івана Франка, м. Львів, Україна

ОРГАНІЗАЦІЯ ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ В ОБЛІКОВО- АНАЛІТИЧНІЙ СИСТЕМІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ АГРАРНОГО СЕКТОРУ УКРАЇНИ

Підсистема економічного аналізу відіграє важливу роль в рамках функціонування обліково-аналітичних систем суб'єктів господарювання (ОАС СГ) [1], зокрема аграрного сектору національної економіки. З одного боку, вона залежна та отримує економічну облікову інформацію, яка використовується під час її аналізування, з іншого – репрезентує результати аналізу, в підсумку на основі якої управлінський персонал приймає поточні та перспективні рішення щодо діяльності підприємства та подальшого розвитку бізнесу.

Теоретичні та практичні проблеми організації економічного аналізу на підприємстві досліджувались у працях таких науковців: І. Д. Лазаришина, Г. І. Кіндрацька, М. К. Пархомець, П. Р. Пуцентейло, М. Г. Чумаченко, В. Є. Швець, А. Д. Шеремет, С. І. Шкарабан, Р. К. Шурпенкова, С. С. Черниш та ін. Однак, на нашу думку, у цих працях недостатньо приділено уваги підприємствам аграрного сектору.

В економічній літературі висловлюється позиція про те, що аналітична система забезпечує кількісну та якісну оцінку змін, що відбуваються в керованому об'єкті. Вона дозволяє вчасно побачити тенденції розвитку як небажаних, так і прогресивних господарських фактів явищ. На основі різних методик аналізу розробляються варіанти управлінських рішень, які дозволяють створити умови для прогресивного сталого розвитку [2; 3; 4]. Визначальне місце в рамках функціонування обліково-аналітичної системи суб'єкта господарювання аграрного сектору відводить процесу організації підсистеми економічного аналізу. Від цього залежить бюджет витрат на функціонування підсистеми, повнота охоплення нею всіх необхідних завдань, напрямів і видів діяльності підприємства, функціональних сфер, операційних та стратегічних питань і врешті-решт, загальна ефективність та функціональність роботи з економічного аналізу.

Серед дослідників, П.Р. Пуцентейло наприклад, пропонує виділяти три основні моменти організації економічного аналізу: 1) організація аналітичного процесу – визначення складу і послідовності виконання аналітичної роботи та її регламентація на підприємстві; 2) організація праці фахівців, що виконують аналітичну роботу – система заходів, які забезпечують раціональне використання

управлінського персоналу, котрий виконує аналітичні функції; 3) організація управління аналітичною роботою – комплекс заходів, спрямованих на створення, впровадження та удосконалення системи управління аналітичної роботи на підприємстві [5, с.171]. Зауважимо, що на сьогодні, в теорії і практиці економічного аналізу прийнято вести частіше мову про два види організаційних систем економічного аналізу: централізована і децентралізована. За централізованої системи на підприємстві спеціально створюється відповідна структура, яка безпосередньо спеціалізується на виконанні завдань економічного аналізу. При децентралізованій системі завдання і функції економічного аналізу виконуються на рівні структурних підрозділів підприємства, які при цьому спеціалізуються на інших (не аналітичних) функціональних сферах.

Проте, обрання одного із двох вказаних видів організаційної структури, на наш погляд, видається надто обмеженим і спрощеним і не відповідає сучасній варіативності різних суб'єктів господарювання, видів та типів підприємств аграрного сектору економіки, об'єктивно потребує розвитку і доповнення. Передовсім потрібно вести мову про недоліки цих форм для окремих суб'єктів аграрного бізнесу. До прикладу, на сьогодні в аграрній сфері економіки України функціонує велика чисельність абсолютно різних підприємств як за розмірами (понад 3 тис. підприємств з площею сільськогосподарських угідь до 5 га близько 5 тис. підприємств з площею сільськогосподарських угідь більше 1000 га, понад 50 тис. підприємств сільського, лісового та рибного господарства, близько 26,5 тис. фізичних осіб – підприємців представників цього виду економічної діяльності [6, с. 19, 30], так і за організаційними формами (понад 45 тис. фермерських господарств, 996 сільськогосподарських виробничих кооперативів, 1073 сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів [7, с. 245 - 246]).

Ми вважаємо, що ключовою ознакою під час обрання форми системи організації економічного аналізу у суб'єктів аграрного сектору має слугувати розмір бізнесу. Хоча специфіка його організації, політика функціонування і розвитку, місце в системі аграрного виробництва та аграрного ринку також мають враховуватися. Нами пропонується виокремлювати три підходи до організації підсистеми економічного аналізу, а саме:

- 1) комплексна централізована система;
- 2) матрична децентралізована система;
- 3) договірно-експертна система.

Для суб'єктів великого аграрного бізнесу (великі агрохолдинги, великі аграрні та сільськогосподарські підприємства, локальні інтегровані структури, системи сільськогосподарської кооперації, ін. великі форми організації аграрного бізнесу) найбільш доречно формувати *комплексну централізовану підсистему* економічного аналізу. За такого підходу створюється посада заступника генерального директора з питань економічного аналізу та стратегічного розвитку бізнесу або ці завдання і функції делегуються на одного з існуючих заступників генерального керівника. В підпорядкування такій штатній одиниці створюється (реорганізується діючий

планово-аналітичний, фінансовий, економічний чи ін. відділ) відділ економічного аналізу, що повністю відповідальний за весь комплекс робіт з економічного аналізу на підприємстві. Організаційно та функціонально підсистема економічного аналізу замикається в рамках відділу.

Для аграрних суб'єктів господарювання середнього розміру (середні аграрні підприємства та суб'єкти господарювання, виробничі та обслуговуючі кооперативи, середні за розмірами господарські товариства аграрного бізнесу найбільш прийнятним є обрання *матричної децентралізованої системи*, коли створення відокремленого підрозділу недоцільне з фінансово-економічної та ресурсної точки зору (через порівняно невеликі масштаби господарювання і, відповідно, обмеженість функціональних та бізнес-технологічних процесів).

Його функції та завдання можуть бути делегованими існуючим структурним підрозділам. Наприклад, з фінансового аналізу – фінансовому департаменту та департаменту обліку, економічного аналізу – комерційному директору, аналізу продукції та ринків – департаменту маркетингу, аналізу показників з праці – кадровому департаменту і т. д.

Слабким місцем такого підходу є розпорошеність напрямів та складових економічного аналізу на підприємстві. Відтак, актуалізується потреба в координації роботи як в середині підприємства, так і відносно зовнішньої компоненти економічного аналізу та формування спільних висновків за результатами аналізу різних структурних підрозділів підприємства, бізнес-партнерів, учасників системи вертикальної інтеграції.

Суб'єкти малого аграрного бізнесу (дрібні фермерські господарства, фізичні особи – підприємці, домашні господарства населення, малі приватні сільськогосподарські підприємства) володіють ще меншими фінансово-ресурсними можливостями відносно створення і впровадження як підсистем економічного аналізу, так і обліково-аналітичних систем в цілому. Більше того, особливості структури їх персоналу (переважання керівників та робітників і практично повна відсутність фахівців та службовців) не передбачають наявності у штаті висококваліфікованих економістів чи фінансистів – аналітиків, на яких можна було б у повній мірі покласти такі функції та завдання. Відповідно, для представників цього сектору аграрного бізнесу найбільш прийнятною формою організації економічного аналізу залишається договірно-експертна. За такого підходу на підприємстві не створюється спеціальний підрозділ, відповідальний за реалізацію завдань економічного аналізу, а більшість відповідної роботи в цій сфері делегується зовнішнім фахівцям та експертам. За рахунок цього підприємство періодично отримує якісні аналітичні звіти одночасно економлячи ресурс на постійному утриманні штату як правило високооплачуваних фахівців.

На нашу думку, мають право на існування й різного роду змішані та комбіновані варіанти підходів до організації підсистеми економічного аналізу ОАС СГ, а також та чи інша форма може змінюватися в процесі розвитку та модернізації бізнесу.

Список використаних інформаційних джерел

1. Швець В. Теоретико-методологічні основи формування обліково-аналітичних систем суб'єктів господарювання в Україні. Збірник наук.праць ЛНУ ім. І. Франка: Формування ринкової економіки в Україні. Вип. 37. Частина 2. Львів. ЛНУ ім. І. Франка, 2017. С. 246-252.
2. Гуменюк О.О. Удосконалення бухгалтерської фінансової звітності відповідно до потреб економічного аналізу. Інноваційна економіка. 2011. № 4 (18). С. 113-115.
3. Мних Є. В. Економічний аналіз : підручник. Київ: Знання. 2011. 630 с.
4. Шеремет А.Д. Теория экономического анализа. Учебник. 3-е изд. Москва: ИНФРА-М. 2011. 352 с.
5. Пуцентейло П.Р. Аналітичне забезпечення діяльності підприємства. Сталий розвиток економіки. № 1. 2015. С. 168 – 174.
6. Діяльність суб'єктів господарювання у 2017 р. Статистичний збірник. К.: Держслужба статистики України, 2018. 139 с.
7. Статистичний щорічник України за 2017 р. Статистичний щорічник. К.: Держслужба статистики України, 2018. 541 с.

УДК 332

Потокі Г.Ф.

викладач кафедри обліку і аудиту

Закарпатський угорський інститут імені Ференца Ракоці II, м. Берегове, Україна

ФІНАНСОВО-ПОДАТКОВА СТРАТЕГІЯ СИСТЕМИ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ В КОНТЕКСТІ МІКРОПІДПРИЄМСТВ ЗАКАРПАТСЬКОГО ПРИКОРДОННОГО РЕГІОНУ

Закарпаття в межах України є особливим регіоном щодо економічного, соціального, природно-географічного та етнічного плану. Минуле життя краю (історичні особливості формування), роль економічного становища в суспільстві (периферійне значення), постійні міграційні явища та фактори, що впливали на розвиток приватного сектора (рушії підприємницького духу, наслідки агресивної координації, хаотична економічна політика) – ці чинники зумовили значний трансформаційний вплив відносно сучасного соціально-економічного розвитку Закарпаття, зокрема його підприємницького середовища. Особливо це стосується населення, яке проживає, здійснює підприємницьку діяльність та розвиває мікробізнес у прикордонному регіоні.

Проаналізовано частину підприємницької сфери в контексті Закарпаття, зокрема здійснено оцінку мікропідприємств сільської місцевості, які розташовані біля західного кордону України, тих сільськогосподарських виробників, самозайнятих осіб, які стали суб'єктами підприємницької діяльності у зв'язку із

альтернативними можливостями та/або з метою отримання додаткового способу доходу. Ці компанії характеризуються низьким рівнем структури капіталу, технології та переробки продукції, тобто показниками рентабельності. Відображено бухгалтерські, фінансові й податкові особливості дохідності даного сегменту.

Дослідження ґрунтувалося на репрезентативному опитуванні, в якому прийняло участь 1800 фермерів, підприємців та мікро-підприємців, які зайняті у туристичній сфері й мешкають переважно за 50 км від угорсько-українського кордону.

Дослідження здійснювалося методом телефонного опитування, дані якого були занесені до електронної бази за період з 04 вересня 2019 року до 20 вересня 2019 року включно.

Із генеральної сукупності 2200 респондентів (N) лише 1800 осіб вдалося залучити до опитування (N'), 24 % з яких відмовилися надавати (n*=433) або надали неякісну інформацію. Відповідно, вибіркова сукупність у опитуванні склала 1367 осіб (n).

Результати оцінювання суб'єктів підприємницької діяльності за географічною ознакою показали, що домінуючими є два райони: Виноградівський (40 %) і Березівський (34 %).

Щодо рівня освіти: значною категорією є люди з повною середньою освітою — орієнтовно 63 %, проте частка індивідів з вищою освітою (30%) переважає відповідно до загального показника (7%).

Досліджено період функціонування респондентів, протягом якого вони здійснювали свою діяльність. На рис. 1 зображено взаємозалежність кількості формальних і неформальних (наприклад первинних товаровиробників) підприємств та років їх функціонування на ринку.



Рис. 1. Розподіл кількості підприємств та років їх функціонування на ринку (n=1351)*.

* Джерело: розроблено автором

Дані рис.1 свідчать, що на момент опитування кількість респондентів, які не мали бізнесу, була дуже значною (42,2%), серед решти - найбільшим

контингентом є ті, хто побудував бізнес протягом останніх п'ятьох років (34,7%). Останні – це мікропідприємці - фермери, які, швидше за все, розпочали свою діяльність завдяки інструментам соціальної підтримки (програма Еган Еде в Угорщині). Решта 23,1% - офіційно розпочали ведення бізнесу ще до отримання джерел фінансування.

Дані вибірки:

- 91 % - суб'єкти підприємницької діяльності без статусу юридичної особи (57% - ФОП або ПП, 35% - первинні виробники- фермери без створення підприємств);

- 9 % - товариства з обмеженою відповідальністю і фермерські господарства;

- дані щодо акціонерних товариств відсутні.

Тобто, враховуючи отримані дані, дослідженню на основі вищезазначених даних підлягають підприємницькі та інші характеристики лише первинних виробників, невеличких господарств, самозайнятих осіб та їх сімей. Водночас можна з впевненістю констатувати, що ці риси характерні і для загальної сукупності закарпатських підприємців.

Отже результати проведеного дослідження дають підстави для висновку, що кількість зайнятих осіб у даних формах бізнесу є низькою:

- самозайняті без працівників - 87%,

- 2-5 працівників – у 81 суб'єкта,

- 1 працівник – у 42 суб'єктів ,

- 21-50 працівників – лише у 4 суб'єктів.

Підприємці Закарпаття зазвичай неохоче або взагалі відмовлялися відповідати на питання щодо прибутковості. Більшість опитаних (56,3 %) не знала або не хотіла поділитися інформацією відносно власних доходів і витрат.



Рис.2. Розподіл доходів і витрат підприємств ($n_1=631$, $n_2=593$)*.

*Джерело: розроблено автором

На рисунку чітко спостерігається, що частка тих, хто має найнижчий рівень прибутку, значно вища як за дохідною, так і за видатковою частиною (дохід – 50,4

%, витрати – 58,5 %). На основі отриманих даних було розраховано середній показник доходу (248,2 тис. грн) й витрат (167,4 тис. грн), тобто рівень прибутковості досліджених підприємств є відносно низьким.

Причинами цього слугують: низький рівень технологічного процесу та переробки (в основному зайняті первинним сільськогосподарським виробництвом), продаж на-місці за низькими цінами, відсутність різноманіття щодо виробництва, надання послуг, комерційної діяльності.

Враховуючи вищезазначене можна стверджувати, що за станом на сьогоднішній день на Закарпатті є підприємницький сегмент, який вважає даний бізнес вторинною діяльністю, в основному це сільськогосподарські виробники, які раніше не мали власного зареєстрованого бізнесу.

На дослідженому регіоні більше тисячі підприємців подали заявки на отримання соціальної підтримки (фермери, мікропідприємства тощо), паралельно здійснюючи формалізацію власного бізнесу. Це призвело до «клінінгу» економіки Закарпаття, адже ці фермери, роздрібні товаровиробники не обізнані у сфері прийняття рішень облікового й фінансового характеру і, відповідно, не здійснюють діяльність такого рівня, для якого потрібно приймати на роботу бухгалтера-фахівця.

Більшість підприємств перебуває на спрощеній системі оподаткування, обліку та звітності з метою нівелювання витрат і підприємницьких ризиків. Можна прогнозувати, що ті мікропідприємства, які не будуть розвиватися у майбутньому і не досягнуть вищого рівня рентабельності й продуктивності, або ліквідуються, або повернуться у сіру зону.

Важливо, щоб відбулося зміцнення економічного сектору на дослідженому регіоні, збільшилася кількість суб'єктів підприємницької діяльності й позитивна тенденція, що пов'язана зі зростання підприємств протягом останніх років, не зупинялася. У подальшому необхідно, щоб не лише іноземна, а державна програма підтримки була створена з метою подальшого розвитку й допомоги у податковому навантаженні для малого бізнесу.

Не менш важливим є той факт, що системі освіти потрібно враховувати й реагувати на потреби підприємців для того, щоб вони самостійно могли здійснювати облікові й податкові зобов'язання, які у свою чергу підтримають самодостатній, економічно вигідний й відповідальний бізнес.

ОБЛІКОВА СЛУЖБА ЯК ІНСТРУМЕНТ ЕФЕКТИВНОЇ УПРАВЛІНСЬКОЇ СИСТЕМИ ПІДПРИЄМСТВА

У ринковому середовищі змінюється роль та функції облікової служби, адже останнім часом з'являються нові факти господарської діяльності, облік яких вимагає високого фахового рівня та професійних компетентностей від облікового працівника, а головний бухгалтер, як дієвий управлінець сьогодні бере активну участь у формуванні управлінських рішень та експертних оцінок інвестиційної привабливості підприємств.

На думку В.В.Сопка: «Професія бухгалтера сьогодні — це надзвичайно широка сфера трудової діяльності, що поділяється на окремі ділянки (сектори), а саме: специфічні роботи; фінансова, виробнича, аналітична, контрольна діяльність; організаційна, аудиторська й менеджерська функції – головний бухгалтер, керівник облікової служби, керівник служби внутрішнього аудиту тощо. На різних за масштабами підприємствах бухгалтерові потрібні досить різні знання. Так, на невеликих підприємствах всю бухгалтерську роботу виконує один працівник, який повинен знати сукупність бухгалтерських робіт на рівні спеціаліста. На великих підприємствах такому працівникові потрібно володіти знаннями щодо організації бухгалтерської служби, аналітичної роботи, внутрішнього аудиту тощо. У секторі обліку матеріальних запасів вистачає простих знань із основ бухгалтерського обліку як фінансової системи. Вищевикладене підтверджує необхідність чітко визначити фаховий рівень та той обсяг теоретичних та практичних знань, якими повинен володіти відповідний спеціаліст певної кваліфікації» [1, с.54].

Підтверджуючи та розвиваючи думку вченого, слід зазначити, що в сучасних умовах облік сформував цікаву, творчу та престижну професію, представники якої спеціалізуються за такими галузями: фінансовий та управлінський облік, податкові розрахунки, фінансовий менеджмент, економічні експертизи, незалежна облікова діяльність, викладацька, науково-дослідна та управлінська діяльність.

Для забезпечення ефективності облікової системи, облікова служба формує інформаційні ресурси на основі міжнародних стандартів фінансової звітності, законів, положень, інструкцій, рекомендацій та інших нормативно-правових актів з питань обліку та звітності, а також виступає складовою єдиного механізму управління підприємствами у ринковому середовищі.

Головними завданнями облікової служби є: організація взаємовідносин організації з іншими суб'єктами ринку; пошук внутрішніх та зовнішніх резервів (джерел) фінансування, вибір оптимальних способів їх поєднання; своєчасне забезпечення фінансовими ресурсами поточної діяльності підприємства; ефективне

використання фінансових ресурсів для досягнення стратегічних і тактичних завдань; збереження і раціональне використання основного та оборотного капіталу; забезпечення своєчасних платежів за зобов'язаннями підприємства. Конкретними шляхами реалізації завдань облікової служби є розробка облікової політики, яка формується за такими складовими: фінансова політика, кредитна політика, політика управління грошовими потоками, амортизаційна політика, дивідендна політика, політика формування доходів, витрат та фінансових результатів, податкова політика [2, с.26].

Тому організація роботи облікової служби повинна включати перш за все розробку організаційно-розпорядчих документів (положення про облікову службу, штатний розпис, посадові інструкції облікових працівників), формування кадрової політики бухгалтерії, побудову технології обробки облікової інформації із використанням інформаційних технологій.

Дотримуючись діючого законодавства, керівник підприємства може формувати облікову службу як структурний підрозділ на чолі з головним бухгалтером, ввести головного бухгалтера в штат, доручити ведення обліку сторонній організації, вести облік самостійно.

Структура облікового апарату залежить від умов організації і технології виробництва, обсягу облікової роботи та наявності технічних засобів обліку. На сучасному етапі сформувалися три види організації структури бухгалтерії: лінійна, вертикальна та функціональна, яка найбільш поширена на великих підприємствах й корпораціях. Важливим етапом розробки структури бухгалтерії є формування системи посад, які залежать від характеру, складу та обсягу облікової роботи на підприємстві.

При формуванні структури апарату бухгалтерії та його взаємозв'язку з підрозділами підприємствами потрібно обирати децентралізовану або централізовану систему обліку. Досвід показує, що саме централізація обліку забезпечує більш дієве керівництво та контроль із боку головного бухгалтера, дозволяє правильно та оптимально розподіляти посадові обов'язки між обліковими працівниками, більш ефективно використовувати сучасні інформаційні технології в обліковій праці.

Таким чином, належна організація роботи облікової служби забезпечує ефективне управління підприємством у ринковому середовищі, формує довіру клієнтів та партнерів із бізнесу та сприяє його стабільній діяльності на ринку продукції, товарів, робіт і послуг.

Список використаних інформаційних джерел

1. Сопко В.В. Концептуальні основи побудови бухгалтерського обліку в умовах ринкової економіки // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. – №3(9). – С.51-62.
2. Бухгалтерское дело / Под ред. Л.Т.Гиляровской, М.: ЮНИТИ – ДАНА, 2007. – 423с.

3. Закон України „Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”//
www.nau.kiev.ua.

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

УДК 657

Садовська І.Б.

*д.е.н., професор кафедри обліку і аудиту,
Східноєвропейський національний університет імені Лесі Українки,
м. Луцьк, Україна*

Бабіч І.І.

*к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту,
Луцький національний технічний університет, м. Луцьк, Україна*

Нагірська К.Є.

*к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту,
Луцький національний технічний університет, м. Луцьк, Україна*

БУХГАЛТЕРСЬКІ І ПОДАТКОВІ КОЛІЗІЇ ПРИ ВИКОРИСТАННІ ГРАНТОВИХ КОШТІВ

Програми транскордонного співробітництва (ПТС) в даний час є досить розповсюдженим явищем у прикордонних областях України. Зокрема, в західній частині такі Програми фінансуються Європейським Союзом (ЄС). Враховуючи вимоги грантодавців, українські бенефіціари під час реалізації проектів, повинні дотримуватись як вимог ЄС, так і вимог національного законодавства, які різняться між собою. Крім того, в межах українського законодавства виникають бухгалтерські та податкові колізії. Це зумовлює низку проблем, що виникають при організації бухгалтерського обліку та формуванні звітності гранто отримувачів. Також заявлена проблематика майже не висвітлюється у працях закордонних та вітчизняних науковців.

Гранти є фінансовими ресурсами, це досить значні вливання в економіку нашої держави. Вони надаються донором реципієнту на безповоротній основі, проте мають визначене цільове призначення, визначене програмою та установлене грантовим контрактом.

Проблема використання грантових коштів в тому, що чіткого порядку оподаткування та обліку грантів чинне національне законодавство не містить.

Загальну правову основу щодо регламентації проектів ПТС в Україні становлять такі нормативні акти:

1. Регламент (ЄС) № 232/2014 Європарламенту та Ради ЄС від 11 березня 2014 року про створення Європейського інструменту сусідства;

2. Виконавчий регламент Єврокомісії (ЄС) № 897/2014 від 18 серпня 2014 р., що встановлює певні положення з метою виконання програм транскордонного

співробітництва, що фінансуються в рамках Регламенту (ЄС) № 232/2014 Європейського Парламенту та Ради ЄС про створення Європейського інструменту сусідства [2, с.2].

Для кожної ПТС розроблено Спільну операційну програму (JOP) [4, 9], в якій детально описано правила проведення конкурсів, формування аплікаційних заявок та основні вимоги до реалізації проектів.

Крім того, не менш важливим документом, що встановлює процедури імплементації проектів ПТС є Практичний посібник з контрактних процедур для зовнішньої допомоги Європейської Комісії (Practical Guide to Contract Procedures for EU External Actions - PRAG) [5]. Для неприбуткових організацій (не бюджетних), які є грантоотримувачами, ЄС розроблено посібник з технічної підтримки імплементації та управління ПТС - TESIM (technical support to the implementation and management of ENI CBC programmes) [8], у якому детально описано вимоги до процедур закупівлі бенефіціарами проекту та відображення їх у звітності.

У Постанові Кабінету Міністрів України №153 від 15.02.2002 р. [3] зазначено, що координатором діяльності, пов'язаної із залученням міжнародної технічної допомоги в Україні є Міністерство економічного розвитку і торгівлі (29 серпня 2019 року перейменовано у Міністерство розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства України [1]). Відповідно до своїх завдань, Міністерство проводить державну реєстрацію/перереєстрацію проектів міжнародної технічної допомоги в Україні (у тому числі і проектів ПТС), веде державний реєстр цих проектів та проводить моніторинг виконання і додержання умов реалізації таких проектів.

Що стосується окремого проекту, то вимоги та правила його реалізації детально визначаються у грантовому контракті та додатках до нього. Невід'ємною частиною грантового контракту є Програмний посібник (I і II частини), положення якого є обов'язковими до виконання [6, 7].

Відповідно до положень Програмного посібника, головний бенефіціар і всі бенефіціари проекту повинні вести чіткий і правильний бухгалтерський облік усього проекту, використовуючи для цього відповідну систему бухгалтерського обліку із застосуванням методу подвійного запису [7, с.16].

Правила ведення бухгалтерського обліку проектів ПТС вимагають від керівництва проекту (головного бенефіціара проекту) загального управління витратами у рамках проекту з точки зору їх прийнятності. Саме тому важливим є те, щоб всі бенефіціари використовували єдині підходи до ведення та організації бухгалтерського обліку та системи оподаткування операцій з грантовими коштами в рамках імплементації проекту.

Основними елементами бухгалтерських і податкових колізій при використанні грантових коштів є: 1) неприйнятність податку на додану вартість, що провокує бенефіціарів на пошук альтернативних варіантів закупівлі послуг і товарів для потреб реалізації проекту, що не завжди є прозорим в частині системи

оподаткування і вибору конкурентного постачальника; 2) невідповідність винагороди управлінському персоналу проекту середній заробітній платі відповідної установи, яка реалізовує проект, що призводить до вимушеного проявлення креативного мислення відповідними обліковими фахівцями з ціллю компромісного вирішення проблеми, не порушуючи при цьому чинне податкове і соціальне законодавство; 3) обмеження для державних службовців, які є безпосередньо чи опосередковано причетними до реалізації проекту, в частині витрат на відрядження, зокрема, добових і на проживання; 4) розбіжності в правилах закупівлі послуг і товарів, які провокують управлінський персонал використовувати різні документи для контролюючих органів Спільного технічного секретаріату ЄС та національного законодавства України. Такі документи не містять суттєвих розбіжностей і не приводять до ухилень від сплати податків чи інших неправочинних дій, проте, на наш погляд, порушують правила етики і порушують психологічну рівновагу учасників реалізації проекту.

Для вирішення означених проблемних питань є потреба долучити наукову спільноту в галузі бухгалтерського обліку, аудиту і оподаткування. Це свого роду започаткування нової теми для широкої і різносторонньої дискусії серед науковців, бухгалтерів-практиків в галузі проектної діяльності, а також представників відповідних державних структур, які безпосередньо контролюють грантові кошти, які заходять на територію України як міжнародна технічна допомога. Ми повинні прикласти максимум зусиль, щоб забезпечити прозору та ефективну систему внутрішнього контролю за використанням грантових коштів у рамках реалізації міжнародних проектів.

Список використаних інформаційних джерел

1. Міністерство розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства України: офіційний веб-сайт. URL: <http://www.me.gov.ua/?lang=uk-UA> (дата звернення: 25.11.2019).
2. Посібник з перевірки витрат. Версія 1.0. Програма транскордонного співробітництва Європейського інструменту сусідства «Польща-Білорусь-Україна 2014-2020». 2017. 25 с.
3. Про створення єдиної системи залучення, використання та моніторингу міжнародної технічної допомоги: Постанова Кабінету Міністрів України №153 від 15.02.2002 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/153-2002-%D0%BF> (дата звернення: 25.11.2019).
4. Belarus – Ukraine. Joint Operational Programme. 2014. 25 p. URL: http://www.eaptc.eu/struct_file.php?id=154 (дата звернення: 25.11.2019).
5. Practical Guide to Contract Procedures for EU External Actions – PRAG. 15 July 2019. URL: <http://ec.europa.eu/europeaid/prag> (дата звернення: 25.11.2019).
6. Programme Manual. PART I – APPLICANT 1st CALL FOR PROPOSALS. Version III. June 2019. 65 p.

7. Programme Manual. PART II - IMPLEMENTATION MANUAL 1st CALL FOR PROPOSALS. 46 p. URL: https://www.pbu2020.eu/files/uploads/pages_en/manual%20II/Manual%20II%20EN.pdf (дата звернення: 25.11.2019).

8. TESIM (technical support to the implementation and management of ENI CBC programmes). 2018. 81 p. 9. The ENI Cross-Border Cooperation Programme Poland-Belarus-Ukraine 2014-2020. 2017. 92 p. URL: https://www.pbu2020.eu/files/uploads/JOP_EN_PBU14-20_v.13.11.2017.pdf (дата звернення: 25.11.2019).

УДК 657:1

Семанюк В.З.

*д.е.н., доцент, доцент кафедри економічної експертизи та аудиту бізнесу
Тернопільський національний економічний університет, м.Тернопіль, Україна*

ФІЛОСОФСЬКІ ОСНОВИ ТЕОРІЇ ОБЛІКУ ПОСТІНДУСТРІАЛЬНОГО СУСПІЛЬСТВА

Економічна діяльність у світлі синергетичної парадигми потребує отримання достатнього обсягу інформації для аналізу закономірностей розвитку бізнесу. Обліковий спосіб мислення сприяє побудові специфічно організованого процесу збору й обробки даних з метою отримання інформації про об'єкт дослідження. Саме тому можна трактувати загальну дефініцію «облік» як особливий спосіб мислення, спрямований на різнобічне відображення економічної реальності шляхом створення ідеальних теоретичних об'єктів і побудови на їхній основі інформаційних моделей для задоволення інформаційних потреб користувачів. Таке трактування розкриває онтологічну сутність обліку та його здатність відображати об'єкти матеріального і нематеріального світу.

Важливими є проблеми істини та її критеріїв, які вирішується через достовірність знання і знаходять своє відображення в обліковій гносеології. Достовірність або істинність знання досягається лише за умови поєднання чуттєвого і раціонального способів пізнання (формально-логічних та емпіричних методів). При пізнанні економічної чи будь-якої іншої реальності неможливо позбутися суб'єктивності сприйняття. Саме тому у теорії пізнання поділяють знання на «аргіорі» – незалежні від досвіду і відчуттів та «а posterіорі» – отримані за допомогою досвіду та чуттєвого сприйняття. На основі цього поділу виділяють аналітичні й синтетичні судження. Аналітичні судження шляхом логічного аналізу визнаються істинними «аргіорі», а істинність синтетичних суджень, які отримують, вивчаючи світ завдяки відчуттям, доводиться через використання зовнішньої інформації, і вони можуть бути як «аргіорі», так і «а posterіорі» істинними. На основі синтетичних та аналітичних суджень в обліку формується інформація способами моніторингу і збору даних про об'єкт дослідження; групування,

класифікації та створення нової інформації про економічну реальність; аналізу та інтерпретації інформації, виявлення трендів, закономірностей і розробки варіантів прийняття рішень.

Різноманітні методи моніторингу та фіксації даних про об'єкти обліку можуть визначати різні комбінації інформаційного поля та створити різні уявлення про реальну економічну дійсність і стан об'єктів та їхню майбутню вартість. Саме тому важливим поняттям в обліковій теорії стає поняття «професійне судження бухгалтера», оскільки, вибираючи методи моніторингу та способи оцінювання, обліковець формує уявлення користувачів про фінансовий і соціально-економічний стан бізнесу, його ефективність, соціальну значущість і відповідальність. У процес моніторингу зовнішнього середовища вводиться елемент випадковості, що може спотворити істинне значення оцінки певного факту, який підлягає обліку. Це відбувається через стохастичну природу спостереження та ймовірнісний характер оцінок у системах стратегічного обліку, а тому забезпечує лише ймовірнісне відображення економічної реальності, яка може бути достатньою для управління. Обліковці упорядковують моніторинговий простір і обмежують його контрольними точками заміру (робочим планом отримання даних) відповідно до запитів користувачів, що кардинально відрізняється від сучасного стану теорії обліку, де простір спостереження обмежено існуючим стандартним планом рахунків, а методологія є апріорною для облікового працівника.

Антропологія облікової науки досліджує інструментально-функціональну значущість інформаційних ресурсів в економічній діяльності, серед яких основними визначено інформаційний та мотиваційний компоненти. Саме тому облікова методологія має враховувати специфіку поведінки та культуру економічних відносин у процесах визначення і задоволення інформаційних потреб користувачів. Постіндустріальне суспільство основою економічних відносин визначає людський або соціальний капітал, що змушує облікову методологію переорієнтувати на задоволення не лише інформаційних потреб агентів економічних відносин, а й інформаційних запитів суспільства та окремого індивіда.

Інформаційна теорія обліку формує поняття «облікова картина світу» або «облікова картина економічної реальності», що дає змогу виокремити специфічне облікове бачення реальності, яке обумовлено певним стилем і способом мислення. При зміні способу мислення виникає потреба у заміні старих парадигм новими і формуванні облікової картини економічної реальності з урахуванням усіх аспектів суспільно-економічного устрою. Про наукову картину світу йдеться тоді, коли досліджується вимірювальна діяльність окремого підприємства чи корпорації, оскільки облікова наука не формує загальної інформації про світ, а лише створює економічну (облікову) картину діяльності економічних агентів на різних рівнях узагальненням [1, с.257].

Переоцінка цінностей упродовж постнекласичного етапу розвитку науки та постіндустріального розвитку суспільства суттєво впливає на систему оцінювання об'єктів обліку: методологія оцінювання має бути позбавлена тотальної

стандартизації та єдиного грошового вимірника, а «суб'єктивна оцінка факту» може бути присутня в системі формування облікової інформації як професійне судження. Професійне судження в обліку розглянуто як: судження про факт (кількісна та вартісна оцінки) та судження про цінність (оцінка цінності чогось для когось).

Встановлено, що традиційна матеріалістична система оцінювання має бути доповнена з урахуванням «нових цінностей» із необхідністю переосмислення ціннісних орієнтирів та внесенням поправок відповідно до вимог соціально-економічних умов розвитку, які базуються на традиційних системах цінностей і здатні в реаліях сучасності виконувати свої функції. Облікова картина економічної реальності залежить від облікової методології та способу мислення науковців, а облікова інформація є відображенням взаємодії матеріального і нематеріального світів у просторі і часі. Це дає змогу розширити розуміння структури економічної реальності (рис. 1).

Важливим завданням облікової науки є побудова економічної картини світу як динамічного теоретичного конструкту, який формує систему уявлень про економічну реальність суб'єкта господарювання та економіки загалом. Це дає можливість формувати об'єктивні знання про нього, його властивості та закономірності розвитку.

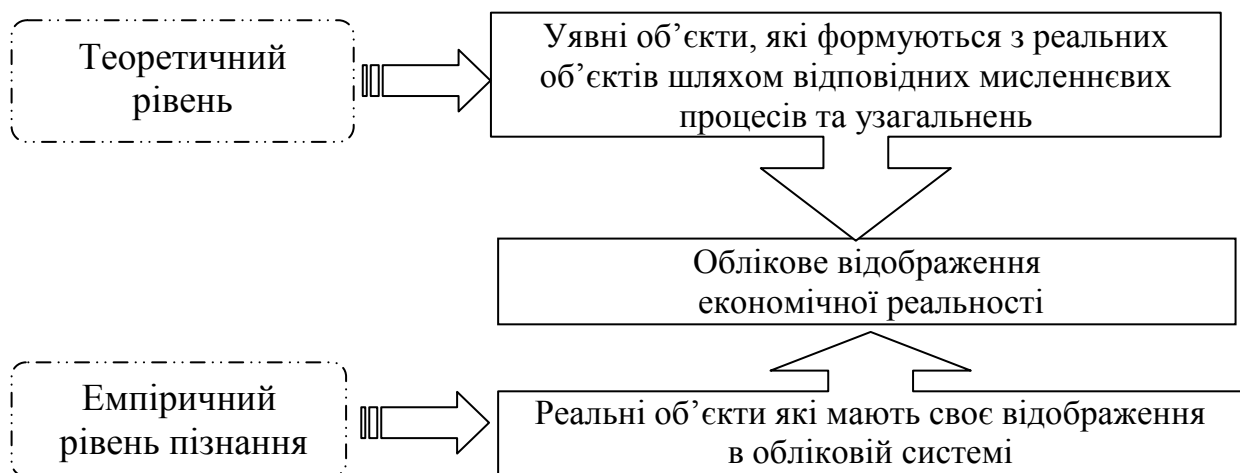


Рис. 1. Облікове відображення економічної реальності [1]

Облікова система формує інформаційне зображення економічної реальності підприємства або інформаційну конструкцію певних об'єктів у просторі та часі. Інформація впливає на об'єкти і процеси фізичної реальності через її осмислення та реакцію на неї з боку користувачів. За особливого способу мислення обліковців формується специфічне ставлення до об'єктів. Формуючи облікову економічну реальність, вони оцінюють не лише з природні або реально існуючі об'єкти, а й такі, які трансформуються обліковим мисленням у певні структури, що характеризують лише окремі сторони цієї реальності [2, с.445].

Таким чином, філософія є необхідною передумовою розвитку теорії обліку, оскільки сприяє розумінню його сутності та розвитку відносно часу, простору, руху й інших онтологічних категорій, розкриває можливості розширення

предметного поля, об'єктів, методології, дає відповіді на питання про призначення, структуру, зміст, функції, завдання тощо і сприяє дослідженню концептуальних основ науки.

Список використаних інформаційних джерел

1. Семанюк В. З. Інформаційна теорія обліку в постіндустріальному суспільстві : монографія. Тернопіль.: ТНЕУ, 2018. 392 с.,
2. Семанюк В. З. Облікова філософія в системі теоретичного знання. *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія «Економіка»*. 2018. Вип. 1(51). С. 442–448.

УДК 657; 336.2

Семйон В.С.

к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку і аудиту

Закарпатський угорський інститут ім. Ференца Ракоці II, м. Берегове, Україна

Гегедюш М.

доктор філософії, PhD,

заступник голови Аудиторська палата Угорщини, м. Будапешт, Угорщина

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ: ГАРМОНІЗАЦІЯ СИСТЕМ

Гармонізація бухгалтерського обліку і оподаткування є особливо важливим питанням сьогодення. Україна перші вагомі кроки на цьому шляху зробила з прийняттям Податкового Кодексу у 2011 році. Фахівці у сфері обліку і оподаткування пропонують розробити таку систему бухгалтерського обліку, яка б сприяла уніфікації систем, а також ліквідувала б асиметрію інформації в бухгалтерському обліку.

Одним з важливих питань правового регулювання фінансової системи є регулювання бухгалтерського обліку, оновлення та гармонізація якого в усьому світі на порядку денному. Будь-які реформи бухгалтерського обліку як на міжнародному, так і на національному рівні передбачають також удосконалення податкової системи.

На думку науковців податковий облік, як система, що забезпечує податкові цілі держави, виник в ХІХ столітті у зв'язку з прискоренням руху капіталу та розширенням міжнародного співробітництва. У світовій практиці податковий облік остаточно виокремлюється в якості самостійного інструменту економічного регулювання держави з кінця ХХ століття. Формуються правила, виходячи не з економічної сутності відносин, що виступають в якості об'єкта регулювання, а виходячи з потреб оподаткування. Подібне викривлення правил бухгалтерського обліку стало йти у розріз з інтересами інших користувачів фінансової звітності – інвесторів та кредиторів. Тому гостро постала необхідність розділення двох систем обліку – бухгалтерського і податкового [1].

Податковий облік в загальному розумінні забезпечує податкові розрахунки. Хендріксен визначає його як протилежність фінансовому обліку і наголошує на тому, що «головна мета податкового обліку значно відрізняється від мети фінансової звітності» [3]. В той же час Рішар зазначає, що «це спеціальний вид бухгалтерії», необхідний для визначення бази оподаткування [2].

З виникненням і розвитком підсистеми податкового обліку у міжнародній практиці розвинулись дві концепції (моделі) взаємодії бухгалтерського обліку та оподаткування:

1. Континентальна (європейська), яку вперше сформульовано у Пруссії і базується вона на рівності бухгалтерського і податкового прибутку. Цю модель застосовують країни континентальної Європи (Німеччина, Франція, Італія, Швеція і т.д.), а також Аргентина, Бразилія, Японія. Особливість концепції полягає в тому, що фінансову звітність складають враховуючи інтереси держави, потреби податкових органів.

2. Англо-саксонська (американська), що бере свій початок в Об'єднаному Королівстві. Основна її особливість – нерівність бухгалтерського прибутку та оподаткованого прибутку. Поширилась у США, Великій Британії, Голландії, Канаді, Австралії. Під час складання фінансової звітності основними є інтереси власників, інвесторів. Податкова система не впливає або майже не впливає на бухгалтерський облік.

Основою континентальної моделі є кодифіковане право. Передумовами її виникнення стали направленість бухгалтерського обліку на фіскальні інтереси держави, детальне правове регулювання бухгалтерського обліку, жорстке законодавче регулювання бухгалтерських процедур та залежність обліку від банківської системи та держави. Основним принципом обліку в цій моделі є принцип обачності. Існує тісний зв'язок між обліком і оподаткуванням. Це проста і логічна модель, економічно ефективна, яка направлена на мінімізацію податків. Однак недоліками моделі є те, що податковому обліку відводиться занадто важлива роль порівняно з бухгалтерським, внаслідок чого відбувається «податкове викривлення» інформації фінансових звітів.

Англосаксонська модель на відміну від континентальної базується на пруденційному праві. Виникнення моделі пов'язане з розвитком інвестиційного капіталу та ринку цінних паперів, функціонуванням великої кількості мультинаціональних компаній, а також впровадженням міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ). Характеризується відсутністю або дуже слабким взаємозв'язком обліку і оподаткування, паралельним і незалежним існуванням двох систем. Прийняття законодавства відбувається не на державному рівні, а на рівні професійних організацій. Це модель, яка достовірно відображає інформацію про фінансовий стан підприємства, однак вона потребує високої кваліфікації фахівців з бухгалтерського обліку і оподаткування.

Тісним взаємов'язком податкових і бухгалтерських правил в першу чергу характеризуються індивідуальні фінансові звіти, які є базою для нарахування

податків. В останні десятиріччя все більшого розповсюдження набули міжнародні правила ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Сприяло цьому і те, що Європейський Союз вже з 2005 року затвердив обов'язковість використання МСФЗ окремими категоріями підприємств. Застосування МСФЗ викрило гострі конфлікти бухгалтерського обліку та оподаткуванням, оскільки міжнародні стандарти не регулюють розрахунок податкової бази і не дозволяють компроміси систем. Міжнародне регулювання вимагає представлення інформації у фінансовій звітності не враховуючи податкових правил. У зв'язку з цим компанії, застосовуючи МСФЗ, змушені відмовитись від будь-якого коригування інформації на користь податкового законодавства та вести відокремлений податковий облік.

Регулювання бухгалтерського обліку як в Україні, так в Угорщині відноситься до континентальної моделі. Угорщина слідує зразку Німеччини без обов'язку складання так званого податкового балансу. Базою оподаткування податком на прибуток є фінансовий результат відповідно до бухгалтерського обліку, який коригується визначеними коефіцієнтами. Модель оподаткування прибутку – фінансовий облік-податкові різниці-податковий облік. В угорській практиці першочергова увага приділяється таким принципам бухгалтерського обліку як обачність, достовірність і повнота.

Оподаткування прибутку підприємств в Україні регулюється Податковим кодексом, П(С)БО 17 «Податок на прибуток» та П(С)БО 27 «Податкові різниці», що відповідають міжнародній практиці і поширюються на всі суб'єкти господарювання. Одним з міжнародних правил є розрахунок відстрочених податків. В Угорщині дане питання не регулюється на рівні індивідуальних звітів, можливість відстрочення податків надано тільки тим підприємствам, які ведуть облік за МСФЗ. Тому звіти угорських компаній, які складені за вимогами національного законодавства, можуть бути «податково забрудненими».

До сьогодні існують дискусії щодо потреби існування податкового обліку, як окремої системи. Причинами необхідності виокремлення такої системи можуть бути:

- відмінності податкового та бухгалтерського понятійного апарату як об'єктивного (через неспівпадіння інтересів держави та суб'єктів оподаткування), так і суб'єктивного (через недосконалість діючого законодавства) характеру;
- зростання впливу оподаткування на функціонування та розвиток суб'єктів господарювання;
- недоліки податкових систем, що передбачають складні бухгалтерські розрахунки.

Перспективним вирішенням проблеми гармонізації бухгалтерського обліку та оподаткування може бути повна відмова від податкового обліку, узгодження податкових правил з обліковими.

Список використаних інформаційних джерел

1. Башкатов В.В. История становления и развития налогового учёта / В.В. Башкатов // Научный журнал КубГАУ. – № 68 (04). – 2011. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ej.kubagro.ru/2011/04/pdf/05.pdf>
2. Бухгалтерский учет: теория и практика / Ж. Ришар; Пер. с фр. [Н.В. Буровой и Т.О. Терентьевой]; Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 158 с.
3. Hendriksen, Eldon S., Van Breda, Michael F.: Accounting Theory. – Fifth edition. – Homewood, IL: Irwin, 1992.

УДК 657

Сливка Я.В.

*к.е.н., доцент кафедри економіки та менеджменту,
Карпатський інститут підприємництва ВМУРЛ «Україна», м. Хуст, Україна*

**ІННОВАЦІЙНІ НАПРЯМКИ УДОСКОНАЛЕННЯ ДОКУМЕНТООБІГУ
ПІДПРИЄМСТВ В УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ**

Запровадження електронного документа та електронного документообігу є звичним та інноваційним водночас для вітчизняних та європейських підприємств. Щороку зростає перелік документів, що підлягають поданню в електронному варіанті та зменшується перелік обов'язкового паперового варіанту первинних та зведених документів. Електронний документообіг зменшує витрати на друк, обробку, передачу, зберігання документів та контроль їх своєчасного подання, дозволяє автоматизувати виявлення помилок, проте піднімає питання інформаційної безпеки підприємства.

Питання необхідності автоматизації управління документообігом давно перейшло в практичну площину, і все більше підприємств впроваджують у себе системи електронного документообігу (СЕД). Впровадження електронного документообігу зумовлене розширенням підприємств, збільшенням кількості документів, що часто дублюють один одного, зменшення оперативності обробки документів.

За даними обстеження, яке проводила міжнародна логістична компанія «SPN Communications» в Siemens Business Services у деяких компаніях [3]: 30 % часу робочих груп витрачається на пошуки та погодження документів; 6 % документів безповоротно губляться; кожний внутрішній документ копіюється до 20 разів; на 20–25 % зростає продуктивність праці персоналу за використання електронного документообігу; вартість архівного збереження електронних документів на 80 % нижча порівняно з їхніми паперовими копіями. Наведені фактори вкотре підтверджують актуальність впровадження СЕД на досліджуваному підприємстві, для якого проблема копіювання документів є особливо важлива.

Впровадження СЕД на вітчизняних підприємствах вимагає вибір відповідних форми та засобів. На це рішення впливають як зовнішні фактори, такі як наявні на ринку альтернативні інформаційні системи електронного документообігу, так і внутрішні фактори, такі як наявність матеріальних ресурсів у організації та рівень володіння сучасними інформаційними технологіями її персоналу.

Частина підприємств ще не використовують повною мірою електронний документообіг, проте він набуває все більшого поширення, особливо у випадках безготівкових розрахунків, сфері інформаційних послуг та технологій (управління офіційним сайтом, можливість автоматичного оформлення замовлення), у випадку співпраці з іноземними клієнтами та партнерами.

В залежності від організаційних особливостей, підприємства обирають дві групи способів, спрямованих на вдосконалення документообігу (табл 1).

Таблиця 1.

Шляхи вдосконалення організації документообігу [2; 3; 4; 5]

Напрями вдосконалення	Підгрупи в розрізі напрямів	Способи вдосконалення
1. Удосконалення технології документообігу	1. Скорочення витрат часу на обробку документації	Складання маршрутних карт технологічного процесу; складання схем руху документів, графіків документообігу; оптимізація процедур підготовки та оформлення документації; скорочення часу руху документів між виконавцями; максимальне скорочення кількості виконавців і виключення зворотних рухів документа; зниження рівня підписання документів
	2. Удосконалення змісту та форми документів	Регламентація документування; раціоналізація документації; стандартизація та уніфікація змісту та форм документів
	3. Упровадження електронного документообігу	
2. Скорочення обсягів документообігу	1. Зменшення загальної кількості документів	Усунення надмірного поділу об'єктів обліку; реєстрація господарських операцій безпосередньо в облікових реєстрах; використання документів тривалого користування; застосування способу вибіркового документування; підвищення якості документаційних рішень; підвищення якості виконання завдань, дотримання строків їх виконання; використання бездокументарних зв'язків; упровадження електронного документообігу
	2. Підвищення якості самого документа	Застосування багаторядкових документів замість однорядкових, накопичувальних замість разових; застосування одного документа для суміжних та взаємопов'язаних господарських операцій; створення комплексних первинних документів
	3. Скорочення витрат ресурсів на виробництво документів	Зменшення фізичних розмірів документа; оптимальне використання множильної техніки (зменшення формату під час копіювання документів, використання зворотної сторони аркуша); для економії паперу посилення контролю за тиражуванням документів

За даними табл. 1 вибір шляхів вдосконалення документообігу на підприємстві буде залежати від рівня задоволення наявною системою документообігу та ресурсів для можливостей її реорганізації.

Процес впровадження та застосування СЕД супроводжується рядом проблем (див табл. 2.).

Таблиця 2.

Проблеми електронного документообігу [2; 3; 4; 5]

Вид проблеми	Опис проблеми	Шляхи вирішення
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
Правильність ведення електронного документообігу відповідно до застосованих комп'ютерних технологій	У багатьох випадках відбувається перехід до електронного документообігу без урахування особливостей обліку підприємства та особливостей застосованих комп'ютерних технологій. Це призводить до постійних збоїв у роботі бухгалтерської комп'ютерної системи, що може мати непередбачені наслідки	Проведення аналізу існуючого документообігу й розробка проекту створення та впровадження електронного документообігу, який врахував би особливості обліку підприємства та структуру бухгалтерської комп'ютерної системи, що планується впровадити на підприємстві
Відповідність реквізитів електронного документа прийнятним стандартам	У законодавстві зазначено, що юридичну силу електронний документ може мати лише при наявності обов'язкових реквізитів. Проте законодавчо затверджений перелік таких реквізитів відсутній	Крім стандартних реквізитів необхідно також використовувати електронний підпис та позначки про зміну чи доповнення документа
Контроль за правами доступу	Користувачі бухгалтерської комп'ютерної системи можуть мати доступ до інформації, на користування якої вони не мають права	Необхідно розмежовувати доступ до інформації для відповідних користувачів за рахунок використання різних засобів захисту
Захист електронного документа і його реквізитів	При зберіганні електронного документа можливе його псування чи видозміна	Захист електронного документа необхідно забезпечувати різними апаратними і програмними засобами

За даними табл. 2. перехід до електронного документообігу є досить витратним через необхідність на підприємстві додаткового обладнання для вводу даних. Однак переваги від оперативності формування інформації для цілей управління та економія витрат працівників перевищують витрати на впровадження СЕД.

Отже, впровадження електронного документообігу на підприємствах має багато переваг та забезпечують виконання законодавчих вимог подання електронних звітів, посилення співпраці з підприємствами ЄС. За цих умов щороку зростає кількість підприємств, що впроваджують СЕД, однак лише за умов врахування можливих проблем функціонування СЕД та врахування специфіки організації та діяльності підприємства можна досягти переваг СЕД.

Список використаних інформаційних джерел

1. Закон України «Про електронні документи та електронний документообіг» [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/>
2. Круковський М. Ю. Критерії ефективності систем електронного документооборота / М. Ю. Круковський // Зб. тез допов. науково-практичної конференції «Системи підтримки прийняття рішень. Теорія і практика». – К. : ІПММС НАНУ, 2020. – 204с.
3. Охріменко Г.В. Основні принципи та проблеми впровадження електронного документообігу в організації [Електронний ресурс] / Г.В. Охріменко // Наукові записки. Серія «Культура та соціальні комунікації» / за заг. ред. Л. В. Квасюк. – Острог: Видавництво національного університету «Острозька академія». Режим доступу: <https://eprints.oa.edu.ua/235/1/Elektronyj.pdf>
4. Писаренко В.П. Організаційно-правові засади електронного документування в органах влади : монографія [Електронний ресурс] / В.П. Писаренко. – Полтава : ПУЕТ. Режим доступу: http://lib.academy.gov.ua/cgi-bin/irbis64r_19/
5. Фролов М.Ю. Обзор и анализ основных систем автоматизации документооборота / М.Ю. Фролов // Системи обробки інформації. – 2019. – Вип. 3. – С. 131-134.

УДК 657

Стойка Н.С.

*к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку і аудиту,
Закарпатського угорського інституту ім. Ференці Ракоці II, м. Берегово, Україна*

Рошинець В.В.

*студент спеціальності облік і оподаткування
Закарпатського угорського інституту ім. Ференці Ракоці II, м. Берегово, Україна*

Іліш В.І.

*студентка спеціальності облік і оподаткування
Закарпатського угорського інституту ім. Ференці Ракоці II, м. Берегово, Україна*

ВИТРАТИ НА ЗБУТ ТА МАРКЕТИНГОВІ ВИТРАТИ: ЇХ ОСОБЛИВОСТІ ТА ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ

Під час діяльності економічні суб'єкти господарювання на кожному етапі господарського процесу здійснюють використання природних, фінансових та трудових ресурсів. В загальному в процесі постачання визначається собівартість придбаних запасів, в процесі виробництва формується собівартість готової продукції, під час процесу реалізації формуються витрати пов'язані зі збутом продукції та формується інформація про повну її собівартість і т. д.

Як зазначає В.А. Дерій процес збуту продукції займає особливе місце в діяльності кожного підприємства, адже, насамперед, від того як здійснюється цей процес залежить його фінансовий результат [4, с. 21].

За даними вітчизняних дослідників питома вага витрат на збут у структурі повної собівартості реалізованої продукції коливається від 1 % до 5 % (залежно від виду продукції, місця, домовленостей та умов її збуту) [4, с. 21]. Разом з тим В.О Мисюк зазначає, що витрати на маркетингові комунікації на успішних підприємствах складають в середньому 20 – 30% від прибутку [5].

На нашу думку ігнорування значимості ролі збутових витрат в діяльності вітчизняних підприємств не дозволяє проводити ефективну збутову політику та в свою чергу політику оптимізації витрат з метою економії ресурсів. Здійснення ефективної збутової політики впливає позитивно на фінансовий результат діяльності підприємства.

Відповідно до ПСБО 16 «Витрати» п.19 збутові витрати включають витрати на маркетинг – витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг), а також витрати пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг), витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції; витрати на ремонт тари; оплата праці та комісійні винагороди продавцям і т. д.

Разом з тим, як зазначає Т.М. Банасько, аналіз поглядів дослідників щодо співвідношення маркетингових та збутових витрат, дав можливість виокремити три основних підходи:

1) маркетингові витрати ототожнюються із витратами на збут, тому методика обліку відображення витрат не потребує удосконалення чи коригування;

2) маркетингові та збутові витрати розглядаються як категорії, які не можна об'єднувати між собою, оскільки вони мають дещо іншу природу виникнення, а механізм одержання вигод в результаті їх здійснення значно відрізняється. Для реалізації такого підходу в чинній системі бухгалтерського обліку необхідним є відокремлення витрат на збут та маркетингових витрат в системі бухгалтерських рахунків;

3) збут – це хоча й найважливіша, але все ж таки одна із функцій маркетингової діяльності, таким чином збутові витрати варто виділяти в складі маркетингової діяльності [2, с.239].

Як зазначає Мочерний С.В. збут – комплекс після виробничих операцій, які здійснюють юридичні та фізичні особи з моменту виготовлення продукції до її продажу покупцеві. До них належать доробка, сортування, фасування, пакування, транспортування, складування, зберігання, доставка до оптових та роздрібних покупців, продаж [6]. Розглядаючи підходи авторів до поняття збут необхідно зазначити, що збут це не тільки процес реалізації товару тобто перевезення його від продавця до покупця, але це комплекс операцій з моменту виготовлення продукції до її продажу.

Щодо витрат на маркетинг, то Ю. Гофербер зазначає, що це витрати грошового вираження маркетингових заходів виробника чи дистриб'ютора на збут продукції та його стимулювання, зокрема на рекламу, просування продукції на ринок, проведення маркетингових досліджень, витрати на розробку концепцій нового товару та ін [3].

Отже витрати на збут та витрати на маркетинг несуть різне змістове наповнення та мають різний склад, вважаємо, що їх варто розмежовувати. В бухгалтерському обліку витрати на збут обліковують на синтетичному рахунку 93 «Витрати на збут». Витрати на маркетинг мають відобразитися на окремому субрахунку у складі витрат на збут. Це надасть можливість забезпечити контроль за понесеними витратами та сприятиме оптимізації витрат, пошуку шляхів економії ресурсів та покращенню фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання.

Список використаних інформаційних джерел

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» № 131 від 14.06.2000 р.: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0027-00>.

2. Банасько Т. М. Проблемні питання бухгалтерського обліку маркетингових витрат / Т. М. Банасько // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Економіка і менеджмент. - 2015. - Вип. 12. - С. 239-242. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvmgu_eim_2015_12_56.

3. Гофербер Ю. В. Визнання і оцінка маркетингових витрат / Ю. В. Гофербер // Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. - 2012. - Вип. 9(1). - С. 262-269. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2012_9%281%29__39

4. Дерій В. А. Витрати на збут у системі обліку й аналізу невиробничих витрат / В. А. Дерій // Облік і фінанси. - 2013. - № 4. - С. 20-23. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif_apk_2013_4_54.

5. Мисюк В. О. Планування аудиту витрат на маркетингові комунікації підприємства / В. О. Мисюк // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Міжнародні економічні відносини та світове господарство. - 2018. - Вип. 18 (2). - С. 86 - 90. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuimevcg_2018_18%282%29__20.

6. Мочерний С.В. Економічна енциклопедія : у 3 т. / ред. кол.: С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К. : Видавничий центр «Академія», 2000. – Т. 1. – 2000. – 864 с

д.е.н., професор, професор кафедри обліку і оподаткування,
Відокремлений підрозділ Національного університету біоресурсів
природокористування України «Ніжинський агротехнічний інститут»,
м. Ніжин, Україна

РОЗПОДІЛ ВИТРАТ МАЙБУТНІХ ПЕРІОДІВ КУМУЛЯТИВНИМ МЕТОДОМ

Як відомо витрати майбутніх періодів – це витрати, що відбулись у звітному періоді, але які відносяться до наступних періодів. Особливістю їх є те, що вони розподіляються між наступними періодами, до яких вони відносяться. Їх розподіляють різними методами. Для їх розподілу можна використовувати методи нарахування амортизації необоротних активів. За необоротні активи сплачують кошти у першому періоді їх використання, проте їх вартість потребує розподілу між наступними періодами. Аналогічно витрати майбутніх періодів виникають у першому періоді, але вони потребують розподілу у наступних періодах.

