

Міністерство освіти і науки України
Західноукраїнський національний університет

**СТАН І ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ
БУХГАЛТЕРСЬКОГО І УПРАВЛІНСЬКОГО
ОБЛІКУ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ**

Монографія

(за науковою редакцією доктора економічних наук,
професора З.-М. В. Задорожного)

Тернопіль – ЗУНУ
2020

*Рекомендовано до друку Вченою радою
Західноукраїнського національного університету
(протокол № 4 від 16 грудня 2020 року)*

Авторський колектив:

З.-М. В. Задорожний (передмова, підрозділ 1.4), Бенько І.Д. (підрозділ 2.1), Біла Ю.А. (підрозділ 1.1), Бурденюк Т.Г. (підрозділ 3.3), Войцешин В.П. (підрозділ 2.7), Голяш І.Д. (підрозділ 3.3), Гуменна-Дерій М.В. (підрозділ 1.2), Денчук П.Н. (підрозділ 2.6), Жук Н.Т. (підрозділ 3.1), Жукевич С.М. (підрозділ 3.1), Журавель Г.П. (підрозділ 1.3), Зарудна Н.Я. (підрозділ 1.5), Здренник В.С. (підрозділ 2.2), Крупка Я.Д. (підрозділ 1.6), Кундеус О.М. (підрозділ 1.5), Лукановська І.Р. (підрозділ 3.2), Мельник Н.Г. (підрозділ 1.7), Мельничук І.В. (підрозділ 1.8), Мужевич Н.В. (підрозділ 1.8), Муравський В.В. (підрозділ 2.3), Назарова І.Я. (підрозділ 2.4), Омецінська І.Я. (підрозділ 1.9), Панасюк В.М. (підрозділ 3.3), Петрук І.П. (підрозділ 3.4), Питель С.В. (підрозділ 1.3), Портоварас Т.Р. (підрозділ 2.2), Починок Н.В. (підрозділ 1.9), Римар Г.А. (підрозділ 2.5), Рожелюк В.М. (підрозділ 2.6), Романів Р.В. (підрозділ 3.5), Романів С.Р. (підрозділ 3.5), Семанюк В.З. (підрозділ 1.7), Семенишена Н.В. (підрозділ 1.10), Сисоева І.М. (підрозділ 3.6), Сисюк С.В. (підрозділ 1.11), Фаріон В.Я. (підрозділ 1.12), Хорунжак Н.М. (підрозділ 3.7), Шевчук О.А. (підрозділ 2.7), Яцишин С.Р. (підрозділ 2.8).

Рецензенти:

С. М. Кафка – д. е. н., доцент, завідувач кафедри обліку і оподаткування Івано-Франківського національного технічного університету нафти і газу;

А. М. Любенко – д. е. н., професор, професор кафедри облікових технологій та оподаткування Університету банківської справи;

М. В. Реслер – д. е. н., професор, декан факультету економіки, управління та інженерії Мукачівського державного університету.

Стан і перспективи розвитку бухгалтерського і управлінського обліку в умовах глобалізації : моногр. / [З.-М. В. Задорожний, Я. Д. Крупка та ін.] ; за наук. ред. д. е. н., проф. З. М.-В. Задорожного. Тернопіль : ВПЦ «Університетська думка» 2020. 295 с.

ISBN 978-966-654-595-7

У монографії подано результати наукових досліджень щодо стану і перспективи розвитку бухгалтерського і управлінського обліку в умовах глобалізації. Питання глобалізаційних тенденцій розвитку економіки розкрито у розрізі основних об'єктів обліку: активів, витрат та доходів підприємств, їх капіталу та зобов'язань. Пропозиції з покращення обліку мають комплексний і системний характер та охоплюють питання первинного, аналітичного, синтетичного обліку та формування звітності. Удосконалено методику аналізу, контролю та аудиту в умовах глобалізації соціально-економічних процесів. Запропоновані шляхи вдосконалення обліку, аналізу, контролю та аудиту зазначених об'єктів відповідно до вимог міжнародних стандартів.

Для докторантів, аспірантів, викладачів та студентів вищих навчальних закладів, бухгалтерів.

Відповідальність за інформацію, наведену у монографії, несуть автори.

УДК 657

ISBN 978-966-654-595-7

© З.-М. В. Задорожний та кол. авт., 2020
© ВПЦ «Університетська думка», 2020

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ, ТЕНДЕНЦІЇ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ОБЛІКУ	8
1.1. Еволюція обліку гудвілу: міжнародний та вітчизняний аспекти.....	8
1.2. Консистентний підхід до класифікації ресурсів в умовах інформаційно-облікового простору	20
1.3. Податок на додану вартість: теорія і методика формування і облікового забезпечення	29
1.4. Проблеми нормативного забезпечення обліку витрат у будівництві	42
1.5. Обґрунтування необхідності автоматизації обліку підприємств сфери послуг	54
1.6. Капіталізація витрат видобувних підприємств: обліково-інформаційний аспект	63
1.7. Розвиток обліку в умовах циркулярної економіки	77
1.8. Облікова політика щодо джерел оновлення основних засобів	86
1.9. Особливості бухгалтерського й управлінського обліку витрат періоду операційної діяльності	95
1.10. Вплив інституційного ізоморфізму на інститут бухгалтерському обліку в Україні	104
1.11. Облік зобов'язань і розрахунків в державному секторі економіки: інновації реформування	116
1.12. Виплати працівникам як об'єкт обліку	127
РОЗДІЛ 2. СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНІ ТА ІНФОРМАЦІЙНІ ТРЕНДИ ОПТИМІЗАЦІЇ УПРАВЛІННЯ БІЗНЕСОМ	133
2.1. Публічні закупівлі: реалії сьогодення.....	133
2.2. Управлінська децентралізація та фінансово-економічна політика в Україні: етапи, проблеми та перспективи.....	141
2.3. Користувачі облікової інформації у контексті кіберзахисту підприємства	149
2.4. Організація та електронне документування інвентаризації товарно-матеріальних цінностей.....	158

2.5. Особливості документування витрат у процесі здійснення будівельно-монтажних робіт	168
2.6. Організація обліку як інструмент ефективного управління переробкою сільськогосподарської продукції.....	177
2.7. Особливості фіскально-облікового регулювання експортного потенціалу сільського господарства України.....	187
2.8. Ризики діяльності суб'єктів господарювання: виявлення та методичний інструментарій управління в системі бухгалтерського обліку.....	197

РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ, КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ В УМОВАХ

ГЛОБАЛІЗАЦІЇ ЕКОНОМІКИ	207
3.1. Методика аналізу фінансової стійкості закладу охорони здоров'я.....	207
3.2. Перспективи використання цифрових технологій в аудиторській діяльності	222
3.3. Судово-економічна експертиза як дієва форма доказовості правопорушень у сфері оподаткування	230
3.4. Управлінські аспекти стратегічного аналізу на регіональному рівні.....	239
3.5. Теоретико-методичні підходи до проведення економічної експертизи операцій з нематеріальними активами.....	257
3.6. Стейкхолдери соціального аудиту	270
3.7. Управлінський облік і економічний аналіз: проблеми й перспективи розвитку	286

ПЕРЕДМОВА

Сучасний етап розвитку соціально-економічних відносин в Україні характеризується зміною ринкової кон'юнктури, що призвела до розширення кола користувачів обліково-аналітичної інформації. Інформатизація суспільства виступає нині одним із основних факторів економічного зростання. За таких умов зростає роль та значення облікової інформації про діяльність суб'єктів господарювання і формуються нові вимоги до інформаційної системи управління, складовими якої є бухгалтерський облік, аналіз та аудит.

Дослідження існуючого стану трьох вище названих складових інформаційної системи управління щодо забезпечення менеджменту та власників підприємств ефективною, якісною і своєчасною інформацією свідчать про наявність цілої низки невирішених питань пов'язаних із: неузгодженістю законодавчої і нормативної їх бази; недосконалістю методології, організації і методики обліку окремих його об'єктів, використання їх інструментів тощо. В даній монографії автори спробували викласти своє бачення існуючих проблем розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту та запропонували можливі шляхи їх вирішення.

Перший розділ «Теоретичні основи, тенденції та перспективи розвитку обліку» присвячено розгляду: еволюції обліку гудвілу; консистентному підходу до класифікації ресурсів в умовах інформаційно-облікового простору; теорії та методики формування та облікового забезпечення податку на додану вартість; проблем нормативного забезпечення обліку витрат у будівництві; обґрунтування необхідності автоматизації обліку підприємств сфери послуг; обліку капіталізації витрат видобувних підприємств; розвитку обліку в умовах циркулярної економіки; облікової політики щодо джерел оновлення основних засобів; особливостей бухгалтерського й управлінського обліку витрат періоду операційної діяльності; впливу інституційного ізоморфізму на інститут бухгалтерського обліку в Україні; інновацій реформування обліку зобов'язань і розрахунків в державному секторі економіки; виплат працівникам як об'єкта обліку.

В другому розділі монографії «Соціально-економічні та інформаційні тренди оптимізації управління бізнесом» розглядаються питання: публічних закупівель; управлінської децентралізації та фінансово-економічної політики в Україні; користувачів облікової інформації у контексті забезпечення кібербезпеки підприємства; організації та електронного документування інвентаризації товарно-матеріальних цінностей; особливостей документування

витрат у процесі здійснення будівельно-монтажних робіт; організації обліку як інструмента ефективного управління переробкою сільськогосподарської продукції; особливостей фіскально-облікового регулювання експортного потенціалу сільського господарства України; виявлення та методичного інструментарію управління в системі бухгалтерського обліку ризиків діяльності суб'єктів господарювання.

В третьому розділі «Аналіз, контроль та аудит в умовах глобалізації економіки» досліджено питання: методики аналізу фінансової стійкості закладу охорони здоров'я; перспектив використання цифрових технологій в аудиторській діяльності; судово-економічної експертизи, як дієвої форми доказовості правопорушень у сфері оподаткування; управлінських аспектів стратегічного аналізу на регіональному рівні; теоретико-методичних підходів до проведення економічної експертизи операцій з нематеріальними активами; стейкхолдерів соціального аудиту; проблем і перспектив розвитку управлінського обліку та економічного аналізу.

Авторами окремих частин монографії є доктор економічних наук професор, проректор з наукової роботи Західноукраїнського національного університету Задорожний З.-М.В. (Передмова, підрозділ 1.4), кандидат економічних наук, старший викладач Біла Ю.А. (підрозділ 1.1), кандидат економічних наук, доцент, докторантка Гуменна-Дерій М.В. (підрозділ 1.2), кандидат економічних наук, професор Журавель Г.П. і кандидат економічних наук, доцент Питель С.В. (підрозділ 1.3), кандидат економічних наук, доцент Зарудна Н.Я. і кандидат економічних наук, доцент Кундеус О.М. (підрозділ 1.5), доктор економічних наук, професор Крупка Я.Д. (підрозділ 1.6), кандидат економічних наук, доцент Мельник Н.Г. і доктор економічних наук, доцент Семанюк В.З. (підрозділ 1.7), кандидат економічних наук, доцент Мужевич Н.В. і кандидат економічних наук, доцент Мельничук І.В. (підрозділ 1.8), кандидат економічних наук, доцент Омецінська І.Я. і кандидат економічних наук, доцент, в.о завідувача кафедри Починок Н.В. (підрозділ 1.9), кандидат економічних наук, доцент, докторантка Семенишена Н.В. (підрозділ 1.10), кандидат економічних наук, доцент Сисюк С.В. (підрозділ 1.11), кандидат економічних наук, доцент Фаріон В.Я. (підрозділ 1.12), кандидат економічних наук, доцент, Бенько І.Д. (підрозділ 2.1), кандидат економічних наук, доцент Здреник В.С. і кандидат економічних наук Портоварас Т.Р. (підрозділ 2.2), доктор економічних наук, доцент Муравський В.В. (підрозділ 2.3), кандидат економічних наук, доцент Назарова І.Я. (підрозділ 2.4), кандидат економічних наук, доцент Римар Г.А. (підрозділ 2.5), доктор економічних наук, професор

Рожелюк В.М. і кандидат економічних наук, доцент Денчук П.Н. (підрозділ 2.6), кандидат економічних наук, доцент Шевчук О.А. і аспірант Войцешин В.П. (підрозділ 2.7), кандидат економічних наук, доцент, докторантка Яцишин С.Р. (підрозділ 2.8), кандидат економічних наук, доцент Жукевич С.Н. і аспірантка Жук Н.Т. (підрозділ 3.1), кандидат економічних наук, доцент, докторантка Лукановська І.Р. (підрозділ 3.2), доктор економічних наук, професор Панасюк В.М., кандидат економічних наук, доцент Бурденюк Т.Г. і кандидат економічних наук, доцент Голяш І.Д. (підрозділ 3.3), кандидат економічних наук Петрук І.П. (підрозділ 3.4), кандидат економічних наук, доцент Романів Р.В. і кандидат економічних наук, доцент Романів С.Р. (підрозділ 3.5), кандидат економічних наук, доцент, докторантка Сисоєва І.М. (підрозділ 3.6), доктор економічних наук, професор Хорунжак Н.М. (підрозділ 3.7).

Монографія буде корисною для докторантів, аспірантів, викладачів та студентів, закладів вищої освіти, бухгалтерів.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ, ТЕНДЕНЦІЇ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ОБЛІКУ

1.1. Еволюція обліку гудвілу: міжнародний та вітчизняний аспекти

Тенденції глобалізації диктують нові умови щодо обліку й аналізу гудвілу як індикатора конкурентоздатності підприємства. Важливий фактор, що впливає на методику обліку гудвілу підприємства – це домінування певної зацікавленої сторони в економіці на певний період часу. Зацікавленими сторонами можуть бути покупці, держава та інвестори. З позицій зазначених зацікавлених сторін розглянемо подані нижче способи визнання гудвілу, що беруть початок у ХІХ ст. й еволюціонують до теперішнього часу.

Об'єднання компаній як форма реорганізації бізнесу не була поширеною у кінці ХІХ ст. Типовою рисою підприємницької діяльності у Європі було одноосібне володіння фірмою або сімейний характер власності. Оскільки гудвіл проявлявся через репутацію компанії, якість її товарів та послуг, слушною є думка Г. Хагса (H. P. Hughes) [16], який зауважив, що облік гудвілу пройшов еволюцію паралельно з розвитком бізнесу.

У ХІХ ст. набула популярності «модель зацікавленої сторони» («stakeholder model»), що втілювала інтереси покупця. Відповідно до згаданої моделі відбувалося списання гудвілу на витрати, що сприяло зменшенню податку на прибуток підприємства. Саме тому більшість економістів і бухгалтерів не визнавали гудвіл як актив і навіть негативно до нього ставились. Зокрема, німецький економіст І. Ф. Шер у своєму науковому дослідженні «Бухгалтерія і баланс» у 1925 р. описав гудвіл як «особливий вид маскуванню балансу, що являє собою «розбавлення капіталу» (Kapitalverwässerung). Таким способом маскують дійсний стан речей: відповідно до фактів, баланс потрібно було би скласти таким чином, щоб вся переплачена ціна була показана як уявний актив з назвою «вартість придбання компанії» [6].

Однак існувала альтернативна точка зору, якої дотримувалися німецькі економісти О. Шмаленбах (E. Schmalenbach), Й. Шреєр (J. Schreier), Р. Стерн (R. Stern), Ф. Шмідт (F. Schmidt). Зокрема, О. Шмаленбах вважав, що гудвіл необхідно амортизувати протягом 10–15 років, а в балансі – відобразити як витрати майбутніх періодів. Метою існуючого балансу, на погляд дослідника, є надання інформації численним користувачам, в першу чергу зовнішнім, які цікавляться станом майна підприємства, і баланс їм повинен цю інформацію

надати. При цьому вартість, вказана в бухгалтерських книжках, не повинна бути вищою за дійсну вартість [7].

Наслідуючи німецьку школу, за визнання гудвілу в якості активу виступали також французькі вчені. Зокрема, П. Маньїн (P. Magnin) вбачав істину у визнанні гудвілу як нематеріального активу у випадку існування можливості визначення терміну його корисного використання з метою проведення амортизації. Інакше сума гудвілу становитиме надбавку до вартості акцій, що є несправедливим стосовно покупців акцій у їхніх перших власників [17]. Дж. Шерпантьє (J. Charpetier) дотримувався позиції відображення гудвілу у звітності за балансовою вартістю, якщо відсутня можливість довести його обезцінення [10].

Критичний погляд на облік гудвілу цього періоду мав британський економіст Л. Р. Діксі (L. R. Dicksee), який у своїй праці «Гудвіл і його відображення на рахунках бухгалтерського обліку» («Goodwill and its treatment in accounts») відзначав, що гудвіл варто списувати на витрати шляхом перенесення його величини на вартість акцій, так як вартість ділової репутації не перевіряється при складанні річного звіту [13]. Саме Діксі започаткував так званий «динамічний підхід» («the dynamic phase»). У період ХХ ст. науковці та практики роздумували над тим, як швидко списати величину гудвілу. Однак визначення його сутності і методика економічної оцінки при цьому не змінювались.

У зв'язку з політичними подіями та вимогами держави до підприємств в першій половині ХХ с. погляди на облік гудвілу в деяких країнах змінилися. Такими країнами стали Франція та Японія, де простежується вплив податкової політики на облік гудвілу [11].

Закінчення Першої світової війни вплинуло на розвиток економіки та бухгалтерського обліку у Франції, оскільки необхідністю стало відновлення інфраструктури. Для цього уряд працював над пошуком нових джерел фінансування, що впливало на податкову політику та економіку загалом. Головним джерелом надходження грошових коштів у бюджет був податок на доходи. Зокрема, це стосувалося продажу активів, до складу яких належав гудвіл. Чистий прибуток оподатковувався за вирахуванням витрат, що включали амортизацію гудвілу. Ситуація змінилася у 1928 р., коли уряд ухвалив новий закон, відповідно до якого амортизація гудвілу заборонялася, його вартість відображалася у статичному стані.

В Японії склалася аналогічна ситуація: після воєнних дій виникає необхідність у збільшенні бюджету, а значить, і в реформі податкової системи,

яка тісно пов'язана з еволюцією поглядів на гудвіл. У країні сформувалось три підходи до обліку гудвілу. Окремі японські економісти, серед яких С. Хірано (S. Hirano), Й. Сато (Y. Sato) та К. Куросава (K. Kurosawa), дотримувалися позиції щодо необхідності амортизації гудвілу протягом всього періоду його використання.

Другий підхід полягав у відображенні вартості гудвілу в балансі без змін, через відсутність причин, у зв'язку з якими його вартість могла би змінюватись (С. Хіраї (S. Hirai)). Проте, більшість бухгалтерів (Т. Тайїрі (T. Tajiri), К. Шида (K. Shyda), С. Такасі (S. Takase), Т. Ота (T. Ota)) притримувались думки, що гудвіл необхідно списувати на видатки якомога раніше [11]. Проте С. Такасі і Т. Ота розробили власні підходи щодо оцінки гудвілу у системі бухгалтерського обліку. Зокрема, С. Такасі (1930 р.) запропонував здійснити оцінку гудвілу на основі дисконтування надприбутків в декількох галузях промисловості (у лісовій, залізничній, страховій та енергетичній). Пізніше в своїх працях (1950 р.) він висловив думку, що, у разі визнання гудвілу у якості активу, його вартість не має розголошуватись [11].

Т. Ота (1921 р.) вважав, що гудвіл амортизується з метою приховування прибутків від акціонерів і заниження дивідендів, і тому він критикував відображення гудвілу в балансі без змін протягом тривалого терміну, оскільки це, на його думку, приховує дефіцит капіталу, що утворився внаслідок злиття. В підсумку Т. Ота дійшов до висновку, що гудвіл потрібно списувати за рахунок резервів підприємства.

В 1920 р. керівник японської податкової інспекції Яджима (Yajima) постановив, що дохід від продажу гудвілу (а також від переоцінки будь-яких нематеріальних активів), повинен оподатковуватись за відповідною ставкою. В 1933 р. його прибічник Хошино (Hoshino) законодавчо закріпив необхідність нарахування амортизації гудвілу протягом 10 років. При цьому підприємство могло самостійно вибирати метод амортизації: лінійний або надлишкового прибутку (даний метод сформувався під впливом С. Такасі).

Вплив податкової політики в Японії на бухгалтерський облік зник зовсім, коли в 1949 р. були видані Принципи бухгалтерського обліку (прикладом стали американські основи теорії бухгалтерського обліку Сандерса від 1938 р.). Відповідно до цих принципів гудвіл рекомендували амортизувати протягом 5 років.

Якщо говорити про вплив політичних і соціальних явищ на бухгалтерський облік, то потрібно згадати про Велику депресію 1929 – 1939 рр. в США. Саме

американські стандарти в майбутньому мали великий вплив на ведення бухгалтерського обліку на міжнародному рівні.

Фінансова криза сприяла збільшенню консервативних поглядів на облік гудвілу, оскільки сам його термін викликав недовіру у зв'язку з незаконним використанням в період кризи [14]. Наприклад, для того, щоб створити відповідність балансової та ринкової вартості підприємства, величину сукупного гудвілу могли вважати рівною придбаному гудвілу, створеному завдяки рекламі (рекламні витрати), капіталізації минулих втрат чи довільній сумі оцінки величини гудвіла.

З часом недовіра до гудвілу як економічної категорії зникла. В середині 30-х років ХХ століття американський аудитор Р. Монтгомері (R. Montgomery) [18] вважав гудвіл активом, вартість якого не обезцінюється, але змінюється залежно від прибутку фірми. В 1944 р. був виданий Бюлетень бухгалтерських досліджень (Accounting research bulletins, ARB) №24, який законодавчо закріпив два альтернативних варіанти обліку гудвілу [8]:

- статичне відображення гудвілу в балансі, якщо немає можливості визначити термін корисного використання;
- амортизація гудвілу, якщо термін корисного використання можна визначити.

У 70-80-х рр. ХХ ст. глобалізація як новий етап розвитку суспільства дала поштовх до змін в бухгалтерському законодавстві багатьох країн. З утворенням Євросоюзу та створенням міжнародних корпорацій виникла необхідність у зближенні стандартів бухгалтерського обліку, їхній міжнародній гармонізації.

Розвиток економіки США після Другої світової війни, зростання ролі фондової біржі, нові особливості податкової політики сприяли появі особливого типу злиття фірм – об'єднання інтересів («pooling-of-interests»), яке базувалось не на поглинанні однієї фірми іншою, а в їх спільній діяльності як одного підприємства. Відповідно, активи компаній, які об'єдналися, відображались в новому консолідованому балансі за їх початковою вартістю. Крім того, такий тип злиття не підлягав оподаткуванню. Оскільки подібна практика набувала все більших масштабів, в 1970 р. була видана «Думка Ради за принципами бухгалтерського обліку» (Opinions of the accounting principles board, APB) № 17, яка забороняла відображення гудвілу в балансі без змін з відліком часу, закріпивши тим самим єдино можливий варіант обліку гудвілу – амортизацію [9].

У Франції переломним моментом в бухгалтерському обліку стало видання в 1982 р. Загального плану рахунків (Plan Comptable General), який відповідав

Четвертій директиві Євросоюзу про річну звітність компаній 78/660 від 25 липня 1978 р. [11]. Відповідно до зазначеного документа передбачалась можливість (але не обов'язковість) амортизації гудвілу. Період амортизації повинен був залежати від мети його використання. Варто зазначити, що гудвіл і надалі можна було списувати на витрати, але лише за виняткових обставин. Це стосувалось, головним чином, індивідуальної звітності.

В той час декілька великих французьких компаній почали публікувати консолідовану звітність, базуючись на американських стандартах і Сьомій директиві Євросоюзу про консолідовану звітність (83/349) від 13 червня 1983 р., оскільки до 1985 р. французьке законодавство не передбачало розкриття консолідованої звітності підприємства. Лише в 1999 р. Уряд Франції прийняв Положення 99-02 (Regulation 99-02), яке регулювало порядок об'єднання підприємств і відображення їх активів в консолідованому балансі. В положенні зазначено: «Консолідований гудвіл повинен відображатись в балансі і амортизуватись протягом всього періоду його використання за умов звичайної діяльності. На випадок виникнення будь-яких змін, термін і норма амортизації можуть переглядатись, проте початкова вартість гудвілу не змінюється. Від'ємний гудвіл повинен бути визнаний в якості прибутку чи збитковості на протязі всього часу його використання за умов звичайної діяльності» [20].

В Японії в 90-х р. XX ст. було проведено ряд реформ, які стосувались фінансової звітності, і яких вимагала глобалізація. Оскільки в Японії в цей час поширеною формою реорганізації компаній було об'єднання інтересів у бізнесі, в 1997 р. з'явився закон, що дозволяв амортизацію гудвілу протягом всього часу корисного використання (до 20 років) для консолідованої звітності і протягом 5-ти років для індивідуальної звітності. Пізніше, в 2003 р., в Японії, почав діяти Стандарт «Об'єднання бізнесу» («Standart about Business Combinations»), який також встановлював обов'язкову амортизацію гудвілу. При цьому, об'єднанням інтересів визнавались лише ті договори, в яких неможливо ідентифікувати покупця [6].

В Німеччині в 1985 р. прийняли закон, який відповідав Четвертій директиві Євросоюзу. Вперше в німецькому бухгалтерському обліку гудвіл офіційно міг амортизуватись. Відповідно до цього закону якщо гудвіл здатен приносити економічні вигоди, то може щорічно амортизуватись (норма амортизації не менше ніж 25%), з урахуванням терміну корисного використання.

Для регулювання консолідованої звітності була введена ст. 309-І Торгового кодексу Німеччини, яка відповідала Сьомій директиві Євросоюзу.

Таке прагнення до відповідності міжнародним стандартам привело до суттєвих розбіжностей в обліку гудвілу в консолідованій та індивідуальній звітностях.

По-перше, гудвіл в консолідованій звітності повинен використовуватись в інтересах підприємства в обов'язковому порядку. По-друге, вартість гудвілу повинна списуватись на вартість акцій. Саме тому деякі німецькі автори пропонували об'єднати порядок обліку гудвілу для всіх видів звітності (Бас фон Колб (W.Busse von Colbe), Орделхейд (Ordelleheide)) [14]. Пізніше в Торговий кодекс внесли зміни, відповідно до яких ділова репутація в консолідованій звітності могла амортизуватися терміном до 5-ти років або протягом всього терміну корисного використання.

У Великобританії в 1984 р. вийшло Стандартне положення бухгалтерського обліку (Statements of Standard Accounting Practice, SSAP) 22 [21], яке законодавчо дозволяло амортизувати гудвіл протягом терміну його корисного використання. При цьому допускався альтернативний варіант обліку – списання на витрати. На думку Р. А. Брайєра (R. A. Bryer), в SSAP 22 був прихований колективний інтерес інвесторів, оскільки списання гудвілу дозволяло завуалювати той факт, що дивіденти виплачуються за рахунок капіталу [12].

Ситуація у міжнародному обліковому просторі кардинально змінилась у 2001 р.. коли були введені в дію Загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку (Generally Accepted Accounting Principles (United States), US GAAP) № 141 «Об'єднання бізнесу» («Business Combinations») і № 142 «Гудвіл та інші нематеріальні активи» («Goodwill and Other Intangible Assets») [15, 21]. Вперше пропонувалось не амортизувати гудвіл, а щорічно перевіряти його на знецінення з відображенням в балансі його справжньої вартості.

Пізніше, в 2004 р., було прийнято Міжнародний стандарт фінансової звітності (International Financial Reporting Standards, IFRS) 3 «Об'єднання бізнесу» («Business Combinations»), який замінив раніше діючий однойменний Міжнародний бухгалтерський стандарт 22 (International Accounting standards, IAS). МСФЗ 3 є прикладом зближення Міжнародних стандартів фінансової звітності із Загальноприйнятими принципами бухгалтерського обліку США. Крім того, згаданий стандарт відображає динаміку подальшого руху Міжнародних стандартів фінансової звітності в бік застосування справедливої вартості для оцінки активів і зобов'язань компаній.

Відповідно до МСФЗ 3 гудвіл відображає майбутні економічні вигоди, які виникають за рахунок активів, які неможливо окремо ідентифікувати і визнати в обліку. Амортизація на гудвіл не нараховується, але щорічно проводиться

тест на знецінення згідно з МСБО IAS 36 «Зменшення корисності активів» («Impairment of Assets»)» [1]. Після ухвалення згаданого стандарту розглянуті країни перейшли на четверту стадію обліку гудвілу (Рис. 1.1).

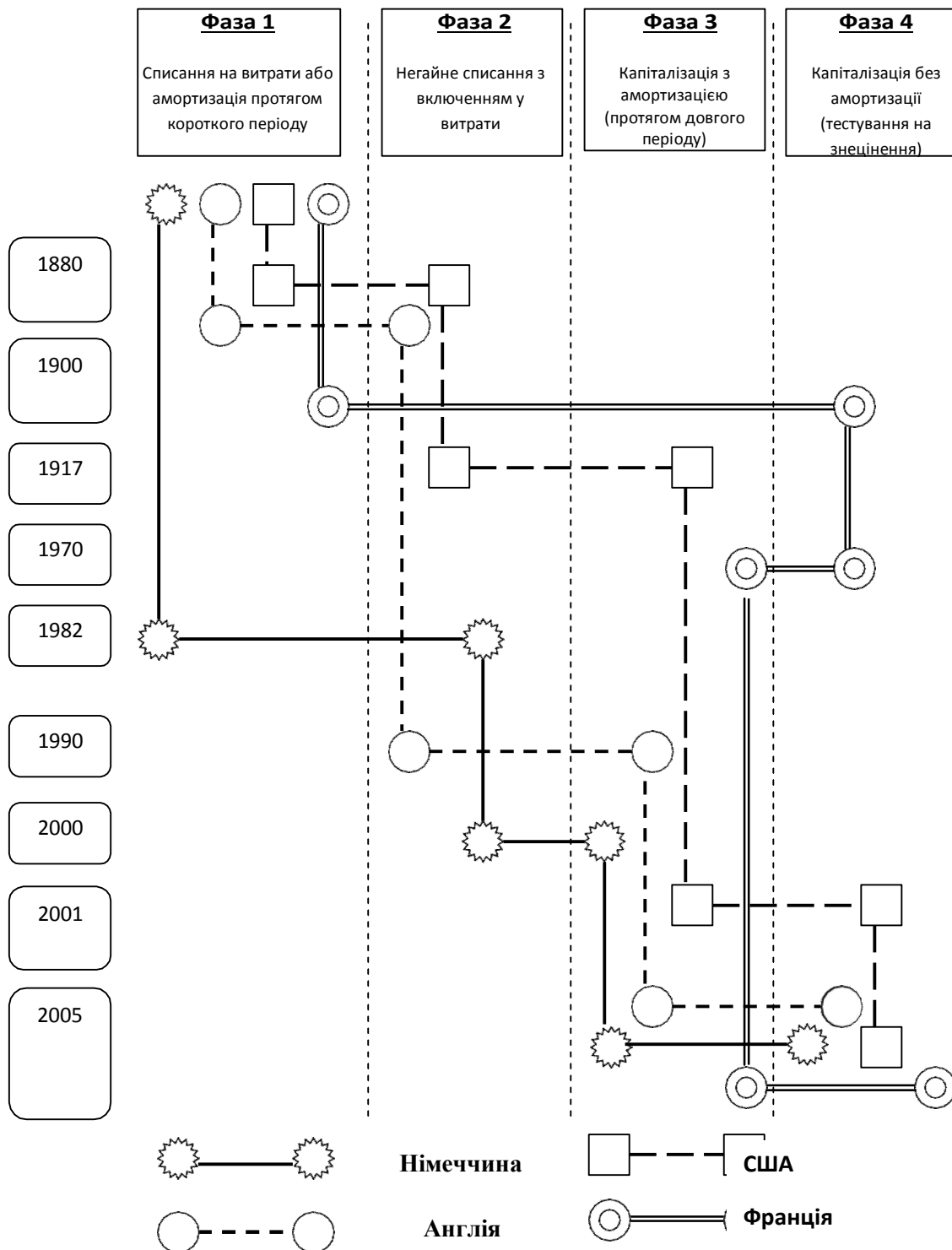


Рис. 1.1. Еволюція підходів до обліку гудвілу на міжнародній арені
Джерело: перекладено автором на основі [14].

Бухгалтерські положення щодо обліку гудвілу багатьох європейських країн все ж заперечували МСФЗ. Наприклад, у Франції після 2004 р. багато великих компаній перейшли на міжнародні стандарти обліку гудвілу при складанні консолідованої звітності. Слід зауважити, що французький уряд не здійснив ніяких реформ, щоб врегулювати протиріччя у законодавстві. Причиною цього стало наступне: Положення 99-02, яке регулювало облік гудвілу, складене згідно з Сьомою директивою Євросоюзу. Юридично норми Євросоюзу мають більшу силу, ніж МСФЗ. Це означає, що неможливо внести зміни до французького положення 99-02, доки не буде відповідним чином скоригована директива Євросоюзу [19].

В Німеччині у 1998 р. в Торгівельний кодекс були внесені зміни, які дозволяли німецьким організаціям використовувати МСФЗ, а також американські стандарти при складанні консолідованої звітності в тому випадку, якщо вони не протирічать відповідним нормам Євросоюзу. Однак після видання в 2001 р. американських стандартів, які регламентували переоцінку гудвілу, протиріччя Європейським директивам було дуже явним. Проте німецький Науковий комітет бухгалтерського обліку не взяв до уваги дане протиріччя.

Вважаємо, що окремі країни вибирають зручну методику обліку гудвілу саме з позиції впливу на прибуток та інтересів користувачів, тим самим ігноруючи норми МСФЗ і дотримуючись Директив Євросоюзу або навпаки.

Отже, національні стандарти практично всіх країн-членів Євросоюзу не відповідають нормам МСФЗ 3, тобто гудвіл підлягає амортизації. На думку науковців, це пов'язано з юридичною силою Директив Євросоюзу в сфері бухгалтерського обліку. Інші країни (Канада, Китай, Австралія) орієнтуються на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, тобто законодавчо закріплюють тестування гудвілу на обезцінення.

В Україні, подібно до інших країн, гудвіл пройшов еволюцію від списання з балансу до відображення на рахунках обліку з подальшим тестуванням на знецінення (Рис. 1.2). Зокрема, після введення у дію Положень (стандартів) бухгалтерського обліку у 2000 р. гудвіл визнавався у складі нематеріальних активів і його облік здійснювався на субрахунку 126 «Гудвіл» з відповідним нарахуванням амортизації. У 2002 р., згідно з Наказом Міністерства фінансів України № 1012 від 09.12.2002 р. [4], до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкції про його застосування було внесено зміни, відповідно до яких субрахунок 126 «Гудвіл» входив до нього.

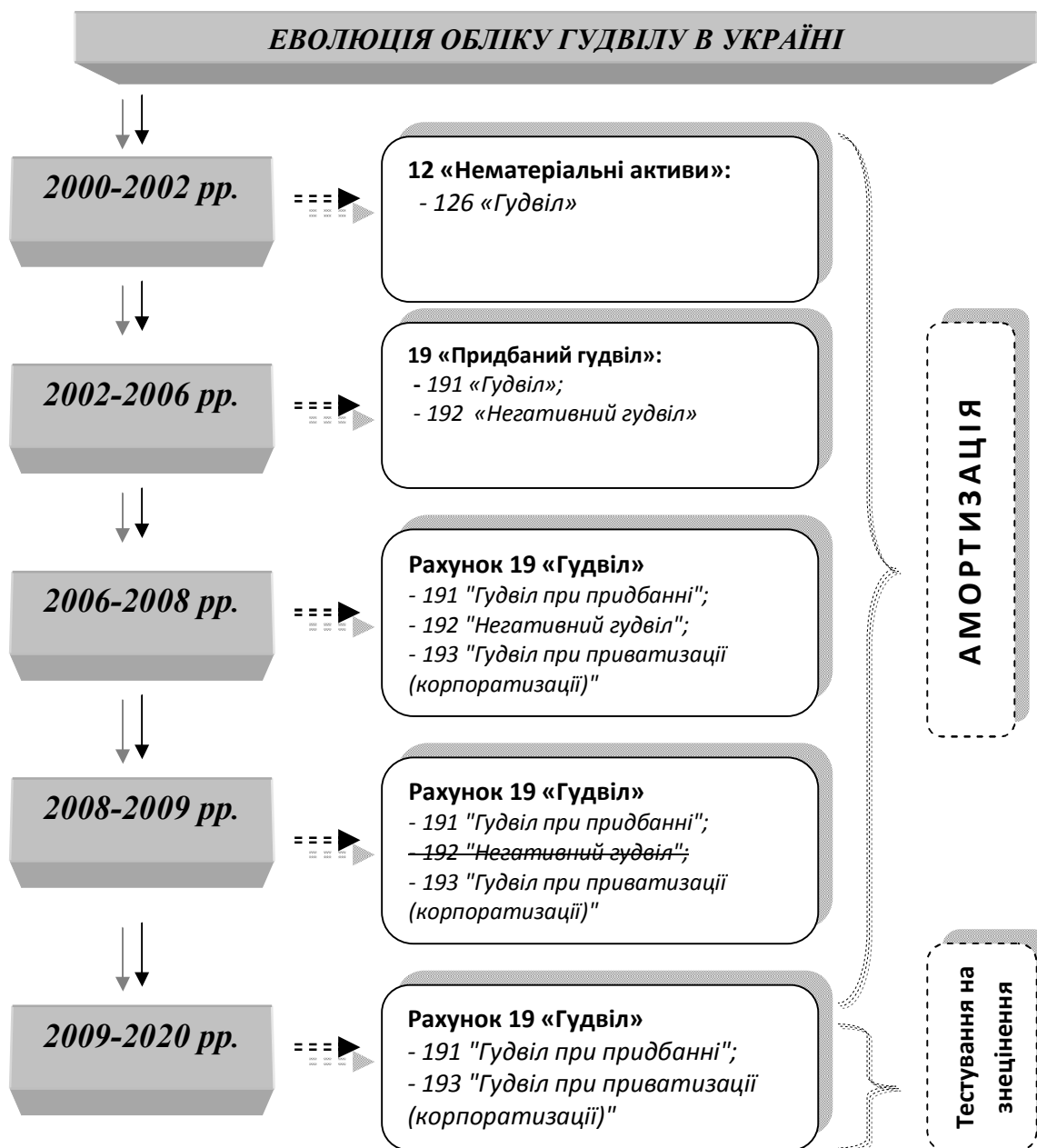


Рис. 1.2. Еволюція обліку гудвілу в Україні

Джерело: розроблено автором самостійно.

Відображення гудвілу почало здійснюватися на рахунку 19 «Придбаний гудвіл», до якого було передбачено два субрахунки:

- 191 «Гудвіл»;
- 192 «Негативний гудвіл».

Відповідно на субрахунок 191 відображалася позитивна різниця між справедливою вартістю та ціною придбання, а на субрахунок 192 – негативна.

Вважаємо таку термінологію недоречною, оскільки, як зазначалось раніше, гудвіл – це вже позитивна різниця, тому замість «негативний гудвіл» варто було вживати термін «бедвіл».

У 2006 р. відбулися чергові зміни, що стосувалися обліку гудвілу [2], відповідно до яких назву рахунка 19 «Гудвіл при придбанні» змінено на назву «Гудвіл». Такі нововведення були зроблені з метою розширення інформації, яка відображалася на цьому рахунку. Оскільки поряд з гудвілом при придбанні можна було відображати гудвіл при приватизації (корпоратизації) й ідентифікувати його окремо, до складу субрахунків теж внесли відповідні зміни. Рахунок 19 «Гудвіл» отримав таку структуру:

- 191 «Гудвіл при придбанні»;
- 192 «Негативний гудвіл»;
- 193 «Гудвіл при приватизації (корпоратизації)».

У 2008 р. Міністерство фінансів України [3] виправило недолік, вказаний раніше щодо терміну «негативний гудвіл» та виключило його з нормативно-правових актів, що регулювали облік гудвілу з ліквідацією відповідного субрахунку 192 «Негативний гудвіл». Починаючи з цього періоду відображення негативної різниці (бедвілу) не здійснювалося, а якщо вона виникала, то списувалася на доходи звітного періоду. Варто зазначити, що у розглянутому періоді на гудвіл нараховувалася амортизація згідно з чинними нормами законодавства.

Проте у 2009 р. в Інструкції про застосування Плану рахунків у частині рахунку 19 «Гудвіл» слова «сума нарахованої амортизації» замінили словами «втрати від зменшення корисності» [5]. Це свідчило про те, що нарахування амортизації на гудвіл припинялося і тепер бухгалтерам потрібно було здійснювати тестування гудвілу на знецінення відповідно до П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів». Вважаємо доцільним застосовувати такий підхід, оскільки якщо врахувати, що гудвіл відображає переваги, що приносять користь підприємству, то саме переоцінка покаже реальний стан речей на підприємстві. Проте відсутня чітка методика здійснення тестування на знецінення, оскільки відповідно до П(С)БО 28 гудвіл переоцінюють відповідно до групи активів, на які він розподілений. Такий підхід може бути застосований лише до зовнішнього гудвілу. Внутрішній (набутий) гудвіл переоцінювати варто за одним з існуючих методів оцінки нематеріальних активів.

Таким чином, еволюція обліку гудвілу в Україні пройшла ті самі етапи, що і в розглянутих вище країнах, але в іншому часовому проміжку. Це зумовлено наближенням норм П(С)БО до МСФЗ, яке спостерігається протягом тривалого часу. Однак не завжди вітчизняна економіка може регулюватися міжнародними нормами, оскільки втрачаються індивідуальність країни та особливості її функціонування. Зокрема, відображається гудвіл на вітчизняних підприємства

вкрай рідко. Його облік вважається «проблемним питанням», в тому числі процес тестування на знецінення, який на досліджуваних підприємствах не здійснювався.

Література

1. Міжнародні стандарти фінансової звітності (версія перекладу українською мовою – на 01.01.2020 р.). URL: <http://www.minfin.gov.ua>.
2. Зміни до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку: Наказ Міністерства фінансів України № 1213 від 12 грудня 2006 р. URL: <http://minfin.kmu.gov.ua/>
3. Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку: Наказ Міністерства фінансів України №1238 від 14 жовтня 2008 р. URL: <http://minfin.kmu.gov.ua>.
4. Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку: Наказ Міністерства фінансів України №1012 від 09 грудня 2002 р. URL: <http://minfin.kmu.gov.ua/>
5. Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку: Наказ Міністерства фінансів України №1125 від 25 вересня 2009 р. URL: <http://minfin.kmu.gov.ua>.
6. Шер И. Ф. Бухгалтерия и баланс. 2-е изд. М., 1925. 481 с.
7. Шмаленбах О. Амортизация. Финансы и бизнес. 2010. № 3. С. 51-58.
8. American Institute of Accountants, Committee on Accounting Procedure, «Accounting for Intangible Assets». Accounting Research Bulletin. New York: American Institute of Accountants, 1944. № 24. P. 381-388.
9. American Institute of Certified Public Accountants, Accounting Principles Board, «Business Combinations». Opinions of the Accounting Principles Board. New York: American Institute of Certified Public Accountants, 1970. №16. P. 165-171.
10. Charpentier J. Etude juridique sur le bilan dans les societes par actions ed. L. G. D. J. 1906. P. 252.
11. Clemence G. A Brief History of Accounting for Goodwill in Japan and France: War, Tax and Accounting Practice. P. 54-65. URL: http://www.gakushuin.ac.jp/univ/eco/gakkai/pdf_files/keizai_ronsyuu/contents/contents2006/4801/4801garcia/4801garcia.pdf.
12. Clemence G. How Accounting for Goodwill relies on Underlying Assumptions: a Historical Approach. Meiji Gakuin University. 32 p. [WWW resource]. URL: <https://basepub.dauphine.fr/bitstream/handle/123456789/2638/fulltext%20EAA2007.p>

df?sequence=2.

13. Dicksee L. R., Tillyard F. Goodwill and Its Treatment in Accounts. Third Edition. Gee and Co., Printers and Publishers, 1906. P. 33.

14. Ding Y., Richard J., Stolowy H. Towards an understanding of the phases of goodwill accounting in four Western capitalist countries From stakeholder model to shareholder model. Accounting, Organizations and Society, 2008. P. 718–755.

15. FASB Statement № 142: Goodwill and other intangible assets. URL: <http://www.fasb.org/resources/ccurl/731/820/fas142.pdf>

16. Hughes H. P. Goodwill in Accounting. Business Publishing Division, College of Business Administration. Georgia State University, 1982.

17. Magnin P. De l'amortissement des immobilisations dans les bilans des sociétés anonymes. Annales de droit commercial, 1912. P. 426–435.

18. Montgomery R. H. Auditing: Theory and Practice. Ronald Press Compan. 5th edition. New York, 1934. 32 p.

19. Rațiu R. V., Tiron Tudor A. The Definition of Goodwill – a Chronological Overview. Romanian statistical review-supplement-international symposium, 2012. P. 54-59.

20. Regulation 99-02. Ministere de l'Economie, des Finances et de l'Industrie. 1999. URL: <http://lare-efi.u-bordeaux4.fr/IMG/pdf/dllcheff1208.pdf>

21. Statements of Standard Accounting Practice 22 «Accounting for Goodwill». URL: <ftp://ftp.repec.org/opt/ReDIF/RePEc/ibf/rbfstu/rbfs-v4n1-2013/RBFS-V4N1-2013-6.pdf>

1.2. Консистентний підхід до класифікації ресурсів в умовах інформаційно-облікового простору

В умовах сьогодення інформатизація супроводжує майже усі сфери розвитку науки, суспільства, техніки, економіки. В економіці інформатизація проявляється через впровадження нових напрямів ведення бізнесу, створення якісних технологій, швидкості фіксування фінансово-економічних операцій в бухгалтерському обліку та формуванні різних видів звітностей. Суттєво видозмінились і інструменти щодо формування, зберігання та використання ресурсів. Нині пріоритетність тих або інших ресурсів змінюється, і на передній план виходять ті ресурси, що раніше вважались не настільки важливими. Якщо в первіснообщинному ладі природні ресурси займали найбільшу питому вагу серед усіх видів ресурсів, то нині така теза ставиться під сумнів, адже самі по собі природні ресурси не можуть принести значного прибутку, якщо не взаємодіють із іншими видами ресурсів. Крім цього, використання цих ресурсів здійснювалось без запровадження будь-яких бухгалтерських записів, адже писемності ще тоді не було. Тому люди не відображали факти господарської діяльності щодо нагромадження та використання природних ресурсів в письмовій формі, а лише усно. Як зазначав Соколов Я. В., у первіснообщинному суспільстві господарство було не складніше нашого, домашнього, усе, що можна було позначити, позначали без запису, а результати праці були всім відомі [1, с. 9].