Згідно Плану рахунків та Інструкції по його застосуванню до витрат майбутніх періодів відносяться витрати, здійснені у звітному періоді, які підлягають віднесенню на витрати в майбутніх звітних періодах. Це витрати, пов'язані з підготовчими до виробництва роботами в сезонних галузях промисловості; з освоєнням нових виробництв та агрегатів; сплачені авансом орендні платежі; оплата страхового поліса; оплата торгового патенту; передплата на газети, журнали, періодичні та довідкові видання тощо [1; 2].

Одним з методів нарахування амортизації є кумулятивний [3]. В міжнародній практиці його називають методом суми числа років [4].

Якщо використати кумулятивний метод амортизації для розподілу витрат майбутніх періодів, тоді річна сума розподілу витрат майбутніх періодів визначається як добуток загальної суми витрат майбутніх періодів та кумулятивного коефіцієнта. Він розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця розподілу витрат, на суму числа років розподілу витрат майбутніх періодів.

Розрахунок суми розподілу витрат майбутніх періодів за кумулятивним методом здійснюється за формулами:

$$PPBMP = CPBMP \times KK, \text{ формула 1:}$$

де PPBMP – розрахунок розподілу витрат майбутніх періодів;

CPBMP – сума розподілу витрат майбутніх періодів;

KK – кумулятивний коефіцієнт

$$KK = KPKPMP : CPPBMP, \text{ формула 2:}$$

де KPKPMP – кількість років, що залишаються до кінця розподілу витрат майбутніх періодів;

СРРВМП – сума числа років розподілу витрат майбутніх періодів.

Річна норма розподілу витрат майбутніх періодів розраховується шляхом множення кумулятивного коефіцієнта на 100%.

Наприклад. Витрати на поліпшення природних сіножатей та створення культурних пасовищ (дискування, підсів трав, вартість насіння тощо) становлять 30000 грн. Їх розглядають як витрати майбутніх періодів і розподіляють протягом п'яти років. Розподілимо їх за кумулятивним методом.

Сума числа років використання – 15 ($1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15$). Річна норма розподілу витрат майбутніх періодів (кумулятивний коефіцієнт) за перший рік – 33% ($5 : 15 \times 100 = 33$), за другий рік – 27% ($4 : 15 \times 100 = 27\%$), за третій рік – 20% ($3 : 15 \times 100 = 20\%$), за четвертий рік – 13% ($2 : 15 \times 100 = 13\%$), за п'ятий рік – 7% ($1 : 15 \times 100 = 7\%$). Суму розподілу витрат майбутніх періодів наведено в таблиці 1.

Як видно з таблиці 1, річна сума розподілу витрат майбутніх періодів поступово зменшується з першого до п'ятого року. В першому році вона становила найбільшу суму – 9900 грн, а в п'ятому найменшу – 2100 грн.

Отже, витрати майбутніх періодів можна розподіляти за кумулятивним методом. Це дасть змогу обрати підприємству метод, який би давав змогу найбільш ефективно розподіляти суму витрат майбутніх періодів між відповідними періодами.

Таблиця 1.

Розрахунок суми розподілу витрат майбутніх періодів за кумулятивним методом

Рік	Кількість років розподілу витрат майбутніх періодів	Сума розподілу витрат майбутніх періодів	Річна норма розподілу витрат майбутніх періодів (кумулятивний коефіцієнт), %	Річна сума розподілу витрат майбутніх періодів, грн.
1	5	30000	33	9900
2	4	30000	27	8100
3	3	30000	20	6000
4	2	30000	13	3900
5	1	30000	7	2100
x	Разом	x	x	30000

Список використаних інформаційних джерел

1. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 09 грудня 2011 р. № 1591), зареєстровано в

Міністерстві юстиції України 28 грудня 2011 р. за № 1557/20295. – Електронний ресурс. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>.

2. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21 грудня 1999 р. за № 893/4186. – Електронний ресурс. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”, затверджено наказом Міністерства фінансів України 27 квітня 2000 р. № 92, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 18 травня 2000 р. за № 288/4509. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.

4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 “Основні засоби”. – Режим доступу : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014.

УДК 657

Ткаченко С.А.

д.е.н., доцент, ректор

*Вищий навчальний заклад «Міжнародний технологічний університет
«Миколаївська політехніка», м. Миколаїв, Україна*

МАЙНОВА ТА ФОРМАЛІСТСЬКА РЕГРЕСІЯ РАХУНКУ ВІД БАЛАНСУ

Із метою точного і повного виявлення усіх тих змін, які викликаються виробничо-господарськими операціями у окремих статтях балансу, очевидно, необхідна відособлена рахункова реєстрація змін цих статей. Така реєстрація проводиться у особливих інформаційних таблицях, іменованих рахунками та ін.

Таблиці ці у найбільш загальному своєму вигляді зберігають зовнішню форму балансу, тобто діляться на дві частини: ліву і праву. Але ці таблиці, які зберігають форму балансу та тим самим як би підкреслюють свій зв'язок із балансом, володіють по відношенню до відображення активних й пасивних пунктів (статей) балансу не менше характерними властивостями, знову-таки підкреслюють, на цей раз уже у іншому вигляді, свій органічний зв'язок із балансом. Точно також як і у балансі, на лівій його стороні відзначаються збільшення та зменшення активних статей, так і у рахунках, на лівому їхньому боці, указуються збільшення та зменшення таких, які ураховуються ними окремих активних статей балансу. Подібно до того, як у балансі, на правій його стороні відзначаються збільшення і зменшення пасивних статей, так й у рахунках на правому їхньому боці реєструються збільшення і зменшення таких, які ураховуються ними окремих пасивних статей балансу. Але так як кожна зі сторін рахунку за своїм значенням, тобто за своїм графічним розташуванням, має характер протилежний іншій

стороні, то порожня сторона кожного рахунку використовується для записів, за значенням своїм така, яка має характер протилежний тому запису, який уперше проведений був у даному рахунку та ін.

Пояснимо сказане нами наступним чином. Припустимо, що для обліку деякої статті активу, наприклад статті «Гроші та їх еквіваленти», відкривається рахунок «Готівка». Так як у даному випадку мова йде про активну статтю, тоді запис за рахунком «Готівка», який характеризує стан статті «Гроші та їх еквіваленти» у нашому звіті про фінансовий стан (балансі), природно, повинен мати місце на лівій (дебетовій) стороні рахунку або, іншими словами, рахунок повинен бути дебетований. Усілякого роду зміни, які виступають збільшенням початкового стану статті «Гроші та їх еквіваленти», тобто надходження готівки, будуть викликати записи за рахунком «Готівка» однотипні із першим записом, тобто рахунок «Готівка» у усіх таких випадках незмінно буде дебетуватися. Тепер, далі, припустимо, що деяка сума грошей видається із Каси. У цьому випадку така, яка відбувається у статті «Гроші та їх еквіваленти» зміна виступає за характером своїм прямо протилежною попереднім змінам: раніше були збільшення каси, а тепер же – зменшення. Отже, і запис останньої зміни повинен відбутися на протилежному боці, тобто на правому або кредитовому боці рахунку. Застосовуючи звичайну бухгалтерську термінологію, скажімо, що у випадках зменшення активних статей звіту про фінансовий стан (балансу), цифри (рахунки), що ураховують такі статті балансу, повинні бути кредитовані.

Наведемо інший приклад, але на цей раз уже із області пасиву балансу. Припустимо, що у результаті виробничо-господарської діяльності підприємства у останнього виникло у деякій сумі зобов'язання перед певними особами, що, у свою чергу, викликало появу на балансі статті «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з оплати праці». Так як стаття ця виступає пасивною, тоді у такому, що відкривається для її обліку рахунку «Розрахунки за виплатами працівникам» сума зобов'язання підлягає проставлянню, відповідно указівок звіту про фінансовий стан (балансу), на правій стороні цього рахунку або, іншими словами, рахунок цей повинен бути кредитований. У усіх випадках виробничо-господарських операцій, які впливають на статтю «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з оплати праці» у бік її збільшення, рахунок «Розрахунки за виплатами працівникам» відзначатиме усе подальші збільшення суми цієї статті шляхом відповідних записів усе на тому ж кредитовому своєму боці. Припустимо тепер, що відбулося деяке зменшення статті «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з оплати праці» унаслідок часткового погашення зобов'язань підприємства. Так як у даному випадку відбулося зменшення пасивної статті, тобто феномен протилежний попереднім явищам, тоді і відповідна реєстрація цього зменшення повинна бути проведена за протилежною стороною рахунку, тобто за лівою або дебетовою його стороною або, іншими словами, рахунок повинен бути дебетований і інше.

Звідси можна зробити узагальнюючий висновок: рахунки дебетуються за

збільшення активних статей та за зменшення пасивних статей балансу; рахунки кредитуються за збільшення пасивних статей і зменшення активних статей й ін.

Але так як кожна із розглянутих раніше стандартизованих (типових) виробничо-господарських процедур (операцій) викликала одне із наступних 4 (чотирьох) можливих змін рівних, одночасних у своєму сумовому відношенні:

I. Зменшення та збільшення статей майна (активу), яке супроводжувалося дебетуванням, кредитуванням рівними сумами відповідних облікових рахунків.

II. Зменшення і збільшення статей пасиву, яке точно також викликало відповідні, у рівних сумах дебетування, кредитування бухгалтерських рахунків.

III. Зменшення статей активу при одночасному зменшенні статей пасиву, що відзначалося шляхом кредитування одних та дебетування інших рахунків, ін.

IV. Збільшення статей активу при одночасному збільшенні статей пасиву, яке призводило до одночасного і у рівних сумах дебетування одних та кредитування інших рахунків, – тоді звідси можливо сформулювати відоме уже нам визначення сутності елементу методу подвійного запису: *сума кожного виробничо-господарського обороту заноситься у два різних рахунки на два різні боки - у дебет одного і у кредит іншого бухгалтерського рахунку*, ін.

Дещо по-іншому формулює ті ж самі характерні риси елементу методу подвійного запису професор Микола Аркадійович Кипарисів відзначаючи таке, що «під час запису господарських операцій за рахунками підсумки дебетування бухгалтерських рахунків повинні бути рівні підсумкам кредитування» [1, с. 77].

Список використаних інформаційних джерел

1. Кипарисов, Н. А. Основы счетоведения [Текст] / Проф. Н. А. Кипарисов. – М.; Л.: Государ. изд., 1927 (М.: тип. «Красный пролетарий»). - 361 с.

UDC 336.2

Tulai Oksana

*Doctor of science in economics, Professor,
Professor of the Department of Finance named after S. I Yuriy
Ternopil National Economic University, Ternopil, Ukraine*

Alekseyenko Lyudmyla

*Doctor of science in economics, Professor,
Chief of Department of Accounting and Finance
Ivano-Frankivsk Research and Development Institute of Management
Ternopil National Economic University, Ternopil, Ukraine*

PERSONAL INCOME TAX IN WORLD PRACTICE

In the current conditions of the integration movement of Ukraine to the European Union and the reform of the institutions of state power, the issue of studying foreign experience of the system of taxation of personal income is actualized. In the world practice of personal income taxation, PIT is seen as an important source of revenue and a tool for redistributing income between high-income and low-income categories of the population. Taxation of personal income in foreign countries has its own peculiarities. The same income in different countries can both be taxed and exempt. The two main sources of taxable income in most countries of the world are wage income and capital income (passive income). In general, in the EU countries, about 16 types of personal income are taxed [1, p. 56]. Today, there are trends in the liberalization of taxation of capital income.

The highest wage burden for persons employed is observed in countries such as: Denmark (36.2%), Iceland (28.9%), Belgium (26.8%), Australia (24.3%), Italy (21.6%). Low levels of tax burden on wages in Korea (5.7%), Poland (7.2%), Japan (7.8%). At the same time, Chile is the only country among OECD countries where the personal income tax is not paid by employees [2, p. 20].

Interesting for Ukraine is the experience of Lithuania, in which the system of taxation of personal income is low progressive and involves two rates: 20% and 27%. Accordingly, annual income of up to EUR 136344 (120 average wages) is taxed at the first rate and over EUR 136344 at the second rate. Today, PIT is one of the most important taxes in the Lithuanian tax system in terms of fiscal efficiency. A similar system operated in Ukraine until 2016 at rates of 17% and 20%.

Bulgaria, Romania and other countries use the system of proportional taxation of personal income to secure international competitive advantage [3]. This system of taxation is also characteristic of third world countries with low levels of tax culture. The proportional taxation system enables the state to remove some of the "gray" economy from the shadows and to some extent motivates workers to work more productively. At the same time, it should be noted that countries with low levels of development are

largely unable to effectively use citizens' income regulation and social policies to reduce inequality [1].

In France, about 20% of the lowest-income PIT payers are tax exempt, while others use a progressive rate of 45%. In Austria, personal income of up to € 11,000 is not taxed; income over € 11,000 to € 18,000 is taxed at the rate of 25%; income over 18 thousand to 31 thousand euro is taxed at the rate of 35%; income over 31 thousand to 60 thousand euro is taxed at the rate of 42%; income over € 60,000 to € 90,000 is taxed at the rate of 48%; income over € 90,000 is taxed at the rate of 50%. In the period 2016-2020, under the experiment, individuals' income in Austria of over one million euros is taxed at a rate of 55%. The most liberal is taxation in Cyprus, where incomes up to € 19.5 thousand are not taxed at all, and incomes over € 19.5 thousand are taxed on a scale of 20% to 35% [4].

Thus, PIT is one of the major budgeting and regulatory taxes that has a significant impact on individuals who work. The progressive PIT tax scale provides for an efficient redistribution of income in society and for social justice. This is achieved by paying the high-income tax bracket. Instead, low-income low-income citizens are exempt from taxation or taxed at low rates. Such a system of income taxation provides significant benefits for economically disadvantaged families and, to some extent, compensates for inequality in income distribution [5, p. 47].

Although from the standpoint of citizens' equality, taxing citizens at different rates is a debatable issue, but from the point of view of social justice, progressive income taxation is a necessity. The progressiveness of taxation makes it possible to ensure in society not only horizontal equality (which is ensured by proportional taxation systems) but also vertical in accordance with the solvency of the taxpayer [3]. The progressiveness of taxation makes it possible to set the tax burden according to the amount of income that counteracts inequality of income [6, p. 82].

A progressive tax system is characteristic of countries with high levels of wealth (Sweden, Denmark, Germany, France, Belgium, the Netherlands). These countries, through PIT, are redistributing resources to ensure high social standards. That is, progressive taxation contributes to the formation of an effective system of providing public goods. For example, in Belgium there is a progressive tax system with fairly high rates - 25%, 40%, 45%, 50%. In the Netherlands, there is a similar system with a high marginal rate, but with significantly lower base rates: 9%, 10.45%, 38.1%, 51.75%. Citizens' income of up to € 34,300 in the Netherlands is taxed at relatively low rates (9%; 10.45%) [4].

Therefore, the foreign experience of taxing personal income is quite diverse. In developed countries, a progressive PIT tax system is an effective tool for generating fiscal revenues and addressing social inequality in society. Instead, third-world countries cannot make good use of this mechanism because of significant tax compliance issues. They apply a proportionate PIT tax system that minimizes the risks associated with tax evasion and enhances international competitiveness.

References

1. Zadorzhnia L. A. Rehuliatyvna efektyvnist personalnoho prybutkovoho podatku: pryklad Ukrainy (2017) [text] [Regulatory Efficiency of Personal Income Tax: the Case of Ukraine] Candidate's thesis Irpin: Un-t derzh. fisk. Sluzhby Ukr. [in Ukrainian].
2. Taxing Wages 2015-2016 Special Feature: Taxation and skills. OECD ilibrary. <https://www.oecd-ilibrary.org/> Available at: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/taxing-wages-2017_tax_wages-2017-en.
3. Bikas E., Subačienė R., Astrauskaitė L. & Keliuotytė-Staniulėnienė G. Evaluation of the Personal Income Progressive Taxation and the Size of Tax-Exempt Amount in Lithuania (2014) EKONOMIKA, 93 (3), 84-101.
4. European tax database. European Commission. https://ec.europa.eu/commission/index_en Available at: http://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxSearch.html.
5. Cozmei, C. & Şerban E. A cross-country comparison of the personal income tax systems progressivity (2014) Theoretical and Applied Economics, 21 (11(600)), 57-70. Available at: <http://store.ectap.ro/articole/1034.pdf>.
6. Tulai O., Yamelynets A. Personal income tax: experience of foreign countries (2019) World of finance, 1, 76-86 [in Ukrainian].

УДК 657

Туряниця К.С.

викладач кафедри обліку і аудиту

ДВНЗ «Ужгородський національний університет», м. Ужгород, Україна

Безносько Ю.В.

викладач фінансово-економічних дисциплін

Природничо - гуманітарний коледж

ДВНЗ «Ужгородський національний університет», м. Ужгород, Україна

СПЕЦИФІКА ОБЛІКУ ГОТЕЛЬНИХ ПОСЛУГ

Готельна індустрія достатньо специфічна і багатогранна галузь в економіці, яка об'єднує підприємства, що здійснюють виробництво як матеріальних так і нематеріальних (послуги) благ. Підприємства готельного комплексу являють собою складний механізм по виробництву і наданню послуг і включають в себе декілька різнопланових видів діяльності: розміщення, харчування, відпочинок, побутове обслуговування та інше. Невизначеність та суперечливість організації обліку надання готельних послуг в Україні зумовлюють потребу в поглибленому їх дослідженні.

Готельні послуги - це дії (операції) підприємства з розміщення споживача шляхом надання номера (місця) для тимчасового проживання в готелі, а також інша діяльність, пов'язана з розміщенням і тимчасовим проживанням [1].

Готельні послуги складаються із основних і додаткових, які надаються споживачу. До основних послуг готелю відносяться послуги, які включаються в ціну номера (місця) і надаються споживачу згідно укладеним договором. До додаткових послуг готелю відносяться послуги, які споживач замовляє і оплачує додатково за окремим договором.

Обґрунтована система класифікації готельних послуг сприяє створенню умов для організації економічно обґрунтованого обліку доходів і витрат за готельними послугами.

Надання послуг проживання є основним видом послуг готельного господарства. Специфіка обліку виручки від послуг проживання полягає у моменті визнання факту надання послуг: в кінці терміну найму номера або щоденно. Особливо це важливо, коли найм номера припадає на два періоди: день заїзду та день виїзду. В обліковій політиці необхідним є передбачити обраний варіант визнання доходів за готельними послугами, тобто виручка визнається по закінченню терміну заїзду, або виручка за послуги проживання визнається щоденно.

Також важливим при формуванні вартості послуг проживання є необхідність передбачити два варіанта включання у вартість послуг харчування: з харчуванням і без для можливості забезпечення якісного обслуговування клієнтів.

Специфікою готельних послуг є відображення витрат. В готельному господарстві чітко потрібно розмежовувати, витрати, які будуть включатись у собівартість послуг, та витрати, які будуть складати витрати звітного періоду.

Економічна природа собівартості вимагає відшкодування витрат і отримання будь-якого прибутку в рамках надання або реалізації кожної послуги, тобто собівартість послуг готельного господарства являє собою вартісну оцінку використаних у процесі надання послуг ресурсів, сировини, матеріалів, палива і енергії в трудових ресурсах та інших витрат.

В процесі калькулювання готельних послуг важливим є категорія готельного комплексу, оскільки одні і ті ж послуги для одного готелю є обов'язковими і включаються у вартість проживання як основи готельних послуг, а для готелів іншої категорії, дані послуги є додатковими і замовляються та оплачуються клієнтами окремо та включаються у витрати звітного періоду.

На наш погляд, найбільш оптимальним методом калькулювання готельних послуг для організацій готельного господарства є метод визначення собівартості за фактичними витратами, пов'язаними з одиницею наданих послуг, які поділяються на весь їх обсяг в натуральних або умовно-натуральних показниках.

При формуванні собівартості готельних послуг, необхідно визначити, які витрати будуть в неї включатися, вибрати порядок обліку цих витрат - в якому розмірі їх включати в собівартість і в який період часу, встановити об'єкти калькулювання. У собівартість включаються витрати, безпосередньо пов'язані з наданням послуг проживання, побутового обслуговування постояльців і інших готельних послуг зокрема:

- ✓ матеріальні витрати і витрати на оплату праці працівників, відрахування на соціальні внески, витрати по контролю і підвищенню якості послуг, їх надійності та екологічної безпеки, а також усунення виявлених недоліків послуг;
- ✓ витрати по підтримці основних засобів об'єктів інженерної інфраструктури в робочому стані, а також обслуговуючих їх машин і механізмів, включаючи ремонт і технічне обслуговування;
- ✓ забезпечення виконання санітарно-гігієнічних вимог, протипожежної і сторожової охорони та інших спеціальних вимог, передбачених правилами технічної експлуатації;
- ✓ витрати по забезпеченню нормальних умов праці і техніки безпеки, в тому числі витрати на проведення медоглядів та інструктажів;
- ✓ амортизаційні відрахування по об'єктах основних засобів;
- ✓ орендні платежі за користування земельними ділянками;
- ✓ витрати, пов'язані з підготовкою та перепідготовкою кадрів;
- ✓ витрати на проведення аварійно-відновлювальних робіт, втрати від простоїв з внутрішньовиробничих причин і недостачі матеріальних цінностей при відсутності винних осіб, витрати по відшкодуванню шкоди, заподіяної працівникам каліцтвом;
- ✓ податки, збори, платежі та інші встановлені законодавством відрахування.
- ✓ витрати по оплаті енергії, водопостачання, опалення, прання білизни;
- ✓ витрати по телефонізації, радіомовлення;
- ✓ відрахування на страхування майна;
- ✓ управлінські витрати: утримання адміністративно-управлінського персоналу, оплата консультаційних, інформаційних, аудиторських, страхових послуг, утримання і обслуговування технічних засобів управління і програмного забезпечення;
- ✓ витрати на комісійні, агентські та інші винагороди стороннім організаціям, що надають комерційні послуги, - туроператорам і турагентам;
- ✓ представницькі витрати;
- ✓ витрати на рекламу (цілеспрямований інформаційний вплив на споживача для просування послуг на ринку збуту) тощо.

Чітке формування об'єктів калькулювання забезпечить якісну організацію визначення собівартості готельних послуг та їх відображення в бухгалтерському обліку.

Список використаних літературних джерел

1. Про туризм : Закон України від 15.09.1995 р. № 324/95-ВР– Електронний ресурс. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0324-95>.

ОБЛІКОВІ АСПЕКТИ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРОЗОРОСТІ КОРПОРАТИВНОГО УПРАВЛІННЯ: МІЖНАРОДНА ПРАКТИКА

У різних системах принципів корпоративного управління, які формуються міжнародними інституціями з метою підвищення ефективності корпоративного управління, значна увага приділяється забезпеченню прозорості (табл. 1), що розглядається як складова окремого принципу чи його окремих елементів.

Таблиця 1.

**Ідентифікація сутності прозорості корпоративного управління
в системах принципів корпоративного управління**

Системи принципів корпоративного управління	Розуміння сутності прозорості корпоративного управління
Загальні принципи корпоративного управління [1, с. 3]	<i>Цілісність.</i> Рада повинна керувати компанією, вести свій бізнес справедливим та прозорим способом, який може протистояти уважному контролю сторонами
Принципи корпоративного управління [2]	<i>Точна та прозора фінансова звітність та розкриття інформації.</i> Керівництво несе відповідальність за цілісність системи фінансової звітності компанії та за точну та своєчасну підготовку фінансової звітності компанії та пов'язані з нею розкриття інформації. Відповідальність керівництва полягає у встановленні, підтримці та періодичній оцінці внутрішнього контролю компанії щодо фінансової звітності та процедур розкриття інформації компанії, включаючи здатність таких контрольних процедур виявляти та стримувати шахрайську діяльність
Загальноприйняті принципи корпоративного управління 2.0 [3]	Важлива прозорість щодо квартальних фінансових результатів. Компанії повинні складати необхідну щоквартальну звітність у більш широкому контексті своєї сформульованої стратегії та надавати прогноз, у разі необхідності, тенденції та показники, які відображають прогрес (або ні) у довгострокових цілях
Положення про глобальні принципи корпоративного управління [4, с. 34]	<i>Підвищення прозорості, розкриття інформації та звітності.</i> Інвестори повинні публічно розкривати свою політику та діяльність щодо управління та звітувати перед бенефіціарами чи клієнтами про те, як вони були здійснені, щоб бути повністю відповідальними за ефективне виконання своїх обов'язків
“Кодекс корпоративного управління для публічних лістингових компаній” [5]	<i>Розкриття і прозорість.</i> Компанія повинна розробити політику та процедури корпоративного розкриття інформації, які є практичними та у відповідності до кращих практик та регулятивних очікувань. Компанія повинна забезпечити розкриття матеріальних та звітних нефінансових питань і питань сталого розвитку. Компанія повинна підтримувати комплексний та економічно ефективний канал зв'язку для поширення відповідної інформації

При цьому, в результаті моніторингу наведених систем принципів доцільно констатувати, що у них відсутня єдність стосовно того, що виступає об'єктом прозорості, до якого відносяться спосіб здійснення корпоративного управління, облікова інформація, фінансові результати, фінансова звітність, інші види звітності та система корпоративного управління.

Крім цього, у межах окремих систем принципів корпоративного управління поняття прозорості використовується ще у більш ширшому значенні. Наприклад, в «Положенні про глобальні принципи корпоративного управління» [4], поняття прозорості використовується щодо різних аспектів діяльності корпоративної структури, зокрема, щодо процесу висування, обрання й оцінки директорів, щодо політичної активності та лобіювання, системи ризик-менеджменту корпорації, щодо проведення тендерів на аудиторські послуги, щодо звітної інформації та політик агентів корпоративної структури.

У розглянутих системах корпоративного управління поняття прозорості використовується як відносно облікових даних і облікової інформації в різній формі (у вигляді різних видів бухгалтерської звітності), так і відносно різноманітних складових системи корпоративного управління, ефективність функціонування яких залежить від рівня прозорості облікової інформації. При цьому, в жодній розглянутій системі принципів корпоративного управління не наводиться чіткого визначення поняття «прозорість», однак вказується на його прямий взаємозв'язок з поняттям якості бухгалтерського обліку, зокрема, що прозорість є одним із засобів її забезпечення. Однак, прозорість і якість в системі бухгалтерського обліку є достатньо неконвенційними поняттями, виходячи з положень конвергованої концептуальної основи IAS/IFRS та GAAP US, оскільки вони не включаються ні до складу фундаментальних, ні до складу доповнюючих якісних характеристик фінансової інформації чи їх окремих елементів. При цьому, поняття прозорості або транспарентності фінансової звітності в останні роки виступає об'єктом досліджень науковців в сфері бухгалтерського обліку.

Власне тому одним з найбільш актуальних завдань для вчених на сьогодні є пошук взаємозв'язку між розумінням поняття прозорості, як одного з чинників підвищення ефективності корпоративного управління та різними обліковими конструктами (принципами обліку, характеристиками фінансової інформації, цілями і завданнями облікової системи і т.д.), удосконалення яких формуватиме підвищення рівня прозорості в корпоративних структурах.

Список використаних літературних джерел

1. What are the overarching principles of corporate governance? What we think: a dialogue in corporate governance. New challenges initiative. ICAEW, 2013. 6 p.
2. Principles of Corporate Governance. URL: <https://corp.gov.law.harvard.edu/2016/09/08/principles-of-corporate-governance/>
3. Commonsense principles of corporate governance. URL: <https://www.governanceprinciples.org/>

4. CGN Global Governance Principles. International Corporate Governance Network. 5th ed. 2017. 36 p.

5. Code of corporate governance for publicly listed companies. SEC, 2016. 42 p.

УДК 657.1

Царук Н.Г.

*к.е.н., доцент кафедри обліку і оподаткування
Відокремлений підрозділ Національного університету
біоресурсів і природокористування України
«Ніжинський агротехнічний інститут», м. Ніжин, Україна*

ВИКЛИКИ ДЛЯ ПРАКТИКУЮЧИХ БУХГАЛТЕРІВ В УМОВАХ СИСТЕМНОЇ ТРАНСФОРМАЦІЇ ЕКОНОМІКИ

Бухгалтерський облік не є відокремленим від сучасних економічних процесів, що протікають у суспільстві, а навпаки повинен не відставати у своєму розвитку, щоб адекватно відображати економічні зміни та трансформаційні тренди, задля формування інформаційного забезпечення ефективних управлінських рішень. Саме практикуючі бухгалтери перші стикаються з новими економічними явищами та процесами, що створює певні виклики для них.

Сьогодні серед основних викликів для сучасної бухгалтерії – постійні зміни в податковій системі, найм та утримання персоналу та розуміння впливу технологій на облікову практику. Розглянемо їх більш детально.

1. В наш час, і власне в нашій країні зокрема, кожен бухгалтер повинен бути в курсі всіх податків, що стає серйозним викликом саме через динамічність зміни останніх. Постійні зміни в податковому режимі означають, що якщо практикуючий бухгалтер на певний період призупинить свою діяльність, то його знання податків при поновленні роботи будуть вже не актуальні, а тому необхідним буде підвищення кваліфікації.

2. Серед головних пріоритетів в роботі бухгалтера важливе місце займає увага до скорочення витрат, пов'язаних з різними напрямками діяльності підприємства. В даному випадку йде мова про так званий облік витрат задля оптимізації оподаткування. Виклик в цьому аспекті полягає в тому, що бухгалтер маневрує на грані податкових правил і можливостей застосування тих чи інших бухгалтерських процедур. Важливу роль при цьому відіграє особисте професійне судження бухгалтера, яке як допомагає підібрати необхідний варіант обліку, так і веде до посилення особистої відповідальності бухгалтера, особливо якщо контролюючі органи накладуть на підприємство штрафні санкції.

3. Стратегічне планування з площини теорії перейшло в площину практики бухгалтерського обліку, та стало серйозним викликом для бухгалтера. Сьогодні вже не достатньо просто добре вести облік, необхідно здійснювати якісне планування, виходячи з інтересів і звичок клієнтів [1], особливо це стосується підприємств, що

надають послуги. Практика, що не фокусується на обслуговуванні клієнтів, не триватиме довго. Якщо раніше у підприємств були прості між клієнтськими термінами, а також час для перегрупування та планування наступного проекту, то сьогодні практикуючі бухгалтери «перестрибують» від одного крайнього терміну виконання замовлення до наступного [2]. Такий режим роботи вимагає підвищенні стресостійкості бухгалтера та позначається на тривалості кар'єри бухгалтерів, омолодженні середнього віку працівників даної професії.

4. Впровадження нових технологій виступає певним фільтром, через який доводиться пройти практикуючим бухгалтерам. Звичайно, в цьому плані перевагу отримує молодь, яка більше адаптована до технологічних новацій, старшим по віку бухгалтерам доводиться або набувати нові навички або звільняти своє місце роботи. Для керівників малих та середніх підприємств, де до слова сказати, посаду бухгалтера протягом багатьох років може обіймати одна і та ж особа, виникає проблема вибору: нові технології або перевіреним часом працівник з консервативним підходом до роботи. Наскільки б хорошими не були відносини між бухгалтером і керівником, ринкова конкуренція вимагає саме запровадження нових технологій обробки даних.

Технології продовжують розвиватися, і це може створити великі можливості для практики бухгалтерського обліку, але це також виклик в аспекті здійснення правильних інвестицій, щоб успішно розгорнути нові технологічні рішення та залучити до роботи кваліфікований персонал [2].

5. Постійне підвищення кваліфікації бухгалтера тепер актуальне практично для всіх підприємств у будь-якій галузі. Семінари, тренінги, навчання стали невід'ємною компонентою професійного життя бухгалтерів, а їх організація ще одним напрямом діяльності професійних об'єднань, спеціалізованих видань та тренінгових компаній. Відвідування таких заходів має дати бухгалтерам необхідний досвід у вирішенні нестандартних ситуацій, особливо у відносинах з державними органами (Держана податкова служба, Контрольне ревізійне управління та ін.), партнерами, клієнтами.

6. Розширення функціональних обов'язків бухгалтера, перетворює останнього з простого рахівника на фінансового радника. Це відмічають як науковці, так і практики. Однією з причин такого переродження є зменшення кількості ручної обробки даних внаслідок підвищення рівня автоматизації, а відтак зміщення акценту на поглиблений аналіз отриманих даних, що не може бути здійснений машинами, а вимагає інтерпретації на основі професійного судження відповідного фахівця [3].

Наведені вище характеристики професійної діяльності бухгалтера є доказом того, що ця професія змінюється, перш за все, в плані функціонального розширення та вимог до кваліфікації осіб, які хочуть стати успішним бухгалтером. Відтак зазначене має бути враховане в освітньому процесі, де закладаються базові навички та формується професійний світогляд студента – майбутнього фахівця з бухгалтерського обліку.

Список використаних інформаційних джерел

1. Бруханський Р. Ф. Зміна управлінських парадигм як фактор розвитку бухгалтерського обліку: стратегічний аспект. *Облік і фінанси*. 2014. № 3(65). С. 15-20.
2. Chris Sheedy. The top 8 issues facing accounting practices today. *Intheblack*. 18 Apr 2018. URL: <https://www.intheblack.com/articles/2018/04/18/top-8-accounting-issues>
3. Коробова Н. М. Професійне судження бухгалтера та його місце в організації обліку на сільськогосподарському підприємстві. *Облік і фінанси АПК*. 2010. № 10. С. 35-40.

УДК 657

Ценклер Н.І.

*д.е.н., доцент, професор кафедри обліку та оподаткування
Ужгородський торговельно-економічний інститут КНТЕУ, м. Ужгород, Україна*

ВЕНЧУРНЕ ФІНАНСУВАННЯ: ОБЛІКОВІ АСПЕКТИ

Впровадження наукових досягнень є двигуном прогресу і забезпечує розвиток як окремої держави, так і людства в цілому. Важливою функцією сучасної економіки являється втілення нових ідей і технологій в реальну продукцію або послуги. Одним з головних джерел цього перетворення є ринок венчурного капіталу. Необхідно враховувати, що венчурні інвестори працюють тільки з бізнесоутворюючими технологіями. У випадках, коли технологія спрямована тільки на удосконалення виробничого процесу, вона може представляти інтерес для стратегічного інвестора, безпосередньо зайнятого в цьому бізнесі. Таким чином, при розгляді проблеми оцінки фірми венчурним інвестором, мається на увазі, що ця фірма, незалежно від стадії її розвитку, - інноваційна. В умовах розвитку венчурної індустрії, стають актуальними питання по вдосконаленню обліку фінансування інноваційних проектів.

За результатами досліджень наукових джерел, варто виділити специфічні риси венчурного капіталу:

- фінансування надається новим компаніям, що мають потенціал зростання, але що не мають забезпечення, історії і доходів, що давало б їм можливість отримати кредит;
- підприємець передає деяку частину власності і контролю над бізнесом інвесторові;
- венчурні інвестиції, що вимагають високих прибутків, структуруються так, щоб повернення на них було здійснене впродовж 3-7 років;
- ставши ліквідною, інвестор здійснює вихід з фірми, а сама фірма переходить на інші джерела фінансування.

На ринку інституціонального венчурного капіталу діють професійні фінансові посередники, що притягають фінансові ресурси пенсійних фондів, банків, страхових компаній і інших фінансових інститутів і інвестують їх в підприємницькі структури. Для цих цілей створюються венчурні фонди, якими і управляють професійні інвестори.

основні властивості процесу венчурного інвестування та можливий їх вплив на бухгалтерський облік інвеститора (табл. 1).

Таблиця 1.

Властивості процесу венчурного інвестування та можливий їх вплив на бухгалтерський облік інвеститора*

Властивість	Вплив на облікове відображення
1	2
відсутність вимог до реципієнта капіталу щодо надання гарантій повернення інвестицій	Вкладення капіталу в венчурне підприємство не забезпечується майновими заощадженнями чи активами підприємства. З точки зору обліку це означає відсутність необхідності використання рахунків наданих чи отриманих гарантій та зобов'язань
венчурне інвестування є довгостроковим, а тому венчурні інвестиції належать до довгострокових фінансових інвестицій з високим ступенем ризику в акції новостворених інноваційно-технологічних фірм (або венчурних підприємств)	Такий строк інвестування може бути від 3 до 7 років. Для обліку це означає, що венчурна інвестиція класифікується як довгострокова фінансова інвестиція. У інвестора виникає частка в статутному капіталі об'єкта інвестування, для обліку якої використовуються спеціальні рахунки довгострокових фінансових інвестицій
кошти спрямовуються або в статутний капітал, або надаються у формі інвестиційного кредиту	Інвестиційний кредит — це цільовий кредит на купівлю основних засобів для модернізації та розширення вже існуючого бізнесу. При кредитуванні об'єктом оцінки, насамперед, виступає не позичальник, а його інвестиційні наміри (інвестиційний проект). Отже, для реципієнта коштів у першому випадку отримані кошти стають частиною власного капіталу, а у другому випадку — частиною довгострокових зобов'язань. Для інвестора відповідно такі капіталовкладення обліковуються як довгострокові фінансові інвестиції (якщо вкладення відбулися в статутний капітал) або як довгострокова дебіторська заборгованість (якщо вкладення відбулися у вигляді інвестиційного кредиту). Таким чином, у інвестора можливе також використання рахунків обліку довгострокової дебіторської заборгованості, якщо кошти були надані у формі інвестиційного кредиту
процес венчурного інвестування включає в себе ряд кроків, які необхідно узгоджено	Таким чином, облік процесу венчурного інвестування не зводиться лише до обліку

*II Міжнародна науково-практична інтернет-конференція
«Сучасний стан та перспективи розвитку обліку, аналізу, аудиту,
звітності і оподаткування в умовах євроінтеграції»*

Властивість	Вплив на облікове відображення
1	2
здійснювати компанії і венчурному інвестору протягом 3—4 років інвестор (венчурний фонд) бере участь в управлінні венчурним підприємством	довгострокових фінансових інвестицій. Це означає, що інвестор стає підприємством, яке прямо або опосередковано здійснює контроль над підприємством або суттєво впливає на його діяльність.
вкладення капіталу зазвичай перевищують 20% статутного капіталу об'єкта інвестування	Такі вкладення також дають можливість суттєвого впливу на діяльність об'єкта інвестування. Відповідно до уже згаданого ПСБО 12 та МСБО 28 суттєвий вплив зокрема передбачає володіння двадцятьма або більше відсотками акцій (статутного капіталу) підприємства
венчурні фонди формують джерела венчурного капіталу за рахунок: приватних інвесторів, нефінансових корпорацій, благодійних фондів, пенсійних фондів, комерційних та інвестиційних банків, страхових компаній, коштів державних програм підтримки бізнесу	Це вимагає від венчурного фонду (компанії) побудованої аналітики щодо отриманих внесків. При цьому в залежності від організаційно-правової форми фонду та сутності цих внесків вони можуть бути частиною статутного або пайового капіталу, або частиною довгострокових зобов'язань чи цільового фінансування.

** сформовано за джерелом [1]*

За результатами досліджень, вважаємо, що в цілях підвищення прозорості і аналітичної необхідно розділити два процеси: венчурне фінансування, яке зрештою буде віднесено на формування статутного капіталу венчурного підприємства і інноваційну діяльність, яка зводиться до отримання інноваційного продукту (патентів, свідоцтв та ін.).

При цьому венчурне фінансування повинно відображатись в розділі II балансу "Довгострокові зобов'язання", оскільки воно надається на період 2 - 4 роки. Стадії інвестування венчурного капіталу ідентифікуються на три етапи: достартова; рання стадія; розширення фінансування.

У активі балансу будуть представлені у складі необоротних активів отримані патенти, свідоцтва, дослідні зразки, бренди, схеми, креслення, комп'ютерні програми (розділ I), витрати на незавершені наукові розробки (розділ II). У пасиві, аж до виходу, в розділі III відображатиметься нерозподілений прибуток і отриманий венчурний капітал.

Відображення доходів та витрат від венчурного фінансування також має свої особливості. Для відображення в аналітичному розрізі облікових процесів венчурного інвестування, Усатенко О.В. запропоновано використовувати додаткові субрахунки до рахунку 97 "Інші витрати", а саме 971 "Витрати відбору інноваційного проекту", 972 "Витрати здійснення процедури венчурного інвестування" та додаткові субрахунки до рахунку 71 "Інші операційні доходи" : 711 "Дохід від отримання відсотків", 712 "Дохід від отримання дивідентів", 713 "Дохід від зростання вартості процедур венчурного інвестування".

Таким чином, венчурний капітал виступає джерелом фінансування різних інвестицій в інноваційному процесі як в нові, технологічні, науково обґрунтовані утворення у сфері бізнесу, так і в інші ринкові і фінансові структури. Збільшення венчурних інвестицій забезпечить бізнес необхідними грошовими засобами, які з різних причин не можуть запропонувати банки. Також, компанії, які фінансуються венчурними фондами, отримують не лише гроші, але і досвід самого капіталіста: досвід управління компанією, ведення бухгалтерського обліку просування продукту, виробництва і так далі. В той же час, молода компанія отримує ділові зв'язки інвестора, які допоможуть зав'язати корисні знайомства для розвитку і просування. Облікове відображення доходів та витрат від операцій венчурного інвестування передбачає їх відображення в складі інших операційних доходів та інших витрат.

Список використаних інформаційних джерел

1.Онищенко В.П. Особливості венчурного інвестування та їх вплив на бухгалтерський облік інвестора. Науковий журнал " ЕКОНОМІЧНА НАУКА". №2/2015. С. 19-22.

УДК 657

Чижевська Л.В.

*д.е.н., професор, професор кафедри обліку і аудиту
Державного університету «Житомирська політехніка», м.Житомир, Україна*

ТЕСТ НА СТІЙКІСТЬ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ

Поняття «стійкість системи управління» є однією з базових категорій в теорії автоматизованого управління. Користуючись методом аналогій, під стійкістю системи бухгалтерського обліку будемо розуміти здатність системи бухгалтерського обліку ідентифікувати вхідні дані (факти господарського життя) і продукувати вихідні дані цієї системи (звітну інформацію) в умовах наявності суттєвих ризиків зовнішнього середовища. У 2020 році система бухгалтерського обліку зазнала впливу економічних наслідків стрімкого поширення коронавірусу COVID 19 у світі, що відповідає критеріям бізнес-ризик у тлумаченні Міжнародного стандарту аудиту 315 «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища». Метою дослідження є протестувати систему обліку на дотримання таких властивостей системи, як здатність елементів системи до взаємодії та цілісність в умовах наявності такого ризику. До уваги беруться такі критерії, як: здатність до швидкого реагування на зміни податкового законодавства, здатність до відображення операцій з новими об'єктами обліку на підприємстві; здатність до

забезпечення дотримання прав працівників; здатність до взаємодії з іншими системами (аудиту).

Облік розрахунків за податками. Основним інструментом до змін став Закон України "Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо підтримки платників податків на період здійснення заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню коронавірусної хвороби (COVID-19)" від 17.03.2020 р. № 533-IX та Закон України "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню коронавірусної хвороби (COVID-19)" від 17.03.2020 р. № 530-IX, згідно з якими на період боротьби з епідемією запроваджено низку податкових пільг: відміна штрафів та не нарахування пені податківцями за податкові порушення, вчинені з 01.03.2020 р. по 31.05.2020 р.; введення мораторію на проведення документальних та фактичних перевірок на період з 18.03.2020 р. по 31.05.2020 р. (крім документальних позапланових перевірок); відміна нарахування та сплати за березень та квітень плати за землю та податку на нерухомість; звільнення від сплати ЄСВ самозайнятих осіб на березень і квітень; відтермінування запровадження РРО та подання Декларації про майновий стан і доходи фізичних осіб до 1 липня 2020 року. Крім того, підприємства звільнено від коригування фінансового результату на підставі п.140.5.9 при передачі неприбутковій організації коштів, товарів, робіт, послуг, спрямованих на боротьбу з корона вірусом.

Облік операцій ЗЕД. Зміни полягають у відображенні операцій з тимчасового звільнення від ПДВ та ввізного мита ввезення в Україну ліків, медичних виробів та/або медичного обладнання, необхідних для боротьби з коронавірусною хворобою. Обмеження підприємницької діяльності полягають у введенні заборони на експорт захисного медичного одягу.

Публічні закупівлі. Протикоронавірусні товари, роботи або послуги на 3 місяця виведені з-під дії Закону України "Про публічні закупівлі". Проте прозорість закупівель повинна бути забезпечена оприлюдненням в ProZorro звіту про укладені договори; договору про закупівлю та всі додатки до нього; звіту про виконання договору.

Договірна практика. Карантин належить до форс-мажорних обставин. Зазначена обставина за певних умов може звільнити від відповідальності за порушення зобов'язання. Крім того, дозволено закуповувати на умовах 100 відсотків попередньої оплати товари, роботи, послуги, які спрямовані на боротьбу з корона вірусом, за бюджетні кошти.

Розрахунки з оплати праці зазнали актуалізації в частині оформлення та нарахування оплати батькам, які змушені залишитись вдома по догляду за дітьми (відпустка без збереження заробітної плати), оплати праці в період простоїв та за надомну (віддалену) працю.

Новими об'єктами обліку на багатьох підприємствах стали витрати на профілактичні заходи на підприємстві, транспортні витрати на доставку

працівників, в тому числі компенсація проїзду працівників на роботу на таксі, витрати на продовження відрядження у зв'язку з неможливістю виїхати через зміну розкладу пасажирського транспорту, операції з надання благодійної допомоги. У зв'язку з закриттям багатьох видів бізнесу на період карантину (розважальні, спортивні, туристичні та інші) перед бухгалтерським обліком поставлено завдання відображення нових видів програм лояльності до клієнтів (наприклад, придбання квитків на сеанс в кінотеатр після завершення карантину за зниженими цінами).

Взаємозв'язок з системою аудиту. Найбільшу увагу з метою дотримання вимог з якості аудиту аудиторам доводиться звертати на оцінку безперервності діяльності та розробку альтернативних процедур для збору достатніх та відповідних аудиторських доказів в умовах обмеження пересування.

Таким чином, процес ідентифікації вхідних даних зазнав коригування внаслідок змін податкового законодавства, появи деяких нових господарських операцій, зменшення кількості типових операцій підприємства, проте завдяки наявним елементам системи обліку досягається отримання вихідних даних у звичайному режимі. Практика ведення бухгалтерського обліку в умовах карантину в Україні показує, що завдяки таким властивостям системи, як взаємодія її елементів та цілісність, забезпечується дотримання стійкості і цілеспрямованості системи. Ціллю системи бухгалтерського обліку є забезпечення достовірною інформацією користувачів, що дозволяє зберегти довіру останніх до мови бізнесу в умовах суттєвих ризиків і сприяє посиленню економічної безпеки держави.

УДК 657 (477)

Швець В. Є.

к. е. н., доцент, професор кафедри обліку і аудиту

Львівський національний університет ім. І. Франка, м. Львів, Україна

УКРАЇНСЬКА ПАРАДИГМА ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ І КОНТРОЛЮ В УМОВАХ НАДЗВИЧАЙНИХ СИТУАЦІЙ

Важливість передбачити завдання парадигми обліку, аналізу і контролю в умовах надзвичайних ситуацій, вже актуальна в Україні упродовж тривання гібридної війни, яка має загрозу перерости у широкомасштабний процес. А пандемія, що охопила весь світ у 2020 р. ще раз підтверджує актуальність цієї проблематики, оскільки надзвичайні ситуації виступають у певній мірі індикаторами стійкості та ефективності національної парадигми обліку, аналізу і контролю у кожній країні. Тому для передбачення та прогнозування перспектив обліково-аналітичних наук у такій ситуації слід виходити з професійно орієнтованого трактування парадигми як системи знань, умінь, навиків та інструментів, щодо формування необхідної інформації для прийняття управлінських рішень.

Деталізуючи методологічні складові парадигми обліково-аналітичних наук, як і професійної діяльності, доцільно сприймати її зміст у динаміці та чиннико-

утворюючих композиціях. Причому трактувати складові парадигми необхідно як симбіоз адміністративних і ринкових концепцій, які при її зміні визначатимуть обліково-аналітичну систему суб'єктів господарювання.

Однак, реалії сьогодення показали неготовність системи адміністративного управління в Україні вирішувати першочергові завдання пов'язані з епідемією, що набула всесвітнього масштабу.

По-перше, це пов'язано з відсутністю комплексного нормативно-правового забезпечення впровадження та функціонування механізму соціально-економічних відносин в умовах виникнення надзвичайних ситуацій в Україні [1-2].

По-друге, це пов'язано з відсутністю реальних змін у нормативно-правовому полі відповідно до прийнятого євроінтеграційного вектора поступу (виконання угоди про асоціацію з Європейським Союзом від запланованих завдань у 2019 р. становить 37%) [3].

Відтак, адміністративні заходи у зв'язку із загрозою пандемії здійснюються в Україні в унісон діям країн Євросоюзу. Позитивним є те, що використання досвіду цивілізованих країн має більшу імовірність досягти успіху в боротьбі з пандемією застосовуючи превентивні заходи.

Головною метою цих заходів є зменшення ризиків поширення вірусу шляхом упровадження обмежень, щодо переміщення людей та їх скупчення. Ці обмеження стосуються пасажирських перевезень, роботи закладів громадського харчування та стаціонарних торговельних мереж. Заборонено зібрання та скупчення людей у зв'язку з видовищними заходами та масовими подіями.

Водночас, у період пандемії та обмежувальних заходів необхідно забезпечити громадян України продуктами і товарами першої необхідності на весь період карантину, а також зберегти робочі місця, максимально знизивши ризики банкрутства для суб'єктів господарювання діяльність яких призупинено. Не зважаючи на позитивні дії уряду, який приймає аналогічні заходи за взірцем високорозвинутих країн Євросоюзу в Україні такі дії супроводжуються виникненням нових проблем із синергійним ефектом. Наприклад, проблеми обмежень пасажирських перевезень вимагають особливого підходу в їх організації у період епідемій.

Головним завданням застосування обмежувальних заходів у пасажирському транспорті є мінімізація контактів, а саме: між пасажирами; між водієм і пасажиром. Якщо вирішення першої проблеми розпочалось запровадженням обмежень кількості пасажирів (спочатку до 10 осіб, пізніше – половиною сидячих місць), то стосовно обмежень контактів між водієм і пасажиром не зроблено кардинальних заходів, за винятком використання захисних масок і гігієнічних рукавичок [4]. Тоді як світова практика підтверджує, що найбільше переноситься вірус завдяки грошовим знакам (визначено на прикладі Китаю).

Повернемось до перших наслідків обмежуючих заходів. Насамперед, це транспортний колапс який призвів до неспроможності забезпечити доставку працівників до їх місць праці, а відтак загрожує економічній рецесії загалом. Самі

перевізники також потрапили у зону ризику банкрутства втративши попередній рівень рентабельності, а водії опинились в епіцентрі загрози бути зараженим через грошові операції з готівкою від яких, на відміну від водіїв Польщі і Євросоюзу ще не звільнені (розрахунки за допомогою платіжних карток унеможливають поширення ареалу вірусу шляхом руху готівки). Тобто, копіювання найкращого досвіду країн Євросоюзу і США без реальних реформ не може стати запорукою успіху в подоланні пандемії чи інших надзвичайних ситуацій.

Необхідними складовими елементами в організації протидії впливу негативних чинників в умовах надзвичайних ситуацій є насамперед науково-обґрунтовані принципи, дотримання яких зменшує ризику загрози.

Стосовно заходів з боротьби з епідеміями, як і аналогічних причин надзвичайних подій, такими принципами виступають: комплексність; системність; відповідальність. Аналогічно це стосується національної парадигми обліку, аналізу і контролю, яка повинна забезпечувати механізм вирішення концептуальних адміністративних рішень уряду.

Саме таке трактування парадигми обліку, аналізу і контролю, на нашу думку, дозволяє прийняти за основу стратегічну концепцію адміністрації в умовах надзвичайної ситуації та визначити інформаційні контури взаємозв'язку органів управління та суб'єктів господарювання. При цьому чітко окреслюється не тільки система лімітування, розподілу та постачання ресурсів зі зворотнім інформаційним зв'язком, але й прийняті обмежуючі умови (зниження контактів між людьми при пандемії).

З передбаченням суворого контролю у формуванні парадигми обліково-аналітичної системи до умов надзвичайних ситуацій має бути пристосований план рахунків обліку, який на жаль не передбачає багатоваріантності у вирішенні критичних завдань [5]. Тому, необхідно внести відповідні зміни до нормативних актів, щоб суб'єкти господарювання в Україні могли без проблем вирішувати задачі у зв'язку із надзвичайними ситуаціями. Спільно напрацьовані зміни є важливими з точки зору забезпечення продовольчої, економічної та енергетичної безпеки держави.

Список використаних інформаційних джерел

1. Порядок класифікації надзвичайних ситуацій техногенного та природного характеру за їх рівнями. Затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 24 березня 2004 р. URL: № 368 <https://www.kmu.gov.ua/npas/5390215>(дата звернення 26.03.2020).

2. План реагування на надзвичайні ситуації державного рівня. Затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 14 березня 2018 р. № 223 (зі змінами згідно постанови №161 від 03.03.2020). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/223-2018-%D0%BF> (дата звернення 26.03.2020).

3. Загальний прогрес виконання угоди про асоціацію з ЄС становить 43%
URL: <https://www.unn.com.ua/uk/news/1855643-zagalniy-progres-vikonannya-ugodi-pro-asotsiatsiyu-z-yes-stanovit-43> (дата звернення 03.03.2020 р.).

4. Кабмін розширив список видів торгівлі та діяльності, які можуть працювати під час карантину. URL: <https://tsn.ua/groshi/kabmin-rozshiriv-spisok-vidiv-torgivli-ta-diyalnosti-yaki-mozhut-pracyuvati-pid-chas-karantynu-1514748.html> (дата звернення 26.03.2020 р.).

5. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (дата звернення 26.03.2020 р.).

НАПРЯМ 2
УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК, КОНСАЛТИНГ, КОНТРОЛЬ І АУДИТ В
УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ ТА ГЛОБАЛІЗАЦІЇ ЕКОНОМІКИ

УДК 657.6

Антонюк О.Р.

*д.е.н., доцент, професор кафедри державного управління
документознавства та інформаційної діяльності*

*Національний університет водного господарства та природокористування,
м. Рівне, Україна*

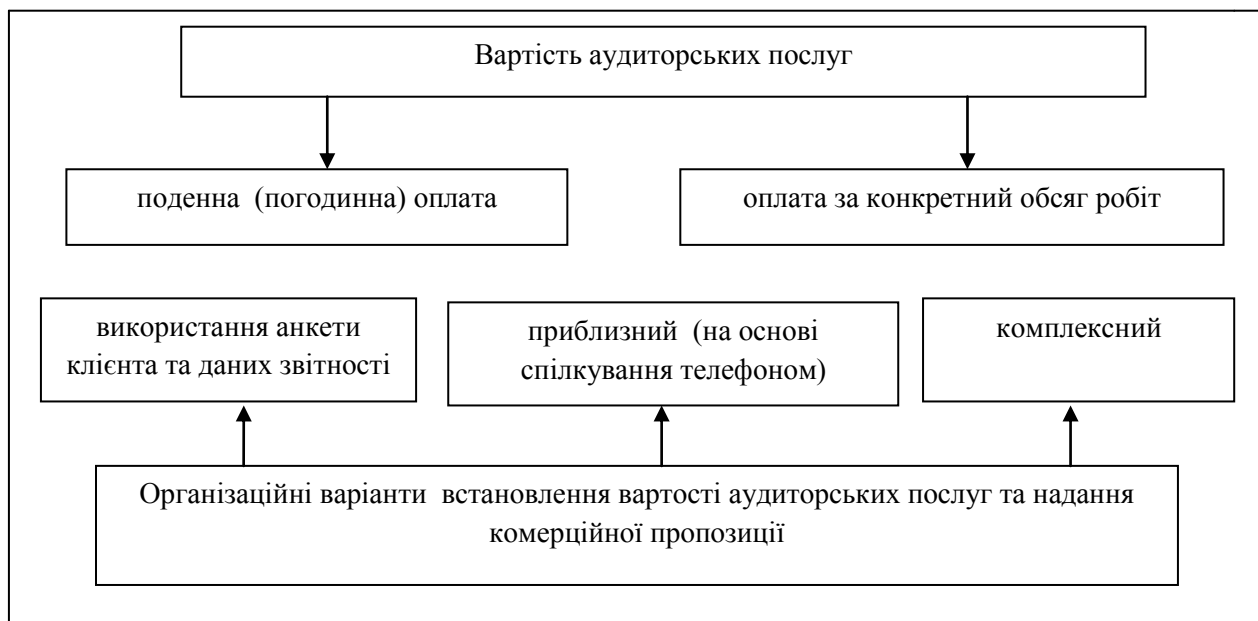
ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ ЦІНОВОЇ ПОЛІТИКИ СУБ'ЄКТІВ
АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Питання формування ціни на товари (роботи, послуги) завжди є актуальним для різних сфер та видів діяльності, набувають характерних ознак. Аналіз сайтів аудиторських фірм на предмет цінової політики показав, що при визначенні вартості послуг враховується фактор постійності клієнта, термін дії договору, комплекс послуг та їх взаємозв'язок. Можливе пропонування певних послуг на безоплатній основі, як доповнення до основного пакету послуг замовника. Типова ситуація може виникати при наданні послуги з постановки та відновлення обліку, у доповнення до цього обліковий персонал клієнта може отримувати безоплатно консультації впродовж визначеного часу.

Існують відмінності у формуванні комерційної пропозиції при наданні послуги з ведення або відновлення обліку. Базою для встановлення винагороди є кількість людино-годин на ведення обліку, що переважно ґрунтується на врахуванні факторів: кількість первинних документів, що підлягають обробці та складність ведення обліку. В цілому існує два базових підходи до встановлення вартості аудиторських послуг: погодинна оплата та оплата за конкретний обсяг робіт (рис. 1).

Вважаємо, що необхідно вдосконалювати методичну базу забезпечення формування величини винагороди за різні аудиторські послуги, одним із шляхів реалізації яких на практиці вбачаємо розробку «Методичних рекомендацій з визначення вартості аудиторських послуг». Доречним також є наявність внутрішньофірмових стандартів в аудиторських фірмах, які б визначали усі питання формування цін на різні аудиторські послуги (виходячи з портфелю замовлень конкретної аудиторської фірми). Такий підхід (з врахуванням факторів впливу, табл. 1) дозволить суб'єктам аудиторської діяльності дотримуватись усіх

вимог до виконання аудиторських послуг та впливати на якість надання аудиторських послуг, у т.ч. через ефективну цінову політику.



*Рис. 1. Організаційно-методичні підходи до формування вартості аудиторських послуг у практиці діяльності аудиторських фірм України
Джерело: розроблено автором*

Таблиця 1.

Фактори впливу на формування величини винагороди за послуги з ведення обліку (аутсорсинг)

Класифікаційна ознака	Фактори впливу
Загальні фактори	Кількість документів та обсяг звітності, яку потрібно підготувати
Характеристика клієнта	Вид діяльності Кількість господарських операцій Кількість первинних документів Якість оформлення первинних документів
Кваліфікаційний рівень осіб, залучених до виконання завдання	Досвід, знання, практичний досвід осіб, залучених до виконання конкретної послуги
Взаємозв'язок з іншими послугами	Обсяг послуг, що може надаватись додатково (напр., у вигляді консультацій, підготовки кадрів, виконання погоджених процедур)
Організаційні та технічні аспекти виконання послуги	Залучення до роботи експерта з інших галузей Використовуване програмне забезпечення

Джерело: розроблено автором

Планування задіяних у виконанні завдання людських ресурсів передбачає призначення відповідно компетентних виконавців, керівника групи, контролера якості.

Фактори впливу на формування вартості консультаційних послуг можна класифікувати за наступними ознаками:

- форма консультацій (усна, письмова);
- періодичність (разові, абонентське обслуговування);
- взаємозв'язок з іншими послугами (відновлення, ведення обліку, інші)
- складність консультаційного запиту (складні, прості).

В бюджеті часу на виконання конкретної аудиторської послуги потрібно враховувати необхідний резерв часу на виконання процедур, пов'язаних з послугою, що має високий ризик складності виконання, на додаткові процедури та на обговорення результатів виконання аудиторської послуги (у групі виконання, в з вищим управлінським персоналом, з третіми особами). Розрахунок бюджету часу повинен враховувати наступні чинники:

- наявність виконавців аудиторської послуги: кваліфікація, можливість участі у виконанні послуги, необхідність залучення експертів, фахівців з окремих питань);
- первинне чи повторне надання аудиторської послуги;
- наявність виконання для клієнта інших аудиторських послуг у звітному/попередніх періодах;
- оцінка ризику неякісного виконання замовлення з аудиторської послуги;
- обставини замовлення наявність конфлікту інтересів серед керівництва та власників, стислі терміни виконання замовлення, обмеження доступу до інформації, відсутність чітко визначених результативних показників замовлення або критеріїв оцінки, тощо);
- результати попереднього аудиту або виконання інших аудиторських послуг.

Бюджет часу повинен відображати наступні етапи виконання аудиторської послуги:

1. Визначення умов завдання аудиторської послуги.
2. Надсилання аудитором листа-угоди (в разі необхідності) стосовно виконання аудиторської послуги та укладання договору.
3. Збір загальної інформації про предмет аудиторської послуги.
4. Оцінка факторів ризику надання аудиторської послуги.
5. Розробка програми виконання аудиторської послуги.
6. Виконання аудиторської послуги та отримання свідчень стосовно завдань послуги та критеріїв її виконання (оцінки, тощо).
7. Документування питань, які є важливими в контексті виконання послуги для обґрунтування підсумкового документу.
8. Підготовка звіту з виконання послуги або іншого підсумкового документу.

УДК 658.15.502 (043.5)

Бардаш С.В.

*д.е.н., професор, професор кафедри туристичного та готельно-ресторанного
бізнесу і консалтингу, Національний університет біоресурсів і
природокористування України, м. Київ, Україна*

КРИТИЧНА ОЦІНКА НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО РЕГЛАМЕНТУВАННЯ ЕКОЛОГІЧНОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

Відсутність належного інвестиційного клімату в Україні змушує суб'єктів господарювання тривалий час завдавати суттєвої шкоди навколишньому середовищу. За умов, що склалися, підвищується роль і значення екологічного контролю за додержанням відповідних вимог до використання, відтворення й охорони природних ресурсів.

Означені причини змушують органи влади та громадськість посилювати екологічний контроль, а суб'єктів господарювання, що декларують ведення соціально відповідального бізнесу звернути увагу на необхідність здійснення екологічного контролю як виду внутрішньогосподарського контролю.

Серед наукових досліджень, що наразі складають теоретично-правовий базис формування основних закономірностей громадського екологічного контролю, а також тих, в яких розглядалися окремі проблеми контрольної діяльності у сфері охорони довкілля слід назвати праці В. Андрейцева, В. Бабенка, С. Боголюбова, М. Бринчука, А. Гетьмана, О. Голіченкова, О. Головкина, Л. Здоровко, В. Костицького, Н. Малишевої, М. Руденка, Ю. Шемшученка та ін. Позитивно відзначаючи результати проведених досліджень слід зауважити, щодо до сьогодні продовжує існувати реальна потреба «в узагальнюючому, комплексному дослідженні проблем державного контролю і нагляду у галузі охорони довкілля в Україні, яке б ураховувало особливості міжнародного досвіду в цій сфері та відповідних адміністративних реформ і практики правореалізації в сучасній Українській державі» [1, с. 213].

Науковому дослідженню доцільності, функціонування та стимулювання екологічного аудиту присвятили свої роботи такі вчені як О. Балацький, О. Боднар, Б. Буркинський, О. Веклич, Л. Гринів, О. Кантаєва, М. Кочерга, Л. Мельник, В. Міщенко, І. Пригара, Н. Рунчева, О. Теліженко, С. Харічков, М. Хвесик, В. Шевчук та ін. Згадані, а також інші дослідники намагалися сформулювати теоретичні та методологічні основи екологічного аудиту, враховуючи сучасні концепції екологічного менеджменту, екологічного права, екології, а також аудиту. Існуюча міждисциплінарність екологічного аудиту свідчить про те, що формування його теорії та методології знаходиться лише на його початковому етапі.

Варто зазначити, що серед окремих науковців превалює думка щодо виокремлення природоохоронного, природо-ресурсного та екологічного контролю.

На нашу думку, екологічний контроль (надалі – ЕК) є загальним поняттям, що об'єднує всі види контролю, об'єкт яких безпосередньо пов'язаний з екологією, зокрема, - це охорона довкілля, раціональне використання природних ресурсів, екологічна якість товарів, робіт, послуг, екологічна безпека тощо.

Наразі ЕК в Україні розглядається як діяльність з перевірки дотримання усіма юридичними та фізичними особами норм екологічного законодавства, планів і заходів щодо охорони природи, раціонального використання природних ресурсів, оздоровлення навколишнього природного середовища, дотримання вимог екологічного права і нормативів якості навколишнього середовища.

На теперішній час найбільш розвинутим видом екологічного контролю є державний екологічний контроль. До 2017 року в Україні ЕК проводився у формі оцінки впливу на навколишнє середовище та екологічної експертизи.

Суттєвим аспектом для даного дослідження є те, що згідно закону [2] оцінка впливу на довкілля (надалі - ОВД) здійснюється ще до початку реалізації будь-якого проекту, а не на етапі його затвердження. Відповідно норми закону [2] не поширюються на діяльність суб'єктів господарювання, що функціонують тривалий період та не проводять господарські операції, зазначені у п. 1, ст. 1 закону [2]. За таких умов екологічна діяльність як складова господарської діяльності економічного суб'єкта залишається поза державним екологічним контролем.

Беззаперечною ознакою того, що ОВД є державним екологічним контролем, є той факт, що ОВД проводять експертні комісії, утворені центральним органом виконавчої влади або уповноваженим територіальним органом.

Слід зауважити, що існуючий державний ЕК є фрагментарним, адже охоплює лише випадки, коли має місце планування господарської діяльності, а також зміни в її проведенні внаслідок будівництва, реконструкції, технічного переоснащення, розширення, перепрофілювання, ліквідації (демонтажу) об'єктів, інше втручання у природне середовище, наслідки здійснення якої вчинятимуть негативний вплив на навколишнє природне середовище.

Вивчення Закону України «Про екологічний аудит» [3] надало підстав для висновку, що екологічний аудит (надалі – ЕА) слід вважати незалежним ЕК. Підставою для даного висновку є детальне вивчення закону [3], а саме те, що:

- ЕА може бути як обов'язковий, так і добровільний (в умовах проведення державного контролю добровільність його проведення виключається, адже це пов'язано з додатковим фінансуванням контрольного заходу);

- суб'єктом ЕА може бути як юридична, так і фізична особа, - фактично це підприємницька діяльність (державний контроль не може здійснювати навіть висококваліфікована фізична особа, яка не знаходиться у трудових правовідносинах з органом державної влади).

Варто звернути увагу й на певні недоліки закону [3]. Так у ст. 16 зазначається, що виконавець ЕА має право самостійно визначати форми і методи його проведення, однак можливі методи у законі [3] не визначені. Щодо форм, які може обирати виконавець ЕА питань ще більше, адже у законі [3] під формами ЕА

розуміється внутрішній та зовнішній аудит (ст. 13, закону [3]). Такий поділ жодним чином не пливає на дії виконавця ЕА.

Певним недоліком визначення сутності ЕА є те, що в Україні й сьогодні превалює традиційний підхід до проведення ЕА, за яким передбачається перевірка фінансової звітності та облікової документації в екологічній сфері діяльності суб'єкта господарювання. Такий підхід до розуміння сутності ЕА закладено законодавством, тому в основному на практиці він здійснюється у спосіб зіставлення даних бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання з критеріями, що відповідають нормам природоохоронного законодавства. Таке звуження поняття ЕА лише до перевірки бухгалтерських документів і фінансової звітності значно обмежує спектр завдань, що апріорі властиві цьому значущому процесу оцінювання відповідності діяльності суб'єкта господарювання вимогам законодавства України про охорону навколишнього природного середовища та іншим критеріям, нормам, стандартам.

Слід визнати, що в Україні не відбулося необхідного поширення ЕА, адже спостерігається: низька оцінка значення ЕА в реалізації концепції сталого розвитку, зокрема її екологічного компоненту; низький рівень вимогливості держави, громадськості до суб'єктів господарювання-забруднювачів; низький попит на еколого-аудиторські послуги; недосконалість екологічного законодавства, нормативно-правової бази ЕА; недотримання принципів сталого розвитку.

Враховуючи те, що екологічна діяльність суб'єкта господарювання не може відбуватися поза господарської діяльності, її слід вважати складовою останньої.

Також варто зважати на те, що ОВД та ЕА дозволяє охопити планування господарської діяльності та її результати. Відповідно, поза ЕА залишається процес здійснення господарської діяльності, у т.ч. екологічна діяльність суб'єкта господарювання.

З урахуванням означеного набуває актуальності розбудова теорії і методики внутрішньогосподарського контролю екологічної діяльності, що враховуватиме результати раніш проведених системних досліджень [4, 5]. Її основу має складати усвідомлення факту, що контроль екологічної діяльності є видом внутрішньогосподарського контролю.

Список використаних інформаційних джерел

1. Головкін О. Теоретико-правові аспекти регулювання системи державного контролю і нагляду у галузі охорони довкілля в Україні. Публічне право, 2012, № 3 (7). С. 212-217.

2. Закон України «Про оцінку впливу на довкілля», №2059-VII, від 23.05.2017 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2059-19>

3. Закон України «Про екологічний аудит», зі змінами і доповненнями від 16.10.2012 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1862-15>

4. Контроль у системі інноваційного менеджменту підприємства: монографія. Є.В. Мних, С.В. Бардаш, О.А. Шевчук та ін.; за ред. Є.В. Мниха. Київ: нац. торг.-екон. ун-т, 2011. 452 с.

5. Бардаш С.В. Предмет і об'єкт контролю як галузі наукових знань та практичної діяльності: міжкатегоріальні співвідношення й відмінності. Бухгалтерський облік і аудит. 2008. Вип. № 6. С. 55-61.

УДК 657.635(439)+657(4-6ЄС)

Бачо Р.Й.

д.е.н., професор, завідувач кафедри обліку і аудиту

Закарпатський угорський інститут імені Ференца Ракоці II, м. Берегово, Україна

СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ ВДОСКОНАЛЕННЯ АУДИТУ В КРАЇНАХ ЄС

Національні система аудиту країн-членів ЄС регулюється Директивою 8 Європейського Парламенту та Ради [3], яка організовує аудит в єдиній, всебічній системі, ефективно регулюючи цю складну область, зберігаючи її національне різноманіття. Ця Директива спрямована на підвищення надійності фінансової звітності шляхом встановлення правил узгодження процедур обов'язкового аудиту річних та консолідованих звітів та посилення захисту Європейського Союзу від фінансових скандалів.

Існуюче регулювання, базоване на загальноприйнятих принципах, не дозволяє державам-членам здійснювати нагляд за аудиторською діяльністю методом саморегулювання і включає більш чіткі вимоги щодо незалежності аудиторів та аудиторських фірм, професійної етики, форми власності аудиторських структур та визначає вимоги щодо аудиторської інфраструктури задля забезпечення високоякісного аудиту. Законодавче регулювання також передбачає державний пруденційний нагляд, зовнішнє забезпечення якості та застосування міжнародних стандартів. Крім того, директива закладає основи співпраці між регуляторами ЄС та аналогічними органами третіх країн.

Чіткою метою Директиви є посилення та гармонізація процедур аудиту в державах-членах Європейського Союзу, забезпечення престижності аудиторської професії та зміцнення довіри до неї шляхом ліцензування діяльності, обов'язкового постійного навчання, взаємного визнання аудиторських ліцензій у державах-членах за певних умов та питань реєстрації аудиторів та аудиторських фірм.

Комісія у 2008 р. випустила рекомендацію [1] щодо обмеження цивільно-правової відповідальності законних аудиторів та аудиторських фірм, в якій зазначала, що нестабільність біржової вартості компаній аудиторських фірм призводить до значного збільшення ризиків, пов'язаних із відповідальністю останніх. Водночас, доступ до страхування ризиків професійної діяльності став більш обмеженим. Комісія вважала, що така ситуація може відштовхувати

аудиторів від виходу на міжнародний ринок аудиту для компаній, що знаходяться в Співтоваристві, і тому рекомендувала обмежувати цивільно-правову відповідальність законних аудиторів та аудиторських фірм, якщо останні навмисно не виконують свої професійні зобов'язання. З огляду на значні відмінності між системами цивільної відповідальності, що діють у державах-членах, Комісія вважала, що кожна держава-член повинна мати можливість обрати форму обмеження, яку вона вважає найбільш доцільною. Однак Комісія заявила, що форма обмеження відповідальності аудиторів не повинна перешкоджати справедливій компенсації потерпілим сторонам.

З часу появи фінансової та економічної кризи у 2008 році Європейський Союз акцентував увагу на тому, що регулювання аудиту також потребує реформування, і Європейський Парламент та Рада створили «Зелену книгу про аудиторську політику» [4], пропонуючи зміни до аудиторської професії як завершення фінансової кризи. Первісна мета створення документа полягала в тому, щоб нівелювати кризу віри та довіри до аудиту, надати аудиторам більш надійну, прозору та виразну інформацію про правильність фінансової звітності, за розумних витрат, та посилити незалежність аудиторів. зробити аудиторський ринок більш різноманітним. Після коментарів, отриманих до Зеленої книги, наприкінці листопада 2011 р. Європейський Парламент та Рада випустили проект зміни т.з. восьмої Директиви щодо обов'язкового аудиту, що є суб'єктами суспільного інтересу.

Після тривалого процесу узгодження та ряду суттєвих змін Європейський Парламент та Рада прийняли Директиву 2013/34 / ЄС [6] , що накладає зобов'язання щодо складання річних звітів для деяких компаній та консолідованої консолідованої звітності, тим самим створюючи нову директиву бухгалтерського обліку для Європейського Союзу.

Держави-члени повинні були до 20 липня 2015 року внести зміни до свого законодавства та привести його в дію з метою приведення його у відповідність з цією Директивою. Перелічені в Директиві принципи фінансової звітності суттєво не відрізняються від діючих принципів бухгалтерського обліку.

Стаття 8 Директиви стосується стандартів Спільноти щодо аудиторської діяльності. Відповідно до неї, річна фінансова звітність та консолідована фінансова звітність повинні бути перевірені аудитором. Директива визначає питання, щодо яких аудитор вимагає висловити свою думку, та включає в заголовки зміст аудиторського висновку, який не відрізняється від того, який застосовується до введення цих змін.

Паралельно велася робота над регулюванням обов'язкового аудиту суб'єктів, що мають суспільний інтерес. Основна мета регламенту – яка також спрямована на зміну структури аудиторського ринку – полягає в посиленні ролі менших за розміром аудиторських фірм, але в той же час Союз планував спростити зобов'язання щодо бухгалтерського обліку та правил звітності малих підприємств, що може призвести до звуження діяльності сами таких аудиторських фірм.

Після більш ніж трьох років підготовки, у кінці грудня 2013 р. Комітет постійних представників (COREPER) затвердив текст реформи, який в основному і визначив майбутнє аудиту, що й було прийнято у квітні 2014 р. [2]. Зміна регуляторних норм вимагає від аудиторів бути максимально незалежним, а нагляд за професійною роботою чітко посилений і повинен бути незалежним від професійних учасників.

Для забезпечення незалежності суб'єкти суспільного інтересу, повинні забезпечити ротацию кожні десять років як для самого аудитора, так і в межах аудиторської фірми. Цей період може бути продовжений за певних умов.

Положення заявляє про адаптацію міжнародних стандартів аудиту в ЄС, гарантуючи при цьому, що держави-члени мають можливість відповідного застосування в аудиті малих та середніх підприємств.

Аудиторський звіт суб'єктів суспільного інтересу розширюється, інформацією про ризики, пов'язані із асиметричністю інформації, таким чином, надати користувачам додаткову інформацію про свої фінансові рішення.

Що стосується нагляду за професійною роботою, то досягнуто домовленість про створення органу громадського нагляду на рівні ЄС, який називається Комітетом наглядових органів європейських аудиторів (СЕАОВ) для обміну найкращими практиками, розвитку співпраці та надання експертних консультацій.

З метою забезпечення безперебійного функціонування ринків капіталу, нові правила аудиту спрямовані на підвищення якості аудиту та створення більш конкурентоспроможного ринку аудиту для проведення обов'язкових аудитів суб'єктів суспільного інтересу. Наявні дані показують дуже різноманітний аудиторський ринок ЄС за розмірами та структурою та підтверджують, що обов'язковий аудит суб'єктів суспільного інтересу залишається відносно зосередженим у більшості держав-членів, зокрема щодо доходів. Що стосується продажів, то велика четвірка мала частку ринку у понад 80% у 21 з 21 країн-членів. Банки та страховики є суб'єктами суспільного інтересу, які мають найбільшу концентрацію на рівні ЄС (майже 80%) у Великій четвірці [5].

Реформа аудиту також розширила роль і повноваження аудиторських комітетів, які мають важливе значення для ефективного виконання нових правил аудиту. Однак аналіз показує, що більшість компетентних національних органів мають дуже обмежений досвід моніторингу діяльності та діяльності аудиторських комітетів. Для подолання цієї проблеми компетентні національні органи повинні мати відповідні інструменти для оцінки діяльності аудиторських комітетів та отримувати необхідну інформацію для контролю за дотриманням аудиторських комітетів новими правилами. Що стосується членів аудиторської комісії, вони повинні бути поінформовані про свої нові обов'язки та важливу роль. На цьому етапі важливим є спілкування та обізнаність з аудиторськими комітетами. Це не обов'язково тягне за собою перегляд чи зміну національних рамок корпоративного управління або наглядових повноважень компетентних національних органів. Кожен національний орган вільний приймати рішення щодо найкращого підходу та

найбільш підходящих засобів для оцінки діяльності аудиторських комітетів. Досвід роботи показав, що співпраця та діалог - корисні та ефективні інструменти. Деякі компетентні національні органи вже зв'язалися (і навіть надали вказівки) з аудиторськими комітетами, щоб повідомити їх про нові рамки та подальші обов'язки.

Список використаних інформаційних джерел

1. Commission Recommendation of 6 May 2008 on external quality assurance for statutory auditors and audit firms auditing public interest entities (notified under document C(2008) 1721 (2008/362EC)) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: – <http://eurlex.europa.eu/lexUriServ.do&uri=OJ:L:2008:120:0020:0024:EN:PDF>

2. Directive 2014/56/EU of the European Parliament and of the Council of 16 April 2014 amending Directive 2006/43/EC on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts [Internet resource]. – Link: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0056&from=EN>

3. Eight Council Directive 84/253/EEC of 10 April 1984 based on Article 54 (3) (g) of the Treaty on the approval responsible for carrying out the statutory audits of accounting documents [Internet resource]. – Link: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ.do?uri=CELEX:31984L0253:EN:HTML>

4. GREEN PAPER „Audit Policy: Lessons from the Crisis” [Internet resource]. – Link: http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/2010/audit/green_paper_audit_en.pdf

5. Magyar Könyvvizsgáló Kamara Minőségellenőrzési Módszertana [Hungarian Chamber of Auditors Quality Control Methodology] [Internet resource]. – Link: <https://mkvk.hu/szervezet/bizottsagok/minosegellenorzes/minellkezikonny>

6. Regulation (EU) No 537/2014 of the European Parliament and of the Council of 16 April 2014 on specific requirements regarding statutory audit of public-interest entities and repealing Commission Decision 2005/909/EC. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://eur-lex.europa.eu/legalcontent/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014R0537&from=EN>

UDC 005.591.6:657.05:65.012.32-044.332

Bochulia T.

*Doctor of Economics, Professor,
Academician of the Academy of Economic Science of Ukraine
Professor of Finance and Accounting Department
Kharkiv State University of Food Technology and Trade, Kharkiv, Ukraine*

ADAPTIVE TOOLS OF INNOVATIVE DEVELOPMENT OF ACCOUNTING AND ANALYTICAL PROVISION OF ENTERPRISE MANAGEMENT

The dynamics of development of the modern economy is determined by the priority of innovative technologies that has a direct impact on the information provision of management, the general trends of which are explained by the increased requirements and requests of users interested in obtaining relevant information. Economic information is not only a key factor in the competitiveness of the enterprise, but also allows generating and disseminating solutions that are adequate to the realities of the modern economy.

The need for modification of accounting and analytical provision of management became apparent under the influence of the increasing role of technological resources as a digital concept for the development of modern business. Of particular relevance is the issue of design changes in the accounting and analytical provision of management as an environment for the location of technological developments and innovative solutions for the formation of universal economic information in accordance with the requests of different users.

The period of changes, the stability of the bipolarity of the modern economic world, the tendency of turbulence and new dominants of the development of the modern economy significantly influenced the nature of the implementation of economic relations, forming new requirements for the informational result of accounting and analytical provision of management.

The organization of accounting and analytical provision of management is a process that differs significantly from the traditional concept of providing credentials to various user groups in accordance with the requirements of the government institution and the commitments of the business institution [1, P. 196]. One of the innovative directions in the development of accounting and analytical provision of management is the adaptive change methodology, which is characterized by a culture of continuous improvement that manifests itself in the organization of information processes and at the basic operational level of information management. This innovative methodology allows moving to a new level of organization of accounting and analytical provision of management based on three basic factors:

1. User-oriented approach – developed form of informational relations; adaptability of information processes; flexibility of accounting policies when organizing accounting; managerial nature of reporting information in accordance with user requests.

2. Innovative development – the use of digital tools in information processes; modeling of accounting and analytical provision of management; development of accounting and analytical processes based on new accounting concepts.

3. The flexibility of new solutions – the combination design of information processes; design-management in the formation of information as a new method for developing non-trivial solutions to diverse tasks; the priority of professional competencies as a tool for the development of the information process with the development of a continuous learning strategy to increase the level of knowledge and skills.

Such an atypical organization of accounting and analytical provision of management is a reaction to the need to form an innovative version of the synthesis and synchronization of changes in the new rules, adapted to the actual conditions of development of economic systems. The need to provide the continuous development of the economy is a factor in the intensification of innovative activity, as a result of which the best conditions are created to increase the efficiency of enterprises and obtain exceptional competitive advantages. The norm of development of modern economic systems is innovatization that involves an irreversible process of achievement new quality that caused by expanded core competencies.

Innovatization is not just the sum of fundamentally new technologies, key decisions, intellectual decisions and knowledge. This is a sphere of free ideas, which covers the issues of organizational and methodological provision for the permanent improvement of activities, the reproduction of rules, norms, conditions and attitudes, focused on the constant pursuit of novelty. Innovatization as an objective process of developing accounting and analytical provision of management covers the organization and methodology of accounting and analytical processing of information, reporting, which is characterized by universality in meeting modern user requests, for which innovations are generated and implemented as a synergistic effect from the introduction of technological solutions.

In accordance with the innovative approach, a new perspective on transformational changes in the formation of accounting and analytical provision of management, covering the organization and methodology of accounting, the laws of development of accounting theory, and the promotion of innovation in technical and technological information maintenance is determined. This is an organization of extended accounting and analytical provision of management with an endogenous (internally generated and controlled) technological process of forming the initial indicators of the enterprise with priority for professional judgment in the processing, transmission and storage of information.

The innovative development of accounting and analytical provision of management is a process of qualitative transformations in accounting and analytical data processing with the offer to users of a universal information resource that expanded by new reliable

indicators, the formation of which is carried out using technological, regulatory, methodological, information and professional accounting provision.

The methodology and organization of information provision of enterprise management in general and accounting and analytical provision of management in particular is based on different approaches, the choice of one of which determines the information policy of the enterprise and the direction of development of its information activity [2, с. 21]. Among approaches to the organization of accounting and analytical provision of management to the aspects of innovation are more consistent with the synergetic approach. Greater efficiency is characteristic of the combination approach, which provides for the preparation of individual combinations to increase the total result. When applying the combination approach, the methods, principles and procedures for the formation of accounting and analytical provision of enterprise management are used in different combinations, based on the purpose of the enterprise, the characteristics of its activities, available resources, the influence of environmental conditions, achieving a balance of the rules of formal and informal institutions and the like. When one of the factors changes, the combination may change that adapts it to the real requirements and conditions of the management process.

Synergy in the information system as a whole and in accounting, in particular, provides for a way out of the accounting and analytical provision of management to a new level, where the norms and rules of formal and informal institutions are implemented in a complex, achieving a balance in the development process and providing an individual model of the information system. The synergy of accounting information is ensured by a combinational approach, it involves not so much the integration of the theoretical, methodological, organizational, technological, scientific and theoretical component of the process of generating information of a multivariate nature, but rather compiling their combinations in accordance with the individual characteristics of the enterprise itself and taking into account the dynamics of external factors and conditions. The combination is necessary to achieve a more effective synergy result.

Thus, the development of information provision of management decisions provides for the modification of the accounting system as a whole and accounting and analytical support in particular, adapting them to trends in business conditions and the prevalence of innovation in the economy. This is a new level in accounting and analytical operations with information that predetermines the effectiveness of management decisions in business strategies.

References

1. Bochulia T. (2015). Innovative development of accounting and analytical provision of enterprise management [Innovatyvnyi rozvytok oblikovo-analitychnoho zabezpechennia upravlinnia pidpriemstvom]. Kharkiv : INZhEK, 404,
2. Kuznetsova S. A. (2012). Synergy of information in business [Synergy of information in business]. Dnipropetrovsk : Dnipropetrovsk University of Alfred Nobel, 120.

UDK 657. 631. 6 (476)

Goncharevich A.A.

Students, Belarusian State Economic University, Minsk, Republic of Belarus

Maslovskaya T.G.

Students, Belarusian State Economic University, Minsk, Republic of Belarus

QUALITY OF AUDIT CHECK IN THE REPUBLIC OF BELARUS

In the Republic of Belarus, the regulation of auditing is carried out in accordance with the Law of the Republic of Belarus “On Auditing” [1].

According to him, under the quality control of the audit organization, the auditor - an individual entrepreneur (hereinafter referred to as the IP auditor), the auditor is understood the system of organizational measures, methods and procedures for verifying compliance by the audit organization, the IP auditor, the auditor with the audit rules, as well as the validity of the established their conclusions and expressed in the established form of the audit opinion.

The quality of audit verification was considered by many authors: S. L. Korotaeva, Yu.A. Novikova, D.A. Gavrilenko, E. Yu. Morozova, D.A. Pankov, V.V. Myakinkaya, V.N. Lemesh [4, 5, 6, 7] and others.

Assessment of the quality of work of audit organizations, IP auditors, auditors includes an internal assessment of the quality of work of auditors and an external assessment of the quality of work of audit organizations, auditors - individual entrepreneurs.

The principles of implementation and the requirements for the organization of an internal assessment of the quality of the work of auditors are established by international standards of audit activity and national audit rules.

The analysis of the quality of the audit of the Belarusian audit revealed the following problems:

1) audit companies have some limitations in their activities. This is characterized by financial instability, dependence on their customers, insufficient qualification of specialists in the field of audit, lack of international audit practice and the volume of audit procedures, lack of time to complete these procedures, which leads to a decrease in the quality of the audit;

2) failure to accept audit reports of national organizations outside the Republic of Belarus [3, 7];

3) the imperfection of the system of state and public regulation of audit activities. There is no uniform approach to evaluating the proposals of auditors by customers, evaluating the essential terms of the contract and the information necessary for this;

4) After the adoption of the Law on Auditing Activities in the republic, the number of certified auditors decreases. On January 1, 2020 in the country, there were 1394 auditors with a qualification certificate of an auditor, 273 auditors of IP [6, p. 26].

To solve these problems it is necessary to implement:

- 1) increasing public confidence in external audit;
- 2) introduce a comprehensive training program for all participants and interested parties, make changes to the auditors retraining program in terms of training them in new technologies, quality improvement system and audit automation;
- 3) the availability of financial statements to investors and the public;
- 4) modern legislation in the field of accounting and audit, consistent with international best practice;

In the international practice of improving audit quality control, there is such a method as “peer review”, which is a study for compliance of the quality control system of one audit company with another. The application of this method allows one to find out how the audited company adheres to the approved quality control procedures in its practical activities.

An Instruction was approved on the principles for the Audit Chamber to conduct an external assessment of the quality of work of audit organizations, auditors operating as individual entrepreneurs [8]. As a result, three criteria for assessing violations were identified:

- materiality;
- systematic;
- possibility of elimination.

The Audit Chamber will carry out an external assessment of the quality of work of audit organizations, auditors - SPs in relation to audit services contracts that were completed after January 1, 2020, except for cases when audit services contracts concluded and actually started before January 1, 2020 years [6].

Thus, the problems of the quality of the audit in the Republic of Belarus and ways to solve them were identified. For the positive dynamics of the development of the Belarusian audit, it is necessary to improve the audit technology, develop a national audit that will not be inferior to international audit standards.

High-quality audit is one of the main pillars of the modern financial system. Therefore, the question of the quality of the audit is quite relevant today.

List of sources

1. Law of the Republic of Belarus No. 56-3 of July 12, 2013 “On Auditing” [Electronic resource]. - Access mode: <http://pravo.by/document/?guid=3871&p0=H11300056>. - Access date: 03/10/2020
2. The quality of the work of auditors will be assessed by the Audit Chamber [Electronic resource]. - Access mode: <http://www.gb.by/novosti/bukhuchet/kachestvo-raboty-auditorov-otsenit-audit> - Access date: 03/18/2020
3. The concept of development of audit in the Republic of Belarus for 2010–2014 [Electronic resource]. - Access mode: <https://neg.by/novosti/otkrytj/koncepciya-razvitiy>
4. Lemesh VN, Alikulova LB Audit quality control in Belarus. The economic growth of the Republic of Belarus: globalization, innovativeness, sustainability: materials

of the Intern. scientific-practical conf. (Minsk, May 16, 2019). - Minsk: Belarusian State Economic University, 2019. -- 375 p. (215-216 p.).

5. Lemesh, V.N. Audit: allowance / V.N. Lemesh. - 4th ed., Revised. and add. - Minsk: Amalfey, 2020. -- 292 p.

6. Lemesh, V.N. Control and audit: textbook. allowance / V.N. Lemesh. – 2nd ed. , reslave. and add. Minsk: Amalfey, 2020 - 340 p.

7. Lemesh, V.N. Assessment of the quality of the work of auditors in the Republic of Belarus. Oblik, support and control: theory and methodology: materials of practical international conference and conference (metro Ternopil, March 27, 2019) - Ternopil: TNEU, 2019. - 274 p.

8. Resolution of the Ministry of Finance of the Republic of Belarus on October 18, 2019 No. 59 “On assessing the quality of the work of audit organizations, auditors operating as individual entrepreneurs, auditors” [Electronic resource]. - Access mode: http://pravo.by/upload/docs/op/W21934905_1577221200.pdf - Access date: 03/17/2020.

УДК 657.6.012.16

Грабчук І.Л.

к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку і аудиту

Державний університет «Житомирська політехніка», м. Житомир, Україна

Грабчук О.В.

асистент кафедри права та правоохоронної діяльності

Державний університет «Житомирська політехніка», м. Житомир, Україна

ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЕКСПЕРТИЗИ В УМОВАХ ВИКОРИСТАННЯ ІНФОРМАЦІЙНО-КОМП'ЮТЕРНИХ ТЕХНОЛОГІЙ

Бухгалтерська експертиза, будучи дієвим інструментом у виявленні розходжень та помилок у ведення бухгалтерського обліку, дозволяє також розкрити фінансові шахрайства в економічних злочинах. Проте слід враховувати, що в сучасних економічних умовах ведення бухгалтерського обліку практично на всіх суб'єктах господарювання відбувається з використанням відповідного програмного та технічного забезпечення. Саме стрімкий розвиток сучасних інформаційно-комп'ютерних технологій, зокрема поширення хмарних сервісів, вимагає внесення коректив або деталізації організації проведення бухгалтерської експертизи.

Документи відносяться до основних джерел даних про відповідальних осіб і події господарських операцій. У зв'язку з цим дослідження документів є необхідним елементом для виявлення ознак підробок, встановлення виконавців документів, відбору документів для проведення експертного дослідження.

Більшість об'єктів бухгалтерської експертизи (а це фінансові звіти, первинні документи, різноманітні реєстри) формуються з використанням сучасних інформаційно-комп'ютерних технологій. Відповідно об'єкти можуть мати як паперову, так і електронну форми. Відповідно до статті 5 Закону України «Про електронні документи та електронний документообіг» № 851-IV від 22.05.2003 р. (в редакції від 07.11.2018 р.) електронний документ може бути створений, переданий, збережений і перетворений електронними засобами у візуальну форму, тобто відображати дані, які він містить, електронними засобами або на папері у формі, придатній для приймання його змісту людиною.

Якщо організація надання паперових документів для проведення бухгалтерської експертизи є чітко структурованим процесом, то забезпечення експерта необхідною інформацією, яка зберігається в електронній формі, навпаки, викликає багато питань.

Відповідно до Інструкції про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень, затвердженої Наказом Міністерства юстиції України від 08.10.1998 р. № 53/5 (у редакції наказу Міністерства юстиції України від 26.12.2012 р. № 1950/5), якщо ведення бухгалтерського та податкового обліку здійснювалось в електронно-обчислювальному вигляді, експерту надаються реєстри бухгалтерського та податкового обліку у роздрукованому вигляді, обов'язково завірені в установленому порядку. Вони можуть бути надані додатково на вимогу експерта на електронних носіях інформації.

Необхідно враховувати, що відповідно до ч. 1 ст. 159 Кримінального процесуального кодексу України тимчасовий доступ до електронних інформаційних систем або їх частин здійснюється шляхом зняття копії інформації, що міститься в таких електронних інформаційних системах або їх частинах, без їх вилучення. Відповідно до ч. 2 ст. 268 Кримінального процесуального кодексу України, при тимчасовому вилученні майна (електронних інформаційних систем, що містять бухгалтерську інформацію), слідчий здійснює копіювання такої інформації із залученням відповідного спеціаліста. Відносно бухгалтерських інформаційних систем дане твердження є цілком обґрунтованим, адже скопіювати інформаційну базу повинна особа, яка не просто володіє необхідним обсягом знань в сфері бухгалтерського обліку, але й вміє користуватися конкретним програмним забезпеченням, знає специфіку «вивантаження» даних з програми, а також може створити резервну копію цієї бази. Саме тому при отриманні тимчасового доступу до комп'ютерної інформації вважаємо необхідною участь не тільки технічного спеціаліста, але й експерта-бухгалтера.

Проте навіть залучення експерта в сфері бухгалтерських інформаційних систем не завжди дозволить вирішити питання доступу до інформації. За умови ведення бухгалтерського обліку з використанням хмарних технологій користувачу (власнику, бухгалтеру) за визначену плату надається доступ до програми в мережі Інтернет, яка забезпечує реалізацію бухгалтерських процесів (формування первинної облікової документації, нарахування заробітної плати, розрахунок

податків та зборів, створення звітності тощо). Таким чином, інформація зберігається на віддаленому сервері в хмарі. За умови відсутності доступу до даного серверу отримання необхідної інформації значно ускладнюється.

Таким чином, нормативно-правове регулювання зберігання інформації в хмарах не відпрацьоване. Відповідно і не зовсім зрозуміло взаємодія між провайдером та органом, який призначає бухгалтерську експертизу. Центри зберігання даних рознесені територіально або можуть знаходитися навіть за територією країни. І цілком можливою є ситуація, що користувачі хмарних бухгалтерських сервісів навіть не знають, в якій країні фізично зберігаються дані по їх підприємству. В такій ситуації подальші дії щодо отримання необхідних матеріалів для експерта можуть не принести жодного результату.

Отже, розвиток хмарних бухгалтерських сервісів відбувається швидкими темпами, які не встигають враховувати в законодавчих та нормативно-правових документах. На сучасному етапі існує значна кількість невирішених питань щодо функціонування хмар, що перешкоджає отриманню необхідної інформації з них, зокрема і в ході бухгалтерської експертизи.

УДК 657.631.6(476)

Гребенцова П.О.

Бакалавр, Belarusian State Economic University, Minsk, Republic of Belarus

АУДИТОРСЬКА ПАЛАТА У РЕСПУБЛІЦІ БІЛОРУСЬ

Аудиторська діяльність у всьому світі безперервно розвивається, а законодавство в цій сфері змінюється і вдосконалюється, підлаштовуючись під існуючі реалії. 18 липня 2019 року була прийнята нова редакція Закону «Про аудиторську діяльність». Законом суттєво змінюються умови здійснення аудиторської діяльності. Одним з основних змін, які набули чинності, стала Аудиторська палата як саморегульована організація [6].

Створення і функціонування такої структури пройшло кілька етапів і супроводжувалося вирішенням ряду нагальних проблем [5, с. 152-167].

Варто відзначити, що в минулому історія суверенної республіки знала практику створення подібного органу. Першим офіційним документом у сфері регулювання ринку аудиторських послуг в Республіці Білорусь стала постанова Радміну від 30.09.1991 № 367 «Про контрольно-ревізійну службу», яким в тому числі доручалося Міністерству фінансів, Госекономплану, Міністерству юстиції організувати роботу зі створення Аудиторської палати Республіки Білорусь. Однак, проіснувавши 7 років, перша в історії Республіки Білорусь Аудиторська палата самоліквідувалася, передавши свої функції Мінфіну в зв'язку з прийняттям Декрету Президента від 28.07.1999 № 30 «Про деякі заходи щодо вдосконалення державного регулювання аудиторської діяльності та контролю за її здійсненням в Республіці Білорусь» [4].

Функціонування створеної аудиторської палати пов'язано з відсутністю правового регулювання в області саморегулювних організацій. Однак в даний час у цьому напрямку робляться певні кроки. Обговорюючи поправки, учасники зустрічі відзначили істотне скорочення законопроекту в порівнянні з попередньою редакцією. Це може в подальшому вплинути на реалізацію його положень в конкретних сегментах економіки. Однак розробники законодавчої ініціативи наполягають на рамковому варіанті поправок [2].

Було обрано правління у складі семи осіб та п'ять членів контрольно-ревізійної комісії. Члени правління Аудиторської палати очолили такі напрямки діяльності: аналіз відповідності аудиторських організацій, аудиторів вимогам Закону «Про аудиторську діяльність»; зовнішня оцінка якості роботи аудиторських організацій, аудиторів; розгляд заходів впливу щодо аудиторських організацій, аудиторів; сприяння впровадженню в Білорусі МСФЗ; сприяння впровадженню в Білорусі і забезпечення відповідності діяльності членів Аудиторської палати вимогам міжнародних стандартів аудиторської діяльності та Кодексу етики; сприяння впровадженню в Білорусі і забезпечення відповідності програм навчання аудиторів вимогам міжнародних освітніх стандартів; забезпечення програм відповідності Аудиторської палати критеріям міжнародних об'єднань професії.

13 грудня 2019 року Аудиторська палата Республіки Білорусь була офіційно зареєстрована Міністерством юстиції як саморегульована організація аудиторської спільноти [3].

Компетенції Аудиторської палати встановлено ст. 12 Закону Республіки Білорусь «Про аудиторську діяльність». Однією з основних функцій палати є здійснення зовнішньої оцінки якості роботи аудиторських організацій та аудиторів - індивідуальних підприємців, в тому числі за поданнями, що вносяться Національним банком і Міністерством фінансів в новий орган, заявами аудиторських організацій, аудиторів - індивідуальних підприємців [6].

Аудиторська палата за результатами здійснення контролю якості, а також за надійшовшими уявленнями вправі застосовувати до аудиторських організацій, аудиторам - індивідуальним підприємцям заходи впливу у вигляді попередження, вимог про сплату штрафу, призупинення членства в Аудиторській палаті, виключення з членів Аудиторської палати.

Аудиторська палата - це орган самоврядування аудиторських організацій та аудиторів - індивідуальних підприємців. У зв'язку з цим законопроектом визначено основи її функціонування. Аудиторська палата покликана самостійно вирішувати питання, пов'язані зі своєю діяльністю та діяльністю аудиторської спільноти. Разом з тим передбачено створення наглядової ради з аудиторської діяльності з метою координації і оцінки діяльності Аудиторської палати, забезпечення реалізації її статутних цілей та завдань [1].

У функції наглядової ради буде входити, в тому числі, оцінка діяльності Аудиторської палати і розгляд результатів здійснення нею зовнішньої оцінки

якості роботи аудиторських організацій, аудиторів - індивідуальних підприємців і прийнятих за ними рішень.

Окрім того, Міністерство фінансів в межах своєї компетенції має право проводити аналіз здійснення Аудиторською палатою своєї діяльності, розглядати результати оцінки її діяльності наглядовою радою і, при необхідності, направляти в правління Аудиторської палати уявлення про дострокове переобрання голови, заступника голови Аудиторської палати, про застосування дисциплінарних заходів впливу до працівників Аудиторської палати [1].

Аудиторська палата Республіки Білорусь заснована на обов'язковому членстві аудиторських організацій та аудиторів - індивідуальних підприємців.

З 1 січня 2020 року для здійснення аудиторською організацією аудиторської діяльності обов'язково необхідно членство аудиторської організації в Аудиторській палаті. Аналогічно для здійснення аудитором аудиторської діяльності в якості аудитора - індивідуального підприємця обов'язково необхідно членство аудитора - індивідуального підприємця в Аудиторській палаті. Аудиторська організація (Аудитор- індивідуальний підприємець) набуває право здійснювати аудиторську діяльність з дати включення відомостей про неї (про нього) в аудиторський реєстр і втрачає це право з дати виключення її з аудиторського реєстру.

Здійснення аудиторської діяльності юридичною особою, індивідуальним підприємцем, які не включені в аудиторський реєстр, є незаконним і забороняється.

Вимоги (показники), порядок і терміни надання інформації в Аудиторську палату аудиторськими організаціями, аудиторами - ІІ, що надають послуги з проведення обов'язкового аудиту річної бухгалтерської та (або) фінансової звітності законодавчо встановлені Інструкцією 3, яка затверджена Постановою Міністерства фінансів від 18.10.2019 № 57 «Про порядок ведення аудиторського реєстру та подання інформації про аудиторську діяльність». Постанова набула чинності з 01.01.2020 [7].

Список використаних інформаційних джерел

1. Аудиторская палата // Министерство финансов Республики Беларусь [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://officelife.media/news/13322-created-in-belarus-audit-chamber/>. – Дата доступу: 03.03.2020.

2. В Беларуси привлекут максимальное количество экспертов к рассмотрению законопроекта о СРО [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.all-sro.ru/news/v-belarusi-privlecut-maksimalnoe-kolichestvo-ekspertov-k-rassmotreniyu-zakonoproekta-o-sro_20565235. - Дата доступу 07.03.2020.

3. В Беларуси создана Аудиторская палата [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://officelife.media/news/13322-created-in-belarus-audit-chamber/>. – Дата доступу: 05.03.2020.

4. Лемеш, В.Н. Аудиторская палата Беларуси. Прошлое и будущее... [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://neg.by/novosti/otkrytj/auditorskaya-palata-belarusi-proshloe-i-budushee>? Highlight Дата доступу: 07.03.2020.

5. Лемеш, В.Н. Контроль и аудит: учеб. пособие / В.Н. Лемеш. – 2-е изд., перераб. и доп. - Минск: Амалфея, 2020. – 340 с.

6. Об аудиторской деятельности: Закон Республики Беларусь, 12 июля 2013 г., № 56-3: в ред. Закона Респ. Беларусь от 18 июля 2019 г., № 229-3 // Pravo.by [Електронний ресурс] / Нац. правовой Интернет-портал Респ. Беларусь. – Минск, 2003. – Дата доступа: 06.03.2020.

7. Три аудиторских реестра будут вестись с 2020 // Экономическая газета [Електронний ресурс]. – 2019. - Режим доступа: <https://neg.by/novosti/otkrytj/tri-auditorskikh-reestra-budut-vestis-s-2020>. – Дата доступа: 06.03.2020.

УДК 657

Гуцаленко Л.В.

*д. е. н., професор, професор кафедри обліку та оподаткування
Національний університет біоресурсів і природокористування України,
м. Київ, Україна*

КОМПЛАЄНС - ІНСТРУМЕНТ ЗНИЖЕННЯ РИЗИКІВ В БІЗНЕСІ

Інтеграція вітчизняного бізнесу в світову спільноту зумовлює господарюючих суб'єктів дотримуватись міжнародних нормативно-правових актів, а також забезпечити бізнес від ризиків, що пов'язані з підприємницькою діяльністю. У міжнародній практиці дані вимоги забезпечуються системою внутрішнього контролю через комплаєнс-контроль.

За Індексом економічної свободи Україна належить до країн із «невільною» економікою (166 місце із 180 країн світу станом на 2017 р.). Одна з причин низького рейтингу – високий рівень корупції (29,2 бали із 100) та неефективність судового захисту (22,6 бали із 100) [1].

Найбільш корумпованими українці назвали ті інститути, які за змістом своєї діяльності мають боротися із корупцією, зокрема: суди (66%), правоохоронні органи (4%); державна служба (56%); сфера охорони здоров'я (54%); парламент (53%); політичні партії (45%); система освіти (43%); бізнес (36%); військова сфера (28%); ЗМІ (22%); релігійні інститут(21%) і суспільні організації (20%) [2].

У випадку підозри на здійснення зловживань працівниками підприємства слід залучити внутрішнього комплаєнс-аудитора. Поняття «комплаєнс» виникло і прийшло до нас із Закону США «Про корупційну діяльність за кордоном» і подібними законами інших країн. Однак під цим терміном розуміють усі дії, які суб'єкти права зобов'язані здійснювати відповідно до вимог всього спектру чинного законодавства. Термін «комплаєнс» (англ. compliance – згода, відповідність, походить від дієслова to comply – відповідати) означає систему захисту бізнесу і його акціонерів від зовнішньої корупції, зловживань та неефективного управління організацією з боку її топ-менеджерів, а також здатність діяти відповідно до інструкцій, правил і спеціальних вимог [3].

Міжнародна комплаєнс – асоціація (ICO) визначає комплаєнс як *незалежну функцію органів управління компанії*, що виявляє, оцінює, дає відповідні поради, стежить і готує звіти щодо комплаєнс-ризиків [4, с. 154].

Всеукраїнська Мережа Доброчесності та Комплаєнсу UNIC (Мережа) – нова ініціатива для бізнесу, який прагне працювати прозоро, започаткована 19 травня 2017 року Радою бізнес-омбудсмена за підтримки Європейського банку реконструкції та розвитку і Організації економічного співробітництва та розвитку. Метою створення Мережі є просування ідеї етичного та відповідального ведення бізнесу. Компанії-учасники мережі погоджуються підтримувати добру ділову репутацію та постійно удосконалювати власні стандарти доброчесності відповідно до кращих міжнародних практик. Відповідальність, закладена в основу діяльності компаній, допоможе протидіяти корупції, послабити регуляторний тиск, полегшить доступ до кредитування, а також сприятиме виходу на міжнародні ринки [5].

Україна знаходиться на початковому етап розвитку даного напрямку протидії корупції.

Вчені по-різному визначають роль та значення комплаєнсу. Л. Л. Калініченко визначає комплаєнс як *систему захисту бізнесу* і його акціонерів від зовнішньої корупції, зловживань та неефективного управління організацією з боку її топ-менеджерів, а також здатність діяти у відповідності з інструкціями, правилами і спеціальними вимогами [6, с. 242], в той час, як Неізнана О. В. вважає, що комплаєнс – це сукупність вбудованих в кожний бізнес-процес організації функцій, спрямованих на дотримання внутрішніх стандартів ведення бізнесу, корпоративної етики та законодавчих і нормативних вимог з метою досягнення найвищої ефективності фінансово-господарської діяльності» [7]. На наше переконання комплаєнс є інструментом в системі менеджменту господарюючих суб'єктів, що дозволяє знизити ризики на всіх ланцюгах вертикалі управління.

Узагальнюючи вище викладене можна стверджувати, що процеси глобалізації та стрімка інтеграція українського бізнесу в світову економіку змушує вітчизняний бізнес дотримуватись цивілізованих стандартів та правил.

Список використаних інформаційних джерел

1. Index of Economic Freedom 2017. URL: <http://www.heritage.org/index/ranking> (дата звернення 27.03.2020);
2. Бизнес в последние годы отдавал на взятки половину оборота // ФРУ ЛІГАБізнесІнформ. URL: <http://www.news.liga.net> (дата звернення 27.03.2020);
3. Данилин О. Комплаєнс-функція в сучасній організації: створення, структурізація та оцінка. Внутрішній контроль в кредитній організації. 2010. № 3(07) URL: <http://www.int-comp.org/attachments/Danilin-Pustovalova-Compliance-Function.pdf> (дата звернення 25.03.2020);
4. Перерва П. Г. Комплаєнс-програма промислового підприємства: сутність та задачі. Вісн. Нац. техн. ун-ту «ХПІ» Сер. Економічні науки. 2017. № 24 (1246). С. 153–158;

5. Всеукраїнська мережа доброчесності та комплаєнсу. URL: <https://uccr.org.ua/vseukrayinska-merezha-dobrochesnosti-ta-komplaiensu>;

6. Калініченко Л. Л. Теоретичні аспекти функціонування комплаєнсу у вітчизняних банках. Наук. вісн. Херсон. держ. ун-ту. Серія Економічні науки. Вип. 6. Ч. 4. 2014. С. 242–245; 7. Неізнана О.В. Дослідження практики комплаєнс у страхових компаніях України. Актуальні проблеми економіки, 2017. №3(189). С. 267-273.

УДК 657

Єршова Н.Ю.

*д.е.н., доцент, професор кафедри економічного аналізу та обліку
Національний технічний університет «Харківський політехнічний інститут»,
м. Харків, Україна*

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ТА АНАЛІЗ В ГЛОБАЛІЗОВАНІЙ ЕКОНОМІЦІ

Ознакою сучасного глобалізованого світу є визначення інновацій і знань чинниками виробництва, що, в свою чергу, позначилося на становленні парадигми інноваційної економіки, якій властиві інтенсивність процесів інтелектуалізації виробництва та інформатизації, розширення інноваційної діяльності суб'єктів господарювання. Забезпечення розвитку діяльності в глобалізованій економіці потребує модифікації управлінської концепції, актуалізуючи роль управлінського обліку та аналізу для підвищення інформаційної ефективності обліково-аналітичної системи підприємства [1, 2]. Такий процес об'єктивно сприяє підвищенню рівня внутрішньо корпоративних знань і дозволяє розглядати управлінський облік як генератора знань про результати діяльності, бізнес-середовище, бізнес-процеси, бізнес-об'єкти суб'єкта господарювання, що відображаються в обліково-аналітичній інформації [3]. Стратегічний менеджмент підприємства буде гарантувати високу якість, якщо буде забезпечуватися аналітична перевага запропонованих ним рішень щодо розвитку бізнесу. Емпіричною, науковою, технологічною та організаційною базою стратегічного менеджменту є інформаційна технологія розв'язання стратегічних проблем. Застосовуючи цю технологію, стратегічний менеджмент працює з чотирма рівнями представлення проблем розвитку бізнесу: бачення проблеми розвитку виражені у формі стратегії розвитку), дані (стратегія розвитку виражена в сукупності стратегічних заходів, показників, значень показників), знання (проблема розвитку розкрита і пояснена в усіх її смислах), рішення (проблема вирішена в технічному проекті стратегічних інновацій). Найбільш актуальною системою інформаційного забезпечення управління розвитком підприємства визначена інтегрована система, що об'єднує системи стратегічного управлінського обліку, аналізу та контролю і спрямована:

- з позиції організаційно-методологічного і методичного забезпечення на формування інформаційного поля стратегії розвитку підприємства шляхом проведення облікових, контрольних і аналітичних процедур;
- з позиції забезпечення ефективності та результативності на акумулювання значного обсягу інформації для задоволення інформаційних потреб користувачів різного рівня управління підприємством;
- з позиції цілепокладання на відповідність інформаційній детермінанті організаційно-економічного механізму розробки та реалізації стратегії розвитку підприємства (рис. 1) [4].

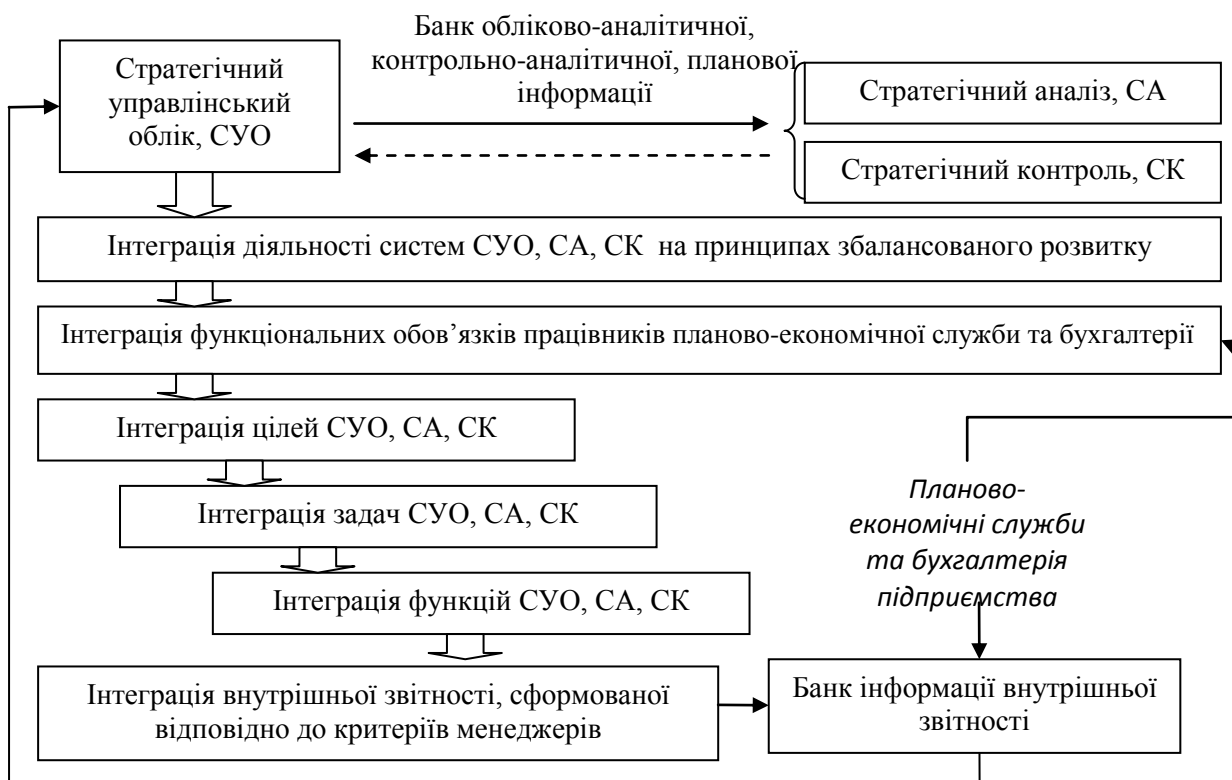


Рис. 1. Інтеграційні процеси в системах стратегічного управлінського обліку, планування, аналізу та контролю

Модель інформаційно-аналітичного забезпечення процесів формування та реалізації стратегії розвитку підприємства має бути побудована під комплекс функцій управління, пов'язаних між собою як послідовними, так і паралельними зв'язками на основі єдиних даних. У такому аспекті інформаційно-аналітичне забезпечення передбачає: організацію ефективного інформаційного супроводу передачі даних від носія до споживача, вибір і використання джерел отримання інформації; формування загальної інформаційної бази в рамках інтегрованої системи. Така система включає в себе різні способи і джерела інформаційного супроводу, за допомогою якого необхідна інформація передається від носія до

споживача з метою задоволення інформаційної потреби і створення єдиного інформаційного простору.

Список використаних інформаційних джерел

1. Лазаришина І. Д. Проблеми інформаційно-аналітичного забезпечення стратегічного управління. Бухгалтерський облік, контроль і аналіз у сучасній економічній науці та практиці: матеріали III Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, 3-4 квіт. 2014 р). Київ: КНЕУ, 2014. С. 278-281.
2. Грант Р. М. Современный стратегический анализ / ред. В. Н. Фунтов. СПб.: Питер, 2008. 560 с.
3. Bondar, M., Iershova, N. Strategic management object as an object of scientific research. *Baltic Journal of Economic Studies*, 2015. № 1(1). P. 47–54. <http://dx.doi.org/10.30525/2256-0742/2015-1-1-47-54>
4. Єршова Н.Ю. Інтегрована система обліково-аналітичного забезпечення процесів розробки та реалізації стратегій розвитку підприємства / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://repository.kpi.kharkov.ua/bitstream/KhPI-Press/23806/1/>

УДК 657

Ибрагимова А.Х.

*к.э.н., доцент, доцент кафедры «Бухгалтерский учет»
ФБГОУ ВО «Дагестанский государственный университет»,
г. Махачкала, Республика Дагестан, Российская Федерация*

ОБ УЧЕТЕ ЗАТРАТ В ГЕОЛОГОРАЗВЕДКЕ

Платформой развития добывающей и перерабатывающей отраслей в России, как и во всем мире, является геологоразведка. Для комплексного планирования и развития как отдельных отраслей промышленности, так и регионов России – необходим контроль и учет всех имеющихся на нашей территории месторождений полезных ископаемых [3].

По мнению главы «Росгеологии», С. Горькова из-за неудовлетворительного состояния фондов перспективных объектов добывающие компании через пять—семь лет могут столкнуться с дефицитом возможностей проводить геологоразведочные работы (ГРР) и, как следствие, риском «необратимого снижения объемов добычи полезных ископаемых» [5].

Для решения данного вопроса необходимо активное проведение региональных геологоразведочных работ, включающие крупномасштабные исследования с прогнозами нефтегазоносности. Ресурсы необходимо переводить в запасы.