На перший погляд, здається, що стародавній світ і час функціонування ринкової економіки є далекими один від одного, проте схеми функціонування ресурсів у них є досить схожими, адже змінились лише принципи, функції й інструменти ринку. Еволюцію наукових знань про економічні ресурси розглянула Гросул В. А. Вчена поділила технологічний концепт ресурсів на три етапи: 1) заснований на усвідомленні виробництва як процесу безпосереднього використання внутрішніх фізичних властивостей ресурсів – продуктивності праці і родючості землі; 2) зародження та формування сучасного економічного концепту ресурсів; 3) економічний концепт ресурсів, заснований на пріоритеті споживання [2, с. 237-238]. Вважаємо, що даний розподіл є досить цікавим, проте тут варто було б додати і четвертий етап, адже нині людство не може функціонувати лише на пріоритеті споживання. Четвертий етап мав би бути пов'язаний із пошуком та ефективним запровадженням альтернативного підходу до відновлення, перетворення та використання ресурсів.

Альтернативні ресурси нині – це ресурси, що набувають нових ознак, а саме: відновлення, технологічного обґрунтування, спрощеної технології. З іншого боку, такі зміни мають вплив на фінансовий та управлінський облік, адже вимагають уточнень на законодавчому рівні і на рівні підприємства щодо ефективності ведення фінансового й управлінського обліку, звітності. Через це виникає потреба у формуванні консистентного підходу до класифікації фінансових ресурсів. Консистентний підхід вимагає чіткості розподілу ресурсів та послідовності і своєчасності їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку та фінансової звітності фінансово-господарських операцій. Через це доцільно провести класифікацію ресурсів і виокремити ті ресурси, що відображаються на рахунках бухгалтерського обліку, та ті, що хоч не відображені в обліку, але можуть мати прямий чи непрямий вплив на ефективність його ведення.

Перш ніж викласти власне бачення консистентного підходу до класифікації ресурсів, пропонуємо розглянути точки зору українських вчених-економістів. Ресурси підприємства, за переконанням Гриньової В. М. та Салун М. М., можна класифікувати: за ступенем належності ресурсів підприємству (внутрішні і зовнішні), за ступенем реалізації (використовувані, перспективні, можливі), за ступенем використання в діяльності (використані і спожиті), залежно від альтернативної цінності (загальні, специфічні, інтерспецифічні), за ступенем поширення (загальнопоширені, обмежено поширені, поширені в межах підприємства), за формою залучення ресурсу в господарський оборот (ліцензування, на договірній основі, на основі розпоряджень органів управління підприємства) [3, с. 11]. Більш загальні групи ресурсів подають Гладир Т. С. та Мельник О. М. Так, Гладир Т. С. виокремлює такі групи ресурсів: природні, матеріальні, трудові, фінансові, нематеріальні, інформаційні, час [4]. Схожу класифікацію подає і Мельник О. М., виокремлюючи такі ресурси, як; матеріальні, трудові, фінансові, інформаційні [5, с. 20].

Цікавим є погляд на класифікацію ресурсів з бухгалтерському обліку Шевченко Л. Я. Вона пов'язує фактори виробництва з точки зору економічного підходу із ресурсами суб'єктів господарювання та з точки зору бухгалтерського підходу. Зокрема, до ресурсів суб'єктів господарювання вчена відносить: матеріальні, трудові, фінансові і нематеріальні ресурси [6, с. 8]. Погоджуємось, в основному, зі згаданими вище науковцями щодо поданих ними класифікацій, але, на жаль, ці групи ресурсів є неповними. Крім цього, доцільно виокремити інші ресурси, які є особливо актуальними для ведення бухгалтерського обліку і формування економічно вигідних взаємовідносин між контрагентами. Це дасть змогу сформулювати власну модель класифікаційних ознак на рис. 1.3.

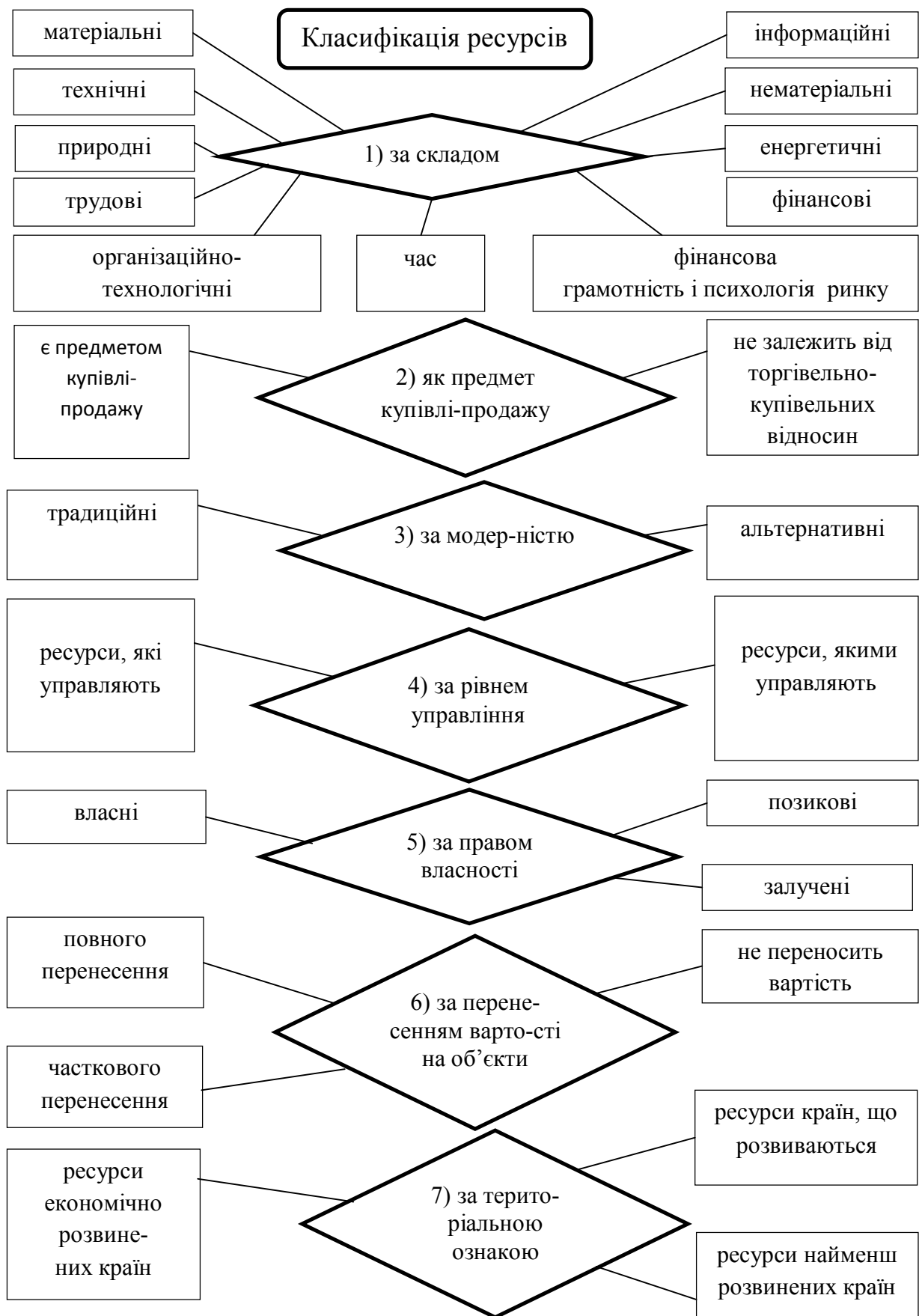


Рис. 1.3. Модель класифікаційних ознак ресурсів підприємств в умовах інформатизації ринкової економіки

Джерело: власна розробка авторки

Розглянемо цю модель детальніше. Першу класифікаційну ознаку ресурсів виокремлено – за їхнім складом, а саме: матеріальні, технічні, фінансові, природні, трудові (кадрові), організаційно-технологічні, інформаційні, нематеріальні, енергетичні, час, фінансово-психологічну грамотність. Вважаємо, що основним ресурсом з усіх перелічених є інформаційний, адже від правдивої інформації залежить якість й ефективність управління більшістю ресурсів. Також розглянуто ресурси, якими людина управляти не може, – це час та природні умови. До природних умов можна пристосуватись, провести геодезійні роботи, забезпечити виконання екологічних вимог, але управляти ними нереально.

Щодо часу, то терміни виконання будівельно-монтажних робіт та оплати за них мають здійснюватись згідно із поставленими графіками. Звітність також має подаватись у вищі органи влади згідно із встановленими термінами, проте бувають і виключення із правил.

Фінансову грамотність і психологію ринку розглядаємо як окремий ресурс. Певна частина вчених-економістів сприймає підприємницькі здібності, як самостійний ресурс, проте, ми переконані, що нині така позиція є дуже звуженою, адже важливі не лише підприємницькі здібності, а й оцінка та аналіз психології ринку, вподобань споживача, командний дух у підприємстві і вміння продавати завершені об'єкти будівництва.

Вчені-психологи нині здійснюють проєкцію на психологію ринку та фінансову грамотність споживачів. Для прикладу, Євдокімова О. О., Топоркова І. В. вважають, що історія фінансових панік показує, що вони можуть бути причиною реальної фінансової кризи. Для забезпечення насиченої ризиком діяльності фінансиста важливим є не лише рівень психоенергетичної обдарованості, а й те, як, зазвичай, витрачається його енергія. Передумовами успіху фахівця є перевага певних характеристик темпераменту і вольових рис, висока емоційна стійкість і низька тривожність [7, с. 94].

Звідси висновок: фінансову грамотність і психологію ринку варто виокремлювати як відповідні ресурси, а не включати лише як складову трудових ресурсів, адже сюди належить і фінансова грамотність покупців та конкурентоспроможність будівельних підприємств на зовнішньому ринку, а також взаємовідносини із контрагентами.

Друга класифікаційна ознака ресурсів полягає в тому, що ресурси можуть бути предметом купівлі-продажу. Звідси, є ресурси, які є предметом купівлі-продажу, для прикладу матеріальні, технічні, технологічні, інформаційні, енергетичні ресурси. Інша група ресурсів – це ресурси, які не є предметом

купівлі-продажу, тобто час, природні умови, деякі види нематеріальних активів, командний дух та психологічні підходи до споживача. Хоча загалом вони суттєво впливають на процес будівництва і його фінансові результати.

Третьою класифікаційною ознакою ресурсів є модерність. До першої категорії належать матеріально-технічні, енергетичні та фінансові ресурси, що є загальноприйнятими і відомими та застосовуються у будівництві постійно. До другої категорії можна віднести альтернативні джерела енергії, альтернативні будівельні матеріали, які застосовують для будівництва бінішел та канадських будиночків, валюту біткоїн.

У 2018 році використовували відновлювальні ресурси в розмірі, що перевищують ресурси землі в 1,7 раз. Якщо до 2050 року ситуація не зміниться, то людству знадобиться в 3 рази більше ресурсів, ніж може дати наша планета [8].

До четвертої ознаки ми відносимо ресурси за рівнем управління. Виходячи із цієї класифікації, стверджуємо, що ресурси можна поділити на: 1) ресурси, які управляють; 2) ресурси, якими управляють. Для прикладу, інформаційні ресурси – це ресурси, які управляють іншими ресурсами, оскільки мають суттєвий вплив на їхнє використання. Організаційно-технологічні ресурси також, безсумнівно, необхідно віднести до першої категорії. До другої категорії вважаємо за необхідне віднести енергетичні, матеріальні, технічні, фінансові, адже від якості управління ними буде отримано фінансовий результат. Щодо трудових (кадрових) ресурсів, то якщо йдеться про адміністративно-управлінський персонал, то його доцільно віднести до першої категорії, а якщо про виробничий персонал – до другої.

До п'ятої ознаки відносимо ресурси за правом власності: власні, позикові, залучені. Сюди треба віднести не лише матеріально-технічні та фінансові ресурси, а й нематеріальні ресурси.

Шоста ознака – це ресурси за перенесенням вартості на об'єкти, а саме: 1) повного перенесення; 2) часткового перенесення; 3) не переносить вартість. До повного перенесення можемо віднести матеріальні ресурси, до часткового перенесення – технічні ресурси та, до певної міри, нематеріальні ресурси. Не завжди ресурси переносять свою вартість на об'єкт будівництва. Для прикладу, ідеї проектів, нові технології будівництва, фінансова грамотність споживачів, час, природні умови. Такі ресурси впливають на процес будівництва, але не завжди відображаються у кінцевій вартості об'єктів будівництва.

До сьомої ознаки відносимо ресурси за територіальною ознакою, а саме: 1) ресурси економічно розвинених країн; 2) ресурси країн, що розвиваються; 3)

ресурси найменш розвинених країн. Треба зазначити, що система розподілу ресурсів не залежить від економічного розвитку країни. Є країни із високими природними запасами, проте вони не належать до складу високорозвинених. Адже потрібно вміти ефективно управляти не лише природними ресурсами, а й інформаційними, трудовими, технологічними та організаційно-методологічними. Якщо взяти ресурси планети Земля за одиницю на душу населення (незалежно від загальної чисельності населення у відповідній країні), то можна порівняти рівень споживання ресурсів на душу населення у різних країнах світу згідно із даними Глобальної мережі забруднення щодо споживання людських ресурсів (рис. 1.4).

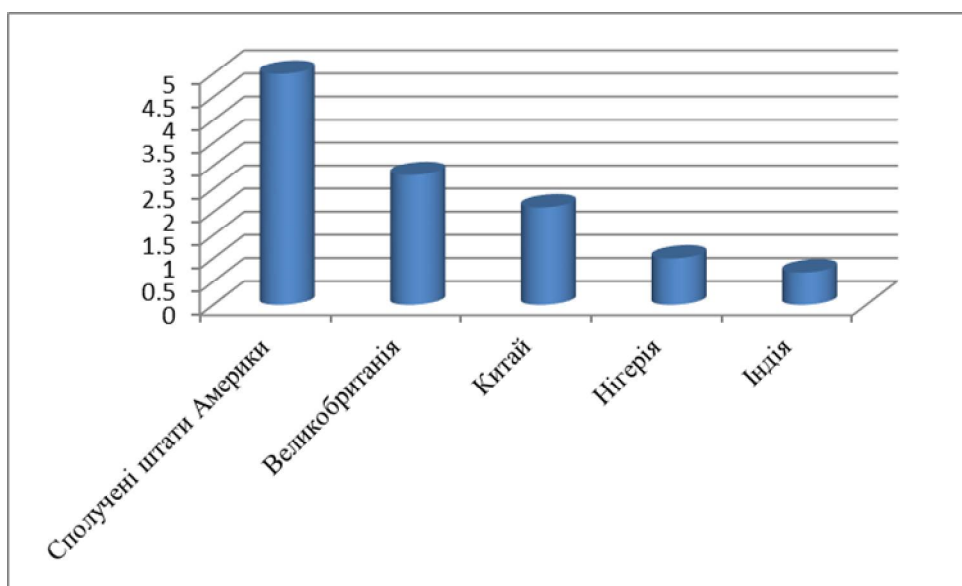


Рис. 1.4. Споживання різними країнами світу природних ресурсів за 2018 рік.
Джерело: Дані Глобальної мережі забруднення [8].

Так, у США споживають у 5 разів більше ресурсів на душу населення, ніж продукує в середньому за цим показником планета Земля. Великобританія – у 2,8 раз більше, а Китай – у 2,1 раз. Нігерія споживає природних ресурсів, що дорівнює 1,0 раз, а Індія – 0,7 разу ресурсів планети Земля [8].

Як не дивно, але сукупна кількість населення в тій або іншій країні пропорційно не відповідає сукупній кількості спожитих ресурсів. Це означає, що високорозвинені країни споживають більший обсяг ресурсів з меншою кількістю населення, а ніж найменш розвинені країни з їх більшою кількістю населення.

Глобальна мережа забруднення не подає даних щодо України. Проте наша держава особливо громадські активісти, роблять впевнені кроки щодо

збереження довкілля та природних ресурсів. У статистичних збірниках «Довкілля України» за 2017–2018 роки зазначено, що поточні витрати на охорону навколишнього природного середовища у будівництві становлять у 2014 р. – 7,8 млн. грн., 2015 р. – 10,0 млн. грн.; 2016 р. – 15,2 млн. грн.; 2017 р. – 18,5 млн. грн.; 2018 р. – 28,5 млн. грн.; 2019 р. – 85,8 млн. грн. у фактичних цінах [9, с. 212; 10, с. 193; 11, с. 194].

Як бачимо, обсяги капітального інвестування з кожним роком зростають, а також з'являються нові будівлі, де уже застосовують енергоефективні матеріали, прилади і техніку з метою економії традиційних будівельно-технічних ресурсів. Застосування альтернативних ресурсів можливе лише за умови пошуку правдивої, неупередженої та перевіреної інформації. В умовах інформатизації таке завдання водночас стає легшим і ускладнюється через те, що збільшується масив неправдивої інформації.

Основна частка змін у системі формування ресурсів та їх відображення на рахунках фінансового обліку, звітності стосується бухгалтерської служби малих та середніх підприємств. Адже, як зауважують Пайсер П. і Мазо М. малі і середні підприємства є основною економічною силою в Європейському Союзі [12]. З іншого боку, у Великобританії кожна третю фірму затримання платежів ставить на межу виживання. Близько 40 % власників малих підприємств зізнались, що змушені використовувати в інтересах фірми свої власні заощадження. Щоб полегшити цю проблему, з'явилося чимало інноваційних фінансових послуг [13, с. 143]. За таких умов компаніям важко дбати про придбання, впровадження у фінансову діяльність альтернативних ресурсів. Тут левову частку на предмет альтернативності займають саме фінансові ресурси.

З іншого боку, внутрішня фінансово-господарська діяльність підприємства залежить від внутрішніх факторів, насамперед від даних фінансового обліку та звітності (рис. 1.5).

Нині гостро стоїть питання не лише щодо використання ресурсів, а й щодо їхнього відновлення чи відтворення. Не усі ресурси можливо відновити, як от природні, але можна створити умови для отримання нових фінансових, технічних та матеріальних ресурсів безпосередньо. Всі ці процеси впливають на фінансовий облік і звітність прямо чи опосередковано.

Відповідно, пропозиції щодо застосування альтернативних ресурсів полягають у потребі використання нових рахунків та субрахунків; у запровадженні додаткових статей у фінансовій звітності; у розробленні оновлених управлінських звітів; у необхідності формування звіту сталого розвитку та використання оновлених фінансово-екологічних показників.



Рис. 1.5. Схема впливу інформаційних ресурсів на альтернативні ресурси в умовах інформаційно-облікового простору

Джерело: власна розробка авторки.

Звідси, консистентний підхід до класифікації ресурсів дає змогу оцінити усі види ресурсів, виокремити основні і другорядні, визначити, яким чином відобразити фінансово-економічні операції в інформаційно-обліковому просторі з метою одержання прибутку та соціального ефекту водночас.

Література

1. Соколов Я. В. История развития бухгалтерського учета. М.: Финансы и статистика, 1985. 367 с.
2. Гросул В. А. Ресурси підприємства: теоретичне осмислення сутності. Бізнесінформ. 2013. № 7. С. 237– 241

3. Гриньова В. М., Салун М. М. Оптимізація вартості складових ресурсного потенціалу підприємства: моногр. Харків, ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2015. 236 с.
4. Гладир Т. С. Ресурси підприємства: теоретичні аспекти. Ефективна економіка. 2014. № 5. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2014_5_68
5. Мельник О. М. Ресурси підприємства: концептуальні аспекти системи управління в умовах стійкого розвитку. Науковий вісник Ужгородського національного університету. 2019. № 23 (2). С. 17–22.
6. Шевченко Л. Я. Бухгалтерський облік та аналіз ресурсного потенціалу корпорацій: автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). Житомирськ. державн. технолог. ун-т. Житомир, 2013. 21 с.
7. Євдокімова О.О., Топоркова І. В. Психологічні складові фінансової діяльності. Проблеми експериментальної та кризової психології. №14, 2013. С. 89–97.
8. Resources and consumption / Population matters. URL: <https://populationmatters.org/the-facts/resources-consumption>
9. Статистичний збірник довілля України за 2017 рік. Державна служба статистики України. 255 с. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/2018/zb/11/zb_du2017.pdf
10. Статистичний збірник довілля України за 2018 рік. Державна служба статистики України. 214 с. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/2019/zb/11/Zb_dovk_2018.pdf
11. Статистичний збірник довілля України за 2019 рік. Державна служба статистики України. 200 с. URL: https://ukrstat.org/uk/druk/publicat/kat_u/2020/zb/11/Dovk_19.pdf
12. Pisar, P., Mazo, M. E. Controlling, communication and corporate culture – the opportunity for SMEs. Economics and sociology. 2020. Vol. 13. № 3. P. 113 – 132.
13. Маккреді К. «Богатство народів» Адама Смита. Новая інтерпретація економічної класики; пер. с англ. П.А. Самсонов. Мн: «Попурри», 2010. 160 с.

1.3. Податок на додану вартість: теорія і методика формування і облікового забезпечення

Податок на додану вартість в Україні нині виконує яскраво виражену фіскальну функцію і є основним джерелом надходжень у бюджет. При цьому він також є дієвим інструментом регулювання економічних і соціальних відносин, збалансування галузевих диспропорцій, стимулювання чи стримування підприємницької ініціативи в окремих сферах господарської діяльності. При розробці системи оподаткування важливо передбачати не тільки суми поступлень окремих податків, а й враховувати їх стимулюючий, або стримуючий вплив на розвиток виробництва.

Встановлено, що одним з основних податків, що сплачують суб'єкти господарювання, є податок на додану вартість (ПДВ). Він має значний вплив на фінансово-господарську діяльність підприємств у цілому та стан обігового капіталу зокрема. Водночас цей податок займає центральне місце серед непрямих податків і забезпечує значні надходження до бюджету України, зокрема у держбюджеті України за 2019 рік ПДВ у загальній сумі доходів займав 38,3% [1, с.16].

В Україні податок на додану вартість запроваджено з 1 січня 1992 року. Механізм справляння ПДВ раніше не передбачав відшкодування податку з бюджету у грошовій формі, діяв касовий метод його нарахування. З 1 жовтня 1997 року набув чинності Закон України «Про податок на додану вартість», у результаті якого було запроваджено повернення ПДВ з бюджету, що стало одним із центральних питань в адмініструванні податку та відносинах між платниками та податковими органами.

Ідея розробки ПДВ належить Вільгельму фон Сіменсу (Німеччина, 1919 р.) і виглядає як механізм «облагороджування податку з обороту». Схема його практичного застосування розроблена М. Лоре в 1954 р. (Франція) і апробована в 60-х роках у французьких колоніях. З кінця 60-х рр. ПДВ почав застосовуватися в Європі та інших країнах світу [2, с. 57].

Розрахунки з бюджетом за податками займають важливе місце в управлінні кожного суб'єкта господарювання. ПДВ є яскравим прикладом непрямого оподаткування, який є важливою складовою податкових систем у багатьох країнах світу, у тому числі в 28 європейських країнах. Ставки податку встановлюються у процентах та коливаються від 17 % у Люксембурзі та 21 % в Іспанії до 25 % – у Данії і 23 % – в Ірландії. Кількість ставок досить різна від однієї (в Данії) до семи (у Франції). Найнижча ставка – 2,1 % у Франції на

продовольчі товари, і найвища – 33,3 % – на товари, що є предметами розкоші. Досвід застосування ПДВ у країнах Європи підтверджує його життєздатність та успішне функціонування в ринкових системах [3]. Безумовно, ПДВ є одним із найбільш розповсюджених податків у світі, але дослідження показали, що він є водночас складним та суперечливим.

Характерною рисою сплати ПДВ є те, що до бюджету сплачується не вся нарахована сума, виходячи з оборотів із реалізації, а лише різниця між нарахованою сумою і сумою ПДВ, яка оплачена або підлягає сплаті конкретним платником під час купівлі сировини, матеріалів, товарів, робіт, послуг. Це забезпечує оподаткування не всіх оборотів, а лише величини вартості, що додається до закупівельних цін.

Економічний зміст доданої вартості за нинішніх обставин зумовлює актуальність її досліджень. З точки зору інтересу держави актуальність полягає у тому, що на основі показників доданої вартості формується основний результат національної економіки – валовий внутрішній продукт, відтак дослідження мають ґрунтуватися на широкому спектрі джерел і факторів її створення, зокрема фіскальній складовій формування податку на додану вартість. Інтерес бізнесу у дослідженнях формують характеристики доданої вартості виробленого товару, завдяки яким можливо вигідніше його продати й, відповідно, більше заробити. Інтерес споживача полягає у можливості придбання ним якісної продукції за нижчою ціною [4, с. 12].

Зростання уваги до ПДВ не випадково призводить до загострення проблем формування бази оподаткування – величини доданої вартості продукції. Високий рівень доданої вартості стає необхідною умовою досягнення підприємством стійкого й тривалого ділового успіху, а також є одним з головних чинників конкурентоспроможності як на внутрішньому, так і на зовнішньому ринках. Від максимізації доданої вартості інвестор очікує високу окупність вкладеного капіталу і прибутковості, працівник – можливість отримувати гідну заробітну плату, держава – виконання підприємствами своїх зобов'язань щодо сплати податків до бюджетів різного рівня.

Додана вартість, яка є частиною повної вартості товару, відображає реальний внесок підприємства у створення конкретного продукту. Визначивши фактори, які формують додану вартість продукції, встановлено, що матеріальні витрати не залежать від зусиль товаровиробника і тому вони включаються в ціну товару. Такі складові як заробітна плата, прибуток, відрахування на соціальні заходи є доданою вартістю, оскільки вони є тими частинами повної

вартості товару, які створюються на конкретному етапі в процесі виробництва товару.

Зростання доданої вартості продукції може бути досягнуто шляхом використання сучасних енергозберігаючих технологій та комплексної переробки сировини на промислових підприємствах. Це можливо шляхом розвитку інтеграційних процесів у промисловості при створенні ланцюга доданої вартості продукції.

У ринковій системі господарювання актуалізується проблема формування ланцюга створення вартості продукту, який дозволяє підприємству підвищувати власну економічну ефективність. В умовах підвищення науково-технічного рівня виробництва та активного впровадження технологічних, процесних, продуктових, маркетингових і організаційних інновацій перед промисловими підприємствами виникає питання вдосконалення функціональних ланцюгів створення доданої вартості. Для оптимального формування ланцюга створення доданої вартості продукту необхідна оцінка її ефективності з метою максимізації результатів діяльності підприємства.

Разом з тим існує ряд проблем, пов'язаних з процесом формування ланцюга виробництва продукту в конкретних галузях, що характерні недостатньою теоретико-методичною розробленістю. Залишаються дискусійними питання оцінки ефективності ланцюга створення вартості продукту і вибору стратегічно важливих видів діяльності при її формуванні. Недостатньо вивченими залишаються питання формування ланцюгів доданої вартості, розрахунку та оптимізації її розміру.

Варто звернути увагу, що в новій промисловій стратегії ЄС, проголошеній у березні 2020 року, запропонована креативна програма посилення стратегічних ланцюгів доданої вартості (цінностей) для сучасної промисловості ЄС. Термін «ланцюг цінності» об'єднує комплекс взаємопов'язаних видів економічної діяльності, що створюють додану вартість навколо продукту, процесу чи послуги, із групою взаємопов'язаних економічних суб'єктів, котрі діють у рамках стратегічної мережі, що об'єднує компанії різних розмірів, сектори і кордони. У свою чергу стратегічні ланцюги цінностей характерні такими параметрами: технологічна інноваційність, тобто ланцюг цінності, заснований на використанні стратегічних ключових технологій стимулювання, технологічних проривів, основних результатів НДДКР або революційних інновацій; економічний і ринковий потенціал, тобто ланцюг цінності має значну економічну вагу, фактичну або потенційну; суспільно-політичне значення для Європи, а саме ланцюг цінності робить важливий внесок у

вирішення європейських соціальних проблем. Визначено шість ключових ланцюгів цінності: екологічно чисті та автономні транспортні засоби; водневі технології та системи; «розумне» здоров'я; індустріальний Інтернет речей; промисловість з низьким рівнем викидів CO₂; кібербезпека [5, с. 4 – 5].

В офіційній статистиці України розраховуються два показники доданої вартості за окремими методологіями. Перший показник – додана вартість за витратами виробництва є основним структурним показником діяльності підприємств та відображається у щорічних звітах про «Додану вартість за витратами виробництва підприємств за їх розмірами, за видами економічної діяльності». Цей показник оцінюється за кожним підприємством окремо за даними його звітності [6, с. 7 – 9].

Згідно з другою методологією визначається показник - валова додана вартість, яка відображається у Квартальних національних рахунках за інституційними секторами. При визначенні валової доданої вартості застосовується «Класифікація інституційних секторів економіки» та «Класифікація видів економічної діяльності». Розраховується додана вартість як різниця між випуском товарів і послуг (визначається їх вартістю і є результатом виробничої діяльності господарюючих одиниць-резидентів у звітному періоді) і проміжним споживанням (матеріальні витрати та оплата послуг) за кожним видом та сектором економічної діяльності [7, с. 7, 9].

Чинна система нарахування та сплати ПДВ передбачає оборот значних грошових ресурсів між підприємствами і є вагомим чинником тимчасового як поповнення, так і вилучення коштів суб'єктів господарювання. При цьому підприємства мають зацікавленість одержати суму ПДВ і водночас, за рахунок різних операцій, збільшити суму податкового кредиту, щоб мінімізувати свої зобов'язання перед бюджетом.

Проте наявні методи аналізу та прогнозування надходжень податку на додану вартість в бюджет не враховують обсяг ПДВ в господарському обороті підприємств (тобто суми ПДВ, які функціонують в обороті підприємств до їх перерахування на єдиний казначейський рахунок в ціні товарів проміжного та кінцевого споживання, що сплачують покупці та замовники на рахунки постачальників). Цей аспект поки що не став предметом уваги фінансистів та наукових установ при дослідженні проблем адміністрування ПДВ. Обсяг ПДВ в обороті підприємств, тобто в ціні товарів (послуг) проміжного та кінцевого споживання, є ключовим показником, з якого необхідно починати аналіз та прогнозування ПДВ. Це логічно впливає із чинного порядку нарахування та перерахування у бюджет податку на додану вартість.

Крім того, в обігу обсягів ПДВ є важлива монетарна складова. Система обміну ПДВ між учасниками господарського обороту вимагає значних безготівкових платіжних засобів, обсяг яких, не в останню чергу, залежить від терміну обігу дебіторської заборгованості. Але ці аспекти не враховуються при формуванні грошово-кредитної політики та визначенні обсягу безготівкових платіжних засобів [2, с. 63].

Ефективне управління грошовими потоками підприємства залежить від правильного планування податкових платежів з урахуванням особливостей податкового навантаження, змін законодавства та цілей суб'єкта господарювання. Зазначені обставини актуалізують завдання облікового забезпечення, яке є основним інформаційним джерелом в управлінні розрахунками з бюджетом за ПДВ у побудові відповідних взаємовідносин з наглядовими та контролюючими органами.

Нарахування і адміністрування ПДВ потребує чіткого законодавчого визначення економічного змісту категорії доданої вартості як об'єкта оподаткування. Щодо доданої вартості, то її визначення не відображене у Податковому кодексі, що є однією з причин відсутності єдиного підходу до трактування її змісту. З погляду економічної теорії додана вартість створюється робочою силою. Звідси випливає, що складовими доданої вартості є заробітна плата, єдиний соціальний внесок (ЄСВ) і прибуток. Сумнівним, на нашу думку, є твердження про те, що заробітна плата, нарахування на соціальні заходи, прибуток, амортизація, податки і збори, що включаються до витрат, сплачених відсотків за кредит є складниками доданої вартості, адже, відповідно до класичної теорії вартості, амортизація відображає затрати засобів праці, а засоби праці не можуть бути доданою вартістю, оскільки вони формують вартість товару і впливають на величину доданої вартості опосередковано, як окремий фактор; тому суму амортизації доцільно розглядати у складі придбаної вартості матеріальних ресурсів [8, с. 130].

Сьогодні не існує єдиного підходу до трактування категорії «додана вартість» (табл. 1.1). Теоретичні основи доданої вартості були сформовані класиками економічної науки А. Смітом у трудовій теорії вартості, а також К. Марксом і іншими авторами класичної політекономії. Основою трудової теорії вартості є визнання праці як джерела багатства. Вислів Сміта: «Праця – основа і суть багатства», – був одним із тогочасних гасел і зручним засобом боротьби з меркантилістським мисленням [9, с. 67].

Визначення категорії «додана вартість» у працях науковців*

Автор, джерело	Визначення
С. Мочерний [11, с. 357]	Виробництво додаткової вартості здійснюється завдяки здатності найманого працівника створювати своєю працею більшу вартість, ніж вартість його робочої сили. Тому, купуючи робочу силу навіть за її вартістю, капіталіст отримує весь продукт праці, створений найманим працівником, який складається з еквівалента вартості робочої сили та додаткової вартості.
Т. Білобровенко [12, с. 52]	Під доданою вартістю слід розуміти приріст вартості продукту, виробленого підприємством, до вартості використовуваних ним у виробництві матеріальних ресурсів. З одного боку, цей показник відображає додану на підприємстві вартість без урахування попередніх витрат, а з іншого боку, додана вартість являє собою валовий дохід виробника, призначений для оплати факторів виробництва, що використовуються.
С. Хома, В. Орлова, С. Кафка, Н. Василенко [10, с. 74]	Вважається, що додана вартість складається з витрат на оплату праці, відрахувань на соціальне страхування і прибутку від продажу... Однак, на нашу думку, для визначення сутності поняття доданої вартості суму амортизації слід розглядати у складі придбаної вартості матеріальних ресурсів, зокрема тих, що використовуються більше одного року для виробництва товару (робіт, послуг).
А. Загородній, Г. Вознюк, Г. Партин [13, с. 82]	Вартість додана – різниця між вартістю вироблених товарів, виконаних робіт чи наданих послуг та вартістю матеріалів, використаних у процесі їх виробництва (виконання, надання).
В. Баліцька, О. Короткевич [2, с. 60].	На практиці додана вартість може визначатися двома шляхами: як сума доходів (заробітної плати з нарахуваннями у соціальні фонди, амортизації, відсотків на капітал та ін.), або як різниця між виручкою від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та вартістю придбаних для виробництва сировини, матеріалів, комплектуючих та інших допоміжних матеріалів.

*Розроблено і систематизовано авторами.

Ми розділяємо і вважаємо обґрунтованим підхід до формування структури доданої вартості, запропонований авторами [10]. Визнаємо, що додана вартість складається з витрат на оплату праці, відрахувань на соціальне страхування і прибутку від продажу. Окремі автори до складу доданої вартості включають

амортизаційні відрахування. Однак, на нашу думку, суму амортизації доцільно розглядати у складі придбаної вартості матеріальних ресурсів, зокрема тих, що використовуються більше одного року для виробництва товару (робіт, послуг) [10, с. 74].

Для визначення суми ПДВ використовують прямий і обернений методи [12, с. 53]. Сутність оберненого методу полягає у тому, що для визначення бази оподаткування застосовується вільна (регульована) ціна з ПДВ:

$$\text{БО} = \text{ВЦ(РЦ)} + \text{ПДВ},$$

де: БО – база оподаткування; ВЦ(РЦ) – вільна (регульована) ціна; ПДВ – сума податку, обрахована за ставкою 20%. А сума податку обраховується за формулою:

$$\text{ПДВ} = \text{БО} * 20 \% : 120\%$$

Сутність прямого методу полягає у тому, що підприємство, яке здійснює продаж товарів, визначає вільну (регульовану) ціну без ПДВ, виходячи із собівартості, прибутку, мита, акцизного податку, інших податків, тобто база оподаткування визначається за формулою:

$$\text{БО} = (\text{С} + \text{П}) + \text{М} + \text{А} + \text{ІП} = \text{ВЦ(РЦ)},$$

де: С – собівартість; П – прибуток; М – мито; А – акцизний податок; ІП – інші податки, які включають у ціну. А для визначення суми податку використовують формулу:

$$\text{ПДВ} = \text{БО} * 20 \% : 100 \%$$

Обрахована за такою формулою сума ПДВ додається до вільної ціни, у результаті чого утворюється ціна продажу.

Розглядаючи економічну суть ПДВ, необхідно відзначити, що об'єкт та база оподаткування ПДВ можуть відрізнятися від доданої вартості. Це пояснюється тим, що використовуються різні варіанти визначення ПДВ, які передбачають використання різних принципів його формування та різних методик обчислення [12, с. 53].

Проведені дослідження показали, що методика адміністрування чинного нині ПДВ має ряд переваг, однак не позбавлена недоліків (табл. 1.2).

Теоретично податок на додану вартість, порівняно з наявними недоліками, має суттєві переваги. Зокрема, ПДВ має внутрішній механізм взаємного контролю, який можуть здійснювати між собою платники податку. Податок на додану вартість спроможний усунути дискримінацію суб'єктів податкової системи, оскільки виступає як нейтральний податок щодо функціонування, розміщення та ємності ринків, переміщення товарів, послуг, розміщення природних ресурсів, розташування бізнесу.

Основні переваги та недоліки непрямого оподаткування ПДВ*

Переваги	Недоліки
ПДВ має внутрішній механізм взаємного контролю, який можуть здійснювати між собою платники податку.	стримування розвитку виробництва
Податок на додану вартість спроможний усунути дискримінацію суб'єктів податкової системи, оскільки виступає як нейтральний податок щодо функціонування, розміщення та ємності ринків, переміщення товарів, послуг, розміщення природних ресурсів, розташування бізнесу.	негативний вплив на високотехнологічні та наукоємні виробництва
Податок на додану вартість може бути використаний в антиінфляційних цілях, оскільки дає можливість автоматично отримувати у бюджет інфляційний прибуток.	регресивний характер, соціальна несправедливість
Перевагою податку є також його здатність не створювати підстав для зміни поведінки суб'єктів ринку та прийнятих комерційних рішень.	можливість зловживань та корупція, шахрайства з ПДВ пов'язані з тіньовою економікою
Нарахування та стягнення податку на всіх етапах руху товарів, робіт і послуг дає можливість рівномірно розподілити податкове навантаження.	високі витрати на адміністрування
Податок на додану вартість має високу ступінь еластичності і виконує роль „вбудованого стабілізатора”, який реагує на зміни кон'юнктури і прямо залежить від економічної динаміки.	не протистоїть розвитку тіньової економіки
Широка база оподаткування дає можливість забезпечити постійні надходження в бюджет.	
Податкове навантаження з ПДВ на кінцевий товар не залежить від числа оборотів і стадій створення вартості.	
ПДВ має внутрішній механізм взаємного контролю, який можуть здійснювати між собою платники податку.	
ПДВ позитивно впливає на процеси нагромадження, оскільки менше зачіпає прибуток, який є одним з головних джерел акумуляції капіталу.	

*Розроблено авторами.

Податок на додану вартість може бути використаний в антиінфляційних цілях, оскільки дає можливість автоматично отримувати у бюджет інфляційний

прибуток. Перевагою податку є також його здатність не створювати підстав для зміни поведінки суб'єктів ринку та прийнятих комерційних рішень. Нарахування та стягнення податку на всіх етапах руху товарів, робіт і послуг дає можливість рівномірно розподілити податкове навантаження. Податок на додану вартість має високу ступінь еластичності і виконує роль «вбудованого стабілізатора», який реагує на зміни кон'юнктури і прямо залежить від економічної динаміки. Широка база оподаткування дає можливість забезпечити постійні надходження в бюджет. Податкове навантаження з ПДВ на кінцевий товар не залежить від числа оборотів і стадій створення вартості. ПДВ позитивно впливає на процеси нагромадження, оскільки менше зачіпає прибуток, який є одним з головних джерел інвестування.

Хоча ПДВ вважається одним із досконалих непрямих податків, це не позбавляє його недоліків непрямого оподаткування: стримує розвиток виробництва; негативно впливає на високотехнологічні та науково ємні виробництва; регресивний характер породжує соціальну несправедливість; створює можливість зловживань та корупції; вимагає великих витрат на адміністрування; не протистоїть розвитку тіньової економіки.

Вочевидь переваги податку на додану вартість є вагомими і завдання має полягати у суттєвому удосконаленні його сервісного адміністрування.

За результатами проведеного аналізу динаміки зміни методики і змісту нормативно-правового забезпечення обліку і адміністрування ПДВ, за роки незалежності України, можна виділити три еволюційних етапи адміністрування ПДВ:

- перший (1992–2010 рр.), для якого характерне запровадження ПДВ в Україні та заходи подолання недоліків в адмініструванні ПДВ;
- другий (2011–2014 рр.) – прийняття Податкового кодексу України та запровадження електронного адміністрування ПДВ;
- третій (2015 – і дотепер) – удосконалення положень Податкового кодексу України, електронного адміністрування, обліку і контролю, імплементація та уніфікація ПДВ з урахуванням вимог ЄС, боротьба із шахрайством при відшкодуванні ПДВ.

Позитивними зрушеннями у податковій системі країни є: запровадження електронного адміністрування податку на додану вартість, реєстрація податкових накладних в Єдиному Реєстрі податкових накладних і автоматичне відшкодування ПДВ. Однак практичне застосування механізму електронного адміністрування ПДВ вказало на ряд його переваг та недоліків (табл. 1.3).

Переваги та недоліки електронного адміністрування ПДВ*

Переваги	Недоліки
Створення єдиної системи, яка об'єднує інформацію щодо всіх зареєстрованих податкових накладних та коригувань до них.	Контроль за правильністю складання податкової накладної – прямий обов'язок покупця.
Скасування паперової форми податкової накладної та реєстру отриманих та виданих податкових накладних, що призвело до економії часу платників податків на адміністрування ПДВ.	Важкими для розуміння є виписки, отриманні з електронної системи адміністрування ПДВ, а також підхід до визначення реєстраційного ліміту.
Впровадження системи електронного адміністрування ПДВ збільшило дисципліну контрагентів щодо вчасного надання правильно оформлених податкових накладних.	Складна процедура бюджетного, в т.ч. автоматичного, відшкодування ПДВ. Низький рівень сервісного обслуговування.
Із впровадженням нової системи адміністрування ПДВ стало неможливо видати фіктивну податкову накладну, адже вона в обов'язковому порядку повинна бути зареєстрована в Єдиному електронному реєстрі та підкріплена або сумою реєстраційного ліміту, або живими коштами, перерахованими на електронний рахунок ПДВ.	Постійні зміни форм податкової звітності – податкової накладної та декларації з ПДВ. Значні витрати на адміністрування ПДВ і необхідність постійного навчання працівників (бухгалтерів).
Для кожного платника податку на безоплатній основі відкрито електронний рахунок. У будь-який момент часу платник податку може подати ряд безкоштовних запитів, серед яких: запит щодо суми, на яку він може зареєструвати податкові накладні (реєстраційний ліміт), запит щодо стану рахунку тощо.	Неможливість формування запиту для отримання податкової накладної за певний період, а лише на окрему дату. Обмежені можливості консультування.

*Складено авторами на основі [14].

На законодавчому рівні введена електронна звітність реєстрів отриманих та виданих накладних. На нашу думку, це полегшило процес адміністрування податку, зробило його відкритим і прозорим.

Не можна не відзначити новий спосіб автоматичного відшкодування ПДВ. Його переваги позиціонуються як головне надбання Податкового Кодексу України. Але виявилось, щоб отримати таке право, необхідно виконати ряд непростих заходів. Платник податку повинен одночасно відповідати доцільним критеріям. Зокрема, питома вага оподатковуваних операцій за нульовою ставкою повинна бути не менше 50 відсотків, середня заробітна плата працівників – більша у 2,5 рази від мінімальної та сплачений податок на прибуток – не менше ніж середнє значення по галузі. Із введенням електронного адміністрування у підприємств-платників податку на додану вартість виникли нові операції, які необхідно відображати на рахунках бухгалтерського обліку. Це операції, пов'язані із електронним ПДВ-рахунком.

Виконувати зобов'язання з ПДВ перед бюджетом за звітний період можна виключно з ПДВ-рахунку. Характерними його особливостями є:

- відкривається в автоматичному режимі;
- кошти списуються на сплату податку на додану вартість до бюджету Казначейством на підставі реєстру, наданого Державною фіскальною службою, без спеціальних вказівок на переказ грошей з боку підприємства (оформлення платіжного доручення);
- повернення зарахованих коштів з ПДВ-рахунку на власний поточний рахунок не передбачається;
- закриття відбувається в автоматичному режимі після анулювання реєстрації суб'єкта як платника ПДВ.

На підприємстві для обліку розрахунків з ПДВ відкривають до рахунку 641 «Розрахунки за податками» субрахунок 641.1, і до нього відкривають аналітичні рахунки нижчого порядку:

- 641 «Розрахунки за податками»;
- 641.1 «Розрахунки за податком на додану вартість»;
- 641.1.1 «Розрахунки з бюджетом за податком на додану вартість»;
- 641.1.2 «Розрахунки з Казначейством за ПДВ-рахунком».

Чинна методика обліку адміністрування ПДВ вносить ряд складних і нелогічних відображень на рахунках бухгалтерського обліку, у фінансовій і податковій звітності. Конкретніше методика обліку податку на додану вартість в умовах ведення електронного адміністрування розкрита у [15].

Через недосконалість методики бухгалтерського обліку податкових зобов'язань та податкового кредиту, пов'язаних з ПДВ, порядку відображення інформації у фінансовій та податковій звітності, ПДВ на сьогодні залишається досить складною ділянкою облікового процесу. Розв'язання назрілих проблем ускладнюється численними змінами законодавства з ПДВ, застосуванням різних підходів до розрахунку і відображення податкових зобов'язань та податкового кредиту. Наявний механізм адміністрування ПДВ доводить, що ПДВ не є податком саме на додану вартість, фактично це є податок на загальну вартість товару, оскільки об'єктом оподаткування є вартість товару. Це погоджує і Податковий кодекс України, не даючи визначення категорії доданої вартості. Як ми відзначали вище, додана вартість як об'єкт оподаткування ПДВ – це вартість, створена в окремій господарській одиниці. Вона може бути визначена двома способами:

- як сума окремих елементів: заробітної плати, нарахувань на заробітну плату, прибутку і інших витрат, що покриваються за рахунок прибутку;

– як різниця між вартістю реалізованої продукції та вартістю сировини, матеріалів, послуг виробничого характеру тощо, придбаних в інших суб'єктів господарювання. Однак у вітчизняних бухгалтерських регістрах не передбачений порядок відображення розміру доданої вартості, що ускладнює методику обчислення податку і потребує відповідної інформаційної бази з ПДВ, спеціальної системи обліку та контролю [12, с. 52].