Что касается бюджетного финансирования ГРР, то по данным Минприроды, их объем в 2020–2021 годах на разведку нефти и газа составит 12,11 млрд руб. [5].

Геологоразведка смотрит в будущее. Основываясь только на методах бухгалтерского учета, менеджер никогда не сможет увидеть целостную картину деятельности, оценить перспективы развития и оперативно среагировать на текущие изменения в рабочем процессе. Благодаря полученным отчетам он лишь станет свидетелем того, «как это было», а изменить ход истории уже невозможно.

Внедрение управленческого учета на предприятии — один из самых эффективных способов решения проблем, возникающих перед организацией. Методы управленческого учета позволяют вовремя обнаружить ошибки ведения деятельности компании, исправить их и на основании собранных и обработанных данных принять обоснованное решение.

Как и в любой отрасли, учет затрат в геологоразведочных организациях основывается на составляемой в установленном порядке первичной документации, которой оформляются все хозяйственные операции, сопряженные с производством работ.

Особенности учета затрат на производства в той или иной отрасли промышленности устанавливаются как правило отраслевыми инструкциями, так как себестоимость продукции во многом определяется конкретной спецификой производства.

В геологоразведке используют Инструкцию по планированию, учету и калькулированию себестоимости добычи нефти и газа, согласованная с ГП «Роснефть».

До принятия ПБУ 24 «Учет затрат на освоение природных ресурсов» [2], расходы на проведение геологоразведочных работ в части регионального, поисково-оценочного и разведочного этапов признавались в качестве расходов от обычных видов деятельности. Порядок отнесения указанных расходов к расходам от обычных видов деятельности текущего и последующих отчетных периодов определялся в учетной политике организации.

При этом расходы, непосредственно связанные с бурением разведочных скважин в части проведения разведочного этапа, а также расходы в части приобретения права пользования недрами относились к капитализируемым затратам. Капитализируемые затраты переносились на затраты на производство в течение отчетных периодов, определяемых в учетной политике организации.

Не было также в бухгалтерском учете, конкретного строгого перечня расходов на освоение природных ресурсов, в связи с чем мнения по поводу отражения расходов на геологоразведку расходились, одни считали, что данные расходы следует отражать на счете 08 «Вложение во внеоборотные активы», другие считали, что такие расходы нужно учитывать на счете 97 «Расходы будущих периодов». ПБУ 24/2011 сняло проблему учета затрат в ГРР и применяется в отношении затрат на поиск, оценку месторождений и разведку полезных ископаемых (поисковых затрат), которые осуществляются, как правило, с момента получения организацией лицензии, дающей право на выполнение работ по поиску и оценке месторождений полезных ископаемых на участке недр, и до того

момента, когда в отношении этого участка недр установлена и документально подтверждена коммерческая целесообразность добычи таких полезных ископаемых.

В основу классического управленческого учета, который имеется пусть в зачаточном состоянии, но на каждом предприятии, входит управление затратами и распределение их между центрами финансовой ответственности. Ни для кого не секрет, что одна только правильно выбранная система учета затрат позволяет существенно расширить эффективность бизнеса и увеличить доходы фирмы. Однако мало выбрать подходящую систему учета затрат, нужно еще применить относительно нее методы управленческого учета. Они позволяют рассчитать себестоимость продукции не с точки зрения бухгалтерского учета, а в зависимости от распределения в ней издержек (прямых и косвенных, постоянных и переменных), что дает возможность менеджерам получить более точные данные о составе затрат [4].

Список использованных информационных источников

1. Инструкция по планированию, учету и калькулированию себестоимости добычи нефти и газа, согласованная с ГП «Роснефть»: [утв. приказом Минтопэнерго России от 01.10.1994]. [Электронный ресурс] // Электронный фонд правовой и нормативно-технической документации: - Режим доступа: <http://docs.cntd.ru/document/901853129> (дата обращения_26.03.2020)

2. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет затрат на освоение природных ресурсов» ПБУ 24/2011 [Приказ Минфина РФ от 06.10.2011 N 125н]. [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс»: Законодательство: Версия Проф. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122051/ (дата обращения 26.03.2020)

3. Законодательные проблемы геологоразведки [Электронный ресурс] // URL: <http://geoenergetics.ru/> (дата обращения_26.03.2020)

4. Зачем предприятию управленческий учет? «Справочник экономиста» №3 2011 / Управление финансами [Электронный ресурс] // URL: https://www.profiz.ru/se/3_2011/zacem_upravlences_uchet/(дата обращения 26.03.2020)

5. Новый претендент на средства ФНБ [Электронный ресурс] // URL:<https://www.rbc.ru/business/13/01/2020/5e1c32f39a79473b26d1733e> (дата обращения_26.03.2020)

ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА РАСЧЕТОВ С ПОДОТЧЕТНЫМИ ЛИЦАМИ

Большинство расчетов организация осуществляет через расчетный счет юридического лица в банке. Но часто при необходимости осуществлять расчеты по нуждам организации денежные средства выдаются под отчет работнику.

Каждая компания в России наделена правом расплачиваться за товары и услуги, выплачивать зарплату служащим и авансовые суммы командировочным наличными деньгами. Но, для оплаты товароматериальных ценностей и командировок сотрудников все расчеты должны оформляться через счет учета подотчетных лиц – балансовый счет 71.

Данный счет всегда находится под строгим контролем руководства любой компании. Чем крупнее компания, тем больший объем наличных расчетов может проходить именно здесь. Учет должен быть правильным, своевременным, прозрачным и соответствовать нормам и правилам бухучета и законов Российской Федерации [2].

Порядок выдачи наличных установлен Указанием Банка России № 3210-У. В п. 6.3 для осуществления данной процедуры необходимо:

- иметь распорядительный документ юридического лица (ИП) или письменное заявление сотрудника;
- оформить расходный кассовый ордер (РКО) по форме КО-2.

Деньги выдаются на ограниченный срок, по истечении которого работник должен предоставить авансовый отчет (далее — АО) с приложением документов, подтверждающих расходы. Ограничений такого срока нет. Как правило, его устанавливают в локальном акте.

В качестве подотчетного лица может выступать работник, с которым у юридического лица заключен трудовой договор или договор гражданско-правового характера. Подотчетными лицами на предприятии становятся только те лица, которые были утверждены главным бухгалтером и директором.

Выдача денег в под отчет на административно- хозяйственные и командировочные расходы производится кассиром и зависит от целей, поставленных подотчетному лицу, сроком его пребывания и местом назначения.

Деятельность любого предприятия не обходится без направления своих работников в служебные командировки. Выдача наличных денежных средств под отчет на командировку оформляется командировочным удостоверением и расходным кассовым ордером. В течении трех дней по пребыванию подотчетного лица из командировки, им составляется авансовый отчет на основе

подтверждающих документов за полученные и израсходованные суммы (счетов магазинов, товарных чеков, железнодорожных, авиационных и прочих билетов) и прилагается командировочное удостоверение.

В результате проверки авансового отчета и определения суммы в отчете бухгалтером, данный отчет идет на утверждение к директору предприятия и только потом принимается к учету. В случае если у подотчетного лица остался остаток неиспользованных сумм, то он сдается в кассу по приходному кассовому ордеру, в ином случае, перерасход выдается из кассы по расходному кассовому ордеру в день сдачи авансового отчета.

В результате оформления перерасхода у подотчетного лица или избытка подотчетных сумм, выявляют частные нарушения. Ошибки, допускаемые при этом, являются, наверное, самими распространенными из всех связанных с расчетами с подотчетными лицами:

- возмещение расходов на проезд
- расходы по найму жилого помещения.

К нарушениям документального оформления расчетов с подотчетными лицами, можно отнести, в частности, следующие:

- Возмещение произведенных расходов при отсутствии подтверждающих документов.

- Несоблюдение предельного размера расчетов наличными деньгами.

- Выдача денежных средств под отчет без письменного заявления получателя [4, с.241].

Выдача подотчетных сумм может быть осуществлена на банковскую карту сотрудника и на корпоративную карту организации, что должно быть предусмотрено локальным актом.

Основанием для перечисления также является заявление работника, содержащее, кроме обязательных сведений (п. 6.3 Порядка), реквизиты банковской карты [5].

Эффективная модель учета включает в себя несколько основных принципов, которыми руководствуются при совершении операций:

• Наличные денежные средства должны выдаваться только определенным руководством предприятия сотрудникам. Запрещено выдавать деньги лицам, не работающим в компании.

• Суммы, полученные работником не должны превышать лимит, утвержденный для него.

• Прежде чем получить новую сумму в свое распоряжение, подотчетное лицо обязано отчитаться по ранее полученной сумме.

• Данные расчеты используются только в том случае, если другим способом нужных целей достичь невозможно, например, если из кассы разрешено выдать заработную плату наличными, то неправомерно ее выдавать через 71 счет.

• Руководитель компании должен утверждать целесообразность совершенных расходных операций.

• Учет должен производиться в полном объеме и своевременно, все сроки, прописанные в нормативных документах должны неукоснительно соблюдаться.

• Главный бухгалтер организации должен контролировать целевое использование подотчетных сумм [5].

В таблице представлены возможные проводки по счету 71 «Учет подотчетных сумм».

Таблица 1.

Учет расчетов с подотчетными лицами

№п/п	Дебет	Кредит	Назначение операции
1	71	50	Выдача аванса
2	10	71	Приобретение материалов
3	19	71	НДС
4	68	19	Учен налоговый вычет по счетам фактур
5	20/26	71	Учет хозяйственных расходов
6	50	71	Возврат неиспользованного аванса
7	71	50	Возмещение затрат работнику, в случае перерасхода
8	94	71	Списание невозвращенных в срок сумм

Если должностное лицо, которое получило авансом подотчетные суммы, нарушило сроки возврата неиспользованных средств, то величина невозврата заносится в долг этому сотруднику. В учете это отражается записью между дебетом 94 и кредитом 71 счета. Сумма может быть погашена работником добровольно или удержана из его заработка. При возмещении долга из заработной платы составляется корреспонденция дебет 70 – кредит 94. В ситуациях, когда удержать из зарплатных доходов задолженность нельзя, она переводится в дебет 73 счета с кредита 94.

В настоящее время проблема, связанная с расчетами с подотчетными лицами является весьма актуальной.

Для успешного проведения данной операции необходимо знать нормативное регулирование учета расчетов с подотчетными лицами. Эти знания необходимы для того, чтобы избежать штрафы и излишние налогообложения. Огромное внимание необходимо уделить управлению дебиторской задолженности, которая возникла при расчетах с подотчетными лицами. При недостаточном контроле выдачи подотчетных сумм, правильности ведения учета и своевременного возврата в кассу неиспользованных денежных средств могут возникнуть проблемы с налогообложением и проверками.

Для успешного ведения учета и управления дебиторской задолженностью необходимо детально изучить порядок учета расчетов с подотчетными лицами на предприятии [1].

Таким образом, для предприятий система учета расходования подотчетных денежных средств имеет огромное значение. Правильное и четкое оформление всех документов, четкое следование инструкциям и нормативным документам,

прозорість совершаемых операций – это принципы, соблюдение которых поставят уровень учета на должный уровень.

Основной задачей учета подотчетных сумм является обобщение информации о состоянии расчетов с работниками предприятия, получившими аванс на хозяйственные, командировочные или операционные расходы.

Список использованных информационных источников

1. Алексеева Г.И. Расчеты с подотчетными лицами: новшества в порядке ведения кассовых операций // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2018. №3 (435).

2. Беленко Е.М. Особенности расчета с подотчетными лицами // NOVAINFO.RU. 2016. С. 23-25

3. Волков Н.Г. Учет расчетов с подотчетными лицами//Бухгалтерский учет.- 2015. -С. 98

4. Варпаева И.А. Расчеты с подотчетными лицами учреждения с использованием расчетной банковской карты // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2015. №9 (369).

5. Еремина Н.В., Тарасюк Е.Д. Актуальные вопросы учета расчетов с подотчетными лицами // Инновационная наука. 2015. №5-1.

6. Мулюкова Г.Р. Проблемы учета расчетов с подотчетными лицами // NOVAINFO.RU. 2017. С. 239-243

УДК 657

Кесарчук Г.С.

к.е.н., доцент, доцент кафедры обліку і аудиту

ДВНЗ «Ужгородський національний університет», м. Ужгород, Україна

ОСОБЛИВОСТІ ПОЕТАПНОЇ ПОБУДОВИ ОБЛІКОВОГО ПРОЦЕСУ НА СУЧАСНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Правильність та ефективність прийнятих управлінських рішень на підприємстві залежить від достовірної та своєчасної економічної інформації. Інформація, що характеризує фінансово-майновий стан підприємства, є основним засобом зв'язку між суб'єктом управління та об'єктом господарювання. Без інформації не можливо цілеспрямовано впливати на функціонування як окремих бізнесових структур, так і галузі в цілому.

Зростання вимог до якості інформації зумовлює зростання вимог до бухгалтерського обліку як системи, що забезпечує обробку первинних показників та їх перетворення в інформацію, корисну для прийняття економічно обґрунтованих рішень. Тому важливого значення набуває ступінь раціональної поетапної організації облікового процесу.

У широкому розумінні організація бухгалтерського обліку є упорядкуванням

всіх елементів системи бухгалтерського обліку, налагодженням і удосконаленням його процесу [3, с.17].

Тому при організації бухгалтерського обліку особливу увагу звертають на систему умов та елементів побудови облікового процесу для отримання достовірної і своєчасної інформації про господарську діяльність підприємства та здійснення контролю за раціональним використанням ресурсів суб'єкта господарювання.

Обліковий процес (від лат. processus- просування) – це сукупність послідовних дій, що забезпечують «виявлення, вимірювання, реєстрацію, накопичення, узагальнення, зберігання та передачу інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень» [1, с.74].

Обліковий процес можна розглядати як технологічну сукупність етапів обліку, де з вхідних даних у результаті певних послідовних дій дістають вихідну продукцію у формі показників. Саме цей процес перетворення інформації можна розглядати як поетапну технологію облікового процесу.

Загальну поетапну побудову бухгалтерського обліку як процесу формування доказів та об'єкта організації представляють три технологічні етапи:

- первинний облік - процес збирання інформації, тобто сприйняття, вимірювання, фіксування на носіях інформації - у документах;
- поточний облік - підготовка та запис даних носіїв інформації в облікових регістрах;
- підсумковий етап - формування звітних показників за певний період та видача користувачам узагальненої інформації.

Для організації технології облікового процесу необхідно чітко визначити сферу та межі кожного технологічного етапу, способи та прийоми одержання, переробки та видачі інформації, а також склад та зміст інформації, що передається користувачам для прийняття рішень. Об'єктами організації на кожному етапі облікового процесу є облікові номенклатури, носії облікових номенклатур, рух цих носіїв та технологія облікового процесу.

Облікова номенклатура - це детальний, стислий та системний перелік господарських фактів про форми функціонування засобів господарства та джерела утворення зазначених засобів, про господарські операції, а також результати господарської діяльності, які мають бути відображені в бухгалтерському обліку [2, с.117].

На підприємствах облікова номенклатура формується залежно від фактичних умов організації, технології та інших факторів.

Складнішим є розроблення її в новоутворених господарствах, оскільки треба визначити перелік об'єктів господарювання, які підлягають документуванню.

Під час розробки облікових номенклатур особливу увагу приділяють даним первинного, вторинного та кінцевого оформлення.

Організацію номенклатур первинного обліку включають два види робіт:

- вибір (формування) показників;
- складання їх детального переліку у таблицях.

Основним видом носіїв облікової інформації на етапі первинного обліку є документ (доказ). Практика показує, що на утворення первинних носіїв інформації (документів) витрачають приблизно 40 - 60 % загального часу, у зв'язку з чим важливим моментом організації є максимальне скорочення трудових витрат на цьому етапі облікового процесу [4, с.59].

Основним напрямом удосконалення форм первинних документів є їх уніфікація та стандартизація.

Номенклатури обліку поточного етапу - це систематизований перелік показників, які характеризують економічно однорідні групи об'єктів господарювання. Поточний облік як частина облікового процесу містить ті організаційні елементи, сукупність яких формує його як об'єкт організації. Цими елементами є облікові номенклатури поточного обліку, носії облікових номенклатур, документообіг та забезпечення облікового процесу.

На етапі поточного обліку використовують три види форм відображення облікової інформації: облікові реєстри, розрахункові таблиці та бухгалтерські довідки.

Значний вплив на форми поточного обліку мають показники звітності. Для того, щоб з даних поточного обліку без додаткової роботи можна було заповнити форми звітності, під час розроблення форм поточного обліку попередньо вибирають показники звітності.

Номенклатури обліку підсумкового етапу є системою показників, які характеризують стан активів, капіталу і зобов'язань та його зміну. Вони поділяються:

- за характером - на показники державної та внутрішньогосподарської звітності;
- за змістом - на показники оперативної, фінансової, податкової звітності;
- за періодичністю складання - на показники поточної, річної звітності.

Перелік та зміст номенклатур державної звітності регламентується законодавчими актами й нормативними документами. Номенклатури внутрішньої звітності формують згідно потреб управління вони залежать від виду діяльності підприємства, його структури та інших факторів. Це завершальний етап облікового процесу, який можна охарактеризувати як упорядковану сукупність операцій з формування показників, що відображують результати фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання за певний період.

На етапі підсумкового обліку готують два види носіїв: звітні форми та розрахункові таблиці.

Звітні форми фінансової звітності розробляють на основі господарської діяльності (промисловість, сільське господарство, будівництво, торгівля тощо).

Створення форм документів, формування різних первинних, проміжних і підсумкових (узагальнюючих) даних і показників, складання звітності пов'язані з великою кількістю операцій, у здійсненні яких беруть участь багато виконавців. Це потребує заздалегідь продуманої системи їхніх дій і процедур руху облікової

інформації (документів) як у просторі, так і в часі. Упорядкування цього процесу, тобто руху документів та виконання різних робіт, у практиці називають документообігом.

Документообіг - це рух документів в процесі їх оперативного використання і бухгалтерського опрацювання з моменту складання або одержання від інших підприємств і організацій до передачі на зберігання в архів після запису в облікові реєстри [2, с.161].

Завдання правильної організації документообігу полягає у тому, щоб прискорити рух документів.

Правильна організація бухгалтерського обліку вимагає складання плану документообігу, який повинен визначати порядок оформлення документів, надходження їх до бухгалтерії, опрацювання, використання для записів в облікові реєстри та передачі до архіву.

Чітка система документообігу прискорює оформлення і проходження документів, підвищує відповідальність працівників всіх рівнів, що мають справу з документами, за своєчасність їх складання, використання й опрацювання.

Відсутність належного порядку в оформленні й опрацюванні документів є однією з причин відставання обліку, складання звітності, неефективності використання облікової інформації для управління господарською діяльністю і контролю.

Таким чином організація облікового процесу має визначальний вплив на достовірність, повноту та своєчасність облікової інформації і здійснення контролю за раціональним використанням фінансових, трудових та матеріальних ресурсів. В усіх випадках обліковий процес передбачає такі об'єкти організації, як номенклатура, носії даних, рух носіїв, забезпечення процесу. Характерним при цьому є те, що зазначені об'єкти використовуються на всіх трьох етапах облікового процесу - первинному, поточному і підсумковому. Тому важливо постійно працювати над розробкою та удосконаленням переліку облікових номенклатур на кожному технологічному етапі організації бухгалтерського обліку.

Список використаних інформаційних джерел

1. Бутинець Т.А. Бухгалтерський облік. Навчальний посібник / Т.А. Бутинець, Л.В.Чижевська, С.Л. Береза; За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 672 с.
2. Організація бухгалтерського обліку: навч. пос. / Ф. Ф. Бутинець, О. В. Олійник, М. М. Шигун, С. М. Шулєпова. – 2-ге вид., доповн. і переробл. – Житомир : ЖІТІ, 2001. – 576 с.
3. Організація бухгалтерського обліку / Ю.Д.Чацькіс, Е.С.Гейєр, О.А. Наумчук, І.О. Власова Навч.посіб. -К.:Центр учбової літератури,2011.- 564 с.
4. Сопко В.В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: підручник / В.В. Сопко, В.П. Завгородній. – К.: КНЕУ, 2004. – 411 с

ХАРАКТЕРИСТИКА МЕТОДІВ УПРАВЛІНСЬКОГО КОНСУЛЬТУВАННЯ

Процес консультування має початок (встановлення контакту і початок роботи) і закінчення (завершення роботи представників консультаційної організації в клієнтській організації). Між цими двома точками виконуються різноманітні роботи, які за однорідністю операцій можна об'єднати в окремі етапи. Зміст цих етапів залежить від моделі і способу консультування.

Модель консультування відображає відносини між консультантом і клієнтом, які характеризуються організуванням процесу консультування, ступенем участі на кожному етапі консультаційного процесу зовнішніх консультантів і персоналу клієнтської організації, а також визначають вимоги до змісту виконуваних робіт.

У процесі консультування консультанти користуються певним інструментарієм консультування — комплексом методичних підходів і способів роботи з інформацією, яка характеризує клієнтську організацію загалом і конкретну ситуацію, над вирішенням якої працюють консультанти.

Консультанти використовують інструментарій, розроблений економічною теорією, економікою відповідної галузі, теорією фінансів, інформатикою, менеджментом тощо.

Різнманітність клієнтів і ринків, проблем і завдань, ресурсів і можливостей, використовуваних підходів і осіб, які беруть участь у процесі управління, зумовлює різноманітність консультаційних організацій, які діють на ринку консультаційних послуг.

Часто зміст консультування полягає в допомозі щодо пошуку нових ресурсів або в раціоналізації використання наявних або стимулює зусилля груп персоналу, які відповідають за ці напрями діяльності. Набагато складніше діяти у принципово новій управлінській ситуації.

Багатоаспектна діяльність сучасних організацій вимагає спеціалізованого підходу до консультування, що виявляється у зосередженні окремих консультантів і їх груп на економічному, технічному, технологічному, юридичному й управлінському консультуванні (рис. 1.)

Особливості консалтингового продукту визначили специфічність методів його просування на ринок та вибору комплексу маркетингових комунікацій. До основних завдань маркетингової комунікації відносять формування системи заходів, покликаних стимулювати продаж консультаційного продукту.

У міру розвитку практичної діяльності консультанта його потенціал як експерта, що володіє знаннями і досвідом, зростає. Зростає і число методів, якими володіє консультант. В основі їх класифікації лежать наступні критерії.

Класифікація до досліджуваного об'єкта [2, с.93]:

- технологічні (методи вдосконалення технологічних процесів, ротація);
- зміна структури (створення нових ролей, нових підрозділів та нових відносин підлеглості);
- управління людськими відносинами (навчання, тренінг, груповий розвиток).

Класифікація за місцем проведення [2, с.93]:

- кабінетні (процедури обробки розпорядчої та звітної документації);
- лабораторні (групова робота, ділові ігри);
- виїзні (діагностичні інтерв'ю, метод номінальних груп).

Класифікація за термінами дії соціальних технологій [2, с.93] :

- операційні технології (вносяться організаційні опитування, соціально-психологічний тренінг);
- передані технології (залишаються в організації після відходу консультантів: мозкова атака, рефлексивні прийоми).



Рис. 1. Сфери та проблематика консультування виробничо-господарських організацій [3, с.9]

Класифікація за умовами застосування [2, с.93]:

- спеціалізовані (для особливих умов, наприклад для організаційної структури; для підприємницьких мереж; для певного типу клієнтської організації; для галузі, наприклад, банки, страхові компанії);
- універсальні (застосовуються у всіх типах клієнтських організацій незалежно від форм власності, галузевої приналежності, масштабів діяльності).

Для здійснення вказаних заходів використовують відповідні канали зв'язку та інформаційні засоби, які є авторитетними для обраної цільової аудиторії. Також необхідним елементом маркетингової комунікації є пропаганда та реклама як організації в цілому, так і окремих видів її консультаційних послуг.

На рис. 2 представлена структура системи загальних методів консультування, в основі якої лежать технологічні (методичні) і особистісні аспекти консультування.

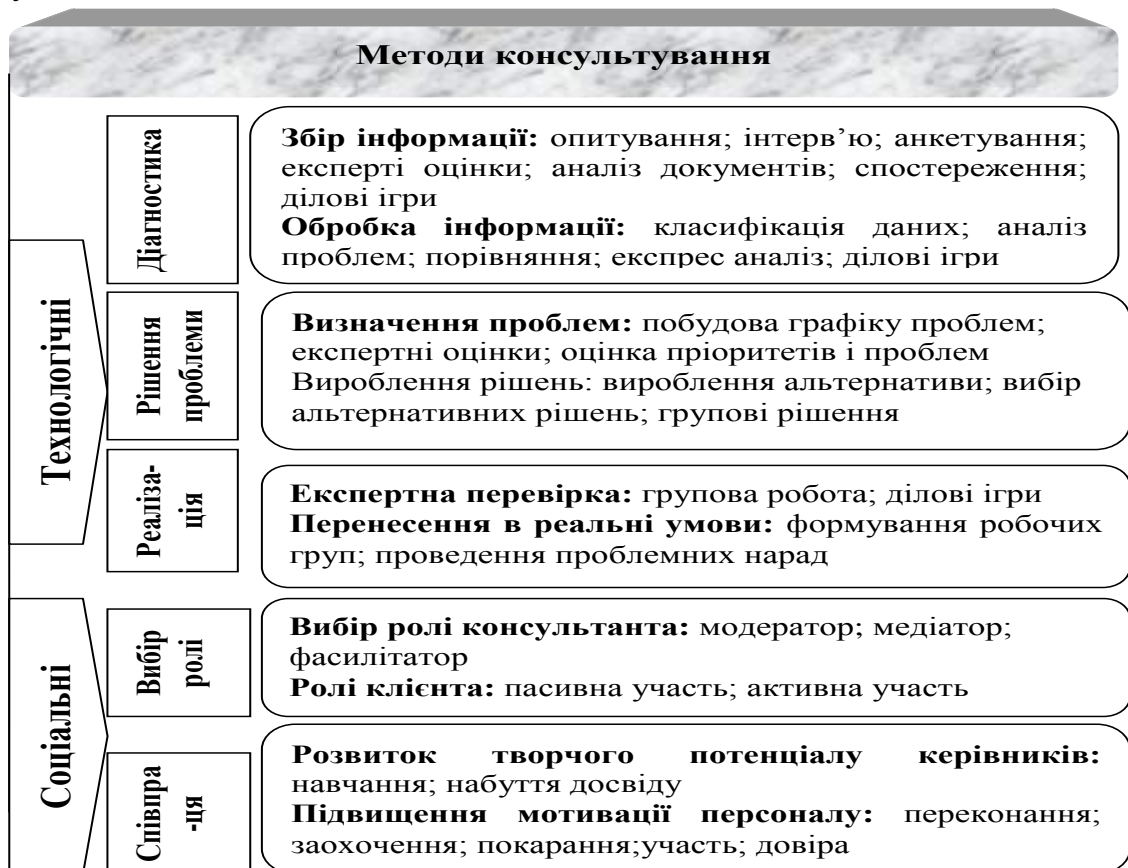


Рис. 2. Класифікація методів консультування [2, с.92]

В основу класифікації можна покласти і витрати на консультування (низьковитратні, невитратні і витратні), а також інші параметри. Розглянемо ряд першочергових заходів, які рекомендовані західними консультантами, що представлено на рис. 3.

Практика свідчить про те, що подібні дії вже здатні поліпшити господарську діяльність організації.

Серед застарілих проблем вітчизняних підприємств необхідно виділити відсутність належного обліку виробничих витрат і відсутність мережі продажів і маркетингу.

Тому крім перерахованих робіт необхідно здійснити наступні дії: постановку оперативного обліку; перейти на міжнародні принципи ведення обліку; знизити собівартість; переглянути номенклатуру продукції, що випускається; поліпшити планування виробничих приміщень; створити підрозділ, що здійснює реалізацію маркетингової політики.

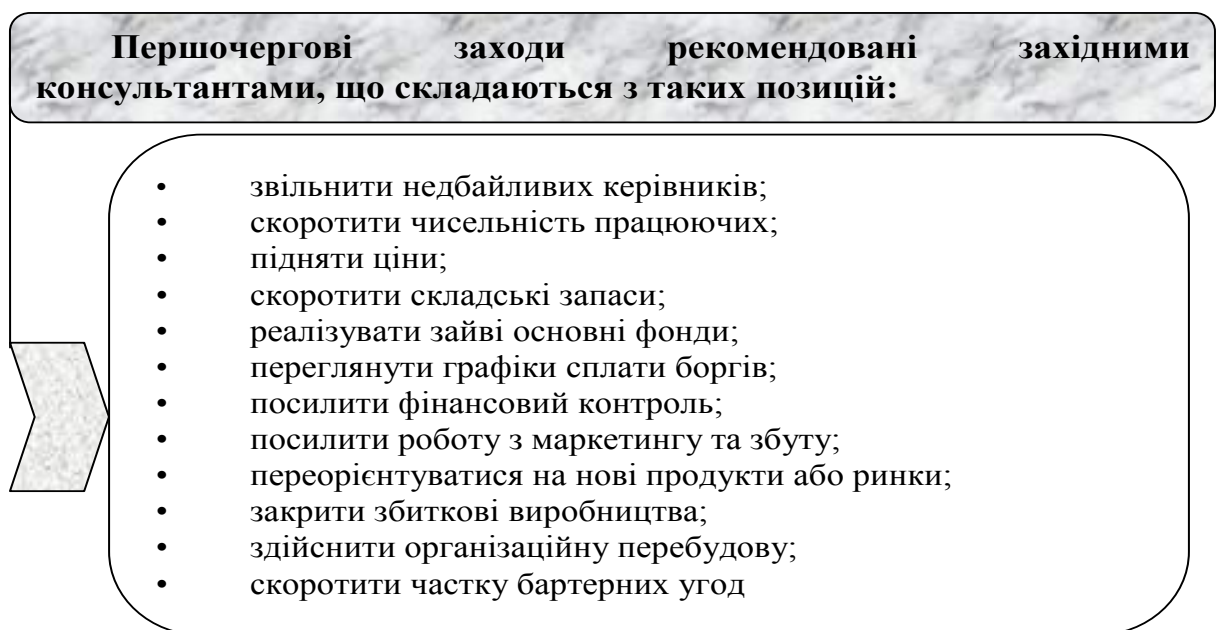


Рис. 3. Першочергові заходи консультантів щодо покращення господарської діяльності підприємства [2, с.91-93]

Серед інших методів необхідно виділити такі: реінжиніринг, методи діагностики, методи вирішення проблем і методи роботи консультантів з клієнтами.

Методи роботи з клієнтами полягають в реалізації механізмів активного розвитку і виконанні наступних процедур [2, с.94]:

1. Визначення потреби і можливості змін, що впливають на активність персоналу.
2. Генерація ідей.
3. Розробка нововведення.
4. Впровадження, що складається в здійсненні необхідних змін, і підтримка стабільності функціонування організації.

Перший етап виконується зазвичай керівниками організації, а другий - шляхом створення тимчасових творчих колективів, або включенням відповідних робіт в поточні плани підрозділів.

Отже, використання наведених вище методів дозволить вирішити такі завдання:

- оволодіння новими знаннями і навичками щодо вироблення навичок виявлення і аналізу проблем обґрунтування стратегії та шляхів їх вирішення;
- навчання формам і методам колективної роботи та неформальне спілкування працівників організації;
- обмін інформацією про діяльність підприємства, окремих служб і підрозділів про передовий досвід інших організацій;
- виділення часу і місця для опрацювання інноваційних проблем;
- можливість, за допомогою професійних консультацій та практичних рекомендацій, удосконалити та спростити систему бухгалтерського обліку і, як наслідок, забезпечити зростання його якості;
- консультації щодо реорганізації обліку господарських операцій клієнта та фінансових процесів на підставі налагодження процесу бухгалтерського документообігу, оптимізації процесу підтвердження бухгалтерських документів, встановлення контролюючих механізмів;
- розроблення стратегій розвитку підприємств та програмування їх реалізації та формування культури організації;
- реінжиніринг бізнес-процесів та аусторинг непрофільних видів господарської діяльності, ведення інноваційних процесів;
- проектування організаційних структур управління та раціональна організація праці на підприємстві та ін.

Список використаних інформаційних джерел

1. Зильберман М. Консалтинг: методы и технологии / Пер. с англ. – СПб.: Питер, 2008. – 432 с.
2. Лапыгин Ю. Н. Управленческий консалтинг: учебник / Ю.Н. Лопыгин. – М.: ИНФА-М, 2017. – 330 с.
3. Хміль Ф. І. Основи управлінського консультування: навч. посіб. / Ф. І. Хміль. – К.: Академвидав, 2008. – 240 с.

УДК 657.37:336

Кубік В.Д.

*старший викладач кафедри бухгалтерського обліку і аудиту
Одеський національний економічний університет, м. Одеса, Україна*

Обняк О.В.

*к.е.н., доцент, доцент кафедри маркетингу
Одеський національний економічний університет, м. Одеса, Україна*

СОЦІАЛЬНА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ОБЛІКОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ ТА ГЛОБАЛІЗАЦІЇ ЕКОНОМІКИ

В статті 293 Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом зазначається зобов'язання нашої держави не тільки докладати зусиль для спрощення торгівлі товарами з метою сприяння сталому розвитку, але й реалізовувати принципи корпоративної соціальної відповідальності та підзвітності [1]. Також в статті 422 цієї Угоди підкреслюється зобов'язання України сприяти встановленню корпоративної соціальної відповідальності та звітності, а також заохочуванню ведення соціально відповідальної господарської діяльності, яка пропагується Глобальним договором ООН 2000 року, Тристоронньою декларацією МОП щодо засад, котрі стосуються багатонаціональних корпорацій та соціальної політики 1977 року, та Керівними принципами ОЕСР для багатонаціональних підприємств 1976 року, зі змінами і доповненнями, внесеними у 2000 році [1].

Посилення євроінтеграції та глобалізації економіки, наближення вітчизняних систем бухгалтерського обліку, контролю, аудиту, економічного аналізу до вимог відповідних міжнародних стандартів поглиблює соціалізацію відносин в цих системах та в управлінні підприємствами як видах соціально відповідальної діяльності.

Розвиток соціальної відповідальності обліковій діяльності відбувається в таких напрямках. По-перше, рекомендується посилити етичну складову облікової політики. Можна погодитись з думкою, що підвищення уваги до забезпечення соціальних інтересів зацікавлених осіб (стейкхолдерів) будь-якого підприємства у значній мірі впливає на способи і напрями ведення його облікової політики [2]. Облікову політику підприємства, на наш погляд, треба вважати інструментом досягнення загальних цілей функціонування підприємства, що створює дієвий вектор розвитку, в напрямку якого повинні формуватися планова, облікова, фінансова, комунікаційна, цінова та всі інші можливі політики, у тому числі соціальна, як концептуальні напрями дій в певних сферах управління підприємством.

Облікова політика підприємства разом з багатьма аспектами, що виділяються традиційно (методичним, організаційним, технічним, податковим, управлінським, аналітичним, екологічним та іншими), повинна містити й етичну складову, оскільки професійний облік не може бути ефективним, якщо облікові працівники

не дотримуються норм етичної поведінки, що є важливою гарантією якості професійної діяльності та високого рівня довіри до персоналу бухгалтерії з боку менеджерів вищої управлінської ланки.

Як один з інструментів соціальної відповідальності в літературі пропонується розробляти [3, с. 12-13]: а) кодекси етики – зведення моральних принципів, моральних норм і правил поведінки однієї особи або групи осіб, що визначає оцінку їхніх дій з погляду взаємовідносин з іншими суб'єктами бізнесу, відносин у колективі і в суспільстві на основі дотримання моральних норм і принципів, які розділяються ними; б) корпоративних кодексів поведінки підприємства на внутрішньому та міжнародному ринках; в) карти етики – це набір етичних правил та рекомендацій, що уточнює та адаптує етичний кодекс підприємства для кожного окремого працівника; г) етичні експертизи – всебічний аналіз конкретного аспекту діяльності підприємства або його окремого проекту на предмет відповідності етичним нормам населення, території або країни д) карти стейкхолдерів – це процес визначення ключових груп організацій та людей, зацікавлених у діяльності підприємства.

В літературі найбільш поширеними проявами проблеми дотримання норм професійної етики є два взаємопов'язані напрямки: формування професійного судження та дотримання етичних норм в так званому «креативному обліку».

Імплантувати вимоги професійної етики до облікової політики як стратегічної облікової моделі достатньо складно, але робити це необхідно, адже саме роль особистості в професійній діяльності буде невпинно зростати. І процеси автоматизації обліку та усунення ручної праці, втілення диспетчеризації, технологій Big Data, блокчейну тощо лише підсилять важливість та вагомість прийняття професійних рішень саме людиною-бухгалтером. Підприємствам для вирішення етичних проблем доцільно розробляти внутрішні корпоративні етичні кодекси, які би демонстрували відкритість, прозорість, чіткість та обґрунтованість політики управління щодо необхідності дотримання норм етики. За відсутності внутрішніх корпоративних етичних кодексів пропонується вказувати в обліковій політиці місію компанії, її цілі, стратегію розвитку, пріоритети діяльності, обов'язково висвітлюючи аспекти етичних норм і норм у бухгалтерському обліку та правила ділового етикету.

По-друге, для посилення соціальної відповідальності дослідники пропонують дійснити певні заходи безпосередньо в системі відображення операцій на бухгалтерських рахунках. В літературі зазначається [2], що серед найбільш поширених облікових операцій, що стосуються соціальної підтримки працівників є відрахування до соціальних фондів, а також доплати і компенсації соціального характеру. Тому, наприклад, виплати працівникам, які включаються у загальний фонд оплати праці (рахунок 661 «Розрахунки із заробітної плати»), пропонується [2] поділити на такі аналітичні рахунки як: «Розрахунки за виплатами основної заробітної плати», де фіксуються виплати за окладами і тарифами, «Обов'язкові соціальні виплати (компенсації) працівникам» і «Додаткові (необов'язкові)

соціальні виплати (компенсації) працівникам». Витрати на функціонування соціальної інфраструктури в частині виплат за рахунок прибутку пропонується [2] обраховувати на субрахунку 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» з відкриванням окремого аналітичного рахунку, де б акумулювалась частина прибутку, що спрямовується на фінансування додаткових соціальних потреб. Деталізацію аналітичного рахунку «Використання прибутку на фінансування додаткових соціальних видатків» пропонується [2] здійснювати за напрямками: фінансування соціально-побутових потреб колективу – за видами виплат та одержувачами; фінансування видатків на реалізацію соціальних проектів (благодійна діяльність) – за видами виплат та одержувачами; фінансування об'єктів соціальної інфраструктури, які перебувають на балансі підприємства – за об'єктами, а витрати об'єктів – за елементами витрат.

По-третє, ще одним напрямком посилення соціальної відповідальності системи обліку є впровадження соціальної звітності – звітів підприємств, які включають інформацію як про результати економічної діяльності, так і соціальні та екологічні показники. Наприклад, в управлінському обліку пропонується [2] зробити обов'язковою практикою в діяльності облікових і контрольних підрозділів підприємства складання щотижневих звітів про обсяги і напрями використання коштів підприємства на соціальне забезпечення працівників, благодійну діяльність, екологічну безпеку. При цьому сам процес звітування не повинен бути самоціллю, головне, щоб у цих звітах показувалась активність і структура використання різних ресурсів на соціально-екологічні потреби підприємства і регіону його розташування.

В фінансовій звітності пропонується [4, с.73, 75] відобразити прострочену кредиторську заборгованість з оплати праці працівникам підприємства у Балансі («Звіті про фінансовий стан») форми № 1 та у фінансовому звіті суб'єкта малого підприємництва – Балансі форми № 1-м. В формі № 5 «Примітки до річної фінансової звітності» пропонується відобразити інформацію щодо кількості працівників, фонду оплати праці і заборгованості перед працівниками із заробітної плати та виплатах із соціального страхування у розрізі категорій працівників [4, с. 73-74]. Також в податковій звітності пропонується [4, с.73, 75] удосконалити форму податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого із них податку ф. 1ДФ шляхом відображення простроченої заборгованості у вигляді доходу – заробітної плати працівникам підприємства поквартально та відповідно на початок та на кінець календарного року.

Таким чином, ми є свідками активного процесу наукового пошуку шляхів формування системи соціальної відповідальності в бухгалтерському обліку, яка суттєво посилить інформаційне забезпечення управління підприємствами та надасть можливість навести у звітності підприємства важливі для суспільства дані.

Список використаних інформаційних 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. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011
2. Кукоба В.П. Корпоративна соціальна відповідальність підприємства: аспекти сучасного обліку та аудиту витрат. Ефективна економіка. 2012. № 8, URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=1312>
3. Філіппова С.В. Соціальна відповідальність у стратегії управління вітчизняним підприємством: проблемні питання інтегрування механізму Економіка: реалії часу. 2017. № 2 (30). С. 5-17.
4. Безверхий К. Соціально-орієнтована звітність підприємства. Бухгалтерський облік і аудит. № 2-3. 2015. С.70-78.

УДК 658.3.07

Левкулич В.В.

к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту

ДВНЗ «Ужгородський національний університет», м. Ужгород, Україна

«SOFT SKILLS» ЯК ВАЖЛИВА СКЛАДОВА УСПІХУ ПІДПРИЄМСТВ ГОТЕЛЬНО-РЕСТОРАННОГО БІЗНЕСУ

Наповнення бюджету країни в значній мірі залежить від розвитку сфери готельно-ресторанного господарства. В сучасних умовах жорсткої конкуренції та стрімкого розвитку технологій підвищення прибутковості готельно-ресторанного сектору можливе тільки при ефективному управлінні якістю та інноваційністю продукції та послуг.

На сучасному етапі розвитку суспільства відбувається значне переосмислення традиційних підходів та вимог до здійснення господарської діяльності, а відповідно змінюються і вимоги до безпосередніх її виконавців, тобто працівників індустрії гостинності.

Варто зауважити, що «soft skills» (м'які навички) відносять до переліку базових компетенцій, якими повинен володіти працівник будь-якої галузі господарювання XXI століття, хоча на світовому ринку праці, зміна пріоритетів роботодавців на користь «soft skills» розпочалась ще з 1980-х років.

Поява терміну «soft skills» пов'язана з розробкою науково обґрунтованого підходу до підготовки військовослужбовців армії США. Зміст поняття «soft skills» вперше розкрито в доктрині «Системи проектування військової підготовки» в 1968 році як навички роботи з людьми та паперами [1, с. 44]. Після того як поняття «soft skills» укорінилося в науковому лексиконі військової справи та психології воно гармонійно інтегрувалося в лексикон сучасного бізнесу.

Існують різноманітні думки щодо повного набору компетенцій, які можна віднести до «soft skills», проте трактування даного поняття як особистих якостей

учасника господарського процесу, які забезпечують його ефективну діяльність та взаємодію в колективі, а також визначають рівень соціально-психологічного розвитку, в різних формулюваннях переважно співпадає.

Справедливо зауважити, що перелік основних компетенцій, які можна віднести до «soft skills», в значній мірі буде залежати та визначатися сферою діяльності, в яку залучений учасник господарського процесу. Також загально відомим є той факт, що прибутковість або успіх підприємств готельно-ресторанного бізнесу в значній мірі залежить від людського фактору, тобто набору особистих та професійних якостей, якими володіють працівники зазначених підприємств.

З огляду на вище зазначене, наведемо перелік основних «soft skills» (особистих якостей або навичок) фахівців індустрії гостинності, які є визначальною складовою успіху підприємств готельно-ресторанного бізнесу.

1. Навички обслуговування та роботи з клієнтами.

Відмінні навички обслуговування клієнтів – це, перш за все, чітке розуміння їх потреб та здатність вибору і реалізації найефективнішого способу їх задоволення. Завжди необхідно пам'ятати, що саме завдяки споживачу підприємства готельно-ресторанного бізнесу мають можливість створювати фонди на виплату заробітної плати та інших витрат, які дозволяють їм залишатися прибутковими та реінвестувати в свою інфраструктуру.

2. Навички нетворкінгу.

Однією з ключових навичок, необхідних для розвитку індустрії гостинності, є налагодження довірчих та довгострокових відносин за допомогою уміння уважно вислухати споживача та вдало задати йому запитання. Часом такі навички приносять набагато більше користі як клієнту так і працівнику, ніж здатність продемонструвати феєричну самопрезентацію. Уміння забезпечити гостю відчуття власної значущості значно підвищує його лояльність. Володіння навичками нетворкінгу підвищує ефективність налагодження постійної клієнтської бази та суттєво збільшує шанси на успіх.

3. Комунікативні навички.

Виняткові навички спілкування високо цінуються в усіх сферах діяльності, і чим вище працівник підіймається по ієрархічній драбині, тим важливішими вони стають. В індустрії гостинності кожного дня є можливість налагоджувати нові контакти з людьми різного походження, віку, національності та темпераменту. Тому надзвичайно важливо вміти спілкуватися таким чином, щоб водночас достойно представити заклад, і в той же час донести необхідну інформацію до клієнта доступно та на зрозумілій йому мові.

4. Гнучкість та вміння пристосовуватись.

У порівнянні з іншими професіями, працівники готельно-ресторанного бізнесу часто повинні працювати в нічні зміни та вихідні дні. Необхідно також швидко переходити від одного завдання до іншого, оскільки ситуація змінюється дуже

динамічно. Таким чином, гнучкість є важливим атрибутом для досягнення успіху в індустрії гостинності.

5. Організаційні навички.

Наявність організаційних навичок в готельно-ресторанній справі є необхідною умовою для успішного виконання різного роду завдань. Враховуючи часту потребу виконувати одразу декілька завдань, стає зрозумілим, що працівник без навичок організації та самоорганізації, скоріше за все, не зможе втриматися на роботі тривалий період часу. Проте, варто зауважити, що організаційні навички можна розвивати та здобути завдяки плануванню кожного дня заздалегідь, шляхом формування контрольного списку речей, які потрібно зробити. Це також сприяє розвитку навичок управління часом.

6. Мовні навички.

Мовні навички надають суттєву перевагу під час комунікації та демонстрації гостинності, оскільки вони підвищують цінність працівника як професіонала своєї справи. Спілкування мовою споживачів дає можливість краще зрозуміти та відчувати їхні потреби та задовольнити їхні вподобання, а вже це сформує клієнтську лояльність.

7. Прихильність та захоплення своєю справою.

Варто зазначити, що багато молодих людей розпочинають працювати у сфері гостинності з великим ентузіазмом, але вони не завжди усвідомлюють наскільки вимогливою та відповідальною є ця робота, а тому швидко втрачають інтерес до свого професійного розвитку. Якщо вони не зрозуміють, що їхня робота полягає в тому, щоб задовольнити кожного клієнта, незалежно від вартості, яку він за це сплачує, то такі працівники ніколи не переростуть свій початковий рівень та не стануть складовою успіху організації.

8. Готовність до будь-яких завдань.

Важливо, щоб фахівці індустрії гостинності були готові до викликів на робочому місці, незалежно від того, наскільки складно це може здаватися. Вміння вирішувати складні завдання збільшує шанси працівника на стрімкий кар'єрний ріст, а демонстрація ентузіазму щодо своєї роботи, підвищує повагу як у клієнтів, так і у роботодавців.

9. Вміння «виконувати різні ролі».

Необхідно вміти при потребі швидко переходити від виконання одного завдання до іншого і при цьому забезпечувати однаково високий рівень якості послуги, яку отримує клієнт. Вміння «виконувати декілька ролей» – це одна з найкращих можливостей стати для роботодавця незамінним цінним працівником та забезпечити його успіх на ринку готельно-ресторанних послуг.

10. Культурна обізнаність.

Фахівці індустрії гостинності мають справу з клієнтами різних національностей та культурного рівня. Обізнаність щодо особливостей різних культур та вміння демонструвати толерантність попри власні культурні норми та

релігійну приналежність має вирішальне значення у запровадженні високих стандартів якості в сфері готельно-ресторанних послуг.

Отже, підсумовуючи вище наведене, варто зауважити, що сформований перелік навичок «soft skills» є базовим та може доповнюватись залежно від посади працівника та від специфіки закладу готельно-ресторанного бізнесу. Водночас стає зрозумілим, що успіх підприємств індустрії гостинності в значній мірі залежить від набору тих «soft skills», якими володіють працівники та тісно взаємопов'язаний з їх безпосереднім успіхом.

Список використаних інформаційних джерел

1. Зольников А.Е. Hard skills и soft skills: в чем разница для иженера? / А.Е. Зольников, И.И. Ниязбакиев // Научное обозрение. Педагогические науки. – 2019. – № 2 (часть 3). – С. 44-48.

2. Top 10 hospitality and tourism soft skills [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <https://blog.ssth.ch/top-10-soft-skills-hospitality-tourism>

УДК 657.6

Lemesh V. N.

*PhD in economics, Docent of the Department of
accounting analysis and audit in the sectors of the national economy
Belarusian State Economic University, Minsk, Republic of Belarus*

THE INSTITUTE OF AUDIT IN THE REPUBLIC OF BELARUS

Problems and prospects of formation and development of the Institute of audit in the Republic of Belarus are addressed by a number of scientists, the main of which are D. A. Pankov, A.V. Bun, S. L. Korotaev, S. A. Danilkova and others. At the same time, the events that have taken place over the past year indicate the activation of the position of both the audit community itself and state structures that regulate various aspects of audit activity.

The peculiarity of the process of institutionalization of audit activities in Belarus is related to the import of ready-made institutional forms. However, for the formation of the Institute of audit in the Republic of Belarus, this aspect is poorly taken into account, which cannot but affect its development and functioning [1-5].

In connection with the adoption of the new version of The Law "On audit activities" (hereinafter - Law No. 56-Z) [6], the key points are:

- creation of the Audit chamber, which is a single self-government body of audit organizations and auditors-individual entrepreneurs [6, item 1 of article 9]. On November 5, 2019 held the founding meeting of the audit chamber of the Republic of Belarus, which, in particular, was approved by its Charter; selected seven Board members and five members of the auditing Commission;

– in order to coordinate and evaluate the activities of the Audit chamber, to ensure the implementation of its statutory goals and objectives, the Regulations on the Supervisory Board for audit activities and its composition were approved;

– it is planned to introduce the ISA and the Code of ethics for professional accountants adopted by the International Federation of accountants (hereinafter referred to as the Code) on the territory of the Republic of Belarus. Starting from 2019.10.28, when conducting an audit of annual financial statements prepared in accordance with IFRS, ISAS are mandatory for compliance [6, part 2, paragraph 2 of article 23]. In connection with this Decision, The Decree "On international standards of auditing" [7] was adopted, which determines that the ISA and the Code are put into effect on the territory of Belarus by the Council of Ministers of the Republic of Belarus;

- clarified and systematized approaches to the implementation of audit activities: from January 1, 2020 for its implementation, audit entities must be members of the Audit chamber [6, part 1, paragraph 2 of article 23]. As of 2020.03.01, there are 77 audit organizations and 327 sole proprietor auditors;

– the obligation of audit organizations and auditors-individual entrepreneurs to provide audit services for the mandatory audit of annual accounting and (or) financial statements no later than August 1 of the next year, to submit to the Audit chamber a list of audited persons who were provided such services for the reporting year [6, part 16 of article 15]. Approved by the Ministry of Finance [8]:

1) instructions on the procedure for maintaining the register of auditors, auditors operating as individual entrepreneurs, audit organizations;

2) instructions on the provision of information on the implementation of audit activities and the provision of professional services by audit organizations, auditors operating as individual entrepreneurs;

3) instructions on the requirements for information submitted by audit organizations, auditors operating as individual entrepreneurs to the Audit chamber on their activities and deadlines for submitting such information.

The Ministry of Finance maintains an information database of organizations whose annual accounting and (or) financial statements (hereinafter, unless otherwise specified, the statements) are subject to mandatory audit (hereinafter, the data Bank) in electronic form [9, p. 2];

- changed approaches to the ability of audit organizations to conduct mandatory audits of statements prepared in accordance with IFRS: to provide audit services to an audit organization for the mandatory audit of annual financial statements prepared in accordance with IFRS, it is necessary to simultaneously comply with the following requirements:

the presence in the staff of an audit organization of at least three auditors, for whom this organization is the main place of work, who have special training in the field of IFRS, corresponding to the conditions for recognition of such training, established by the Audit chamber in agreement with the Ministry of Finance and the Ministry of education;

at least once every three years, an audit organization passes an external assessment of the quality of its work with a result that meets the criteria for providing audit services for the mandatory audit of annual financial statements prepared in accordance with IFRS, in accordance with the principles of the Audit chamber's external assessment of the quality of work of audit organizations, auditors - individual entrepreneurs, approved by the Ministry of Finance. For the purpose of inclusion in the audit register of information about the right of an audit organization to provide audit services for the mandatory audit of annual financial statements prepared in accordance with IFRS, the result of an external assessment of the quality of this audit organization is approved by the Audit chamber with the Supervisory Board for audit activities [6, paragraph 4 of article 8].

– introduced the obligation of audit organizations, auditors-individual entrepreneurs to participate by decision of the Board of the Audit chamber in its external assessment of the quality of work of other members of the Audit chamber on a free basis [6, part 3, paragraph 4 of article 29];

– the list of organizations that annually conduct mandatory audits includes special financial organizations [6, para. 11 part 3 article 17];

– changed the revenue criterion for mandatory audit of business entities-500,000 basic values [6, paragraph. 12 h. 3 art. 17].

As we can see, the changes that have taken place are aimed at unifying audit approaches based on ISAS and international experience in domestic practice, but there are also problems.

In contrast to previous years, the official website of the Ministry of Finance represents less information about the activities of audit organizations in 2018 than in previous years and it is presented only by audit organizations; the volume of services provided by audit organizations and the number of auditors.

References:

1. Коротаев, С.Л. Аудиторская деятельность: мы ждем перемен. - Экономическая газета за 25.05.2018.

2. Коротаев, С.Л. Закон об аудите принят: что дальше? Профессиональное мнение. - Экономическая газета за 02.08.2019.

3. Лемеш В.Н., Глинник Е.П. Теоретические аспекты контроля в Республике Беларусь: состояние и развитие // Бухгалтерский учет и анализ. - 2019. - №1. - С. 23-29.

4. Лемеш, В.Н. Аудиторская палата Беларуси. Прошлое и будущее... - Экономическая газета за 18.12.2018: <https://neg.by/novosti/kategoriya/konsultacii-1?page=0>. Дата доступа 24.03.2020.

5. Лемеш, В.Н. Профессионально об актуальном: Идет обсуждение будущего аудиторской палаты Республики Беларусь. <http://pravo.by/novosti/novosti-pravo-by/2019/january/32264/>. Дата доступа 24.03.2020.

6. Закон Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности» от 12.07.2013 № 56-З в редакции Закона № 229-З.

7. Указ Президента Республики Беларусь от 26.11.2019 № 429 «О международных стандартах аудиторской деятельности».

8. Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 18.10.2019 № 57 «О порядке ведения аудиторского реестра и представлении информации об аудиторской деятельности».

9. Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 18.10. 2019 № 58 «О банке данных организаций, годовая отчетность которых подлежит обязательному аудиту».

10. Постановление Национального статистического комитета Республики Беларусь от 28.08.2018 № 78 «Об утверждении формы государственной статистической отчетности 1-аудит (Минфин) «Отчет о работе аудиторской организации» и указаний по ее заполнению».

УДК 657.631.6

Марушко Н.С.

к.е.н., доцент, доцент кафедри фінансів та обліку

Львівський державний університет внутрішніх справ, м. Львів, Україна

РОЛЬ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ В УПРАВЛІННІ РИЗИКАМИ ШАХРАЙСТВА

На сьогодні ефективність ведення бізнесу та формування системи протидії економічними злочинами та шахрайству залежить насамперед від організації системи внутрішнього контролю. За оцінками експертів, економічні злочини та шахрайство в всіх сферах бізнесу мають тенденцію до збільшення, в більшості підприємств існують випадки зловживань зі сторони персоналу та партнерів. На думку зарубіжних експертів, а також за даними контрольно-ревізійної діяльності близько третини активів з обороту підприємств можуть виводитися завдяки недобросовісним та шахрайським діям найманого персоналу, стейкхолдерами, а також власниками бізнесу, що в свою чергу, сприяє зниженню ефективності діяльності бізнесу, зниженню його вартості, а в окремих випадках створює потенційні передумови загроз виникнення банкрутства підприємств. Результати аудиту підприємств-банкрутів свідчать про те, що більшість з них збанкрутували з причин проведення навмисної політики зловживань і крадіжок, як зі сторони апарату управління, так і зі сторони власників.

З огляду на це, виникає необхідність організації такої системи внутрішнього контролю, яка б передбачала виявлення бізнес-ризиків, їх мінімізацію та визначення напрямів внутрішніх контрольних заходів.

Загальновідомим є те, що шахрайство - серйозна загроза для стабільності та життєздатності будь-якої організації. Збитки внаслідок шахрайства, як правило, виходять далеко за межі фінансових втрат. Шахрайство може також завдати суттєвої шкоди нематеріальним активам (відносини із бізнес-партнерами,

репутація, бренд), що є надзвичайно важливими факторами для забезпечення успішної діяльності та розвитку будь-якої організації [1].

Всесвітнє дослідження економічних злочинів та шахрайства виділяє такі економічні злочини та / або шахрайства в 2018 році, що подані на рисунку 1 [2].

Більше того, більшість українських організацій все ще не займаються профілактикою шахрайства, а лише реагують або захищаються, коли факт шахрайства вже вчинений:

- лише 40% опитаних організацій в Україні проводили загальну оцінку ризиків шахрайства протягом останніх двох років.
- близько третини українських організацій повідомили, що проводили оцінку вразливості до кіберзлочинів.
- та ж негативна тенденція спостерігається в більш фокусній оцінці ризиків критичних напрямків діяльності організацій: протидії хабарництву та корупції, боротьбі з відмиванням коштів, або застосуванні санкцій та дотриманні вимог експортного контролю [2].

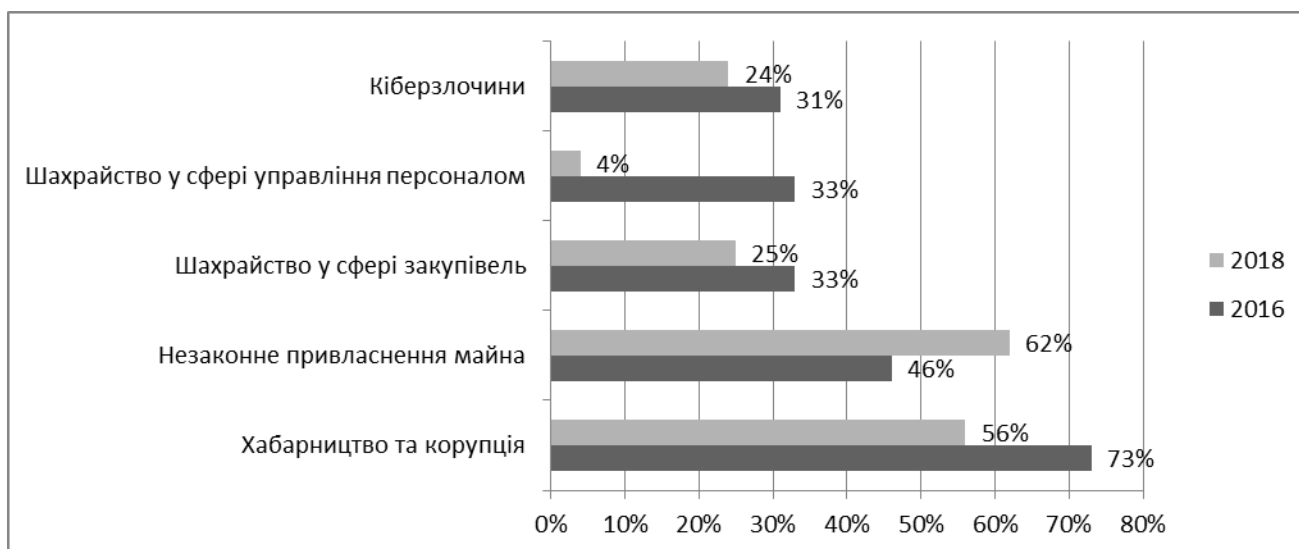


Рис. 1. Оцінка видів економічних злочини та / або шахрайства в Україні в 2016-2018 рр., % [2].