Стає зрозумілим, що економісти розглядають два основні методи: метод додавання (сумування), або адитивний метод, та метод вирахування (кредитний). Необхідно зауважити, що сутність та специфіка розрахунку ПДВ за запропонованими методами у всіх авторів схожа і зводиться до основних двох. За методом додавання (адитивним) базою оподаткування виступає додана вартість. Метод вирахування, який застосовується у вітчизняному законодавстві, полягає у розрахунку податкових зобов'язань з ПДВ як різниці між ПДВ з ціни продажу і ПДВ придбаних матеріалів (робіт, послуг). При визначенні суми податку на додану вартість, що підлягає сплаті, податкові зобов'язання ціни реалізації (при цьому ми нехтуємо правилом першої події) зменшуємо на суму ПДВ, що сплачені постачальнику при придбанні у звітному періоді незалежно від того, чи придбаний товар (послуга) використаний для реалізації, чи залишився на складі підприємства. Очевидно, що доцільніше до податкового кредиту з ПДВ включати ту частину придбаної вартості, що фактично реалізована у звітному періоді, незалежно від дати її надходження. Однак трудомісткість збору необхідної інформації унеможливорює усунення цієї неузгодженості [10, с.76].

Отже, чинна модель оподаткування ПДВ не є досконалою, завуальовує економічну сутність доданої вартості та потребує альтернативного механізму визначення податку на додану вартість. Не менш важливим є подвійне оподаткування, оскільки у складі доданої вартості є нарахування ЄСВ, податок на прибуток, податок на дохід працівників. Ці питання є актуальними для подальших досліджень.

Література

1. Статистичний збірник: «Бюджет України 2019», Київ, 2020. 298 с.
2. Баліцька В.В., Короткевич О.В. Особливості формування та руху ПДВ у державному бюджеті та господарському обороті підприємств. Економіка і прогнозування. 2007. № 2. С. 57 – 74.
3. ПДВ 2018 – всі зміни. URL: <https://uteka.ua/ua/publication/NDS2018 - vse-izmeneniya>

4. Особливості формування доданої вартості продукції на промислових підприємствах. Національна академія наук України. Інститут економіки промисловості. (Науково-доповідна записка). Київ – Краматорськ. 2017. 34 с.

5. Баліцька В.В., Машталер О.В.. Промислова політика – інституційна основа підвищення конкурентоспроможності національної економіки. Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка», Категорія «Б» www.economy.nauka.com.ua/ № 12. 2020. 14 с.

6. Методика розрахунку валового внутрішнього продукту виробничим методом і за доходами. Київ: Державний комітет статистики України, 2004. 43 с.

7. Методика розрахунку показника структурної статистики «додана вартість за витратами виробництва». Київ: Державний комітет статистики України, 2016. 20 с.

8. Журавель Г., Питель С. Про формування податку на додану вартість. Перспективи розвитку освіти, науки і бізнесу в глобальному середовищі : матеріали VIII Міжнародної науково-практичної конференції [Тернопіль, 23 жовтня 2020 р.]. Тернопіль: ФОП Осадца Ю. В., 2020. 292 с.

9. Блауг Марк Економічна теорія в ретроспективі. Пер. з англ. І. Дзюб. К.: Вид-во Соломії Павличко «Основи», 2001. 670 с.

10. Хома С.В., Орлова В. К., Кафка С. М., Василенко Н.К. Економічна сутність податку на додану вартість. Науковий вісник ІФНТУНГ. Теоретичні проблеми економіки та управління. Серія: Економіка та управління в нафтовій і газовій промисловості. 2016. № 1(13). С. 72 – 77.

11. Мочерний С.В. Економічна енциклопедія: у трьох томах. Т.1/ Редкол.:...С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін.-К.: Видавничий центр «Академія», 2000. 864 с.

12. Білобровенко Т. В. Додана вартість як об'єкт оподаткування податком на додану вартість. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство. Випуск 20, частина 1. 2018. С. 51 – 55.

13. Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Партин Г.О. Облік і аудит: Термінологічний словник. Львів: «Центр Європи». 2002. 671 с.

14. Фоміна О.В. Облікове забезпечення управління розрахунками з бюджетом за ПДВ. Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка». № 9, 2018.7 с.

15. Ганусич В.О. Бухгалтерський облік податку на додану вартість у світлі введення електронного адміністрування. Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія Економічні науки. Випуск 9-1. Частина 3. 2014. С. 204 – 208.

1.4. Проблеми нормативного регулювання обліку витрат у будівництві

Розвиток вітчизняної економіки, її входження у світову глобалізаційну економіку тісно пов'язані із розвитком основних фондоутворюючих її галузей. До них, перш за все, можна віднести капітальне будівництво. Збільшення обсягів виконаних будівельно-монтажних робіт (БМР) і введення об'єктів в експлуатацію веде до необхідності збільшення випуску будівельних матеріалів, продукції чорної та кольорової металургії, хімічної та меблевої промисловості.

Зростання обсягів виконання БМР вимагає чіткого обліку витрат будівельних підприємств. У цій ділянці обліку підприємств будівельної галузі назбиралося багато проблемних питань, пов'язаних із визнанням витрат, використанням методів ведення обліку, відображенням їх у внутрішній та фінансовій звітності тощо.

Названі проблемні питання розглядалися у працях таких вітчизняних науковців, як Н.І. Верхоглядова [1], С.В. Візиренко і І.І.Пелехун [2], В.В.Гик[3], А.В. Дмитренко[4], В.А.Ільяшенко і Ю.О.Юхновська[5], Н.Б. Іщенко[6], Т.Н.Костик[7], Н.В.Мужевич[8], В.О. Осмятченко[9], О.В. Павелко[10], О.А.Топоркова і В.С.Шурубковська[11], І.Г. Чалий[12] та інших. Водночас залишилися невирішеними на сьогодні питання узгодження загальнометодологічних та облікових нормативно-правових актів, дискусійність окремих їх положень.

Як доречно стверджує Н.Б. Іщенко, чинна в Україні система кошторисних нормативів державно-будівельних норм не відповідає структурі витрат, визначених системою Положень (стандартів) бухгалтерського обліку України (ПСБО) [6, с.54]. Названа невідповідність призводить на практиці до великих труднощів при проведенні аналізу витрат на будівництво об'єктів, особливо на рівні управлінського обліку, який вимагає значної їх деталізації та аналітики.

На рис. 1.6 відображена структура витрат будівельних організацій відповідно до вимог Національного стандарту України «Правила визначення вартості будівництва ДСТУ Б.Д. 1.1-1..2013» із зміною 2017 року (далі Правила). Із наведеного рисунку видно, що перелік витрат, які є складовими договірної ціни на будівельну продукцію і нормуються, є значно ширшими та суттєво відрізняються від витрат, у розрізі яких ведеться облік. Так, зокрема відповідно до пункту 4.7 Правил, прямі витрати у вартості будівництва визначаються за ДСТУ-НБД 1.1-2. Решта витрат, які враховуються у вартості будівництва, визначаються розрахунково.



Рис. 1.6. Структура витрат будівельних підприємств відповідно до договору підряду у договірній ціні та вимог НП(С)БО 18 «Будівельні контракти»

Згідно з п.4.8.1 Правил, до таких витрат належать:

- загальновиробничі витрати;
- витрати на зведення та розбирання титульних тимчасових будівель та споруд або пристосування та використання наявних і новозбудованих будинків, будівель та споруд сталого типу;

- витрати на виконання будівельних робіт у зимовий період;
- витрати на виконання робіт у літній період;
- інші витрати замовника і підрядних будівельних організацій, пов'язані зі здійсненням будівництва;
- витрати на утримання служби замовника;
- витрати на підготовку експлуатаційних кадрів;
- витрати на проектно-вишукувальні роботи та авторський нагляд;
- кошторисний прибуток;
- адміністративні витрати будівельних організацій;
- ризики усіх учасників будівництва;
- витрати, пов'язані з інфляційними процесами [13].

Уважно проаналізувавши зазначений перелік, приходимо до висновку, що його можна було б дещо укрупнити і на стадії складання договірної ціни. Так, зокрема, витрати на виконання робіт у літній та зимовий періоди, можна було б відобразити у складі прямих матеріальних витрат і витрат на оплату праці, скоригувавши при цьому відповідні кошторисні норми. Витрати на зведення та розбирання тимчасових титульних споруд доцільно залишити як окрему калькуляційну статтю. Такі витрати після закінчення будівництва об'єктів рекомендовано включати в їх собівартість пропорційно до суми прямих витрат на цих об'єктах.

Витрати на підготовку експлуатаційних кадрів доречно об'єднати із загальновиробничими витратами. Щодо витрат на утримання служби замовника, авторський нагляд, ризики всіх учасників будівництва, витрат, пов'язаних з інфляційними процесами, то їх доцільно узагальнювати у складі адміністративних витрат.

Враховуючи усі вищезазначені пропозиції, схема трансформації витрат, що передбачені у договірній ціні, до витрат, що узагальнюються у бухгалтерському обліку відповідно до вимог національних стандартів, може мати такий вигляд (рис. 1.7).

Із рис. 1.7 видно, що кількість складових витрат договірної ціни значно скоротиться після врахування вищезазначеної пропозиції. Звичайно, ця пропозиція вимагає внесення суттєвих змін у Правила, особливо щодо визначення витрат, що розраховуються розрахунковим способом. Але в умовах використання нових комп'ютерних програм вона не спричинить додаткових трудовитрат. Може виникнути питання: чому у запропонованому варіанті непрямих витрат договірної ціни витрати на зведення і розбирання тимчасових титульних споруд виділяються окремою позицією?

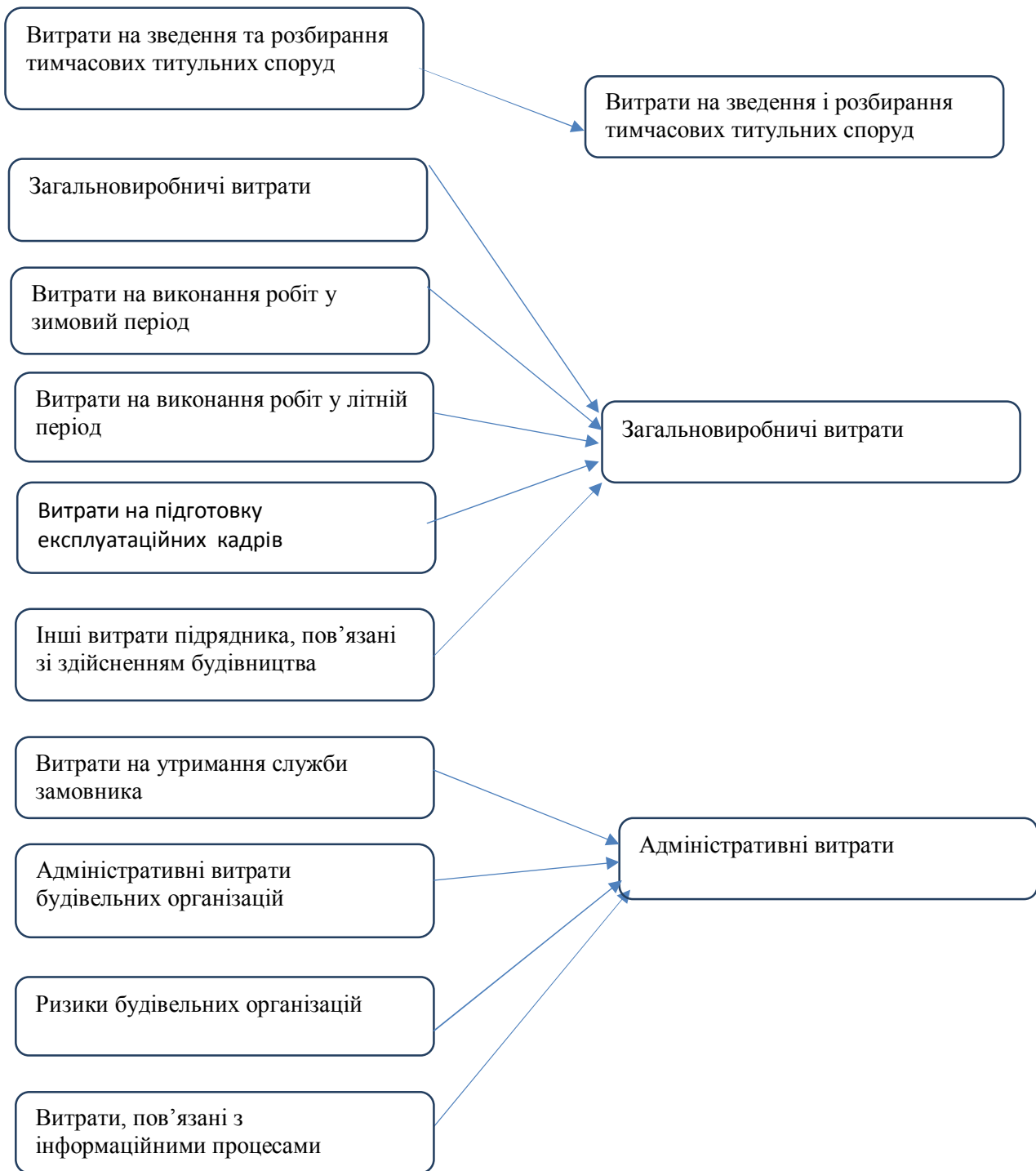


Рис. 1.7. Рекомендована трансформація непрямих витрат, що передбачені у складі договірної ціни на будівельну продукцію, у витрати згідно з вимогами бухгалтерського обліку

На нашу думку, це доцільно робити з метою забезпечення контролю за вартістю таких об'єктів. Якщо витрати на зведення та розбирання тимчасових титульних споруд розпоршити за статтями прямих та непрямих витрат, то не буде інформації про собівартість цих об'єктів, а це може призвести до зловживань з боку виконавців робіт. Крім цього, як у фінансовому, так і в

управлінському обліку такі споруди повинні виділятися окремою строкою і у випадку відсутності цього виникатимуть питання щодо того, на який об'єкт основного виробництва відносити ці витрати?

За словами Н.Б. Іщенко, витрати на спорудження і розбирання тимчасових титульних будівель і споруд обліковуються у порядку, встановленому щодо обліку виконаних будівельно-монтажних робіт, входять у виробничу собівартість робіт за статтями калькулювання й елементами витрат [6,с.60]. З автором можна погодитися у випадку збереження тимчасових споруд після закінчення будівництвом основних об'єктів. У разі ж розбирання споруд їх вартість потрібно кудись списувати. На нашу думку, їх необхідно відносити на собівартість об'єктів основного виробництва і розподіляти між ними пропорційно до цієї собівартості. У цьому випадку витрати на будівництво та розбирання тимчасових титульних споруд будуть виступати окремою калькуляційною статтею непрямих витрат.

Досить дискусійним питанням є також методика обліку тимчасових нетитульних споруд. За словами Н.Б.Іщенко, витрати на спорудження та розбирання нетитульних тимчасових будівель і споруд обліковуються на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» окремо за кожним з таких об'єктів, охоплюються виробничою собівартістю будівельно-монтажних робіт за статтею «Загальновиробничі витрати» (за елементом «Інші операційні витрати») – Дебетом рахунка 90 «Собівартість реалізації» для організацій, які застосовують 9 клас рахунків, рахунком 80 «Матеріальні витрати» (субрахунок 809 «Інші матеріальні витрати») для організацій, що використовують 8-й клас рахунків «Витрати за елементами» [6, с.60]. На нашу думку, узагальнення витрат на спорудження та розбирання тимчасових нетитульних споруд на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» є необґрунтованим. Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій №291 (далі Інструкція №291) для обліку витрат на спорудження таких об'єктів призначений рахунок 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів», а для обліку безпосередньо самих споруд –рахунок 113 «Тимчасові (нетитульні) споруди». До витрат будівельного виробництва відносять знос таких споруд, який є складовою загальновиробничих витрат (Дт 91 «Загальновиробничі витрати» Кт 132 «Знос (амортизація) інших необоротних матеріальних активів»). Варто зазначити, що знос по тимчасових нетитульних спорудах нараховується, якщо плановий термін їх експлуатації більше 1 року, тобто їх відносять до необоротних активів. У випадку, коли

плановий термін експлуатації цих споруд менше 1 року, їх відносять до оборотних активів і узагальнюють в обліку в складі малоцінних швидкозношувальних предметів (МШП) на одноіменному рахунку 22. До таких активів належать перехідні містки, тимчасові огорожі тощо. Списання оборотних тимчасових (нетитульних) споруд повинно відображатися бухгалтерським записом: Дт 91 «Загальновиробничі витрати» і Кт 22 «Малоцінні швидкозношувальні предмети» в момент передачі їх в експлуатацію. За такими об'єктами необхідно організувати кількісний облік у розрізі матеріально відповідальних осіб.

Після набуття чинності національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку підприємства самостійно встановлюють номенклатуру калькуляційних статей собівартості продукції (робіт, послуг). Галузеві Методичні рекомендації з формування і обліку витрат щодо переліку таких статей мають рекомендаційний характер. До введення в дію Методичних рекомендацій з формування собівартості будівельно-монтажних робіт, затверджених наказом Мінрегіонбуду від 31.12.2010 р. №573 (далі Методичні рекомендації №573), підприємства будівельної галузі користувалися такими ж рекомендаціями, затвердженими наказом Держкомітету України з будівництва та архітектури від 16.02.2004 р. № 30. Варто зазначити, що рекомендований перелік калькуляційних статей у старій редакції Методичних рекомендацій був дещо ширшим порівняно з чинним. Він мав такий вигляд:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- експлуатація будівельних машин і механізмів;
- відрахування на соціальні заходи;
- інші прямі витрати;
- загальновиробничі витрати [15, с.535].

У Методичних рекомендаціях №573 кількість рекомендованих калькуляційних статей дещо скорочена:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати [16].

Витрати, пов'язані з експлуатацією будівельних машин та механізмів, та відрахування на соціальні заходи, які у попередніх Методичних рекомендаціях виділялися окремими статтями у Методичних рекомендаціях №573, включені у статтю «Інші прямі витрати». На нашу думку, ця зміна не сприятиме

вдосконаленню обліку. Як вірно стверджують В.А. Ільяшенко і Ю.О. Юхновська, для підвищення аналітичності, оперативності та посилення контролю бухгалтерського обліку за витратами та калькулюванням собівартості в будівництві слід переглянути методи організації аналітичного обліку і статті витрат, склад калькуляційних одиниць [5, с.112].

Можна повністю погодитися з О.В. Павелко, що недоцільно було в новій редакції Методичних рекомендацій ліквідувати окрему калькуляційну статтю «Експлуатація будівельних машин і механізмів», адже це досить специфічна стаття витрат, що притаманна саме калькулюванню у будівництві [10, с.287-288]. Аналогічно недоцільно було, на нашу думку, ліквідувати окрему калькуляційну статтю «Відрахування на соціальні заходи». При використанні новітніх комп'ютерних програм зростання аналітичності обліку не спричинить зайвих трудовитрат, а лише надасть необхідну інформацію внутрішнім користувачам для прийняття ними ефективних управлінських рішень.

До інших прямих витрат у Методичних рекомендаціях №573 віднесено:

- вартість робіт, виконаних субпідрядними організаціями;
- втрати від браку, які становлять вартість остаточно забракованих виробів, напівфабрикатів, та витрати на виправлення браку за вирахуванням: остаточно забракованої продукції за справедливою вартістю, суми, що відшкодовується працівниками, які спричинили брак; сум, одержаних від постачальників за неякісні матеріали та комплектуючі вироби;

- витрати, пов'язані зі спорудженням, ремонтом, розбиранням тимчасових нетитульних споруд, призначених для конкретного об'єкта будівництва (приоб'єктні контори та комори виконробів і майстрів; санітарно-побутові приміщення, складські приміщення, навіси тощо);

- витрати, пов'язані з пристосуванням будівель, що споруджуються чи існують на будівельних майданчиках, замість будівництва нетитульних тимчасових будівель і споруд на конкретному об'єкті будівництва тощо.

Щодо вартості робіт, виконаних субпідрядними організаціями, то її варто було б виділяти все ж таки окремою калькуляційною статтею з метою забезпечення наявності необхідної інформації про такого виду витрати.

На собівартість об'єктів будівництва, на нашу думку, доцільно відносити лише вартість технічно неминучого браку і виділяти її теж окремою калькуляційною статтею. Щодо втрат від браку, які визначаються як різниця між вартістю виявленого браку з витратами на його виправлення з одного боку та відшкодуванням цих витрат винними особами та постачальниками, то такого

виду витрати повинні списуватися на інші витрати операційної діяльності в дебет одноіменного рахунку 94.

Витрати на спорудження, ремонт, розбирання тимчасових титульних споруд, призначених до конкретного об'єкта, та витрати, пов'язані із пристосуванням цих будівель, теж не можна відносити до інших прямих витрат, оскільки буде втрачений контроль за ними. Такі витрати повинні виділятися в обліку окремими позиціями і узагальнюватися, як вже було зазначено раніше, на рахунку 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів». Після введення їх в експлуатацію зібрані витрати на рахунку 153 переносяться в дебет рахунку 113 «Тимчасові (нетитульні) споруди». Витрати на розбирання таких споруд повинні узагальнюватися на рахунку 97 «Інші витрати», а оприбуткування матеріалів від цього розбирання – відображатися за кредитом рахунку 74 «Інші доходи». На собівартість об'єктів будівництва повинна відноситися лише сума зносу таких споруд у складі загальновиробничих витрат. Методика обліку витрат на спорудження та розбирання тимчасових (нетитульних) споруд, яка передбачена Методичними рекомендаціями №573, суперечить вимогам інструкції № 291 і тому до неї необхідно вносити зміни.

В.А.Ільяшенко і Ю.О. Юхновська вважають, що суттєвим недоліком чинної номенклатури статей витрат у будівництві є відсутність узагальнення аналітичної інформації, що дає змогу визначити можливість заміни імпортних матеріалів, питома вага яких становить до 70% від загального обсягу використаних при будівництві матеріальних ресурсів [5,с.113].

Така інформація, на думку авторів, має важливе значення при нестабільній митній політиці держави, високих темпах інфляції, які значною мірою впливають на величину собівартості будівельної продукції. Для вирішення цієї проблеми, за словами науковців, доцільно виділити окрему підстаттю «Імпорні матеріали» [5, с.113].

Крім цієї статті, В.А.Ільяшенко і Ю.О.Юхновська пропонують виокремити ще таку статтю, як «Витрати на погашення податкових зобов'язань», що становлять значну частину витрат будівельної організації [5, с.113].

Відзначаючи оригінальність пропозиції науковців, все-таки важко погодитися, що є необхідність у поділі матеріалів на власні та імпортні, оскільки доведеться вести в цьому випадку їх відокремлений облік, що спричинить додаткові трудовитрати. Щодо витрат на погашення податкових зобов'язань, то вони є складовими загальновиробничих та адміністративних витрат і виокремлювати їх звідти теж буде важко.

На нашу думку, найбільш доречною та обґрунтованою могла б бути така номенклатура калькуляційних статей собівартості об'єктів будівництва:

- основні матеріали;
- будівельні конструкції;
- транспортно-заготівельні витрати;
- основна заробітна плата робітників;
- додаткова заробітна плата робітників;
- відрахування на соціальні заходи;
- втрати від браку;
- інші прямі витрати;
- витрати на утримання та експлуатацію будівельних машин та механізмів;
- витрати на будівництво та розбирання тимчасових титульних споруд;
- загальновиробничі витрати;
- адміністративні витрати за умови, коли вони безпосередньо пов'язані з виконанням підряду і окреме відшкодування цих витрат за умовами договору підряду покладено на замовника.

Проаналізувавши зміст Методичних рекомендацій №573 щодо складових елементів витрат, теж можна зробити до них низку зауважень, оскільки не завжди вони відповідають визначенню елемента витрат як сукупності економічно однорідних витрат. Так, зокрема, до елемента «матеріальні затрати» необґрунтовано віднесено вартість робіт з ремонту, технічного огляду та технічного обслуговування власних та орендованих основних засобів для використання в основному виробництві, за винятком їх реконструкції та модернізації[16].

На нашу думку, до цього елемента повинні включатися тільки вартість використаних матеріалів, запчастин, МШП для такого виду робіт. Інші складові витрат на проведення таких робіт (заробітна плата робітників, обов'язкові нарахування на неї, амортизація обладнання, що використовується при ремонті тощо) повинні відноситися, відповідно, до елементів: «витрати на оплату праці», «відрахування на соціальні заходи», «амортизація».

Особливо багато зауважень є щодо складових елемента «інші операційні витрати». Схематично побажання та рекомендації щодо цих складових відображені на рис. 1.8.

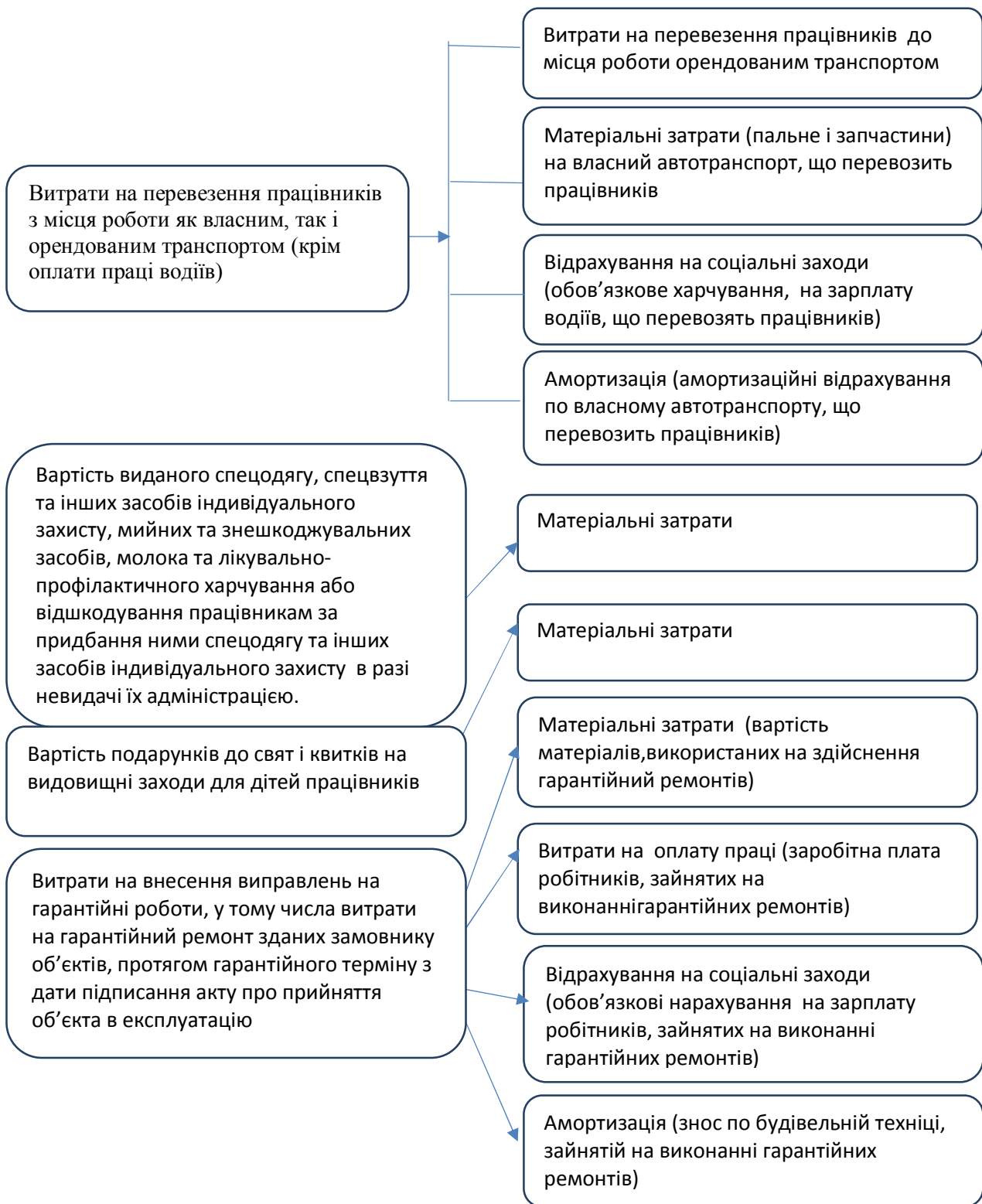


Рис. 1.8. Схема трансформації окремих складових витрат за економічними елементами Методичних рекомендацій №573

Підсумовуючи все вищезазначене, можна зробити такі висновки:

1. Чинна система ціноутворення у будівництві не відповідає вимогам бухгалтерського обліку щодо структури витрат договірних цін на будівельну продукцію. З метою ліквідації цих розбіжностей доцільно внести зміни у Національний стандарт України «Правила визначення вартості будівництва ДСТУ Б.Д. 1.1-1..2013 із зміною 2017 р.».

2. Облік тимчасових титульних і нетитульних споруд будівництва, рекомендований Методичними рекомендаціями №573, вимагає внесення запропонованих у монографії змін і уточнень з метою забезпечення його відповідності вимогам Інструкції №291.

3. Номенклатура калькуляційних статей собівартості будівельно-монтажних робіт, що наведена в Методичних рекомендаціях № 573, потребує розширення і уточнення для забезпечення отримання аналітичної інформації менеджментом з метою прийняття ним ефективних управлінських рішень.

4. Структура окремих елементів витрат операційної діяльності будівельних підприємств, що наведена в Методичних рекомендаціях №573, не відповідає визначенню елемента витрат як сукупності економічно однорідних витрат, що наведене в НП(С)БО 16 «Витрати». Відтак, доцільно в нормативний документ внести запропоновані у монографії зміни та доповнення.

Література

1. Верхоглядова Н.І. Фінансовий облік і калькулювання собівартості будівельно–монтажних робіт / Н.І. Верхоглядова // Економічний простір. – 2012. – №57.– С. 263–268.

2. Візіренко С.В., Пелехун І.І. Організація обліку витрат та калькулювання собівартості будівельно-монтажних робіт // Облік, аналіз та аудит. Міжнародний науково–практичний журнал. С. 107–111.

3. Гик В.В. Вплив організаційно–технологічних особливостей будівництва на методика та організацію обліку витрат // Економічні науки. Сер., Облік і фінанси.– 2012. – Вип. 8 (29), ч.2.

4. Дмитренко А.В. Облік і аналіз витрат у будівництві: організація, методологія та методика : монографія. ПолтНТУ, 2010. – 262 с.

5. Ільяшенко В.А., Юхновська Ю.О. Організація обліку витрат і калькулювання собівартості в будівництві // Держава і регіони. Серія економіка та підприємництво. – 2013. – №1 (70). –С. 110-113.

6.Іщенко Н.Б. Бухгалтерський облік у будівництві // Науково-інформаційний вісник. 2010. №1. С. 53 -- 62.

7.Костик Т.М. Сутність визнання в обліку доходів і витрат за будівельним контрактом / Т.М. Костик // Наук. Вісн. НЛТУ України. 2011. Вип. 21.9. С. 216 -- 220.

8.Мужевич Н.В. Нормативно-правове регулювання обліку витрат у будівництві / Н.В.Мужевич // Статистика, облік, аналіз та аудит. – 2013. – №9. – С. 196 -- 201.

9.Осмятченко В.О. Облік і контроль витрат та обсягів будівельно-монтажних робіт: автореферат. дис. ... канд. Екон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / В.О. Осмятченко. К., 2006. 20 с.

10. Павелко О.В. Фінансові результати основної діяльності будівельних підприємств: організаційно-методологічні засади обліку: монографія. – Рівне: НУВГП, 2020, - 604 с.

11. Топоркова О.А., Шрубковська В.С. Витрати на будівельно-монтажні роботи – класифікація та порядок організації обліку. // Проблеми економіки транспорту. 2014. Вип. 4. С. 51 -- 56.

12. Чалий І.Г. Будівельний облік для профі: секрети майстерності. Харків. Фактор. 2013. Вип. 9. С. 196 -- 201.

13. Національний стандарт України.Правила визначення вартості будівництва. Електронний ресурс: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0293858-13#Text>.

14. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Електронний ресурс: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>.

15. Крупка Я.Д., Задорожний З.–М.В., Мельник Р.О. Облік у будівництві. Підр. Київ: Знання. 2008. 631с.

16. Методичні рекомендації зформування собівартості будівельно-монтажних робіт № 573 від 31.12.2010 р. Електронний ресурс: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0433-01>.

17. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти» № 205 від 28.04.2001. Електронний ресурс: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0433-01>.

1.5. Обґрунтування необхідності оптимізації обліку підприємств сфери послуг

Сфера послуг – це сукупність галузей, підгалузей і видів діяльності, функціональне призначення яких у системі суспільного виробництва виражається у виробництві та реалізації послуг для населення. Сфера послуг в Україні сьогодні – це одна з найбільш перспективних галузей економіки, що швидко розвивається. Вона охоплює торгівлю і транспорт, фінанси і страхування, комунальне господарство, освітні та медичні установи, сферу побутового обслуговування, ІТ-підприємства, підприємства готельного та ресторанного бізнесу, шоу-бізнес тощо.

Вітчизняний ринок послуг складається із чотирьох основних сфер (рис. 1.9).

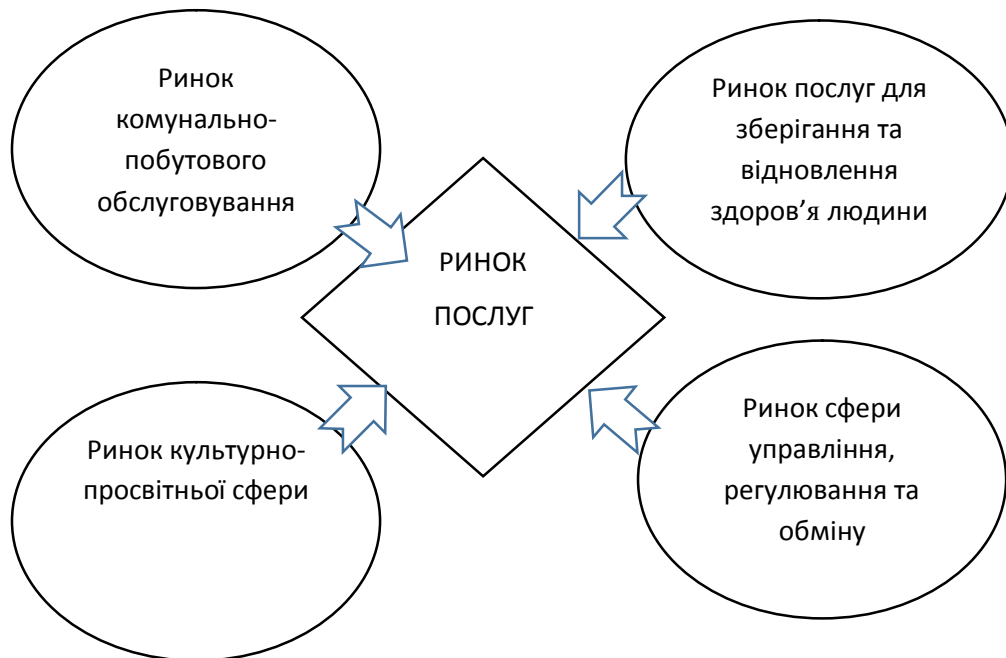


Рис. 1.9. Складові ринку послуг в Україні

Комунально-побутове обслуговування охоплює житлово-комунальний ринок, ринок громадського харчування, ринок побутових послуг. Зберігання та відновлення здоров'я людини можливе завдяки ринку послуг у сфері охорони здоров'я, ринку послуг у галузі фізкультури та спорту. Культурно-просвітню сферу представляють ринок освітніх послуг, ринок послуг сфери культурного обслуговування, ринок послуг засобів масової інформації. Сфера управління, регулювання та обміну охоплює ринок послуг у галузі управління, фінансово-кредитний і страховий ринки, ринок послуг з охорони громадського порядку

тощо. Отже, ринок послуг складається з окремих ринків, кожен з яких функціонує і розвивається з певними особливостями.

Для побудови ефективного обліку у підприємствах сфери послуг насамперед необхідно визначити основні нормативні документи, що впливають на їхню діяльність та облік, та дослідити основні характеристики й особливості підприємств сфери послуг, які впливають на організацію бухгалтерського обліку.

Перелік нормативних документів, що використовуються в процесі реалізації діяльності підприємствами сфери послуг та її обліку охоплює такі основні:

- Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV;
- Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI;
- Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV;
- Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996-XIV;

– Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Мінфіну від 30.11.99 р. № 291;

– Національний класифікатор України «Класифікація видів економічної діяльності ДК 009:2010», затверджений наказом Держспоживстандарту від 11.10.2010 р. № 457;

– Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Мінфіну від 31.12.99 р. № 318.

Закон України «Про захист прав споживачів» тлумачить послугу як «діяльність виконавця з надання (передачі) споживачеві певного визначеного договором матеріального чи нематеріального блага, що здійснюється за індивідуальним замовленням споживача для задоволення його особистих потреб».

Згідно з науково-економічним визначенням, послуга – це:

– будь-який захід, який одна сторона може надати іншій, що переважно не сприймає на дотик і не призводить до володіння будь-чим;

– вид діяльності, робіт, у процесі виконання яких не створюється новий матеріально-речовий продукт, але змінюється якість вже наявного, створеного продукту.

– це блага, надані не у вигляді речей, а у формі діяльності.

– це будь-яка діяльність, що одна сторона може запропонувати іншій, невідчутна дія, яка не призводить до володіння будь-чим.

Послуги нематеріальні, неподільні, непостійні та недовговічні. Вони потребують більшого контролю якості, довіри до постачальника та здатні пристосовуватися до потреб споживачів. Існує багато визначень поняття «послуги». Аналізуючи їх, можна зробити висновок, що послуга – це дія, що приносить користь (допомогу) іншому; це продукт (результат) діяльності сервісного підприємства.

Отже, основними характеристиками та особливостями послуги, на відміну від товару, які впливають на організацію обліку, зокрема обліку витрат такі:

- нематеріальна основа,
- непостійність якості,
- неподільність (від виробника та від споживача),
- неможливість збереження,
- відсутність незавершеного виробництва,
- недовговічність,
- відсутність володіння.

Організація бухгалтерського обліку залежить від кадрового, інформаційного, методичного, технічного, програмного та матеріального забезпечення облікового процесу та галузі, у якій функціонує підприємство. Хоча на сьогодні перебування світу в умовах карантинних заходів вносить свої корективи в організацію обліку.

Особливістю послуг є їхня нематеріальність. Тобто послуги не мають матеріального вираження (відповідно до ст. 901 ЦКУ). Вони споживаються в процесі вчинення певної дії або здійснення певної діяльності.

Основні серед них – послуги транспортні, зв'язку, зберігання, маркетингові, інформаційні, консультаційні, бухгалтерські, аудиторські, навчання тощо.

На відміну від продукції, яка до етапу споживання проходить різні виробничі стадії, послугу споживають у момент її надання. Тому зрозуміло, що продукцію можна залишити на складі й реалізувати пізніше, а ось продаж і споживання багатьох послуг відкласти на майбутнє не можна. Тому за переважною більшістю послуг не буває незавершеного виробництва. У складі незавершеного виробництва варто показувати лише ті витрати на виконання незавершених послуг, щодо яких підприємство ще не визнало дохід (відповідно до п. 6 П(С)БО 9 «Запаси»). Проте відсутність незавершеного виробництва не означає, що не потрібно застосовувати рахунок 23 «Виробництво». Збирати виробничі витрати під час виконання послуг (калькулювати собівартість послуг) треба за дебетом рахунка 23 «Виробництво». В іншому разі, якщо

витрати відображати у складі адміністративних (Дт 92), витрат на збут (Дт 93) та інших операційних витрат (Дт 94), визначити виробничу собівартість послуг буде просто неможливо. Це призведе до викривлення показників фінансової звітності, зокрема такий порядок обліку не відповідає вимогам П(С)БО 16 і призводить до порушень бухгалтерського законодавства.

Саме рахунок 23 відповідно до Інструкції № 291 Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій необхідно застосовувати для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг). За дебетом цього рахунка відображають прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також змінні й постійні розподілені загальновиробничі витрати (Кт 91), за кредитом – вартість виконаних робіт і послуг (у дебет субрахунка 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»). Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати зараховують до собівартості реалізації послуг у періоді їхнього виникнення записом Дт 903 Кт 91.

Оскільки в результаті надання послуги виникає актив, який не має матеріальної форми, то рахунок 26 «Готова продукція» не використовують. Фактичну виробничу собівартість послуг безпосередньо списують до складу собівартості реалізації записом Дт 903 Кт 23.

Для підприємств, що надають послуги, частка матеріальних витрат у складі собівартості залежить від виду послуг. Для деяких видів послуг, наприклад послуг з ремонту побутової техніки, автосервісу тощо, матеріальні витрати у складі собівартості можуть мати високі показники. А для таких послуг, як аудиторські, юридичні, інформаційні, собівартість складається переважно із заробітної плати співробітників.

Наприклад, підприємство надає консультаційні послуги. Основні витрати у процесі калькулювання собівартості охоплюють оплату праці співробітників-консультантів, нарахування ЄСВ, амортизацію необоротних активів, вартість запасів (канцтоварів), які використовують під час надання послуги. Тобто для надання цих послуг підприємство не витрачає матеріальних цінностей на виробництво будь-яких активів. Ті витрати, які неможливо віднести на конкретний об'єкт витрат за прямою ознакою, ідентифікують як загальновиробничі. Попередньо їх збирають на рахунку 91 і потім наприкінці кожного місяця розподіляють. Такий розподіл входить до сфери управлінського обліку, а тому ґрунтується на самостійному рішенні підприємства. За підсумками звітного місяця зібрані витрати воно списує до складу собівартості реалізації бухгалтерським проведенням Дт 903 Кт 23.

Проте не менш важливим є визначення собівартості послуг, для якого потрібно обрати об'єкт та одиницю калькулювання собівартості. Їх вибір залежить від сфери діяльності конкретного підприємства.

Часто об'єкти калькулювання собівартості та об'єкти обліку витрат збігаються, але трапляється й навпаки, оскільки об'єкти обліку витрат та об'єкти калькулювання мають різне призначення і зміст. Під об'єктами обліку витрат розуміють сукупність витрат, а під об'єктами калькулювання – певний вид послуг.

Калькуляційною одиницею вважають одиницю виміру об'єкта калькулювання в процесі обчислення виробничої собівартості послуг. Об'єктом калькулювання послуг може бути кожна конкретна послуга (замовлення), окремий вид або вся сукупність послуг підприємства.

Тобто в процесі калькулювання визначають виробничу собівартість:

- одиниці послуг;
- кожного виду наданих послуг;
- послуг, що надає окремо кожен структурний підрозділ підприємства;
- усього обсягу послуг підприємства.

Залежно від обраного об'єкта калькулювання собівартості послуг обирають метод калькулювання. Зазвичай у сфері послуг – це позамовний або попередільний (попроцесний) методи. Для послуг доволі часто використовують простий (однопредільний або однопроцесний) метод – метод простого підрахунку витрат. Суть його в тому, що всі фактичні витрати, згруповані за статтями калькуляції, підсумовують і потім ділять на кількість одиниць калькулювання. У результаті визначають собівартість такої одиниці. Тобто виробничу собівартість послуги розраховують шляхом підсумовування витрат підприємства, що пов'язані з процесом її надання і належать до певного звітного періоду, і ділення на відповідний «послуговий» обсяг.

Для окремих видів послуг об'єкти і методи калькулювання собівартості встановлені або рекомендовані держорганами. Так, у процесі надання адміністративних послуг Методика, затверджена постановою КМУ від 27.01.2010 р. № 66, пропонує обрати як одиницю калькулювання собівартості послуги людино-годину / людино-день, метод калькулювання – попередільний. Для послуг з поводження з побутовими відходами одиницею калькулювання собівартості послуги Порядок, затверджений постановою КМУ від 26.07.2006 р. № 1010, встановлює 1 куб. метр або 1 тону (за наявності вагового обладнання) побутових відходів, метод калькулювання – нормативний.

В управлінських цілях облік витрат організують за статтями. Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості послуг установлюють самостійно з урахуванням галузевих особливостей (відповідно до п. 11 П(С)БО 16).

Оскільки для фіксації в бухгалтерському обліку будь-якої господарської операції потрібен первинний документ, то калькуляції послуг варто зберігати на випадок перевірок. За тривалими послугами, якщо їх надання на дату балансу ще не завершено, П(С)БО 15 «Дохід» все одно вимагає визнати дохід:

- або зважаючи на ступінь завершеності операції з надання послуг;
- або з огляду на суму фактичних витрат, що підлягають відшкодуванню (якщо першим способом визначити суму доходів від надання послуг неможливо).

Щодо організації відображення операцій з обліку діяльності підприємств сфери послуг у сучасній економіці, то найкраще вести облік в автоматизованій системі. Для оптимізації господарських процесів і підвищення ефективності роботи підприємства керівник прагне посилити контроль за виконанням договірних зобов'язань, уникнути збитків і оптимізувати витрати компанії. Саме автоматизація обліку допоможе виконати ці завдання, підвищивши ефективність праці на 100%. Адже за статистичними даними, співробітники підприємств, що не використовують фінансові програми, витрачають до 60% робочого часу лише на пошук потрібної інформації та виправлення помилок. Таким чином, імплементація автоматизованого обліку у підприємствах сфери послуг допоможе:

- скоротити час на виконання завдань;
- автоматизувати формування звітності;
- організувати оперативний обмін інформацією та документами з віддаленими філіями (якщо такі є) або із контрагентами;
- отримувати всі необхідні виробничі дані підприємства в будь-якій формі і в режимі реального часу;
- відстежувати наявні помилки та вчасно реагувати на них, усувати їх;
- детально контролювати рух грошових коштів;
- заощадити ресурси, знизити трудовитрати і підвищити ефективність кінцевого результату;
- вдосконалити процес обробки інформації – зробити його більш аналітичним, оперативним, якісним. Форми і розріз звітності після автоматизації стають більш багатофункціональними та гнучкими;

– вилучити технічні помилки. Людина тільки вводить інформацію, а комп'ютер сам аналізує, робить підсумки і формує звітну документацію.