Крім того, лише 27% українських організацій проводили перевірку дотримання законодавства (due diligence) у сфері протидії хабарництву та корупції в процесі придбання / поглинання іншого бізнесу (порівняно з 45% організацій у світі).

З огляду на це, необхідно сформувавши ефективний механізм внутрішнього контролю, як дієвий засіб запобігання та вчинення шахрайства. Більше того, доцільно визначити основні напрями внутрішнього контролю, виходячи з найбільш ймовірних ризиків шахрайства в умовах конкретної ситуації організації. Це дозволить звужити зони внутрішнього контролю і визначити пріоритетні напрями

здійснення внутрішніх контрольних процедур за ділянками і мінімізувати витрати на проведення внутрішнього контролю.

Результати цього ж дослідження показують, що 31% опитаних респондентів в Україні вживають заходів із підвищення ефективності бізнес-процесів, зокрема, механізмів внутрішнього контролю [2]. Проте, варто зважати на те, що більшість злочинів з-поміж випадків шахрайства, скоєного співробітниками організації, частка шахрайства вчиненого її вищим керівництвом складає 55% у 2018 році. Саме тому, ефективність контролю ґрунтується на принципі об'єктивності та незалежності, тобто для подолання цієї системної проблеми організаціям необхідно врахувати те, що керівництво зможе їх обійти, або вступити у змову в тому чи іншому напрямку.

Загальновідомим є те, що саме внутрішній аудит є ефективним інструментом у попередженні шахрайства, його виявленні та боротьбі. В Міжнародних стандартах професійної практики внутрішнього аудиту окреслені напрями боротьби з шахрайством, а саме:

1. Внутрішні аудитори повинні мати достатні знання для того, щоб оцінити ризик шахрайства та спосіб управління таким ризиком в організації, але не передбачається, що внутрішній аудитор повинен володіти такою ж компетенцією, що й особа, основним обов'язком якої є виявлення та розслідування фактів шахрайства (Стандарт 1200 – Професійна компетентність та належна ретельність).

2. Функція внутрішнього аудиту повинна оцінити можливість виникнення шахрайства та способи управління ризиками шахрайства (Стандарт 2120 – Управління ризиками).

3. Внутрішні аудитори повинні розглядати ймовірність значних помилок, шахрайства, невідповідності або інших ризиків під час розроблення цілей завдання (Стандарт 2210 – Цілі завдання) [3].

Отже, відповідно до стандартів поточні звіти повинні містити дані, що стосуються значних ризиків і проблем щодо контролю, включаючи ризик шахрайства. Тому, внутрішній контроль повинен охоплювати оцінку ризиків підприємства на основі планів і тестів контролю, формувати механізму превентивних заходів та розробляти рекомендації щодо запобігання шахрайству, знаючи сильні і слабкі сторони організації.

Список використаних інформаційних джерел

1. Association of Certified Fraud Examiners. URL: <https://www.acfe.com/report-to-the-nations/2018/>.

2. Всесвітнє дослідження економічних злочинів та шахрайства 2018 року: результати опитування українських організацій. Виведення шахрайства з тіні. URL: pwc.com/ua/gecfs/ua.

3. Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту [Електронний ресурс]. – URL: <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF%202013%20Ukrainian.pdf>

УДК 657

Микитюк І.С.

к.е.н, доцент, доцент кафедри фінансів

Київського національного торговельно-економічного університету, м.Київ, Україна

ВНУТРІШНІЙ АУДИТ В СИСТЕМІ ОРГАНІВ КАЗНАЧЕЙСТВА

При здійсненні контрольної діяльності надзвичайно важливим є задіяти такі інструменти, які разом з якісною і кількісною оцінкою результатів діяльності дозволяють б підтверджувати достовірність результатів контролю. До таких інструментів відноситься внутрішній аудит.

Внутрішній аудит – це складова системи внутрішнього контролю та аудиту, яка являє собою незалежну оцінку системи внутрішнього контролю, встановленого у Казначействі України. Основними завданнями внутрішнього аудиту є: забезпечення керівництва незалежною оцінкою діяльності самостійних структурних підрозділів Казначейства та територіальних органів Казначейства, результатів управління державними ресурсами, правильності ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності, законності та ефективності господарської діяльності; виявлення та аналіз причин недоліків, невідповідностей в організації роботи вимогам законодавчих та нормативно-правових актів, у тому числі наказів та доручень керівництва Казначейства, самостійними структурними підрозділами Казначейства та територіальними органами Казначейства; надання об'єктивних, незалежних висновків та рекомендацій щодо функціонування системи внутрішнього контролю Казначейства та її удосконалення, удосконалення системи управління, запобігання фактам незаконного, неефективного та не результативного використання бюджетних коштів, запобігання виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності Казначейства та його територіальних органів.

До основних напрямів внутрішнього аудиту можна віднести: по-перше – *це аудит відповідності*, коли в ході перевірок перевіряються результати контрольних заходів, В разі відсутні розбіжностей між результатами внутрішнього контролю і результатами аудиту, можна говорити про відповідність результатів внутрішнього контролю реальному стану справ і якісній організації контрольної діяльності. По-друге – *це аудит результативності* діяльності, який має включати декілька блоків: оцінку результативності діяльності співробітників; оцінку результативності діяльності структурних підрозділів; оцінку результативності діяльності територіальних органів; зовнішню оцінку Казначейства в цілому. Основним завдання аудиту результативності є оцінити, яким чином були сформульовані висновки по кожному виду оцінки, а також їх відповідність реальному стану справ. По-третьє – *це аудит ефективності* діяльності. Аудит ефективності діяльності є найбільш перспективним напрямом аудиту в органах Казначейства, важливим і досить складним завданням, яке потребує подальших наукових досліджень.

Принципово важливим питанням для ефективного функціонування системи внутрішнього аудиту в органах Казначейства є правове регулювання даної сфери діяльності. Слід зазначити, що було розроблено ряд правових документів, які дозволяють сьогодні досить ефективно здійснювати роботу по внутрішньому аудиту. При цьому слід розуміти, що контрольно-аудиторський процес повинен бути динамічним і змінюватися відповідно до змін функцій, умов і середовища роботи органів Казначейства. Одним з головних чинників, який вимагає удосконалювати систему контролю є зміна методів державного управління. Так, оскільки державний бюджет сформований за програмним принципом, то відповідно, у Казначейства виникла потреба в перебудові структури контролю. У зв'язку з тим, що контролювати абсолютно все неможливо, виникає необхідність здійснювати контроль за ключовими показниками, які в повному обсязі характеризують діяльність казначейської системи.

Для забезпечення високої якості аудиторських заходів особливо важливо, аби фахівці, які їх здійснюють, відрізнялися високими морально-етичними якостями і знаходилися на високому теоретичному і професійному рівні. За результатами проведених внутрішніх аудитів в територіальних органах Казначейства щодо ефективності, відповідності та якості виконання завдань, функцій та операцій при казначейському обслуговуванні бюджетних коштів виявлено, що основними причинами виникнення порушень та недоліків є формальний підхід відповідальних осіб до виконання окремих вимог чинних документів, низький рівень компетентності персоналу, неухважність в роботі, недостатність контролю з боку керівництва щодо виконання підлеглими своїх функціональних обов'язків. Тому робота з кадрами підрозділів аудиту має стати одним з найважливіших напрямів в розвитку системи внутрішнього аудиту.

Діяльність органів Казначейства пов'язана з казначейським обслуговуванням бюджетних коштів, формуванням і використанням фінансових ресурсів, тобто проведенням касових операцій. Така діяльність супроводжується невизначеністю (зміна кон'юнктури ринку кредитних ресурсів, облікової ставки НБУ) і вказує на необхідність урахування ризику, побудови й удосконалення інструментів його моделювання та програмування. Аналіз та оцінювання ризиків передбачає визначення ймовірності виникнення ризиків, суттєвості їх впливу на діяльність організації та можливі наслідки від їх настання. Тому при здійсненні внутрішнього аудиту необхідно проводити ідентифікацію й оцінку ризиків, з якими стикаються органи казначейства. А це в свою чергу вимагає розробки й застосування певної системи організаційних методів управління ризиком. Управління ризиком передбачає пошук оптимальних шляхів його зниження, таких як: попередження ризику шляхом проведення моніторингу необхідності проведення касових видатків в межах прогнозованої наявності коштів на кореспондентському рахунку; страхування ризику на стадії реєстрації фінансових та бюджетних зобов'язань; передбачення резервів (запасів) на покриття ймовірних витрат тощо. Таким чином, на підрозділи служби внутрішнього аудиту та контролю покладається функція контролю

управління ризиками. Результатом такої діяльності мають бути пропозиції щодо вдосконалення системи внутрішнього аудиту з урахуванням ризиків, які загрожують ефективній роботі органів казначейства. Визначити, оцінити й мінімізувати ризики органу казначейства – найважливіше завдання системи внутрішнього аудиту.

Внутрішній аудит і контроль, який здійснюється органами казначейства, є важливою і невід’ємною складовою сфери державного управління, тому його результати вимагають постійного моніторингу та глибокого аналізу. Результати моніторингу можуть використовуватися для аналізу якості діяльності як органів казначейства, так і головних розпорядників бюджетних коштів з точки зору оцінки рівня фінансових ризиків при проведенні операцій з бюджетними коштами. Тому, здійснюючи контрольну діяльність в системі казначейства слід враховувати потребу у постійному моніторингу діяльності для оцінки її результатів та вжиття відповідних заходів. Це вимагає оптимізації взаємовідносин та обміну інформацією між усіма структурними підрозділами органу казначейства та іншими учасниками бюджетного процесу.

Підводячи підсумок, можна зробити висновок, що чинна практика організації системи внутрішнього аудиту в органах Казначейства потребує розроблення та реалізації новітніх інформаційно-програмних проектів, задоволення потреб у підготовці кадрів та підвищенні їх кваліфікації, посилення наукового потенціалу. Перспективними напрямками подальшого розвитку системи внутрішнього аудиту в органах казначейства має стати: розробка показників оцінки ефективності і результативності діяльності органів Казначейства на основі вивчення міжнародного і вітчизняного досвіду, кращої практики та наукових розробок; підвищення ефективності контрольної діяльності з максимальним використання інформаційних технологій. Такий підхід сприятиме раціональному використанню державних фінансів та зміцненню фінансової дисципліни, оперативному реагуванню на виникнення або загрозу виникнення фактів неефективного використання державних фінансів та фінансових порушень.

УДК 657.6(076.5)(075.8)

Mozolevskaya T.N.

Students, Belarusian State Economic University, Minsk, Republic of Belarus

Pavlotskaya Y.E.

Students, Belarusian State Economic University, Minsk, Republic of Belarus

MODERN TRENDS IN THE EUROPEAN AUDIT ACTIVITY

In the near future the modification of audit, including managerial audit, in the context of modern information and digital technologies will become a necessity for every audit company wishing to stay competitive on the European market. The topic has not been explained enough yet, but it starts to receive increasing attention. In particular, V.

N. Lemesh in her scientific work «Foresight of accounting and auditing in the digital economy» notes that «today it is impossible to find an industry in which technologies that are integrated into the processes of production and sale of products, works, services are not involved» [1, p. 147].

The main areas of managerial audit development in the context of the European integration are computerization and integration into an innovative environment.

The computerization of audit activity involves mainly the use of personal computers and specialized computer programs at all stages of the audit. Computer audit is based on regularly updated software. It can be developed for both private use and mass replication. For example, the British company Ernst & Young (EY), which has offices in 150 countries, including Ukraine and many other European countries, and is part of the «Big Four» audit firms, has developed the following own software products:

1) EY Canvas – the first totally online platform, hosted on the EY private cloud, it connects audit professionals with clients, wherever the audit occurs;

2) EY Helix – global audit analytics platform, which gives the ability to analyze larger volumes of audit-relevant data to derive insights and a more in-depth understanding of EY clients' financial close and business operations;

3) EY Atlas – global accounting and financial reporting research platform, which helps to provide high-quality audits because EY teams are enabled with faster, better and more relevant research and technical data. Enabled for use on smartphones and tablets, this tool provides our auditors with an integrated, consistent, easy-to-use way to find information when they are on the move [2].

The use of computers significantly saves time in record-keeping, reduces labor, business risks, audit costs and improves audit accuracy for each European audit company.

With the increase in technological capacity and information owing to the European integration, it has become clear that the data collection and systems of the computerization not only have a positive effect, but also require resources, maintenance and attention, so organizations are rapidly mastering digital technologies.

Innovative directions of the European audit development can be represented by implementation of blockchain technology, possibility to work with significant amount of data and transition to continuous audit.

Blockchain technology is a digital register of economic transactions that uses cryptography to maintain security. Blockchain allows a possibility of automatic verification and reduces time to conduct it, as the technology provides transparency, durability, reliability and high data quality. If blockchain is successfully implemented in the audit organization, it will no longer be necessary to maintain primary documentation on paper or machine media, as all transactions are reflected and fixed in the blockchain.

EY began developing blockchain-based products in 2016. Two years later, the company introduced software tools to improve the quality of corporate transaction audit, but they are closed and available only to organizations working in private blockchain [3]. In the future, the «Big Four» is expected to introduce the possibility of automating

procedures for testing assets, liabilities, capital using blockchain technology and provide them to each European country.

The improvement of the forms of work with information in the European audit is realized with the help of big data sets, namely the use of best practices such as machine learning, intelligent analytics and data analysis for very big data. It comes from devices, networks, transactional applications, video/audio devices, the Internet, social networks, etc. - most of which are generated in real time at high speed and on a very large scale.

The method of continuous audit is based on direct appeal to procedures for continuous monitoring of all processes of the audited system, including in the form of digitized accounting information. Such audit focuses on a complete survey, which guarantees a thorough and comprehensive inspection of risks and managerial system prevents risks, violations and deviations.

To sum up, many audit companies, including European, are currently facing only the computerization process. However, the number of organizations wishing to keep up with the times is growing rapidly. The demonstrated blockchain technology, big data and continuous auditing have the potential to fundamentally change audit activity, setting new challenges for it and increasing competition between audit companies in conditions of the European integration. In the near future, innovative technologies will open up new opportunities for many European competitive audit companies not only to increase productivity and market volumes, but also to form the basis of new audit products and services.

References

1. Lemesh V.N. Foresight of accounting and auditing in the digital economy. Financial and economic development of Ukraine in the conditions of transformational changes: Materials VII All-Ukrainian scientific conference, 2018 (LTEU, Lviv). Ternopil: Krok, 2018, pp.147-150. (in Russian)

2. Ernst & Young Global Limited. Available at: https://www.ey.com/en_gl/ (accessed 6 March 2020)

3. “Bol’shaya chetverka” aydtorskih kompanii nachala perehod na blokchein (The Big Four of audit companies began the transition to blockchain). Available at: <https://bitcryptonews.ru/news/blockchain/bolshaya-chetverka-auditorskix-kompanij-nachala-perexod-na-blokchejn/> (accessed 14 March 2020)

ЗМІСТ КОНТРОЛЮ В УГОДІ ПРО АСОЦІАЦІЮ

Контроль в управлінні суб'єктами господарської діяльності. У Главі 13 Законодавство про заснування та діяльність компаній, корпоративне управління, бухгалтерський облік та аудит Розділ V Економічне та галузеве співробітництво Угоди [1] зазначається потреба у співробітництві в даній галузі приймаючи до уваги важливість комплексного застосування ефективних правил та методики у сферах законодавства щодо заснування та діяльності компаній, корпоративного управління, а також щодо бухгалтерського обліку та аудиту; метою здійснення такого співробітництва зазначене створення повноцінно функціонуючої ринкової економіки та задля стимулювання торгівлі. За статтею 387 Угоди передбачається співробітництво у 3 напрямках:

- з питань захисту прав акціонерів, кредиторів та інших заінтересованих сторін відповідно до вимог ЄС у цій сфері згідно з Додатком XXXIV до цієї Угоди;

- щодо впровадження на національному рівні відповідних міжнародних стандартів та поступового наближення до права ЄС у сфері бухгалтерського обліку та аудиту згідно з Додатком XXXV до цієї Угоди;

- з питань подальшого розвитку політики корпоративного управління відповідно до міжнародних стандартів, а також поступового наближення до правил та рекомендацій ЄС у цій сфері згідно з Додатком XXXVI до цієї Угоди. У додатках до даної статті Угоди конкретизовані нормативно-правові акти, які повинні бути враховані при приведення законодавства України у відповідність до норм права ЄС.

У тексті Угоди контроль та аудит розглядаються у тісному взаємозв'язку із бухгалтерським обліком через розвиток корпоративного управління компаній. Основний наголос робиться на дотриманні правових норм, перевірі та підтвердженні річних та консолідованих рахунків, застосуванні міжнародних стандартів бухгалтерського обліку про щорічну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язані з ними звіти певних типів компаній, щодо обов'язкового незалежного аудиту тощо.

Одночасно, сторони спрямовують свою діяльність на обмін інформацією та досвідом щодо існуючих систем та відповідних нововведень в зазначених сферах. Крім того, Сторони намагаються покращити обмін інформацією між національним реєстром України та бізнес-реєстрами держав-членів ЄС. Сторони погоджуються, що постійний діалог відбуватиметься з питань, охоплених Главою 13 Розділу V («Економічне та галузеве співробітництво»), стаття 388 цієї Угоди.

Роль контролю як еталону для виконання стороною зобов'язань, встановлення відповідальності, провадження діяльності а також як критерію визначення об'єктів управління. Контроль у встановленні умов використання ресурсів є еквівалентом права власності, за відсутності такого права діяльність не відбувається, постачальник послуги не несе відповідальності, постачальник не має можливості постачати певні товари, посередник повинен досягти узгодженого вирішення у спорі тощо. Й на практиці розпорядження, певна юрисдикція, підпорядкування та нагляд рівнозначні здійсненню контролю з боку правовласників.

Контроль у визначеннях об'єктів управління у тексті Угоди виконує роль важливого критерію: за наявності контролю класифікується підсектор, визнається технічний засобів або підприємство набуває статус дочірнього підприємства юридичної особи. У даному випадку критерій наявності контролю близький до ролі контролю у визначення активів у бухгалтерському обліку. Діяльність в галузі контролю, аудиту – це обмін інформацією, досвідом, найкращою практикою імплементації стандартів та методик, гармонізації з міжнародно визнаними стандартами, запобігання шахрайства і корупції та удосконалення методів, спрямованих на припинення цих явищ; вжиття ефективних заходів з метою попередження та боротьби із шахрайством, корупцією та іншою нелегальною діяльністю шляхом взаємної адміністративної допомоги та спільної правової підтримки, поступово приведення національного законодавства у відповідність до положень, викладених у Додатку XLIV до цієї Угоди; застосування ефективних правил та методики у сферах законодавства, поступове наближення до права ЄС у сфері бухгалтерського обліку та аудиту, правил та рекомендацій ЄС у сфері подальшого розвитку політики корпоративного управління.

В Угоді відокремлюється регуляторна функція від діяльності суб'єкта. Застосування у тексті Угоди понять «належним чином контролюють», «належний контроль» тощо зумовлює потребу підвищення ефективності та якості контролю. Доречно зазначити однакові умови використання в Угоді поняття «контроль» на рівні державної економічної політики, на рівні стосунків між сторонами-юридичними особами та реалізації прав фізичних осіб на заснування підприємницької діяльності та працювати на керівних посадах та у складі основного персоналу компанії; право контролю розглядається як обов'язок об'єкта контролю вчинити належним чином настанови суб'єкта контролю.

Напрями подальших досліджень. Відповідями на виклики постіндустріальної економіки, глобалізації, вимог сталого розвитку тощо може бути вдале розв'язання прикладних проблем контролю, корпоративного управління, зовнішнього та внутрішнього аудиту, бухгалтерського обліку компаній, вдосконалення системи відповідальності та звітування корпорацій тощо. Контроль пов'язаний із очікуваннями, з майбутнім. За своєю філософською природою контроль носить характер норми, зразку и стосується досягнення того стану справ, що повинен бути. Тому вдосконалення контролю ґрунтується на

застосуванні специфічних підходів. Розвиток діяльності з контролю викликає потребу у розробці обґрунтованих основних характеристик контролю: положень, правил, стандартів, показників, критеріїв, регуляторів, регламентів; творчого використання кращої практики контролю компаній України, країн ЄС та світу. Такі ініціативи сприйняті спільнотою та покладені у основу вдосконалення практики та подальших наукових розробок з контролю. Для вдалого вирішення проблем контролю потрібний системний підхід. Велика непередбачуваність (невизначеність) подій накладає свій відтінок на прийняття управлінських рішень менеджментом. Зараз в Україні система внутрішнього контролю підприємств розглядається у сполученні із системою управління ризиками підприємств.

Список використаних інформаційних 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. Угоду ратифіковано із заявою Законом № 1678-VII від 16.09.2014. Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011

УДК 657. 47:336

Парасій-Вергуненко І. М.

*д.е.н., професор, професор кафедри обліку в кредитних і бюджетних
установах та економічного аналізу*

*ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»,
м. Київ, Україна*

ФОРМУВАННЯ ЦЕНТРІВ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ В СИСТЕМІ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ЗАКЛАДІВ ВИЩОЇ ОСВІТИ

Необхідною умовою ефективного функціонування системи управління витратами діяльності закладів вищої освіти є оптимізація їх організаційної структури з економічно обґрунтованим розподілом функцій структурних підрозділів, діяльність яких спрямована на покращення освітнього процесу, та закріпленням відповідних обов'язків на основі виокремлення відповідних центрів відповідальності.

Формування центрів відповідальності в структурі закладів вищої освіти (ЗВО) є обов'язковою умовою організації та впровадження системи управлінського обліку. В цілому ЗВО являє собою ієрархічну структуру центрів фінансової відповідальності, котрі виступають як цілісні сегменти і об'єкти управлінського обліку, що мають цілі, завдання і функціональні обов'язки, спрямовані на досягнення кінцевих цілей навчального закладу.

За сучасним тлумаченням центром відповідальності є сегмент діяльності організації, що очолюється певною особою, яка несе персональну відповідальність за результати роботи даного сегменту. Це повною мірою стосується не тільки

суб'єктів підприємницької діяльності, а й інших економічних суб'єктів, зокрема й закладів освіти. Специфіка діяльності державних закладів вищої освіти, які за своєю сутністю є бюджетними неприбутковими організаціями, накладає певний відбиток на підходи до формування центрів відповідальності. Фактично, отримання прибутку не може бути основною ціллю функціонування державних ЗВО (за виключенням відокремлених структурних підрозділів, наприклад, коледжів, консалтингових центрів тощо). Проте для приватних ЗВО пріоритетною ціллю залишається отримання віддачі у вигляді прибутку від інвестування в освітній заклад коштів, що відповідним чином відбивається на організації управлінського обліку та формуванні центрів відповідальності.

До принципів і умов виокремлення відповідних типів центрів відповідальності ЗВО з урахуванням особливостей організаційної структури навчальних закладів та специфіки технології освітнього процесу пропонуємо відносити: ступінь завершеності технологічного циклу навчального процесу; наявність статусу самостійного платника податків та можливості виокремлення грошових потоків за центрами відповідальності на банківських рахунках; ступінь участі у наданні освітньої послуги; можливість керівника впливати на доходи та витрати ЦВ. Врахування цих принципів дає змогу скоординувати та спрямувати діяльність всіх структурних підрозділів на досягнення цільового результату та виокремити сфери відповідальності, що допомагає оптимізувати фінансові потоки та виявити недоліки організаційної структури ЗВО та мінімізувати витрати;

Незалежно від масштабів ЗВО, його організаційної структури та розмірів центрів відповідальності для цілей управлінського обліку пропонуємо виокремлювати чотири класичні центри відповідальності, яким притаманний різний характер управлінських повноважень їх керівників і, відповідно, різний зміст управлінської звітності, а саме: *центр витрат*; *центр доходів та витрат*; *центр інвестицій*; *центр прибутку* (для приватних ЗВО).

При формуванні центрів відповідальності найбільш раціональним є підхід, який базується на використанні вже сформованої організаційної структури закладу вищої освіти, тобто ранжирування вже сформованих структурних підрозділів ЗВО за їх видами. Зазвичай, до центрів відповідальності ЗВО відносять такі структурні підрозділи (табл. 1).

Слід зазначити, що розподіл структурних підрозділів на відповідні центри відповідальності носить умовний характер і при певних умовах той чи інший центр може змінити свій статус як одиниці фінансової структури ЗВО. Отже, виокремлення в організаційній структурі ЗВО центрів фінансової відповідальності та розроблення пакету нормативних документів, котрі регламентують їх діяльність, є основою для створення системи управлінського обліку.

Таблиця 1.

Центри відповідальності державних закладів вищої освіти

Назва структурного підрозділу	Вид центру відповідальності	Керівник центру відповідальності
Кафедри	Центри витрат	Завідувач кафедру
Факультети	Центри доходів та витрат	Декан, заступник декана
Науково-дослідні інститути	Центри доходів та витрат	Керівники НДІ
Адміністративні структурні підрозділи (відділ кадрів, навчальний відділ, науково-методичний відділ, юридичний відділ, центр інформаційно-обчислювальних систем, центр корпоративних зв'язків, відділ бухгалтерського обліку та звітності, адміністративно-господарський відділ, бібліотека, видавництво тощо)	Центри витрат	Керівники відповідних структурних підрозділів
Госпрозрахункові підрозділи, що мають статус окремою юридичної особи (відокремлені структурні підрозділи, коледжі, філії)	Центри прибутку (доходів та витрат)	Керівники відповідних структурних підрозділів
ЗВО в цілому	Центр доходів, витрат та інвестицій	Ректор, проректор з економічних питань

На підставі викладеного можна зробити висновок, що децентралізовану форму управління фінансовими ресурсами державних ЗВО на основі управлінського обліку з виокремленням центрів відповідальності доцільно запроваджувати у багатогалузевих (класичних) університетах, що готують фахівців різних спеціальностей та напрямів підготовки, які потребують різного матеріально-технічного забезпечення (наявність лабораторій, дослідних станцій, експериментальних підприємств тощо). Аналіз доходів та витрат окремих центрів відповідальності ЗВО в системі управлінського обліку може слугувати інформаційною базою для визначення собівартості підготовки одного бакалавра, магістра, аспіранта, докторанта і, відповідно, вартості навчання фахівців окремих спеціальностей, що в свою чергу лежить в основі маркетингової та фінансової стратегії навчального закладу з метою визначення найбільш перспективних з позиції попиту на ринку праці та ефективності напрямів підготовки студентів.

УДК 339.97

Полінкевич О.М.

д.е.н., професор,

завідувач кафедри економіки, безпеки та інноваційної діяльності підприємства

Східноєвропейський національний університет імені Лесі Українки,

м. Луцьк, Україна

ЧИННИКИ ОБМЕЖЕННЯ РОЗВИТКУ КОНСАЛТИНГОВИХ ПОСЛУГ В УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ

В сучасних умовах з розвитком міжнародних економічних відносин набуває актуальності питання ефективності діяльності ринку консалтингових послуг в міжнародному економічному просторі. Саме тут ринкова інфраструктура є основним елементом. В цьому контексті важливо розглянути консалтингову діяльність, яка є важливим компонентом управлінської інфраструктури.

Досліджувалися проблеми консалтингових послуг були в працях зарубіжних вчених, як Е. Бейч, К. Макхем, Р. Метцгер, С. Бісвас. Вагомий внесок у розгляд цього питання внесли вітчизняні вчені, зокрема, Любохинець Л. С. [0], Дашевська А.А. [0], Ковальська К. В. [0], Пастушенко Р. М. [0] та інші.

Щодо українського ринку консалтингу, то за дослідженнями, проведеними на замовлення компанії «Група Фінансових Рішень», в нашій країні виокремлюють декілька обмежень, які поки що не дають змоги ринку стрімко розвиватися, серед яких:

- низька поінформованість щодо надання консалтингових послуг та складність в отриманні об'єктивної інформації;
- недовіра до консалтингу загалом, що зумовлено не завжди достатнім рівнем професіоналізму з боку консультантів;
- невисокий рівень інтеграції українських консультаційних компаній в міжнародні консультаційні структури й об'єднання;
- низька активність професійних об'єднань на консультаційному ринку;
- низький рівень звернення до консалтингових компаній;
- недостатній рівень фінансової грамотності керівників. Відсутність інформації, що пояснює доцільність, необхідність і переваги використання таких видів послуг у поточних умовах ринку [0].

На нашу думку цей перелік варто розширити та подати чинники згруповані відповідно до двох груп:

Перша група: чинники зовнішнього середовища.

Друга група: чинники внутрішнього середовища.

Під зовнішнім середовищем розуміємо середовище, яке має вплив на розвиток консалтингових послуг, який продиктований міжнародними економічними умовами. До цієї групи чинників можна віднести:

- 1) стан рівня розвитку світового ринку консалтингових послуг;

- 2) політико-економічний стан розвитку світового економічного простору;
- 3) світові економічні кризи;
- 4) світові епідемії та загальний стан охорони здоров'я;
- 5) міжнародна екологічна безпека бізнесу.

Під внутрішнім середовищем розуміємо середовище, яке має вплив із урахуванням національних особливостей розвитку. До цієї групи чинників можна віднести:

- 1) військові дії;
- 2) стан розвитку національного ринку консалтингових послуг;
- 3) епідемії та стан здоров'я всередині країни;
- 4) екологічна безпека бізнесу.

На рис. 1. подано чинники обмеження розвитку консалтингових послуг в умовах євроінтеграції.



Рис. 1. Чинники обмеження розвитку консалтингових послуг в умовах євроінтеграції*

* Джерело: сформовано автором

Список використаних інформаційних джерел

1. Відновлення ринку консалтингу почнеться вже в 2018 році URL: <https://bitly.su/vG1rqM> (дата звернення: 14.03.2020).
2. Ковальська К.В., Пастушенко Р.М. Тенденції розвитку ринку консалтингових послуг в контексті посткризового періоду в Україні. Молодий вчений. 2018. № 8 (60). С. 194–200.
3. Любохинець Л.С., Дашевська А.А. Роль міжнародного консалтингу в розвитку національного ринку консалтингових послуг. Економіка і суспільство. 2017. Вип. № 13. С. 234–239.

УДК [005.935:336]:006.032

Пукала Р.

*PhD, проректор, Державна вища техніко-економічна школа ім.Б.Маркевича,
м. Ярослав, Польща*

Внукова Н.М.

*д.е.н., професор, професор кафедри банківської справи і фінансових послуг
Харківський національний економічний університет ім.С.Кузнеця, м.Харків, Україна*

СПЕЦІАЛЬНО ВИЗНАЧЕНИЙ ФІНАНСОВИЙ МОНІТОРИНГ АУДИТОРІВ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

Перехід на ризик-орієнтований підхід у сфері фінансового моніторингу є стратегічним напрямом міжнародного регулювання. Прийняті 2012 року міжнародні стандарти ФАТФ щодо протидії легалізації доходів, одержаних злочинним шляхом, та фінансуванню тероризму визначають певні допоміжні сектори, зокрема, правників, бухгалтерів, аудиторів та інших спеціально визначених суб'єктів первинного фінансового моніторингу. За міжнародними стандартами необхідно зобов'язати адвокатів, нотаріусів, інших незалежних експертів з правових питань та бухгалтерів повідомляти про підозрілі операції, коли вони задіяні у фінансовій операції від імені або за дорученням клієнта, стосовно діяльності, зазначеної в Рекомендації 22 (d). Країнам настійно рекомендується розширити дію вимоги щодо направлення повідомлень на решту професійної діяльності бухгалтерів, включаючи аудит.

За положенням нового Закону України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення» відповідно до ст.6 (розділ II) система фінансового моніторингу складається з первинного та державного рівнів. Суб'єктами первинного фінансового моніторингу є: банки, страховики (перестраховики), страхові (перестрахові) брокери, кредитні спілки, ломбарди та інші фінансові установи; платіжні організації, учасники чи члени платіжних систем; товарні та інші біржі, що проводять фінансові операції з товарами; професійні учасники фондового ринку

(ринку цінних паперів), крім осіб, які провадять діяльність з організації торгівлі на фондовому ринку та ін.. Серед спеціально визначених суб'єктів первинного фінансового моніторингу (крім осіб, які надають послуги в рамках трудових правовідносин) виділені суб'єкти аудиторської діяльності та бухгалтери, суб'єкти господарювання, що надають послуги з бухгалтерського обліку.

Відповідно до ст.18 щодо суб'єктів аудиторської діяльності; бухгалтерів; суб'єктів господарювання, що надають послуги з бухгалтерського обліку; суб'єктів господарювання, що здійснюють консультування з питань оподаткування відбувається державне регулювання і нагляд у сфері запобігання та протидії легалізації доходів, одержаних злочинним шляхом.

За період з 2016 по 2018 роки жодної інформації про підозрілі фінансові операції від аудиторів до Держфінмоніторингу не надходило. Представники фінансової розвідки вважають, що, зважаючи на незначний обсяг аудиторів у секторі аудиторських послуг, загроза їх використання з метою відмивання коштів є невисокою, між тим ризик використання аудиторських послуг з метою відмивання коштів оцінено у Національній оцінці ризиків (2019) в Україні як середній, а з метою фінансування тероризму - як низький.

У табл.1 наведено динаміку змін щодо надання аудиторських послуг.

Таблиця 1

Динаміка показників з надання аудиторських послуг з урахуванням обліку аудиторів з фінансового моніторингу

Рік	Кількість аудиторів на аудиторських фірм, які перебувають на обліку у Держфінмоніторингу	Кількість обов'язкового та ініціативного аудиту фінансової звітності, одиниць	Обсяг наданих аудиторських послуг, млн.грн	Відношення кількості договорів до кількості аудиторів, що перебувають на обліку у Держфінмоніторингу	Відношення обсягу наданих аудиторських послуг до кількості аудиторів, що перебувають на обліку у Держфінмоніторингу
2016	74	8221	728	111,09	9,84
2017	87	8085	875	92,93	10,06
2018	114	7608	1040	66,73	9,12

Складено та розраховано авторами.

Як видно у табл.1, кількість аудиторів, які перебувають на обліку у Держфінмоніторингу зростає, між тим кількість замовлень на аудиторські послуги зменшується, отже відношення цих договорів на одного аудитора на обліку у фінмоніторингу суттєво скорочується, між тим з урахуванням зростання вартості аудиторських послуг, динаміка їх вартості на одного облікованого аудитора майже не змінюється, має певні коливання навколо 10 млн.грн.

За ст.8 Закону щодо завдань, обов'язків та прав суб'єкта первинного фінансового моніторингу він зобов'язаний проводити внутрішні перевірки своєї діяльності на предмет дотримання вимог законодавства у сфері запобігання та протидії легалізації доходів. Щодо новизни та інноваційної у даній сфері суб'єкт первинного фінансового моніторингу може замовити незалежний аудит своєї діяльності (крім банківської діяльності) саме у сфері фінансового моніторингу.

Відповідно до ІУ Директиви ЄС щодо протидії відмиванню коштів, суб'єкти первинного фінансового моніторингу повинні забезпечити функцію незалежного аудиту щодо правильності внутрішнього контролю та процедур. Ця вимога залежить від розміру та характеру діяльності установи. Фактором, що підвищує зацікавленість у проведенні незалежного тесту на відповідність, є значне збільшення обсягу та розміру штрафних санкцій. У Польщі на законодавчому рівні визначено накладання штрафів як на фінансові установи, так і на осіб, відповідальних за нагляд за забезпеченням дотримання норм у цих установах, між прямо не вимагається незалежного аудиту протидії відмиванню коштів, однак має бути запроваджений ризико-орієнтований підхід. Пропозиція включає аудит дотримання протидії відмиванню коштів (документація, внутрішні положення, процеси), перевірку виконання норм національного закону та ринкову практику його застосування.

Отже, аудитори є спеціально визначеними суб'єктами первинного фінансового моніторингу, а також можуть самі надати аудиторські послуги щодо визначення відповідності внутрішньої системи у іншого суб'єкта первинного фінансового моніторингу встановленим вимогам до фінансового моніторингу. Така практика може суттєво вдосконалити процес організації фінансового моніторингу у визначених суб'єктів господарювання через обмін досвідом.

Список використаних інформаційних джерел

1. Внукова Н.М. Управління ризиками фінансових установ у сфері фінансового моніторингу. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія»*. 2018. Серія «Економіка». №8(36). С. 64-68.
2. Звіт про проведення Національної оцінки ризиків у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, та фінансуванню тероризму. Держфінмоніторинг. ОБСЕ, 2019. URL: http://www.sdfm.gov.ua/content/file/Site_docs/2019/20191220/Zvit.pdf
3. Міжнародні стандарти щодо боротьби з відмиванням коштів, фінансуванням тероризму та розповсюдження зброї масового знищення: рекомендації FATF Оновлено в жовтні 2018: Затверджені Пленарним засіданням FATF у лютому 2012 року Неофіційний переклад здійснено Державною службою фінансового моніторингу України. URL: http://www.sdfm.gov.ua/content/file/Site_docs/2018/20181017/BOOK.pdf
4. Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочин шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї

масового знищення: Закон України від 06.12.2019 № 361-IX. *Голос України*.2019.28 грудня.№251.

5. Рекомендации FATF. Международные стандарты по противодействию отмыванию денег, финансированию терроризма и финансированию распространения оружия массового уничтожения: пер. с англ. М.: Вече, 2012. 176 с. URL: <http://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/recommendations/pdfs/FATF-40-Rec-2012.pdf>

6. Audyт AML. URL <https://www.biinsight.pl/pl/aml-fraud/audyt-aml>

7. Florek J. Strzelecka M. Przeciwdziałanie praniu pieniędzy a niezależny audyt procesów AML. URL <https://www.rp.pl/Firma/304039993-Przeciwdziałanie-praniu-pieniedzy-a-niezalezny-audyт-procesow-AML.html>

8. Pukała R., Vnukova N.M., Achkasova S. Identifying the priority methodology for reinsurer default risk assessment. *Rozprawy ubezpieczeniowe. Konsument na rynku usług finansowych (Journal of Insurance, Financial Markets and Consumer Protection)*. 2018. 28(2/2018). PP. 120-134.

УДК 657.1

Сисоєва І.М.

*к.е.н., доцент, доцент кафедри економіки, обліку та оподаткування
Вінницького навчально-наукового інституту економіки
Тернопільського національного економічного університету, м. Вінниця, Україна*

Балазюк О.Ю.

*к.е.н., доцент, доцент кафедри економіки, обліку та оподаткування
Вінницького навчально-наукового інституту економіки
Тернопільського національного економічного університету, м. Вінниця, Україна*

РОЗВИТОК СОЦІАЛЬНОГО АУДИТУ

Соціальний аудит є багатовекторним поняттям, що дає відповіді на безліч запитань, вирішення яких сприятиме розвитку бізнесу, а відтак, і соціально-економічному розвитку країни в цілому. Наразі важливо зародити усвідомлення того, що для сучасного бізнесу головною конкурентною перевагою стає наявність потужного людського капіталу, тому бізнес має орієнтуватися на підвищення вартості робочої сили. Постійне скорочення дії традиційних для України чинників набуття конкурентних переваг за рахунок отримання преференційних умов ведення бізнесу або використання дешевих матеріальних ресурсів має підвищувати зацікавленість українських компаній у конкуренції на основі моделі «дорогої» робочої сили, що передбачає гідну оплату праці. Така постановка питання повністю відповідає сучасній ідеології соціальної відповідальності бізнесу.

Досвіджуючи дану проблематику, ми виявили необхідність наступного набору параметрів і індикаторів (Табл. 1). Тим часом подібні дослідження можуть служити прикладом ефективного використання фрагментів інформації для отримання лише часткової картини соціальної ситуації. Повна картина могла б бути отримана при

впровадженні стандартизованих методик соціального аудиту, що передбачає: по – перше, розробку критеріїв оцінки ситуації на підприємстві, території, по–друге, розробку стандартів соціальної відповідальності як на підприємстві, так і на території [5].

Таблиця 1.

Параметри соціального аудиту

№ з/п	Параметри соціального аудиту	Характеристика
1	Демографічна ситуація	Щільність населення за регіонами смертність.
2	Охорона здоров'я та безпека праці	Захворюваність населення за видами хвороб.
3	Освіта	Чисельність осіб, які навчалися у на – вчальних закладах; кількість загальноосвітніх навчальних закладів, професійно –технічних навчальних закладів, вищих навчальних закладів I–IV рівнів акредитації, показники прийому студентів до ЗВО за джерелами фінансування їх навчання, показники діяльності аспірантури та докторантури; розподіл населення за рівнем освіти, за статтю та місцем мешкання.
4	Соціальна напруженість	Заборгованість із виплати заробітної плати та окремих видів соціальної допомоги, заборгованість населення з оплати житлово –комунальних послуг, рівень безробіття, чисельність працівників, які перебували у відпустках з ініціативи адміністрації, кількість страйків та їх наслідки, порушення трудового законодавства, коефіцієнти злочинності, чисельність жебраків, кількість самогубств.
5	Зайнятість населення	Економічна активність населення (за місцем проживання, статтю, віковими групами), звільнення працівників (за регіонами).
6	Житлові умови	Забезпеченість населення житлом, введення в експлуатацію житлових будинків, кількість сімей та однаків, які перебували на квартирному обліку, одержали житло та поліпшили свої житлові умови, надання житла окремим категоріям населення.
7	Пенсійне забезпечення:	Види та розміри пенсій, чисельність пенсіонерів за регіонами, середній розмір пенсій, співвідношення середніх розмірів пенсії та заробітної плати працівників, зайнятих в економіці.
8	Соціально-демографічні характеристики домогосподарств	Розмір, склад, житлові умови, наявність і використання земельних ділянок, характеристика особистих підсобних господарств, рівень освіти населення, рівень розвитку фізкультури та спорту, структура доходів та витрат.
9	Заробітна плата	Середньомісячна номінальна заробітна плата працівників (за галузями економіки, регіонами, видами діяльності), структура фонду оплати праці, індекси заробітної плати та інфляції, галузеві співвідношення заробітної плати, співвідношення заробітної плати та прожиткового мінімуму для працездатної особи.
10	Бідність	Порівняльний аналіз бідності в Україні та в інших країнах.
13	Соціально-економічна захищеність населення	Базова захищеність, захищеність доходів, професійних умінь, безпека ринку праці, умов праці, гарантії зайнятості та волевиявлення, соціальна справедливість.
13	Стан дотримання Кодексу законів про працю України на підприємствах різних форм власності	Структура порушень трудового законодавства: оплату праці, гарантії та компенсації, укладення і виконання колективних договорів, трудові відносини у разі банкрутства, працю жінок, молоді, інвалідів.

Джерело: сформовано авторами на основі літературних джерел

Реалізація концепції соціального аудиту в довгостроковій перспективі дозволить оптимізувати процеси управління, прийняття управлінських рішень, як на мікро – , так і на макрорівнях.

Зарубіжний соціальний аудит спирається значною мірою на правові норми, зафіксовані в ряді універсальних міжнародних договорів, що закріплюють основні соціально-економічні вдачі: Статут Організації Об'єднаних Націй (1945), Загальна декларація прав людини (1948), Міжнародний пакт про економічні, соціальні і культурні права (1966), Заключний акт Ради але безпеки і співробітництва в Європі (1975) та ін.

Сучасний розвиток соціального аудиту обумовлено двома групами факторів. Перша з них визначається прагненням використовувати соціальний аудит з метою отримання економічної вигоди. Ця особливість надає американській моделі соціального аудиту суто прагматичний характер. Практика також показала, що соціальний аудит – інструмент, який допомагає менеджерам краще зрозуміти і прогнозувати потреби стейкхолдерів. Цей інструмент забезпечує істотну інформацію про інтереси, потреби та очікування стейкхолдерів, полегшуючи взаємозалежність, яка існує між бізнесом і його стейкхолдерами, заохочуючи взаємність, тобто забезпечує двосторонній розвиток.

Соціальний аудит здатний надати велику ефективність менеджменту. Він інтегрується з існуючими системами управління, і завдяки цьому менеджери, відповідальні за щоденне прийняття рішень, можуть більш ефективно використовувати інновації і реінжинірингом.

Соціальний аудит використовується як технологія контролю стратегічних цілей компанії. В процесі соціального аудиту стратегія компанії стає більш усвідомлюваною і виявляються неузгодженості тактики і стратегії.

Друга група чинників пов'язана з суспільним тиском на корпорації. Суспільство зацікавлене в підвищенні прозорості діяльності корпорації. Соціальний аудит, зроблений добровільно або в результаті зовнішнього замовлення, передбачає більш високий рівень точності оцінок та інформації, одержуваних в ході аудиту.

Крім того, соціальний аудит має можливість стати ефективним інструментом соціального партнерства, що дозволяє здійснювати діалог між зацікавленими сторонами на основі достовірних результатів добровільного, незалежного і об'єктивного аудиторського обстеження, що має на меті досягнення консенсусу в регулюванні соціоекономічних відносин [1].

Отже, соціальний аудит здатний надати соціальним партнерам на підприємстві, органам влади, професійним об'єднанням об'єктивну інформацію, сформовану в результаті обстеження реального стану справ на підприємстві. Ця інформація буде сприяти соціальному діалогу і допоможе відпові дальшим особам прийняти більш виважене рішення, простежити за його реалізацією, передбачити можливі труднощі, вчасно вжити необхідні заходи для їх вирішення. Соціальний аудит, який виконується за міжнародними стандартами, формує впевненість, що

компанія працює добре; його результати дозволять побачити недоліки та скоригувати діяльність компанії, а це сприятиме досягненню більшого економічного ефекту [8].

Хоча, як будь-яке нововведення, соціальний аудит викликає неоднозначну оцінку. Однак не викликає сумніву той факт, що в сильно ускладненій і нестабільному світі все соціально-економічні чинники усвідомлюють необхідність нового мислення, заснованого на ідеї сталого розвитку, найважливішим компонентом якого є «соціальний вимір». Соціальний аудит, навіть з урахуванням його подальшого вдосконалення, звичайно, не вирішить сучасних соціальних і екологічних бід. Однак його по праву можна розглядати як своєрідну соціальну інновацію, здатну з часом трансформуватися в дієвий механізм регулювання соціально-економічних процесів в умовах глобалізації.

Список використаних інформаційних джерел

1. Бойцова В. А. Социальная ответственность бизнеса: обязанность или необходимость? [Електронний ресурс] / В. А. Бойцова // Концепт. – 2015. – № 14. – Режим доступу: <http://e-koncept.ru/2015/75203.htm>.
2. Ирназаров Р. И. Социальная ответственность: к вопросу о возникновении / Р. И. Ирназаров, М. Х. Юсупова // Вестник Башкирского университета. – 2011. – Т. 16 Философия, социология, культурология и политология. – № 1. – С. 176-180.
3. Калетнік Г.М. Efficiency of state support as the basis of sustainable agriculture / Г.М. Калетнік, Н.В. Пришляк. // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. – 2016. – №5. – С. 7-23.
4. Колот А. М. Соціально –трудова сфера: стан відносин, нові виклики, тенденції розвитку : [моногр.] / Колот А. М. — К. : КНЕУ, 2010. — 215 с.
5. Мельник С. В. Концепція формування національної моделі соціального аудиту [Електронний ресурс] / Мельник С. В., Матросов В. Д., Гаврицька М. К. — Режим доступу : <http://www.lir.lg.ua/koncept.htm> — Назва з титул. екрана.
6. Сисоева І. Особливості аудиту облікової політики підприємств / І. Сисоева // Галицький економічний вісник. – 2007. – Вип. 4 (15). – С. 188–192.
7. Sysoieva I Modelling of enterprise's accounting policy: theoretical aspect / Sysoieva I., Balaziuk O., Pylypenko L.// Baltic Journal of Economic Studies, Volume 5 Number 1. Riga: Publishing House «Baltija Publishing», 2019, 256 pages. – P. 188-194. DOI: <https://doi.org/10.30525/2256-0742/2019-5-1-188-193>
8. Туркин С. Социальный аудит компаний [Электронный ресурс] / С. Туркин // Управление компанией. — 2004. — № 8. — Режим доступа : <http://www.cfin.ru/press/zhuk/2004-8/15.shtml>

УДК 657.1

Слободяник Ю.Б.

д.е.н., професор, професор кафедри аудиту

*ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»,
м. Київ, Україна*

ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ АУДИТУ ДЕРЖАВНИХ ФІНАНСІВ В УКРАЇНІ В УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ

Трансформація системи контролю державних фінансів, що відбувається в Україні протягом останніх років, обумовлена необхідністю підтримки проведення реформ системи державного управління в умовах євроінтеграції. Підписаний у 2009 році «Порядок денний асоціації Україна – ЄС для підготовки та сприяння імплементації Угоди про асоціацію» визначає структуру системи контролю державних фінансів, що відповідає вимогам міжнародних стандартів, та має бути побудована в Україні [1]. Для реалізації взятих на себе зобов'язань Україна розпочала відповідні реформи, спрямовані на розвиток зовнішнього державного аудиту та державного внутрішнього фінансового контролю. Зазначені складові є елементами загальної системи контролю державних фінансів і мають гармонічно поєднувати парламентську та урядову гілки контролю.

Водночас функціонування парламентського (Рахункова палата) та урядового (Державна аудиторська служба України) контрольних органів на сьогодні характеризується повною відособленістю, боротьбою за важелі впливу, що проявляється у підготовці та прийнятті нормативно-правових актів, які доволі часто є неузгодженими та суперечливими, що не дозволяє побудувати взаємозв'язок між зовнішнім аудитом та внутрішнім контролем державних фінансів, як це передбачено міжнародними документами.

Отже, прийняття у 2015 році нового Закону України «Про Рахункову палату» було обумовлене необхідністю перегляду підходів до функціонування вищого органу державного аудиту, яким має стати палата. До переваг закону належить внесення норм, що стали початком реалізації державного аудиту в Україні за вимогами міжнародних стандартів INTOSAI. До переліку заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) віднесено здійснення фінансового аудиту, аудиту ефективності, експертизи, аналізу тощо [2]. Також позитивно оцінюємо норми, що закріплюють організаційну, функціональну та фінансову незалежність палати; введення процедури конкурсного відбору кандидатів на посади членів Рахункової палати; задеклароване застосування палатою у своїй діяльності Міжнародних стандартів вищих органів державного аудиту ISSAI; чіткіше прописану процедуру реагування на звіти палати; вимогу проведення зовнішнього аудиту Рахункової палати та зовнішнього оцінювання її діяльності.

Проблемними питаннями, що не були розв'язані з прийняттям Закону, залишилися такі: не визначений статус Рахункової палати як вищого органу державного аудиту, що мав б бути закріплений у Конституції України до прийняття закону; жорсткий перелік напрямів контролю, що не включають аудит суспільно значущих ресурсів (приміром, місцевих бюджетів чи комунальних підприємств); обмеження предмету аудиту операціями, що мають фінансові наслідки для державного бюджету тощо.

Позитивні зрушення в окремих аспектах функціонування Рахункової палати відбулися з оновленням у 2018 році складу її членів та стосуються фінансового забезпечення палати, розвитку її персоналу, комунікації з парламентом та громадськістю. Разом з тим результати функціональної оцінки її діяльності, проведеної наприкінці 2018 року міжнародними експертами за підтримки Уряду Німеччини та Представництва Європейського Союзу в Україні, свідчать про невисокий рівень зрілості відносно міжнародних стандартів та недосконалість системи управління. Основними проблемами є відсутність належної системи контролю якості, невідповідність державних аудитів, що проводяться у формі фінансових аудитів та аудитів ефективності, вимогам стандартів ISSAI, планування діяльності, моніторингу виконання рекомендацій за результатами аудиту тощо.

Перспективи подальшого розвитку зовнішнього державного аудиту полягають в імплементації міжнародних стандартів INTOSAI, що були оновлені у 2019 році та отримали назву «Концептуальна основа професійних стандартів» – «INTOSAI Framework of Professional Pronouncements». Крім того, потрібна переорієнтація з оцінки законності та цільового використання бюджетних коштів (фінансові аудити) на аналіз ефективності, економічності та результативності їх витрачання (аудити ефективності). Успішна реалізація таких інновацій можлива лише тоді, коли система контролю державних фінансів збалансована, а підсистема державного внутрішнього фінансового контролю забезпечує дотримання алгоритмів законного і цільового використання бюджетних коштів зі зменшенням відповідних порушень до мінімуму.

Оновлена у 2018 році «Концепція реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю до 2020 року» містить опис уже проведених трансформацій та плани уряду щодо створення цілісної та ефективної системи державного фінансового контролю; зміцнення фінансово-бюджетної дисципліни; удосконалення управління та використання державних ресурсів; розвитку правової та методологічної бази функціонування Державної аудиторської служби України, яка враховуватиме кращі практики ЄС та існуючі потреби України [3].

Водночас наприкінці 2019 року було оголошено перетворення Державної аудиторської служби України на Офіс фінансового контролю. Новий орган, за задумом ініціаторів реформи, потребує переорієнтації на контроль лише серйозних фактів шахрайства та відповідного скорочення чисельності працівників до 400 осіб. У лютому 2020 року було затверджено Положення про Офіс фінансового контролю

[4], детальний аналіз якого свідчить про його майже повну тотожність попередньому Положенню про Державну аудиторську службу України. Новою стала лише гранична чисельність працівників, яку було зменшено з 3 302 до 2 312 осіб. Отже, скорочення загальної чисельності контрольного органу наразі складає 30 %.

На наш погляд, значне скорочення кількості працівників єдиного державного органу, який має повноваження та здатність фахово контролювати кошти місцевих бюджетів та комунальних підприємств, абсолютно не виправдане та не узгоджується з сучасним станом підсистеми державного внутрішнього контролю та процесами децентралізації, що передбачають акумулювання значних ресурсів на місцях. За оцінкою експертів, дієві підрозділи внутрішнього аудиту у розпорядників бюджетних коштів поки що не створені. Результати оцінки якості системи внутрішнього державного фінансового контролю, проведеного Департаментом гармонізації державного внутрішнього фінансового контролю Міністерства фінансів України у 2019 році, також свідчать про те, що система перебуває лише на етапі становлення.

Таким чином, для успішної реалізації реформ, зокрема щодо запровадження аудиту державних фінансів за прикладом європейських країн, потрібно забезпечити комунікацію між Рахунковою палатою та Офісом фінансового контролю щодо розробки організаційних, функціональних та методологічних основ здійснення контролю та аудиту державних фінансів, що передбачає створення єдиної інформаційної бази контрольних заходів та їх результатів, узгодження планів роботи та розмежування повноважень за сферами відповідальності, перегляд стандартів і методичних рекомендації з метою дотримання єдиної термінології та підходів до проведення контрольних заходів і реалізації їх результатів.

Підводячи підсумок, зазначимо, що наразі в Україні закладено основи для розвитку аудиту державних фінансів. Водночас лише застосування системного підходу та узгодження реформ Рахункової палати та Офісу фінансового контролю дозволять створити сучасну систему державного аудиту, що здатна задовольнити запит суспільства на отримання повної, достовірної і незаангажованої оцінки функціонування системи державного управління, та прискорюватиме євроінтеграційні процеси.

Список використаних інформаційних джерел

1. Порядок денний асоціації Україна – ЄС для підготовки та сприяння імплементації Угоди про асоціацію: міжнародний документ від 20.11.2009. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/994_990.

2. Про Рахункову палату: Закон України від 02.07.2015 № 576-VIII. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/576-19>.

3. Про схвалення Концепції реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю до 2020 року:

розпорядження Кабінету Міністрів України № 310-р від 10.05.2018. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/310-2018-%D1%80>.

4. Про затвердження Положення про Офіс фінансового контролю: Постанова Кабінету Міністрів України № 184 від 19.02.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/184-2020-%D0%BF>.

УДК 657.01

Соколенко Л.Ф.

*к.е.н., доцент, доцент кафедри бізнес-економіки та адміністрування
Сумського державного педагогічного університету імені А.С.Макаренка,
м. Суми, Україна*

ОБ'ЄКТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ БІЗНЕС-ПРОЦЕСІВ НАДАННЯ ПОСЛУГ КЕРУЮЧИМИ КОМПАНІЯМИ У СФЕРІ ЖКГ

Управління бізнес-процесами для сучасних компаній всіх галузей національної економіки набуває вирішального значення в умовах посилення невизначеності та нестабільності ринкового середовища.

Так, за словами В.А.Дерія та М.В.Гуменної-Дерій, «сучасна бізнесова (підприємницька) діяльність, на нашу думку, уже не може обійтись без її обов'язкової сегментації на бізнес-процеси. Це важливо з точки зору мінімізації витрат на ці процеси і забезпечення максимізації доходів від них, тому керівник та менеджери підприємства мають постійно удосконалювати класифікацію бізнес-процесів, бо вона безпосередньо впливає його витрати і доходи, а також на конкурентоспроможність підприємства на ринку товарів (продукції, робіт, послуг)» [1]. Цілком погоджуючись з такою позицією вчених, зауважимо, що управління бізнес-процесами набуває комплексності та трансформує концепції управління компаніями, орієнтуючи їх на цілісний розгляд проблем, врахування існуючих обмежень діяльності та вузьких місць.

При цьому галузі житлово-комунального господарства (ЖКГ) притаманні власні риси, ризики та обмеження. Тому формувати систему обліково-інформаційної підтримки функціонування бізнес-процесів керуючої компанії у сфері ЖКГ та їх реінжинірингу слід також в контексті характеристики таких бізнес-процесів, адже обмежуватися класичним поділом об'єктів бухгалтерського обліку вже складно. Крім того, одні й ті ж ресурси, долучені до різних бізнес-процесів, дають різну віддачу. Тому до завдань побудови системи об'єктів бухгалтерського обліку слід віднести обґрунтування такої їх структури та рівнів аналітики, які б дозволили в подальшому отримувати досить аналітичну інформацію про матеріально-ресурсне та кадрове забезпечення окремих бізнес-процесів та підпроцесів.

Найбільш складним для керуючих компаній у сфері ЖКГ є бізнес-процес «Робота зі споживачами», адже він охоплює не тільки надання послуг, зокрема

аутсорсингових (наприклад, бухгалтерських), сервісно-технічних (прибирання, ремонту та монтажу, обслуговування мереж та ліфтів, вивезення побутових і будівельних відходів, дезинфекція, обрізка дерев та догляд за клумбами, охорона тощо), адміністративних (видача довідок про приписку та склад сім'ї), консультаційних послуг (надання технічних, юридичних, організаційних консультацій) та послуг колл-центру, а й матеріально-технічне, ресурсне, кадрове забезпечення їх надання.

Зокрема, за такими операціями об'єктами будуть майно та ресурси керуючої компанії, інші витрат на надання послуг, доходи від їх надання, а також розрахунки з працівниками, суми податкових зобов'язань, які нараховуються за такими операціями надання послуг. Крім того, до цього процесу також відноситься супровід фінансових операцій, що означає на практиці потребу належного бухгалтерського обліку дебіторської заборгованості з відповідними резервами сумнівних боргів, здійснення грошових розрахунків, отримання та перерахування коштів субсидій.

Базуючись на цілях управління бізнес-процесами, обґрунтованих О.В. Ольшанським [2], вважаємо за доцільне встановити цілі організації бухгалтерського обліку в частині розробки та упорядкування об'єктів бухгалтерського обліку керуючої компанії у сфері ЖКГ:

1) розробка структури рахунків аналітичного обліку роботи матеріально-технічної бази та обладнання у відповідності до структури ресурсів, які споживаються в межах кожного бізнес-процесу (з можливістю ідентифікації нормативних показників їх використання);

2) встановлення деталізованої номенклатури переліку операцій та видів робіт, які виконуються персоналом за кожним бізнес-процесом та для визначення резервів підвищення продуктивності праці, виходячи з обсягів виконаних робіт та конкретних процедур;

3) розробка структури рахунків аналітичного обліку розрахунків зі споживачами з можливістю встановлення індивідуального обсягу спожитих послуг та в межах кожного підпроцесу (з можливістю ідентифікації нормальних показників їх використання, скорочення чи розширення споживання);

4) оптимізація системи управління бізнес-процесами на основі удосконалення інформаційної підтримки процесу комунікації між рівнями управління бізнес-процесами.

Використання обґрунтованого вище підходу до ідентифікації об'єктів бухгалтерського обліку дозволить належно організувати та вести бухгалтерський облік господарських операцій керуючої компанії з надання послуг у сфері ЖКГ належним чином. Це сприятиме зростанню ефективності використання ресурсів як самої компанії, так і споживачів, підвищить прозорість інформації для управління кожним бізнес-процесом та інформування споживачів та оприлюднення, оперативному використанню інформації із загальнодержавних

реєстрів відкритих даних, формуванню інформаційного базису та аналітичного інструментарію ухвалення управлінських рішень.

Список використаних інформаційних джерел

1. Дерій В.А., Гуменна-Дерій М.В. Управлінський облік і аналіз бізнес-процесів у підприємстві // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2018. №2(40). С. 12-18.

2. Ольшанський О.В. Розробка концепції удосконалення управління бізнес-процесами підприємств торгівлі // Науково-виробничий журнал «Бізнес-навігатор». 2018. №6(49). С. 110-113.

УДК 336.71

Чепелюк Г.М.

*к.е.н., доцент, доцент кафедри фінансів та банківської справи
Черкаський навчально-науковий інститут
ДВНЗ «Університет банківської справи»,
м. Черкаси, Україна*

СИСТЕМА УПРАВЛІННЯ ТА КОНТРОЛЮ ЛІКВІДНІСТЮ КОМЕРЦІЙНОГО БАНКУ

Банківська ліквідність відіграє суттєво впливає як на діяльність окремого банку, так і кредитної систем країни. Банк із серйозними проблемами ліквідності не виконує в повній мірі свої функції щодо обслуговування клієнтів. Це призводить до зниження його рейтингу, що ускладнює запозичення коштів із зовнішніх джерел. Водночас, надлишкова ліквідність є результатом негативного управління банком та свідчить про неспроможність менеджменту банку ефективно розпоряджатися залученими ресурсами. Надлишкова ліквідність спричиняє зниження рентабельності банківської діяльності та може привести до збитковості банку. Ліквідність - одна з узагальнюючих якісних характеристик діяльності банку. Правильна оцінка ліквідності та ефективне управління нею є однією з найважливіших передумов успішної діяльності банку.

Вагомий внесок у дослідження ліквідності в контексті фінансової стійкості банку та банківської системи здійснено колективом українських авторів під загальною редакцією О.І. Барановського у монографії «Розвиток банківської системи України». В ній зазначено ризики ліквідності як чинники, що впливають на фінансову стійкість банку [1].

Банківська діяльність піддається ризику ліквідності - ризику недостатності надходжень грошових коштів для покриття їх відпливу, тобто ризику того, що банк не зможе розрахуватися в строк за власними зобов'язаннями у зв'язку з неможливістю за певних умов швидкої конверсії фінансових активів у платіжні засоби без суттєвих втрат.

У зв'язку з цим банки повинні постійно управляти ліквідністю, підтримуючи її на достатньому рівні для своєчасного виконання всіх прийнятих на себе зобов'язань з урахуванням їх обсягів, строковості й валюти платежів, забезпечувати потрібне співвідношення між власними та залученими коштами, формувати оптимальну структуру активів із збільшенням частки високоякісних активів з прийнятним рівнем кредитного ризику для виконання правомірних вимог вкладників, кредиторів і всіх інших клієнтів.

Механізмом забезпечення ліквідності комерційних банків є встановлені державою вимоги до ліквідності, платоспроможності, структури капіталу. Кожен показник окремо не достатній для того, щоб однозначно стверджувати, що стан конкретного банку ліквідний.

З метою контролю за станом ліквідності банків Національний банк установлює такі нормативи ліквідності: миттєвої ліквідності (Н4), поточної ліквідності (Н5), короткострокової ліквідності (Н6) та коефіцієнта покриття ліквідністю (LCR) [2; 3].

В Україні, як і в багатьох інших країнах, перевагу надають системі CAMELSO - із 1997 року її використовує НБУ в ході здійснення нагляду за діяльністю комерційних банків і прийняття рішень щодо застосування заходів фінансового оздоровлення [4].

CAMELSO - офіційно визнана вдосконалена система рейтингової оцінки банків, яку широко використовують наглядові органи багатьох країн світу. Система CAMELSO є бальною та ґрунтується на поєднанні оцінки кількісних та якісних показників, бухгалтерського підходу та професійного судження. Нагляд за банками, що ґрунтується на оцінках ризиків за цією рейтинговою системою, полягає у визначенні загального стану банку на підставі стандартизованих критеріїв, що охоплюють усі напрямки його діяльності.

Як свідчить практика, ефективне управління ліквідністю може скоротити ймовірність серйозних проблем. Крім цього, важливість ліквідності виходить за межі окремого банку, оскільки зниження ліквідності в одному банку може викликати проблеми з фінансовою стійкістю у всій банківській системі. З цієї причини, аналіз ліквідності потребує від керівництва банку не тільки вимірювання його ліквідної позиції на постійній основі, а також аналізу того, які скоріш за все будуть потреби фінансування за умови різних сценаріїв, включаючи несприятливі умови.

Проаналізувавши результати виконання банківськими установами нормативів ліквідності можна стверджувати, що банки дотримуються даних нормативів зі значним запасом. Дана ситуація має різний вплив на фінансовий стан банку, з одного боку, банк має високу ліквідність, що є ознакою фінансової стійкості, з іншого – не ефективне управління кредитними ресурсами, що в майбутньому може вплинути на прибутковість та платоспроможність фінансової установи.

Серед методів управління ризиком ліквідності, що переважно використовуються вітчизняними комерційними банками, зазначимо наступні:

метод лімітування (диверсифікація) та створення резервів, метод коефіцієнтів - нормативів ліквідності встановлені НБУ, метод виплат Cash-flow, метод загального фонду коштів, розподілу активів (конверсії коштів), метод GAP-аналізу і економіко-математичного моделювання. Кожен із вказаних методів спрямований не лише на дотримання індикативних значень, а й використовується для проведення аналізу банківських операцій, досліджень співвідношення між активами і пасивами.

Стандарти Базеля III в більш значній мірі, ніж нормативи ліквідності банків в Україні, передбачають можливість забезпечити фінансову стійкість банків за рахунок попередження і зниження ризику ліквідності. В процесі переходу до нових стандартів Базеля III для ефективного управління ліквідністю банку, необхідно виокремити чинники які мають найбільший вплив на ліквідність. Саме тому за допомогою економіко-математичної моделі управління ліквідністю банку в Україні можна визначити яким саме факторам необхідно більше приділити увагу в процесі управління ліквідністю.

Аналіз управління ліквідністю банківських установ можна розглядати як управління ліквідності з боку Національного банку України, та управління ліквідністю самим банком. Так, НБУ здійснюючи підтримку ліквідності комерційних банків забезпечує досягнення певних цілей на мікро- та макроекономічному рівнях. На мікроекономічному рівні головною ціллю НБУ є захист інтересів вкладників та кредиторів, а на макроекономічному рівні – забезпечення достатнього рівня ліквідності задля ефективного її функціонування.

Досягнення макроекономічних цілей НБУ досягається за допомогою грошово-кредитних інструментів, до яких можна віднести: процентну політику, обов'язкове резервування, операції з рефінансування банків, операції на відкритому ринку, депозитна діяльність НБУ, операції із державними цінними паперами.

Таким чином, управління ліквідністю, яке діє в Україні, потребує удосконалення. Підтвердженням даної тези є те, що не зважаючи на дотримання майже всіма банками діючих нормативів ліквідності, загальний стан банків потребує підвищення рівня прибутковості. На рівень ліквідності банку впливають безліч чинників. Вдосконалення регулювання ліквідності банків України на основі стандартів Базеля III, із врахуванням найбільш впливових факторів та специфіки функціонування кожного банку, сприятиме підвищенню рівня управління ліквідністю, що стане передумовою для перетворення діючих банків на більш надійні та фінансово стійкі не тільки на національному ринку, а й на міжнародному. Основним завданням в управлінні ліквідністю є недопущення ситуації переростання допустимого ризику в катастрофічний, який загрожуватиме самому існуванню банку і може призвести до банкрутства.

Список використаних інформаційних джерел

1. Барановський О.І., Барановська В.Г., Бридун Є.В. Розвиток банківської системи України: монографія. Київ: ДУ «Ін-т економіки та прогнозування» НАН України. 2008. 581 с.

2. Методика розрахунку коефіцієнта покриття ліквідністю (LCR): Рішення Правління Національного банку України від 15.02.2018 № 101-рш. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/vr101500-18> (дата звернення: 27.03.2020).

3. Про порядок регулювання діяльності банків в Україні: Постанова Правління Національного банку України від 28.08.2001 р. № 368. URL: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1028.722.47&nobreak=1> (дата звернення: 27.03.2020).

4. Порядок визначення та затвердження рейтингової оцінки банку за рейтинговою системою CAMELSO: Рішення Правління Національного банку України від 01.11.2016 р. № 393-рш. URL: <https://bank.gov.ua/document/download?docId=40919990> (дата звернення: 27.03.2020).

UDC 338

Chechenok P. V.

*Students, Belarusian State Economic University, Minsk, Republic of Belarus
scientific adviser: Lemesh V. N.*

*Ph. D. in economics, associate professor of accounting, analysis and audit in the
branches of the national economy Belarusian State Economic University,
Minsk, Republic of Belarus*

BLOCKCHAIN AS A SYSTEM FOR ACCOUNTING AND FINANCIAL INFORMATION

BlockShow Europe in May of 2018 published the Top-10 best countries for active use of "Blockchain" technology, which takes into account the regulatory framework, initiatives and use of blockchain. The leaders are Estonia, Switzerland and Japan. The main positive criteria in the above-mentioned countries are progressive legislation in the field of digital economy and regulation of "crypto-relations", active support for startups, mainly starting with the introduction of technology into the public administration system, effective operation of cryptocurrency exchanges, and some other aspects, including political and economic development in general.

With the adoption of Decree of the President of the Republic of Belarus № 8 "About the development of the digital economy" [1] the technology of the register of transaction blocks "Blockchain" was legalized in Belarus and legal entities and individuals were given the right to own digital signs – tokens.

A blockchain is a decentralized database in which all records (blocks) are linked using cryptography. The technology was proposed in 2008 as a base of such cryptocurrency as Bitcoin, where it played the role of a distributed registry for all

transactions with digital coins. **Cryptocurrency** is a type of digital currency, accounting for its internal units of account is provided by a decentralized payment system that operates in a fully automatic mode. In other words, it is just a number which is indicating the amount of data of payment units, which is recorded in the corresponding position of the information package of the data transfer protocol and is often not even encrypted, as well as all other information about transactions between the addresses of the system. A **token** is a compact device designed to ensure the user's information security. It is also used for identification of its owner, remote secure access to information resources, and so on. This is usually a physical device used to simplify authentication.

How is it possible to apply the "blockchain" technology in accounting? First, the technology can be compared to a typical accounting program, just in a primitive form and with minimal details. This is not a positive point, but it gives an incentive to improve the system, cause of the technology was not originally created specifically for accounting and control purposes. Second, it meets some of the basic principles of accounting: the information contained in the " blockchain" is a reliable and truthful, as any changes in already written blocks is impossible, and there is no possibility of forgery or substitution of data; this information can be trusted, even if trust to the counteragents is absent; each transaction is made only with the approval of both parties and is recorded twice in the same amount, each of the parties and reflected in a common understanding on the debit one and credit another account. This corresponds to the accounting principle of double entry.

The system's information is both open and protected, which ensures its transparency. But there is a problem of confidentiality of information. However, this is considered resolvable, because users of the chain can have codes-ciphers, or so-called "keys" to view certain information, that is, use a private blockchain.

The main advantage of the technology is the acceleration of operations: the ability to work without intermediaries, banks; there is no need to reconcile calculations. The formation and write-off of receivables and payables of the parties to the transaction will occur simultaneously in the same estimation at the time of the transaction. You don't need to confirm the transaction and its evaluation. The accountant will only need to correctly classify the acquired/transferred asset and the corresponding income/expense.

In accordance with the above-mentioned Decree [1], tokens generated (extracted) in the course of mining or otherwise acquired are recognized as assets; the placement of tokens created by legal entities leads to an obligation to the owners of these tokens.

The Ministry of Finance of the Republic of Belarus has adopted the National Accounting Standard "Digital signs (tokens)", which defines the procedure for generating information about tokens in accounting. According to it, tokens received by an organization are accepted for accounting, depending on the method of obtaining them and their intended purpose [2]. The value of cash, electronic money, the token of another species, raised from the first owners as a result of sharing their own tokens, is reflected on the debit of the account "Long-term financial investments", "Goods", "Settlement accounts", "Foreign currency accounts", "Special accounts in banks", "Short-term

financial investments", etc. accounts and credit accounts "Calculations on short-term credits and loans", "Calculations under long-term credits and loans". In other words, tokens are recognized in accounting either as an investment asset, as a cash equivalent, or as finished products or goods. And there're no exact instructions about accounting for cryptocurrency as such. And, since it's essentially a digital currency, and the current standard chart of accounts doesn't provide for its accounting, it's advisable to open a new account, for example, "Cryptocurrency accounting accounts".

Returning to the refinement of technology "Blockchain" as the accounting system, it is worth noting the following: 1) to each block containing the fact of the transaction needs to be linked to the documents or other useful information on the performed operation (document on the basis of which it conducted, conditions, mandatory requirements, the counterparties to the transaction), and simultaneous reflection in the financial and tax accounting, that is, the original documents could be generated automatically inside the system on the condition of the electronic digital signature; 2) it is possible to develop automated generation of standard reporting forms, thus not missing a single completed operation; 3) each subsequent block contains information from all previous ones, which makes it impossible to make additional operations between already built blocks – on the one hand, this may create a problem of lack of completeness of information, if there are cases in which the logical sequence of operations is violated, and on the other hand, increasing the requirements for accuracy and reliability of operational accounting.

Thus, the use of "blockchain" technology can accelerate the process of economic activity of companies, as well as bring all accounting, reporting and control to the same global standards. However, it is necessary to assess the feasibility of such a transition and its consequences, taking into account the economic situation in the world. At least, since any practical action requires a theoretical Foundation – the most important at the moment is the development of a regulatory framework for the transition of the economy to "digital" and the development of a plan for the introduction of technology.

List of sources used

1. Decree of the President of the Republic of Belarus No. 8 of December 21, 2017: "on the development of the digital economy" // official Internet portal of the President of the Republic of Belarus / electronic resource// president.gov.by -2017. URL: <url>http://president.gov.by/ru/official_documents_ru/view/dekret-8-ot-21-dekabrja-2017-g-17716/ (access date-10.03.2020).

2. Lemesh, V. N. in the Republic of Belarus, a new accounting object is tokens. Accounting, taxation and control: theory and methodology: proceedings of the IV international scientific and practical Internet conference (Ternopil, December 28, 2018) - Ternopil: TSTU, 2018. – 195 PP. 158-161.

ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД ФІНАНСУВАННЯ ОСВІТИ В УМОВАХ ЗРОСТАННЯ АВТОНОМІЇ ВИЩОЇ ШКОЛИ

У галузі вищої освіти України відбуваються реформи, які спрямовані на зміну системи державного фінансування закладів вищої освіти (далі – ЗВО) та механізмів розподілу бюджетних коштів залежно від результатів діяльності університетів і зростання їх автономії у всіх сферах управління – від кадрової та адміністративно-фінансової політики до планування прийому студентів, змісту і обсягу навчальних курсів та пріоритетних напрямків наукових досліджень.

Цінність автономії для університетів – це не «академічна свобода», а здатність та право ЗВО визначати власні напрямки дій і самостійно розподіляти кошти, створювати конкурентне середовище для підвищення якості викладання та комерціалізації своєї основної діяльності завдяки отриманій свободі у виборі джерел фінансових коштів. Для України, де завдяки запровадженню передбачених Законом України «Про вищу освіту» [1] нових інструментів залучення коштів у вигляді сталих фондів (endowment funds) і власних надходжень як складової спеціальних фондів кошторису ЗВО посилюється роль стратегічного планування та бюджетування, орієнтованого на результати, надання ЗВО реальної, а не просто декларованої фінансової автономії, є надзвичайно актуальним питанням.

Сучасна система фінансування ЗВО в Україні не відповідає вимогам часу й нормам чинного законодавства у цій сфері, що не сприяє досягненню цілей, поставлених перед навчальними закладами щодо підготовки фахівців, не забезпечує покриття витрат, необхідних для виконання відповідних функцій.

В Україні наразі існує архаїчний концепт державного замовлення, який вимагає впровадження сучасного формульного підходу, що орієнтуватиме ЗВО на досягнення. Академічну автономію реалізовано майже на 75 %, наукову – на 20 %, адміністративну – на 80 %, а фінансову – ледве на 5 %, що свідчить про втрату ефективності теперішньою моделі державного фінансування вищої освіти в Україні [2].

Наразі, як засвідчують результати досліджень середнього обсягу фінансових надходжень до ЗВО і добродійності, взаємодії державних університетів з комерційними організаціями, а також досвід функціонуючих в Україні ендаумент-фондів, у ситуації скорочення обсягів фінансування з боку держави керівництво ЗВО змушене розглядати залучення додаткових джерел коштів – позабюджетного фінансування. Важливим кроком у цьому напрямку є формування ефективних механізмів залучення недержавних інвестицій.

Аналіз зарубіжного досвіду доводить, що в більшості країн будь-яким серйозним реорганізаціям у сфері вищої освіти передує модернізація діючої моделі

управління університетами у напрямі посилення автономії й самостійності щодо вирішення фінансових питань і здійснення контролю ефективності використання наявних матеріальних і фінансових ресурсів.

Фінансова автономія ЗВО – це основний орієнтир у світовій практиці організації освіти, попри те, що в багатьох країнах домінуюча роль у фінансовому забезпеченні вищої освіти поки належить державі. Про підвищення фінансової самостійності ЗВО свідчить різке скорочення частки державної участі у фінансуванні. Так, наприклад, у Німеччині і Великобританії вимоги ЗВО про розширення автономії органи державного управління пов'язують зі скороченням їх фінансування з держбюджету, заявляючи, що якщо вони хочуть більшої автономії, то необхідно навчитися заробляти гроші. В інших країнах, зокрема в США, академічні свободи гарантовані фінансовою автономією університетів, які формують свої фонди від різних урядових (центральної, регіональних та місцевих) агенцій та інших джерел. У країнах-членах Організації економічного співробітництва і розвитку (ОЕСР), де держава традиційно контролювала фінансове забезпечення освітньої діяльності, у даний час надається перевага ринковому механізму понад з адміністративним стосовно регулювання попиту і пропозиції на різні форми навчання, що надаються різним групам споживачів.

Чимало університетів зі світовим ім'ям має досвід фінансової підтримки найвищого університетського потенціалу через механізм ендаументу. Так, у США така підтримка дорівнює до 85 % у 13 із 22 приватних університетів, що посідають 1-ше – 30-те місця за рейтингом «Шанхайський».

Можна виокремити кілька підходів до фінансування вищої освіти у зарубіжній практиці:

– фінансування за видатками (Канада, Велика Британія, Франція, Японія, Швеція, Норвегія, Китай) передбачає, що бюджетні кошти надходять прямо до ЗВО, а їх використання чітко контролюється державою;

– фінансування за результатами (Данія, Фінляндія, Ізраїль, Нідерланди, США, Хорватія та ін.) означає, що виділення державних коштів залежить від результатів навчальної та науково-дослідної діяльності ЗВО – безпосередніх (якості й обсягу наданих освітніх послуг) і кінцевих (соціально-економічного ефекту від здобуття освіти);

– договірне фінансування освіти (Бразилія, Аргентина, Індія, Греція, Італія) має в основі результати переговорів представників ЗВО та міністерства освіти або фінансових установ.

Диверсифікація фінансування вищої освіти зумовила позитивні тенденції в Латвії, де конкурентний бюджет складається відповідно до завдань встановлених урядом і ефективність оцінюється за певною моделлю, яка враховує стимули для освітньої системи. У Хорватії та інших країнах Європи одночасно із застосуванням системи на основі показників діяльності відбувається укладання контракту між міністерством освіти і ЗВО, де зазначається система показників якості освіти, котрі певним чином пов'язані з місцевими програмами (потребами регіону). За умови

результативного виконання зобов'язань за контрактом університет може отримати додаткове фінансування з державного чи місцевого бюджету.

Узагальнення зарубіжного досвіду фінансування освіти дозволяє зробити наступні висновки: по-перше, витрати на вищу освіту мають зростати швидше, ніж державне фінансування, що надається для підтримки ЗВО. По-друге, університетам потрібен більш широкий набір інструментів фінансового забезпечення в умовах автономії, одним із яких позабюджетне фінансування через створення ендаумент-фондів. По-третє, у відшкодуванні витрат на освіту повинні брати участь корпоративні і приватні фінанси. По-четверте, ЗВО повинні більш ефективно управляти своїми фінансами та активами з метою забезпечення довготривалої фінансової стійкості. По-п'яте, можливість вибору різних схем фінансування дозволяє споживачу освітніх послуг знайти оптимальний варіант забезпечення фінансових інвестицій у власну освіту, а ЗВО – забезпечити додаткові надходження грошових коштів.

В українській практиці фінансування освіти доцільно поєднання різних підходів до фінансового забезпечення ЗВО, оскільки кожен із них має незаперечні переваги за ступенем впливу на економіку і соціальну сферу. Виконання державного замовлення, фінансування ЗВО за показниками ефективності діяльності, вплив ринку праці є актуальними завданнями для вищої школи України.

Необхідність переходу до гнучкого фінансування з боку держави має бути визначена потребами ринку праці, що розвивається в Україні відповідно до загальноосвітніх тенденцій: посиленням міграційних процесів і конкуренції з боку іноземних фахівців. Тому особливий інтерес представляє використання досвіду фінансування з орієнтацією на статус ЗВО, оскільки такий підхід стимулює навчальний заклад пов'язувати свої можливості з запитом роботодавців.

У певній мірі зміцненню фінансової автономії ЗВО сприятиме перетворення державних університетів в автономні установи. Так, зокрема у Програмі діяльності уряду [3] за 5 років не менш як 70 % державних ЗВО перейдуть з бюджетних установ у комунальні підприємства. З огляду на це, застосування позитивного зарубіжного досвіду в українській практиці дозволить ЗВО більш раціонально використовувати отримані державні кошти, активно впроваджувати інноваційні інструменти фінансування освіти та ефективно розпоряджатися фінансовими потоками, контролювати результативність їх використання.

Список використаних інформаційних джерел

1. Про вищу освіту: Закон України від 01.07.2014 № 1556-VII (із змінами). URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1556-18>.
2. Чумак О. Концептуальні засади фінансування підготовки здобувачів вищої освіти в Україні. Освітня аналітика України. 2017. № 1(1). С. 22-28.

3. Про програму діяльності Кабінету Міністрів України : постанова Верховної
Ради України від 04.10.2019 № 188-IX. URL:
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/188-20#n2>.

УДК 657.6

*Shkornik Yana,
Students, Belarusian State Economic University, Minsk, Republic of Belarus*
*Klentak Christina
Students, Belarusian State Economic University, Minsk, Republic of Belarus*
*Science tutor Lemesh V. N.
PhD in economics, Docent of the Department of
accounting analysis and audit in the sectors of the national economy
Belarusian State Economic University, Minsk, Republic of Belarus*

MANAGEMENT AUDIT: THEORETICAL ASPECTS AND DEVELOPMENT TRENDS

In the conditions of the formation of market relations in our country, with the development of entrepreneurial activity, the problem of maximum effective business management increases significantly, regardless of the type of economic activity and the form of ownership of the organization. In this regard, the importance of the accounting and analysis system as the main information base for monitoring and making management decisions increases immeasurably. From this point of view, the system of management accounting and management analysis is becoming more and more developed in our country, using the world experience. In general, in the field of audit theory in Belarus, there are certain developments of some authors [6-9], but there are still a number of unresolved problems, which should include research in the field of management audit.

At present, there are many types of audit: medical, sports, personnel, environmental, etc. We have made a bet on management audit.

It is revealed that the concept of "management audit" is not legally fixed in any country in the world, and there is no common understanding of the content of management audit. There is no exact meaning either in the business community or in the scientific community, so the term "management audit" has many interpretations [1].

In this research paper, we will consider this economic phenomenon from the point of view of the scientist I. A. Rabenko, who considers that management audit implies control of accounting and tax accounting [3, p. 6-10]. We agree with the scientist's position, but we guess that although management audit is based on accounting, it also affects the necessary adjustments in the management process.

In a broader sense, management audit is closely related to the analysis of the organization's management system, identifies problems and determines ways to solve them, and affects the effectiveness and efficiency of management decisions. Therefore,

there is a growing trend among large organizations to create their own management audit services and departments, i.e. multi-profile specialists who will be qualified in accounting and tax accounting, finance, as well as in the social sphere as management. The results of management audit are necessary for owners of organizations and their founders; managers, including the lower and middle levels; members of Supervisory boards; insurance companies that serve the organization; rating centers [4].

A management audit specialist regularly conducts internal document management reviews; evaluates the effectiveness of management and makes recommendations for its improvement; develops both operational and strategic goals; researches and develops options for transforming the organization's activities such as mergers, acquisitions, liquidation, etc.

It is difficult for a manager of a large organization to keep track of all financial flows, since some accounting transactions are reflected late, and accountants do not always manage to fully implement the system of posting transactions based on analytical indicators. Thus, the manager does not fully see the entire financial situation, so consulting a management audit specialist will help prevent unnecessary spending.

It should be noted that today management audit services exist in many large and medium-sized organizations, and in the Republic of Belarus – in all commercial banks. The management audit system is particularly relevant for open joint-stock companies with an extensive network of branches and structural divisions, holding companies that combine a large number of legal entities, regional network companies, as well as organizations that make financial statements according to international standards [5]. You do not need a staff of the specialists, because one specialist can carry out business trips to affiliated companies. Accordingly, hiring such a specialist will not significantly increase the company's costs.

The importance of management audit is underestimated in our country, while the market of management audit services is growing. We are students of the faculty of international economic relations, majoring in business administration. We are potential representatives of managers, the online survey was conducted by us to find out from our future colleagues whether they consider it necessary to have such a specialist in their organization. The survey showed that 85% of 100 respondents consider it appropriate to hire such an employee. But it should be noted that such a specialist is rare in our country, because the educational programs of higher education institutions do not include a set of disciplines in which a specialist in management audit should be qualified [2].

Thus, the effectiveness of the organization's functioning and the optimal decisions made by its management directly depend on the quality of internal management accounting. Management audit has a positive impact on the growth of the business entity's performance and ensures transparency of management. Therefore, the modern education system must keep up with the times and be able to meet the needs of doing business in the 21st century.

References:

1. Management audit of enterprises [Electronic resource]: Information portal. — Mode of access: https://studme.org/40013/buhgalterskiy_uchet_i_audit/upravlencheskiy_audit_predpriyatiy. — Date of access: 22.03.2020.
2. Ways to improve audit [Electronic resource]: Information portal. — Mode of access: <https://works.doklad.ru/view/8pfqx008jT4.html>. — Date of access: 23.03.2020.
3. Ажигалиева, А.С. Управленческий аудит в системе управления предприятием: теоретические аспекты и тенденции развития./ А. С. Ажигалиева//Государственное управление. Электронный вестник. —2014. — №46. — С.6-10.
4. Management audit of an organization [Electronic resource]: Information portal. — Mode of access: <https://zaochnik.com/spravochnik/buhgalterskiy-uchet-i-audit/audit/upravlencheskiy-audit-organizatsii/>. — Date of access: 23.03.2020.
5. The procedure of conducting management audit [Electronic resource]: Information portal. — Mode of access: <http://buhonline24.ru/audit/upravlencheskiy-audit.html>. — Date of access: 24.03.2020.
6. Данилкова, С.А. Место и роль внутреннего аудита в системе внутреннего контроля инновационного кластера С. А. Данилкова // Экономика и банки : научно-практический журнал. — 2018. — № 1. — С. 14-18.
7. Коротаев, С.Л. Аудиторская деятельность в Беларуси: анализ состояния и перспектив развития / Удосконалення обліку, аналізу і звітності у сучасних умовах глобалізаційних процесів у світовій економіці : тези виступів Другої міжнар. наук.-практ. конф., м. Ужгород, 21-23 квітня 2015 р. — Ужгород: ДНВЗ «УжНУ», 2015. — С. 122-124.
8. Лемеш В.Н. Этапы перехода в систему государственного аудита в Республике Беларусь. Банковская система: устойчивость и перспективы развития: сборник научных статей десятой международной научно-практической конференции по вопросам банковской экономики, УО “Полесский государственный университет”, г. Пинск 25 октября 2019 г. / Министерство образования Республики Беларусь [и др.]; редкол.: К.К. Шебеко [и др.] — Пинск: ПолесГУ, 2019. — 412 с. (с. 254-259).
9. Лемеш, В. Н. Проблемы и перспективы института аудита в Республике Беларусь. Облік, аналіз і контроль в стратегії розвитку економіки України: матеріали V Міжнар. наук.-практ. конф. (27 квітня 2019 р). / відп. ред. В.В. Чудовець. — Вип. 12. — Ч. 1. — Луцьк: ІВВ Луцького НТУ, 2019. — 344 с. (с. 205-207).

ЗАВДАННЯ ТЕХНОЛОГІЙ ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ В СИСТЕМІ СИТУАЦІЙНОГО УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

Сучасні технології інформаційного забезпечення відіграють важливу роль в системі інформаційного управління підприємством. Успішний розвиток підприємства будь-якої сфери чи галузі діяльності залежить від ефективного використання сучасних технологій.

В залежності від викликів зовнішнього середовища та ініційованих внутрішніх змін на підприємстві може застосовуватися система ситуаційного управління. Дана система може передбачати перерозподіл виробничих та фінансових ресурсів, визначення та зміну оптимального рівня витрат на виробництво та багато інших управлінських дій, але в будь-якому випадку управлінське рішення має бути «підкріплене» технологіями інформаційного забезпечення.

До завдань технології інформаційного забезпечення в системі ситуаційного управління підприємством належать такі:

- відповідність інформації потребам управління;
- забезпечення мінімальним, але достатнім обсягом інформації для прийняття виважених управлінських рішень;
- забезпечення оперативного реагування у випадках виявлення відхилення від запланованих показників;
- забезпечення оперативного реагування у випадках виявлення відхилення від оптимальних показників;
- забезпечення оперативного реагування у випадках виявлення відхилення від критичних показників;
- достовірність інформації;
- регулярність інформації для відслідковування динаміки;
- багатоваріантність інформації для розгляду альтернативних рішень;
- результативність інформації, яка полягає у зіставленні отриманих результатів із запланованими показниками;
- результативність інформації, яка полягає у зіставленні отриманих результатів із оптимальними показниками;
- результативність інформації, яка полягає у зіставленні отриманих результатів із критичними показниками;
- комплексність та наочність інформації тощо [3, с.138].

Ефективність управління діяльністю виробничого підприємства зумовлена якістю інформації, що є в розпорядженні управлінців різного рівня [1, с.98].

Формування технологій інформаційного забезпечення у межах основної діяльності визначається сукупністю господарських операцій підприємства. Інформаційним забезпеченням системи ситуаційного управління підприємством є сукупність даних, які отримуються в результаті організації, планування, аналізу та контролю за діяльністю підприємства. Кваліфіковане ситуаційне управління підприємством передбачає наявність у керівника повної та достовірної інформації щодо об'єкта. Відсутність інформаційного забезпечення є серйозною перешкодою для управління підприємством, що впливає на його конкурентоспроможність на ринку [5].

Визначені вище завдання технологій інформаційного забезпечення в системі ситуаційного управління підприємством дають можливість сформулювати основний зміст управлінської діяльності фінансових та технічних служб підприємства.

Список використаних інформаційних джерел

1. Кулинич М.Б., Сорока С.В. Управлінський облік як інформаційна система ефективного управління витратами підприємства / М. Кулинич // Науковий вісник – 2010. – с. 98-103.

2. Микитюк Л. Деякі аспекти системного підходу до вивчення витрат / Л. Микитюк // Економіст. – 2006. – № 4. – С. 16–19.

3. Нападовська Л. В. Управлінський облік як інформаційна система ефективного управління підприємством / Л. В. Нападовська // Вісник ТАНГ. – 2005. – № 4. – С. 137–141.

4. Особливості інформаційного забезпечення системи управління витратами підприємства/ О. І. Линник, О. В. Кадук // Вісник НТУ «ХП». Серія: Технічний прогрес і ефективність виробництва. – Х.: НТУ «ХП». – 2013. - № 66 (1039) - С. 116-121.

5. Трошкина А.В., Шевченко А.О., Дыбленко В.И. Особенности информационного обеспечения системы управления затратами предприятия / А.В Трошкина, А.О. Шевченко, В.И. Дыбленко.// Електронний ресурс. Режим доступу: <http://wishenko.org/postanovami-prezidiyi-vak-ukrayini-vid-14-10-2009-1-054.html?page=40>

УДК 657.471

Шулла Р.С.

к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту

ДВНЗ «Ужгородський національний університет», м. Ужгород, Україна

ПЛАНУВАННЯ ПРИБУТКУ ПОСЕРЕДНИЦЬКИХ СТРУКТУР В ІНДУСТРІЇ ТУРИЗМУ НА ОСНОВІ МАРЖИНАЛЬНОГО ПІДХОДУ

На сьогоднішній день індустрія туризму відіграє важливу роль як у вітчизняній економіці, так і економіках багатьох країн світу. При цьому вітчизняні дестинації та туристичні підприємства ведуть свою господарську діяльність в умовах жорсткої конкуренції із іноземними компаніями, представленими в індустрії туризму.

За своєю інституційною структурою сфера туризму характеризується високою гетерогенністю, яка виражається участю у процесі формування туристичного продукту підприємств різних галузей економіки та видів діяльності.

У наглядній формі структура індустрії туризму може бути представлена наступним чином (рис.1):

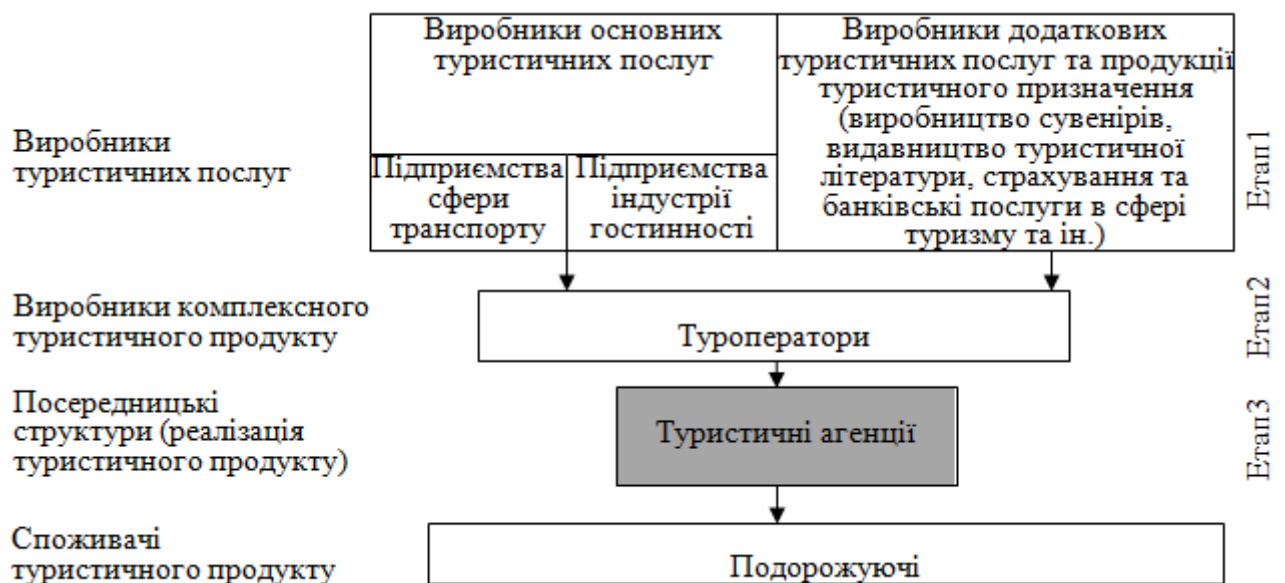


Рис. 1. Інституціональна структура індустрії туризму [1, с.14]

Процес формування доданої вартості в індустрії туризму характеризується наявністю декількох технологічних фаз (етапів) та високою ступінню комплементарності вироблюваних послуг, які входять до складу туристичного продукту.

Загальноприйнятим у фаховій літературі є поділ виробників туристичних послуг на дві групи: виробники основних (транспортні організації, підприємства індустрії гостинності) та виробники додаткових туристичних послуг та продуктів

туристичного призначення (виробництво сувенірів, страхові компанії, банківські установи та ін.) [2, S.154].

Проміжну роль в індустрії туризму між функцією виробництва та функцією реалізації туристичних послуг виконують туроператори, діяльність яких полягає у формуванні стандартних туристичних пакетів (туристичного продукту) на основі комбінування первинних послуг (організаційна функція), які виробляються підприємствами індустрії туризму на першому етапі вартісного ланцюжка. Під терміном «стандартний турпакет» необхідно розуміти не тільки окремий вид стандартизованого туристичного продукту, але і «одиницю продукції», яка споживається окремим покупцем.

На останньому етапі вартісного ланцюжка посередницьку функцію реалізації стандартних турпакетів виконують туристичні агенції, головним завданням яких є формування системи ринкових комунікацій із покупцями з метою просування туристичного продукту на ринку.

З точки зору організації управлінського обліку та формування собівартості послуг посередницькі структури характеризуються певною особливістю: на відміну від туроператорів та первинних виробників туристичних послуг вартість вхідних потоків ресурсів, отриманих із передуючої стадії (підприємств 2-ї стадії вартісного ланцюжка), не включається туристичними агенціями до складу витрат. Це пов'язано з тим, що туристичні агенції не придбавають стандартні турпакети від туроператорів, а тільки виконують функцію їх реалізації за відповідну комісійну винагороду.

До складу витрат туристичні агенції включають тільки так звані конверсійні витрати – витрати які є доданими і пов'язані із збутовим процесом.

На відміну від туроператорів, які займаються виробництвом та оптовою реалізацією стандартних турпакетів, турагенції знаходяться безпосередньо в ринковій комунікації з кінцевими покупцями, при цьому реалізована ними ринкова транзакція в якості об'єкту купівлі-продажу містить не окремий стандартний турпакет, а, зазвичай, сукупність стандартних турпакетів, оформлених в єдине замовлення (наприклад, замовлення, яке включає декілька стандартних турпакетів для декількох чоловік).

Виходячи з вище зазначеного дохід у вигляді комісійної винагороди від виконання і реалізації окремого замовлення турагенцією може бути розрахований за наступною формулою (формула 1):

$$P_j = (1 + G) * \sum_{i=1}^n P_{ji} * X_{ji}, \quad (j = 1, \dots, m) \quad (1)$$

де:

P_j – сума комісійної винагороди турагенції, яка припадає на j -те замовлення;

P_{ji} – вартість i -го стандартного турпакету, що включається у j -те замовлення (встановлюється туроператором);

X_j – кількість стандартних турпакетів i -го виду, що включається у j -те замовлення;

G – норма комісійної винагороди за посередницькі послуги (у вигляді коефіцієнта).

Як видно з формули 1 базою для нарахування комісійної винагороди виступає агрегована вартість стандартних турпакетів (формується туроператором), які включені до окремого замовлення.

Плановий дохід туристичної агенції за календарний період може бути обчислений на основі сумування доходів по окремим замовленням. При цьому прогнозування обсягу реалізації замовлень може відбуватися на основі аналізу даних за минулі періоди.

Іншим складовим елементом, який лежить в основі формування прибутку підприємства, є витрати операційної діяльності.

Для підвищення рівня аналітичності планово-контрольних розрахунків вважаємо доцільним для туристичних агенцій здійснювати розподіл операційних витрат на постійну та змінну складові. При цьому до змінних витрат, на нашу думку, слід відносити ті витрати, які залежать від обсягу діяльності туристичної агенції, вираженому через кількість розміщених на ринку замовлень. Отже, чинником змінних операційних витрат турагенції є не кількість реалізованих стандартних турпакетів, а кількість розміщених замовлень. Решта витрат може бути віднесена до групи періодичних витрат, яка включає постійну та дискреційну складову.

Виходячи з вище наведеного пропонується наступна формула для обчислення планового операційного прибутку туристичної агенції (формула 2):

$$Z = -K_f - m * K_v + \sum_{j=1}^m P_j \quad (2)$$

де:

Z – фінансовий результат турагенції у плановому періоді;

K_v – ставка планових змінних витрат на одне замовлення;

K_f – постійні та дискреційні витрати турагенції у плановому періоді;

m – кількість замовлень у плановому періоді.

Наведена формула (2) за рахунок експліцитного виокремлення показників постійних (дискреційних) та змінних витрат дозволяє на відміну від показника повної собівартості більш точно прогнозувати майбутні фінансові результати, оскільки в її основі лежить коректна модель причинно-наслідкового взаємозв'язку між чинниками витрат та самими витратами.

Список використаних інформаційних джерел

1. Xylander, Jadwiga K. Kapazitätsmanagement bei Reiseveranstaltern. Entscheidungsmodelle zur Kontingentierung im Yield Management. – 1. Auflage. Wiesbaden: Deutscher Universitäts-Verlag, 2003, 393 S.

2. Freyer, Walter. Tourismus. Einführung in die Fremdenverkehrsökonomie. – 11., überarbeitete und aktualisierte Auflage. Berlin/München/Boston: Walter de Gruyter GmbH, 2015, 707 S.

УДК 338.512

Шуліко А.О.

к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту

ДВНЗ «Ужгородський національний університет», м. Ужгород, Україна

ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ РОСЛИННИЦТВА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ УКРАЇНИ

Сільське господарство це одна з основних сфер матеріального виробництва, яка забезпечує населення продуктами харчування. Це дуже важлива галузь, яка є основою агропромисловості будь-якої країни. За її рахунок і забезпечується основна частина попиту населення на товари народного споживання. Основною метою сільського господарства є збереження сталості та подальшого збільшення виробництва продукції при постійному зменшенні трудових, матеріальних та грошових ресурсів на її виробництво, всебічне підвищення його ефективності.

Сільське господарство є однією з найважливіших галузей України. Формування витрат на виробництво продукції сільськогосподарських підприємств обумовлені рядом особливих факторів, таких як сезонність виробництва, залежність від природно-кліматичних умов, використання землі у якості основного засобу виробництва. Завдяки цьому виробництво на аграрних підприємствах характеризується тривалістю операційного циклу, нерівномірним виходом продукції при рівномірних витратах та різними калькуляційними одиницями. Обмеженість ресурсів і досягнення планової ефективності потребують постійного порівняння понесених витрат і отриманих результатів. Ця проблема ускладнюється під впливом інфляційних процесів, коли дані про виробничі витрати необхідно повсякденно порівнювати з майбутніми витратами, що значною мірою залежить від впливу зовнішнього середовища. Можливість усунення або передбачення впливу багатьох негативних внутрішніх і зовнішніх факторів з'являється завдяки раціонально організованому обліку витрат на виробництво.

Значний вклад у теоретико-методологічні засади структури формування собівартості сільськогосподарської продукції з урахуванням галузевої специфіки здійснили такі українські вчені як Андрійчук (2012), Шпичак (2015), Давидович, (2008), Муляр (2013), та інші, проте проблема механізму формування собівартості продукції сільського господарства, змін у структурі виробничих витратах залишається актуальною

У відповідності до законодавства України продукція рослинництва відноситься до біологічних активів. Визнання біологічних активів в Україні

регулюється Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» (далі - П(С)БО 30) [4]. Він є аналогом міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство». Крім того, в Україні прийняті Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів (далі - Методичні рекомендації). Формування собівартості продукції рослинництва визначається Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» (далі - П(С)БО 16) [3].

З метою повного обліку собівартості на сільськогосподарських підприємствах використовується два види собівартості: планова та фактична.

Планова собівартість на продукцію рослинництва встановлюється на сільськогосподарських підприємствах перед початком посівних робіт виходячи з прогнозованої кількості врожаю та прогнозних витрат сільськогосподарського підприємства, які необхідно здійснити для вирощування кожної окремої культури рослинництва.

У відповідності до Методичних рекомендацій фактична собівартість продукції, окрім продукції допоміжних виробництв, розраховується один раз на рік. Це зумовлено тим, що практично неможливо точно визначити залишок незавершеного виробництва на кінець кожного місяця тому що невідома кількість незібраного врожаю. Загальна кількість зібраного врожаю за кожною культурою рослинництва відома тільки наприкінці року.

Проте, сільськогосподарським підприємствам у відповідності до чинного законодавства України, потрібно подавати проміжну фінансову звітність. В такому випадку необхідно закривати рахунки незавершеного виробництва щомісячно. Тобто необхідно певним чином визначити залишок незавершеного виробництва наприкінці місяця чи кварталу. З цією метою на сільськогосподарських підприємствах необхідно розраховувати та затверджувати не тільки планову собівартість, але і плановий загальний збір врожаю протягом всього сезону вирощування культур.

Наприклад, підсумувавши загальну вартість прямих виробничих витрат на вирощування сільськогосподарської культури «Огірок» протягом квітня 2019 р., необхідно визначити яка їх частка відноситься на собівартість вирощеної готової продукції у квітні 2019 року, а яка частина залишиться у складі незавершеного виробництва. Для цього необхідно визначити частку незавершеного виробництва виходячи з планового показника збору сільськогосподарської культури «Огірок» протягом квітня-червня 2019 р., склавши розрахунок (див. табл. 1).

Як зазначалося, протягом місяця сільськогосподарські підприємства визначають собівартість готової продукції за плановими цінами. У нашому прикладі встановлена планова ціна 10 грн. за 1 кг. огірків. Отже, загальна планова собівартість за даними бухгалтерського обліку є 43 060,00 грн. Після визначення фактичної собівартості 1 кг. готової продукції необхідно зробити план-факторне коригування (див. табл. 2).

Таблиця 1.

Розрахунок залишку незавершеного виробництва та фактичної собівартості вирощеної сільськогосподарської культури «Огірок» на кінець квітня 2019 р.

Показник	Значення
Овочева культура	Огірок корнішон
Фактичний збір, кг	4 306,00 грн.
Плановий збір, кг	38 000,00 грн.
Відсоток фактичного збору	11,33 %
Відсоток незавершеного виробництва	88,67 %
Прямі виробничі витрати	374 954,27 грн.
Залишок незавершеного виробництва	332 471,95 грн.
Собівартість вирощеної готової продукції	42 482,32 грн.
Фактична собівартість 1 кг. готової продукції	9,87 грн.

Таблиця 2.

Розрахунок план-факторного коригування сільськогосподарської культури «Огірок» на кінець квітня 2019 р.

Культура	Прямі виробничі витрати	Залишок незавершеного виробництва	Собівартість вирощеної готової продукції	Планова собівартість	Корегування
1	2	3	4	5	6
Квітень 2019					
Огірок	374 954,27	332 540,17	42 482,32	43 060,00	-645,90
Всього	374 954,27	332 540,17	42 482,32	43 060,00	-645,90

Отже, сума план-факторного коригування є - 645,90 грн. Це впливає на два показники:

- собівартість готової продукції на складі підприємства;
- собівартість реалізованої готової продукції.

Необхідно враховувати який відсоток зібраного врожаю був проданий, а який залишився на складі на кінець місяця. Результат відхилення необхідно розмежовувати у відсотковому співвідношенні між зазначеними показниками.

Застосування запропонованої методики формування собівартості готової продукції сільськогосподарських підприємств дозволить правильно сформувати собівартість кожної окремої сільськогосподарської продукції та правильно розподілити фактичну собівартість між місяцями та кварталами з метою складання квартальної фінансової звітності.

Базою для визначення незавершеного виробництва на кінець місяця є планова кількість врожаю, який планується зібрати протягом періоду вирощування сільськогосподарської продукції.

Оскільки облік виробництва здійснюється у планових цінах, в кінці кожного місяця необхідно здійснювати план-факторне коригування собівартості готової продукції на складі підприємства та собівартості реалізованої готової продукції.

Список використаних інформаційних джерел

1. Давидович І.Є. Управління витратами: навчальний посібник / І.Є. Давидович – К.: Центр учбової літератури, 2008. –320 с.
2. Муляр Т.С. Особливості управління витратами сільськогосподарськими підприємствами / Т.С. Муляр // [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://economics.opu.ua/files/archive/2013/No5/125-130.pdf>
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». [Електронний ресурс] - Затверджений наказом Міністерства фінансів України від від 31 грудня 1999 р. N 318 - Режим доступу: <https://zakon.help/law/318/>
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи». [Електронний ресурс] - Затверджений наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 N 790 - Режим доступу: <https://zakon.help/law/z1456-05/>
5. Шпичак О. М. Економіко-організаційні неузгодженості взаємовідносин у продуктових ланцюгах в умовах інфляційно-девальваційних процесів: напрями врегулювання / О. М. Шпичак // Економіка АПК. – 2015. – № 6. – С. 82-93.

УДК 657.422

Яцик Т.В.

аспірант кафедри «Облік і аудит»

Київський національний університет імені Тараса Шевченка, м. Київ, Україна

НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ І ЗВІТНОСТІ ОПЕРАЦІЙ З КРИПТОВАЛЮТОЮ НА ОСНОВІ ЇХ ГАРМОНІЗАЦІЇ ТА СТАНДАРТИЗАЦІЇ

Враховуючи відсутність окремого стандарту для бухгалтерського обліку операцій з крипто-активами, у світі склалися різні моделі та підходи до обліку цих активів, а тому це порушує уніфікований підхід в обліку та ускладнює принцип порівнюваності та співставності фінансової звітності. Враховуючи різну природу операцій з такими видами крипто-активів, як криптовалюта та токени, їх слід досліджувати як окремі об'єкти бухгалтерського обліку.

Нами вважається за доцільне виокремити окремі процеси, що стосуються криптовалюти, таких як: придбання криптовалют, що використовуються для платіжних цілей; використання криптовалют як платіжних засобів; встановлення справедливої вартості криптовалют; їх придбання з метою отримання доходу за рахунок збільшення їх вартості; майнінг (видобуток) та продаж криптовалют.

У бухгалтерському обліку під час придбання криптовалюти, що буде використовуватися для платіжних цілей, вона спочатку визнається за вартістю придбання, яка встановлюється виходячи із суми, що була сплачена або підлягає сплаті, або вартості інших переданих активів. Якщо вартість придбаної

криптовалюти встановлена в іноземній валюті, тоді слід застосовувати МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів» [2].

Разом з цим, при відображенні криптовалюти у бухгалтерському обліку спочатку її слід оцінювати у валюті фінансової звітності, за курсом іноземної валюти на дату її придбання. Після первісного визнання операцій придбання криптовалюти у бухгалтерському обліку, вона переоцінюється на кожну звітну дату, тому необхідно визначити в обліковій політиці підприємства джерело, яке використовуватиметься для оцінки справедливої вартості криптовалюти. Оскільки в умовах зростаючого попиту на криптовалюту створюється все більше бірж для торгівлі цими активами, встановлення різних цін та їх високої волатильності – для вимірювання справедливої вартості криптовалюти необхідно дотримуватися принципу узгодженості і в кожному звітному періоді встановлювати це значення на основі даних одного джерела. Найкращим джерелом даних вважаються Інтернет-сайти, які регулярно публікують середні ринкові ціни на основі даних основних світових криптовалютних бірж [1, 3].

Під час придбання крипто-активів значні суми можуть бути виплачені посередникам бірж, які надають послуги з: підтримки, зберігання криптовалют, операцій з обміну криптовалют та операції з їх прямим придбанням за фіатні гроші. Так, наприклад, при придбанні криптовалюти Ripple за 3000 євро через посередницьку платформу, посереднику виплачується комісійна винагорода у розмірі 90 євро. Також, слід враховувати часовий проміжок між передачею заявки на придбання та фактичним придбанням криптовалюти, адже у цей проміжок можлива зміна її справедливої вартості. Так, наприклад, підприємство встановило, що справедлива вартість придбаної криптовалюти на ринку на момент її придбання була завищена на 20 євро та становила 2,950 євро [4].

Разом з цим, крипто-активи володіють певними характеристиками, що властиві фінансовим активам, тому визнаючи крипто-актив підприємство має спочатку оцінити вартість придбання, що є первісною вартістю цього активу, включаючи до неї також прямі трансакційні витрати. Тому вартість комісійної винагороди посередників за придбання крипто-активів пропонується включати до вартості їх придбання.

Крім того, вартість придбання крипто-активів доцільно встановлювати на підставі сплаченої або належної до сплати суми за крипто-актив або вартості інших переданих активів.

Таким чином, під час первісного визнання вартість придбання крипто-активів може відрізнятися від їх справедливої вартості, але на кожну звітну дату такі крипто-активи повинні бути оцінені за справедливою вартістю, а різниця між вартістю придбання та справедливою вартістю має бути відображена у звіті про прибутки та збитки [1, 4].

Під час підготовки фінансової звітності доцільно оцінювати криптовалюту за її справедливою вартістю, при цьому прибуток або збитки, зумовлені зміною справедливої вартості крипто-активу, мають бути визначені у звіті про прибутки та

збитки. Після придбання криптовалюти, що використовувалася для цілей оплати за товари, роботи, послуги, суб'єкти господарювання можуть прийняти рішення у подальшому утримувати її з очікуванням зростання її справедливої вартості. Під час придбання така криптовалюта має відображатись у бухгалтерському обліку за вартістю придбання, яка встановлюється виходячи із сплаченої чи належної до сплати суми грошових коштів або вартості інші переданих активів.

Майнінг криптовалюти – це, як правило, діяльність, що вимагає багато трудових та енергоресурсів, а дохід від такої діяльності не гарантується. Ймовірність її видобутку залежить від уже наявної кількості одиниць криптовалюти. Враховуючи той факт, що під час видобутку криптовалюти неможливо достовірно передбачити, час та обсяг видобутку, у бухгалтерському обліку:

- криптовалюта відображається тільки тоді, коли підприємство або інший суб'єкт господарювання набуває право на отримання грошових коштів або іншого фінансового активу;
- видобута криптовалюта обліковується за справедливою вартістю, яка встановлюється виходячи з ціни, оголошеної на активному ринку, і одночасно визнається дохід на ту саму суму;
- оскільки витрати, понесені підприємством на видобуток криптовалюти, не залежать від набутої її кількості, всі понесені витрати визнаються витратами періоду [4].

Коли підприємство видобуває нову одиницю криптовалюти, справедлива вартість якої встановлюється відповідно до МСФЗ 13 на основі її ринкової ціни, у бухгалтерському обліку вона відображається як новостворений крипто-актив з одночасним відображенням отриманого прибутку.

Слід зазначити, що за умов операцій придбання інших активів за криптовалюту, вона набуває деяких властивостей, характерних для грошей та іноземної валюти, тому таке придбання запасів за криптовалюту може бути прирівняне до придбання запасів за іноземну валюту. Тому вартість придбання запасів повинна встановлюватися шляхом застосування курсу криптовалюти, чинного на дату придбання.

Отже, вартість придбання криптовалюти, що використовується як платіжний засіб, встановлюється виходячи із сплаченої за неї суми грошей. Під час її придбання комісійну винагороду посередникам слід включати до вартості придбання криптовалюти.

З метою встановлення справедливої вартості криптовалюти під час наступної її переоцінки відповідно до МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості», необхідно використовувати дані джерел (наприклад, інтернет-сайти), які регулярно публікують середні ринкові ціни з основних світових бірж криптовалют.

Усі витрати, пов'язані із майнінгом (видобуванням) криптовалют, повинні бути визнані витратами періоду, а видобута криптовалюта при первісному визнанні обліковується за її справедливою вартістю відповідно до МСФЗ 13, під час

наступних переоцінок різниця у справедливій вартості крипто-активів визнається як дохід або витрати у звіті про прибутки та збитки.

Список використаних інформаційних джерел

1. Зелена книга регулювання ринку криптовалют /BRDO Офіс ефективного регулювання. Київ, 2018. URL: <https://cdn.regulation.gov.ua/on.gov.ua.pdf> (дата звернення 24.02.2020)
2. Яцик Т. В. Поняття крипто-активів у системі фінансового обліку. *Журнал Молодий вчений*. 2019. №2, С. 295-298.
3. Coinmarketcap. 2019. URL: <https://coinmarketcap.com/ru/charts/> (дата звернення: 24.02.2020)
4. PWC (December 2019). In depth. A look at current financial reporting issues URL: <https://www.pwc.com/gx/en/audit-services/ifrs/publications/ifrs-16/cryptographic-assets-related-transactions-accounting-considerations-ifrs-pwc-in-depth.pdf> (application date: 24.02.2020)

НАПРЯМ 3
**ПОДАТКОВА І ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ТА МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ЇХ
ПОКАЗНИКІВ В УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ**

УДК 657.05: 351.863

Гнилицька Л.В.
д.е.н., професор, професор кафедри обліку і оподаткування
ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені В. Гетьмана»,
м. Київ, Україна

**ДІЄВІСТЬ АНАЛІТИЧНИХ МОДЕЛЕЙ ОЦІНЮВАННЯ
КРЕДИТОСПРОМОЖНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ В
УМОВАХ ФІНАНСОВО-ЕКОНОМІЧНОЇ КРИЗИ**

В умовах загострення фінансово-економічної кризи, яка набуває світового масштабу, внутрішніх протиріч, пов'язаних з посиленням недобросовісної конкуренції між вітчизняними суб'єктами господарювання щодо розподілу та володіння фінансовими ресурсами відбувається значне зниження рівня фінансової безпеки як на національному рівні, так і на рівні господарюючих суб'єктів. Це потребує пошуку дієвих аналітичних моделей оцінювання ефективності фінансових відносин в площині: держава - фінансова установа - підприємство.