Переваги автоматизованого обліку на підприємствах сфери послуг:

– це новий якісний рівень системи управління підприємством;
– низькі ризики і відсутність помилок, зумовлених людським фактором;
– скорочення витрат часу на виконання облікових операцій і обробку документації класичним способом;

– спрощений документообіг – автоматизована підготовка звітної та первинної документації, яку зручно зберігати і модифікувати в електронному вигляді;

– оптимальність – можливість обробки і обліку будь-якої стандартної документації та даних;

– створення єдиної бази даних, завдяки якій можна оперативного, без зусиль отримувати бажану інформацію.

Процес автоматизації варто розпочинати з визначення цілей, масштабу і порядку. Потім потрібно підібрати програмне забезпечення, що найбільш відповідає поставленим завданням, вирішуються всі технічні питання, нюанси, і тільки після цього варто починати процес впровадження програмного забезпечення.

Етапи процесу інтеграції автоматизації обліку для будь-якої галузі є стандартизованими та охоплюють:

– налаштування планів рахунків відповідно до особливостей діяльності підприємства і до поставлених керівництвом завдань;

– налагодження та регулювання групи типових проведень – якщо впроваджується велике комплексне програмне забезпечення, то потрібне персоналізоване налаштування кожного розділу в своєму окремому модулі з урахуванням його специфіки;

– налаштування форм первинної документації, її складу;

– формування і персоналізація форм бухгалтерської звітності і розрахунків за податками і платежами.

Проте діяльність підприємства у сфері послуг вимагає деяких особливих підходів до автоматизації, які передбачатимуть не лише оперативну обробку всієї первинної документації та внесення її в загальну базу даних, а й можливість детального контролю та полегшення процесу управління наданням цих послуг. Доцільно більш детально дослідити необхідність деталізації інформації щодо просування послуги її життєвим циклом. Наприклад у сфері медичних послуг їх «життєвий цикл» охоплює кілька станів, які називаються

статусами послуг. Саме про статус послуги потрібно мати оперативну інформацію, яку без комплексної автоматизації отримати важко. Наприклад пропонуємо у медичній сфері послуги класифікувати за статусами на такі:

- **Замовлена** – одне з двох вихідних статусів медичної послуги, який означає, що послуга потрапила в замовлення пацієнта.

- **Призначена** – друге з вихідних статусів медичної послуги, яке означає, що послуга призначена лікарем.

- **На виконання** – послуга набуває цього статусу після планування, їй уже визначено місце і час виконання. Залежно від способу планування послуга отримує такий статус у процесі формування замовлення або планування.

- **Виконується** – послуга набуває цього статусу для відображення факту початку виконання послуги (вважаємо, що для послуг з таким статусом, як і для виконаних послуг, не можна повернути гроші, якщо послуга була раніше оплачена в касі).

- **Виконана** – послуга набуває цього статусу, коли лікар ставить відмітку про виконання послуги.

- **Виконана частково** – стан виконання багатоетапної медичної послуги (може встановлюватися тоді, коли хоча б одна з послуг, що входить у набір отримала статус Виконана).

- **Скасована** – коли виконання послуги скасовано з певних причин (бажання пацієнта, неявка пацієнта і так далі) або послуга була замінена іншою.

Таким чином, групувати вручну послуги у медичному закладі важко, а для формування оперативної звітної документації для керівника щодо кількості та швидкості надання таких послуг така інформація є вкрай важлива. Тому використання автоматизованих систем на підприємствах сфери послуг є життєво необхідним, хоча їхнє завдання є дещо відмінними порівняно з промисловими підприємствами. Якщо у промисловості основним акцентом є формування достовірної інформації про собівартість виготовлюваної продукції, то у сфері послуг – правильність нарахування заробітної плати, групування послуг, їх просування до моменту споживання та отримання доходу від її реалізації.

Отже, за вимогами норм П(С)БО 16 «послугову» виробничу собівартість обчислюють за тими самими правилами, що й собівартість продукції. Оскільки якщо витрати не збирати на рахунку 23 «Виробництво», визначити виробничу собівартість послуг буде неможливо. Фактичну виробничу собівартість послуг необхідно списувати безпосередньо до складу собівартості реалізації записом Дт 903 Кт 23. Доволі часто собівартість послуг визначають методом простого

підрахунку витрат на створення цієї послуги. Збір і обробку будь-якої інформації про просування послуги від надавача до її споживача необхідно здійснювати у автоматизованому режимі, що сприятиме оперативності прийняття управлінських рішень щодо подальшого вдосконалення надання цих послуг та формування інформації про економічний ефект від їхньої реалізації.

Література

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV.
2. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Мінфіну від 30.11.99 р. № 291.
3. Національний класифікатор України «Класифікація видів економічної діяльності ДК 009:2010», затверджений наказом Держспоживстандарту від 11.10.2010 р. № 457.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Мінфіну від 31.12.99 р. № 318.
5. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV.
6. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV.
7. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI.

1.6. Капіталізація витрат видобувних підприємств: обліково-інформаційний аспект

Добувні підприємства та галузі з видобування корисних копалин займають провідне місце в економіці України. До таких галузей, найперше, прийнято відносити підприємства з видобування: кам'яного та бурого вугілля; сирої нафти та природного газу; металевих та інших руд; транспортування нафти та природного газу до споживачів.

Крім цього, важливе значення для економіки, особливо для будівельної сфери, відводиться видобуванню нерудних матеріалів (каменю, гравію, глини, піску, вапняку тощо). Якщо до них додати ще й видобування та використання водних ресурсів, то стає очевидною важливість та чільне місце такої ресурсної складової у національній економіці.

Вплив видобувних галузей на випуск продукції та ВВП України здійснюється більшою мірою за рахунок їх безпосередньої діяльності, тобто створених видобувними компаніями доходу і доданої вартості, меншою мірою – за рахунок закупівель сировинних ресурсів на внутрішньому ринку. В загальному, видобувні галузі виробляють переважно сировинний продукт з низькою доданою вартістю, що у світі не вважається ефективною економікою. Разом з тим, тут треба враховувати ще й непрямий ефект. На кожну зайняту особу у добувній сфері припадає в середньому 3,61 зайнятих осіб в інших галузях економіки. У видобувних галузях у 2018 році було зайнято 242,8 тис. осіб або 1,5% всього зайнятого населення, що можна розцінювати як прямий внесок у забезпечення життєдіяльності нашої країни. З урахуванням опосередкованого впливу видобувної діяльності на подальшу переробку корисних копалин у вітчизняній економіці підтримувалась зайнятість 877,6 тис. працівників або 5,4 % всього зайнятого населення України [1]. Частка видобувних галузей в економіці України сягає 15% від загального випуску продукції промисловості. До того ж, ефективність роботи цих галузей безпосередньо впливає на діяльність переробних підприємств, виробництво електроенергії, тепла та інших сфер життєзабезпечення країни.

Особлива увага до функціонування видобувних галузей приділяється з прийняттям Закону України «Про забезпечення прозорості у видобувних галузях» від 18.09.2018 року. Вона стосується найперше розкриття обліково-звітної інформації про результати роботи. В Законі зазначається, що метою розкриття інформації у видобувних галузях є надання громадськості доступу до повної та об'єктивної інформації щодо платежів таких суб'єктів

господарювання, створення передумов для суспільно відповідального використання цими суб'єктами корисних копалин загальнодержавного значення, а також для суспільного ознайомлення та обговорення питань, пов'язаних із використанням та управлінням державою і територіальними громадами корисних копалин загальнодержавного значення [2].

Реалізація проектів із видобування природних ресурсів – довготривалий і достатньо складний процес, що вимагає значних капітальних і поточних витрат. Він потребує суттєвих підготовчих витрат, тоді як доходи від експлуатації родовищ будуть одержані пізніше. З іншого боку, значні витрати необхідні для закриття родовищ, приведення земельних ділянок до природного стану, коли продукція уже не видобувається і доходи відсутні. Через значну тривалість експлуатації родовищ самі природні ресурси можуть рахуватися як оборотні, а також як необоротні активи. Усе це вимагає особливого підходу до капіталізації понесених витрат, відображення їх в обліку і звітності у складі оборотних чи необоротних активів.

Отже, за рівнем капіталізації усі витрати на видобування і переробку природних ресурсів можна поділити на капіталізовані на тривалі періоди у складі необоротних активів, тимчасово капіталізовані у складі запасів, некапіталізовані поточні витрати звітного періоду.

Питанням капіталізації витрат має надаватися велика увага, адже залежно від механізму здійснення капіталізаційних процедур може бути одержана різна величина прибутку підприємства. Встановлюючи облікову політику, підприємство має змогу самостійно обирати різні варіанти капіталізації чи декапіталізації витрат і доходів, визначати способи їх списання на кінцеві фінансові результати і таким чином добиватися бажаної результативності. Я. В. Соколов, трактуючи сутність облікової політики, вважав її засобом, що дозволяє легальним способом одержувати необхідну величину прибутку і подавати фінансовий стан фірми відповідно до інтересів власників [3, с. 24].

Під капіталізацією розуміють перетворення витрат в активи з віднесенням їх на фінансові результати частинами або повністю у майбутніх звітних періодах. Для прикладу, витрати на будівництво, придбання і введення в дію основних засобів капіталізуються в необоротні активи. Списання таких витрат на результати діяльності розтягується на багато періодів з урахуванням термінів корисного використання необоротних активів чи за іншими критеріями. На коротші періоди і через одноразове списання на результати проводиться капіталізація витрат, пов'язаних з придбанням (видобуванням) сировини та виробничих матеріалів. Зазначене перетворення витрат у активи в

обліковій (балансовій) теорії розцінюється як накопичення капіталу або капіталізація, оскільки, згідно з обліковим законодавством, поточні звичайні витрати мають призводити до зменшення економічних вигод та зменшення власного капіталу[4]. Під час капіталізації таке зменшення не відбувається, а навпаки – збільшується величина майна (капіталу) підприємства. Проте будь-яку капіталізацію витрат у необоротні чи оборотні активи варто розцінювати як тимчасове явище. З часом такі активи через амортизацію, нарахування зносу або через пряме списання будуть віднесені до поточних витрат, у кінцевому випадку – на зменшення прибутку. І тоді це зменшить балансову величину власного капіталу. Супутнім до поняття капіталізації є процес рекапіталізації – перетворення капіталу з однієї форми в іншу, зміна капіталізованих активів без їх впливу на кінцеві результати діяльності підприємства. Наприклад, понесені витрати спочатку капіталізуються у сировину і матеріали, пізніше – у міру їх використання у виробництві – у незавершене виробництво, яке в результаті завершення технологічного циклу стає готовою продукцією.

На останньому етапі кругообігу природних ресурсів у системі бухгалтерського обліку здійснюється декапіталізація минулих витрат, коли капіталізовані чи рекапіталізовані у попередніх періодах витрати списуються на кінцеві результати при формуванні прибутків (збитків) підприємства з відображенням в обліку і звітності фінансових результатів.

Чітке трактування процесів, пов'язаних з капіталізацією витрат, особливо важливе стосовно видобутих природних копалин, адже вони тісно пов'язані між собою і від схеми розподілу витрат залежать результати діяльності підприємств, що видобувають і використовують природні ресурси.

У світовій практиці в бухгалтерському обліку витрат видобувних підприємств використовується кілька методів їх нагромадження:

- метод повних витрат (full cost method), або його ще іменують методом повної вартості;
- метод успішно завершених розвідувань (successful efforts method), по іншому – метод успішних зусиль, метод результативних витрат);
- метод ділянок, що приносять дохід (area of-interest accounting).

Найбільше використання, особливо у практиці видобування корисних копалин у США, набуло застосування перших двох із означених методів, тобто методу успішно завершених розвідувань та методу повних витрат. Принципова різниця між ними полягає лише в особливостях обліку витрат, що не супроводжують зростання вартості запасів корисних копалин.

Згідно з методом повних витрат, витрати на усі дії з поповнення запасів мають бути капіталізовані. Тому будь-які нерезультативні витрати мають збільшувати собівартість видобутих запасів. Зрозуміло, що не усі витрати можуть бути результативними, певна кількість досліджень не завершується виявленням запасів. Проте ці витрати проведені для майбутнього збільшення запасів, а вигоди від успішних розвідувань і отримана внаслідок таких пошуків інформація мають перекривати витрати як щодо успішних, так і неуспішних розвідувань.

За методом успішно завершених розвідувань витрати на неуспішні розвідування мають відноситися до поточних витрат. Має бути встановлений прямий зв'язок між здійсненими підприємством витратами на розвідку й відповідним прирощенням запасів. А витрати на пошуково-розвідувальні роботи, що не призвели до зростання вартості запасів, відносять до витрат періоду, вони не капіталізуються. При використанні зазначених методів існують різні підходи щодо капіталізації та бухгалтерського обліку таких витрат. Ключові відмінності між двома основними методами обліку витрат на розвідку і видобування корисних копалин (методом успішно завершених розвідувань та методом повних витрат) наведені у табл. 1.4.

Таблиця 1.4

**Відмінності методів капіталізації витрат на розвідку і
видобування корисних копалин**

№ з/п	Види витрат	Метод повних витрат	Метод успішно завершених розвідувань
1.	Витрати на облаштування родовищ корисних копалин	Капіталізуються	Капіталізуються
2.	Витрати на пошук і розвідку, що призвели до приросту запасів	Капіталізуються	Капіталізуються
3.	Витрати на пошук і розвідку, що не призвели до приросту запасів	Капіталізуються	Поточні витрати
4.	Витрати на освоєння родовища: створення виробничої інфраструктури та продуктивні свердловини	Капіталізуються	Капіталізуються
5.	Неперспективні («сухі») експлуатаційні свердловини	Капіталізуються	Капіталізуються (якщо свердловина є розвідувальною, то витрати за нею відносять до поточних витрат)
6.	Витрати на видобуток корисних копалин		Поточні витрати, якщо вони не стосуються майбутнього видобутку (підвищення віддачі пластів)

Весь процес природокористування складається з кількох часткових взаємопов'язаних етапів. Окремі етапи загального циклу природокористування включають певні види робіт, супроводжуються відповідними витратами, що різняться за складом, величиною, а також ступенем їх капіталізації. Структурування витрат при використанні природних ресурсів для цілей обліку і контролю доцільно здійснювати з їх групуванням за окремими стадіями процесу природокористування. У кінцевому підсумку ці стадії становлять замкнутий цикл, початковим етапом якого є підготовчі роботи з облаштування родовищ, а кінцевим – закриття родовищ.

Загальний процес має всі ознаки інвестиційного проекту з усіма властивими для нього етапами, а саме:

- вкладенням коштів у пошукові роботи щодо корисних копалин, у буріння свердловин, облаштування кар'єрів та усієї забезпечувальної інфраструктури у місцях видобування природних ресурсів, що загалом має визнаватися як капітальні інвестиції у будівництво чи придбання основних засобів, інших необоротних активів;

- добуванням корисних копалин з відображенням в обліку поточних витрат, а також віднесенням до них частинами раніше капіталізованих витрат через амортизацію капітальних об'єктів, списанням витрат майбутніх періодів. У результаті переробки чи реалізації видобутої сировини інвестор одержує дохід або іншу вигоду, що має покрити інвестиційні витрати та забезпечити прибутковість інвестиційного проекту;

- закриттям родовищ, проведенням рекультиваційних заходів з надання земельним ділянкам природного стану, що знаменує собою «вихід» з інвестиційного проекту.

У табл. 1.5 подано загальну схему процесу природокористування та послідовність його здійснення. Перші три етапи належать до підготовчих стадій, наступні два можна вважати експлуатаційними, а на останній стадії здійснюються роботи, що пов'язані із закриттям проекту, ліквідацією чи консервацією родовищ, шахт, свердловин, рекультивацією земельних ділянок, тобто «виходом» з інвестиційного проекту.

Наведені етапи можна глибше деталізувати або, навпаки, укрупнити, відповідно до цілей управління, обліку, прийнятої облікової політики. Структуризація робіт і витрат повністю залежить від технологічного циклу та особливостей діяльності у тій чи іншій сфері. Але спільними для більшості із них є такі стадії.

**Стадії інвестиційного проекту з відкриття і закриття родовищ,
видобування природних ресурсів**

№ стадії	Назва стадії	Характеристика процесів, робіт і витрат
I	Підготовча стадія щодо реалізації проекту з видобування і переробки корисних копалин	Придбання чи оренда земельної ділянки, проведення попереднього сейсмічного обстеження та інші роботи (до отримання права на розвідку запасів корисних копалин)
II	Пошуково-розвідувальні роботи	Отримання дозволів, пошук та визначення обсягів і якості корисних копалин, технічної можливості та економічної доцільності їх видобутку
III	Підготовка до видобування корисних копалин	Отримання доступу до підтверджених корисних копалин і створення відповідної інфраструктури для їх видобування, зберігання та переробки
IV	Видобування корисних копалин	Операційні витрати на видобування, переміщення на поверхню, транспортування, зберігання, збагачення корисних копалин
V	Переробка видобутих запасів	Операційна діяльність щодо виготовлення з видобутих природних ресурсів готової продукції та її реалізації
VI	Завершення проекту з видобування природних ресурсів	Роботи з відновлення ґрунтового покриву, поліпшення стану та продуктивності порушених земель, забезпечення соціальної та екологічної безпеки в місцях видобування копалин

Підготовча (передрозвідувальна) стадія – це етап природокористування до моменту отримання прав на користування природними ресурсами. Витрати на даному етапі включають усі видатки, понесені до моменту отримання права на розвідку запасів корисних копалин у межах визначеної території. До них відносять витрати на придбання, одержання в оренду, набуття права користування на земельну ділянку для виробничих потреб, одержання попередніх сейсмічних даних, а також витрати на подальшу геологічну і геофізичну розвідку та обробку цих даних, одержання прогнозної інформації про наявність природних ресурсів, орієнтовну їх кількість та необхідні якісні характеристики.

Особливістю у формуванні витрат на підготовчому етапі є те, що вони можуть бути значними та здійснюватися з високим ризиком невпевненості, що такі витрати призведуть до виявлення нових копалин чи підтвердження задекларованих природних ресурсів. Ще одна специфіка полягає в тому, що під

такі фактично понесені витрати не передбачено доходів, а для дотримання бухгалтерського принципу відповідності на них поширюються особливі умови капіталізації.

Облік витрат передрозвідувальної стадії у даний час в Україні майже не регламентований. Дія облікового стандарту П(С)БО 33 «Витрати на розвідку запасів корисних копалин» не поширюється на роботи і витрати, що передують отриманню права на використання природних ресурсів. За таких умов підприємства вимушені самостійно формувати структуру таких витрат, визначати варіанти їх обліку у прийнятій обліковій політиці на основі професійних суджень. В окремих добувних галузях розроблені та використовуються власні галузеві стандарти для визнання цих витрат в обліковій політиці.

Витрати передрозвідувальної стадії не можуть бути віднесені до будь-яких конкретних природних ресурсів, адже й самі природні ресурси на цьому етапі ще не є доведеними (визнаними). Тому в практиці бухгалтерського обліку такі витрати не капіталізуються, а, зазвичай, списуються на витрати періоду. Такий підхід не варто вважати правильним, оскільки при цьому порушується принцип відповідності в обліку. Хоча на підставі внесених змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 5 жовтня 2017 року даний принцип виведено зі складу основних принципів обліку, він і надалі залишається надзвичайно важливим, оскільки ним регулюється відповідність доходів і витрат за окремими звітними періодами. Віднесення до поточних витрат передрозвідувальної фази завищує витрати на цьому етапі, під які ще не одержано відповідних доходів.

Найбільшу частку серед витрат з видобування та використання природних ресурсів становлять витрати на здійснення пошуково-розвідувальних робіт. Відповідно до НП(С)БО 33 «Витрати на розвідку запасів корисних копалин», розвідка запасів корисних копалин – це пошук та встановлення обсягів і якості корисних копалин, що здійснюється підприємством після отримання права на розвідку запасів корисних копалин у межах визначеної ділянки (території), а також встановлення технічної можливості та економічної доцільності видобутку корисних копалин [5]. Згідно з НП(С)БО 33, до складу витрат на розвідку обсягів і якості запасів корисних копалин входять, зокрема, витрати:

- пов'язані з отриманням (придбанням) права на розвідку запасів;
- на виконання топографічних, проектних, геологорозвідувальних робіт, геохімічних та геодезичних досліджень;

- на спорудження розвідувальних, випереджувальних експлуатаційних і нагнітальних свердловин;
- на взяття зразків та проб;
- витрати, пов'язані з державною експертизою і визначенням технічної можливості та економічної доцільності видобутку корисних копалин;
- амортизація основних засобів і нематеріальних активів, що використовуються для розвідки запасів корисних копалин;
- інші витрати, які безпосередньо пов'язані з пошуком та розвідкою корисних копалин.

Усі зазначені витрати також можуть бути капіталізовані, визнаватися як активи з розвідки запасів корисних копалин. Підприємству доцільно передбачити в обліковій політиці структуру подібних витрат, порядок їх відображення та списання в обліку. Логічно такі витрати визнавати витратами майбутніх періодів та періодично списувати на поточні операційні витрати рівномірними частками протягом прогнозного терміну експлуатації родовища або ж пропорційно до реальної маси видобутих копалин у кожному періоді. У цьому сенсі варто погодитися з думкою Я. В. Соколова щодо визнання витрат майбутніх періодів капіталізованими витратами, що не мають об'єкта, а лише мають визначений час капіталізації [6, с. 296].

На стадії розробки родовища підприємство несе витрати щодо отримання доступу до підтверджених запасів корисних копалин та створення відповідної інфраструктури для їх видобування, підготовки, зберігання і переробки. До них належать витрати на підготовку ділянок для облаштування свердловин та проведення бурових робіт, будівництво під'їзних доріг, газопроводів та ліній водо- та електропостачання, витрати на буріння самих експлуатаційних свердловин та витрати на придбання чи встановлення виробничого обладнання та споруд.

Виконані роботи з буріння свердловин відносять до капітального будівництва. Тому пошукові та розвідувальні свердловини обліковуються у складі капітальних інвестицій і разом з експлуатаційними свердловинами займають найбільшу питому вагу у складі основних засобів видобувних підприємств. У процесі експлуатації родовищ такі об'єкти амортизуються. В сучасних умовах видобувні підприємства для будівництва свердловин можуть наймати спеціалізовані підрядні будівельні організації, що значно спрощує облік у них витрат, а на баланс зараховуються лише готові, збудовані капітальним способом свердловини.

Наступною стадією, що настає після розробки родовища та створення всієї необхідної природної, технологічної та організаційної інфраструктури, є безпосередньо процес добування природних ресурсів. Видобування корисних копалин, відповідно до Податкового Кодексу України (пункт 14.1.51 статті 14), – це сукупність технологічних операцій з вилучення та переміщення на поверхню частини надр, що вміщують корисні копалини [7]. Витрати на добування корисних копалин включають:

- вартість матеріалів і запасних частин, енергії, використаних у процесі видобування;
- заробітну плату виробничого персоналу та відповідні нарахування;
- податки та платежі, пов'язані з добуванням природних ресурсів;
- природоохоронні витрати;
- витрати на експлуатацію та ремонт свердловин, виробничого обладнання та інфраструктури;
- інші витрати.

В багатьох добувних галузях матеріального виробництва, що використовують як сировину видобуті природні копалини, обліковий процес і пов'язані з ним питання капіталізації витрат є досить складними. Тому у науковій літературі ведуться певні дискусії щодо обліку продуктів природокористування.

Так, у промисловості будівельних матеріалів, де сировиною виступають видобуті нерудні матеріали, пропонується внести зміни до структури господарських процесів. Так, замість процесу постачання Крупка Я. Д. і Романчук А. Л. вводять видобування нерудних матеріалів, визначаючи при цьому такі господарські процеси [8, с. 23]:

видобування → переробка → збут.

Самі ж виробничі процеси в обліку вони поділяють на окремі переділи з використанням напівфабрикатного методу калькулювання собівартості продукції. Наприклад, до першого переділу у цегельному виробництві віднесено видобування та вилежування сировини в буртах, до другого – формування напівфабрикатів (цегли-сирцю), до третього – сушіння, обпалення цегли та пакування готової продукції.

Завершує інвестиційний проект та вважається кінцевим етапом процесу природокористування закриття (консервація) родовищ та відновлення природного середовища у місцях видобування. Після завершення добування корисних копалин, а також у разі, коли за техніко-економічними розрахунками та іншими обґрунтуваннями подальша розробка родовища чи його частин

недоцільна або неможлива, об'єкти чи ділянки з видобування копалин підлягають ліквідації чи консервації, а розташовані під ними земельні ділянки – рекультивації. За повної або часткової ліквідації чи консервації свердловини повинні бути приведені до стану, що гарантує екологічну і соціальну безпеку людей, майна та навколишнього природного середовища, а в разі консервації таких об'єктів – ще й збереження родовищ та свердловин протягом усього періоду консервації.

Якщо в процесі експлуатації земельні ділянки забруднено, то у землевласників чи землекористувачів виникають зобов'язання щодо їх очищення. У Кодексі України про надра зазначено, що користувачі надр зобов'язані приводити земельні ділянки, порушені при користуванні надрами, до стану, придатного для подальшого їх використання у суспільному виробництві [9]. Землі, що зазнали змін у структурі рельєфу, екологічного стану ґрунтів і материнських порід та у гідрологічному режимі внаслідок проведення гірничодобувних, геологорозвідувальних, будівельних та інших робіт, підлягають рекультивації. Рекультивація порушених земель, відповідно до Земельного Кодексу України, – це комплекс організаційних, технічних і біотехнологічних заходів, спрямованих на відновлення ґрунтового покриву, поліпшення стану та продуктивності порушених земель [10].

При виконанні завершальних робіт, пов'язаних із припиненням діяльності на об'єкта, його консервацією, видобувні підприємства здійснюють значні витрати, які у цей час не можуть бути забезпечені доходами, оскільки процес видобування припинено. Знову ж, з метою дотримання принципу відповідності такі витрати мають зменшувати доходи протягом усього терміну видобування. Для виконання цієї умови у період експлуатації родовищ доцільно створювати відповідні резерви і обліковувати їх у складі забезпечень майбутніх витрат. За рахунок подібних зарезервованих коштів мають покриватися витрати на закриття свердловин, родовищ і рекультивацію земель після завершення промислової експлуатації таких об'єктів.

Такі дії, пов'язані з «виходом» з інвестиційного проекту, з позиції капіталізації можна вважати зворотним процесом до неї – своєрідним варіантом декапіталізації. Нарахування резерву під забезпечення майбутніх витрат на припинення діяльності призводить до зменшення прибутку, а, отже, й капіталу підприємства. Тут величина власного капіталу свідомо занижується, враховуючи те, що у майбутньому потрібно буде виконати певний обсяг робіт і понести відповідні витрати, які не будуть забезпечені доходами.

З урахуванням вищеописаних етапів природокористування, можна вибудувати логічну структуру витрат, визначити їх вплив на рівень капіталізації, що в кінцевому випадку впливатиме на спосіб і терміни фінансового забезпечення (покриття) зазначених витрат. Така структура подана у табл. 1.6.

Таблиця 1.6

Витрати природокористування за ступенем їх капіталізації та способами погашення*

Етапи природокористування та види витрат	Спосіб і ступінь капіталізації	Спосіб і періоди погашення (декапіталізації)
1. Витрати на придбання, створення необоротних активів	Капітальні інвестиції в основні засоби, інші матеріальні і нематеріальні активи	Частинами через амортизацію протягом періоду корисного використання
2. Витрати на підготовчі (пошуково-розвідувальні) роботи	Тимчасова капіталізація за відсутності доходів у формі витрат майбутніх періодів	Списання за принципом відповідності частинами на поточні витрати
3. Витрати на видобування, придбання сировинних запасів	Короткострокова капіталізація у формі запасів, оборотних активів	Списання на собівартість у міру витрачання ресурсів
4. Витрати на переробку сировинних запасів	Рекапіталізація витрат у запасах з перетворенням на готову продукцію	Віднесення до собівартості продукції (незавершеного виробництва)
5. Витрати (собівартість) готової продукції	Декапіталізація витрат в активи (готову продукцію, роботи, послуги)	Списання собівартості реалізованої продукції на фінансові результати
6. Адміністративні, збутові, інші операційні та фінансові витрати	Не капіталізуються	Списання на фінансові результати в періоді виникнення витрат
7. Витрати на закриття (консервацію) місць видобування корисних копалин	Декапіталізація шляхом резервування коштів під майбутні витрати	Віднесення на фінансові результати створених забезпечень під майбутні витрати на закриття родовищ

* укладено на основі [11, с.54].

Реально оцінюючи усі зазначені процеси шляхом комбінування встановлених узаконених варіантів обліку, можна суттєво впливати на величину капіталу компанії. Це важливо у підприємствах з видобування і

переробки корисних копалин, де значне місце у виробничому процесі займають підготовчі роботи та пов'язані з ними витрати. Використовуючи різні підходи до капіталізації витрат, можна прогнозовано та на законній основі регулювати та відображати у фінансовій звітності потрібну величину прибутку і власного капіталу підприємства. Як вважають деякі фахівці, у даний час мають використовуватися нові підходи до структуризації капіталу, а облік має зосереджуватися на створенні інформаційного забезпечення вартісно-орієнтованого управління [12, с. 186].

Враховуючи наведені особливості діяльності видобувних підприємств, основними об'єктами обліку є окремі етапи загального виробничого циклу щодо підготовки та використання природних ресурсів, центри відповідальності, свердловини чи родовища, інвестиційні проекти щодо розробки, експлуатації та закриття місць видобування корисних копалин. Об'єкти контролю, як правило, співпадають з об'єктами обліку. На це наголошують А. Кузьмінський, В. Сопко, В. Завгородній. Вони стверджують, що при використанні даних бухгалтерського обліку в системі контролю більш повно розкриваються безпосередньо контрольні функції обліку за господарською діяльністю, а облікові дані є джерелом здійснення контрольних функцій. Проте не всі облікові дані використовуються для контролю. Їх ще потрібно відбирати [13, с. 81].

Загалом, природокористування включає комплекс часткових, послідовних та взаємопов'язаних процесів. Кожний етап загального циклу супроводжується певними витратами, що відрізняються як за складом, так і за їх величиною. Процес природокористування з видобування і переробки корисних копалин як цілісний інвестиційний проект включає три послідовні взаємопов'язані стадії:

1) виокремлення та оформлення земельних ділянок, необхідних прав на її використання, проведення пошуково-розвідувальних робіт і підготовка місць та засобів до видобування копалин;

2) безпосередньо процес видобування і переробки природних ресурсів з одержанням доходів від їх реалізації;

3) проведення робіт після завершення видобування та закриття проектів з ліквідацією чи консервацією родовищ, шахт, свердловин, рекультивацією та приведенням земельних ділянок до природного стану.

Доцільно зауважити, що лише на другій фазі виникає можливість дотримання бухгалтерського принципу відповідності доходів і витрат. На інших стадіях в обліку має застосовуватись порядок капіталізації витрат у

складі необоротних активів та витрат майбутніх періодів, а також резервування коштів під забезпечення майбутніх витрат і платежів.

При побудові системи обліку процесу видобування і використання природних ресурсів важливо ураховувати особливості діяльності, що характерні для видобувних підприємств. Суттєвий вплив на це мають прийняті зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», введені з 1 січня 2018 року. За ними підприємства з видобування корисних копалин віднесені до суб'єктів, що становлять суспільний інтерес. Відтак, вони зобов'язані подавати додатково звітність про платежі на користь держави, звітність про управління.

Згідно з прийнятим Законом України «Про забезпечення прозорості у видобувних галузях», суб'єкти, що здійснюють видобування корисних копалин загальнодержавного значення, у такій звітності повинні розкривати інформацію про свою діяльність наступними способами:

- шляхом подання Звіту про платежі на користь держави до центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у сфері енергетики та вугільної промисловості. У цьому звіті розкривається інформація про кінцевих бенефіціарних власників таких суб'єктів, загальні суми підтверджених актами звірки платежів, ренти за їх видами, обсяги видобутих копалин, про середньооблікову чисельність працівників, обсяги фінансування проектів, участь таких суб'єктів у соціальних проектах і програмах із зазначенням витрачених сум на реалізацію таких проектів. Ця інформація має бути підтверджена аудиторським звітом;

- розміщення на власному веб-сайті електронної версії Звіту про платежі на користь держави;

- надання центральному органу виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у сфері енергетики та вугільної промисловості, або розміщення в електронній системі подання та аналізу звітності інформації про істотні умови угод про користування надрами разом із відповідними витягами із таких угод;

Загалом, оцінюючи економічний механізм використання природних ресурсів як об'єкта обліку і контролю, можна простежити значний вплив усіх елементів (учасників) на систему обліку і контролю добувального підприємства. Серед інших об'єктів важливо виділити одержання об'єктивної інформації про ефективність роботи за окремими місцями, циклами, проектами видобування та переробки природних ресурсів. Такі об'єкти обліку включають широкий спектр операцій не тільки виробничого характеру (операційної діяльності), але

й роботи, пов'язані з розвідкою корисних копалин, підготовкою до промислової розробки, які капіталізуються у різний спосіб. На завершальному етапі реалізації проектів виникає необхідність у проведенні рекреаційних робіт, що потребує додаткових витрат і вносить специфіку в облік при їх виникненні і списанні, капіталізації чи декапіталізації.

Література

1. Звіт з оцінки непрямого внеску видобувних галузей в економіку України URL: <http://agru.org.ua/upload/files/14157555191714.pdf>.
2. Закон України «Про забезпечення прозорості у видобувних галузях від 18.09.2018 року URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2545-19#Text>.
3. Бухгалтерский учёт: ученик / Бочкарева И. И., Быков В. А., Соколов Я. В. (под ред. Я. В. Соколова). – 2-е изд. [перераб. и доп.]. М.: ТК «Велби», 2008. 776 с.
4. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996-14 зі змінами та доповненнями.
5. НП(С)БО 33 «Витрати на розвідку запасів корисних копалин» URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0844-08#Text>.
6. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета. М: Финансы и статистика, 2000. 496 с.
7. Податковий Кодекс України URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
8. Крупка Я. Д., Романчук А. Л. Облік і контроль операційної діяльності на підприємствах промисловості будівельних матеріалів. Монографія. Чернівці: Місто, 2011. 296 с.
9. Кодекс України про надра. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/132/94-%D0%B2%D1%80#Text>.
10. Земельний Кодекс України від 25 жовтня 2001 р. URL : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2768-14>.
11. Крупка Я.Д., Порохнавець Я.А. Облік і контроль у видобувних галузях: монографія. Тернопіль: Видавництво «Крок», 2019. 252 с.
12. Корягін М .В., Куцик П. О. Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерської звітності: монографія. К.: Інтерсервіс, 2016. 276 с.
13. Кузьмінський А. М., Сопко В. В., Завгородній В. П. Організація бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: Підручник / За ред. А. М. Кузьмінського. К.: Вища школа, 1993. 223 с.

1.7. Розвиток обліку в умовах циркулярної економіки

Важливою світовою проблемою, яка виникає через виснаження природних ресурсів і масштабне забруднення навколишнього середовища, є досягнення сталого розвитку. Сталий або стійкий розвиток (англ. sustainable development) – загальна концепція необхідності встановлення балансу між задоволенням сучасних потреб людства та захистом інтересів майбутніх поколінь, включаючи їхню потребу в безпечному й здоровому довкіллі.

Як визначено у доповіді Міжнародної (Світової) комісії з довкілля і розвитку (World Commission on Environment and Development, Brundtland Commission) сталий розвиток – це «розвиток, який задовольняє потреби нинішнього покоління без шкоди для можливості майбутніх поколінь задовольняти свої власні потреби». Сталий розвиток поєднує діяльність за трьома взаємопов'язаними напрямками, серед яких: економічний, соціальний та екологічний [1].

Лінійна модель економіки, яка є базовою у більшості країн світу, передбачає, що ресурси (сировина) добуваються і використовуються для виготовлення продукту, а після використання утворюються відходи, які не мають подальшого застосування, тобто утилізуються (викидаються). Інакше кажучи соціально-економічна система базується на принципі лінійної економіки: «take, make, dispose (waste)». Основний елемент створення цінності – це матеріальний потік, в який входить лише первинна сировина (матеріали) на початку ланцюжка створення вартості. Проблема такої лінійної економіки полягає в низькій ефективності виробництва, неефективному використанні ресурсів та утворенні відходів, які потребують утилізації й забруднюють навколишнє середовище.

В економіці, яка базується на циркуляції та переробці, відходи, матеріали і залишки використовуються повторно. Наприклад, відходи скла використовуються для виготовлення нових скляних виробів, макулатура – для виготовлення нового паперу. Щоб забезпечити в майбутньому достатню кількість сировини для харчування, проживання, опалення та інших потреб, економіка має стати циркулярною. Такий підхід означає суттєве зменшення відходів, виробництво продукції стає більш ефективним, а матеріали використовуються повторно. За потреби у новій сировині, яку неможливо отримати з відходів, її постачають без шкоди для природного середовища і суспільства.

Прихильники циркулярної економіки закликають до трансформації виробничого циклу з лінійного «видобуток сировини \Rightarrow виробництво продукції \Rightarrow споживання продукції \Rightarrow отримання відходів» у нескінченний цикл, де відходи та викиди прогнозовані, матеріали постійно використовуються повторно, а природні системи захищаються [2].

На загальнотеоретичному рівні циркулярну економіку можна визначити як «економічну модель, в якій планування, фінансування, закупівля, виробництво і переробка розробляються та управляються як процес і як результат, щоб максимізувати ефективність функціонування екосистеми та добробут людей» [3, с. 377].

Усвідомлюючи планетарні кордони і суспільні виклики, циркулярна економіка набирає обертів та може зіграти значну роль у підтримці досягнення багатьох цілей сталого розвитку ООН.

Цілі сталого розвитку (ЦСР), які ще мають назву «Глобальні цілі», – це загальний заклик до дій, спрямованих на те, щоб позбутися бідності, захистити планету, забезпечити мир і процвітання для всіх людей у світі. ЦСР набули чинності у січні 2016 р. та стали основою політики і фінансування Програми розвитку ООН (ПРООН) протягом наступних 15 років. Як основне представництво ООН у сфері розвитку, яке функціонує майже у 170 країнах, ПРООН має унікальні можливості для досягнення Цілей.

Сімнадцять Цілей сталого розвитку та 169 завдань показують масштабність й амбітність намірів ООН. Стратегічні перспективи зосереджуються на основних сферах, таких як боротьба з бідністю, демократичне управління і миробудівництво, кліматичні зміни та ризики виникнення стихійних лих, економічна нерівність. Вони спрямовані на реалізацію прав людини, досягнення гендерної рівності й розширення прав і можливостей. Серед інших пріоритетів Цілі також охоплюють нові сфери, такі як кліматичні зміни, економічна нерівність, інновації, стале споживання. ЦСР мають комплексний та неподільний характер і забезпечують зрівноваження трьох вимірів сталого розвитку: економічного, соціального та екологічного. Зауважимо, що Цілі є взаємопов'язаними, адже ключем до успіху кожної з них є вирішення питань, пов'язаних з іншими цілями.

Перехід до моделі циркулярної економіки потребує системного зміщення бізнес-підходів, у котрих значення попередніх цілей змінюються для знаходження цінності в елементах, якими раніше нехтували або які відкидали [4]. При цьому передбачається повна відмова від традиційних способів ведення бізнесу, в яких мережі постачання і партнерства є ключовими [5].

При цьому, як зауважують науковці, циркулярна економіка – це не традиційна переробка (recycling) на новий лад. В ідеалі вона починає діяти задовго до того, як товар (продукт, сировина, відходи тощо) стає непридатним, потребує переробки або ремонту.

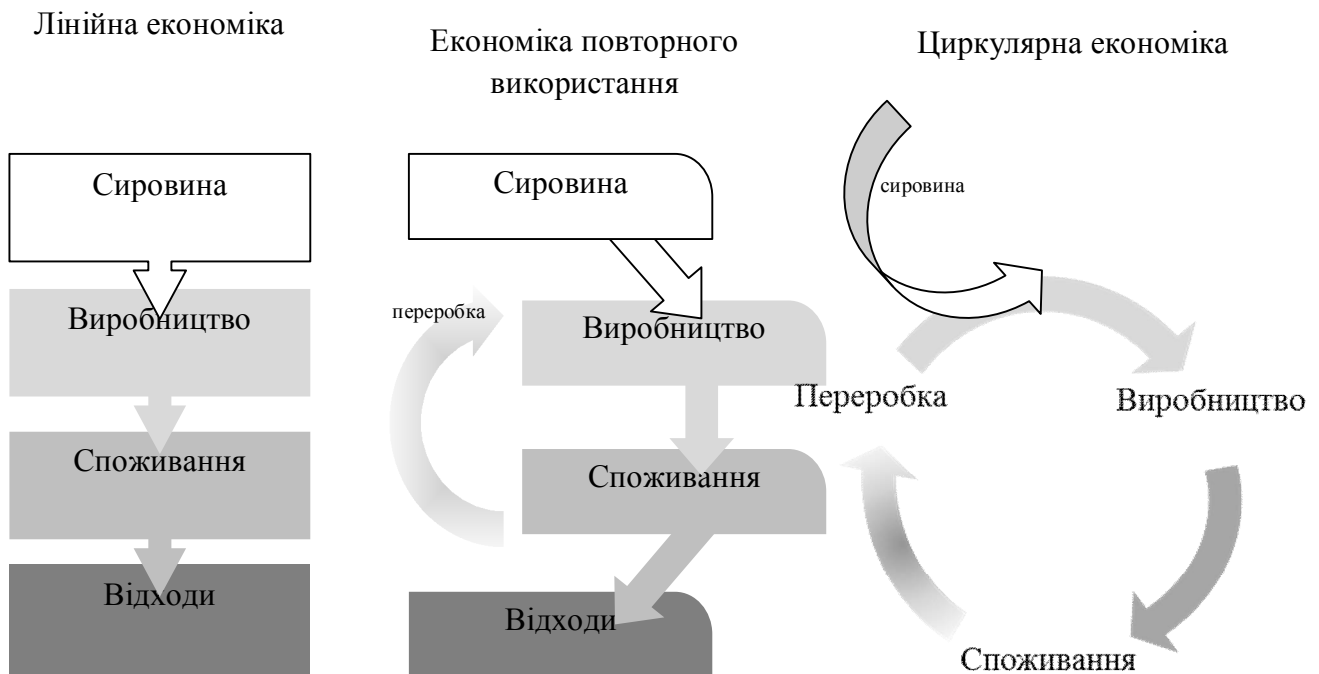


Рис. 1.10. Перехід від лінійної до циркулярної економіки

Сформовано автором на основі [6].

Концепція циркулярної економіки передбачає безпосередній вплив на етапах планування та розробки товарів з метою забезпечення тривалого життєвого циклу й високого потенціалу для подальшого повторного використання, модернізації, відновлення і переробки сировини.

Ідея циркулярної економіки з її принципами скорочення, повторного використання та утилізації енергії, матеріалів і відходів розглядається як життєздатна стратегія альтернативного розвитку з метою послаблення конфлікту між розвитком національної економіки й охороною навколишнього середовища. Циркулярна економіка допомагає вирішити проблеми з нестачею ресурсів та забруднення навколишнього середовища, а також дає змогу виробникам покращити їхню конкурентоспроможність шляхом усунення зелених бар'єрів у міжнародних економічних відносинах [7, с. 44-45].

Відносно новою та тісно пов'язаною з циркулярною економікою є економіка спільного використання або економіка спільного споживання, економіка спільної участі, шерінгова економіка (sharing economy). Шерінгова економіка – це соціоекономічна система, яка базується на спільному

користуванні людськими й фізичними ресурсами, а не на володінні ними. Така економіка дає змогу одночасно бути і споживачем, і виробником та користуватися можливим фінансовим прибутком від виробленої спільної споживчої цінності.

Світовий економічний форум і Форум молодих глобальних лідерів у співпраці зі стратегією «Accenture» визнали найкращі практики з впровадження циркулярної економіки серед 450 компаній зі 45 країн світу. До найвідоміших з них належать: «AB InBev», «IKEA», «Adidas», «H&M», «Levis», «Natura», «Philips».

Фундаментальні зміни, необхідні для компаній при переході від лінійної до циркулярної економіки, [9]:

- вимоги до працівників: лінійна економіка базується на спеціалізованій робочій силі (на фахівцях вузького профілю), завдання якої розподілено на невеликі й прості компоненти. Циркулярна економіка, навпаки, потребує від кожного окремого працівника застосування цілісного підходу залежно від того, де він перебуває в компанії (фахівці широкого, загального профілю);

- підхід до джерел ресурсів: лінійна економіка базується на дефіциті товару, який може бути затребуваний на ринку. В циркулярній економіці основна увага приділяється постійним інноваціям, тому для вирішення проблеми можна розглянути будь-яке доступне джерело ресурсів.

- конкуренція: лінійна економіка базується на конкуренції, а циркулярна – на співпраці;

- методи оцінювання результатів: ключові показники ефективності лінійної економіки базуються на кількісних показниках, тоді як ключові показники ефективності (Key Performance Indicator, KPI) циркулярної економіки використовують змішані методи, які покладаються на якісні дані, отримані на різних етапах циклу діяльності компанії;

- структура команди: команди з лінійною економікою переважно структуровані зверху вниз, команди ж циркулярної економіки, як правило, матричні. Різні командні структури також потребують використання різних типів менеджменту компанії.

Дослідження на тему циркулярної економіки, яке провели М. Геїсдоерфер та інші науковці, доводить, що автори статей на тему циркулярної економіки, які мають більше ніж 3 публікації, є лише у 25 країнах світу. Найбільше науковців налічується у Китаї (понад 120 публікацій), Великобританії (понад 40), Нідерландах, США, Італії (понад 20). До того ж це дослідження виявило закономірність: чим глибше інтегровані екологічні аспекти в різні напрямки

політики держави, тим більше число дослідників займається цією проблематикою. Безумовними лідерами слід визнати Китай і Євросоюз, де у 2015 р. було ухвалено пакет законодавчих і незаконотдавчих ініціатив, відомий як Європейський план дій щодо циркулярної економіки (European Circular Economy Action Plan, CEAP) [10].

Оскільки циркулярна економіка не лише є теоретичною концепцією, а й має практичну реалізацію, один із ключових факторів такої трансформації – це бухгалтерський облік. Потрібно розробити нові форми бухгалтерського обліку для відображення перетворення відходів з цінних та нецінних матеріалів на джерело вартості, яке має економічну, екологічну і/або соціальну цінність. Облік на основі матеріальних потоків дає відповіді лише на деякі запитання, але занепокоєння щодо можливості застосування його теоретичних основ у практиці циркулярної економіки залишається актуальним [9; 11].

Бухгалтерський облік потребує стимулювання системного підходу та надання внутрішнім і зовнішнім користувачам нових засобів для вимірювання ефективності діяльності підприємства саме в умовах циркулярної економіки на організаційному, галузевому або національному рівні [12; 13]. Водночас бухгалтерський облік має важливе інформаційне значення, щоб допомогти підприємствам перейти від концепції обліку ресурсів до обліку на основі функцій або життєвого циклу.

Нещодавні дослідження бухгалтерського обліку діяльності інфраструктур, які використовуються платформами циркулярної та шерінгової економіки, можуть бути використані як основа для подальших розробок, оскільки, незважаючи на важливу роль обліку для досягнення цілей циркулярної економіки, це питання науковці практично не досліджували [14; 15].

Дж.Гуск, проводячи дослідження щодо того, як можна вдосконалити бухгалтерський облік, щоб забезпечити перехід до циркулярної економіки, намагається дати відповідь на три запитання [16]:

1. Як можна покращити звітність, щоб вона відповідала потребам циркулярної економіки?

2. Як вимірювати вартість у циркулярній економіці?

3. Які зміни мають відбуватися в обліку для циркулярної економіки?

Спробуємо розглянути ці питання детальніше.

Перш за все, проблеми стосуються звітності в умовах циркулярної економіки (табл. 1.7).

Проблематика звітності в умовах циркулярної економіки

Категорія	Проблема
Фінансова звітність	Бухгалтерський облік на основі історичної вартості не можна застосувати до активів, які перебувають у безперервному циклі, оскільки щодо них відсутнє поняття купівельної ціни. Припущення (принцип) безперервності для оцінки активів може залежати від циркулярності процесу.
Нефінансова звітність	Ризики у звіті з управління надмірно зосереджені на короткостроковій перспективі, натомість циркулярний підхід базується на довгостроковій перспективі. Ризики, пов'язані з переходом до циркулярної економіки, не відображаються у звітах, оскільки відсутня методика їх оцінки.
Відсутність норм щодо звітування про циркулярну економіку	Звітність про циркулярну економіку формується на добровільних засадах. Розкрити інформацію про циркулярну економіку та фінансові результати важко порівняти.

Зауважимо, що описані у табл. 1.7 аспекти не є вичерпним переліком, оскільки компанії лише розпочинають працювати в умовах циркулярної економіки і проблеми, які стосуються обліку та звітності, виникають поступово. Зокрема, це стосується навіть термінології, яка може бути застосована при циркулярному виробництві. Наприклад, поділ на два окремих цикли, які є принципово різними щодо використання сировини і матеріалів: біологічний та технічний.

Біологічні матеріали – це матеріали, які можуть безпечно знову потрапити у природу, пройшовши один або кілька циклів використання, де вони з часом біодеградують, повертаючи поживні речовини до навколишнього середовища. Технічні матеріали – це матеріали, які не можуть знову потрапити в навколишнє середовище, (метали, пластмаси й синтетичні хімічні речовини), мають постійно циркулювати в системі, щоб їхня цінність могла бути максимально використана і відтворена. Щодо відображення в фінансовому обліку та звітності, то виникатимуть проблеми. Як саме їх відображати? За якою вартістю у балансі? Як розраховувати собівартість при повторному багаторазовому використанні? [17].

Крім цього, фахівці з бухгалтерського обліку вважають облік на основі справедливої вартості ненадійною основою для розрахунків ціни при циркулярному виробництві [18]. Проблема також полягає в тому, яку саме продукцію слід зараховувати до циркулярної. Наприклад, за основу можна брати відсоток перероблених матеріалів, що використовуються у виробничому процесі, як показник того, наскільки циркулярним є виріб. У цьому випадку

виникає проблема: яким саме має бути такий відсоток, оскільки межа між циркулярним виробництвом і повторним використанням (переробкою) доволі нечітка. До того ж існують компанії, для яких показник питомої ваги саме перероблених матеріалів не може бути показником циркулярності.

Наприклад, сервісні організації не завжди виробляють матеріальну продукцію та можуть лише споживати матеріали (запаси). Інші організації виробляють товар, який можна використовувати лише один раз (наприклад, газ із «зелених» відходів). Для таких організацій важко чітко означити критерії циркулярності, але вони можуть використовувати циркулярний підхід через закупівлі й поведінку щодо споживання запасів багаторазового використання [17; 19]. Для вимірювання походження (циркулярності) матеріалів важливо, щоб компанії знали своєрідну «історію» матеріалів і деталей, які вони використовують. Ці знання мають надходити з інших елементів ланцюжка доданої вартості, наприклад, зі специфікацій з детальним описом. Однак сучасні системи менеджменту та маркетингу недостатньо підготовлені для надання такої інформації, що ускладнює визначення, наскільки продукт є циркулярним.

Фахівці міжнародної мережі фірм KPMG, які надають аудиторські, податкові, юридичні та консультаційні послуги, при дослідженні впровадження моделей циркулярної економіки особливу увагу звернули на облік доходів, а також на оренду, оплату за користування і повернення коштів. Результати дослідження дали підстави зробити висновок, що нинішні інституційні економічні підходи перешкоджають переходу до циркулярної економіки [20].

Загальноприйняті норми амортизації в бухгалтерському обліку, порядок нарахування ПДВ, порядок та методика оцінки активів пристосовані й відповідають вимогам традиційної моделі лінійної економіки та звичній реалізації кінцевої продукції споживачу порівняно з циркулярними економічними моделями. Фахівці вважають за доцільне для підприємств, які застосовують циркулярний підхід, використовувати оподаткування ресурсів, а не оподаткування заробітної плати. Перехід з оподаткування робочої сили на ресурси стимулюватиме прийняття циркулярних моделей, оскільки діяльність з технічного обслуговування, ремонту й реконструкції є трудомісткою і ресурсною. Підприємства, що працюють на трудомістких моделях збереження вартості, часто неконкурентоспроможні через діючу систему оподаткування. Водночас доцільно впроваджувати податок на вуглець, який стане своєрідним механізмом оподаткування використання природних ресурсів та забруднення [20].

Зауважимо, що перехід до циркулярної економіки змінить ділове середовище і ставлення практиків та фахівців з бухгалтерського обліку, оподаткування, аналізу й аудиту. Очікується, що у перехідний період фахівці з бухгалтерського обліку не матимуть достатньо знань, але посилення законодавчого регулювання в ЄС [21] змушує зацікавлені сторони враховувати інформаційні потреби зацікавлених сторін при звітуванні про результати діяльності циркулярної економіки. До того ж, велика проблема полягає у відсутності будь-яких законодавчих вимог, стандартів і роз'яснень щодо ведення обліку та формування звітності в умовах циркулярної економіки.

Література

1. World Commission on Environment and Development. URL: <https://sustainabledevelopment.un.org/milestones/wced>.
2. Circular Economy. Ellen MacArthur Foundation. URL: <https://www.ellenmacarthurfoundation.org/circular-economy/what-is-the-circular-economy>.
3. Murray A., Skene K., Haynes K. The Circular Economy: An Interdisciplinary Exploration of the Concept and Application in a Global Context. *Journal of Business Ethics*. 2017. 140. p. 369–380. URL: <https://doi.org/10.1007/s10551-015-2693-2>.
4. Frishammar J., Parida V. Circular Business Model Transformation: A Roadmap for Incumbent Firms. *California Management Review*. 2019. Vol. 61 (2). p. 5–29. URL: <https://doi.org/10.1177/0008125618811926>
5. Paquin R. L., Howard-Grenville J. Blind Dates and Arranged Marriages: Longitudinal Processes of Network Orchestration. *Organization Studies*. 2013. Vol. 34 (11). p. 1623–1653. URL: <https://doi.org/10.1177/0170840612470230>.
6. From a linear to a circular economy. URL: <https://www.government.nl/topics/circular-economy/from-a-linear-to-a-circular-economy>.
7. Зварич І. Циркулярна економіка і глобалізоване управління відходами. *Журнал європейської економіки*, 2017. Т. 16, № 1 (60). С. 41–57.
8. Melnyk N., Trachova D., Kolesnikova O., Demchuk O., Golub N. Accounting trends in the modern world. *Independent Journal of Management & Production*. 2020. Vol. 11 (9). p. 2403–2416.
9. Chompu-inwai R., Jaimjit B., Premsurianunt P. A combination of Material Flow Cost Accounting and design of experiments techniques in an SME: the case of a

wood products manufacturing company in northern Thailand. *Journal of Cleaner Production*. 2015. Vol. 108, Part B. Pp. 1352-1364.

10. Geissdoerfer M., Savaget P., Bocken M. P. N., Hultink E. J. The Circular Economy – A New Sustainability Paradigm? *Journal of Cleaner Production*. 2017. 143. p. 757–768. URL: <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2016.12.048>.

11. Christ K.L., Burritt R.L. Material flow cost accounting: a review and agenda for future research. *Journal of Cleaner Production*. 2015. Vol. 108, Part B. p. 1378–1389.

12. Di Maio F., Rem P. C., Baldé K., Polder, M. Measuring resource efficiency and circular economy: A market value approach. *Resources, Conservation and Recycling/ 2017*. Vol. 122. p.163–171.

13. Geng Y., Fu, J., Sarkis J., Xue B. Towards a national circular economy indicator system in China: an evaluation and critical analysis. *Journal of Cleaner Production*. 2012. Vol. 23 (1). p. 216–224.

14. Ciulli F., Kolk A., Boe-Lillegraven, S. Circularity Brokers: Digital Platform Organizations and Waste Recovery in Food Supply Chains. *Journal of Business Ethics*. 2019. p. 1–33.

15. Kornberger M., Pflueger D., & Mouritsen J. Evaluative infrastructures: Accounting for platform organization. *Accounting, Organizations and Society*. 2017. Vol. 60. p. 79 –95.

16. Gusc J. Accounting in a Circular Economy: The Way Forward. Master's Thesis. 2019 Oct.

17. Circular transition indicators: Proposed metrics for business, by business. URL: <https://www.wbcasd.org/Programs/Circular-Economy/Factor10/Resources/Circular-Transition-Indicators>.

18. Семанюк В. З. Інформаційна теорія обліку в постіндустріальному суспільстві: монограф. Тернопіль: THEУ, 2018. 392 с.

19. Xing Y., Horner R. M. W., El-Haram M. A., Bebbington J. A framework model for assessing sustainability impacts of urban development. *Accounting Forum*. 2009. Vol. 33 (3). p. 209-224.

20. Circular Revenue Models: Required Policy Changes for the Transition to a Circular Economy. KPMG. URL: https://circulareconomy.europa.eu/platform/sites/default/files/circular_revenue_models_guideline_policymakers.pdf.

21. European Circular Economy Action Plan (CEAP). URL: <https://circulareconomy.europa.eu/platform>.

1.8. Облікова політика щодо джерел оновлення основних засобів

Вітчизняна амортизаційна політика сучасних підприємств, в основному, не відповідає своїм функціям – відтворенню необоротних активів, компенсації суми зносу новими інвестиціями, впровадження новітніх технологій у виробництво.

З огляду на це, підвищення ролі амортизаційних відрахувань на підприємствах, вибір оптимального методу нарахування амортизації – це основні інструменти фінансування оновлення необоротних активів, особливо в частині основних засобів виробничого призначення.

Основні засоби займають найбільшу частку в структурі необоротних активів більшості підприємств, а виробничі основні засоби є важливим активом, який постійно потрібно підтримувати у робочому стані, а в разі ліквідації – швидко замінювати новим та прогресивним. Відповідно, використання амортизаційних відрахувань на оновлення основних засобів виробничого призначення є надзвичайно актуальним питанням, яке потребує розгляду.

У процесі виробництва основні засоби втрачають свою споживчу вартість і переносять її на створений за їхньою участю продукт. Внаслідок цього основні засоби втрачають виробничі якості, і якщо вони не можуть бути відновлені ремонтом або модернізацією чи відновлення є економічно недоцільним, їх ліквідують. Таким чином, у процесі виробництва відбувається кругообіг вартості основних засобів. Так, їхня вартість у вигляді амортизаційних відрахувань включається до собівартості виробленої продукції. В процесі її реалізації виручка (дохід) є своєрідним відшкодуванням зношених основних засобів і може спрямовуватись на капітальні вкладення для оновлення основних засобів виробничого призначення.

У зв'язку з прийняттям Податкового кодексу порядок визначення та нарахування амортизації зазнав кардинальних змін. Так, амортизація асоціюється зі складовою витрат, а не з відокремленою категорією податкового обліку. Відповідно до Податкового кодексу амортизація – систематичний розподіл амортизованої вартості основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, що амортизується, протягом строку їх корисного використання, експлуатації. На відміну від цих положень у раніше чинному Законі України «Про оподаткування прибутку підприємств» поняття амортизації трактувалось як «зменшення скоригованого прибутку платника податку у межах норм амортизаційних відрахувань». Такі зміни є

позитивними, оскільки за цією методикою в будь-яких економічних умовах є можливість перенести частину їхньої вартості на витрати.

Також у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу суттєво змінюється класифікація основних засобів, інших необоротних активів, нематеріальних активів з метою нарахування амортизації. Згідно з п.138.3.3 Податкового кодексу передбачено 16 груп основних засобів та інших необоротних активів і мінімально допустимі строки їхньої експлуатації. Групування здійснено відповідно до того як згруповані необоротні активи у плані рахунків. На визначені групи активів поширюються окремі ставки амортизаційних відрахувань. Крім того, облік балансової вартості основних засобів кожної із груп має здійснюватись за кожним об'єктом, що входить до складу окремої групи, включаючи вартість поліпшення, отриманих безоплатно або через оперативний лізинг.

Нарахування амортизації в цілях оподаткування підприємство здійснює за методом, визначеним наказом про облікову політику з метою складання фінансової звітності, та може переглядатися в разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання. Нарахування амортизації за новим методом починається з місяця, наступного за місяцем прийняття рішення про зміну методу амортизації.

Отже, відповідно до чинних нормативно-правових актів амортизація виконує функцію розподілу вартості об'єкта основних засобів, а така функція, як визначення темпів, обсягів та масштабів оновлення, упущена. Тобто, роль амортизації в плануванні оновлення основних засобів не враховано взагалі, натомість амортизація є складовою витрат, яка впливає лише на економічний результат у момент його визначення, а не на перспективу.

Однобічний підхід до амортизації не відповідає сучасним вимогам ведення успішного бізнесу, викривляє сутність амортизації, її основну функцію, пристосовуючи її до поточних податкових та облікових потреб. У таких умовах велике значення має пошук резервів економічного розвитку виробництва через стимулювання відновлення та оновлення основних засобів. Все це обумовлює необхідність обґрунтування чіткої облікової методики щодо забезпечення резервів для ремонту та оновлення основних засобів, особливо виробничого призначення, на основі нормативно-правової бази, а також удосконалення існуючих методик щодо створення відповідних резервів (фондів) соціально-економічного розвитку підприємств, обліку реінвестування нерозподіленого прибутку для збільшення виробничого та технічного потенціалу, сутності капіталізації в процесі оновлення основних виробничих засобів чи їхньої повної

заміни на більш сучасні, пошук нових шляхів збільшення основного капіталу та його облікове відображення.

Вважаємо за доцільне в межах отримання прибутку та за певного рівня грошового обороту запропонувати методику накопичення коштів, які будуть спрямовуватись на оновлення основних засобів у підприємствах у потрібний момент та в достатньому обсязі. Йдеться про акумулювання певних резервів для відновлення основних засобів.

Сучасна економічна теорія розглядає реінвестицію як перетворення частки нерозподіленого прибутку в основний капітал, тобто використання її для розширення виробництва (збільшення основних виробничих засобів підприємства). Відповідно до діючих облікових стандартів, нерозподілений прибуток може бути спрямований на виплату дивідендів, на збільшення статутного капіталу або на збільшення резервного капіталу, покриття збитків минулих звітних періодів. Згідно з нормативно-правовою базою бухгалтерського обліку, відсутня можливість прямого використання прибутку на реінвестування. Реінвестований прибуток – це будь-який прибуток після сплати податків, який реінвестується (повертається) в підприємство, а не виплачується його власникам у вигляді дивідендів. Тому відправною точкою цих економічних перетворень вважається збільшення основного капіталу за рахунок освоєння нерозподіленого прибутку на розвиток виробничого і технічного потенціалу підприємства. Цей процес графічно наведено на рис. 1.11.

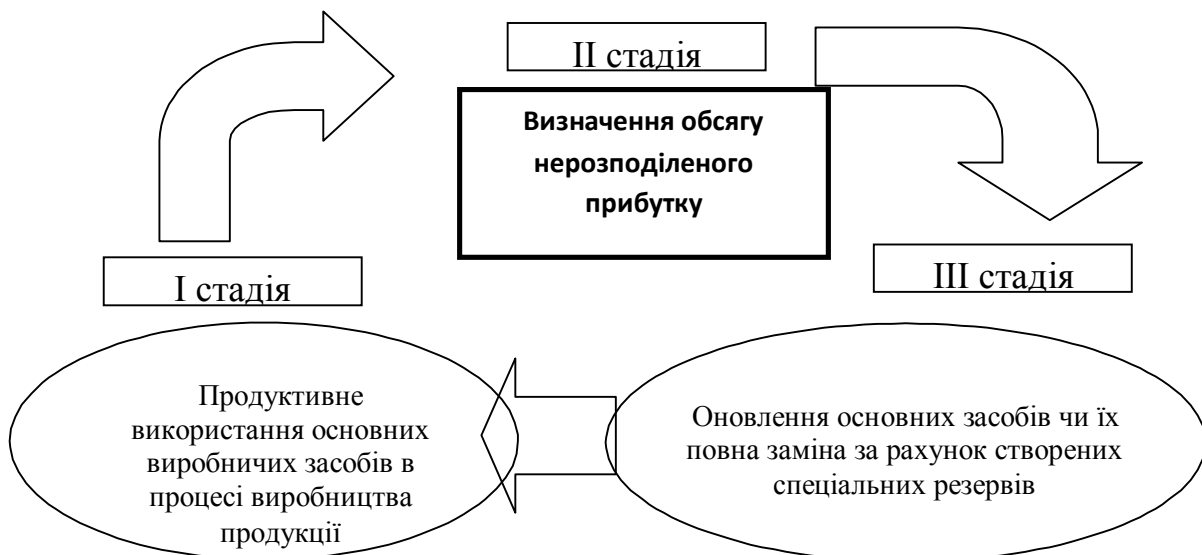


Рис. 1.11. Кругообіг основних виробничих засобів на підприємстві за умови реінвестування частини нерозподіленого прибутку в основний капітал [1, 134]

Таким чином, незважаючи на загальновідому методику обліку витрат на поліпшення, ремонт та оновлення основних виробничих засобів шляхом їх списання на капітальні або поточні витрати, запропоновано ці витрати покривати з джерел власного капіталу, зокрема за рахунок нерозподілених прибутків шляхом його реінвестування.

Логічно, що процес інноваційного та технічного розвитку виробничої діяльності підприємств відбувається за рахунок фінансування власними джерелами, оскільки це впливає з мети ведення будь-якої діяльності, яка повинна спрямовуватись на отримання та нагромадження прибутку. В сучасних економічних умовах без оновлення або повної заміни виробничого обладнання, машин та техніки не можливо вести ефективну діяльність. Тому варто створювати відповідні резерви коштів, які в майбутньому служили б джерелом фінансування цих процесів. Таким резервом можуть бути кошти, які накопичуються у визначеному в відсотковому відношенні на рахунок 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів».

Таким чином, пропонуємо облік забезпечень на відтворення основних засобів виробничого призначення вести в межах рахунка 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» на окремому субрахунку 47.4 «Забезпечення ремонтів та оновлення основних засобів» з виокремленням рахунків третього порядку:

- «Забезпечення технічного обслуговування та ремонтів основних засобів виробничого призначення»;
- «Забезпечення капітального оновлення основних засобів виробничого призначення».

Накопичення відповідних сум в обліку на субрахунку 47.4 можна здійснювати у таких варіантах:

Варіант 1 – щомісяця нараховується певна сума амортизації на основні засоби виробничого призначення (відображається записом Дт 91 Кт 13), доцільно від цієї суми брати певний відсоток (встановлюється підприємством самостійно – 10–20%) та відображати у складі витрат записом Дт 91 Кт 47.4.1, а в разі витрачання цих сум на ремонти складати запис: Дт 47.4.1 Кт 20, 22, 31, 372, 65, 66, 63, 685 та ін.

Варіант 2 – резерв для капітального оновлення створюється з нерозподіленого прибутку один раз на рік. У такому разі також доцільно брати певний відсоток з прив'язкою до річної суми амортизації. Створення резерву потрібно відображати Дт 44.3 Кт 47.4.2. У разі списання цих сум на фінансування капітальних інвестицій, які обліковуються на рахунку 15, а для

введення в експлуатацію таких модернізованих об'єктів збільшують їхню вартість за дебетом рах. 10, суму накопиченого резерву можна віднести до складу незареєстрованого капіталу (Дт 47.4.2 Кт 40.4), або додаткового капіталу (Дт 47.4.2 Кт 42.5)

Слід відзначити, що із запропонованої облікової методики створення сум на забезпечення на відновлення основних засобів у чинному законодавстві виникають певні питання щодо розподілу прибутку на створення даного резерву.

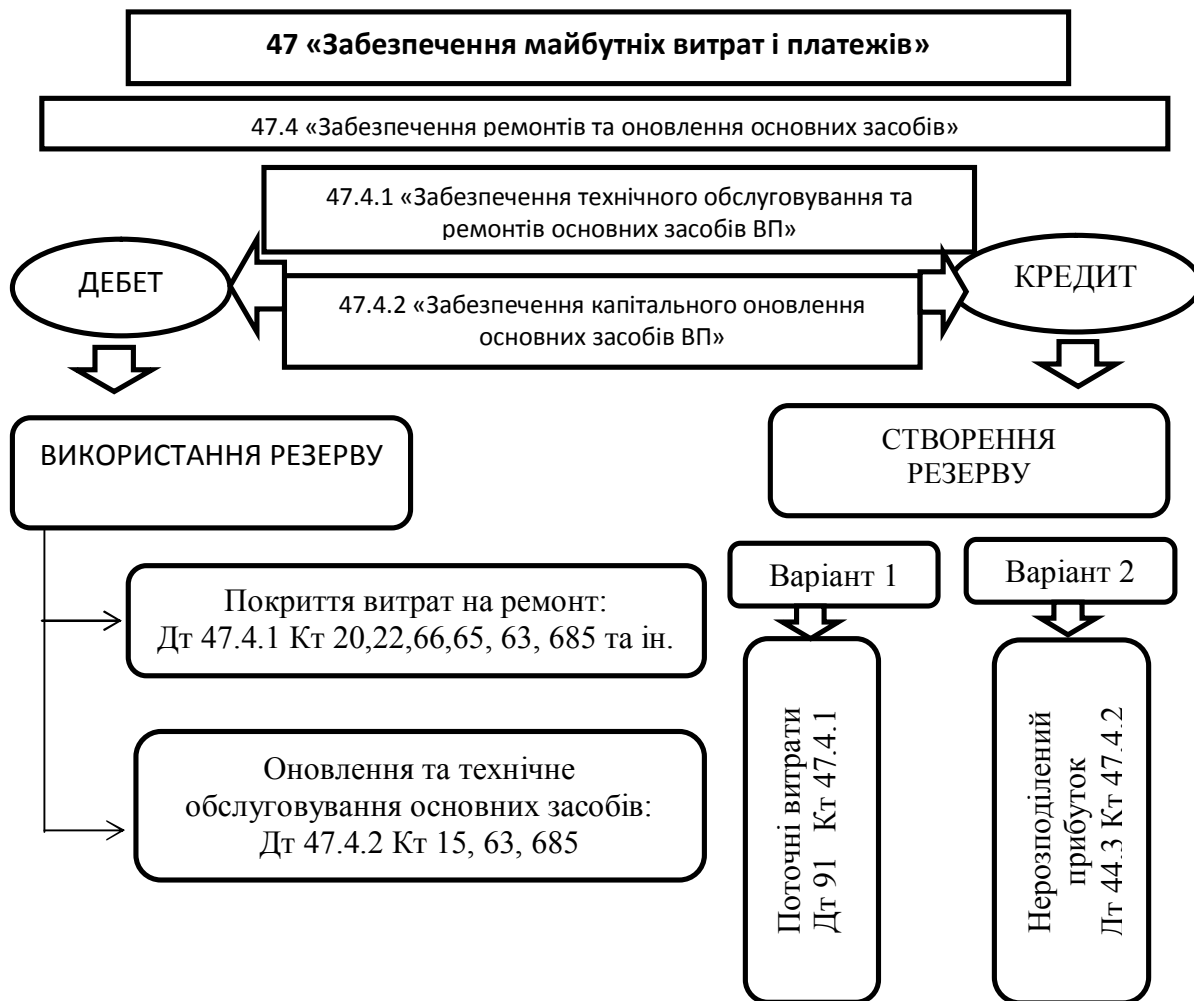


Рис. 1.12. Відтворення основних засобів шляхом використання забезпечення майбутніх витрат і платежів на відновлення основних засобів [1, 135]

Згідно з національними П(С)БО, прибуток є власністю засновників, учасників і його можна використати лише на поповнення зареєстрованого (статутного) капіталу, резервного капіталу або на виплату дивідендів. Таким чином, повністю ігнорується можливість капіталізації прибутку з метою реінвестування. Враховуючи те, що додаткова вартість має бути частково

спрямована на розвиток підприємства, зокрема, на його технічне відновлення, доцільно було б частину прибутку резервувати для цілей оновлення основних засобів з метою зростання виробничо-технічного потенціалу підприємства особливо в умовах жорсткої конкуренції. Створення таких резервів практикують у багато країн з розвинутою економікою, а також ця методика діяла до 2000 року.

Зазначимо, що за часів командно-адміністративної економіки витрати на проведення заходів, спрямованих на забезпечення технічного оновлення виробництва, акумулювались на відокремленому амортизаційному фонді, який збільшувався пропорційно до зношуваності обладнання та одночасно на ту саму суму зменшувався обсяг статутного капіталу.

У результаті введення у 2000 р. національних стандартів обліку такий механізм формування інноваційно-інвестиційних ресурсів було відмінено. Відповідно до національних положень бухгалтерського обліку амортизація є окремим елементом витрат операційної діяльності і показує, яку частину первинної вартості необоротних активів віднесено до виробничих витрат (собівартості) в звітному періоді.

Водночас, згідно із Законом України «Про інвестиційну діяльність» – інвестиційна діяльність може здійснюватись на основі амортизаційних відрахувань, що дещо суперечить національним стандартам. Ці відрахування можна обліковувати на окремому позабалансовому рахунку «Амортизаційні відрахування», на якому варто відображати всі суми амортизації, які буде використовувати підприємство в інноваційно-інвестиційних цілях. Проте така методика не ефективна в сучасних умовах господарювання. Більш доцільним є створення окремого резерву без ув'язки з сумами накопиченої амортизації, які згідно з законодавства є елементом витрат підприємства, і відшкодовуються в процесі реалізації продукції, товарів, робіт, послуг.

Орієнтована схема механізму розподілу та використання прибутку із врахуванням зазначених пропозицій подана в табл. 1.8.

Для резервування коштів з прибутку підприємства на створення забезпечень, спрямований на відновлення основних засобів у акціонерних товариствах порядок реінвестування можуть вирішуватися на зборах акціонерів, засновників з участю представників колективу працівників.

У приватному секторі і малому бізнесі, де засновники підприємства є одночасно і його працівники, таке резервування коштів вирішується більшістю засновників (учасників).

**Порядок розподілу та використання прибутку
в сучасних умовах господарювання**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
ДИВІДЕНДИ (кошти, спрямовані на виплату дивідендів та інших доходів власникам)			
1	Нарахування дивідендів за привілейованими акціями	44.3	67.1
2	Нарахування дивідендів за простими акціями	44.3	67.1
3	Нарахування премій за випущеними облігаціями	44.3	67.2
СТАТУТНИЙ ТА РЕЗЕРВНИЙ КАПІТАЛИ (Збільшення зареєстрованого (статутного) та резервного капіталу)			
1	Збільшено зареєстрований (статутний) капітал за рахунок нерозподіленого прибутку	44.3	40
2	Збільшено резервний капітал за рахунок нерозподіленого прибутку	44.3	43
РЕІНВЕСТУВАННЯ (Капіталізація прибутку (реінвестування))			
1	Створення спеціальних резервів, спрямованих на виробничого і технічного, соціального розвитку та матеріального стимулювання працівників	44.3	47
2	Створення «Забезпечення оновлення та ремонту основних засобів»	44.3	47.4

Резервування коштів з прибутку має ряд переваг, які обумовлені:

- необхідністю більш чіткого розподілу прибутку та використання його між періодами шляхом стимулювання виробничо-господарської діяльності та науково-технічного прогресу підприємства;
- формуванням додаткових джерел фінансування виплат щодо відновлення основних засобів за рахунок власного капіталу, після узгодження в установчих документах та на зборах акціонерів щодо нарахування такого виду забезпечення;
- наступне вилучення частки нерозподіленого прибутку на створення різного роду резервів відповідає його економічній сутності, яка полягає у розширеному відтворенні, тобто реінвестуванні його частини в економічний розвиток підприємства. Звідси, до нерозподіленого належить прибуток, залишений на підприємстві як джерело виробничого та технічного розвитку, як джерело інвестиційних ресурсів для відтворення основних засобів. Прибуток, з якого виплачуються дивіденди, не може бути джерелом інвестування. У зв'язку з цим перед тим, як відображати в балансі нерозподілений прибуток (як реінвестицію) з нього, на нашу думку, потрібно вилучити частку, спрямовану на виплату доходів власникам, забезпечення інших виплат.

Отже, забезпечення майбутніх витрат та платежів щодо ремонтів та оновлення основних засобів – це спеціальний резерв, який може створюватися за допомогою відрахувань з поточних витрат або шляхом відрахувань з прибутку підприємства. Проблемним питанням у такому разі є те, що ремонти та оновлення, які призводять до збільшення майбутніх економічних вигод, потрібно відображати на рахунку 15 «Капітальні інвестиції» згідно з п. 14 НП(С)БО 7 та збільшувати первісну вартість об'єктів основних засобів, тобто на рахунках бухгалтерського обліку необхідно відобразити і капітальні інвестиції за рахунок створеного резерву, і витрати на капітальні інвестиції у вигляді витрачених виробничих запасів, нарахованої працівникам заробітної плати та нарахувань на неї, послуги сторонніх організацій та ін.

Узагальнимо вищеподані варіанти створення та використання резерву «Забезпечення ремонту та оновлення основних засобів» (табл. 1.9).

Таблиця 1.9

**Облік створення та використання резерву
«Забезпечення ремонтів та оновлення основних засобів»**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Створення резерву «Забезпечення ремонту та оновлення основних засобів» шляхом відрахувань:		
1.1	➤ з поточних витрат, зокрема за рахунок загальновиробничих витрат, які пов'язані із заходами щодо утримання та експлуатації основних засобів;	91	47.4.1
1.2	➤ за рахунок нерозподіленого прибутку на оновлення, модернізацію, що приведуть до збільшення економічних вигод	44.3	47.4.2
2.	Використання коштів створеного резерву «Забезпечення ремонтів та капітального оновлення основних засобів»:		
2.1	➤ на покриття витрат на ремонт та інші поліпшення основних засобів виробничого призначення	47.4.1	20, 22, 66, 65 та ін.
2.2	➤ на оновлення, модернізацію основних засобів, що призведуть до збільшення економічних вигод	15 10 47.4.2	20, 63, 68 ін. 15 40.4; 42.5

Для фінансування заходів, які пов'язані з відновленням об'єктів основних засобів, що підлягають капіталізації згідно з чинним законодавством, необхідно розробляти план оновлення та капітального ремонту із зазначенням кошторисних капітальних витрат, тобто визначення сум планових капітальних інвестицій на відновлення основних засобів. Відповідно до визначеного плану проводити відрахування цих сум до резерву в кредит рахунка 47.4 за рахунок

поточних витрат чи нерозподіленого прибутку на відповідних субрахунках 47.4.1 «Забезпечення технічного обслуговування та ремонтів основних засобів виробничого призначення» та 47.4.2 «Забезпечення капітального оновлення основних засобів виробничого призначення». Поточні витрати на ремонти списувати прямо за рахунок накопиченого резерву бухгалтерськими записами: Дт 47.4.1 Кт 20, 22, 66, 65, 687 та ін., а після введення об'єктів в експлуатацію на витрати капітального характеру потрібно збільшити вартість модернізованих об'єктів: Дт 10 Кт 15 і одночасно суму зарезервованих коштів відобразити у складі незареєстрованого або додаткового капіталу: Дт 47.4.2 Кт 40.4 або 42.5.

Таким чином, запропонована методика дасть змогу вчасно оновлювати та проводити ремонт основних засобів незалежно від величини інфляційних процесів і фінансової нестабільності. За економічно нестабільних умов, збитковим підприємствам, щоб дати змогу зробити їхню продукцію конкурентноспроможною, доцільно надавати державні пільги, а саме: звільняти від оподаткування суми, які витрачаються на придбання інноваційних машин та механізмів. Однак дослідження нормативно-правових актів, зокрема Закону України «Про інвестиційну діяльність», Закону України «Про інноваційну діяльність» та Податкового кодексу України показує, що такі пільги підприємствам не надаються.

Застосування засад міжнародних стандартів фінансової звітності та запровадження нової методології нарахування амортизації у результаті прийняття Податкового кодексу України та чинних НП(С)БО надали можливість підприємствам та організаціям самостійно встановлювати термін корисного використання, обирати методи нарахування амортизації та визначати ліквідаційну вартість. Все це має велике значення, оскільки підприємства мають можливість проводити власну амортизаційну політику.

Література

1. Мельничук І. В. Мужевич Н. В. Облік фінансового забезпечення відтворення основних засобів будівельних підприємств / Інна Мельничук, Наталія Мужевич // Галицький економічний вісник. Т. : ТНТУ, 2018. Том 55. № 2. С. 129–139. URL : <http://elartu.tntu.edu.ua/handle/lib/27888>
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» / Затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>. (дата звернення 01.12.2020).
3. Податковий кодекс України – Офіційний документ ВРУ № 2755-VI від 02.12.2010 р. / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. (дата звернення 01.12.2020).

1.9. Особливості бухгалтерського й управлінського обліку витрат періоду операційної діяльності

Сучасні складні умови функціонування підприємств, які посилюються нестабільною економікою та пандемією коронавірусу, вимагають від суб'єктів господарювання ефективного управління витратами, оскільки останні здійснюють суттєвий вплив на формування прибутку. Оптимізація витрат дозволяє підприємствам посилити конкурентну боротьбу за ринки збуту завдяки зниженню ціни на продукцію (роботи, послуги), вийти із зони збитковості чи підвищити прибутковість.

Часто зниження собівартості продукту тягне за собою погіршення його якості і не завжди є хорошим інструментом для підвищення ефективності діяльності підприємства. Тому нині суб'єкти господарювання все частіше здійснюють оптимізацію витрат періоду операційної діяльності. Якщо такі витрати періоду, як адміністративні та на збут досить часто є предметом дослідження в науковій літературі та перебувають під постійним контролем управлінців на підприємстві, то іншим витратам операційної діяльності не приділяють належної уваги. Це пов'язано, перш за все, з тим, що в економічній літературі оперують переважно поняттями «виробничі витрати», «адміністративні витрати», «витрати на збут», які в подальшому враховують при розрахунку повної собівартості продукції (робіт, послуг). Така позиція посилюється й тим, що в розділі 17 «Визначення ціни та рентабельності виробництва продукції» Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості зазначено, що «ціна реалізації продукції включає: виробничу собівартість, визнані адміністративні витрати, витрати на збут і прибуток» [1]. Водночас ряд науковців [2, с. 121; 3, с. 51; 4, с. 162; 5, с. 282] підтримують позицію про те, що до повної собівартості необхідно включати, окрім виробничої собівартості, адміністративних витрат, витрат на збут, ще й інші витрати операційної діяльності. На нашу думку, іншим витратам операційної діяльності варто приділяти належну увагу при управлінні витратами, адже, по-перше, погоджуємось з позицією, що вони є складовою частиною повної собівартості [6], тому впливають на ціну продукту, по-друге, такі витрати можуть стати ефективним інструментом мінімізації витрат підприємства.

Як свідчать дані Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), інші витрати операційної діяльності займають немалу частку у витратах українських підприємств. Так, у Державному агентстві рибного господарства

України їх частка становить 38,1 % у витратах періоду операційної діяльності, у Комунальному ремонтно-будівельному підприємстві «Зеленбуд» – 26,4 %, у Комунальному підприємстві «Червонограджитлокомунсервіс» – 38,6 %, у Державному підприємстві «Зарічанське лісове господарство» – 5,1 %, у ТОВ «Гудйеар Данлоп Таєрс Україна» – 4,2 %, в Кредитній спілці «Злет» – 31,6%. Тому на підприємствах доцільно приділяти значну увагу структурі та обсягам такого виду витрат.

Управління та контроль за іншими витратами операційної діяльності ускладнюється значним переліком статей, що входять до їх складу, а також різноманітням суб'єктів витрат. Це призводить до того, як вірно зазначає К.В. Безверхий, що «інші операційні витрати використовуються як своєрідна «чорна діра», у яку відкидають суму витрат, інформація про які, так би мовити, «не для загального користування» [7, с. 41].

Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності» має такі субрахунки: 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»; 941 «Витрати на дослідження і розробки»; 942 «Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти»; 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»; 944 «Сумнівні та безнадійні борги»; 945 «Втрати від операційної курсової різниці»; 946 «Втрати від знецінення запасів»; 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»; 948 «Визнані штрафи, пені, неустойки»; 949 «Інші витрати операційної діяльності» [8]. Як видно з наведених субрахунків, до інших витрат операційної діяльності віднесена значна кількість різноманітних за сутністю операцій. Тому для ефективного управління такими витратами необхідно належним чином їх згрупувати.

В науковій літературі існує безліч класифікаційних ознак витрат, які можна тією чи іншою мірою застосувати до інших витрат операційної діяльності. У зв'язку з цим, науковці часто групують класифікаційні ознаки за відповідними напрямками. Так, Ющак Ж.М. рекомендує розглядати класифікацію витрат за чотирма основними функціями управління: планування (стадії виробничого процесу, періодичність виникнення, строки планування, за частотою здійснення); регулювання (залежність від прийнятого управлінського рішення, доцільність здійснення, відношення до зміни фактору витрат, відношення до потужності підприємства); облік (відношення до виробничого процесу, спосіб віднесення до певних об'єктів обліку, за технологією

виробництва і управління, календарний період, економічні елементи, калькуляційні статті, види діяльності); контроль і аналіз (рівень контролюваності, порядок обчислення, для підвищення якості продукції) [9, с. 204]. У.І. Когут пропонує досить широкий набір ознак класифікації, згрупованих за такими критеріями: організаційно-управлінський, обліково-аналітичний, фінансово-економічний, маркетинговий, інвестиційний [10, с. 47–48]. Організаційно-управлінський, обліково-аналітичний, фінансово-економічний критерії класифікації витрат виокремлюють також О.В. Коба та Ю.Ю. Миронова [11, с. 100–102]. З.-М.В. Задорожний обґрунтовує необхідність класифікації витрат в управлінському обліку за чотирма напрямками, а саме: оцінка запасів і визначення фінансових результатів; планування і прогнозування; контроль і регулювання; прийняття управлінських рішень [12, с. 4]. Л. В. Гуцаленко, В. А. Дерій, А. Ю. Козаченко невиробничі витрати класифікують у межах таких напрямів: визначення фінансового результату; контроль і регулювання; прийняття управлінських рішень [13, с. 18].

Існування безлічі класифікаційних ознак пов'язане з важливістю витрат для підприємства, їх безпосереднього впливу на фінансовий результат діяльності суб'єкта господарювання, а також з використанням інформації про такий об'єкт обліку при прийнятті різних управлінських рішень, зокрема щодо ціноутворення, зниження собівартості продукції (робіт, послуг), підвищення рентабельності, оптимізації оподаткування тощо. Проте на практиці не варто застосовувати весь спектр запропонованих класифікаційних ознак. Це пов'язано з тим, що така класифікація здійснюється переважно в системі управлінського обліку. Ведення управлінського обліку є прерогативою підприємства, тому його інформація має відповідати принципу «економічність», тобто витрати на її формування (заробітна плата персоналу, що веде управлінський облік, організація робочого місця тощо) не повинні перевищувати ефекту від її використання. У зв'язку з цим управлінському персоналу необхідно в межах рекомендованих напрямів (критеріїв) виділяти лише ті класифікаційні ознаки витрат, які необхідні для прийняття відповідних рішень з урахуванням особливостей фінансово-господарської діяльності підприємства.

У науковій літературі часто виокремлюють базові класифікаційні ознаки витрат, які найчастіше є необхідними для управління витратами. Так, З. Задорожний та А. Грицишин виокремлюють найбільш типові класифікаційні ознаки, а саме: за способом перенесення вартості на продукцію; за видами продукції (робіт, послуг); за статтями калькуляції; за економічним змістом

(елементами витрат); за місцем виникнення витрат; за календарними періодами; за функціями управління; залежно від доцільності їх здійснення [14, с. 111–112]. А.Ю. Козаченко пропонує невиробничі витрати класифікувати за такими ознаками: за часом виникнення (поточні, майбутні); за економічними елементами; за ступенем контролю і регулювання (контрольовані, регульовані); за відношенням до обсягу виробництва (умовно-постійні, умовно-змінні); за об'єктами управління (центри відповідальності, місця виникнення); за стадіями господарської діяльності (заготівля, виробництво, збут) [15, с. 939]. У Методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості рекомендують поділяти витрати за центрами відповідальності (місцем виникнення витрат), видами продукції, робіт, послуг, видами витрат, єдністю складу (однорідністю) витрат, способами перенесення вартості на продукцію, ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат, календарними періодами, доцільністю витрачання, визначенням відношення до собівартості [1]. У Методичних рекомендаціях з формування собівартості будівельно-монтажних робіт [16] також передбачені аналогічні ознаки поділу витрат, проте не окреслена класифікаційна ознака «за єдністю складу (однорідністю) витрат», але виокремлені ознаки «за видами діяльності» та «за наявністю надзвичайних подій».

Проаналізувавши подані в науковій літературі та галузевих методичних рекомендаціях критерії поділу витрат, на нашу думку, для інших витрат операційної діяльності доцільно виділити сім класифікаційних ознак, які сприятимуть ефективному їх управлінню на підприємстві (табл. 1.10).

Досить важливим для системи управління є поділ витрат за місцями їх виникнення та центрами відповідальності. Як зазначає А.Ю. Козаченко, «необхідність виділення центрів відповідальності та місць виникнення як об'єктів управління зводиться до чіткої організації обліку, відповідальності працівників за окремими витратами в структурних підрозділах і регулювання витрат, які виконують функції управління» [15, с. 938].

В науковій літературі багато уваги приділено класифікації виробничих витрат за такими критеріями, проте інші витрати операційної діяльності також можна ідентифікувати за місцями виникнення витрат, що полегшить наближення і включення таких витрат до відповідного виду продукції (робіт, послуг) для подальшого розрахунку повної собівартості. Крім того, такий поділ витрат забезпечить встановлення фактичного місця формування витрат, що дозволить здійснювати оперативний контроль за первісним споживанням ресурсів підприємства та визначати резерви їх зниження.

Класифікація інших витрат операційної діяльності

Ознака класифікації	Вид витрат
Для визначення повної собівартості і отриманого прибутку	
За елементами	Матеріальні затрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати
За включенням до повної собівартості	Витрати, що включаються до повної собівартості; витрати, що не включаються до повної собівартості
За способом віднесення до повної собівартості	Прямі; непрямі
Для контролю і регулювання	
За ступенем контролю	Контрольовані; неконтрольовані
Для планування і прийняття рішень	
За центрами відповідальності та місцями виникнення витрат	Витрати структурних підрозділів, служб управління, цехи, склади і лабораторії, об'єкти невиробничої сфери тощо
За охопленням бюджетом	Планові; непланові
За обґрунтуванням управлінських рішень	Релевантні, нерелевантні

Інші витрати операційної діяльності можуть локалізуватися за цілим рядом місць їх виникнення. Так, місцем виникнення нестач і втрат від псування цінностей є переважно склади; сумнівних та безнадійних боргів – відділи збуту; витрат на дослідження та розробку – лабораторії, цехи, технологічні відділи; витрат на утримання об'єктів невиробничої сфери – заклади оздоровчого та культурного призначення і т.д. Обґрунтована ідентифікація місця виникнення витрат сприятиме прийняттю правильних управлінських рішень щодо можливостей їх оптимізації.

Групування інших витрат операційної діяльності за центрами відповідальності дозволяє закріпити відповідальність керівника відповідного рівня за величину витрат. Центри відповідальності встановлюються відповідно до місць виникнення витрат та дають змогу здійснити коректний поділ витрат на контрольовані та неконтрольовані.

Поділ інших витрат операційної діяльності за центрами відповідальності та місцями виникнення витрат є основою для аналітичного обліку таких витрат.

Як уже зазначалось, для обліку інших витрат операційної діяльності призначено десять субрахунків (940–949), що відкриваються до рахунку⁹⁴ «Інші витрати операційної діяльності». Якщо субрахунки 940–948 переважно локалізують однорідні витрати, то на субрахунку 949 узагальнюється інформація про такі витрати, які не знайшли відображення на інших субрахунках до рахунку 94. Сюди віднесено виплати за невідпрацьований час, які не підлягають накопиченню, витрати закладів оздоровчого та культурного призначення тощо.

К.В. Безверхий зазначає, що «суттєвими статтями витрат у складі інших витрат операційної діяльності є витрати, пов'язані з утриманням об'єктів соціальної сфери (інфраструктури)» [7, с. 41]. В умовах сталого розвитку економіки соціально-відповідальна діяльність підприємств є важливим засобом залучення фахового персоналу, лояльного ставлення контрагентів та інвесторів. Тому наявність у підприємства об'єктів соціальної сфери сприятиме ефективній діяльності суб'єкта господарювання. Утримання таких об'єктів тягне за собою цілий ряд витрат, управління якими ускладнене через відсутність у бухгалтерському обліку відокремленої інформації про їх величину та структуру (облік ведеться в межах субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності»). Лише в системі управлінського обліку можна ідентифікувати такі витрати в розрізі необхідних класифікаційних ознак. К.В. Безверхий [7, с. 42] рекомендує для цілей внутрішньогосподарського (управлінського) обліку до субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності» відкривати три аналітичні рахунки: 9491 «Об'єкти соціально-культурного призначення»; 9492 «Соціальне забезпечення працівників»; 9493 «Представницькі витрати» з подальшою деталізацією за статтями витрат.