Відтак, актуалізується потреба поглибленого дослідження кредитоспроможності, як індикатора оцінювання спроможності підприємства-позичальника за рахунок кредитування здійснювати ефективну господарську діяльність, результатом якої є генерування позитивного грошового потоку, що забезпечує йому можливість належного виконання зобов'язань за кредитною угодою. І на цій основі критичного переосмислення наявних методик визначення рівня кредитоспроможності в контексті можливості виконання наступних завдань:

- забезпечення достовірної оцінки кредитоспроможності позичальника;
- окреслення кола показників, що усебічно характеризують фінансовий стан позичальника та визначають суттєві особливості його діяльності;
- диференційованості в оцінюванні кредитоспроможності різних груп позичальників;
- забезпечення стратегічного вектору оцінювання кредитоспроможності позичальника.

Наразі існує численна кількість різноманітних методик оцінювання кредитоспроможності, які вирізняються методологічним підходом до формування критеріїв оцінювання кредитоспроможності, математичним інструментарієм розрахунку показників, набором фінансових та нефінансових даних. Критичне

переосмислення існуючих методик уможливило виокремлення їх переваг та недоліків при задоволенні сучасних потреб фінансового менеджменту.

Зокрема, *методи коефіцієнтного аналізу* [1, с. 157] передбачають оцінювання кредитоспроможності на основі досягнутих значень фінансових коефіцієнтів, які характеризують рівень платоспроможності та фінансової стійкості суб'єкта господарювання. Ці методи отримали широке розповсюдження серед вітчизняних суб'єктів господарювання завдяки методологічній прозорості та нескладному математичному інструментарію для розрахунку фінансових коефіцієнтів. Однак, вони не враховують репутацію позичальника, його кредитну історію, а відтак не забезпечують високу достовірність висновку про його кредитоспроможність.

Методи *рейтингової (бальної) оцінки* [2, с.435] базуються на технологіях, що враховують як кількісні, так і якісні показники діяльності позичальника. Відтак виникає можливість діагностування усієї сукупності ризиків пов'язаних з діяльністю позичальника і на цій основі встановлення імовірності невиконання ним зобов'язань у майбутньому. Разом з тим, методи рейтингової оцінки характеризуються високим рівнем суб'єктивізму при прийнятті рішень щодо рівня надійності позичальника та потребують постійного оновлення інформації про нього, що вимагає додаткових часових та грошових витрат.

Моделі дискримінантного аналізу засновані на прогнозуванні імовірності втрати кредитоспроможності позичальником аж до його повного банкрутства. Незважаючи на широкий спектр моделей банкрутства та нескладний математичний апарат розрахунку показників, вони, в переважній більшості, не враховують галузевих особливостей діяльності позичальників, а відтак не завжди дозволяють реально оцінити рівень їх кредитоспроможності.

Комплексні експертні моделі [3, с. 92] характеризуються довільним набором кількісних та якісних показників, що, на думку фінансового аналітика, найкращим чином забезпечують уявлення про кредитоспроможність позичальника. Між тим, суб'єктивний характер експертних висновків, що лежать в основі експертних моделей потребує високої кваліфікації, компетентності та професійної інтуїції фахівця, що приймає рішення відносно умов кредитування позичальника.

Отже, дослідження зазначених аналітичних моделей та методів підтверджує, що вітчизняна практика оцінювання рівня кредитоспроможності суб'єктів господарювання характеризується:

- відсутністю єдиного концептуального підходу до методики оцінювання кредитоспроможності позичальника;
- слабо розвиненим методичним інструментарієм, орієнтованим на галузеву специфіку окремих груп позичальників, що робить його використання у більшості випадків неефективним та призводить до неадекватних оцінок при встановленні умов кредитування;
- високим суб'єктивізмом при визначенні рівня кредитоспроможності окремих позичальників.

За таких умов виникає нагальна необхідність запровадження суб'єктами господарювання (зокрема і банківськими установами) власних (оригінальних) моделей рейтингової оцінки позичальників і на цій основі розробки політики співпраці з ними, що уможливить мінімізацію втрат, пов'язаних з невчасним виконанням (не виконанням) ними боргових зобов'язань.

При розробці моделі рейтингової оцінки позичальника слід врахувати наступні положення:

- обґрунтування методики аналізу показників фінансово-економічного стану позичальника з урахуванням впливу на його діяльність галузевих особливостей та дії зовнішніх факторів;
- формування системи фінансових та нефінансових показників, що усебічно характеризують діяльність суб'єкта господарювання, а також встановлення їх вагомості при прийнятті рішень щодо рівня кредитоспроможності потенційного позичальника;
- обґрунтування інструментарію перевірки наданої позичальником інформації на її достовірність, актуальність та об'єктивність;
- забезпечення сучасного інформаційного супроводу через створення адекватного програмного забезпечення оцінювання кредитоспроможності позичальника.

Вважаємо, що внесені пропозиції дозволять, з одного боку, підвищити ефективність організації аналітичного процесу оцінювання рівня кредитоспроможності позичальників, а з іншого - посилити інформаційну підтримку прийняття рішень в системі управління кредитними ризиками позикодавця.

Список використаних інформаційних джерел

1. Шеремет А.Д. Комплексный анализ хозяйственной деятельности. Москва: ИНФРА-М, 2006. 415 с.
2. Мельник К.В. Проблемні аспекти оцінки кредитоспроможності позичальників. *Економіка і суспільство*. 2016. №3. С.433-438
3. Ковальчук Н.О., Паскар М.О. Удосконалення методик оцінки рівня кредитоспроможності вітчизняних підприємств. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2015. №11. С.91-94.

УДК 338.1

Дерій Ж.В.

*д.е.н, професор, завідувач кафедри теоретичної та прикладної економіки
Національний університет «Чернігівська політехніка», м. Чернігів, Україна*

ІМПЛЕМЕНТАЦІЯ ПОЛОЖЕНЬ УГОДИ ПРО АСОЦІАЦІЮ В УКРАЇНСЬКІ ЕКОЛОГІЧНІ ПРАКТИКИ

Повноправне залучення України до європейського співтовариства передбачає створення та підтримання умов для посилення економічних та торговельних відносин, які сприятимуть поступовій інтеграції національної економіки до європейського ринку. Наявність в Україні суттєвих регіональних диспропорцій у соціально-економічному розвитку потребує диференційованих підходів до розроблення заходів регіонального розвитку, покликаних сприяти розвитку зони вільної торгівлі, а також зміцненню економічного та галузевого співробітництва між Україною та ЄС.

Звідси виникає необхідність моніторингу та оцінювання прогресу реформ в Україні у контексті процесів європейської інтеграції з метою виявлення сильних та слабких сторін, обґрунтування пріоритетів та засобів їх досягнення, а також можливості їх своєчасного коригування для підвищення здатності рухатись за вектором європейської інтеграції.

Україна приєдналася і ратифікувала міжнародні угоди у сфері захисту довкілля: Орхуська конвенція – вступила в силу з 18.11.1999; конвенція Еспо – вступила в силу з 20.07.1999 р., протокол СЕО – вступив у силу з 02.12.2015 р.).

Підписання Угоди про асоціацію Україна – ЄС, поклало на країну ряд зобов'язань, зокрема екологічна складова Угоди вимагає від держави значних кроків у напрямку захисту та покращення стану довкілля. Україна має імплементувати ряд Директив, зокрема:

- Директива № 2011/92/ЄС про оцінку впливу окремих державних і приватних проектів на навколишнє середовище;
- Директива № 2001/42/ЄС про оцінку впливу окремих планів та програм на навколишнє середовище;
- Директива № 2003/4/ЄС про доступ громадськості до екологічної інформації;
- Директива № 2003/35/ЄС про забезпечення участі громадськості у підготовці окремих планів та програм, що стосуються навколишнього середовища.

Тому запровадження в Україні європейських інструментів оцінки впливу на довкілля (ОВД) та стратегічної екологічної оцінки (СЕО) стало першочерговими євроінтеграційними кроками, які є зобов'язанням України за низкою міжнародних угод та Угодою про асоціацію.

Наразі коло питань, які Україна повинна реформувати у сфері довкілля, розширився і включає, серед іншого, співпрацю між Україною та ЄС з конкретних екологічних тематичних сфер.

В Україні було введено нове законодавство щодо ОВД та СЕО. Закон про ОВД діє з 18.12.2017 року і дуже близький до відповідної Директиви ЄС. Закон про СЕО був прийнятий і діє з 20.10.2018 і також дуже близький до відповідної Директиви ЄС.

Оцінка впливу на довкілля здійснюється з дотриманням вимог законодавства про охорону навколишнього природного середовища, з урахуванням стану довкілля в місці, де планується провадити плановану діяльність, екологічних ризиків і прогнозів, перспектив соціально-економічного розвитку регіону, потужності та видів сукупного впливу (прямого та опосередкованого) на довкілля, у тому числі з урахуванням впливу наявних об'єктів, планованої діяльності та об'єктів, щодо яких отримано рішення про провадження планованої діяльності або розглядається питання про прийняття таких рішень [1].

Стратегічна екологічна оцінка - процедура визначення, опису та оцінювання наслідків виконання документів державного планування для довкілля, у тому числі для здоров'я населення, виправданих альтернатив, розроблення заходів із запобігання, зменшення та пом'якшення можливих негативних наслідків, яка включає визначення обсягу стратегічної екологічної оцінки, складання звіту про стратегічну екологічну оцінку, проведення громадського обговорення та консультацій (за потреби – транскордонних консультацій), врахування у документі державного планування звіту про стратегічну екологічну оцінку, результатів громадського обговорення та консультацій, інформування про затвердження документа державного планування та здійснюється у порядку, визначеному відповідним Законом [2]. Головним його завданням є впровадження в Україні європейського механізму оцінки державних програм та планів на предмет впливу їх на стан довкілля та здоров'я людей.

На ефективність Угоди про асоціацію впливають фактори, зокрема і в частині імплементації екологічних положень, а саме: політичні, правові, інституційні, організаційні, економічні [3].

Орієнтуючись на національні стратегії та програми, Угода про асоціацію стає драйвером проведення реформ у екологічній сфері.

Список використаних інформаційних джерел

1. Закон Про оцінку впливу на довкілля URL // <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2059-19/>
2. Закон Про стратегічну екологічну оцінку URL // <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2354-19>
3. Майбутнє Угоди про асоціацію між Україною та ЄС: довкілля та клімат Аналітична записка Березень 2020 р. // URL <https://www.rac.org.ua/uploads/content/567/files/aafuturebriefukr.pdf>

UDC 657

DOLGHII Cristina,

doctor of economics, Associate professor University State Moldova, Chişinău, Moldova

PERFORMANCE OF INFORMATION PRESENTED IN THE FINANCIAL STATEMENTS WITHIN THE CONTEXT OF ACCOUNTING MODERNIZATION

The development of economic and financial markets in the last years was contributory to the development of accounting systems, based on advanced accounting standards and good practices of European countries.

The main objective the development of accounting in the country in order to improve the quality of financial statements, the significant positive impact on the national economy was identified as a priority of recent changes in legislation and regulatory framework. The successful achievement of this level in the country attracted a number of actions, that is, the goal of harmonizing accounting with the requirements of European Union directives and standards adopted in international practice. This led to the creation of the business environment, the accounting culture and the prestige of the accounting profession in the Republic of Moldova.

Public-interest entities shall keep double-entry accounts and draw up financial statements based on International Financial Reporting Standards (IFRS) according to the Law on accounting and financial reporting [1, art. 5]. Small entities shall keep double-entry accounts and draw up condensed financial statements according to National Accounting Standards (NAS), and medium-sized entities and large entities shall keep double-entry accounts and draw up complete financial statements according to (NAS).

In connection to the implementation of the given measures the Ministry of Finance publishes and places on its website amendments operated in IFRS by the International Accounting Standards Board (IASB), , provided assistance from foreign experts on the implementation of IFRS and provided consultative assistance to the entities in the process of implementing of IFRS that contributed to the preparing the reporting of the financial statements of the local entities according to IFRS and increasing their credibility

Given the competitive environment, accounting information has become a universal business language, because, regardless of the source of transmission, destination, users, it can contribute to optimizing the quality of decisions taken at different levels. And thus, it becomes strictly necessary to select the most efficient forms of accounting organization, including improving the accounting reporting techniques needed to substantiate economic decisions.

The information provided in the accounting reports for the purpose of receiving different decisions are influenced by certain factors, of that: the structure and composition of the accounting information; identification of the characteristics and

principles of accounting information; correlation of accounting information with economic activities and user needs.

By nature, mode of obtaining, processing and presentation of the information they provide economic entities keep stock records, statistics and accounting [5, p. 271]. As the main form of accountancy, accounting records, monitors and controls only those aspects of the activity which can be expressed in value terms. No matter the form or object of activity of the company, it is its *main information system*.

Accounting information is a specific economic information, arising from the processing by methods, own procedures and instruments of the accountancy data. It is real, true and complete, representing the scoreboard, the support of economic, financial and management decisions. Therefore, the role of accounting it is about providing objective and truthful information to all users, especially the owners and managers of economic entities.

Economic information is presented across all areas of activity and presents an important element of progress. The data on economic activity of the entity are first included in the accounting system, then are processed by it and, finally, the relevant information shall be made general for its use.

In order the information to be useful in the decision-making process, it must meet the following main qualitative characteristics: intelligibility, relevance, credibility and comparability [5, p.24].

Intelligibility. An essential quality of the information made available in financial statements, which must be easily understood by the users.

Relevance. For being useful the information must be relevant for decision making by users. It can be useful when influencing economic decisions of the users.

Credibility. For being useful, the information must also credible. It is credible when, without significant errors, it is not biased, events and transactions are accounted for and presented in accordance with their source and economic reality, and not just with their legal form.

Comparability. Users should be able to compare reported financial statements of an entity over time in order to identify tendencies in financial position and its performance. Also, users should be able to compare the financial statements between different entities, to evaluate the results of their activity and to compare economical and financial indicators.

At all stages of the decision-making process different information is used and in these situations the role of accounting is significant, because namely the accounting controls whether the information corresponds to the requirements submitted to be useful and necessary in the managerial decision-making process and to external users by presenting it in the financial statements. Thereby, the supply and demand in accounting reports has increased considerably, which leads to the increase of the requirements regarding the information provided by the accounting, necessary for the users at different levels.

Conclusion. Following the research carried out by the author, were identified benefits of implementing International Financial Reporting Standards and international practices in this context.

Consequently, in order to generalize and raise awareness of the role and importance of accounting information for different users, it is necessary to correlate it with the economic activities and the needs of users. Accounting information is the most real, precise, complete and operative. Its use leads to the foundation of optimal economic decisions in order to ensure and conduct an efficient activity under the current economic conditions of business development.

Unquestionably, benefits for public interest entities can be identified not only from the perspective of harmonization with EU law, but also from the benefits associated with the implementation of international practices and IFRS.

Some of these are:

- Providing a high level of comparability of financial position and performance, which leads to increased transparency regarding the operational and financial activities of public-interest entities in the country, the consequence of which is the creation of new business opportunities.
- Stimulating entities to increase the quality level of financial reports addressed to users by enhancing a competitive position in terms of access to global financing with reduced costs.
- Factualization of the principles of corporate governance code in terms of investor protection, on the basis of increasingly demanding expectations regarding the quality of financial reporting and meeting the requirements for presenting information in agreement with the spirit of IFRS.
- Reducing the cost of attracting capital by increasing investor confidence in financial reporting, etc.

Thus, the implementation of international practices, the application of IFRS and the new NAS in the Republic of Moldova has a beneficial influence for reviving the development of the accounting sector and the accounting profession in the country, a wide range of benefits, among them, accurate information to users of accounting information, especially of the investors. The present rules applied in accounting ensure the drawing up of credible, reliable, comparable and relevant financial statements.

References

1. Dolghi C., Macovei T., Accounting organization, its role in the management system of the economic entity/Organizarea contabilității, rolul acesteia în sistemul de management al entității economice// CEP, USM, Chișinău 2013, p. 78.

ISBN 978-9975-71-406-8.

2. Financial Accounting Standards Board, Statement of Financial Accounting Concepts No. 1 Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises, 2008, disponibil:http://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1218220132541&acceptedDisclaimer=true.

3. Government Decision no. 238 of 29.02.2008 regarding the application of International Financial Reporting Standards on the territory of the Republic of Moldova // Official Monitor of the RM no. 47-48/302, of 07.03.2008.

4. International Financial Reporting Standards (IFRS). Order of the Minister of Finance regarding the acceptance and publication of the International Financial Reporting Standards no. 78 of 30.03.2018. <http://mf.gov.md/ro/lex/contabilitate-%C8%99i-audit>.

5. Law of accounting and financial reporting no. 287 of 15.12.2017// Official Monitor of the Republic of Moldova № 1-6, art. no. 22, of 05.01.2018. <https://mf.gov.md/ro/content/legea-contabilit%C4%83%C8%9Bii-%C8%99i-raport%C4%83rii-financiare-nr-287>.

УДК: 658.012.123

Замула І.В.

*д.е.н., професор, професор кафедри обліку і аудиту
Державний університет “Житомирська політехніка”, м. Житомир, Україна*

Травін В.В.

*к.е.н., доцент, доцент кафедри цифрової економіки та міжнародних економічних
відносин Державний університет “Житомирська політехніка”,
м. Житомир, Україна*

АНАЛІЗ ФІНАНСОВОГО СТАНУ ПІДПРИЄМСТВА В СЕРЕДОВИЩІ EXCEL

Складні ринкові умови зумовлюють особливі вимоги щодо стратегії розвитку підприємства, яка має базуватися на принципі гнучкості в коригуванні цілей діяльності відповідно до умов функціонування такого підприємства. Оскільки підприємство не може впливати на значну кількість факторів, що визначають його діяльність, забезпечення постійного розвитку є складним завданням. Більшість відхилень від нормальних умов господарювання викликані прорахунками у минулому, які можуть накопичуватися з часом і негативно впливати на поточне функціонування.

У сучасних умовах діяльність підприємств характеризується невизначеністю, а також значним зростанням швидкості інформаційних потоків. Ефективність їх діяльності залежить від рішень, прийнятих управлінським персоналом, який потребує інформації про стан об'єкта управління в режимі реального часу, що дозволяє підвищити результативність та ефективність такого управління.

Тому дослідження спрямовано на формування організаційних і методичних положень фінансового аналізу діяльності середніх і малих підприємств в умовах комп'ютеризації, що спрямовано на підвищення якості управління такими підприємствами в режимі реального часу.

Складність організації фінансового аналізу полягає в тому, що кожне підприємство є унікальним. Всі мають різну направленість своєї роботи, форму

власності та ступінь зацікавленості в аналітичній інформації. Тому організація фінансового аналізу діяльності підприємства має враховувати такі вимоги, що висувуються при комп'ютеризації аналітичних робіт: формалізація, алгоритмізація методик аналізу; окреслення переліку необхідних вхідних даних і вимог до джерел інформації; достовірність отриманих результатів; адаптивність до умов діяльності конкретного підприємства; достатність вихідної інформації для формування обґрунтованих проектів управлінських рішень щодо суб'єкта управління.

На основі дослідження праць вітчизняних і зарубіжних вчених щодо фінансового аналізу діяльності підприємства, встановлено, що для комп'ютеризації аналізу, найбільш оптимальною є методика фінансового аналізу, запропонована С.З. Мошенським та О.В. Олійник [1]. Вона є логічною, параметризованою, структурованою, повністю відповідає вищеперерахованим вимогам, що дозволяє її автоматизувати. Таким чином, методика фінансового аналізу підприємства для розробки прикладного програмного продукту, складається з таких етапів:

Етап 1. Експрес-аналіз (поточна та достатньо швидка оцінка фінансового стану і динаміки розвитку підприємства), який передбачає загальну оцінку фінансового стану підприємства на основі ряду показників, що у різних напрямках характеризують діяльність підприємства;

Етап 2. Поглиблений аналіз фінансового стану підприємства (детальна характеристика фінансового стану підприємства і динаміки його розвитку) за такими напрямками: оцінка майнового потенціалу; оцінка ліквідності та платоспроможності; оцінка фінансової стійкості; оцінка ділової активності; оцінка грошових потоків; оцінка фінансових результатів; оцінка ефективності діяльності; оцінка імовірності неплатоспроможності та банкрутства; оцінка інвестиційної привабливості.

Окреслений методичний підхід дозволяє комплексно оцінити фінансовий стан підприємства з урахуванням зовнішніх і внутрішніх факторів впливу на основі доступних інформаційних джерел.

Поряд з позитивними характеристиками виявлено ряд недоліків такої методики для зовнішніх фінансових аналітиків:

– використання у розрахунках показників, що потребували інформації, яку підприємства не оприлюднюють, це стосувалося сум простроченої та безнадійної дебіторської та кредиторської заборгованості, приросту обсягу реалізації продукції в натуральних одиницях, складу та структури основних засобів з виділенням їх активної частини тощо;

– агрегований вигляд розкриття показників у фінансовій звітності підприємства не дозволяє з впевненістю говорити про причинно-наслідкові зв'язки, виявлені при розрахунках, що суттєво збільшує імовірність помилки у висновках.

Зазначені недоліки певною мірою знижують достовірність отриманих результатів аналізу, але позбутися їх повністю наразі неможливо у зв'язку з тим, що вони напряму пов'язані з чинними вимогами до розкриття інформації у фінансовій звітності підприємства, на які аналітик вплинути не може.

Щороку кількість комп'ютерних програм, що полегшують роботу щодо оцінки фінансового стану підприємства, зростає. Зазвичай, щоб не купувати дорогівартісне програмне забезпечення для аналізу фінансової звітності, управлінцями приймається рішення щодо пошуку альтернативних можливостей. Альтернативою дорогівартісному програмному забезпеченню є використання таблиць Excel. Excel дозволяє створити такі таблиці з розрахунками, за допомогою яких в режимі реального часу можна отримувати інформацію щодо фінансового стану підприємства у заданому розрізі та з необхідною деталізацією. Використання таблиць Excel для здійснення фінансового аналізу малими та середніми підприємствами, які не мають можливості використовувати комп'ютерні інформаційні системи, може стати початком для підвищення ефективності діяльності таких підприємства.

Перевагами використання Excel є: невисока вартість, доступність, простота у використанні, програмованість, можливість використання складних математичних функцій, чіткість алгоритму аналізу, можливість забезпечення граничних значень показникам, велика кількість графічних функцій.

З допомогою програми Excel аналітик може: збирати, систематизувати та зберігати інформацію про ділове середовище та його внутрішні та зовнішні зв'язки; використовувати сучасні інформаційні технології, прийоми та методи економічного аналізу для обробки отриманих нормативно-планових і звітних даних; розробляти сценарії поведінки та прогнозувати вплив різних факторів на ефективність та продуктивність діяльності підприємства; сприяти прийняттю ефективних управлінських рішень для досягнення бажаного рівня розвитку.

Узагальнені організаційно-методичні положення фінансового аналізу підприємства покладено в основу розробки прикладного програмного продукту на основі Microsoft Excel. Прикладний програмний продукт створений як книга Excel, яка складається з дев'яти окремих аркушів. Кожний аркуш має назву відповідного етапу фінансового аналізу. Також створено два додаткових аркуші з навігацією по файлу та з вихідними даними для аналізу.

Після внесення вхідних даних в аркуш "Звітність" автоматично розраховується ряд таблиць, в яких проводиться оцінка фінансового стану підприємства. Аналіз фінансових коефіцієнтів проводиться шляхом порівняння отриманих значень з рекомендованими нормативними величинами, які є пороговими нормативами. Розроблений прикладний програмний продукт дозволяє отримати цифрові дані та підготувати графіки, що ілюструють основні показники фінансового стану підприємства, й орієнтований на фінансових менеджерів, фінансових аналітиків та інших фахівців, які використовують фінансову звітність підприємства.

Під час апробації розробленого прикладного програмного продукту на прикладі суб'єктів господарювання різних галузей економіки встановлено його дієвість і простоту у застосуванні.

Представлені в прикладному програмному продукті результати розрахунків

свідчать, що на основі отриманої інформації можна сформулювати ґрунтовні висновки щодо подальшої діяльності підприємства, що підтверджує можливість застосування такого програмного продукту на практиці з метою отримання підґрунтя для прийняття ефективних управлінських рішень щоб досягти бажаного рівня розвитку аналізованого підприємства.

Список використаних інформаційних джерел

1. Мошенський С.З., Олійник О.В. Економічний аналіз: Підручник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів. / За ред. д.е.н., проф., Заслуженого діяча науки і техніки України Ф.Ф. Бутинця. – 2-ге вид., доп. і перероб. Житомир: ПП «Рута», 2007. 704 с.

УДК 657.37:658.1(043.3)

Калабухова С.В.

*к. е. н., професор, професор кафедри обліку в кредитних і бюджетних установах та економічного аналізу
ДВНЗ «Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана», м. Київ, Україна*

Ісай О.В.

*к. е. н., доцент, професор кафедри аудиту,
ДВНЗ «Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана», м. Київ, Україна*

РОЗКРИТТЯ АНАЛІТИЧНОЇ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ВИТРАТИ З ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ

В інформаційній економіці теза про аналітичність облікової інформації для її користувачів набуває актуального значення. Від аналітичних можливостей облікової інформації суттєво залежать якість економічних рішень та економічна поведінка зацікавлених сторін бізнесу суб'єкта господарювання. Аналітична облікова інформація деталізує уявлення користувача фінансової звітності про причинно-наслідкові зв'язки у формуванні фінансових показників діяльності.

Оподаткування є важливим елементом формування фінансових відносин між державою і суб'єктами господарювання та суттєвим фактором, що впливає на результати господарської діяльності. Механізм податкової політики підприємства уможливорює максимізацію чистого прибутку при оптимальних параметрах податкового навантаження. Необхідність оцінки різними групами стейкхолдерів впливу системи оподаткування на фінансові результати суб'єктів господарювання зумовила появу податкового аналізу.

Огляд фахової літератури засвідчив, що загалом ключове завдання податкового аналізу зводиться до обґрунтування економічних рішень, спрямованих на оптимізацію податкових витрат з прибутку підприємства. Для розуміння

причинно-наслідкових зв'язків показників, що беруть участь у формуванні оптимального податкового навантаження підприємства, зовнішнім користувачам доречною є аналітична інформація про витрати з податку на прибуток.

У вітчизняній практиці у звіті про фінансові результати інформація про витрати з податку на прибуток розкривається одним рядком. Втім, МСБО 12 «Податки на прибуток» рекомендує розкривати детальну інформацію про основні компоненти податкових витрат [1, п.79]. Зокрема відзначається, що слід розкривати інформацію про сукупний поточний і відстрочений податок, роз'яснення взаємозв'язку між податковими витратами (доходом) та обліковим прибутком, суму відстрочених податкових активів і зобов'язань, що визнані в поданому звіті про фінансовий стан за кожний період [1, п.81].

Також МСБО 12 «Податки на прибуток» при розкритті інформації у фінансовій звітності рекомендує розраховувати середню ставку оподаткування як податкові витрати (дохід), поділені на обліковий прибуток [1, п.86]. Необхідно підкреслити, що на середню ставку оподаткування впливає відстрочений податок, що формується з показників відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань, які присутні в бухгалтерському балансі. Відстрочений податок на прибуток як перевищення суми відкладених податкових зобов'язань над сумою відстрочених податкових активів може бути охарактеризованим як своєрідне додаткове джерело фінансування діяльності підприємства.

З метою посилення аналітичності, а відтак й релевантності, інформації фінансової звітності для зовнішніх користувачів у частині податкової ефективності суб'єкта господарювання пропонується у Звіті про фінансові результати деталізувати інформацію про формування витрат (доходу) з податку на прибуток у такий спосіб (табл.1).

Як видно з табл.1, пропонується деталізувати інформацію про формування витрат з податку на прибуток через розкриття інформації про поточний податок на прибуток, сформований за правилами податкового обліку у податковій декларації, та інформації про зміну відстрочених податкових зобов'язань та відстрочених податкових активів, визначену за балансом, що дозволяє розрахувати відстрочений податок на прибуток. Також, оскільки для розуміння податкової ефективності суб'єкта господарювання переважно більшість зовнішніх користувачів фінансової звітності цікавить питання, за якою реальною ставкою був сплачений податок на прибуток підприємства за звітний період, окремим рядком пропонується наводити інформацію про середню ставку оподаткування, розраховану через співвідношення витрат з податку на прибуток до прибутку до оподаткування (облікового прибутку).

Таблиця 1

Розкриття інформації про формування витрат (доходу) з податку на прибуток у Звіті про фінансові результати

<i>Стаття</i>	<i>Код рядка</i>	<i>За звітний період</i>	<i>Методика розрахунку</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	
Фінансовий результат до оподаткування:			
прибуток	2290	12938	<i>p.2190 + p.2200 + p.2220 + p. 2240 – p.2250 – p.2255 – p.2270</i>
збиток	2295		
Витрати (дохід) з податку на прибуток, у тому числі:	2300	(1917)	<i>p.2301 + p.2302</i>
а) поточний податок на прибуток	2301	10042	<i>дані податкового обліку</i>
б) відстрочений податок на прибуток, у тому числі:	2302	(8125)	<i>p.2305 - p.2306</i>
- що відноситься до виникнення та сторнування тимчасових різниць	2303	(8072)	<i>дані податкового обліку</i>
- інші коригування	2304	(53)	
в) зміна відстрочених податкових зобов'язань за балансом	2305	(8125)	<i>p.1500₍₁₎ – p.1500₍₀₎</i>
г) зміна відстрочених податкових активів за балансом	2306	0	<i>p.1045₍₁₎ – p.1045₍₀₎</i>
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2310	0	x
Чистий фінансовий результат:			
прибуток	2350	11021	<i>p.2290 – p.2300 + p.2310</i>
збиток	2355		
<i>Середня ставка оподаткування, %</i>	2360	14,82	<i>p.2300 / p.2290 × 100%</i>

Джерело: власна розробка авторів

Список використаних інформаційних джерел

1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 12 (МСБО 12) «Податки на прибуток»: Міжнародний документ IASB № 929-012 від 01.01.2012. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_012 (дата звернення 30.03.2020).
2. Калабухова С.В. Уніфікація аналітичних процедур в умовах стандартизації бухгалтерського обліку та аудиту: монографія. Київ: КНЕУ, 2019. 431 с.
3. Isay O.V., Kalabukhova S.V. Balance sheet analytic possibilities. Independent auditor. 2015. №14 (IV). С.59-72.
4. Ісай О.В. Облікова інформація для прийняття рішень. Сучасні тенденції розвитку обліку, оподаткування, аналізу і аудиту : зб. мат. Міжнар. наук. інтернет-конф., 17 листопада 2017 р. Київ: КНЕУ, 2017. С.17-19.

УДК 336.279

Кіндрацька Г.І.

*к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку та аналізу
Національний університет «Львівська політехніка», м. Львів, Україна*

СТАН І ПРОБЛЕМИ ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЛІКВІДАЦІЙНОЇ ПРОЦЕДУРИ

Удосконалення правового забезпечення банкрутства підприємств –юридичних осіб, зокрема завдяки запровадженню Кодексу [1], сприяє підвищенню ефективності здійснення цієї процедури. Однак все ще залишається проблемою формування обліково-аналітичної системи підприємств в умовах банкрутства

До боржника, який є юридичною особою, можуть застосовуватися такі судові процедури: розпорядження його майном, санація і ліквідація [1]. Однією з поширених процедур банкрутства юридичних осіб є ліквідація, яку застосовують за умови наявних підстав до неплатоспроможного боржника, визнаного господарським судом банкрутом. Ефективність здійснення ліквідаційної процедури протягом встановленого терміну істотно залежить від ліквідатора, призначеного господарським судом.

У законодавчих документах описана послідовність дій під час ліквідаційної процедури, а також перелік документів, які подають до господарського суду. Водночас частина науковців звертає увагу на те, що в законодавстві не наведено вичерпного переліку дій ліквідатора на завершальному етапі ліквідаційної процедури з урахуванням особливостей видів господарської діяльності, розмірів юридичної особи тощо.

Згідно з статтею 65 Кодексу [1], ліквідатор, після завершення всіх розрахунків з кредиторами, подає до господарського суду звіт та ліквідаційний баланс, до якого мають бути додані інші визначені документи. Отже, ліквідаційний баланс є обов'язковим елементом ліквідаційної процедури.

Аналогічна норма є і в Законі [2], яка передбачає, що ліквідатор, у разі ліквідації підприємства, складає ліквідаційний баланс і публікує його (у випадках, передбачених законом) протягом 45 днів після затвердження. При цьому не вирішене питання щодо форми ліквідаційного балансу підприємства-боржника та його тотожності з формою балансу (звіту про фінансовий стан) підприємства, яке здійснює господарську діяльність.

Загалом вимог щодо форми ліквідаційного балансу не містять обидва зазначені вище документи [1, 2]. З цього часто роблять висновок, що форма та перелік статей ліквідаційного балансу підприємства-банкрута не обов'язково має відповідати балансу (звіту про фінансовий стан), який складають відповідно до вимог національних стандартів бухгалтерського обліку [3]. Такої позиції здебільшого дотримуються юристи, які вважають, що форму ліквідаційного

балансу може вибирати ліквідатор самостійно. Головне, щоб у ліквідаційний баланс була внесена інформація про наявність або відсутність майна банкрута після проведення усіх розрахунків з кредиторами (за винятком розрахунків з учасниками – власниками банкрута).

Водночас, зважаючи на те, що форми ліквідаційного балансу не встановлено, є й протилежна думка: використовувати затверджену форму балансу, за якою підприємство звітувало раніше. При цьому звітним, згідно з [2], є період від початку звітного року до дати прийняття рішення про ліквідацію банкрута. На заключну дату у ліквідаційному балансі мають бути відображені результати стягнення боргів, розподілу активів, власного капіталу та погашення (списання) зобов'язань ліквідованого підприємства.

Такої позиції однозначно притримуються фіскальні органи, які в своїх роз'ясненнях зазначають: ліквідаційний баланс складається за формою №1 – юридичними особами всіх форм власності, окрім бюджетних установ і банків; за формою № 1-м або № 1-мс – малі та мікропідприємства, непідприємницькі товариства, представництва іноземних суб'єктів господарювання та підприємства, які, відповідно до податкового законодавства, ведуть спрощений бухгалтерський облік доходів і витрат; за формою № 1-дс – суб'єкти бухгалтерського обліку в державному секторі. Ліквідаційний баланс подається до органу ДПС за основним місцем обліку платника і є невід'ємною складовою фінальної Декларації з податку на прибуток.

Ліквідатор має подати ліквідаційний баланс до господарського суду разом зі звітом та іншими документами [1]. Ці підсумкові документи підтверджують виявлення ліквідатором усіх кредиторів і активів, а також проведення інших заходів ліквідаційної процедури щодо боржника. Затверджує ліквідаційний баланс господарський суд, заслухавши звіт ліквідатора та думку кредиторів, і за результатами розгляду ухвалює рішення про ліквідацію підприємства-боржника. Фактично ухвала суду про затвердження ліквідаційного балансу і звіту ліквідатора за своїм правовим характером є судовим рішенням, яке підсумовує хід процедури ліквідації підприємства.

Таким чином, процес систематизації обліково-аналітичної інформації у ліквідаційному балансі та інших обов'язкових документах на стадії ліквідації підприємства має бути вдосконалений, щоб уникнути допущених прогалин у законодавстві, які створюють певні проблеми для всіх учасників.

Список використаних інформаційних джерел

1. Кодекс України з процедур банкрутства від 18.10.2018 р. № 2597-УІІ. [Електронний ресурс]: Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2597>
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. [Електронний ресурс]: Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Мінфіну України від 7.02.2013 р. № 73 із змінами і доповненнями. [Електронний ресурс]: Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

УДК 657

Клименко Я.В.
провідний фахівець економіст
Центральноукраїнський національний технічний університет,
м. Кропивницький, Україна

ВИПЛАТИ ПРОВІДНОМУ УПРАВЛІНСЬКОМУ ПЕРСОНАЛУ: РОЗКРИТТЯ У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ ІНФОРМАЦІЇ ЩОДО ПОВ'ЯЗАНИХ ОСІБ

Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін є важливим етапом під час формування фінансової звітності, адже існування будь-якого зв'язку між сторонами – завжди привід сумніватися в їх об'єктивності, особливо в питаннях професійної діяльності та виконання посадових обов'язків. Зокрема, мова йде про зв'язки, за наявності яких існує обґрунтоване припущення щодо можливостей відхилення від загальнообов'язкових норм та правил поведінки у процесі здійснення розрахунків з метою отримання різноманітних вигід та надання недостовірної інформації у фінансовій звітності.

Суб'єкти господарювання, котрі, згідно з вимогами чинного законодавства, не подають консолідовану фінансову звітність, дані щодо операцій із афілійованими особами повинні розкривати у примітках до фінансової звітності. Методологічні засади формування інформації щодо пов'язаних осіб та розкриття її у фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку (П(С)БО) 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін» [5]. Відповідно до вимог даного стандарту, у примітках до фінансової звітності необхідно надавати інформацію щодо виплат, одержаних його провідним управлінським персоналом, а саме: поточних та інших довгострокових виплат, виплат при звільненні та по закінченні трудової діяльності, а також одержані ними платежі на основі акцій та позики, отримані від даного підприємства.

При цьому, згідно тлумачень, наведених у вітчизняному законодавстві, під провідним управлінським персоналом розуміються особи, відповідальні за керівництво, планування та контролювання діяльності підприємства [5]. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО) 24 «Розкриття інформації про зв'язані сторони» [4] надає більш розширене визначення даної категорії осіб. Зокрема, до них належить «будь-який директор (виконавчий чи інший) цього суб'єкта господарювання».

Визначаючи перелік посад, котрих потрібно включати до категорії провідного управлінського персоналу, додаткового дослідження потребує питання необхідності визнання такою пов'язаною особою головного бухгалтера. Існують припущення, що при розкритті переліку пов'язаних осіб для потреб обліку, головний бухгалтер посадовою особою вважатися не може, оскільки його повноваження, хоча й мають юридичне значення, але не є спрямованими на встановлення, зміну чи припинення правових відносин [1].

Натомість, ст.65 Господарський кодекс України [2] до кола посадових осіб віднесено голову та членів наглядової ради (у товариствах, де її створено), керівника підприємства, виконавчого органу та інших органів управління підприємства, які, відповідно до статуту, є посадовими особами цього підприємства та головного бухгалтера. Крім того, згідно п. 3 П(С)БО 23 [5], підприємство самостійно визначає перелік пов'язаних сторін, враховуючи сутність відносин, а не тільки юридичну форму (застосовуючи принцип превалювання сутності над формою).

Таким чином, для цілей бухгалтерського обліку та фінансової звітності головний бухгалтер може включатися до провідного управлінського персоналу, адже він здійснює функції планування та контролю.

Особливої уваги потребує питання розкриття даних щодо зазначених виплат у фінансовій звітності суб'єкта господарювання. Так, листом Міністерства фінансів України визначено, що у примітках до фінансової звітності інформація про виплати провідному управлінському персоналу повинна наводитися загальною сумою [6]. Практичний аспект розкриття зазначеної інформації регламентується наказом Міністерства фінансів України «Про примітки до річної фінансової звітності» від 29.11.2000 р., № 302 [3], котрим затверджено типову форму фінансової звітності №5 «Примітки до річної фінансової звітності».

Однак, у законодавчо затвердженій формі приміток відсутні рядки та графи, котрі б дозволили відобразити дані щодо виплат провідному управлінському персоналу. Тому для розкриття інформації щодо таких виплат, надання якої є вимогою П(С)БО 23 [5], пропонується ввести додаткові форми обліку та фінансової звітності суб'єктів господарювання.

Зокрема, для узагальнення даних про суми виплат провідному управлінському персоналу пропонується ввести форму внутрішнього обліку, за допомогою якої акумулюватиметься інформація щодо таких платежів у розрізі пов'язаних сторін та статей виплат за певний період. Ведення даної форми дозволить аналізувати інформацію щодо виплат, здійснених кожній із даних осіб за їх видами та періодом проведення. Постійне ведення запропонованої форми внутрішнього обліку дозволить надати повну та неупереджену інформацію щодо даних виплат у примітках до фінансової звітності.

Особливого розкриття вимагає така стаття виплат провідному управлінському персоналу, як позики. Так, задля надання користувачам фінансової звітності можливості постійно контролювати та аналізувати зміни в розмірах виданих та

погашених позик, пропонується вести додаткову форму внутрішнього обліку, у котрій наводити дані щодо змін у структурі позик, наданих даним пов'язаним особам. Крім того, ведення даної форми дозволить аналізувати об'єми наданих та погашених позик провідному управлінському персоналу протягом звітного періоду, а не лише на дату формування звітності.

Оскільки типова форма №5 «Примітки до річної фінансової звітності» не дозволяє розкрити дані щодо виплат провідному управлінському персоналу, то з цією метою запропоновано ввести до практики подання фінансової звітності форму приміток «Виплати провідному управлінському персоналу». Запропонована форма приміток до фінансової звітності дозволить відобразити суму даних виплат, здійснених за певний період, загальною сумою, як того й вимагає чинне законодавство.

Варто зазначити, що відображення у примітках до фінансової звітності лише загальної суми виплат, здійснених провідному управлінському персоналу, не дає можливості якісно аналізувати зміни в їх структурі та розмірах. Проведення даного аналізу, на нашу думку, є досить важливим, адже існування можливості здійснювати суттєвий вплив чи контроль за діяльністю суб'єкта господарювання надає його провідному управлінському персоналу можливості проводити необґрунтовані виплати. Тому, задля спрощення процесу аналізу змін у структурі даних виплат протягом певного періоду, пропонується відображати виплати провідному управлінському персоналу також у розрізі статей. Це дозволить контролювати зміни в оплаті праці даної категорії осіб.

Крім того, пропонується відображати відсоток цих виплат у загальному обсязі фонду оплати праці штатних працівників. Необхідність відображення даного відсоткового співвідношення пояснюється можливими змінами в законодавчо встановлених розмірах та нормах оплати праці. Тому надання даних щодо відсотку виплат провідному управлінському персоналу в загальному обсязі фонду оплати праці штатних працівників дозволить зробити інформацію у фінансових звітах за різні періоди співставною.

Отже, відображення виплат провідному управлінському персоналу має суттєве значення при поданні фінансової звітності суб'єктом господарювання в частині розкриття даних про пов'язаних сторін. Однак, практичний аспект можливості відображення цих даних у затверджених формах приміток до фінансової звітності потребує подальшого удосконалення та приведення до потреб вітчизняного законодавства.

Список використаних інформаційних джерел

1. Воронцов А. Знайомтеся! Пов'язані особи, або Коли зв'язки мають значення. *Газета «Інтерактивна бухгалтерія»*. №12 (21). 2013. URL : <https://interbuh.com.ua/ua/documents/onethematic/324> (дата звернення: 27.03.2020).

2. Господарський кодекс України від 16 січ. 2003 р. №436-IV / Верховна Рада України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15> (дата звернення: 27.03.2020).

3. Про Примітки до річної фінансової звітності : наказ Міністерства фінансів України від 29 лист. 2000 р. №302. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0904-00> (дата звернення: 27.03.2020).

4. Розкриття інформації про зв'язані сторони : Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку : станом на 1 січ. 2012 р. №24. URL : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_043 (дата звернення: 27.03.2020).

5. Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку від 18 черв. 2001 р. №23. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0539-01> (дата звернення: 27.03.2020).

6. Щодо інформації про виплати провідному управлінському персоналу : лист від 31 серп. 2010 р. №31-34010-10/23-4902/2/4555 / Міністерство фінансів України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v4555201-10> (дата звернення: 27.03.2020).

УДК 657.37.15

Ксьонжик І.В.

д. е. н., професор, проф. кафедри обліку і оподаткування,

Дубініна М.В.

д. е. н., професор, зав. кафедри обліку і оподаткування,

Миколаївський національний аграрний університет, м. Миколаїв, Україна

ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ ПРАВОВОГО БАЗИСУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ УСТАНОВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

Головними документами, що визначають правові основи організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності установами і підприємствами, які працюють у державному секторі, є Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” (далі – Закон № 996) і Національні П(С)БО у державному секторі (далі – НП(С)БОДС, в першу чергу НП(С)БО 101 [1, 2]. Саме у цих документах закладені основні принципи і методи ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які поширюються на установи державного сектору України, які зобов'язані вести бухгалтерський облік і подавати фінансову звітність, а також здійснювати операції з виконання державного та місцевих бюджетів і складання фінансової звітності про виконання бюджетів з урахуванням вимог бюджетного законодавства.

Якщо Закон № 996 є законодавчим базисом для складання фінансової звітності вже більше 20 років, то НП(С)БОДС 101 було запроваджено в дію у сферу бухгалтерського обліку в державному секторі відносно недавно, 1 січня 2017 року.

Розробка і застосування НП(С)БОДС 101 стало результатом імплементації міжнародного законодавства в сфері бухгалтерського обліку в державному секторі

у вітчизняне нормативне-правове поле з урахуванням впровадження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі.

Основою для розробки НП(С)БОДС, в тому числі і НП(С)БОДС 101, стали міжнародні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі (далі – МСБОДС), які є офіційно прийнятими у всьому світі вимогами до фінансової звітності державного сектору. Ці вимоги розроблені шляхом адаптації Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (далі – МСБО), виданих Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі (далі – РМСБОДС) але з урахуванням особливостей функціонування державного сектору. При цьому, в тексті МСБОДС максимально збережено підходи, визначені в МСБО якщо за тим чи іншим питанням обліку або звітності немає суттєвих відхилень чи особливостей в державному секторі [3, с. 71-78].

Створення національних П(С)БО у державному секторі, розроблених з урахуванням основних положень МСБОДС, дозволило сформулювати Основні вимоги до подання фінансової звітності, в тому числі і в електронному вигляді, що передбачено в Порядку № 307, а саме:

1. Форми фінансової звітності розпорядники бюджетних коштів складають і подають з використанням системи АС “Є-звітність”. У разі отримання повідомлення про неприйняття звітності розпорядник бюджетних коштів усуває допущені помилки і подає її повторно.

2. Передачу звітності розпорядник бюджетних коштів здійснює:

- через мережу Інтернету;
- у разі неможливості передачі через Інтернет – з окремо налаштованого обладнаного робочого місця в органі Казначейства;
- у разі неможливості подання звітності відповідно до наведеного вище порядку – на паперових носіях.

3. Звітність подають із супровідним листом, в якому зазначають перелік усіх форм звітності, що подають, а також перелік форм, які не подаються у зв’язку з відсутністю показників:

- при поданні в паперовому варіанті зазначають назву форми і кількість сторінок;
- при поданні звітності через АС “Є-звітність” кількість сторінок не зазначають.

4. Усі примірники звітності орган Казначейства перевіряє і візує одним із способів: накладення електронного цифрового підпису на кожен форму звітності і форму щодо розкриття елементів бюджетної звітності (у разі подання звітності із застосуванням АС “Є-звітність”); посвідчення підписом, печаткою або штампом на кожній сторінці усіх форм звітності і форм щодо розкриття елементів бюджетної звітності (у разі подання звітності на паперових носіях) [4].

Фінансова звітність державного сектору України, після її переформатування протягом 2017-2019 рр. у відповідності до впроваджених НП(С)БОДС, розроблених з урахуванням МСБОДС, дає змогу забезпечувати інформаційні

потреби користувачів щодо: джерел надходжень коштів та напрямів їх використання; результатів діяльності з погляду ефективності та досягнень мети діяльності; дотримання фінансової дисципліни суб'єктом державного сектору; цільового використання бюджетних коштів; оцінки якості управління; оцінки здатності своєчасно виконувати свої зобов'язання; рівня ресурсів, потрібних для продовження діяльності, ресурсів, які можуть виникнути внаслідок продовження діяльності, а також відповідних ризиків та невизначеностей [5].

Позиціями МСБОДС, які потребували принципового закріплення на національному рівні, були первинні елементи методологічного інструментарію, тобто принципи бухгалтерського обліку. Саме тому одним із перших кроків гармонізації НП(С)БОДС і МСБОДС стало закріплення таких принципів у відповідних вітчизняних законодавчих та нормативно-правових актах.

Сьогодні впроваджені в дію НП(С)БОДС, а також фінансова звітність, яка складається на їх базі, відповідають вимогам міжнародних стандартів з урахуванням рівня соціально-економічного розвитку країни й особливостей національного бюджетного законодавства.

Разом з тим, необхідно зазначити, що всі НП(С)БОДС потребують методичного забезпечення, яке б деталізувало вказані стандарти з точки зору первинного, синтетичного та аналітичного обліку, а також розкривало окремі положення, що потребують додаткового уточнення [6]. Крім того, потребує уніфікації та адаптації до специфіки складання фінансової звітності програмне забезпечення, що використовується наразі установами, які працюють у державному секторі. Також своєчасних рішень вимагають як проблеми уніфікації облікової політики бюджетних організацій, які працюють в межах одного головного розпорядника бюджетних коштів, так і якісної підготовки та перепідготовки бухгалтерів з питань нововведень у бухгалтерському обліку та складанні звітності.

Реформування системи складання та подання фінансової звітності установами і підприємствами, які працюють в державному секторі України, у відповідності до вимог міжнародних стандартів значно підвищить ефективність управління державними фінансами, зробить їх використання більш прозорим, дозволить виключити корупційні схеми.

Список використаних інформаційних джерел

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 № 996 / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/> (дата звернення: 29.03.2020).

2. Подання фінансової звітності : Національне положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 : Наказ Міністерства фінансів України 28.12.2009 № 1541 / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/> (дата звернення: 29.03.2020).

3. Кошинець М. І. Зарубіжний досвід щодо реформування бухгалтерського обліку в державному секторі / М. І. Кошинець // Вісник соціально-економічних досліджень. – Вип. 2 (57). – 2015. – С. 71-78.

4. Про затвердження Порядку заповнення форм фінансової звітності в державному секторі : Наказ Міністерства фінансів України від 28.02.2017 № 307 / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/> (дата звернення: 29.03.2020).

5. Методологічні роз'яснення проблемних питань складання та подання фінансової звітності Видання 2018 року. URL: <https://buhgalter.com.ua/news/zvitnist/metodologichni-rozjasnennya-problemnih-pitan-skladannya-ta-podannya/> (дата звернення: 29.03.2020).

6. Реформування бухгалтерського обліку в державному секторі відповідно до міжнародних стандартів / Л. Г. Ловінська, Н. І. Сушко, С. В. Свірко та ін. – 2013. – 568 с.

УДК 657.01:330.34

Лопін А.О.

*здобувач кафедри фінансів та обліку
Харківський державний університет харчування та торгівлі,
м. Харків, Україна*

СКЛАД КОРИСТУВАЧІВ ЗВІТНОСТІ ПРО ПРИРОДНИЙ КАПІТАЛ

Комітет з питань екологічної політики (КЕП) ЄЕК ООН в рамках своїх досліджень визначив пріоритетні напрямки в розвитку «зеленої економіки» і ресурсоефективності, серед яких, в тому числі, виділяються екологічний облік, корпоративну соціальну відповідальність та екологічну звітність [1]. В умовах глобалізації, суспільних трансформацій та інтеграції економіки України до світового економічного простору актуалізуються питання реалізації державної екологічної політики, що можливо шляхом налагодження механізмів отримання достовірної інформації про вплив на навколишнє середовище внаслідок господарської діяльності підприємств, заходів з природоохоронної діяльності, ресурсоемності бізнес-моделей суб'єктів господарювання.

В зв'язку з цим, в Законі України «Про основні засади (стратегію) державної екологічної політики України на період до 2030 року» затвердженим 28 лютого 2019 року № 2697-VIII, зазначено, що першопричиною екологічних проблем в Україні, проміж інших, є недосконала законодавча база, відсутність ефективної системи обліку та звітності. Для реалізації стратегії державної екологічної політики однією з цілей визначено «Удосконалення та розвиток державної системи природоохоронного управління», якою для забезпечення виходу України на міжнародні та європейські ринки передбачено здійснення заходів, що гарантують впровадження міжнародних стандартів управління довкіллям і екологічного

маркування продукції, прискорення інформатизації сфери охорони довкілля та використання природних ресурсів, створення національної багаторівневої інфраструктури управління геоекологічними даними та загальнодержавної екологічної автоматизованої інформаційно-аналітичної системи забезпечення доступу до екологічної інформації [2].

Згідно порядку денному на 2030 рік добровільна звітність про внесок суб'єктів господарювання в досягнення ЦСР є засобом відродження партнерством всіх зацікавлених сторін задля сталого розвитку і визнана суттєвим кроком у підвищенні обізнаності громадськості. Основною вимогою, що висувалася суспільством до підготовки країнами добровільних національних оглядів, а також формування суб'єктами господарювання добровільної звітності з досягнення ЦСР було надання їй ознаки корисності для якомога більшого кола користувачів. Тому, одним із основоположних принципів порядку денного на 2030 рік є охоплення всіх рівнів та секторів влади, громадянського суспільства та приватного сектору, членів національних інститутів з прав людини та інших стейкхолдерів.

Проведене дослідження дозволило дійти висновку, що коло користувачів звітності сталого розвитку тим ширше, чим більш популяризованою є така звітність у суспільстві та на пряму залежить від зрілості суспільства стосовно необхідності досягнення цілей сталого розвитку. Варто відзначити, що в частині показників екологічної сфери сталого розвитку вектор фінансової зацікавленості користувачів є зворотно-пропорційним у порівнянні з користувачами офіційної фінансової та податкової звітності підприємств та організацій України (рис. 1).

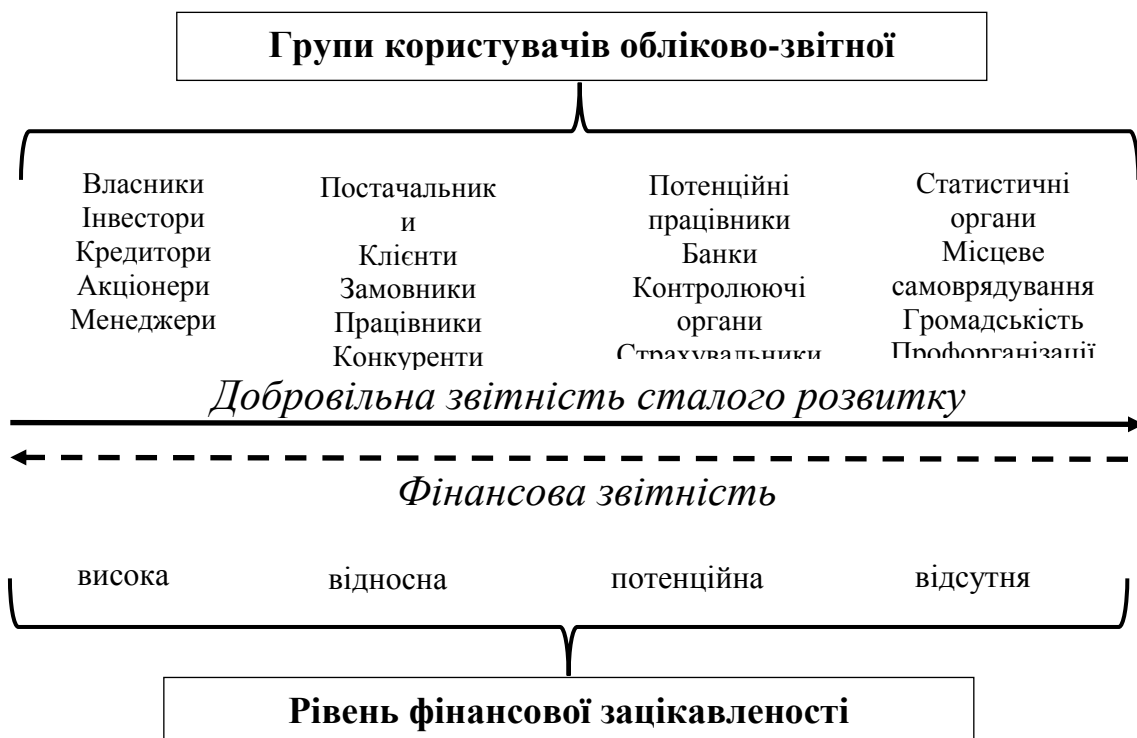


Рис. 1. Користувачі інформації офіційної фінансової звітності та екологічної складової звітності сталого розвитку

На сьогоднішній день прийнято низку міжнародних документів, якими створено методологічні підстави складання звітності сталого розвитку. Найбільш розповсюдженими є наступні міжнародні ініціативи: Міжнародний стандарт інтегрованої звітності (IIRS), Звіт зі сталого розвитку Глобальної ініціативи зі звітності (GRI), Звіт за методологією UNCTAD ISAR Core Indicators, Звіт за методологією розрахунку індикатора 12.6.1 Кількість підприємств, які публікують звіти із сталого розвитку» (Methodology for SDG indicator 12.6.1), Звіт з прогресу Глобального договору ООН.

Першу спробу узагальнити методологічні особливості складання суб'єктами господарювання звітів сталого розвитку було зроблено комітетом ООН зі стандартизації обліку та звітності (UNCTAD ISAR) у вигляді Керівництва з ключових індикаторів для звітування суб'єктів господарювання з внеску в досягнення ЦСР (Guidance on core indicators for entity reporting on contribution towards implementation of the Sustainable Development Goals). Вибрані основні показники є загальними для будь-якого суб'єкта господарювання, оскільки вони зосереджені на раціональному використанні ресурсів (таких як вода, енергія та повітря, зменшення відходів), соціальних питаннях, пов'язаних з розвитком людського капіталу та гендерною рівністю; а також особливостях організації управління та прозорості бізнесу, що є частиною регулярного операційного циклу. Керівництво Core Indicators враховує практику суб'єктів господарювання та той факт, що суб'єкти господарювання перебувають на різних етапах свого шляху звітування про сталий розвиток. Мета керівництва полягає у виборі загальних показників стійкості на основі поточної практики звітності суб'єктів господарювання та провідних рамок звітності (МСФЗ, МСІЗ, SASB, GRI, Глобальний договір та інші). Керівництво надає методологію вимірювання кожного з обраних основних показників екологічної сфери та пропонує бухгалтерські джерела збору даних. Залишається, щоб окремі підприємства в різних операційних контекстах починали з цих базових показників і, у разі потреби, надавали додаткові інформаційні ресурси, які розкривають кращі практики звітування з досягнення ЦСР та специфічні потреби користувачів, особливо таких як інвестори та інші постачальники капіталу.