Варто відзначити, що в п. 20 Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку (далі – НП(С)БО) 16 «Витрати» [17] при розкритті структури інших операційних витрат витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення винесено за межі інших витрат операційної діяльності (прим. – які відображаються на субрахунку 949), а це ще раз підкреслює важливість для системи управління витратами формування відокремленої інформації про витрати, пов'язані зі соціальною сферою.

На нашу думку, для вищезазначених витрат доцільно виокремити окремий субрахунок до рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності». Ним може бути субрахунок 946 з новою назвою «Витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення». Втрати від знецінення запасів, що нині узагальнюються на субрахунку 946, можна об'єднати з нестачами і втратами від псування цінностей на одному субрахунку 947, розділивши такі витрати на різних аналітичних рахунках.

Коректування вимагає також назва субрахунку 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів». При реалізації основних засобів їх балансову вартість списують у дебет субрахунку 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів» з кредиту субрахунку 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» рахунку 28 «Товари». Товари включають до складу запасів, але вони не є виробничими запасами підприємства. Тому назву субрахунку 943 доцільно змінити на «Собівартість реалізованих запасів».

Н.С. Струк та Х.П. Гармаш наголошують на ще одній проблемі: назва рахунку 94 «співпадає із назвою субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності», що не відповідає основному підходу в обліку щодо призначення рахунків і субрахунків як деталізації до них» [18, с. 290]. У зв'язку з цим науковці пропонують субрахунок 949 перейменувати на «Інші витрати операційної діяльності за її підвидами» [18, с. 289]. На нашу думку, таке коригування сприятиме обґрунтованому відображенню інших витрат операційної діяльності.

Проблеми також виникають при ідентифікації інших витрат операційної діяльності як складової частини операційних витрат та інших операційних витрат, як елемента. В НП(С)БО 16 «Витрати» при розгляді вищенаведених груп витрат (статті 20 та 26 стандарту) використовують спільну назву «інші операційні витрати». Аналогічна ситуація спостерігається в НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», де в додатку 1 у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) відображено два рядки 2180 та 2520 з однойменною назвою «Інші операційні витрати» проте різною економічною сутністю і величиною витрат. Інший підхід відзначається в Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку [8]: у класі 9 «Витрати діяльності» відображено рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності», а в класі 8 «Витрати за елементами» – рахунок 84 «Інші операційні витрати».

На нашу думку, в НП(С)БО 16 та в НП(С)БО 1 доречно застосувати підхід, відображений в Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, тобто в статті 20 НП(С)БО 16 замість поняття «інші операційні витрати» вжити термін «інші витрати операційної діяльності», а в Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) рядок 2180 назвати «Інші витрати операційної діяльності».

Таким чином, інші витрати операційної діяльності є важливою частиною витрат періоду операційної діяльності і їм необхідно приділяти належну увагу при управлінні витратами, адже вони впливають на ціну продукту та можуть стати ефективним інструментом мінімізації витрат підприємства та підвищення прибутку. Інші витрати операційної діяльності доцільно класифікувати за трьома напрямками: для визначення повної собівартості і отриманого прибутку (за елементами; за включенням до повної собівартості; за способом віднесення до повної собівартості); для контролю і регулювання (контрольовані; неконтрольовані); для планування і прийняття рішень (за центрами відповідальності та місцями виникнення витрат; за охопленням бюджетом; за обґрунтуванням управлінських рішень). Для обґрунтованого обліку вищенаведених витрат доцільно зробити такі коригування в межах субрахунків: для витрат на

утримання об'єктів соціально-культурного призначення варто виділити субрахунок 646 з однойменною назвою, відповідно втрати від знецінення запасів об'єднати з нестачами і втратами від псування цінностей на одному субрахунку 947; назву субрахунку 943 варто змінити на «Собівартість реалізованих запасів». Крім того, в НП(С)БО 16 при розгляді витрат у розрізі видів діяльності замість поняття «інші операційні витрати» доречно використовувати термін «інші витрати операційної діяльності», а в Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) назву рядка 2180 змінити на «Інші витрати операційної діяльності». Такі пропозиції сприятимуть формуванню належного інформаційного забезпечення для управління витратами та правильному розумінню структури витрат підприємства.

Література

1. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені наказом Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 р. № 373. URL: <https://zakon.rada.gov.ua>
2. Орлова А.Ю. Необхідність обґрунтованого визначення собівартості продукції машинобудівного підприємства для підвищення її конкурентоспроможності // Науковий вісник Мукачівського державного університету. Серія «Економіка». 2015. Випуск 2 (4). Частина 1. С. 119–122.
3. Сук Л.К., Сук П.Л. Облік витрат за елементами і статтями // Облік і фінанси. 2019. № 3 (85). С. 49–54.
4. Фаріон В. Собівартість як економічна категорія та особливості її формування на підприємствах спиртової галузі // Економічний аналіз. 2010. Випуск 6. С. 159–162.
5. Щербина О.В. Особливості калькулювання собівартості готової продукції на борошномельних підприємствах // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: Економіка і менеджмент. 2015. Випуск 10. С. 281–284.
6. Омецінська І.Я. Особливості формування повної собівартості продукції (робіт, послуг) в управлінському обліку для цілей ціноутворення // Вісник Тернопільського національного економічного університету. 2018. № 4. С. 120–133.
7. Безверхий К.В. Особливості удосконалення фінансової звітності щодо відображення непрямих витрат у частині інших витрат операційної діяльності підприємства // Вісник Житомирського державного технологічного університету. 2010. № 3 (53). С. 40–42.
8. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>

9. Ющак Ж.М. Класифікація витрат, орієнтована на ефективне управління підприємством // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. 2012. № 3 (61). С. 203–208.

10. Когут У.І. Критерії класифікації витрат підприємства // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. 2008. № 624. С. 43–49.

11. Коба О.В., Миронова Ю.Ю. Витрати підприємства та їх класифікація для потреб управління й економічного аналізу // Причорноморські економічні студії. 2016. Випуск 4. С. 99–103.

12. Задорожний З.-М.В. Внутрішньогосподарський облік в будівництві: методологія та організація: автореф. дис. ... д-раekon. наук: 08.00.09. Тернопіль: ТНЕУ, 2007. 40 с.

13. Гуцаленко Л.В., Дерій В.А., Козаченко А.Ю. Організаційно-методичні аспекти обліку та контролю невиробничих витрат: моногр. Тернопіль: ТНЕУ, 2016. 240 с.

14. Задорожний З., Грицишин А. Логістичні витрати та їх класифікація // Вісник Тернопільського національного економічного університету. 2017. № 2. С. 109–117.

15. Козаченко А.Ю. Класифікація невиробничих витрат для цілей бухгалтерського обліку та ефективного проведення аудиту // Глобальні та національні проблеми економіки. 2018. Випуск 22. С. 936–939.

16. Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт (нова редакція), затверджені наказом Мінрегіонбуду від 31.12.2010 № 573. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0573738-10#Text>

17. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>

18. Струк Н.С., Гармаш Х. П. Шляхи удосконалення організації обліку невиробничих операційних витрат підприємства у контексті формування статусу надійного ділового партнера на ринку // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Економіка і менеджмент. 2015. Вип. 14. С. 288–292.

19. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>

1.10. Вплив інституційного ізоморфізму на інститут бухгалтерському обліку в Україні

Сучасні глобальні виклики та специфіка національних економічних систем активно впливають на бухгалтерський облік як інформаційне джерело прийняття управлінських рішень у питаннях бізнесу. З урахуванням цього система бухгалтерського обліку розвивається на нових засадах. Однією з таких засад є інституціоналізм. Незважаючи на свою давню історію, він і його принципи в обліку розпочали впроваджуватися порівняно недавно. Дослідження теми інституціоналізму в бухгалтерському обліку має важливе значення з кількох причин: по-перше, для встановлення дійсної причини його реалізації у цій галузі; по-друге, з метою пошуку можливих шляхів удосконалення бухгалтерського обліку й максимального використання інституційних засад для цих цілей.

Складність проблеми розвитку обліку та теорії бухгалтерського обліку, пов'язана зі специфікою його методу, який складається з доволі специфічних елементів. Тому інституціоналізм як концепція, яка поєднує в собі результати діяльності різних інститутів, що формують засади обліку, і забезпечує синтез нових підходів, як ніяка інша базова теорія може розвинути ці елементи й таким чином активно впливати на метод бухгалтерського обліку загалом.

Історичний досвід розвитку бухгалтерського обліку, зокрема зарубіжний, свідчить про наявність багатьох знакових елементів, які показують вплив інституціоналізму на систему та теорію бухгалтерського обліку. Нам видається важливим встановлення причин поширення цієї теорії в українській обліковій науці, порівняно із зарубіжною. Україна має специфічні умови, тому саме в цьому контексті актуальним є питання про те, чи інституціоналізм у бухгалтерському обліку – це вимога часу чи механізм суспільного тиску, який реалізується на вимогу держави і міжнародних організацій.

Про суттєвість впливу інституціоналізму на бухгалтерський облік на прикладі Туреччини ведуть мову Ц. Альдемір та Т. Уюсал [1]. Вони доводять, що регулюючі механізми сприяють інституціоналізації галузей і, як наслідок, громадські організації мають безпосередній вплив на процес інституціоналізації обліку [1].

Водночас ці вчені навели результати свого вивчення історії впровадження інституційних засад в облік різних галузей економіки Туреччини. Найбільшому впливу інституціоналізму, як свідчать їхні дослідження, піддається облік у

фінансовій сфері (фінансова система). Це пов'язано з її вагомістю в економіці Туреччини та розвитком міжнародних відносин і торгівлі.

На відміну від цієї точки зору, яка репрезентує інституційні засади бухгалтерського обліку як об'єктивну необхідність, що дає змогу краще розвиватися турецькій економіці, В. Карпента та Е.Фероз стверджували, що інституційна теорія обліку – це інституційний тиск, який чиниться на уряди штатів США щодо прийняття принципів GAAP. При цьому згадані вище науковці вважають, що якщо бухгалтери не беруть участь у професійних асоціаціях, то вони можуть втратити можливість здобути нові знання [2].

Н. Семенишена, Н. Хорунжак, З. Задорожний на основі теоретичного, емпіричного узагальнення пропонують авторську загальну схему інституційної парадигми інституційного обліку і підхід до розвитку його теорії з урахуванням позитивного зарубіжного досвіду, національних наукових поглядів та традицій [18]. Як аргумент позитивного впливу інституційної прагматики на національну економіку з допомогою графічного методу наведено приклади зміни обсягів ВВП після запровадження облікових стандартів (вони є структурною складовою інституційної теорії обліку) у шести найбільших країнах світу. Обґрунтовано, що показником, який слід використати для ідентифікації впливу стандартизації обліку на економіку країни, може бути динаміка обсягу її ВВП.

М. Гуерейро, Л. Родрігез і Р. Крейг дотримуються позиції, що інституційна теорія дає змогу краще й глибше зрозуміти процеси змін, що пов'язані із прийняттям та впровадженням міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Однак при цьому вони стверджують, що останні, можна охарактеризувати як примус до уніфікації [3].

Надалі М. Гуерейро, Л. Родрігез і Р. Крейг більш детально висвітлили питання впливу інституційної теорії на системи обліку різних країн через впровадження у них міжнародних стандартів, виокремили недоліки та запропонували варіанти їхнього подолання [4].

І. Хадару, досліджуючи процес становлення стандартів бухгалтерського обліку приватної фінансової ініціативи (PFI) з точки зору інституційної теорії, також вважає, що це результат суспільного тиску. Він визначає дві форми інституційного тиску: «примусовий» тиск Казначейства і «нормативний» тиск, що чинять бухгалтерські організації. Водночас він вказує, що погляди бухгалтерської професії, ймовірно, переважали у процесі запровадження стандартів PFI [6].

В Україні думки вчених щодо впливу інституціоналізму на теорію та практику бухгалтерського обліку здебільшого позитивні.

Ряд науковців аргументує, що впровадження інституційного підходу в теорію бухгалтерського обліку дало змогу розширити його функції, доповнюючи традиційні інформаційну, контрольну й аналітичну такими: координуючою і розподільчою (І. Гончаренко, 2013 р. [10]), сервісною та консультативною (О. Колеснікова, 2013 р. [12]), науково-пізнавальною, соціальною, регулюючою і прогностичною (В. Семанюк, 2012 р. [16]), комунікативною [17] ,тоді як і закордонні дослідники [7] стверджують, що інституалізація обліку є позитивною і сприяє розвитку бухгалтерської професії.

Більше того, такий підхід також почав розвиватися щодо управлінського обліку. Зокрема цьому напряму присвячені дослідження Я. Рібейро та Р.Скапенс [8]. Аналізуючи такі теорії, як «стара інституційна економіка» і «нова інституційна соціологія», їм вдалося окреслити шляхи розвитку цих теорій і взагалі розвинути інституційне розуміння змін управлінського обліку, ідентифікувавши переваги й недоліки такого процесу [8].

Наявність різних позицій щодо впливу інституційних засад на систему обліку, ймовірно, пов'язана з тими результатами, які отримуються після їхнього застосування у тій чи іншій країні до тієї чи іншої системи обліку.

Для встановлення істинних результатів важливо детально проаналізувати позитивні та негативні наслідки інституціоналізації в бухгалтерському обліку і це дасть змогу адекватно оцінити ситуацію. Більш того, з огляду на полікритеріальність такого впливу його оцінювання має базуватися на результатному інтегральному показнику. Наші спостереження прагматики й вивчення теорії дають змогу зробити висновок про те, що інституційна теорія в обліку та її вплив також залежать від галузі національної економіки.

У сучасних умовах теорія бухгалтерського обліку відстає від практики, оскільки різкий соціально-економічний розвиток у суспільстві потребує миттєвого реагування на зміни, що відбуваються в середовищі. Таким чином, логічно припустити, що розвиток бухгалтерського обліку прямо пропорційно залежить від розвитку економічної науки, тому необхідно вдосконалювати облікову науку з орієнтацією на економічну інституційну теорію.

Цю спрямованість дослідження визначило також те, що інституційна теорія є класичною щодо сучасного розвитку економічної платформи. Основна причина її використання полягає у тому, що вона визначає фактори впливу і напрямки розвитку системи інститутів для подолання проблем та пояснює причини утворення ефективної чи неефективної економічної системи.

Використання інституційної теорії у практиці дасть змогу здійснювати ефективну зміну інститутів з метою досягнення визначених стратегічних цілей.

Дослідження інституційної теорії потрібно проводити поетапно і відповідно до моделі, яка дасть змогу вивчати сучасний стан теорії облікового інституціоналізму та паралельно визначати напрямки його вдосконалення (рис. 1.13).



Рис. 1.13. Основні елементи дослідження інституційної теорії бухгалтерського обліку

Джерело: узагальнено автором.

У цьому контексті слід погодитися з думкою, щодо основних причин формування інституційної теорії бухгалтерського обліку належать:

- існування міждисциплінарних зв'язків між бухгалтерським обліком і економічною теорією;
- адаптація економічних методів та інструментів до практики ведення бухгалтерського обліку з метою вирішення проблемних ситуації в обліковій сфері. Ефективність використання економічних теорій у бухгалтерській практиці є недоведеною, але останнім часом цій тематиці присвячується багато наукових праць;
- виникнення необхідності у відображенні новітніх об'єктів бухгалтерського обліку. В цьому контексті базовими поняттями стають трансакційні витрати (виконання робіт, витрати на пошук інформації, укладання договорів, забезпечення права власності, надання послуг й ін.), які не

пов'язані із самим процесом виробництва і потребують окремих підходів відповідно до бухгалтерської практики з орієнтацією на теорію інституціоналізму [9].

При цьому інституційна теорія не ставить перед собою конкретних вимог та не заперечує класичної технології ведення обліку, але вона орієнтується на напрямки розвитку в площині облікового дослідження. Основними ж елементами її дослідження стають: елементи методу бухгалтерського обліку з точки зору соціально-економічного інституту, фактори впливу інституційного середовища, взаємовідносини між учасниками інституційного середовища, результативність бухгалтерського обліку в інституційному середовищі й ін.

До загальних позитивних характеристик інституційної теорії обліку, зокрема в аграрному секторі, належить широкий спектр дослідницьких методів, які не просто мають міждисциплінарний характер, а й охоплюють органічний підхід, що дуже важливо для сільського господарства. Водночас його застосовувати доволі складно, бо ознаки, характерні для органічної моделі, важко формалізувати і подати в числовому виразі. Тому існує потреба в розвитку досліджень за таким напрямом.

Загалом можемо підтвердити позитивний вплив інституційної теорії на організаційні положення бухгалтерського обліку аграрного сектору, що дають змогу збільшити обліковий потенціал та шукати нові шляхи вирішення проблем, які виникають у сучасних умовах. Адже справді в інституційному підході основну увагу приділяють виникненню нових економічних явищ. Однак варто визнати, що фактично не відбувається зосередження безпосередньо на прогнозуванні цих явищ, а вирішується проблема їхнього облікового відображення лише після того, як вони з'явилися. Тому більшою мірою можна схилитися до думки, що розвивається науково-пізнавальна, а не прогностична функція обліку. Проте реальна оцінка процесу інституціалізації обліку буде далекою від істини, якщо не провести відповідний аналіз.

Повертаючись до питання об'єктивності процесу інституціалізації обліку (тобто чи реально у суб'єктів господарювання й їхньої адміністрації є потреба в цьому), як аргумент наведемо результати нашого анкетування, проведеного у трьох України: Вінницькій, Рівненській і Тернопільській областях, в яких сільське господарство – це важливий фактор формування ВВП.

Загалом проведене опитування показало, що керівні фахівці-практики (на відміну від науковців), власне, інституціям надають символічних, звичаєвих, семіотичних значень і відводять роль практик, закріплення й відтворення яких здійснюються за допомогою таких соціальних організацій, як інститути [11].

Проте практично всі респонденти володіють інформацією, що в бухгалтерському обліку інститутами вважається сукупність формальних і неформальних норм з організації бухгалтерського обліку і формування облікової політики та механізмів її виконання [15], а інституційне забезпечення (формальні й неформальні інститути) впливає на посилення процесів диверсифікації бухгалтерського обліку, яке має орієнтуватись на створення інститутів. Інакше кажучи, респонденти знають і критично оцінюють елементи інституційного забезпечення розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі (рис. 1.14).

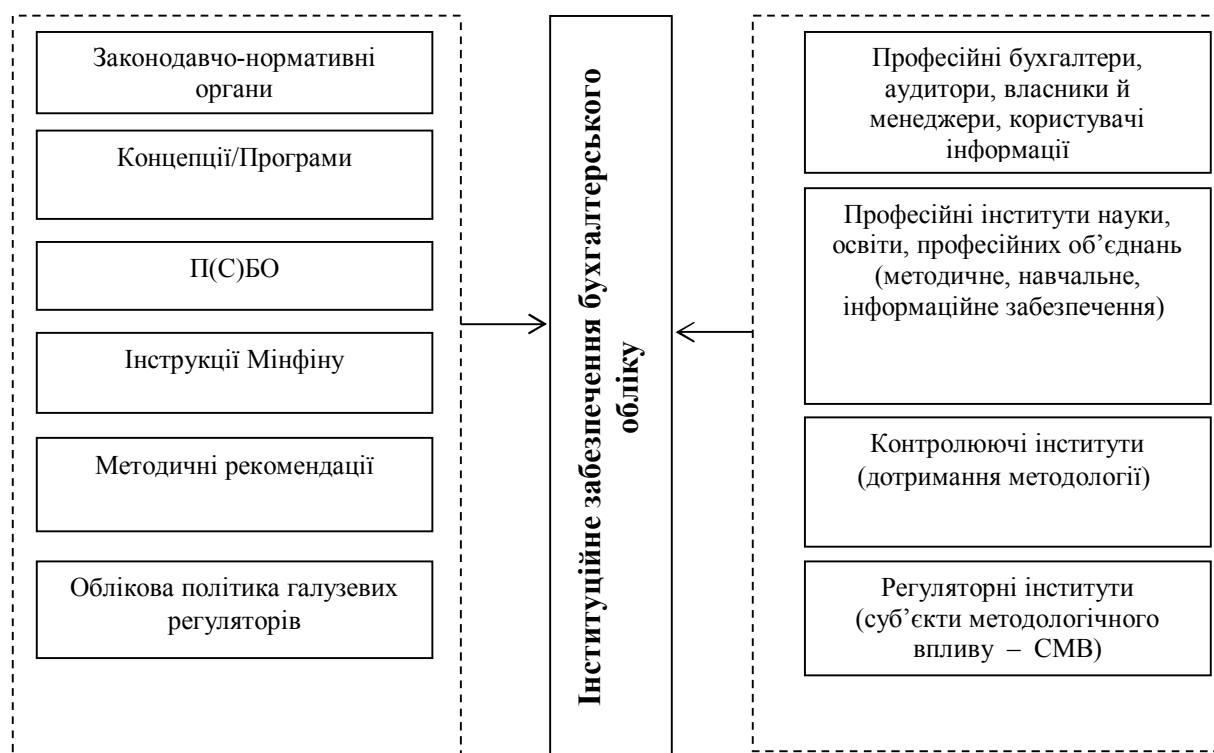


Рис. 1.14. Елементи інституційного забезпечення розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі України

Джерело: складено автором за [15, с. 109].

Подані на рис. 1.14 інститути створюють взаємозв'язки в межах інституційного середовища відповідно до норм діяльності формальних та неформальних інститутів. Вони відображають інституційний підхід бухгалтерського обліку на основі виокремлення обліку як основного елемента інституційної системи, але ці інститути ще потребують чіткої ідентифікації факторів впливу, щоб визначити, чи існує об'єктивна потреба в інституціоналізації обліку чи, можливо, вона насаджується ззовні різними державними чи міжнародними організаціями. Зібрані рекомендації

респондентів щодо освітньої інституційної складової дають підстави стверджувати, що в сучасних умовах менеджмент великих Агро холдингів потребує фахівців зі знанням положень МСФЗ й іноземних мов (переважно англійської) та навиків економічної аналітики.

Зауваження щодо невідповідності МСФЗ національній специфіці й бажання її врахувати підтверджують, що існує потреба у здійсненні детального оцінювання багатьох положень МСФЗ та МСБО щодо можливостей їхньої реалізації в Україні. Так, В. Панков [14] виокремлює зовнішні та внутрішні фактори впливу на інституційне середовище, які дають змогу розглянути базові характеристики інститутів обліку, аналізуючи реальний механізм їхнього функціонування. Він виокремлює такі зовнішні фактори, серед яких – домінуючі в суспільстві соціальні й культурні установки; звичаї і практика ділового обігу; загальна правова система; спеціальна нормативна база, що регулює правила ведення обліку і формування фінансової звітності; умови економічного розвитку; технічний прогрес та розвиток інформаційних технологій; загальні процеси глобалізації й інтеграції; система освіти і підготовки спеціалістів, інформаційні процеси у професійному середовищі [14].

Не вдаючись до зайвої деталізації вищеназваних факторів, зауважимо, що перший із них в Україні містить у собі суттєву відмінність від міжнародної практики. Зокрема, розробкою та затвердженням національних положень бухгалтерського обліку займається не професійна організація (рис. 1.15), а Міністерство фінансів України, тобто державна інституція.

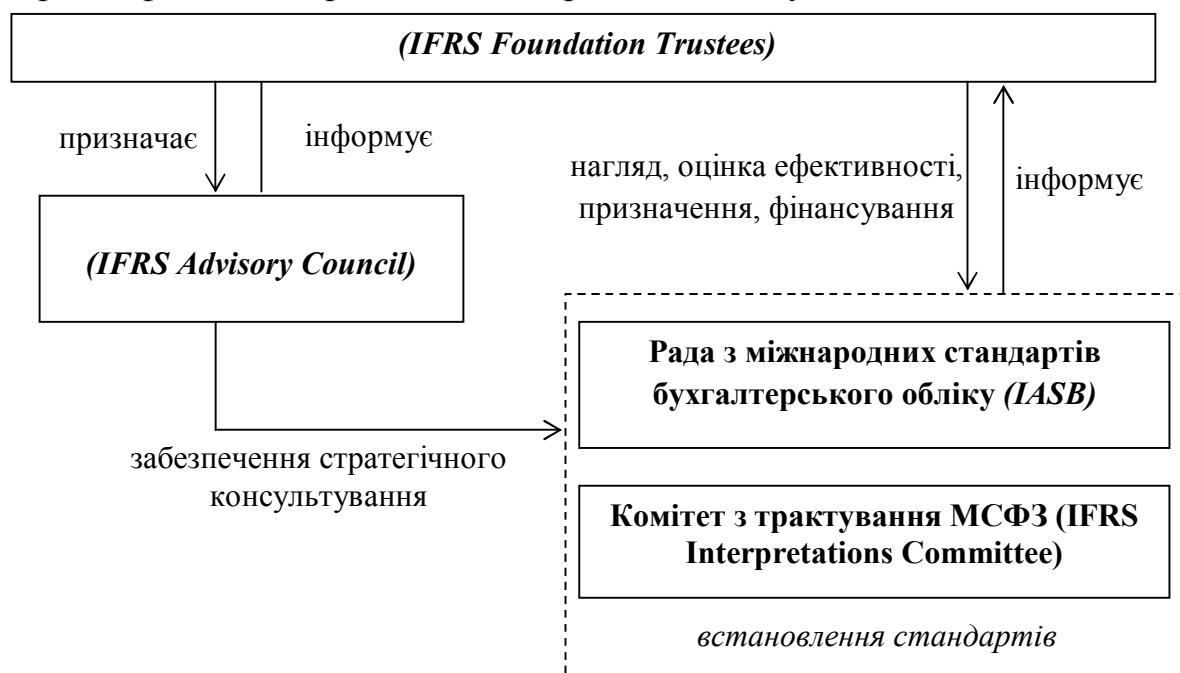


Рис. 1.15. Структура органів із розробки міжнародних стандартів фінансової звітності: [13]

Водночас спостерігається певна проблемність в Україні щодо інших рекомендацій міжнародних стандартів. Наприклад, застосування методу нарахування потребує наявності дієвих важелів і механізму погашення дебіторської заборгованості та відповідних інструментів впливу. На жаль, такий механізм у державі є недосконалим, і як вихід із цього становища, суб'єкти господарювання активно практикують попередню оплату за свою продукцію (товари чи послуги). Це суттєво гальмує процес збуту та негативно позначається на результативності діяльності підприємств, але до певної міри вберігає суб'єктів господарювання від ризиків непогашення зобов'язань.

Загалом варто зазначити, що системність впровадження інституційних засад в обліку значною мірою визначається не лише рівнем готовності окремо взятої країни до таких інновацій. Суттєву роль у цьому контексті відіграють такі фактори, як галузь застосування цієї системи обліку (наприклад, промисловість, сільське господарство тощо), вихідні умови її впровадження і суб'єкти його ініціювання, рівень правового забезпечення та ін.

Реальне об'єктивне оцінювання факторів і причин розвитку інституційних засад можна провести на основі дослідження у хронологічному порядку реалізації тих чи інших заходів, прийняття рішень нормативних документів. Це дасть змогу не просто відповісти на запитання про те, чи є інституційні засади обліку результатом об'єктивної потреби в них, чи результатом тиску з боку відповідних інституцій, а й встановити тип їхньої імплементації та визначити можливі очікувані результати.

Маючи певний емпіричний досвід, для порівняння реалізуємо цей задум на основі сільського господарства. Джерелами дослідження стануть розроблена стратегія вдосконалення обліку і заходи, що здійснювалися на рівні держави й реалізовувалися відповідно до неї та інших урядових державних рішень, що стосуються запровадження інституційних засад обліку в аграрному секторі України. Для наочності згрупуємо отримані дані у табл. 1.11.

Як бачимо з нашої табл. 1.11, в Україні всі заходи з впровадження інституційних засад обліку в аграрному секторі, пов'язані з потребою виконання затверджених нормативно-правових документів. Хоча переважна більшість керівних працівників аграрної сфери та фахівців обліку великих агрохолдингів позитивно ставиться до запровадження інституційних засад в обліку, особливо МСФЗ (на відміну від аналогічних груп працівників малих і середніх підприємств). У нашій країні ці засади, з огляду на проведену оцінювання заходів та нормативних актів починаючи з 1996 р., здійснюється з застосуванням механізму примусу.

**Генезис впровадження інституційних засад бухгалтерського обліку
(на прикладі аграрного сектору України)**

Період	Нормативно-правовий документ, захід тощо	Елемент інституціоналізму, який запроваджено	Оцінка ролі впровадженого елемента фахівцями-практиками*
1996	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», №996	Концептуальні засади обліку	Загалом позитивна
1998	Постанова КМУ №1706	Формування П(С)БО та їхня гармонізація з МСФЗ. Розвиток професійних і освітніх інститутів (формальні інститути)	Загалом позитивна
1999	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» П(С)БО 7 «Основні засоби»; 8 «Нематеріальні активи»; 9 «Запаси»; 10 «Дебіторська заборгованість»; 16 «Витрати» та ін.	Встановлення принципів та загальних засад обліку. Регулювання й організація бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Загальні підходи	Позитивна
2000	Податковий кодекс України (проект) Новий План рахунків бухгалтерського обліку	Врегулювання відносин оподаткування / в галузі обліку запропоновано пріоритетною вважати оцінку за історичною (фактичною) собівартістю Удосконалення методології	Негативна Загалом позитивна
2003	Методичні рекомендації з трансформації фінансової звітності українських підприємств у фінансову звітність за МСБО №112	Гармонізація, механізм формування звітності	
2004	Перше застосування МСФЗ	-	Загалом позитивна
2007	Стратегія застосування МСФЗ №911	Впорядкування послідовності та вдосконалення процесу впровадження МСФЗ. Запровадження міжнародних і європейських підходів. Розвиток професійних та освітніх інститутів (формальні інститути)	Загалом позитивна
2009	Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України, схвалена Колегією Міністерства аграрної політики України від 03.02.2009 р., протокол № 1	Встановлення загальних принципів розвитку, функціонування і вдосконалення системи бухгалтерського обліку та звітності в аграрному секторі економіки України (ідентифікація органів управління в галузі обліку АПК, професійних громадських об'єднань; розробка і вдосконалення П(С)БО та інших нормативно-правових актів з обліку; формування умов розвитку професії бухгалтера й ін.	Позитивна
2010	Податковий кодекс України	Встановлення підходів до оподаткування / у сфері обліку вирішено проблему складу витрат (у т.ч. трансакційних)	Загалом позитивна
2012	Розпорядження Кабінету міністрів України № 157-р	Розвиток умов впровадження МСФЗ	Загалом позитивна
2017	Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»	Приведення бухгалтерського обліку в Україні у відповідність зі стандартами Європейського Союзу	Позитивна
2018	Методичні рекомендації зі складання звіту про управління №982	Гармонізація звітності, розвиток управлінської звітності	Позитивна

Джерело: сформовано та узагальнено за результатами опитування 105 респондентів. Результат фіксувався, якщо 75 % опитаних дали однакову оцінку.

Професійні бухгалтерські організації фактично не достатньо активні у цих процесах, але вони залучаються до розробки проектів нормативно-правових документів або їх оцінювання. Основним результатом такого тиску стала стандартизація обліку (перехід на національні облікові стандарти, що базуються на врахуванні положень міжнародних стандартів).

Дослідження причин затвердження більшості нормативно-правових документів пов'язане з європейською інтеграцією. Зокрема, вимога щодо переходу української бухгалтерії на МСФЗ прописана в Угоді про асоціацію з ЄС.

Однак, незважаючи на це, менеджмент сільськогосподарських підприємств різних ланок, особливо вищих (керівники агрохолдингів й їхніх відділів маркетингу, фінансові директори, головні бухгалтери та економісти) вважає, що інституалізація обліку, особливо щодо стандартизації й застосування МСФЗ і розвитку професійних організацій та освітньої інституційної складової, – це об'єктивна потреба сучасних агрохолдингів.

Отже, застосування інституційного підходу і розвиток інституційних засад у бухгалтерському обліку дають змогу його модернізувати та розширити традиційні способи сприйняття з орієнтацією на сучасні вимоги суспільства. Важливим аспектом є впровадження світових тенденцій у розвиток системи бухгалтерського обліку в Україні, особливо це стосується МСФЗ. Впровадження норм міжнародних стандартів фінансової звітності сприятиме державі у входженні до спільноти країн, які мають вагомий вплив на розвиток системи бухгалтерського обліку, що б дозволило враховувати національні інтереси української економіки.

Література

1. Aldemir C., Uysal T. U. Accounting and Corporate Reporting. Today and Tomorrow. 2017. DOI: 10.5772/intechopen.68778.
2. Carpentera V. L, Feroz E. H. Institutional theory and accounting rule choice: An analysis of four US state governments' decisions to adopt generally accepted accounting principles. Accounting Organizations and Society. 2001. Vol. 26, No. 7–8, P. 565–596. DOI: 10.1016/S0361-3682(00)00038-6.
3. Guerreiro M. S., Rodrigues L. L., Craig R. Understanding the Process of Convergence with IFRS Using Institutional Theory. Conference Paper: XIX Conferência e Doctoral Colloquium, IPCA: Barcelos, Portugal, 2020.

4. Guerreiro M.S., Rodrigues L.L., Craig R. Institutional Theory and IFRS: An agenda for future research. *Revista Espanola de Financiacion y Contabilidad*. 2020. DOI: 10.1080/02102412.2020.1712877.
5. Hamilton W. H. The Institutional Approach to Economic Theory. *American Economic Review*. 1919. № 9. P. 309–318.
6. Khadaroo I. An institutional theory perspective on the UK's Private Finance Initiative (PFI) accounting standard setting process. *Public Management Review*. 2005. Vol. 7, No. 1. P. 69–94. DOI: 10.1080/1471903042000339428.
7. Nagendrakumar N. Revisiting Institutional Theory: Accrual Accounting Reform in Public Sector, Sri Lanka. Annual Conference-Association of Public Finance Accountants of Sri Lanka (public sector wing of Institute of Chartered Accountants of Sri Lanka). Colombo, 2020. P. 61–69. URL: <https://www.researchgate.net/publication/331298813>.
8. Ribeiro J. A., Scapens R. W. Institutional theories in management accounting change: Contributions, issues and paths for development. *Qualitative Research in Accounting & Management*. 2006. Vol. 3. No. 2. P. 94–111. DOI: 10.1108/11766090610670640.
9. Височан О. С., Яхвак Д. М. Інституціоналізм у сучасній вітчизняній теорії бухгалтерського обліку: історичні витoki та генезис. *Причорномор. екон. студії*. 2017. № 16. С. 155–162. URL: http://bses.in.ua/journals/2017/16_2017/34.pdf.
10. Гончаренко І. М. Вплив інституційного середовища на організацію бухгалтерського обліку. *Вісн. Чернігів. держ. технол. універ.* 2013. № 3 (68). С. 52–60.
11. Кармазіна М., Шурбована О. «Інститут» та «інституція»: проблема розрізнення понять. *Політ. менеджмент*. 2006. № 4. С. 10–19.
12. Колеснікова О. М. Розвиток бухгалтерського обліку в умовах інституційних змін. *Наук. вісн. Нац. універс. біоресурсів і природокористув. України*. 2013. Вип. 181 (3). С. 111–115 (Серія: Економіка, аграр. менеджмент, бізнес).
13. Мельничук Б.В. Проблеми запровадження МСФЗ в Україні: інституційний підхід. *Облік і фінанси*. 2011. № 3. С. 23–27. URL: <http://magazine.faaf.org.ua/problemi-zaprovadzhennya-msfz-v-ukraini-institucionalniy-pidhid.html>
14. Панков В. В. Институциональная теория бухгалтерского учета и аудита: учеб. пособ. Москва: ИнформБюро, 2011. 168 с.

15. Поленова С. Н. Категории институциональной теории в развитии бухгалтерского учета. Аудит и фин. анализ. 2014. № 1. С. 57–62.
16. Семанюк В. Теорія обліку: інституційний підхід. Економ. аналіз. 2012. № 11 (4). С. 281–284.
17. Семенишена Н. Традиційні та новітні інституційні аспекти у теорії обліку. Стратегія збалансов. використання екон., технол. та ресурс. потенціалу країни: зб. наук. праць II Міжнар. наук.-практ. конф. (Кам'янець-Подільський, 1 черв. 2016). Тернопіль: Крок, 2016. С. 209–211.
18. Semenushena N., Khorunzhak N., Zadorozhnyi Z.-M. The institutionalization of Accounting: the impact of National standards on the development of economies. Independent Journal of Management & Production. 2020. Vol. 11(8). P. 695–711. DOI: [dx.doi.org/10.14807/ijmp.v11i8.1228](https://doi.org/10.14807/ijmp.v11i8.1228).

1.11. Облік зобов'язань і розрахунків у державному секторі економіки: інновації реформування

В процесі здійснення фінансово-господарської діяльності суб'єкти державного сектору здійснюють розрахункові операції, які є невід'ємною складовою формування їх ресурсного забезпечення. Завдяки раціональній організації проведення розрахунків можна досягати прискорення оборотності оборотних коштів, забезпечувати ефективну реалізацію господарських зв'язків та стійкість і послідовність економічного розвитку. Характерною рисою розрахунків у державному секторі, як і в інших галузях національної економіки, є те, що вони провадяться в контексті реалізації договірних відносин та виконання відповідних зобов'язань та зобов'язань. З огляду на це поняття «розрахунки» та «зобов'язання» для державного сектора є пов'язаними, й це впливає, передусім, з вимог бюджетного законодавства та казначейського обслуговування СДСЕ. Через свої обсяги, природу, а також роль у процесі надання послуг зобов'язання потребують дослідження і уваги з боку фахівців з обліку щонайменше з двох основних причин. По-перше, суб'єкти державного сектору, які фінансуються з місцевого чи державного бюджету та називаються бюджетними установами, отримують бюджетні асигнування та беруть бюджетні зобов'язання. У свою чергу бюджет як суспільна фінансова категорія, що формується за рахунок платників податків, має бути суворо контрольованим.

По-друге, зобов'язання (в т.ч. бюджетні) тісно пов'язані з забезпеченням умов надання послуг. Вони значною мірою стосуються матеріально-технічної бази, адже представляють собою замовлення, укладені договори, придбання товару, послуги тощо (впродовж бюджетного періоду) й спрямовані на формування належних умов для провадження діяльності. Така роль зобов'язань автоматично визначає їхню вагу в процесі діяльності бюджетної установи й змушує обліковий персонал відповідно ставитися до організації їх обліку. Щодо розрахунків, то вони безпосередньо стосуються зобов'язань, але їхній сутнісний зміст принципово відрізняється від них. Розрахунки стадійно належать до більш пізніх етапів (операцій) діяльності суб'єкта господарювання. Вони здійснюються після виникнення зобов'язань і зазвичай (за винятком попередньої оплати, яка практикується в діяльності суб'єктів державного сектора за певних умов) за датою здійснення провадяться пізніше. В умовах нестабільності та бюджетного дефіциту проблематика розрахунків і їх обліку – це достатньо актуальний напрям наукових досліджень, адже завдяки їх оптимізації можна досягти суттєвих результативних показників виконання кошторису.

В результаті проведеного реформування системи бухгалтерського обліку в державному секторі щодо зобов'язань з'явилася низка інновацій теоретико-прагматичного характеру. Найперше, доречно зауважити, що на практиці зобов'язання бюджетних установ є або визнаними установою, або такими, котрі вона не визнала; також виділяють ще й потенційні зобов'язання. У такому випадку питання ідентифікації зобов'язань відіграє основну роль у виборі підходу до їх обліку. З теоретичної точки зору варто звернути увагу на класифікацію зобов'язань, адже саме вона є не лише основою структурування об'єктів бухгалтерського обліку, а й забезпечує його зрозумілість, доступність і простоту у випадках, котрі характерні для різнорідних його складових елементів. У Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку в державному секторі 128 «Зобов'язання» (далі ПСБОДС 128) такому розмежуванню приділено увагу в частині надання визначення непередбаченого зобов'язання та його характеристик, надання рекомендацій щодо визнання зобов'язань та їхнього облікового відображення й подання даних у звітності, а також застосування класифікації зобов'язань залежно від терміну погашення тощо (рис. 1.16).

Поняття «довгострокове зобов'язання» та його сутність ідентифікується в п. 1.4 Порядку реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України як «зобов'язання розпорядника бюджетних коштів (одержувача бюджетних коштів), строк дії якого перевищує один бюджетний період та відповідно до якого необхідно здійснити платежі протягом поточного та майбутніх бюджетних періодів, узяті на облік органами Казначейства в межах бюджетних асигнувань з урахуванням календарного плану до довгострокового договору» [7]. Це наклало свій відбиток на заповнення Реєстру бюджетних зобов'язань розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів. Зокрема, для ідентифікації виду зобов'язання в графі «Дані бюджетного зобов'язання: строк дії договору» мають бути проставлені дата початку й закінчення дії договору.

Окрім цього, в обліковій практиці використовують поняття невизнаних і потенційних зобов'язань, які рекомендується обліковувати на позабалансових рахунках. Попри те, що такого розмежування немає у прийнятому стандарті, в публікаціях різних авторів воно зустрічається [2; 11]. З огляду на існуючу практику, яка спостерігається в бюджетних установах, вважаємо за доцільне підтримати позицію про прийнятність розмежування зобов'язань на невизнані й потенційні та їх обліку з використанням відповідних субрахунків класу 0 «Позабалансові рахунки розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів».

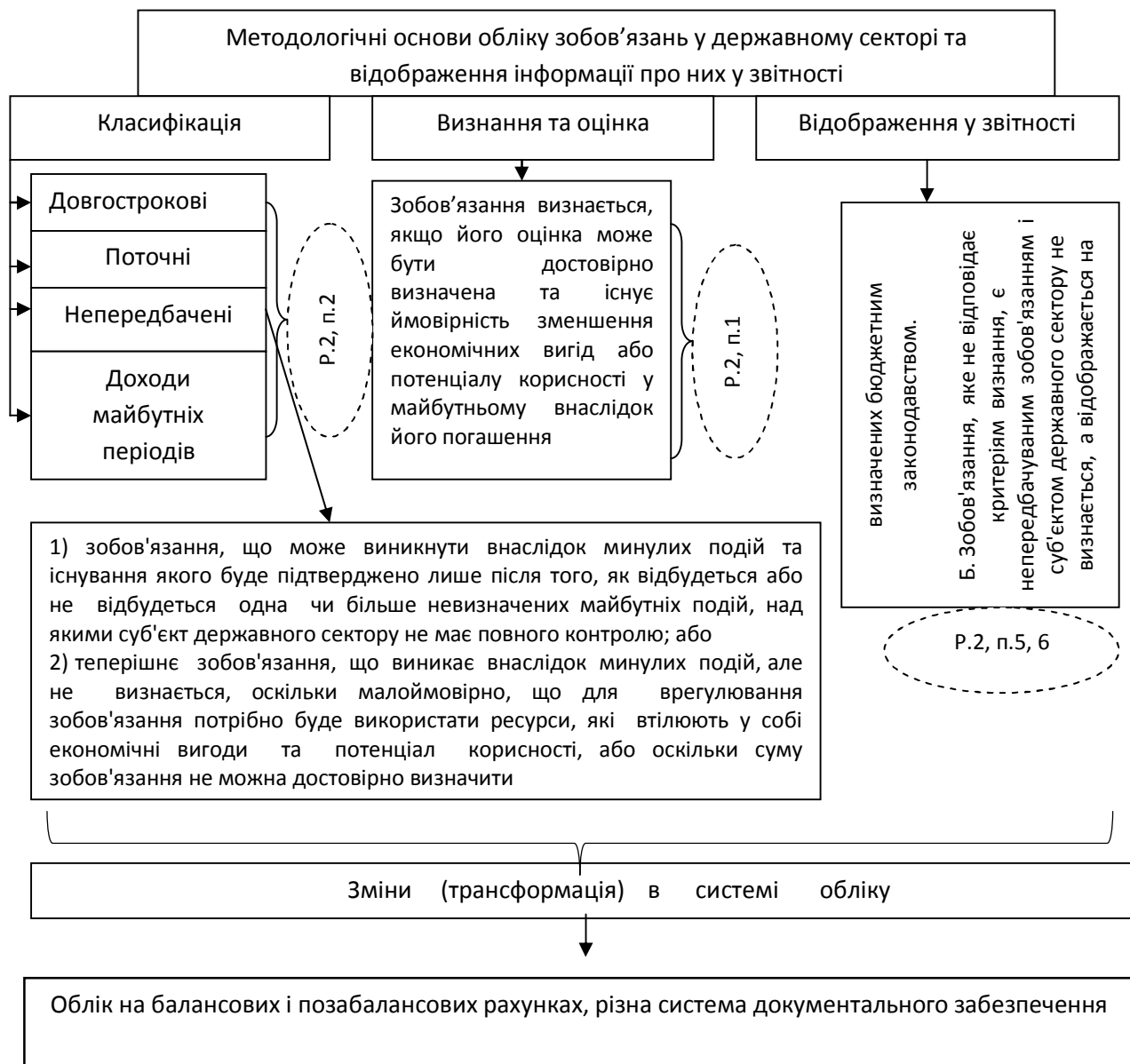


Рис. 1.16. Теоретичні засади обліку й звітності щодо зобов'язань, визначені ПСБОДС 128 «Зобов'язання»

Джерело: сформовано на основі [4]

Обґрунтуванням цього є той факт, що погашення невизнаних зобов'язань може відбутися або не відбутися, а потенційні зобов'язання можуть виникнути, або й ні. Також варто враховувати, що невизнані зобов'язання можуть бути віднесені до складу непередбачуваних (за ПСБОДС 128), аналогічно як і потенційні. До того ж, останні ідентифікуються як: бюджетні зобов'язання (договори, які установа уклала задля виконання робіт, поставки матеріальних чи нематеріальних цінностей та надання послуг); гарантії та забезпечення (отримані/надані).

Недоліком затвердженого ПСБОДС 128 в останній редакції є те, що в ньому немає визначення поняття «зобов'язання» чи «бюджетні зобов'язання».

Натомість у редакції Бюджетного кодексу 2456-VI (2456-17) від 08.07.2010 р., бюджетні зобов'язання визначаються як: «будь-яке здійснене відповідно до бюджетного асигнування розміщення замовлення, укладення договору, придбання товару, послуги чи здійснення інших аналогічних операцій протягом бюджетного періоду, згідно з якими необхідно здійснити платежі протягом цього ж періоду або у майбутньому» [1].

Відповідно до визначення зобов'язань, а також враховуючи практичні ситуації щодо умов їх здійснення, бюджетна установа повинна провести розрахунки впродовж бюджетного періоду або у майбутньому відповідно до бюджетних асигнувань. Такий підхід також закладено в Плані рахунків для державного сектору. За умови, якщо йдеться про ознаку непередбачуваності, то дані про такі бюджетні зобов'язання доцільно обліковувати на позабалансовому субрахунку 031 «Укладені договори (угоди, контракти) розпорядників бюджетних коштів». При цьому можна керуватися їх розподілом на невизначені й потенційні. Загалом облік зобов'язань в державному секторі є доволі регламентованим, і на сьогодні регулюється Бюджетним кодексом; Порядком реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України, затверджений наказом Міністерства фінансів України (МФУ) від 02.03.2012 р. № 309; Порядком бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних установ, затвердженим наказом МФУ від 02.04.2014 р. № 372; НП(С)БО 128 «Зобов'язання» (рис. 1.17).

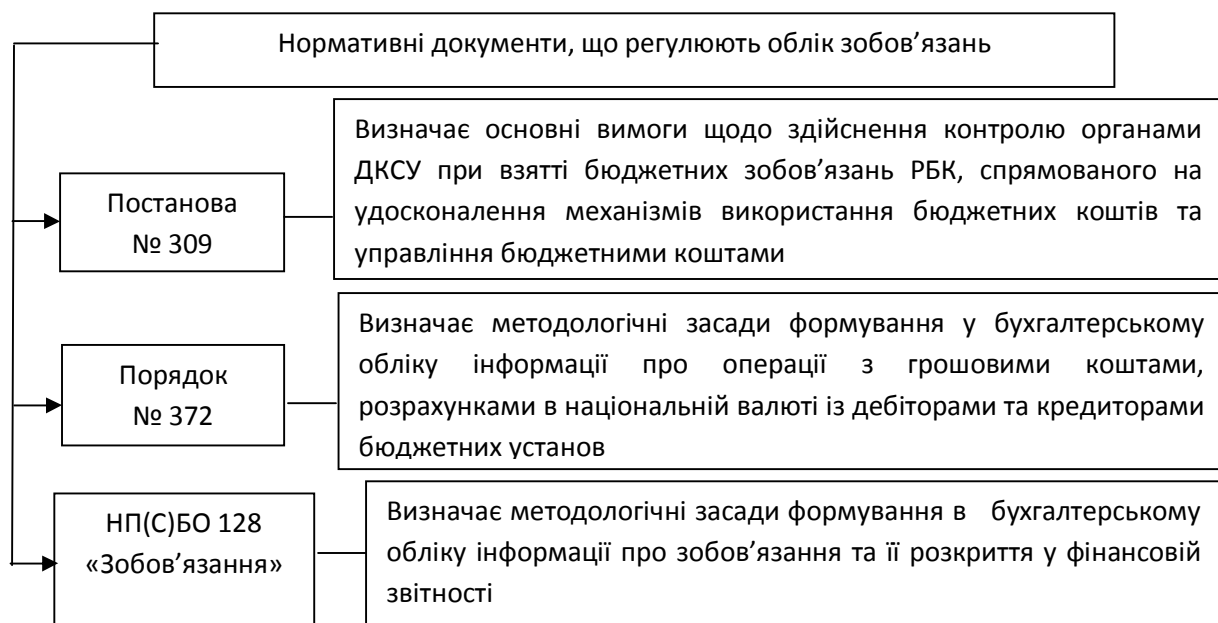


Рис. 1.17. Нормативні документи, що регулюють облік зобов'язань установ державного сектору

Джерело: сформовано на основі [7; 8; 4]

Зобов'язання СДСЕ є специфічним об'єктами обліку, а їхнє визначення та умови визнання та оцінки подаються у ПСБОДС (рис. 1.18).



Рис. 1.18. Стандарти обліку в ДСЕ, що визначають поняття «зобов'язання» та умови визнання зобов'язань

Джерело: сформовано на основі [3; 4]

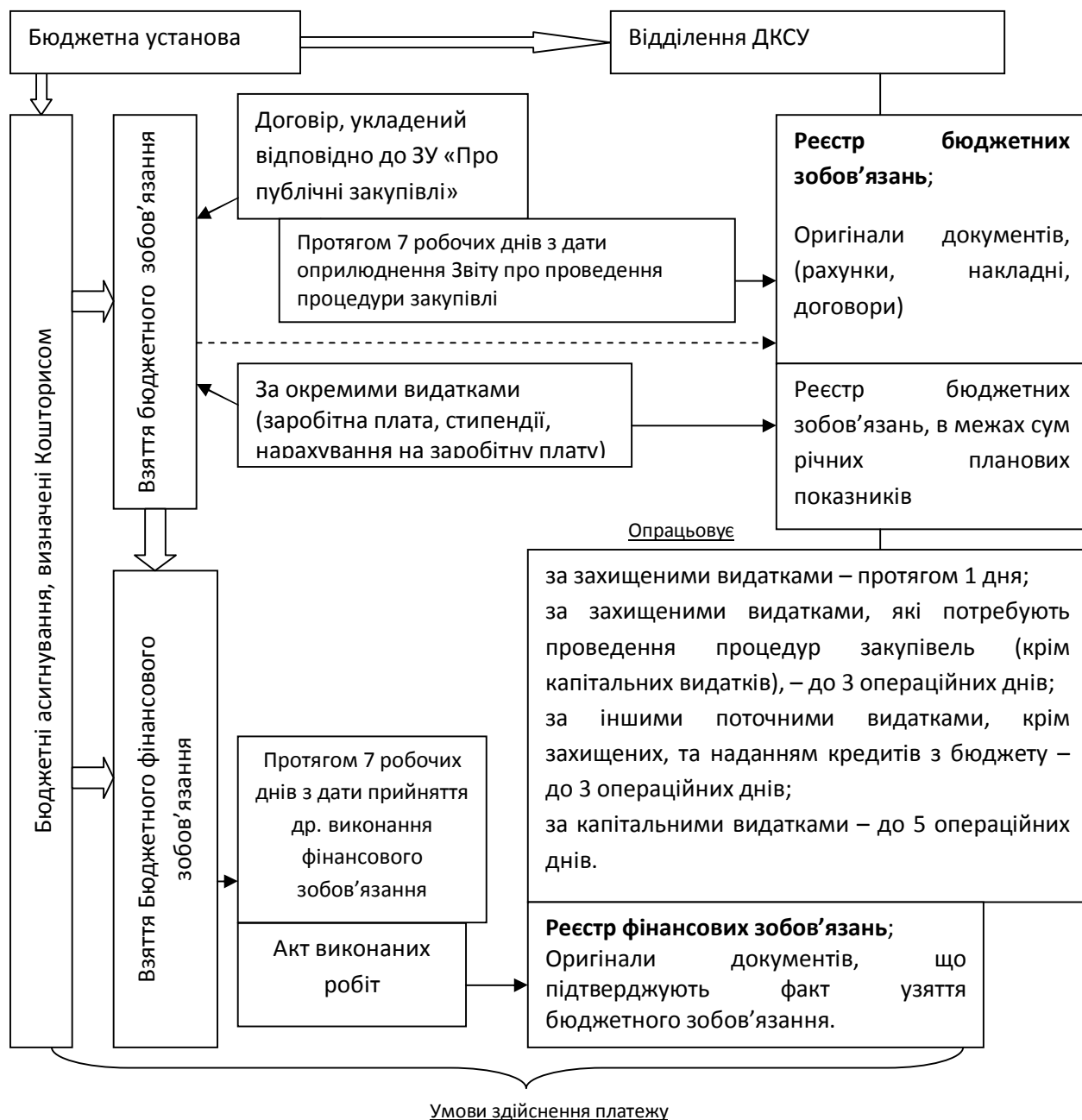
Зобов'язання, які відображаються у бухгалтерському обліку, мають юридичну форму та економічний зміст. Як юридична категорія господарське зобов'язання – це господарські відносини, що регулюються правовими нормами. Ці відносини надають право одній стороні вимагати від іншої здійснення господарських операцій: передачі майна, виконання робіт, надання послуг тощо; а іншу сторону зобов'язують виконувати вимоги щодо предмету зобов'язання й надають при цьому право вимагати відповідну винагороду – у вигляді сплати грошових коштів, надання зустрічних послуг тощо. У широкому розумінні зобов'язання виникають у

вигляді управлінського правового акту замовлення або державного контракту. У вузькому значенні – з господарського договору, укладеного за простою згодою сторін; з інших підстав, що не суперечать Закону України «Про публічні закупівлі». При цьому установи державного сектора, повинні вести облік зобов'язань відповідно до «Порядку реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України».

Розпорядник бюджетних коштів має право брати бюджетні зобов'язання за загальним фондом бюджету в межах бюджетних асигнувань, установлених кошторисом, а за спеціальним фондом бюджету – в межах відповідних фактичних надходжень до цього фонду [7]. Обсяг бюджетних зобов'язань, узятих бюджетною установою протягом року, повинен забезпечити зменшення рівня заборгованості за бюджетними зобов'язаннями минулих періодів та недопущення виникнення заборгованості за бюджетними зобов'язаннями в поточному році [7]. Розпорядники бюджетних коштів за умови взяття бюджетного зобов'язання протягом 3 робочих днів з дати його виникнення подають до відповідного органу ДКСУ Реєстр бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів у двох примірниках на паперових та електронних носіях та оригінали документів або їх копії, що підтверджують факт взяття бюджетного зобов'язання. Схематично порядок реєстрації зобов'язань та їхнє опрацювання органами ДКСУ наведено на рис. 1.19.

При реєстрації зобов'язань та оплати коштів постачальникам необхідно враховувати, що згідно зі статтею 7 Закону України «Про публічні закупівлі» до здійснення оплати за договором про закупівлю казначейська служба перевіряє наявність: річного плану закупівель; договору про закупівлю; звіту про результати проведення процедури закупівлі, що підтверджують проведення процедури закупівлі/спрощеної закупівлі, та за результатами якої укладено договір про закупівлю [9].

Установа за бажанням може сама визначити черговість погашення бюджетних фінансових зобов'язань, для чого подає до органу Державного казначейства графік їх погашення довільної форми. Сума зобов'язання не повинна перевищувати загальної суми асигнувань на взяття зобов'язань на відповідну мету. У разі скорочення асигнувань розпорядники бюджетних коштів повинні вживати заходів до ліквідації або скорочення обсягу бюджетних зобов'язань, які перевищують уточнені плани загального фонду бюджету, плани спеціального фонду.



- Наявність зареєстрованого зобов'язання
- Наявність затвердженого кошторису або паспорта бюджетної програми
- Наявність коштів спеціального фонду (у випадку коли зобов'язання реєструють за рахунок спеціального фонду)

Рис. 1.19. Реєстрація та опрацювання фінансових зобов'язань в органах ДКСУ

Джерело: сформовано на основі [7]

Особливості обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів (а саме черговості платежів за захищеними статтями кошторису)

застосовуються при взятті бюджетних фінансових зобов'язань за такими кодами економічної класифікації видатків: 2111 «Заробітна плата», 2120 «Нарахування на заробітну плату», 2200 «Використання товарів та послуг». Таким чином, враховуючи специфіку діяльності суб'єктів державного сектора доцільно виокремити особливості оплати за договорами :

- діяльність породжує контрагентів, виділення законодавством захищених статей видатків, а тому, потребує механізму першочерговості здійснення розрахунків;

- гнучкість інформаційної бази щодо стану розрахункової дисципліни установ державного сектора;

- вибір оптимальної форми розрахунків [10].

Для належної організації аналітичного обліку зобов'язань виділяються зобов'язання та фінансові зобов'язання. Важливе значення при обліку зобов'язань має їх узгодження з планом рахунків обліку в державному секторі (рис. 1.20).

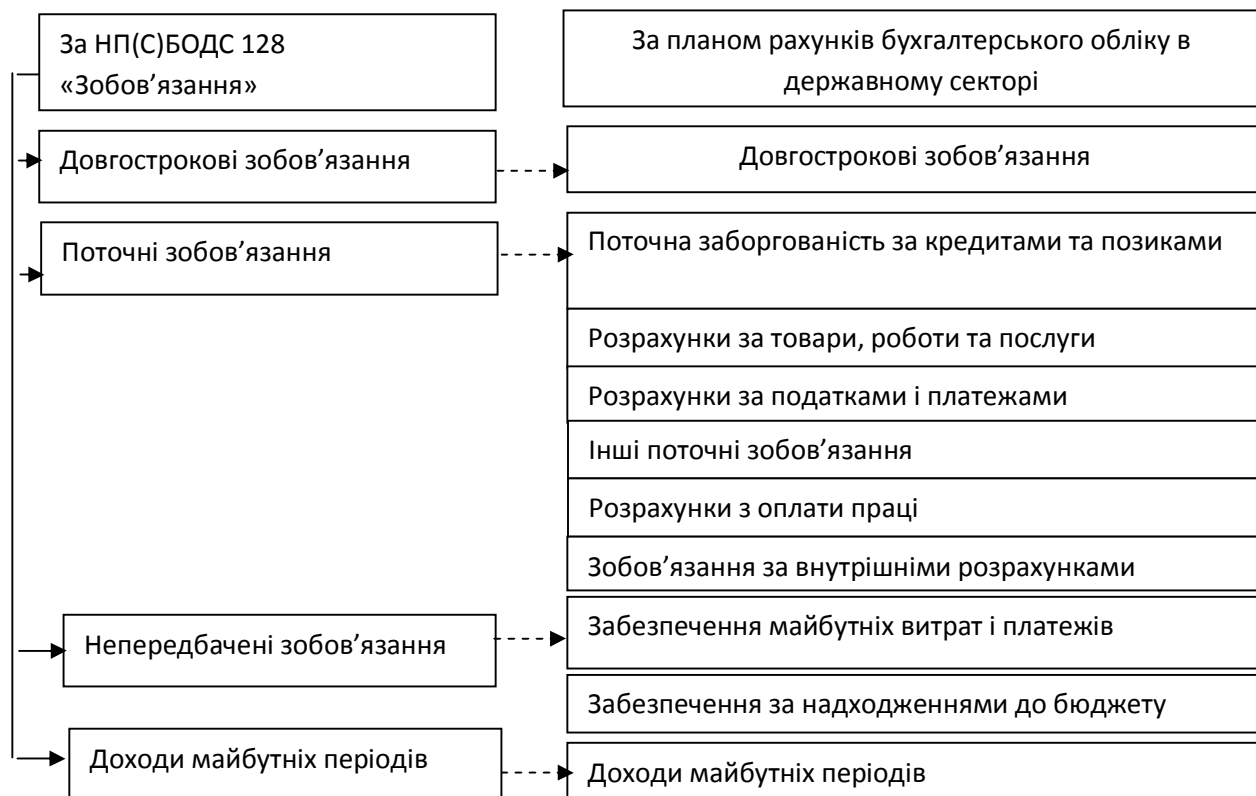


Рис. 1.20. Групування зобов'язань відповідно до НПСБОДС 128 «Зобов'язання» та Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі

Джерело: сформовано на основі [5; 6]

Щодо розрахунків, то варто зазначити, що в нормативних документах, які використовуються в установах державного сектора визначення цього поняття відсутнє. Неоднозначність його застосування в законодавстві України зумовлена, насамперед, тим, що визначення розрахунків досить часто обмежуються виключно грошовою сферою, що не можна вважати правильним. Інше питання, що в державному секторі – це дійсно основний і найбільш широко вживаний вид здійснення операцій. У цьому контексті ще одним важливим поняттям, яке комплексно входить в групу «зобов'язання – розрахунки» є грошові кошти, основним джерелом надходження яких є кошти місцевого або ж державного бюджету, а також власні надходження (кошти спеціального фонду).

Ще однією проблемою при обліку зобов'язань є необхідність, відповідно до порядку реєстрації зобов'язань, подавати документи в електронній формі із використання програмних продуктів. Для цього суб'єкти державного сектора (бюджетні установи) забезпечуються казначейською службою безкоштовним програмним забезпеченням:

МерегаМ (Фіндокументи) – для формування на електронних та паперових носіях зведених кошторисів, розподілів, реєстрації зобов'язань і платіжних доручень по Державному та місцевих бюджетах;

Мерегам – призначена для формування «Мережі» та «Реєстра змін» до мережі розпорядників коштів;

Zv7_m – Автоматизована система звітності установ, що фінансуються з місцевого бюджету, яка дає можливість створювати звітність про заборгованість бюджетних установ (ф.№ 7).

Застосування інформаційних технологій в обліку суб'єктів державного сектора також обумовлено необхідністю формування та подання звітності до органів ДКСУ через використання системи «Клієнт-Казначейство» та АС «Є-Звітність».

Таким чином, органи ДКСУ для передачі даних забезпечують бюджетні установи безкоштовним програмним забезпеченням. Однак, незважаючи на такі дії, ДКСУ було б доцільно не користуватися таким різноманітним переліком програмних продуктів, а розробити єдине уніфіковане програмне забезпечення для взаємодії з установами (мережею розпорядників та одержувачів бюджетних коштів). Це визначено також положеннями Стратегії модернізації обліку в державному секторі до 2025 року та передбачає розробку уніфікованого програмного продукту з ведення бухгалтерського обліку та складення фінансової звітності розпорядниками бюджетних коштів, який повинен

інтегруватися до облікової системи ДКСУ і системи подання електронної звітності [11]. Програмний продукт повинен розроблятися з урахуванням вимог у сфері технічного захисту інформації, що на сьогодні є доволі актуальним.

Підсумовуючи відзначимо, що облік розрахунків суб'єктів державного сектору тісно пов'язаний з поняттям «зобов'язання», оскільки основним методом попереднього й поточного контролю за виконанням кошторису є саме їх облік, у процесі якого здійснюється контроль бюджетних повноважень щодо зобов'язань та здійснення платежів (розрахунків) за ними.

Співставлення зобов'язань і рахунків для їхнього обліку дозволяє вибрати ті рахунки, які необхідні для обліку та прописати їх у робочому плані рахунків.

Реформування у системі обліку для державного сектору через запровадження ПСБОДС і Плану рахунків для державного сектору, а також інших заходів, в тому числі формування уніфікованої інформаційної системи, безумовно позначається на теоретичних засадах ведення обліку, тобто призводить до їх трансформації, що вимагає наукового дослідження й узагальнення теорії обліку в бюджетних установах.

Література

1. Бюджетний кодекс України: Закон України № 2456-VI 08.07.2010: URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/2456-17>
2. Кондратюк І.О., Стадніченко О. В. Облік розрахунків бюджетних установ з дебіторами та кредиторами. Ефективна економіка. 2013. №10 URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=2399>
3. Лучко М. Р., Сисюк С.В. Розрахунки та зобов'язання суб'єктів державного сектору. Економіка і управління. 2018. № 2(78). С. 125–135
4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 128 «Зобов'язання»: Затверджено Наказом Міністерства фінансів України 24.12.2010 р. № 1629 URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0093-11>
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» Затверджено Наказом Міністерства фінансів України 24.12.2010 р. № 1629 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/z0095-11>
6. Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі : Наказ міністерства фінансів України від 29.12.2015 р. №1219 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16#Text>

7. Порядок реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України : Наказ Міністерства фінансів України від 02.03.2012 р. № 309 (зі змінами від 10.07.2020 р. №408). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0419-12/print>

8. Порядок бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних установ. Затвердженим наказом Мінфіну від 02.04.2014 р. № 372 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0426-14/print>

9. Про публічні закупівлі: Закон України від 25.12.2015 р. № 922-VII, URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/922-19> (дата звернення: 14.05.2018).

10. Сисюк С. В., Хомяк О. Р. Договори у системі публічних закупівель: особливості формування та відображення в обліку. Облік, оподаткування і контроль : теорія та методологія : зб. матеріалів IV міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (м. Тернопіль, 28 грудня 2018 р.). Тернопіль : ТНЕУ, 2018. С. 108 – 111.

11. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року. Розпорядження Кабінету Міністрів України від 20 червня 2018 р. № 437-р URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/437-2018-%D1%80/conv#n6>

12. Телегунь М. І. Зобов'язання бюджетних установ та їх облік: практичні аспекти. Вісник Сумського національного аграрного ун-ту : науковий журнал. Сер. «Економіка і менеджмент». Суми, 2012. Вип. 11(54). С. 179 – 184.

13. Хорунжак Н. М. Публічні закупівлі: шляхи вирішення організаційних і контрольно-облікових проблем. Сталий розвиток економіки. 2016. № 3(32). С. 143 – 149.

1.12. Виплати працівникам як об'єкт обліку

Однією із складових виробничого процесу є наймані працівники, тобто персонал. Від кількісного і якісного складу персоналу значною мірою залежить продуктивність праці, випуск і реалізація продукції, фінансовий результат. Виплати працівникам є одним із найважливіших складників, що становлять зобов'язання суб'єкта господарювання. Виплати працівникам, зокрема їх повнота, точність та своєчасність оплати, становлять їхню соціальну важливість, оскільки такі виплати прямо впливають на забезпечення та добробут працівників, а також на обсяг витрат самого суб'єкта господарювання.

Відтак, у діяльності суб'єкта господарювання від правильності організації (як теоретичного так і практичного) обліку виплат працівникам залежить правильність виконання основних функцій як самої заробітної плати, так й інших виплат працівникам.

Економічні, правові та організаційні засади виплат працівникам, які перебувають у трудових відносинах з підприємствами, регламентують Закон України «Про оплату праці» [7], Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [6], Податковий кодекс України [5], НП(С)БО 26 «Виплати працівникам» [4], НП(С)БО 16 «Витрати» [3], МСБО «Виплати працівникам» [2] тощо.

Визначення сутності виплат працівникам наведено лише у декількох нормативних актах.

Так, у НП(С)БО 26 [4] наведено класифікацію виплат працівникам згідно з категорією, проте недостатньо деталізовано порядок їх визнання, оцінювання та відображення в обліковій системі.

Згідно з МСБО 19 «Виплати працівникам», поняття «виплати працівникам» трактується як усі форми компенсації, які надає суб'єкт господарювання в обмін на послуги, що надають працівники [2].

Тобто виплати працівникам – це система, що складається з поточних виплат, а також виплат у разі припинення трудової діяльності, виплат інструментами власного капіталу та інших довгострокових виплат.

Для того, аби отримати достовірну інформацію для формування звітності щодо виплат працівникам на підприємстві, має бути робочий план рахунків, у якому містилися б субрахунки за видами виплат, терміни їхніх виплат, за видами зобов'язань, а також за джерелами витрат.

На сьогодні підприємства в Україні частіше керуються у своїй діяльності

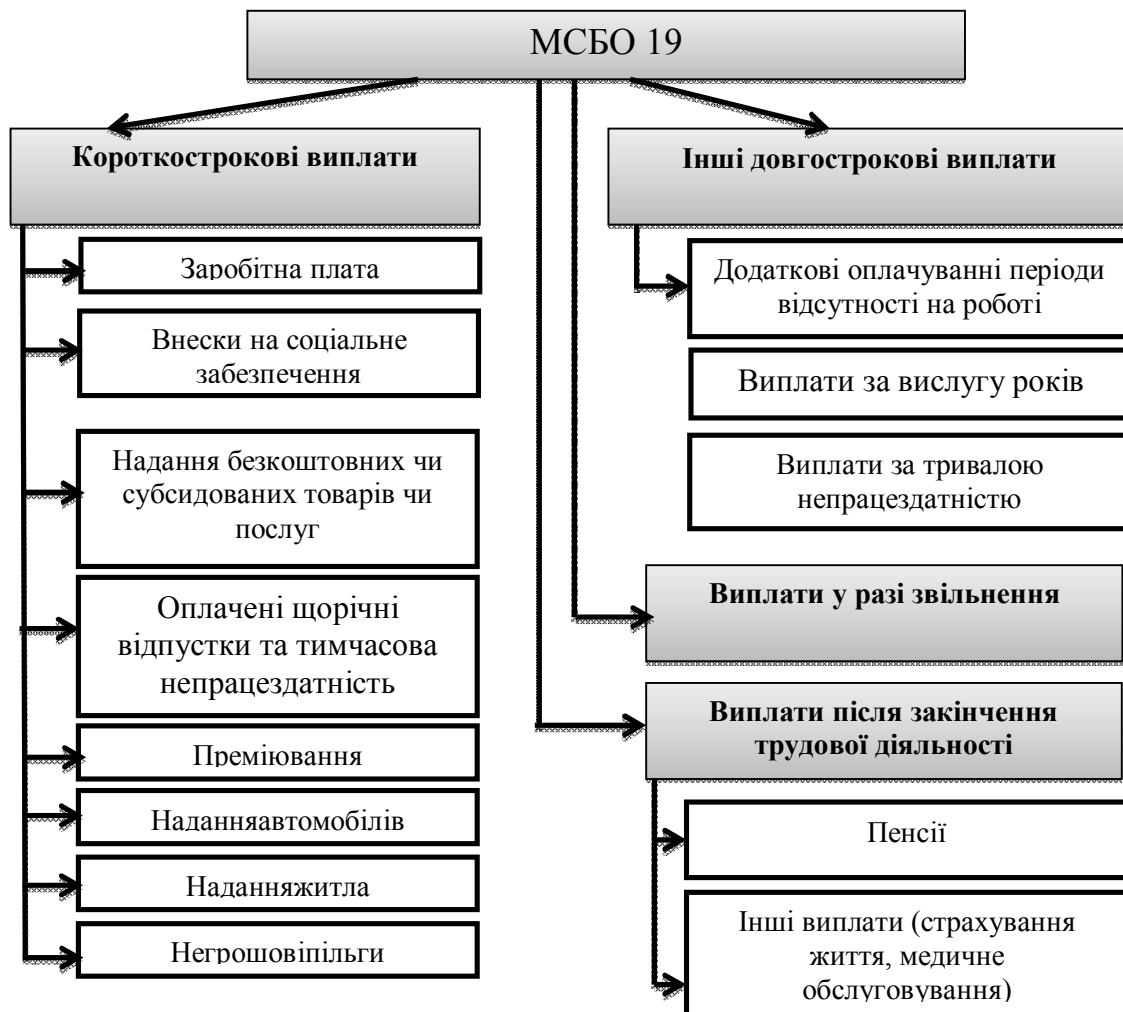
НП(С)БО 26 «Виплати працівникам», однак у зв'язку із вектором інтеграції України в ЄС останні починають частіше використовувати все-таки міжнародні стандарти, тобто МСБО 19. У зв'язку з цим важливо визначити відмінність між цими нормативними актами. Однак насамперед варто розглянути складові «виплат працівникам», які містяться у них.

На рис. 1.21 та 1.22. наведено класифікацію виплат працівникам згідно з НП(С)БО 26 та МСБО 19:

Отже, згідно МСБО 19 та НП(С)БО 26 виплати працівникам поділяються на 4 групи. Однак МСБО 19 більш детально описує перелік виплат працівникам, що становить одну із основних відмінностей її від НП(С)БО 26, оскільки, крім самої заробітної плати та премій, містить виплати, які пов'язані з участю, негрошові пільги (надання житла, автомобіля) тощо. Тобто виплати, передбачені у МСБО 19, є поточними доходами працівника (фізичної особи) та її майбутніми доходами, які безпосередньо пов'язані із його поточною та попередньою діяльністю на підприємстві.



Рис. 1.21. Класифікація виплат працівникам згідно з НП(С)БО 26 «Виплати працівникам»



**Рис. 1.22. Класифікація виплат працівникам згідно з МСБО 19
НП(С)БО 26 «Виплати працівникам»**

З огляду на це більш детально розглянемо виплати працівникам згідно з МСБО 19.

Так, короткострокові виплати – це виплати працівникам, які сплачуються в повному обсязі протягом року після закінчення періоду, в якому були надані послуги працівниками (за винятком виплат у зв'язку зі звільненням та компенсаційних виплат з власного капіталу). Отже, короткострокові виплати працівникам охоплюють:

1. Негрошові пільги (пільги, які містять медичне обслуговування, надання житла, транспортних засобів та інших товарів чи послуг) та виплати для теперішніх працівників;
2. Короткострокові компенсації (компенсації за відсутність працівника, тобто оплачувана щорічна відпустка, та відпустка у зв'язку із хворобою);
3. Премії, які підлягають сплаті після закінчення періоду, коли працівник виконував роботу, сплачуються протягом року;

4. Заробітна плата працівникам та відповідно сплачені внески на їхнє соціальне забезпечення [2].

Виплати після закінчення трудової діяльності – це виплати, які працедавець повинен сплати своїм працівникам після закінчення їхньої трудової діяльності. Такі виплати виплачуються згідно з відповідними програмами виплат, зокрема такими:

– програми із визначеним внеском – це виплати після закінчення трудової діяльності працівника, відповідно до яких працедавець оплачує окремому суб'єкту господарювання фіксовані внески і відповідно більше не буде зобов'язаний сплачувати подальші внески, якщо фонд не матиме достатньо активів для оплати всіх виплат працівникам. Суми, що підлягають сплаті, визначаються згідно зі сплаченими до фонду коштами та відповідно до отриманого від таких внесків інвестиційного доходу;

– програми з визначеною виплатою – це виплати після закінчення трудової діяльності працівника, програма пенсійного забезпечення, згідно з якою сума виплати визначається за допомогою формули, в основі якої є сума заробітної плати або стаж роботи працівника, або ці два фактори разом.

Інші довгострокові виплати – це виплати працівникам, які не підлягають сплаті працівникові у повному розмірі протягом року після закінчення періоду виконання роботи.

Виплати в разі звільнення – це кошти, які працедавець виплачує працівникові у випадку звільнення за рішенням працедавця до дати виходу на пенсію, а також звільнення за згодою сторін.

Компенсаційні виплати – це виплати, що здійснюються за допомогою інструментів власного капіталу суб'єкта господарювання.

Отже, виплати працівникам регламентуються більшістю законодавчих актів України, що відповідно впливає на вимоги щодо організації обліку таких виплат. Зазначимо, що центральне місце у виплатах працівників займає заробітна плата. Так, згідно зі ст. 1 Закону України «Про оплату праці», заробітна плата – це обчислена, як правило, у грошовому виразі винагорода, яку власник підприємства зобов'язаний виплатити працівникові за виконану ним роботу [7]. К. Крищенко розглядає сутність заробітної плати у двох аспектах: з одного боку, вона є категорією ринку праці та виступає зовнішньою щодо підприємства, аз другого – елементом ціни виробництва й формується на кожному конкретному підприємстві залежно від кінцевих результатів його діяльності [1, с. 9]. Якщо фактичні витрати на оплату праці не збігаються із плановими, наявні відхилення потрібно обов'язково аналізувати, виявляти

причини їх виникнення, особливо коли виконують не передбачені технологічно операції.

Для побудови обліку відхилень від норм прямих витрат на оплату праці потрібно вирішити такі питання: розробити класифікатор причин відхилень від норм і осіб, відповідальних за їх виникнення; визначити порядок виявлення відхилень; розробити методику обліку відхилень за місцями виникнення та сферами відповідальності.

Розроблення класифікатора на підприємствах зумовлене необхідністю персоніфікації рівня витрат із особами, які відповідають за їх виникнення. Для побудови класифікатора причин відхилень фактичних витрат від планових необхідно виокремити й згрупувати основні фактори, що впливають на рівень собівартості продукції. Враховуючи це, для систематизації й аналізу відхилень розроблено Класифікатор причин відхилень прямих витрат на оплату праці від норм та осіб, відповідальних за їх виникнення (табл. 1.12).

Таблиця 1.12

Класифікатор причин відхилень від норм прямих витрат на оплату праці та осіб, відповідальних за їх виникнення

Причини відхилень	Код	Винуватці відхилень	Код сфери відповідальності
Зміна ставки заробітної плати	1п	Робочі	02
Зміна розрядів працівників	1.1п		
Зміна рівня премії	1.2п		
Зміна рівня доплат	1.3п	Змінний технолог	04
Зміна обсягу випущеної продукції	1.4п		
Зміна відпрацьованого часу	2п	Головний механік	04
Зміна кількості працівників	3п		
Введення додаткової одиниці	3.1п		
Хвороба працівників	3.2п		
Прогул	3.3п	Керівник цеху	02
Відпустка з дозволу адміністрації	3.4п		
Наявність непланових виплат	4п		
За наднормову роботу	4.1п	Адміністрація підприємства	05
За поєднання професій	4.2п		
За вихідні та святкові дні, не передбачені графіком	4.3п		
За виправлення браку	4.4п	Керівництво цеху	02
Через незадовільне налагодження устаткування	4.5п	Механік цеху	04
Інші причини	5п	Інші винуватці	

Згідно з табл. 1.12 основні причини виникнення відхилень фактичних витрат на оплату праці від планових згруповано у 5 груп, а саме: зміна ставки заробітної плати; зміна відпрацьованого часу; зміна кількості працівників; наявність непланових виплат; інші причини. Левова частка причин відхилень підконтрольна керівництву заводу, і в разі необхідності їх можна не допустити.

У випадках, коли підприємство забезпечує виробництво планового обсягу продукції і нем наднормативних втрат сировини, зумовлених порушенням технологічного режиму, але виявлені відхилення у витратах на оплату праці, обов'язково потрібно переглянути й уточнити нормативні погодинні ставки заробітної плати та норми прямих витрат праці на одиницю продукції. З огляду на вищесказане варто зазначити, що виплати працівникам, їх облік, аналіз та аудит завжди були об'єктом дослідження для науковців. Виплати працівникам набувають більшої актуальності у період збільшення конкуренції на ринку праці. Тому відчуття соціального благополуччя та захищеності є неодмінно важливими факторами, які забезпечити працівникам та суспільству загалом.

Література

1. Крищенко К. І. Удосконалення організаційно-економічного механізму управління оплатою праці. Україна: аспекти праці. 2007. № 6. С. 9–16.
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 «Виплати працівникам» від 01.01.2012. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_011#.
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене Наказом Міністерства фінансів України № 318 від 31.12.1999р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03#Text>.
4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам», затверджене Наказом Міністерства фінансів України № 601 від 28.10.2003 р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03>.
5. Податковий Кодекс України від 02.12.2010, № 2755-VI. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
6. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>.
7. Про оплату праці : Закон України. Відомості Верховної Ради України (ВВР). 1995. № 17. ст. 121. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80#Text>.

РОЗДІЛ 2

СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНІ ТА ІНФОРМАЦІЙНІ ТРЕНДИ ОПТИМІЗАЦІЇ УПРАВЛІННЯ БІЗНЕСОМ

2.1. Публічні закупівлі: реалії сьогодення

У сучасних умовах доцільно розглядати проблеми подолання корупції в системі закупівель, а також запропонувати конкретні практичні засоби і методи подолання цього явища та господарсько-правові шляхи розв'язання не вирішених раніше частин означеної проблеми. Вважається, що корупція розпочинається з обміну взаємними послугами та породжує систему незаконних відносин. Боротьба з корупцією в системі закупівель, безсумнівно, неможлива без комплексного підходу до вирішення такого важливого питання.

Різнобічний розгляд проблематики свідчить про наявність специфічних аспектів та значний інтерес до цих питань. Проте комплексне дослідження майже не проводилось. Не вирішено низку проблем у сфері публічних закупівель, тому усе це потребує подальших наукових досліджень, що обумовило вибір теми даного дослідження та його актуальність.

Отримати відчутні результати показників зниження корупції можливо лише через застосування комплексного підходу, тобто збалансованого використання всіх методів протидії на всіх етапах процесу публічних закупівель. Обмежуючись окремими методами впливу, можна отримати лише короткочасний ефект.

Корупційні дії гальмують впровадження економічних реформ у державі та зумовлюють розкрадання національного багатства. Корупція означає корисливе використання свого положення в суспільстві з особистою метою.

В документах ООН зазначається, що корупція передбачає зловживання державною владою для одержання вигоди в особистих інтересах, інтересах третіх осіб чи груп. При цьому державні службовці встановлюють плату за надані послуги, які є власністю держави, що розглядається як корупційні дії.

Через залучення великих обсягів коштів, які використовуються при закупівлі товарів, робіт і послуг, дана сфера діяльності є підґрунтям, що породжує корупційні правопорушення та зловживання. У законодавстві нашої держави корупційне правопорушення трактується як „умисне діяння, що містить ознаки корупції ..., за яке законом встановлено кримінальну, адміністративну, цивільно-правову та дисциплінарну відповідальність”.

У більшості випадків дуже важко довести, що мало місце умисне

порушення законодавства, незважаючи на те, що результати закупівель однозначно вказують на ознаки корупційної змови. Однак є випадки, коли вимоги законодавства порушуються без будь-якого злого наміру. Такі дії можуть бути спричинені змінами у законодавстві, недостатньою кваліфікацією членів комітетів з публічних закупівель та нестачею часу на безпосереднє проведення процесу закупівлі.

Корупційні правопорушення у сфері закупівель можуть мати виняткове місце як з боку розпорядників державних коштів, так і з боку самих учасників закупівель.

У багатьох країнах, з метою уникнення вказаних порушень використовують запобіжні заходи. На наш погляд, досить вдало налагоджена робота щодо заборони та запобігання змови між учасниками торгів у законодавстві Канади. Так, закони стосовно корупції забороняють зловживання із заявками при проведенні закупівель. Вказані дії відразу розглядаються як наперед домовлені заявки і караються ув'язненням терміном до 5 років або штрафом, розмір якого визначається судом.

В Україні найбільш поширеними зловживаннями є спроби замовників провести закупівлю товарів чи послуги у певного, заздалегідь визначеного, виробника, що досягається шляхом надання неправомірної переваги одному із учасників.

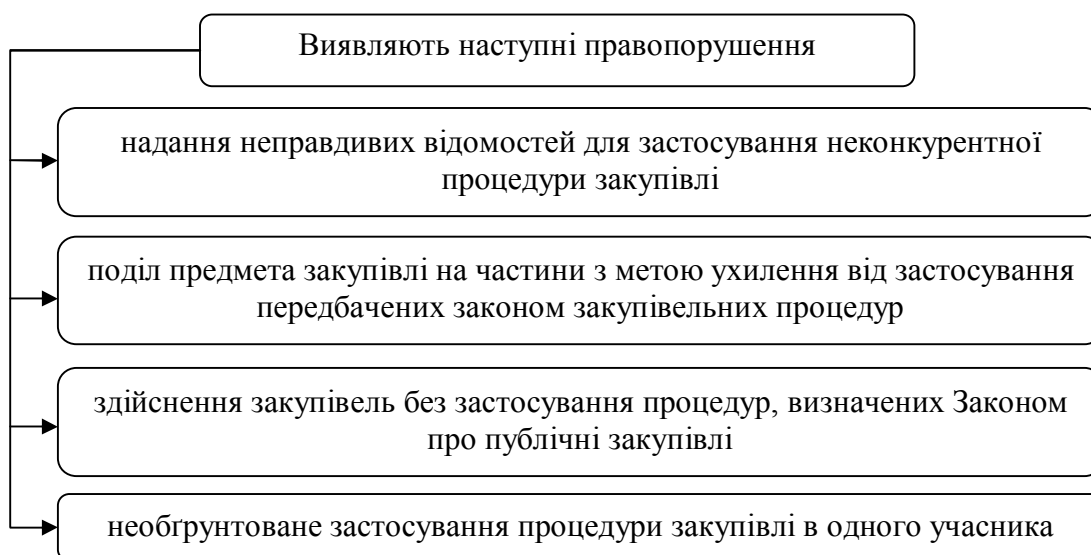


Рис. 2.1. Ознаки правопорушень

При здійсненні закупівель та в процесі оцінки пропозиції замовники можуть припускатися процедурних порушень, а саме:

- невмотивоване відхилення пропозицій певних учасників закупівлі;
- неправильне визначення переможця процедури закупівлі;

- надання неповних, або нечітко вказаних пояснень стосовно предмета та умов проведення закупівлі у відповідь на запити зацікавлених партнерів;
- повідомлення одному із учасників інформації щодо кількості та ідентичності пропозицій, які уже подані;
- неправомірне допущення до оцінювання пропозицій тих учасників, які не відповідають встановленим вимогам щодо подання документації;
- допущення до участі в закупівлі тих учасників, які є підставними фірмами;
- фальшування документації щодо проведення закупівель.

Проте виявлення самого факту змови або доказ того, що вона дійсно була, є досить довготривалим та складним процесом. Це пов'язано з тим, що достовірно неможливо підтвердити вказані ситуації. З цією метою прослідковують телефонні розмови, проведене листування, електронні документи, але і ці факти повинні мати юридичне підтвердження, для того, щоб вони розглядались як доказова база щодо підтвердження факту змови. В практиці західних країн при вивченні економічних злочинів використовують непрямі докази.

Остаточне переведення закупівель на електронний формат передбачено Законом України „Про публічні закупівлі” [5].

Досить вдало вирішується проблема змови між учасниками закупівлі і в законодавстві Європейського Союзу.

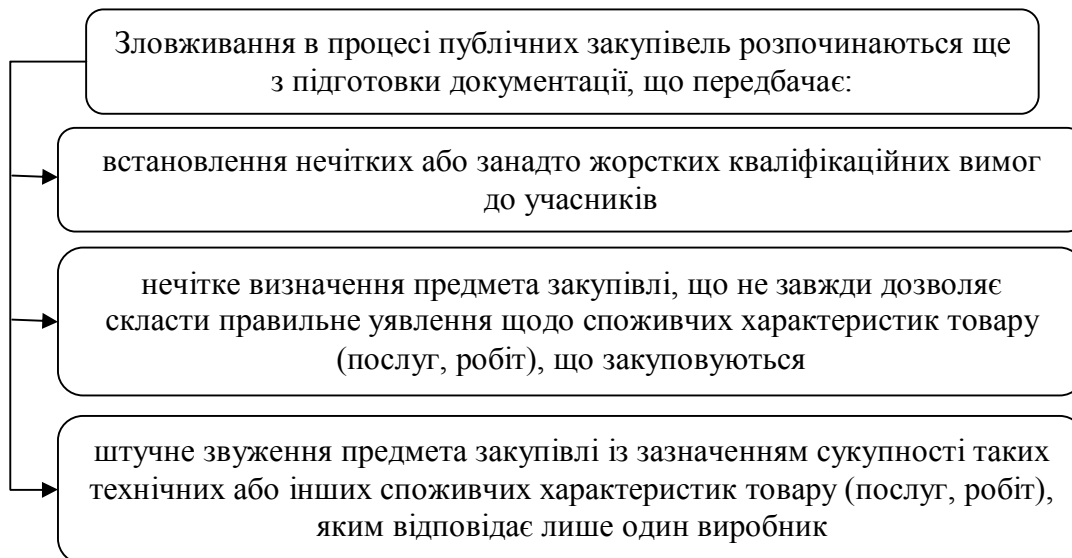


Рис. 2.2. Зловживання у процесі публічних закупівель

Статистичні дані свідчать, що навколо публічних замовлень здійснюється близько 40% усіх корупційних діянь у Сполучених Штатах Америки, Західній

Європі, Японії і в країнах Азії. Корупційні дії в системі публічних закупівель у будь-якій країні призводять до значних втрат. Усі втрати у системі публічних закупівель поділяють на чотири групи: фінансові, кількісні, якісні та політичні.

Фінансові втрати зумовлені укладанням угод, що є фінансово невидними як для держави, так і суспільства загалом. Це обумовлено встановленням завищеної ціни на товари та послуги порівняно із поточними ринковими цінами.

Політичні втрати передбачають погіршення інвестиційного клімату в країні, послаблення економічної і фінансової систем, порушення принципів вільної торгівлі, а також втрачається довіра громадян до державних структур.

Кількісні втрати формують завищення або навпаки заниження обсягів постачання товарів та надання послуг порівняно з необхідною кількістю. При цьому виникає можливість придбання товарів чи послуг для особистого споживання, а не для задоволення державних потреб.

Якісні втрати розглядаються при укладанні договорів з порушенням технічних умов, послабленням вимог щодо контролю якості, при наданні послуг невідповідної якості, порушенні умов гарантійного та післягарантійного обслуговування.

До конкретних видів порушень доцільно віднести:

- створення групи учасників, яка дає можливість уникати застосування процедур закупівель поза певними обмеженнями і дозволяє використовувати спрощені процедури, включаючи пряме укладання договорів або закупівлю у одного виконавця;
- розробка специфічних технічних умов з метою сприяння продажу певного товару або послуги та недопущення до участі в закупівлях потенційних учасників;
- встановлення таких критеріїв цінкових пропозицій, що не відповідають вимогам фактичних закупівель, і однозначно є дискримінаційними щодо інших постачальників;
- запровадження заходів з метою укладання контракту з наперед встановленим постачальником;
- прийняття до розгляду недостовірної інформації від учасників закупівель чи цінової пропозиції, яка порушує усі встановлені вимоги з метою сприяння певному учаснику;
- маніпулювання процесом прийняття рішень.

Боротьба з корупцією в системі закупівель, безсумнівно, неможлива без комплексного підходу до вирішення такого важливого питання.

У міжнародній практиці розглядається чотири методи, які впливають на вирішення цього питання: психологічні, технічні, регламентні (процедурні) та репресивні методи.

З допомогою психологічних методів можливо вплинути на першопричину корупційних дій, тобто нівелювати бажання та прагнення найманих працівників до незаконного збагачення за рахунок держави, а насправді – за рахунок усього суспільства.

Технічні методи дають можливість виключити або зменшити вірогідність змови між учасниками закупівель шляхом усунення можливості особистих контактів між ними та підвищуючи ризики щодо викриття корупційних дій.

Регламентні (процедурні) методи передбачають проведення закупівель відповідно до правил та процедур, що унеможливають або знижують ризики виникнення корупційних дій. У даному випадку сукупність процедур протидії виникнення корупції проводиться на основі двох методів:

- створення ефективної системи правил, які чітко та однозначно регламентують корупційно-небезпечні процедури проведення публічних закупівель;

- формування механізмів контролю за безумовним дотриманням встановлених правил [3].

Репресивні методи спрямовані на створення умов, за яких корупційні заходи стають недоречними при проведенні закупівель.

Основними принципами, які лежать в основі законодавства України про корупцію, передбачено, що державний службовець несе кримінальну відповідальність як за пропонування, так і за отримання хабара.

Відповідно до Кримінального кодексу України хабарництво визначається як надання, пропонування хабара або незаслуженої винагороди, а отримання – як прийняття або вимагання.

У законодавстві Франції сформовано групу нормативно-правових актів, які безпосередньо направлені на боротьбу з корупцією. Законодавчі органи мають право припинити функціонування рахунку службовця, якщо встановлено, що його відкривали з метою ухилення від податків.

Парламент Італії заснував спеціальні органи для боротьби з організованою злочинністю і мафією.