Список використаних інформаційних джерел:

1. Ініціатива ЮНІДО в області «зеленої» промисловості по устійчивому промисловому розвитку / Организация объединенных наций по промисловому развитию. – Вена, 2011. –44 с.
2. Закон України «Про основні засади (стратегію) державної екологічної політики України на період до 2030 року» затвердженим 28 лютого 2019 року № 2697-VIII. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2697-19>

УДК 657.62

Нікішина О.В.

*д.е.н., старший науковий співробітник,
зав. відділом ринкових механізмів та структур*

*Інститут проблем ринку та економіко-екологічних досліджень НАН України,
м. Одеса, Україна*

МЕТОДИЧНІ ПОЛОЖЕННЯ ЩОДО АНАЛІЗУ ПОКАЗНИКІВ ЕФЕКТИВНОСТІ ЛОГІСТИЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ТОВАРНОГО РИНКУ В УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ

Для системної діагностики та аналізу ефективності логістичної діяльності суб'єктів товарного ринку, з урахуванням європейських методичних підходів, автором запропоновано систему збалансованих показників (СЗП), що базується на синтезі трьох концепцій (відтворення ресурсів, діаграми збалансованих переваг, сталого розвитку). СЗП орієнтована на досягнення стратегічної інтегрованої мети ринкового логістичного ланцюга – розширене відтворення товароруху, при цьому цільовим критерієм його ефективності постає оптимізація загальної ринкової доданої вартості (ДВ). Структуру СЗП формують 5 груп показників: (1) ефективності формування, перерозподілу та структури ДВ в ринковому ланцюгу; (2) ефективності ресурсовикористання та часових параметрів ланцюга; (3) інтенсивності руху внутрішніх і зовнішніх матеріальних потоків у ланцюгу товарного ринку; (4) сталого розвитку ринкових ланцюгів; (5) якості логістичного обслуговування суб'єктів ринку. Першу групу показників (табл.1) розглянемо детальніше.

Всі показники, включені до даної групи, через ланцюг причинно-наслідкових зв'язків пов'язані зі стратегічною інтегрованою метою логістичної системи ринку, відповідно до вимог концепції діаграми збалансованих переваг. До складу показників формування ДВ віднесено показники ланкової та ринкової ДВ, показників її перерозподілу – податкомість, що відображає рівень податкових надходжень на 1 грн. новоствореної вартості, та величину реінвестованої доданої вартості, спрямованої на ресурсне забезпечення наступного процесу відтворення товароруху певної ланки або ланцюга в цілому відповідно до відтворювального підходу (див. табл.1). Індикатор частки ДВ у випуску продукції підприємств застосовується для оцінки вертикальної інтеграції суб'єктів господарювання. Він варіює від 0 до 1, де 1 представляє максимальний можливий рівень інтегрованості. У ринковому ланцюгу цей індикатор дозволяє визначати найбільш ресурсоутворювальні ланки.

СЗП представляє собою збалансований комплекс результатів і факторів досягнення цих результатів. Дотримання вимоги зв'язку діагностичних показників із фінансовими результатами суб'єктів ринку обумовило доцільність включення до складу першої групи індикаторів відтворювальної рентабельності та

рентабельності продукції (послуг) суб'єктів у ланковому вимірі. Відтворювальна рентабельність визначає обсяг ДВ, що припадає на 1 грн. витрат на виробництво продукції (послуг) суб'єктів певної ланки ланцюга. Даний індикатор, як правило, перевищує значення традиційного показника рентабельності продукції (послуг). За умови збитковості виробництва та від'ємного значення рентабельності продукції, індикатор відтворювальної рентабельності має позитивне значення, відображаючи величину ланкової ДВ та ефективність використання ресурсів у системі.

Друга підгрупа показників орієнтована на оцінку динаміки логістичних витрат (ЛВ) та їх частки у випуску продукції і ДВ у ланковому й ринковому вимірі (див. табл.1).

У даному дослідженні компоненти ланкових логістичних витрат визначено за 5 елементами операційних витрат, відображених у р. III Звіту про фінансові результати підприємств, як інформаційної бази аналізу. Для оцінки ступеню впливу ЛВ на ефективність функціонування ринкового ланцюга та обґрунтування шляхів її підвищення важливим з методологічної точки зору є розрахунок частки ЛВ у загальних витратах суб'єктів складових ланок ланцюга. З огляду на відтворювальну природу стратегічної мети ринкового ланцюга запропоновано новий індикатор, що відображає логістичну складову ДВ кожної ланки ринкового ланцюга. За величиною частки ЛВ у ланковій доданій вартості можна визначати резерви та способи її оптимізації.

Третя підгрупа показників орієнтована на оцінку ресурсної структури доданої вартості, визначаючи питому вагу її компонентів у загальній величині (див. табл.1). Слід відзначити, що ресурсна структура ДВ та динаміка її змін дозволяє оцінювати ступінь реалізації та узгодження економічних інтересів головних учасників ринкового процесу відтворення (суб'єктів господарювання, працівників, держави та населення). Окрім ресурсної, запропоновано діагностувати ланкову структуру ДВ, що відображає частку складових ланок ланцюга у формуванні загальної ринкової доданої вартості. Оцінка ланкової структури ЛВ дозволяє встановити найбільш витратоємні ланки ланцюга, тоді як ланкова структура податків визначає диспропорції у їх ланковому перерозподілі.

Загалом сформована підгрупа структурних показників (див. табл.1) покликана діагностувати структурні диспропорції у ланцюгах, логістичні «розриви», неузгодженість економічних інтересів суб'єктів ланцюгів та встановити їх вплив на досягнення стратегічної інтегрованої мети ринкового ланцюга. У цілому перша група СЗП для аналізу ефективності ринкових ланцюгів об'єднала 19 показників, які прямо або опосередковано пов'язані із показником доданої вартості суб'єктів товарного ринку. Інформаційною базою для їх діагностики є дані Державної служби статистики України щодо обсягів та структури витрат на виробництво товарів (послуг) за ланками ринкового ланцюга, внутрішніх цін товарів (послуг), калькуляції собівартості одиниці продукції (послуг), узагальнені дані Звіту про фінансові результати підприємств, матеріали аналітичних видань.

Таблиця. 1.

**Система збалансованих показників для аналізу ефективності формування,
перерозподілу й структури ДВ суб'єктів товарного ринку***

Підгрупи	Показники	Характеристика
1. Аналіз динаміки показників доданої вартості в ланковому та ринковому вимірі	1.1. Ланкова додана вартість **	Відображає реальний внесок кожної ланки в створення доданої вартості в ринковому ланцюгу
	1.2. Ринкова додана вартість	Загальна величина новоствореної вартості в логістичному ланцюгу товарного ринку
	1.3. Частка ДВ у випуску продукції	Питома вага ДВ (ланкової та ринкової) у випуску продукції (певної ланки або ланцюга в цілому)
	1.4. Відтворювальна рентабельність продукції **	Обсяг доданої вартості, що припадає на 1 грн. витрат на виробництво продукції (послуг) певної ланки ЛЛТР
	1.5. Рентабельність продукції (послуг)	Величина прибутку на 1 грн. витрат на виробництво продукції (послуг) ланки
	1.6. Податкомісткість доданої вартості **	Величина податкових надходжень, що припадає на 1 грн. ДВ у ланковому та ринковому розрізі
	1.7. Додана вартість реінвестована **	Частина новоствореної вартості, спрямованої на ресурсне забезпечення наступного процесу відтворення певної ланки або ланцюга в цілому
2. Аналіз динаміки та частки логістичних витрат (ЛВ)	2.1. Ланкові логістичні витрати	Відображає величину витрат на виконання логістичних функцій кожної ланки ланцюга ринку
	2.2. Ринкові логістичні витрати	Загальна величина логістичних витрат у логістичному ланцюгу товарного ринку
	2.3. Частка ЛВ у випуску продукції	Питома вага ЛВ (ланкових та ринкових) у випуску продукції (певної ланки або ланцюга в цілому)
	2.4. Частка ЛВ у загальних витратах	Обсяг логістичних витрат, що припадає на 1 грн. витрат на виробництво продукції певної ланки
	2.5. Частка ЛВ у доданий вартості **	Логістична складова новоствореної вартості кожної ланки ринкового ланцюга
3. Аналіз показників структури ДВ, логістичних витрат і динаміки їх змін	3.1. Частка прибутку	Частка прибутку у доданий вартості, створюваній певною ланкою ринку
	3.2. Частка амортизації	Частка витрат на відновлення необоротних активів певної ланки ринкового ланцюга
	3.3. Частка заробітної плати	Частка особистих доходів працівників; величина витрат на оплату праці для створення 1 грн. ДВ
	3.4. Частка специфічних витрат **	Питома вага специфічних витрат у ланковій доданий вартості
	3.5. Ланкова структура ДВ **	Частка ланок ланцюга у ринковій доданий вартості
	3.6. Ланкова структура логістичних витрат **	Частка ланок ланцюга у загальній сумі ринкових логістичних витрат
	3.7. Ланкова структура податків **	Частка ланок ланцюга у загальній сумі ринкових податкових надходжень

* Розроблено із використанням джерел [1-3]; ** Показник запропоновано автором.

Список використаних інформаційних джерел:

1. Нікішина О. В. Механізми регулювання інтегрованого зернового ринку: монографія. Одеса: ІПРЕЕД НАН України, 2014. 450 с.
2. Сумець О.М. Логістичні витрати підприємств олійно-жирової галузі: формування та оцінювання: монографія. Харків: Видавництво НУА, 2017. 243 с.
3. Буркинський Б.В., Нікішина О.В. Принципи формування ефективних логістичних ланцюгів товарних ринків: монографія. Одеса: ІПРЕЕД НАН України, 2019. 80 с.

УДК 657.1

Пойда-Носик Н.Н.

*к.е.н., професор, професор кафедри фінансів і банківської справи
ДВНЗ «Ужгородський національний університет», м. Ужгород, Україна*

**ОБЛІКОВІ МІРКУВАННЯ ЩОДО ЗАСТОСУВАННЯ МСФЗ В УКРАЇНІ В
УМОВАХ СУЧАСНИХ ЗМІН І ГЛОБАЛЬНИХ ВИКЛИКІВ**

Тема застосування міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) в діяльності вітчизняних підприємств в Україні, звісно, не нова. Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні була прийнята ще у 2007 році [1] і передбачала адаптацію національних стандартів до вимог МСФЗ. Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [2] визначено перелік суб'єктів, які складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами – це підприємства, що становлять суспільний інтерес, публічні акціонерні товариства, кредитні спілки, суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях та суб'єкти звітування, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Постановою Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2000 р. №419 [3]. Якщо за даними Державної служби статистики, НБУ та Мінфіну підрахувати загальну кількість таких суб'єктів звітування, то вийде від 4,5 до 5 тисяч одиниць, що складає близько 1,3% від загальної кількості суб'єктів господарювання в Україні.

Якщо окреслити переваги МСФЗ для бізнесу, то серед головних варто виділити:

- МСФЗ дозволяє зробити бізнес прозорим і відкритим, а також на хвилі популярності МСФЗ звітність можна використовувати в якості PR;
- Правила МСФЗ чудово підходять для формування управлінського обліку та фінансового аналізу і є хорошою науковою базою для підготовки консолідованої звітності;
- Підготовка звітності по МСФЗ зазвичай впливає на поліпшення корпоративного управління (corporate governance);

- Використання МСФЗ розширює можливості залучення джерел фінансування та доступу на нові ринки збуту;
- Може бути досягнуто зниження ставок фінансування завдяки кращому інформуванню інвесторів, кредиторів та акціонерів.

Щороку вимоги МСФЗ змінюються, публікуються нові стандарти, тлумачення та доповнення, які впливають на подальшу фінансову звітність компаній. Перманентною задачею головних бухгалтерів та фінансових директорів є обізнаність на високому рівні щодо останніх змін до МСФЗ.

Поточний 2020 рік прийшов із новими змінами і водночас із серйозними викликами для вітчизняних підприємств. Однією із змін є набрання з 01.01.2020 р. чинності наказу Мінфіну від 25.10.2019 №452 [4], згідно якого підприємства, які складають фінансову звітність (у т. ч. консолідовану) на підставі Таксономії МСФЗ повинні будуть подавати звітність в електронному форматі.

На сьогодні в Україні триває процес запровадження Системи фінансової звітності (СФЗ), який передбачає подання фінансової звітності в уніфікованому електронному форматі iXBRL, підготовленої відповідно до таксономії UA XBRL (від англ. eXtensible Business Reporting Language – «розширювана мова ділової звітності») МСФЗ, за принципом «єдиного вікна». Таксономія трактується як класифікаційна система, яка може бути використана для ідентифікації та структурування інформації з метою полегшення її пошуку та обробки користувачем [5]. Іншими словами, це перелік статей і показників фінансової звітності та її елементів, які підлягають розкриттю. Таксономія фінансової звітності UA XBRL МСФЗ затверджена та опублікована Міністерством фінансів України та поширена іншими регуляторами фінансового сектору — НБУ, НКЦПФР, Нацкомфінпослуг.

Формат XBRL є загальноновизнаним міжнародним стандартом, що дозволяє опрацювати великі обсяги якісних та кількісних показників. У багатьох розвинутих країнах XBRL є загальноновизнаним стандартом для подання фінансової звітності за МСФЗ в електронному вигляді. На цей час XBRL офіційно рекомендований до використання і підтримується Радою з МСФЗ для електронного складання звітності за стандартами МСФЗ.

Перехід України на новий формат iXBRL відкриє низку переваг як для користувачів, так і для тих, хто готує фінансову інформацію. Серед переваг використання СФЗ для суб'єктів звітування варто назвати: коректне складання фінансової звітності; виключення дублювання при поданні фінансової звітності регуляторам; якісна фінансова звітність сприятиме залученню інвесторів. Для користувачів (регуляторів) перевагами використання СФЗ є швидкість і автоматичність обробки й аналізу фінансової звітності; своєчасне виявлення ризиків та оперативне реагування на них; більш ефективний і менш затратний регуляторний процес [6].

Варто зауважити, що у 2020 році всі суб'єкти звітування (не тільки вітчизняні підприємства) зіштовхнулися з викликами, пов'язаними з урегулюванням

фінансових наслідків спалаху коронавірусу, які прийдеться розкривати під час підготовки фінансової звітності за МСФЗ. Ці наслідки, очевидно, будуть масштабними. Багато країн вимагають від суб'єктів господарювання обмеження або призупинення ділових операцій та ввели обмеження на поїздки і впровадили карантинні заходи. Ці заходи та політика значно порушили (або, як очікується, порушать) звичайну діяльність багатьох компаній. Більш масштабні та особливо виражені збитки, очевидно, очікуються в таких галузях, як туризм, готельний бізнес, транспортна логістика, роздрібна торгівля та розваги. При цьому виробнича сфера та фінансовий сектор також, очевидно, відчують на собі негативні фінансові наслідки глобальної кризи. Основними факторами негативного впливу будуть:

- перебої у виробництві;
- перебої в ланцюгах поставок;
- недоступність персоналу і вимушена необхідність скорочення штатів;
- зниження обсягів продажів та рентабельності;
- закриття офісів та магазинів (у кого специфіка роботи дозволяє перейти на віддалений формат, ті суб'єкти менше постраждають);
- затримки у плановому розширенні бізнесу;
- неможливість залучення фінансування;
- зростання мінливості вартості фінансових інструментів тощо.

Станом на 25 березня 2020 р. майже половина українських компаній (48%) вже зафіксувала від 20% до 50% втрат доходів. Ще 16% прийняли рішення про зміну заробітної плати персоналу, а 14% - про скорочення штату. Реакція бізнесу на рішення КМУ про продовження карантину на основі опитування, проведеного Delo.ua, наступна: 23% планують зменшувати заробітну плату працівників, 17% - скорочувати штат, ще 6% - частково закривати бізнес, при цьому 23% не планують ніякого скорочення або зменшення, а 31% будуть шукати нові ніші для розвитку [7].

Якщо спалах захворюваності продовжить прогресувати та розвиватися, то складно передбачити повну міру та тривалість економічного впливу COVID-19. Ці обставини можуть призвести до суттєвих проблем при складанні фінансової звітності за МСФЗ суб'єктами господарювання. Організації повинні ретельно враховувати свої унікальні обставини та ризики, коли аналізують, як останні події можуть вплинути на їх фінансову звітність. Зокрема, фінансова звітність та відповідні розкриття фінансової звітності повинні передати всі суттєві наслідки COVID-19

Суб'єктам господарювання необхідно, перш за все, розглянути питання про можливість за даних конкретних обставин відповідати одному з базових принципів МСФЗ – принципу неперервності діяльності протягом, як мінімум, 12 календарних місяців. Фахівці [8] також дають поради суб'єктам господарювання щодо необхідності формування припущень, з урахуванням масштабів перебоїв, можливого майбутнього відшкодування збитків для їхніх підприємств, та адекватного розкриття інформації про ті активи та зобов'язання, які піддаються

значній невизначеності оцінки, щоб забезпечити користувачам краще розуміння фінансового впливу.

Оцінка керівництвом спроможності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність протягом не менше 12 календарних місяців передбачає прийняття рішення про суттєвість невизначених майбутніх результатів подій чи умов. Це вимагатиме від суб'єкта господарювання, крім усього іншого, оцінити:

- 1) рівень порушення виконання операційних функцій;
- 2) потенційний зменшений попит на продукцію чи послуги;
- 3) договірні зобов'язання, що підлягають сплаті або передбачаються протягом одного року;
- 4) потенційну нестачу ліквідності та оборотних коштів; та
- 5) доступ до існуючих джерел капіталу (наприклад, доступна кредитна лінія, державна допомога).

На основі такої оцінки можна робити фахові припущення про потенційні втрати, що дозволить адекватно розкрити інформацію у фінансовій звітності, яка готується за МСФЗ.

Список використаних інформаційних джерел

1. Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/911-2007-p> (дата звернення 29.03.2020).

2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення 29.03.2020).

3. Про затвердження Порядку подання фінансової звітності: Постанова КМУ від 28.12.2000 №419. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF> (дата звернення 29.03.2020).

4. Про затвердження перекладу Таксономії фінансової звітності за міжнародними стандартами фінансової звітності: Наказ Мінфіну від 25.10.2019 №452. URL: <https://mof.gov.ua/storage/files/452%20наказ.pdf> (дата звернення 29.03.2020).

5. Основи Таксономії UA XBRL МСФЗ. URL: <https://frs.gov.ua/learning/taxonomy/> (дата звернення 29.03.2020).

6. Що таке СФЗ - <https://frs.gov.ua/about-frs/shho-take-sfz/> (дата звернення 29.03.2020).

7. Украинский бизнес о продлении карантина: "Сотни тысяч людей рискуют остаться без работы". URL: <https://delo.ua/business/ukrainskij-biznes-o-prodlenii-karantina-nadeem-366650/> (дата звернення 29.03.2020).

8. Applying IFRS - Accounting considerations of the coronavirus outbreak. URL: https://www.ey.com/en_gl/ifrs-technical-resources/applying-ifrs-accounting-considerations-of-the-coronavirus-outbreak (дата звернення 29.03.2020).

ЯКІСНІ ХАРАКТЕРИСТИКИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Для того, щоб максимально вдовольнити інформаційні запити користувачів фінансова звітність повинна бути складена якісною. Про цю якість можна судити з того, наскільки в ній інформація відповідає якісним характеристикам.

Якісні характеристики фінансової звітності – це певні атрибути корисності цієї інформації; ознаки, відповідаючи яким, фінансова звітність може вважатись якісною, тобто корисною для користувачів. І здавалось би, якість інформації не мала б залежати від того, яку систему стандартизації – національну чи міжнародну, застосовує суб'єкт господарювання. Крім того, з самого початку реформування вітчизняної системи бухгалтерського обліку і до тепер Міністерством фінансів України завжди декларувалась основа для розробки українських Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (надалі – ПСБО) саме Міжнародні стандарти фінансової звітності (надалі – МСФЗ). Але як виявилось, в складі якісних характеристик фінансової звітності є дуже значні відмінності.

Тому метою даного дослідження є порівняльний аналіз складу якісних характеристик фінансової звітності відповідно до ПСБО і МСФЗ з метою виявлення спільних і відмінних рис.

Перелік якісних характеристик в національній системі бухгалтерського обліку зазначається в НПСБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» - розділ III, п. 1-5 [1] (рис. 1).

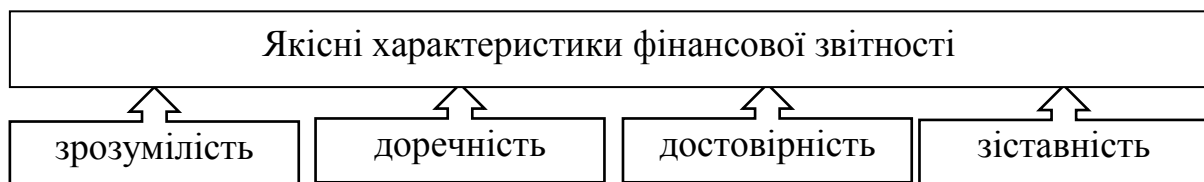


Рис. 1 Склад якісних характеристик фінансової звітності відповідно до ПСБО

Інформація у фінансовій звітності повинна:

- наводитись зрозуміло і дохідливо для користувачів, щоб за бажанням і за наявності достатніх знань вони змогли в ній розібратись;
- наводитись в доречних обсягах, достатніх для впливу на рішення користувачів;
- бути правдивою, щоб не вводити користувачів в оману;
- давати можливість користувачам порівнювати дані даного суб'єкта господарювання за різні звітні періоди, а також зі звітністю інших суб'єктів, що може бути досягнуто через забезпечення порівняльності даних.

За МСФЗ такий склад якісних характеристик використовувався до 2010 року, коли була прийнята нова Концептуальна основа фінансової звітності.

В цій концептуальній основі кардинально змінено підхід до розуміння того, що є якісною фінансовою звітністю, складеною відповідно до МСФЗ [2, розділ 3].

Для того, щоб вважатись корисною, інформація повинна задовольняти всього два основоположні критерії: бути доречною і правдиво поданою (рис. 2).

Щоб бути корисною користувачам, інформація фінансової звітності повинна бути і доречною, і правдиво поданою одночасно.

Інформація для користувача буде доречною (тобто здатною впливати на його рішення) тільки у тому випадку, якщо їй буде характерна передбачувальна і/або підтверджувальна цінність. Передбачувальна цінність інформації дає можливість користувачам формувати на її основі свої власні передбачення і прогнози, а підтверджувальна – підтверджувати чи спростовувати попередні оцінки.

Як правило, у звітності подається тільки суттєва інформація, яка є такою або з огляду на характер чи величину статті.

Суб'єкт господарювання може стверджувати, що його фінансова звітність правдиво подана, якщо в ній розкрита вся повна інформація, подана нейтрально і не містить помилок.

У 2018 році Рада з міжнародних стандартів фінансової звітності прийняла нову редакцію Концептуальної основи фінансової звітності, яка введена в дію з 1 січня 2020 року. В цій редакції підхід до складу якісних характеристик майже повністю зберігся, за винятком одного. Після 2010 року було багато суперечок і непорозумінь щодо застосування такого критерія, як обачність, який широко застосовувався раніше, а з 2010 року був вилучений. Щоб вирішити цю проблему в новій редакції окремо було зазначено, що нейтральність представлення інформації має спиратись на обачність: тобто інформація повинна представлятись таким чином, щоб активи та доходи не завищувалися, а зобов'язання та витрати не применшувалися [3, п. 2.16].

Посилювальні характеристики не забезпечують корисність, а тільки її посилюють з точки зору користувачів.

Надання можливості користувачу перевірити наведені у звітності дані дає впевненість йому в тому, що наведена інформація є правдивою. З цією метою доречно розкривати інформацію про основоположні припущення, методи компіляції інформації та інші чинники та обставини, що підтримують цю інформацію [3, п. 2.32].

Задля забезпечення своєчасності стандарти накладають певні обмеження на терміни оприлюднення інформації або ж на застосовувані процедури, оскільки чим давніша інформація, тим вона менш корисна для користувача.

Зіставність і зрозумілість мають той самий зміст, що і в національному ПСБО.

Таким чином, на основі проведеного аналізу можемо зробити наступні висновки.



Рис. 2 Склад якісних характеристик фінансової звітності за МСФЗ

Як бачимо, національна система якісних характеристик є набагато простішою і менш глибою, ніж аналог в МСФЗ. Вона практично не змінювалась з моменту реформування вітчизняного обліку в 2000 році. Але ж за цей час економічні умови функціонування вітчизняних суб'єктів господарювання суттєво змінились, а вимоги до розкриття необхідної інформації заалишаються все тими ж. Половина (дві з чотирьох) вітчизняних якісних характеристик вважаються вже не такими й важливими, і є тільки посилювальними з точки зору міжнародних стандартів. Все це свідчить про необхідність перегляду складу якісних характеристик в системі ПСБО з метою їх удосконалення і осучаснення для кращого задоволення потреб користувачів.

Список використаних інформаційних джерел

1. НПСБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>;
2. Концептуальна основа фінансової звітності (в редакції 2010 року) URL: <https://mof.gov.ua/storage/files/Konceptualna-osnova.pdf>;
3. Концептуальна основа фінансової звітності (в редакції 2018 року) URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/2019_RB_ConceptualFramework_ukr_AH%20\(2\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/2019_RB_ConceptualFramework_ukr_AH%20(2).pdf)

ПСЕВДОТЕОРЕТИЧНІ АТАВІЗМИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Поза тим, що понад століття тому видатний теоретик бухгалтерського обліку Й. Шер стосовно звітності відзначив: “Бувають статті. ... суми яких хоча й юридично однорідні, але з господарської точки зору підлягають настільки різній оцінці, що відносно загального стану підприємства не можна вивести правильного висновку” [5, с. 462], це, на жаль, проігноровано. Відтак і нині маємо казуси, які заважають виведенню правильного висновку стосовно фінансового стану підприємства, не дивлячись на перейменування назви головної форми звітності саме під таким ракурсом.

Приміром, підсумок розділу I “Власний капітал” згаданого звіту мав би засвідчувати власне саме яким є цей стан на певну дату. Однак це далеко не так. Бо поряд із додатнім підсумком у рядку 1495 “Усього за розділом I” Балансу (Звіту про фінансовий стан) ф. № 1, доволі часто тут фігурують від’ємні суми, що рівнозначне тому, якби дірку в гаманці спробувати видати за наявність дзвінких золотих монет.

А все через перенесення в методологію бухгалтерського обліку рівняння капіталу, яке Й. Шер використав у згаданій праці для наочного зображення своїх аргументів. Як він писав – щодо “третьої, виведеної з балансу форми теорії двох рахунків”, підкреслюючи, що стосується це стосовно “пробного балансу, який, по суті, служить лише засобом контролю, коли хочуть встановити подвійний вплив промислової діяльності на майно й на приріст чи зменшення власного капіталу”. Адже “на дебетовій стороні його знаходяться дебетові сальдо майнових рахунків, рівно як і рахунків збитку, й при цьому лише за їхньою **книжковою** вартістю, а **не за інвентарною вартістю, котра підлягає внесенню в заключний** (тут і далі виділено мною – П. Х.) баланс. На кредитовій стороні пробного балансу зібрана **книжкова** вартість ...початкового власного капіталу, рахунків прибутку й книжкові вартості боргів або чужого капіталу...” [5, с. 40].

Та саме ці “книжкові вартості” заповнили уяву наших методологів, які скопіювавши за комп’ютерним перекладом англомовні тексти, вирішили доповнити їх власними “теоретичними” формулюваннями на кшталт: “Власний капітал – частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов’язань” і підігнали під це форму згадуваного Балансу (Звіту про фінансовий стан) ф. № 1.

Де перший розділ пасиву виглядає атавізмом, адже він не тільки не відображає інвентарної вартості майнових рахунків, але й узагалі недоцільний у такому разі, позаяк значно простіше підставити в рівняння $A - Z = K$ підсумки цих вартостей,

відображених в активі й відняти від них книжкову суму зобов'язань, ніж морочитися з відкриттям і веденням ірреальних рахунків класу 4 “Власний капітал та забезпечення зобов'язань” – результат бо вийде однаковий!

Отож, не дивлячись на те, що за фактом капітал є центральною категорією в економічній діяльності підприємств: неспроста ж Нобелівський лауреат Дж. Хікс у назві своєї найбільш відомої праці [3] поставив його в один ряд із вартістю, тож у системі бухгалтерському обліку мав би бути, за словами А. ді Піетро, “наріжним каменем” [2, с. 73], він наразі залишається тут зайвим придатком, уведеним лише для того, аби забезпечити симетричність Балансу (Звіту про фінансовий стан) ф. № 1, яку в наш час оспорюють, пропонуючи його конструкцію за наведеним вище рівнянням [4, с. 165].

Подібним атавізмом є спроба відобразити в бухгалтерському обліку реальну суму власного капіталу за допомогою того, що в принципі неможливе, якщо тільки – тут скористаємося іронічним зауваженням професорів елітарних (Гарвардського й Мічиганського) університетів США, – “бухгалтер не ясновидець”.

Адже ніхто “не може знати наперед, як довго буде використовуватися актив та яку він буде мати залишкову вартість”. Отож усі концепції нарахування зносу необоротних активів, починаючи з розгляду “капітального активу як рівномірно використовованого в кожному році його служби” чи нібито “передбачувані вигоди можуть бути більшими в першому році загального терміну служби активу й меншими в останньому” [1, с. 128-129] з іншими включно, є лише припущеннями, а не аксіомами.

Тому ні амортизація, яку прирівнюють до суми зносу необоротних активів, ані величина основного капіталу підприємства, яка теоретично мала би відповідати вказаній у статті 1010 “Основні засоби” Балансу (Звіту про фінансовий стан) ф. № 1 ніяк не можуть бути реальними. Визнання чого маємо, коли мова йде про відчуження чи то окремих активів, чи підприємств у цілому, певна річ, не у випадках рейдерства.

Й саме зважаючи на непоодинокість останнього, цей атавізм треба прибрати з практики, ні, не теорії, а практики бухгалтерському обліку, за що спасибі скажуть тисячі бухгалтерів, котрі змушені щомісяця виконувати рутинні процедури з відображення віртуальної суми зносу необоротних активів, які насправді є ворожінням на кофейній гущі.

Список використаних інформаційних джерел

1. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры. Пер. с англ. М.: Финансы и статистика, 2001. 560 с.
2. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. М.: Аудит ЮНИТИ, 1996. 638 с.
3. Хикс Дж. Стоимость и капитал. Пер. с англ. М.: Прогресс, 1993. 488 с.
4. Цыганков К. Ю. Очерки теории и истории бухгалтерского учета. М.: Магистр, 2007. 462 с.

5. Шерр Й. Ф. Бухгалтерия и баланс. 4-е изд.: Пер. с 5-го нем. изд. М.: Экономическая жизнь, 1926. 575 с.

УДК 657

Хорунжак Н.М.

*д.е.н., професор, професор кафедри обліку та оподаткування
Тернопільський національний економічний університет, м.Тернопіль, Україна*

АНАЛІЗ ВИТРАТ В УМОВАХ СУЧАСНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ ТЕХНОЛОГІЙ: ПРОБЛЕМИ ТА ВИКЛИКИ

Своєчасне отримання якісної обліково-аналітичної інформації дозволяє системі управління ефективно вирішувати проблеми досягнення максимальної результативності діяльності. Найсучаснішим способом прискорення отримання такої інформації є широке використання інформаційних технологій та систем. Практично в усіх підприємствах для ведення обліку використовують спеціальне програмне забезпечення. З огляду на це можна стверджувати, що існують об'єктивні позитивні умови комп'ютеризації і процесів аналізу. Але натомість в практичній площині існує низка проблем, які породжені не лише технічним прогресом і певним відставанням знань та вмінь облікового й управлінського персоналу. Дається взнаки відсутність інтересу до широкого застосування аналітичного інструментарію в управлінні діяльністю сучасними суб'єктами господарювання, особливо невеликими та середніми. Незаслужено занедбаний методологічний механізм аналізу в більшості випадків призводить до прийняття неефективних і нерациональних управлінських рішень. Але зростання рівня конкуренції в усіх, без винятку, галузях вимагає виявлення прихованих резервів підвищення ефективності діяльності суб'єктів господарювання. Це неможливо зробити без застосування вагомої й, одночасно, такої дієвої функції управління, як аналіз. До її позитивних характеристик, які надзвичайно важливі для сучасних підприємств, слід віднести доступність і широко розвинуті методи, в тому числі інноваційні. Однак є ряд суттєвих перепон на шляху активізації їх використання. Однією з них виступає недостатній рівень можливостей використання сучасних інформаційних технологій для здійснення аналізу економічних показників діяльності суб'єктів господарювання. Дослідження проблеми програмного забезпечення та автоматизації процесу аналізу, зокрема витрат, слід акцентувати увагу на завданні, яке він має виконувати, а саме: забезпечення підвищення економічного рівня суб'єкта господарювання.

Це вимагає розуміння керівників підприємств, що економічний аналіз і використання його результатів для прийняття своєчасних і ділових рішень життєво необхідні в умовах ринку та зростання конкуренції. Вирішення цієї проблеми лежить в площині використання сучасних інформаційних технологій. Для проведення аналітичних розрахунків на ринку програмного забезпечення присутні



*Рис. 1. Стан, проблеми та шляхи їх вирішення в питаннях автоматизації процесу аналізу витрат**

Примітка: * - узагальнено автором самостійно

багато різних продуктів, тому числі побудовані на платформі 1 С. Проте їхнє використання пов'язане з вибором потрібних характеристик і можливостей, а також з низкою проблем, які перешкоджають впровадженню автоматизації процесу аналізу різних показників діяльності підприємства, в тому числі щодо витрат (див. вище рис. 1).

Прийняття управлінських рішень на основі результатних даних, отриманих через застосування різних програмних додатків і продуктів створює передумови для вирішення низки організаційних і прикладних практичних проблем, що виникають в процесі діяльності з надання послуг і виконання робіт чи реалізації продукції. Створення комплексних інформаційних систем, які поєднують у собі функції обліку, аналізу та контролю – найбільш перспективний шлях досягнення результативної діяльності суб'єктів у сучасному ринковому середовищі.

Проте, слід погодитися з думкою багатьох науковців та практиків про те, що використання сучасних інформаційних технологій для цілей автоматизації процесів економічного аналізу, як і для планування й прогнозування на більшості підприємств, не одержало високого розвитку. Безумовно є на це відповідні причини, однак така ситуація значно знижує потенційні можливості підвищення ефективності діяльності таких суб'єктів господарювання.

Обґрунтування переваг використання сучасних ІТ для потреб здійснення економічного аналізу, а також оцінка ринку програмного забезпечення (ідентифікація їх переваг і недоліків в контексті відповідності особливостям діяльності) дозволить вирішити проблему прийняття рішення на користь автоматизації.

Першим кроком до розв'язання вказаного завдання є накреслення шляхів подолання існуючих проблем, що пов'язані з втіленням у життя рішення про запровадження автоматизації процесу аналізу.

ДОСТОВІРНІСТЬ ОЦІНКИ ПОКАЗНИКІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В СУЧАСНИХ КРИЗОВИХ УМОВАХ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ

Сучасні кризові тенденції розвитку економіки демонструють відставання теоретичних напрацювань від потреб практики у сфері бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні. Негативні тенденції у національній економіці викликають проблеми, які необхідно вирішувати на науковому, практичному та законодавчому рівні. Сучасний стан ринкових відносин та девальвація національної валюти в Україні визначається як позитивними (стимулювання експорту та внутрішнього виробництва) так і негативними тенденціями (інфляція, валютні ризики). Наведені тенденції здійснюють суттєвий вплив на інформативність показників фінансової звітності. Відсутність своєрідної адаптивності та гнучкості національної системи бухгалтерського обліку закладає нові методи деформації облікової інформації в процесі її передачі користувачам, впливаючи на ефективність прийняття управлінських рішень. Саме грошовий вираз вартості в бухгалтерському обліку та принципи підготовки фінансової звітності призводять до існування ряду дискусійних проблемних питань, які пов'язані з репрезентативністю облікової оцінки елементів фінансової звітності. Тому хочеться підняти та дослідити проблеми і особливості реагування національної системи бухгалтерського обліку і оцінки показників фінансової звітності на кризові явища в економіці, процеси девальвації і їх результати при аналітичному забезпеченні інформаційних потреб користувачів.

Найбільшій трансформації в аспекті проблем оцінки зазнають активи та зобов'язання, які протягом тривалого періоду часу перебувають на балансі підприємства і змінюють свою вартість під впливом ряду зовнішніх факторів (інфляція, коливання валютних курсів, карантин), які повинна враховувати сучасна система обліку і звітності в Україні [1].

Грошовий вимірник та оцінка основних елементів фінансової звітності є складовою рушійною розв'язкою економіки України у майбутньому і від її якісних характеристик залежить ефективність ряду прийнятих на цій основі рішень щодо ефективності та результативності на мікро - та макрорівнях. Підготовлені на цій основі рішення визначають основні характеристики та пріоритети розвитку національної економіки і прямо впливають на інвестиційну привабливість, динаміку залучення інвестицій, розподіл обмежених ресурсів у межах держави, співпрацю з МВФ в сучасних умовах.

Пошук наукових праць, в яких розглядаються проблеми оцінки показників фінансової звітності, показує високий інтерес до даної проблеми. Однак, слід

зауважити, що розроблені теоретичні, організаційно-методичні та методологічні положення щодо грошового виразу вартості активів у звіті про фінансовий стан підприємства потребують адаптації відповідно до впливу нових зовнішніх факторів на процес оцінки та її результати, які виникли в ринковому середовищі в Україні. Актуальними щодо дослідження наведених проблем є праці таких вітчизняних та зарубіжних вчених, як Бутинця Ф.Ф., Головка В.І., Грабової Н.М., Жука В.М., Загороднього А.Г., Кірейцева В.В., Малюги Н.М., Маренича Т.Г., Остап'юк Н.А. [2], Соколова Я.В., Супрунової І.В., Ткаченко Н.М., Швеця В.Г. та ін.

Для сучасного стану економіки України характерний такий макроекономічний процес як девальвація, що впливає на досягнення актуалізації вартісних оцінок показників фінансової звітності. При розгляді проблем оцінки при інфляції та девальвації, їх зміст слід визначати як зниження купівельної спроможності національної валюти на національному ринку (інфляція) або відносно іноземної валюти (девальвація). Тобто, обидва процеси визначають зміни купівельної спроможності грошової одиниці України. Наявність різноманітних варіантів оцінки показників балансу підприємства визначає ряд альтернатив та застосування різних професійних суджень, однак реальність та актуальність оцінки важливих показників балансу підприємства має більше значення і повинна бути закладена в основу побудови всієї системи бухгалтерського обліку і фінансової звітності [3, 4].

В умовах ринкової економіки особливої актуальності набуває процес правильної оцінки необоротних активів та їх відображення в балансі через те, що вони тривалий період часу перебувають на балансі підприємства, визначаючи значний вплив на результати проведеного аналізу і прийняття довгострокових рішень, розподіл витрат і доходів між різними звітними періодами, що в результаті може здійснювати значний вплив на калькулювання собівартості продукції, систему ціноутворення, визначення ціни та виручки від реалізації продукції. На відміну від оборотних активів, які перебувають на балансі у межах звітного періоду (в умовах карантину їх вартість теж суттєво коливається), що нівелює вплив зміни їх вартості на прийняття багатьох економічних рішень користувачів, неадекватна оцінка вартості такого елемента необоротних активів, як основних засобів виробничого підприємства може призвести до викривлення інформації та визначати хибні показники ділової активності, ефективності, рентабельності, фінансової стану тощо.

Як показує дослідження, показники виручки від реалізації продукції та балансової вартості основних засобів демонструють вплив девальвації валюти звітності на показники економічної ефективності та ділової активності. Як показують дані балансу, на прикладі досліджуваного підприємства, система ціноутворення на підприємстві змінюється відповідно до ринкових умов (інфляція, девальвація, зміна вартості капіталовкладень тощо), тоді як оцінка показників балансової вартості основних засобів (як частини необоротних активів підприємства) розраховується за історичною собівартістю.

Підсумовуючи основні результати дослідження, зазначимо, що девальвація

валюти звітності та балансу, як макроекономічний процес, що відбувається в економіці України, сприяє викривленню обліково-звітної інформації, що надається користувачам для прийняття рішень у фінансовій звітності. Найбільший вплив на забезпечення інформаційних потреб користувачів фінансової звітності здійснює вибір методів оцінки активів, що тривалий період часу перебувають на балансі підприємства – необоротні активи (пріоритет довгострокової оцінки). Обґрунтування інформаційного забезпечення користувачів на основі показників фінансово-економічного аналізу дозволяє проводити тестування відповідності оцінки необоротних активів в умовах девальвації валюти звітності та визначати важливі тенденції у розумінні ефективності управління підприємством на основі обґрунтованих аналітичних показників. Вибір методів оцінки активів підприємства, які відповідають ринковим умовам господарювання, дозволяє встановити реальну кореляцію між показниками виручки від реалізації продукції (з урахуванням процесів девальвації та інфляції) та ефективністю використання основних засобів на підприємстві, а також покращити ряд показників фінансового стану та стійкості, підвищуючи рівень фінансової незалежності підприємства та фінансової могутності у процесі залучення фінансових та інвестиційних ресурсів.

Список використаних інформаційних джерел

1. Маренич Т. Г. Оцінка в бухгалтерському обліку / Т. Г. Маренич // Вісник Харківського національного технічного університету сільського господарства імені Петра Василенка. - 2014. - Вип. 150. - С. 19-25. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vkhdtusg_2014_150_5.
2. Остап'юк Н. А. Зміни вартостей в бухгалтерському обліку // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу [Текст] : міжнар. зб. наук. пр. / Житомир. держ. технол. ун-т; [редкол.: Бутинець Ф. Ф. (голова) та ін.]. - Житомир: ЖДТУ, 2014. - Вип. 1 (19). - 2011. - 487 с.
3. Міжнародні стандарти фінансової звітності: текст [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/>.
4. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку: текст [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO.aspx>.

УДК 657.44

Шевчук Н.С.

*к.е.н., доцент, доцент кафедри економічного аналізу
Одеський національний економічний університет, м. Одеса, Україна*

Обнявко О.В.

*к.е.н., доцент, доцент кафедри маркетингу
Одеський національний економічний університет, м. Одеса, Україна*

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ЕКОНОМІЧНОЮ СПРОМОЖНІСТЮ УКРАЇНСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

В сучасних умовах економічної кризи актуальною проблемою є вирішення питань підвищення ефективності діяльності підприємств і досягнення ними стійкої економічної спроможності. Економічна спроможність може вважатись однією з характеристик сформованого економічного потенціалу підприємства, що характеризує ступінь досягнутого підприємством рівня благополуччя, заможності. Таким чином, важливо, знайти активні показники-індикатори для ефективного управління підприємством, інформацію для визначення яких повинна надавати діюча система обліку та звітності.

Економічна спроможність підприємства безпосередньо залежить від ефективної виробничої діяльності та фінансового стану, який забезпечує умови здійснення нормальної діяльності суб'єктів господарювання. Оскільки серед науковців немає єдиного підходу до визначення економічного потенціалу, його характеристик та показників оцінки, ми сконцентруємо увагу на оцінці його фінансової складової, фінансового стану підприємства.

В літературі зазначається, що існують розбіжності в думках відносно виділення напрямків аналізу фінансового стану [1, с. 56]:

- спрощеного варіанту аналізу фінансового стану, який розглядає структурний аналіз активів і пасивів, аналіз фінансової стійкості, аналіз ліквідності активів і балансу, аналіз платоспроможності;

- системного комплексного підходу до аналізу фінансового стану, що передбачає, змістовність та всебічність методика аналізу, що враховує специфіку всіх сфер діяльності організації; така методика аналізу може бути доповнена аналізом ділової активності, рентабельності, безбитковості, ймовірності банкрутства (неспроможності) фірми, грошових потоків, прогнозуванням перспективи розвитку.

Для оперативного управління та в умовах діяльності малого бізнесу перший напрям може вважатись найбільш доступним, оскільки він базується на використанні в якості інформаційної бази форм фінансової звітності та дозволяє оцінити структуру власних та залучених джерел активів, рентабельність активів, розмір чистого прибутку та інші показники фінансового стану.

Існують і пропозиції щодо комплексу показників-індикаторів оцінки фінансової діяльності, наприклад, перелік, встановлений Наказом Мінекономрозвитку України від

14.08.2013 р. № 971: чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); фінансовий результат від операційної діяльності; чистий фінансовий результат (прибуток/збиток); рентабельність операційної діяльності; рентабельність діяльності; дебіторська заборгованість; кредиторська заборгованість; довгострокові зобов'язання [2].

Вважаємо, що для оперативного діагностування економічної заможності підприємства до переліку аналітичних показників можна віднести такі індикатори:

1. Показник простроченої кредиторської заборгованості, що характеризує стан розрахунків з постачальниками ресурсів та послуг на підприємстві, можливість застосування штрафних санкцій за порушення господарських договорів, певним чином сигналізує про відсутність коштів на оплату рахунків постачальників, коштів на сплату обов'язкових платежів – ЄСВ, податків тощо. Інформаційними джерелами аналізу поряд з формою № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» [3] можуть залучатися договори з постачальниками (підрядниками) та відповідні реєстри бухгалтерського обліку (журнали-ордери, відомості обліку розрахунків з постачальниками і підрядниками, з банківськими установами, іншими кредиторами).

При аналізі окремих видів кредиторської заборгованості необхідно визначити прострочені види кредиторської заборгованості, їх суму і період прострочення в днях, для чого необхідно виділити в обліку відхилення за тими видами простроченої заборгованості, що перевищують терміни, зазначені в угодах з постачальниками (підрядниками) та іншими кредиторами.

Важливо постійно проводити моніторинг частки простроченої кредиторської заборгованості в загальній сумі кредиторської заборгованості для ефективного управління фінансовою заможністю підприємства.

2. Показник сумнівної дебіторської заборгованості (короткострокової), що необхідний для системи контролю за станом дебіторської заборгованості з метою виявлення тих видів заборгованості, по відношенню до яких необхідно вживати відповідних заходів впливу.

Для проведення поглибленого аналізу, як і в випадку з кредиторською заборгованістю, поряд з формою № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» [3] доцільно аналізувати угоди з покупцями (замовниками) та дані облікових реєстрів (журнали-ордери, відомості обліку розрахунків з покупцями і замовниками, підзвітними особами, іншими дебіторами).

При аналізі конкретного складу дебіторської заборгованості необхідно визначити прострочені види заборгованості, їх суму і період прострочення в днях, для чого необхідно виділити в обліку відхилення за тими видами простроченої заборгованості, що перевищують терміни, зазначені в угодах з покупцями (замовниками) та іншими дебіторами.

Також доцільно розраховувати частку простроченої дебіторської заборгованості в загальній сумі дебіторської заборгованості, а також її питому вагу в загальному обсязі оборотних активів підприємства.

3. Показник вільних грошових коштів, який дозволяє оцінити рівень достатності величини наявних грошових коштів, а також збалансованості позитивного і від'ємного грошових потоків підприємства.

Цей показник формується на підставі інформації про чистий рух грошових коштів за звітний період, джерело інформації – форма № 3 «Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом)» [3]. Проте, для малих підприємств, оскільки вони не складають форму № 3, розрахунок цього показника має певну складність тому необхідну інформацію доводиться одержувати за даними облікових реєстрів (журнали-ордери, відомості обліку розрахунків тощо).

4. Коефіцієнт рентабельності власного капіталу характеризує рівень прибутковості власного капіталу, вкладеного в підприємство. Для розрахунку цього показника використовується наступна формула:

$$РВК = \frac{ЧП}{ВК}, \quad (1)$$

де ЧП – загальна величина чистого прибутку (одиниця виміру – тис. грн., джерело інформації – форма № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)», сума за рядком 2350 (2355) розділу I «Фінансові результати» за графою 3 [3];

ВК – величина власного капіталу (одиниця виміру – тис. грн., джерело інформації – форма № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)», сума за рядком 1495 розділу I пасиву Балансу за графою 4 [3].

При формуванні системи показників-індикаторів ефективності виробничої діяльності підприємств доцільно зосередити увагу на абсолютній ефективності, яка характеризує процеси поточного стану підприємства та оперативні управлінські рішення за результатами аналізу як комплексу варіативних дій для пристосування до економічної ситуації [4, с. 107].

Подальше дослідження необхідно сфокусувати на формуванні наукового інструментарію оцінки ефективності управлінських рішень щодо збільшення економічної спроможності українських підприємств.

Список використаних інформаційних джерел

1. Парушина Н.В. Основные направления анализа и прогнозирования финансового состояния по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций. *Международный бухгалтерский учет*. 2012. №2 (200). С. 55-63.

2. Про затвердження Методичних рекомендацій з питань методологічного забезпечення складання середньо- та довгострокових стратегічних планів розвитку державних підприємств, державних акціонерних товариств та господарських структур: Наказ Міністерства економічного розвитку України від 14.08.2013 р. № 971.

3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: затверджено наказом Міністерства фінансів 07.02.2013 № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення 11.03.2020).

4. Шевчук Н.С. Питання аналізу економічної заможності підприємств будівельного сектору. Імплементация інновацій обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку сучасного бізнесу: II Міжнар. наук.-практ. Інтернет-конф., 18 квітня 2019 р.; Харківський держ. ун-т харч. та торг. Харків : ХДУХТ, 2019. С. 106-107.

УДК 657

Яцко М.В.

к. е. н., доцент кафедри обліку і аудиту

ДВНЗ «Ужгородський національний університет», м. Ужгород, Україна

ЗВІТНІСТЬ ФІЗИЧНИХ ОСІБ В УКРАЇНІ З МЕТОЮ ОПОДАТКУВАННЯ: ПРОБЛЕМИ МЕТОДИКИ

Кожного року, кожний громадянин України, та й інші особи, що мають, як правило, фінансове відношення до України, повинні звітуватися перед державою щодо отриманих доходів та сплачених податків з них. Звільнення від цього обов'язку стосується лише тих, чиї доходи були оподатковані податковими агентами, тобто сплачені іншими особами від імені платника податків. Тому актуальність дослідження теми оподаткування фізичних осіб не може бути зменшено з огляду на постійне вдосконалення законодавства в цій сфері, ускладнення економічних процесів та з появою нових форм та способів отримання доходів.

В основному оподаткування фізичних осіб в Україні, які не мають спеціального податкового статусу, здійснюється за принципом добровільності, із застосування певних фінансових стимулів, таких як податкова знижка з податку на доходи фізичних осіб, за допомогою якої можна повернути за результатами фінансового року частину сплачених податків, якщо фізична особа громадянин здійснивав перелік витрат, що передбачений податковим законодавством.

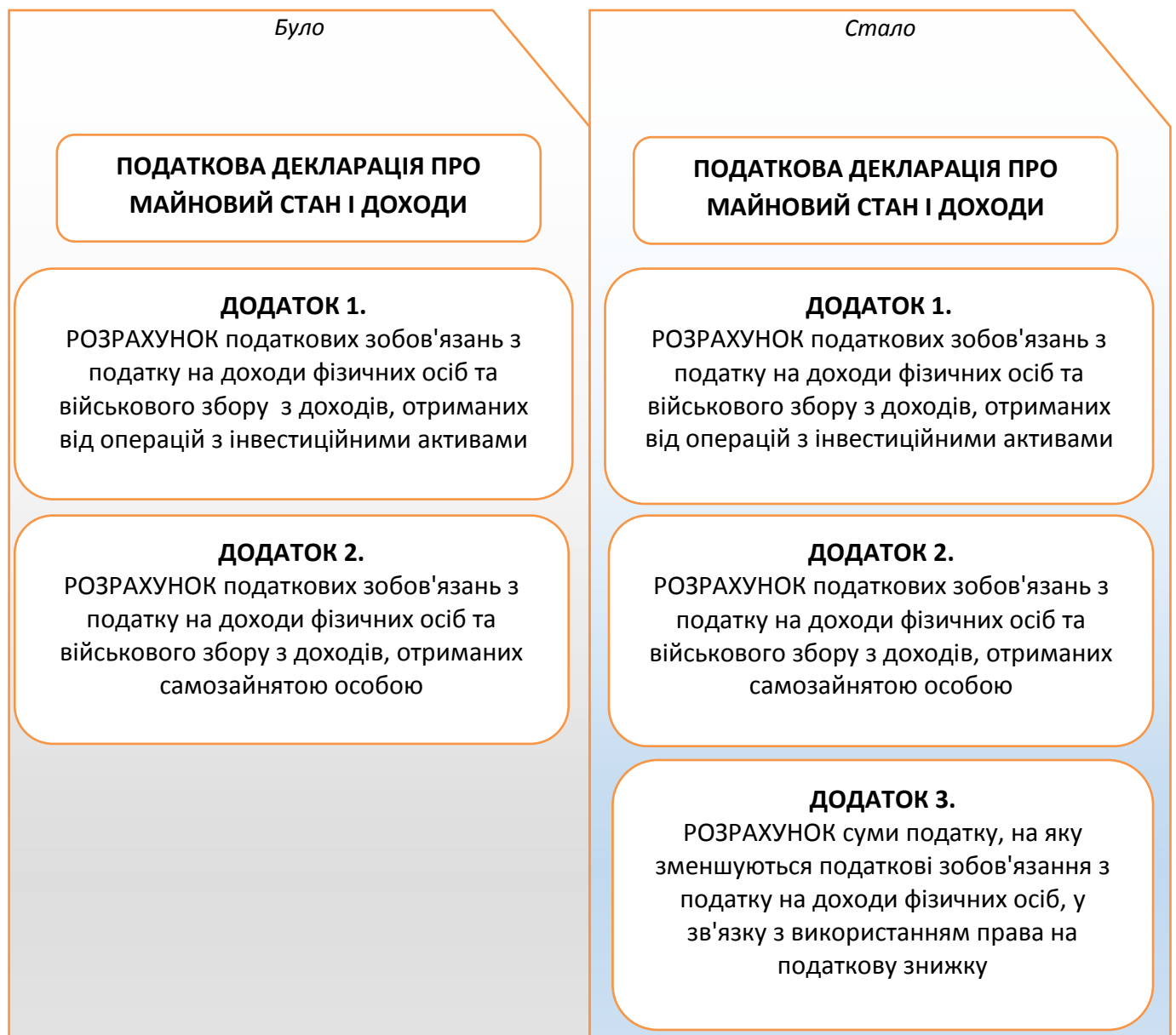
В 2020 році оподаткування фізичних осіб зазнало змін основного інструменту – податкової декларації. Для чого було внесені зміни до наказу Міністерства фінансів України від 02 жовтня 2015 року № 859 [1], наказом Міністерства фінансів України від 25 квітня 2019 року № 177 «Про внесення змін до наказу Міністерства фінансів України».

В даному наказі було здійснено «косметичні» правки, пов'язані із декларацією про майновий стан та доходи, а також змінено (розширено) структуру самої декларації (див. рис. 1).

Як видно з рисунку, додано новий розділ декларації 3, який присвячено відносинам, пов'язаним із поверненням частини сплачених податків громадянам України у зв'язку із застосуванням права на податкову знижку.

Саме в цьому розділі міститься розрахунок витрат, що можуть бути включені до податкової знижки, порядок заповнення якого та взаємозв'язок показників наведено в Інструкції щодо заповнення податкової декларації про майновий стан та доходи [1]. Варто зазначити, що окремо в оновленій декларації виділено категорію

платника податків, «особа, яка заявляє право на податкову знижку», що звичайно спрощує процедуру адміністрування податку, але створює додаткову невизначеність у тому відношенні, що така особа одночасно може бути фізичною особою-підприємцем чи займатися професійною незалежною діяльністю. Програмні засоби, через електронний кабінет платника податку, не дозволяють зазначити декілька категорій для платника податку.



*Рис. 1 Зміна структури податкових декларацій фізичних осіб в періодах декларування 2018 та 2019 років**

** Складено за автором за матеріалами [1]*

В той же час, практика декларування доходів громадян у зв'язку із застосуванням права на податкову знижку виявила деякі недоліки в методиці заповнення оновленої форми декларації.

Зокрема в рядку 4 розділу II Додатку 3 вказується сума нарахованої заробітної плати, зменшена на суму обов'язкових страхових внесків до недержавного пенсійного фонду, які відповідно до закону сплачуються за рахунок заробітної плати, а також на суму податкової соціальної пільги за її наявності відповідно до пункту 164.6 статті 164 розділу IV Кодексу [2] і яка не може відповідати графі 3 рядка 10.1 декларації «Дохід, нарахований (виплачений, наданий) у формі заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат, які нараховані (виплачені, надані) відповідно до умов трудового договору (контракту)» у зв'язку з тим, що ми порівнюємо показники, які в одному випадку зменшені відповідно до пункту 164.6 статті 164 розділу IV Кодексу, а в іншому ні. Хоча у додатку 3 розділ 2 рядок 4 вказується «Сума нарахованої заробітної плати, зменшена з урахуванням положень пункту 164.6 статті 164 розділу IV ПКУ (*графі 3 рядка 10.1 декларації*)».

Враховуючи викладене, необхідно у наступній звітній компанії внести зміни до форми декларації та усунути наявні неточності в ній.

Список використаних інформаційних джерел

1. Про затвердження форми податкової декларації про майновий стан і доходи та Інструкції щодо заповнення податкової декларації про майновий стан і доходи: Наказ Міністерства фінансів України від 02.10.2015 № 859 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1298-15/ed20190807>
2. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

Наукове видання

**СУЧАСНИЙ СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ОБЛІКУ,
АНАЛІЗУ, АУДИТУ, ЗВІТНОСТІ І ОПОДАТКУВАННЯ В
УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ**

Тези доповідей

II Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції

(16 квітня 2020 р.)

Гарнітура Times New Roman.
Формат 60x84/16. Зам. №35
Ум.друк.арк. 27,20. Обл.вид.арк. 24,74.
Наклад 100 прим.

Видавництво УжНУ «Говерла».
88000, м.Ужгород, вул. Капітульна, 18.
E-mail: goverla-print@uzhnu.edu.ua
*Свідоцтво про внесення до державного реєстру видавців,
виготівників і розповсюджувачів видавничої продукції
Серія 3т № 32 від 31 травня 2006 року*

УДК [657.221:657.62:657.6:336.221]:005.412(477:4)(043.2)

С 89

Сучасний стан та перспективи розвитку обліку, аналізу, аудиту, звітності і оподаткування в умовах євроінтеграції: тези доповідей II Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (м. Ужгород, 16 квітня 2020 р.). Ужгород: Видавництво УжНУ «Говерла», 2020. 267 с. ISBN 978-617-7825-10-3

Збірник містить тези доповідей учасників II Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції «Сучасний стан та перспективи розвитку обліку, аналізу, аудиту, звітності і оподаткування в умовах євроінтеграції» з актуальних проблем і основних напрямів розвитку бухгалтерського обліку, аналізу, аудиту, звітності і оподаткування в умовах євроінтеграції.

*Рекомендовано до друку на засіданні кафедри обліку і аудиту
економічного факультету ДВНЗ «Ужгородський національний університет»
(протокол № 11 від 31 березня 2020 р.)*