Заходи щодо боротьби з корупцією у Німеччині проводяться шляхом конфіскації майна та створення відповідного правового підґрунтя, яке унеможливорює зловживання державними службовцями своїм посадовим становищем. Особливо заслуговує на увагу створений у цій країні реєстр

корумпованих фірм, який дозволяє позбавити фірму, зазначену у ньому, права на виконання різних видів державних замовлень. Вказані фірми перебувають під особливим контролем з боку правоохоронних органів.

Система антикорупційних механізмів Великої Британії врегульована на законодавчому рівні. Закони щодо протидії корупції вимагають від посадових осіб доводити свою невинність та враховують роль громадської думки, яка дає можливість прослідкувати тенденції та динаміку розвитку антикорупційних заходів.

Боротьба з корупцією в Нідерландах передбачає наступні заходи:

- постійна звітність і гласність у питаннях виявлення корупції, обговорення її наслідків, а також покарання за корупційні дії;
- розробка, моніторинг та контроль можливих джерел виникнення корупційних діянь;
- створення системи прав і обов'язків посадових осіб із характеристикою міри їх відповідальності за порушення посадової етики.

Основною формою покарання для державних службовців у цій країні розглядається заборона працювати в органах державної влади та втрата соціальних гарантій, наприклад пенсійного забезпечення. До методів покарання можна також віднести і тимчасове відсторонення від виконання своїх обов'язків.

Сьогодні Сингапур займає лідируючі місця, поряд із Великою Британією, щодо відсутності корупції, тому доцільно зосередити увагу на Сингапурській стратегії антикорупційних заходів:

- суттєве підвищення заробітної плати державним службовцям;
- щоденний контроль діяльності чиновників нижчого рівня вищими;
- постійне проведення ротачії чиновників з метою запобігання формуванню стійких корупційних зв'язків;
- проведення непередбачених перевірок;
- забезпечення конфіденційності інформації, якою можна скористатися з корупційними цілями;
- здійснення процедури перегляду антикорупційних заходів кожні 3–5 років;
- розроблення та удосконалення процедур взаємодії з громадськістю з метою уникнення зловживань.

За результатами проведеного дослідження варто зробити висновки про те, що одержати вагомі результати показників зниження корупції можливо лише за умови використання комплексних заходів, тобто збалансованого використання

усіх методів протидії на всіх етапах процесу публічних закупівель. Однак, якщо застосовувати лише окремі методи впливу на цей складний процес, то можна отримати лише короткочасний позитивний результат.

Комплекс заходів щодо протидії корупції та вдосконалення функціонування системи закупівель передбачає:

- вдосконалення законодавства у сфері закупівель відповідно до європейських принципів;

- внесення пропозицій щодо вдосконалення законодавчого регулювання відносин, що виникають у сфері запобігання корупції;

- забезпечення здійснення дієвого контролю, зокрема шляхом запровадження обов'язкового проведення аудиту фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання;

- здійснення громадського контролю за виконанням законів у сфері запобігання корупції з використанням при цьому таких форм контролю, які не суперечать законодавству;

- проведення наукових та соціологічних досліджень з питань запобігання корупції;

- опублікування щорічних соціологічних опитувань щодо наявності корупції в державі;

- розробка та застосування спеціальних програм правової освіти з питань подолання корупції;

- залучення до участі в торгах іноземних учасників, а також виключення випадків дискримінації учасників-нерезидентів;

- підтримка вітчизняного виробника та представників малого і середнього бізнесу;

- збільшення відповідної реклами в засобах масової інформації;

- здійснення інших не заборонених законом заходів щодо запобігання корупції.

У роботі досліджено особливості законодавчого регулювання протидії корупції у сфері здійснення закупівель в Україні та зарубіжний досвід, який свідчить, що повністю усунути корупцію у сфері публічних закупівель поки що не вдалось.

У міжнародному масштабі безумовно боротьба з корупцією є важливою складовою діяльності держави та будь-якого відповідального керівництва, адже корупційні дії можуть підірвати всю систему економічного і політичного життя країни. В цьому напрямі здійснено впровадження державних і неурядових програм боротьби з корупцією, у тому числі і в сфері публічних закупівель, і

успіхів є достатньо. Однак необхідно постійно досліджувати та виявити реальний стан корупції у сфері здійснення закупівель, визначити чинники, які цьому сприяли, з'ясувати, які вжиті заходи позитивно вплинули на зменшення відповідного негативного явища.

Здійснений аналіз ефективності реалізованих кроків щодо модернізації державної антикорупційної політики дає можливість виділити пріоритетні напрями, направлені на підвищення ефективності боротьби з корупційними проявами на державному рівні. Викладене дає підстави стверджувати, що в Україні існує проблема із впровадженням дієвих механізмів із запобігання корупції, які вимагають посилення прозорості й сприяння залученню населення до процесів прийняття рішень, а також створенню атмосфери неприйняття корупції.

Ефективна боротьба проти корупції в Україні потребує належного законодавчого забезпечення, формування дієвої системи державних органів, забезпечення належного координування формування та реалізації антикорупційної політики, превентивних заходів запобігання корупції. Розбудова такої інституційної системи повинна відповідати міжнародним стандартам і передовій світовій практиці.

Література

1. Бабенко К.А., Діденко Н.Г., Кондрашова М.В., Лазаренко С.Ж. Прояви корупції в системі освіти: запобігання та протидія : навч.-метод. посібник. Київ : МП Леся, 2016. 236 с.
2. Марчук М. П. До питання протидії корупції у сфері здійснення закупівель медичних препаратів. Юридичний вісник. 2016. № 4. С.172–177.
3. Мельников О. С. Деякі шляхи оптимізації електронних закупівель в Україні. Економіка та держава. 2013. № 9. С. 125–128.
4. Лучко М.Р., Бенько І.Д., Яцишин С.Р., Мельник Н.Г. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Тернопіль: Економічна думка, 2018 . 390 с. ISBN 978-966-654-526-1 URL: http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/35370/1/%D0%9F%D0%BE%D1%81%D1%96%D0%B1%D0%BD%D0%B8%D0%BA_%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E%D1%96%D0%A4%D0%97_2018.pdf
5. Про публічні закупівлі: Закон України від 25.12.2015 р. № 922-VIII редакція від 10.12.2016 р. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/go/922-19> (дата звернення: 30.10.2020).

2.2. Управлінська децентралізація та фінансово-економічна політика в Україні: етапи, проблеми та перспективи

В умовах сьогодення, актуальним є питання децентралізації державного управління з метою передачі повноважень та державних бюджетів до місцевих органів влади. Суть фінансової децентралізації полягає в збалансуванні двох факторів, а саме механізму надання суспільних послуг і пріоритетів місцевого населення відповідного регіону. В процесі запровадження децентралізації в державному секторі збільшується відповідальність місцевих органів влади перед жителями території та підвищується рівень виконання відповідних завдань регіонального розвитку.

Аналізуючи процес розвитку політики фінансової децентралізації, варто виокремити такі етапи його становлення:

1) перший етап (1991 – 2001 рр.) – заклав основу для розвитку принципів децентралізації; відбулось становлення бюджетного федералізму. Згідно зі ст. 132 Конституції України, ст.132 децентралізація – це один із принципів проведення державного управління органами влади [1, с. 6 – 7]. Упродовж цього періоду діє централізована система управління, тобто повноваження не розмежовуються між різними рівнями влади. Місцеві бюджети не мають власних доходів, а кошти на виконання своїх функцій отримують за рахунок відрахувань із загальнодержавних податків. За процесами, що відбувались протягом зазначено періоду, дійсного становлення фінансової децентралізації не відбулось і тому виникала необхідність удосконалення децентралізації;

2) другий період (2001 – 2010 рр.) – відзначився прийняттям Бюджетного кодексу України у 2001 р., який зорієнтований на фінансову децентралізацію. У цьому законопроекті передбачено, що місцеві бюджети набудуть самостійності, що буде спонукати органи місцевого самоврядування до розвитку їхніх територій та пошуку нових способів розширення податкової бази. Проте очікуваних результатів цього законопроекту не досягнуто, оскільки в процесі його розроблення не було враховано багатьох проблем. Крім цього, було ухвалено законопроекти, які спрямовані на зміцнення основ місцевого самоврядування, а саме: Закон України “Про міжбюджетні відносини між районним бюджетом та бюджетами міст районного значення, сіл, селищ та їх об’єднань” [5] та Концепція реформування місцевих бюджетів [6].

Згідно з положеннями закону передбачались трансферти з Державного бюджету тільки до районного бюджету, фінансові ресурси розподіляла районна державна адміністрація, а затверджувала – районна рада. Це є свідченням того,

що місцеві органи влади підпорядковуються вищим органам влади держави, тобто децентралізація ще не була проведена на належному рівні. А щодо Концепції, то у її положеннях окреслено напрямки проведення роботи і визначено строки їх виконання, але чітких і конкретних результатних показників не передбачено та не були визначені законодавчі норми її реалізації. Тобто реалізація цієї Концепції не була відображена в законодавстві України, що суттєво нівелювало її можливі позитивні результати;

3) третій етап (2010 – 2014 рр.) – прийнято модифіковані Бюджетний кодекс України та Податковий кодекс, які були орієнтовані на підвищення якості управління місцевих бюджетів і децентралізації фінансових ресурсів. Такі дії були спрямовані на впорядкування міжбюджетних відносин, посилення регульовальної бази формування та використання бюджетних коштів. У комплексі з реформуванням системи обліку в державному секторі на цьому етапі відбувалося удосконалення системи державних фінансів і коштів місцевих бюджетів;

4) четвертий етап (2015 – рр. до тепер) – розроблено й впроваджено нормативно-правові документи відповідно до об'єднання територіальних громад та організації їхнього співробітництва. На цьому етапі становлення регіональна влада приймає автономні управлінські рішення у сфері охорони здоров'я, освіти, комунального господарства і гуманітарній сфері та формує пакети інструментів фінансового характеру щодо фінансової самостійності місцевих бюджетів.

Незважаючи на позитивні аспекти децентралізації, вона не повною мірою результативна. По-перше, переведення багатьох освітніх закладів на фінансування з місцевих бюджетів – стратегічно недостатньо обґрунтований крок, оскільки це негативно позначається не лише на рівні фінансового забезпечення таких закладів. Іншим, не менш важливим моментом, є неконтрольованість потреби в освітніх закладах і невиправдане скорочення їх через брак коштів для фінансування.

Р. Колишко виокремлює такі етапи і фази процесу децентралізації, орієнтуючись на досвід європейських держав: 1) етап доктринального визначення владних повноважень на вертикальних рівнях публічної влади з одночасним встановленням обсягів компетенції. Він охоплює дві фази: формального визначення та встановлення повноважень, їхнього обсягу за кожним рівнем публічної влади); 2) законодавче закріплення результатів першого етапу (виокремлено фазу внесення змін і доповнень до законів, розробки нових нормативних актів; закріплення процесу децентралізації влади

на конституційному рівні; узгодження Конституції й відповідних законів та підзаконних актів; 3) налагодження механізму контролю за здійсненням процесу децентралізації, що передбачає конституційний контроль, розширення юрисдикції судів, функціонування адміністративних судів [4]. Визначені такі етапи відповідають найпростішому алгоритму реалізації будь-яких інноваційних змін: план – реалізація – контроль. Дві останні складові для максимальної дієвості мали б функціонувати одночасно. Проте не лише судові інституції мають бути задіяні до виконання контролю. Зрештою вони є тою кінцевою ланкою, котра долучається до механізму контролю за наявності виявлених зловживань та абсолютно не спрямована на упередження кримінальних дій.

Не менш важливо посилювати або ініціювати контроль інших органів – фінансових, громадських, міжнародних тощо. Для України актуально розвивати інститут громадського контролю. Адже державний фінансовий контроль наразі належним чином організований і нормативно й інструктивно прописаний. Його провадять державні органи, що мають у своєму розпорядженні відповідний професійний штат працівників.

Проте зважаючи на різноплановість, широкомасштабність децентралізаційних заходів, необхідно органи контролю орієнтувати на виконання різних контрольних дій. У цьому контексті варто врахувати, що реалізація процесу децентралізації здійснюється за допомогою застосування механізмів, які дають змогу створити ефективну взаємодію всіх рівнів влади, збалансувавши їх. Це дозволить повноцінно використовувати та формувати місцеві бюджети, оптимізувати систему оподаткування та контролювати діяльність органів місцевого самоврядування. Загалом впровадження децентралізації в державному управлінні здійснювалося з метою ефективного використання потенціалу регіону та направлення його доходів на вирішення макроекономічних проблем територій, задовольняючи потреби населення.

У науковій літературі виокремлюють три види децентралізації: фіскальна – оптимізація бюджетно-податкової системи з метою покращення структури дохідної частини бюджетів, забезпечення стабільних надходжень та удосконалення системи оподаткування; політична – передбачає розробку, прийняття управлінських рішень та передачу повноважень від державних органів влади до місцевих з наданням контрольних функцій; адміністративна – орієнтується на децентралізацію повноважень, відповідальності та фінансових ресурсів у наданні державних послуг. Вона складається із чотирьох основних форм: деконцентрація (перекладає відповідальність за прийняття рішень,

фінанси та реалізацію певних суспільних функцій з посадових осіб центральних урядів на тих, котрі працюють у районах, або (за необхідності) на новопризначених під прямим урядовим контролем), делегування (означає підпорядкування передачі відповідальності за прийняття рішень, фінанси й реалізацію певних державних функцій у напіваавтономних установах, котрі не контролює повністю центральний уряд, але вони підзвітні йому); деволюція (передача всіх повноважень у сфері управління, використання коштів та реалізації соціальної політики на субнаціональному рівні до регіонального або місцевого уряду чи уряду штату), відчуження (може означати лише контракти на послуги приватних компаній, а також цілковиту відмову від усієї відповідальності за прийняття рішень, фінанси та реалізацію певних державних функцій) [1, с. 9 – 11].

З огляду на досвід Польщі, українська влада має враховувати потенціал і ресурси кожного новоствореного утворення, щоб слаборозвинуті регіони після проведення процесу децентралізації не опинились за межею бідності. Таким чином, для об'єднання регіонів потрібно детально їх проаналізувати та обрати оптимальні варіанти з метою успішного розвитку новостворених регіонів після завершення децентралізації. За статистичними даними в зарубіжних країнах, котрі проводили децентралізацію, наявні такі місцеві органи влади (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Органи влади в зарубіжних країнах

назва країни	органи влади		
	регіональні	проміжні	місцеві
Україна	25	488	10 885
Франція	13	101	36 786
Польща	16	380	2 497
Німеччина	16	295	11 252

Джерело: складено автором на основі [9].

Важливим фактором впливу на органи місцевого самоврядування є фінансовий та економічний аспекти, оскільки саме вони дають можливість виконувати стратегічні проекти розвитку, що спрямовані на збільшення доходів території. Не менш важливою необхідною умовою фінансового аспекту є повноваження місцевої влади, тобто право на використання коштів. Органи місцевого самоврядування можуть мати кошти у власному бюджеті, але не можуть їх використовувати на власний розсуд через чинне законодавство в державі, тобто вони фінансово обмежені. Тому виникає необхідність

проведення децентралізації влади паралельно з фіскальною (бюджетною) децентралізацією. Фіскальна децентралізація необхідна органам місцевого самоврядування з метою формування власного бюджету, що дасть змогу використовувати його на цілі регіонального розвитку. В цьому процесі закладено саме формування власного бюджету, а не фінанси, зібрані в результаті трансфертів, субсидій та дотацій.

Законодавчо цей процес відображено в таких нормативно-правових документах: «Концепції реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні» від 1 квітня 2014 р., Законах України «Про співробітництво територіальних громад» від 17 червня 2014 р. та «Про добровільне об'єднання територіальних громад» від 5 лютого 2015 р. Відповідно до них були узагальнені 5 кроків проведення децентралізації, які мали забезпечити її позитивний економічний ефект: 1 – визначення територіальної основи органів місцевого самоврядування та виконавчої влади (трьохрівнева система адміністративно-територіального устрою в Україні: регіони – райони – громади); 2 – розмежування повноважень між самоврядними органами з дотриманням підходу, за якого найбільш важливі повноваження передати на найближчий до людей рівень влади; 3 – розмежувати повноваження між органами місцевого самоврядування та виконавчої влади в розрізі: основні повноваження місцевих держадміністрацій – органам місцевого самоврядування; право контролю – виконавчій владі; 4 – визначення потрібних обсягів ресурсів на кожному рівні управління та удосконалення міжбюджетних відносин (місцеві бюджети мають бути пов'язані з державним бюджетом, місцеві податки – стати основою місцевого бюджету); 5 – органи місцевого самоврядування мають бути підзвітні виборцям і державі [7].

Пропоновані кроки децентралізації уможливають розробку ефективної фінансово-економічної політики України, що дасть змогу оптимально розподілити ресурси регіону та використати його потенціал, орієнтуючись на потреби і благоустрій населення. У процесі проведення децентралізації, орієнтуючись на збільшення ролі місцевого самоврядування, необхідно враховувати такі аспекти: 1) формулювання базового рівня управління, який забезпечить ефективне управління новоствореним регіоном в усіх його аспектах; 2) оцінка фінансової спроможності новоствореного регіону (ОТГ) і прогнозування потенціалу на перспективу. Проте практика децентралізації та наявні її результати на сьогодні не повною мірою відповідають меті сформувати ефективний фінансово-економічний механізм розвитку об'єднаних територіальних громад (регіонів). Об'єднання, незважаючи на певні стратегічні

плани, відбувається не достатньо організовано. Рішення тих чи інших органів місцевого самоврядування зазвичай базується на ймовірній вигоді, яка не підкріплена належними розрахунками.

Окрім того, бажання громад не завжди збігаються, тож формування ОТГ не завжди обґрунтоване. Більше того, вони відрізняються не лише фінансовими можливостями, а й розмірами територій охоплення, наявністю суб'єктів господарювання, природних ресурсів тощо. Загалом у цьому контексті про оптимальні співвідношення та вигоди зазвичай не йдеться, адже подібні дослідження здійснюються вкрай рідко. Це при тому, що в Україні нараховується 652 заклади вищої освіти (станом на початок 2018 – 2019 навчального року), 431 наукова установа та заклади вищої освіти, котрі мають аспірантуру (рис. 2.3).



Рис. 2.3. Кількість закладів вищої освіти та наукових установ [8]

Примітка: * кількість наукових установ та закладів вищої освіти, що мають аспірантуру й докторантуру станом на кінець року.

Згідно зі статистичними даними в Україні кількість працівників, задіяних у виконанні наукових досліджень і розробок, у 2018 р. склала 88128 осіб [8]. Незначна частина з усіх розробок припадає на дослідження проблем децентралізації. Проте є усі необхідні умови для їхнього збільшення, а саме: достатня кількість як наукових закладів, так і науковців. Залучення наявних ресурсних наукових можливостей для впорядкування питання оптимальності децентралізації – один з найбільш обґрунтованих шляхів забезпечення її максимального успіху. На рівні держави ця проблема може бути вирішена шляхом активізації та заохочення досліджень на теми децентралізації та розвитку ОТГ за державні бюджетні кошти, а на місцях – поданням заявок різним навчальним закладам, у тому числі територіально віддалених і таких, що не знаходяться, наприклад, в області, на виконання господарських тем за рахунок коштів місцевих бюджетів чи інших джерел (благодійних фондів,

грантів (у тому числі міжнародних), меценатів, громадських організацій тощо). Децентралізація, за різними оцінками, загалом схвалюється, в тому числі з боку населення. Вона уможливила низку покращень, що пов'язані з формуванням більш якісної соціальної інфраструктури, розвитком комунікацій, у тому числі транспортних тощо. На це вказують результати анкетного опитування, що проводилось на замовлення Програми РЄ «Децентралізація і реформа місцевого самоврядування в Україні» (рис. 2.4).



Рис. 2.4. Відповіді респондентів щодо того, які зміни на краще вони побачили в своєму населеному пункті після децентралізації (% серед опитаних, n=1246) [2]

Критичне оцінювання позитивних змін, на які вказали респонденти, стосується тільки використання бюджетних коштів. Натомість жоден респондент не зауважив зростання економічної складової, зокрема збільшення кількості робочих місць, розвитку виробництва, надання послуг не адміністративного характеру тощо. Тобто фактично результати опитування вказують на екстенсивний шлях розвитку та ймовірну оптимізацію напрямів використання бюджетних коштів. Ця ситуація з точки зору економічного й соціального розвитку неефективна, адже можна лише до певного рівня оптимізувати і напрями, і обсяги видатків. Без збільшення надходжень до бюджету через певний проміжок часу неможливо буде здійснювати оптимізаційні заходи. Через це важливо спрямовувати зусилля на вирішення питань розвитку економічної складової: розвивати виробництво, сприяти утворенню. Загалом у процесі децентралізації потрібно вирішити багато важливих питань, особливо щодо територіального охоплення та фінансової складової. Необґрунтованість об'єднань (яка вже простежується) негативно позначається на результатах децентралізації. Упущення проблеми фінансів

об'єднаних громад, особливо в частині збільшення надходжень до місцевих бюджетів від розвитку бізнесу та нових видів діяльності, призведе до нестачі коштів на залагодження важливих напрямів, пов'язаних із життєдіяльністю й потребами населення.

Література

1. Грицяк І. Децентралізований та регіональний унітаризм як нові форми державного устрою. Віче. 2015. № 14. С.5 – 11.

2. Децентралізація та реформа місцевого самоврядування: результати четвертої хвилі соціологічного дослідження: аналітичний звіт (січень 2019). URL: <http://www.slg-coe.org.ua/p16423/>.

3. Заклади охорони здоров'я та захворюваність населення України у 2017 р. Статистичний збірник. Київ : Державна служба статистики України, 2018. 109 с.

4. Про міжбюджетні відносини між районним бюджетом та бюджетами територіальних громад сіл, селищ, міст та їх об'єднань : Закон України від 1 липня 2004 року № 1953-IV. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1953%2D15>.

5. Про міжбюджетні відносини між районним бюджетом та бюджетами територіальних громад сіл, селищ, міст та їх об'єднань : Закон України від 1 липня 2004 року № 1953-IV. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1953%2D15>.

6. Про схвалення Концепції реформування місцевих бюджетів: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 23 травня 2007 року № 308-р. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/308-2007-p>.

7. П'ять необхідних кроків для проведення реформи. Децентралізація влади. URL: http://decentralization.gov.ua/5_steps (дата звернення 25.05.20220 р.).

8. Україна в цифрах: 2018. Статистичний збірник. Державна служба статистики. Київ, 2019. 43 с. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/2019/zb/07/Ukr_cifra_2018_u.pdf

9. Kartashov E. G. European lessons of decentralization, Public management : collection. 2018. № 1(11). P. 175 – 184.

2.3. Користувачі облікової інформації у контексті кіберзахисту підприємства

Бухгалтерський облік формує інтегроване інформаційне середовище, що поєднує користувачів облікової інформації у єдину систему. Облікові фахівці наповнюють цю систему інформаційними ресурсами, а інформаційні агенти (стейкхолдери) отримують та використовують їх для ухвалення управлінських рішень. На кожному з етапів опрацювання облікової інформації на внутрішньому та зовнішньому рівнях обліково-управлінської взаємодії інформаційному середовищу підприємства загрожують кіберзагрози.

Глобальні гібридні конфлікти, пандемія COVID-19, зростання корупційної складової економіки призвели до активізації кіберризиків у сфері бухгалтерського обліку. Збільшення кількості кібератак як частини гібридних воєн пов'язане з маніпулюванням обліковими даними, їх викривленням та заміною для завдання економічних збитків великим підприємствам і секторам економіки, що призводить в кінцевому випадку до завдання шкоди економічній безпеці країни. Пандемічні зміни робочого процесу дистанціювали та ізолювали працівників, що вимагало забезпечення активного інформаційного обміну між робочими місцями фахівців та інформаційною базою підприємств-роботодавців. Активне використання комунікаційних сервісів реалізації функціональних обов'язків привернуло увагу кіберзлочинців, метою яких є викрадення комерційної таємниці та інтелектуальної власності підприємства. Аналогічний вплив на облікові процеси мають економічні дисбаланси та корупційні загрози бізнесу, що призводить до значного зменшення витрат на кібербезпеку суб'єктів господарювання. Як наслідок, значно зросла кількість вразливостей системи кіберзахисту бухгалтерського обліку та управління.

Отже, активний розвиток комп'ютерно-комунікаційних технологій в умовах цифрової економіки став причиною урізноманітнення кіберзагроз у зв'язку з розширенням об'єктів та вразливостей інформаційної системи підприємств. Варіативність кіберризиків безпосередньо залежить від виду стейкхолдерів. Групування користувачів облікової інформації за різними критеріями для цілей кібербезпеки дає змогу більш ефективно розробляти адекватні методи попередження, уникнення та усунення кібератак.

Базовим критерієм поділу користувачів облікової інформації на внутрішніх та зовнішніх є просторове розміщення стейкхолдерів за причетністю до інформаційного середовища підприємства. Внутрішній персонал і менеджмент підприємств різних рівнів є основним користувачем облікової інформації та

модератором управлінських рішень, а тому піддається частим кібератакам. Як проаналізовано у науковій праці [1, с. 87 – 88], досить часто науковці розглядають інформацію, пов'язану лише з функціонуванням працівників та власників (засновників) підприємства, як об'єкт кіберризиків, тим самим визнають існування лише внутрішніх користувачів облікової інформації у частині кіберзахисту підприємств. Як доводить дослідження EY Global Information Security Survey, особиста інформація персоналу та інформація про власників й менеджерів є основним об'єктом кібератак на підприємствах (17 % та 11 % відповідно). Додатково 34 % суб'єктів господарювання зазнали активних кіберзагроз у зв'язку з недбалістю чи необізнаністю працівників, що є внутрішніми стейкхолдерами. А більшість кібератак (38 %), за даними EY Global Information Security Survey, організовані актуальними або звільненими працівниками підприємств [2].

Класичні підходи до класифікації користувачів облікової інформації є неідеальними для цілей забезпечення кіберзахисту підприємств. Іншими словами, кіберзагрози можуть не змінюватися для стейкхолдерів у рамках однієї класифікаційної групи. Тому для цілей кіберзахисту підприємств актуальним є більш ґрунтовне дослідження інших критеріїв класифікації користувачів облікової інформації з метою вироблення адекватних засобів комплексної системи кіберзахисту.

Основним критерієм поділу користувачів на групи з метою кібербезпеки підприємств, на що звертають увагу зазначені науковці, є рівень доступу до облікової інформації. Рівень доступу доцільно трактувати як максимально можливий обсяг та вид облікових даних, які надаються до опрацювання користувачам, враховуючи їхні професійні та поведінкові характеристики. Право отримати облікову інформацію за таких умов безпосередньо пов'язане з можливістю доступу до комерційної таємниці підприємства та впливає від виду обліку (фінансового, управлінського тощо). За цим критерієм доцільно виокремлювати стейкхолдерів з абсолютним доступом, повним доступом, обмеженим доступом і доступом до вільної інформації.

1) Користувачами з абсолютними правами є управлінський персонал з необмеженим рівнем доступу до облікової інформації, яка використовується для перспективного управління підприємством. Такі користувачі використовують максимально наявний масив даних, що формуються управлінським та фінансовим обліком.

2) Користувачі з повними правами мають доступ до конфіденційної інформації за певним напрямом управлінської або фінансово-господарської

діяльності підприємства. Наприклад, управлінський персонал використовує облікову інформацію управлінського обліку стратегічного або тактичного характеру для прийняття стратегічних та тактичних управлінських рішень.

3) Користувачам з обмеженим доступом забезпечується право на реалізацію предметно-функціональних дій щодо підприємства, інформація про окремий аспект діяльності якого надається до використання. Зокрема, фіскальні інституції отримують у розпорядження податкову звітність і за потреби подають запит на отримання додаткової облікової інформації у формі первинних та синтетичних документів тощо.

4) Користувачі з вільним доступом не потребують запиту на отримання права на використання облікової інформації. Вони використовують дані, які знаходяться у вільному доступі, публічно оприлюднені. Така облікова інформація не містить конфіденційних відомостей і в основному готується фінансовим обліком.

За можливістю розпоряджатися правом доступу до облікової інформації стейкхолдерів доцільно класифікувати на правонадавачів (наділяють правом отримувати і розпоряджатися даними) та правоотримувачів (носіїв права інформаційного доступу). Досить часто користувачі інформації можуть належати до обох груп одночасно. Правоотримувач на правах супідрядності може делегувати (передати право доступу) повноваження обробки інформації іншим особам. Наприклад, потенційні інвестори, отримавши облікову інформацію, передають її інвестиційним брокерам. Тому правоотримувач може бути одночасно правонадавачем.

На основі реалізації права доступу до облікової інформації також доцільно виокремити наступні класифікаційні критерії: доступ до облікових об'єктів, функціональні права та порядок обробки інформації. Відповідно до об'єктного спрямування, стейкхолдерам надається право опрацювання інформації винятково про певні об'єкти обліку. Наприклад, фахівцю з грошових розрахунків доцільно надавати дозвіл працювати з функціональним меню комп'ютерних програм для обліку й управління готівкою і банківськими транзакціями. Інші об'єкти обліку залишаються недоступними для вузько-спеціалізованого фахівця. Регламентация функціональних повноважень передбачає обмежену реалізацію функцій обліку: заповнення первинних документів, проведення контрольних процедур, узагальнення облікових даних у регістрах, проведення податкових розрахунків тощо. Стейкхолдерам, залежно від посадових обов'язків, можна заборонити обробку облікової інформації, зокрема: переглядати чи вносити відомості; верифікувати (проводити) дані,

змінювати інформацію, яка вступила в дію; вилучати облікові записи; передавати показники на наступні етапи обробки.

Відповідно, користувачів облікової інформації доцільно класифікувати за такими безпековими критеріями: функціональні права (робота з первинними документами, проведення контрольних процедур, у тому числі – інвентаризації, систематизація даних, аналіз показників й прийняття рішень; визначення облікової політики); обробка облікової інформації (внесення, редагування, проведення, узагальнення, передача та архівування даних); об'єкт обліку (необоротні активи, запаси, грошові кошти, дебіторська заборгованість, кредиторська заборгованість, капітал, заробітна плата, податки і збори, доходи та витрати або більш деталізовані об'єкти). Найчастіше стейкхолдери наділені комбінованими правами. Чим менше підприємство, тим більша концентрація прав у користувача облікової інформації. На невеликих суб'єктах господарювання одна особа може виконувати усі облікові процеси, що передбачає отримання повних прав на оперування інформацією. Фізичні особи-суб'єкти підприємницької діяльності, які одночасно виконують господарські, облікові та управлінські функції, є носіями абсолютних прав, оскільки правонадавач і правоодержувач є однією особою.

Наступною класифікаційною ознакою поділу стейкхолдерів з позиції необхідності забезпечення кіберзахисту є вид економічної діяльності. Стейкхолдери, що є представниками різних видів економічної діяльності, також піддаються варіативним кіберризикам. Відповідно, користувачів облікової інформації доцільно групувати за приналежністю до секторів економіки.

Як демонструють дослідження Union Agency for Cybersecurity, у 2020 р. значно зросли кіберзагрози для усіх видів економічної діяльності, що пов'язане з ізоляцією, дистанціалізацією, зростанням інформаційних та фінансових ресурсів на подолання пандемії COVID-19. Кіберизики для різних секторів економіки можуть повністю відрізнятися, наприклад для домогосподарств – це: фішинг, витік інформації, викрадення даних, а для промисловості – зловмисне програмне забезпечення, атаки веб-додатків, інсайдерська загроза (ненавмисне зловживання) [3]. Вид актуальних кіберзагроз для кожної галузі економіки також залежить від приналежності стейкхолдерів до фізичних чи юридичних осіб. При поділі користувачів облікової інформації на фізичні та юридичні особи рекомендовано враховувати вікові параметри та організаційно-правову форму відповідно. Для фізичних осіб певного вікового складу притаманні диференційовані кіберзагрози. Різні вікові групи стейкхолдерів характерні особливими поведінковими ознаками, що посилює вплив тих чи інших кіберризиків. За

критерієм вікової структури стейкхолдерів доцільно ранжувати на групи: молодша (до 35 років) середня (36 - 50 років), старша (51 - 65 років) і похила (старше 66 років).

Молодші користувачі отримують інформацію в основному через соціальні мережі та месенджери, що потребує обмеженого їхнього використання у господарських та управлінських цілях. Середня вікова група найбільш активно серед інших стейкхолдерів користується програмним забезпеченням для оперування обліковою інформацією, а також спеціалізованими Інтернет-сторінками. Таким особам переважно загрожують вірусні та хакерські атаки, що потребує використання антивірусних програм. Стейкхолдери із групи старшого віку частіше піддаються фішинговим та спамовим атакам через електронну пошту, а також з використанням платіжних сервісів і банківських карток. Доцільно застосовувати браундмаузери, спам фільтри та системи додаткової верифікації електронних трансакцій. Користувачі похилого віку більше піддатливі до шахрайських дій з використанням телефонів (дзвінки та повідомлення), що потребує використання спеціалізованого програмного забезпечення для фільтрування телефонного трафіку.

Зрозуміло, що виокремлення кіберзагроз для кожної вікової групи є умовним, але водночас наведені ризики – найбільш імовірні й типові для відповідних стейкхолдерів. Користувачі облікової інформації унаслідок впливу вікових та поведінкових характеристик захищені від одних кіберризиків та піддатливі до інших. На відміну від вікової структуризації фізичних осіб, для юридичних осіб доцільно застосовувати класифікацію відповідно до їхньої організаційно-правової форми. З метою посилення кібербезпеки юридичних осіб доцільно поділяти на : акціонерні товариства (використовують та обов'язково оприлюднюють значні масиви облікової інформації відповідно до вимог законодавства), господарські товариства (обмежена відповідальність перед контрагентами), державні установи й інституції (носії конфіденційної інформації, що містить державну таємницю), об'єднання підприємств (використовують систему складних перманентних комунікацій між учасниками об'єднання), непідприємницькі утворення (мають значний інформаційний вплив на соціальне, культурне, побутове, релігійне функціонування суспільства).

Кожній групі суб'єктів господарювання притаманні варіативні особливості опрацювання облікової інформації. Залежно від виду організаційно-правової форми відрізняються і кіберзагрози. Наприклад, державні інституції піддаються значним хакерським атакам з метою викрадення державної таємниці або завдання шкоди національній безпеці. Виокремлення зазначених груп дає змогу

ідентифікувати найбільш імовірні кіберризики та виробити превентивні заходи із забезпечення кіберзахисту.

Важливим критерієм класифікації стейкхолдерів щодо доступу до облікової інформації є вид застосовуваних комунікаційних каналів. Більшість сучасних ділових комунікацій реалізуються через мережу Інтернет. Відповідно, користувачів (відправників, одержувачів) облікової інформації доцільно поділяти на осіб, які використовують: електронну пошту (різні поштові сервіси), алгоритми обміну даними між програмними продуктами облікового призначення (наприклад, синхронізація даних 1С: Бухгалтерія та М.Е.Doc), соціальні мережі та месенджери (Facebook, VK, Viber, Whatsapp, Telegram тощо), файлообмінники та хмарні сховища (Dropbox, OneDrive, Google Drive та ін.), внутрішню мережу даних (локальну мережу передачі інформації), фізичні носії (паперові документи, флеш-носії, компакт-диски).

Від виду комунікаційного каналу, який традиційно застосовується стейкхолдерами, залежить комплексність контрольних дій. Користувачі облікової інформації, які використовують декілька каналів передачі (отримання) інформації, піддаються більш складним і частим кіберризикам. Інформаційні операції деяких стейкхолдерів, наприклад тих, що використовують соціальні мережі та месенджери, потребують перманентно кіберзахисту. І навпаки, користувачі інформації на фізичних носіях майже не піддають кіберризикам.

Класифікацію стейкхолдерів за видом комунікаційних каналів також доцільно використовувати для обмеження доступу до певних Інтернет-сервісів у процесі реалізації функціональних обов'язків для попередження прояву кіберзагроз. Додатково може існувати загальнонаціональна заборона на використання Інтернет-ресурсів, що можуть загрожувати кібербезпеці країни. Наприклад, в Україні вимкнений доступ до соціальних мереж, електронної пошти mail.ru, файлообмінника і пошуковика Yandex, облікового програмного забезпечення 1С : Бухгалтерія та багато інших, застосування яких призводить до потенційної втрати інформації, що містить комерційну і військову таємницю.

Окрім виду комунікаційного каналу для забезпечення кібербезпеки важливе значення має частота інформаційних актів. Залежно від періодичності подання запитів або отримання облікової інформації зростає імовірність появи кіберзагроз. Тому для оцінки необхідних заходів кіберзахисту доцільно виокремлювати стейкхолдерів з: перманентними (інформаційна синхронізація відбувається на постійній основі), частими (щоденний обмін інформацією), періодичними (передача та отримання інформації відбувається з певною періодичністю: кожного тижня, в кінця місяця чи кварталу тощо) та

одиначними комунікаціями (після виникнення потреби в обліковій інформації, наприклад, в інвестора раз в рік для пошуку об'єктів інвестування).

Узагальнена класифікація користувачів облікової інформації відображена у табл. 2.2 за критеріями: можливості управляти діяльністю господарюючого суб'єкта, правом доступу, імовірності появи кіберзагроз, можливості розпоряджатися правом доступу, доступу до облікових об'єктів, функціонального права, порядку обробки інформації, виду економічної діяльності, віку фізичних осіб, організаційно-правової форми юридичних осіб, виду застосовуваних комунікаційних каналів, частоти інформаційних актів.

Окрім запропонованих варіантів поділу стейкхолдерів, керівництво підприємства може самостійно доповнювати перелік довільними видами користувачів облікової інформації, що відповідатиме безпековим потребам. Натомість деякі класифікаційні критерії, як от кількість штатних працівників чи обсяг прибутку, які є визначальними при виокремленні різних видів суб'єктів господарювання, не впливають на імовірність появи тих чи інших кіберризиків.

В умовах формування цифрової економіки суб'єкти господарювання реалізують господарську діяльність з мінімальним залученням людських ресурсів. Інформаційно-господарські процеси на підприємствах електронного бізнесу значною мірою автоматизовані, а тому кількість працівників не впливає на прояв кіберзагроз та прибутковість бізнесу.

Обсяг прибутку також не визначає імовірність появи кіберзагроз. Необхідність забезпечення кібербезпеки аналогічна для комерційних, державних, комунальних чи громадських інституцій. Тому окрема класифікація стейкхолдерів за рівнем прибутковості є недоцільною для організації інформаційного захисту. Аналогічно й інші критерії, за якими традиційно класифікують суб'єкти господарювання, не є актуальними для цілей забезпечення кібербезпеки підприємств, що потребує подальшого наукового обґрунтування й дослідження.

Активізація кіберзагроз унаслідок глобальних гібридних конфліктів, пандемії COVID-19, економічних дисбалансів потребує організації ефективної системи кіберзахисту підприємств. Основним об'єктом кібератак в умовах становлення цифрової економіки є облікова інформація. Кіберзагрози проявляються на усіх етапах обробки облікової інформації та її передачі до користувачів (стейкхолдерів). Для вироблення дієвих заходів мінімізації кіберзагроз необхідне розуміння їхнього впливу на функціонування стейкхолдерів у розрізі різних їхніх видів.

**Класифікація стейкхолдерів облікової інформації з метою
кібербезпеки підприємств**

№ з/п	Класифікаційний критерій	Вид стейкхолдера
1.	Вид економічної діяльності	Фізичні особи / Домогосподарства; Промисловість; Багатогалузевий бізнес; Державне управління, оборона, соціальні послуги; Фінанси / Банківська справа / Страхування; Охорона здоров'я / Медицина; Освіта; Інформація та комунікація; Мистецтво, розваги та ігри
2.	Можливість управляти діяльністю господарюючого суб'єкта	Приймають управлінські рішення; Особи, що не приймають управлінські рішення, але мають фінансову зацікавленість; Особи без фінансової зацікавленості
3.	Право доступу до облікової інформації	З абсолютними правами; З повними правами; З обмеженими доступом; З вільним доступом
4.	Імовірність появи кіберзагроз	З високою ймовірністю; Зі середньою ймовірністю; З низькою ймовірністю
5.	Можливість розпоряджатися правом доступу	Правонадавач; Правоодержувач
6.	Доступ до облікових об'єктів	З правом доступу до інформації про: Необоротні активи; Запаси; Грошові кошти; Дебіторська заборгованість; Кредиторська заборгованість; Капітал; Заробітна плата; Податки і збори; Доходи та витрати; Більш деталізовані об'єкти
7.	Функціональне право	З правом на: Роботу з первинними документами; Проведення контрольних процедур; Систематизацію даних; Аналіз показників й прийняття рішень; Визначення облікової політики
8.	Порядок обробки інформації	З правом на: Внесення даних; Редагування даних; Проведення даних, Узагальнення даних, Передачу та архівування даних
9.	Вік фізичної особи	Молодша вікова група; Середня вікова група; Старша вікова група; Похила вікова група
10.	Організаційно-правова форма юридичної особи	Акціонерні товариства; Господарські товариства; Державні установи й інституції; Об'єднання підприємств; Непідприємницькі утворення
11.	Вид застосовуваних комунікаційних каналів	Що використовують: Електронну пошту; Алгоритми обміну даними між програмними продуктами облікового призначення; Соціальні мережі та месенджери; Файлообмінники та хмарні сховища; Внутрішню мережу даних; Фізичні носії
12.	Частота інформаційних актів	З перманентними; З частими; З періодичними; З одиничними

Джерело: розроблено автором

Традиційна класифікація користувачів облікової інформації є неактуальною для цілей забезпечення кібербезпеки підприємств, оскільки не враховує активізацію варіативних кіберзагроз, що потребує удосконалення класифікації стейкхолдерів. Користувачів облікової інформації доцільно класифікувати за критеріями: можливості управляти діяльністю господарюючого суб'єкта, правом доступу, імовірності появи кіберзагроз, можливості розпоряджатися правом доступу, доступу до облікових об'єктів, функціонального права, порядку обробки інформації, виду економічної діяльності, віку фізичних осіб, організаційно-правової форми юридичних осіб, виду застосовуваних комунікаційних каналів, частоти інформаційних актів.

Використання запропонованої класифікації стейкхолдерів сприяє виявленню кіберризиків; попередженню, уникненню та мінімізації наслідків кіберзагроз, актуальних окремо для кожного виду користувачів облікової інформації, що потребує подальших наукових досліджень у частині забезпечення кібербезпеки підприємств.

Література

1. Чухно І. С. Удосконалення класифікації користувачів звітності. Облік і фінанси. 2012. № 1. С. 85-90. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif_apk_2012_1_17.
2. Is cybersecurity about more than protection? EY Global Information Security Survey 2018–19. URL: https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en_gl/topics/advisory/ey-global-information-security-survey-2018-19.pdf?download.
3. Sectoral thematic threat analysis ETL2020. ENISA Threat Landscape. European Union Agency for Cybersecurity. URL : https://www.enisa.europa.eu/publications/sectoral-thematic-threat-analysis/at_download/fullReport. DOI: 10.2824/552242.
4. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: навчальний посібник / О.А. Лаговська, С.Ф. Легенчук, В.І. Кузь, С.В. Кучер. Житомир: Житомирський державний технологічний університет, 2017. 416 с. URL: <https://learn.ztu.edu.ua/mod/resource/view.php?id=17967>.
5. Боримська К. П. Захист бухгалтерської інформації в обліковій політиці з метою оподаткування: організаційні аспекти. Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. 2013. № 2. С. 14 – 21. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/znpnudps_2013_2_4.

2.4. Організація та електронне документування інвентаризації товарно-матеріальних цінностей

Визначальними вимогами до обліку є точність, об'єктивність, достовірність його показників, а також повна їхня відповідність реальним подіям на підприємстві. Інвентаризація – це головний інструмент підтвердження даних обліку, адже саме вона є елементом методу бухгалтерського обліку, важливим інструментом для перевірки наявності та документального підтвердження активів і зобов'язань підприємства, необхідним засобом для забезпечення достовірності даних обліку та фінансової звітності. Інвентаризація дає змогу отримувати актуальну інформацію про наявність, стан та оцінку активів і зобов'язань та координувати управлінські рішення згідно з отриманими даними.

Найбільш важливим є проведення інвентаризації наявних товарно-матеріальних цінностей, оскільки їх вирізняє велика номенклатура та розгалужена структура. Проте більшість підприємств зазвичай проводить таку інвентаризацію формально, без дотримання необхідних вимог або не проводить взагалі.

Інвентаризація є не лише обов'язковою умовою ведення обліку, а й надійним інструментом контролю за наявністю та збереження матеріальних цінностей. Відсутність або недостовірність актуальної інформації про залишки товарно-матеріальних цінностей на складі, у виробництві, у торговельній мережі негативно впливає на бізнес, наприклад:

- відсутність інформації про наявні виробничі запаси може призвести до зупинки процесу виробництва на підприємстві через брак необхідної сировини, матеріалів і відповідно до втрат часу та ресурсів;
- наявність залишків товарно-матеріальних цінностей засвідчує помилки в їхньому обліку, а то й зловживання з боку відповідальних осіб;
- недостовірність інформації про залишки товарів на складі призводить до затримки, зриву замовлень, а отже, й до невдоволення з боку клієнтів і зниження обсягу продажів;
- відсутність точної інформації про те, якого товару, в якій кількості і в які точці реалізації не вистачає, призводить до складнощів у здійсненні прогнозування продажів, планування виручки і подальшого розвитку суб'єкта господарювання;
- некоректний облік цінностей на складі, в магазині може стимулювати такі дії, як розтрати, крадіжки на підприємстві, оскільки за таких

умов складно визначити причетну до них відповідальну особу.

З огляду на вищезазначені проблеми основними завданнями інвентаризації товарно-матеріальних цінностей відповідно до чинного законодавства є такі:

- виявлення фактичної наявності товарно-матеріальних цінностей;
- встановлення лишків, нестач товарно-матеріальних цінностей шляхом зіставлення фактичної наявності з даними бухгалтерського обліку;
- виявлення товарно-матеріальних цінностей, які частково втратили свою первісну якість, споживчу властивість або не використовуються;
- визначення товарно-матеріальних цінностей, які не відповідають критеріям визнання.

Періодичність проведення інвентаризації відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» встановлює керівництво підприємства, крім випадків, коли її проведення є обов'язкове [1]. Відповідно до чинного законодавства проведення інвентаризації обов'язкове:

- перед складанням річної фінансової звітності;
- у разі зміни матеріально-відповідальних осіб, а також у разі зміни керівника підприємства чи певного підрозділу (бригадира, начальника цеху тощо), вибуття з підрозділу (бригади) більше половини його членів чи на вимогу хоча б одного члена підрозділу (бригади) за умови колективної (бригадної) матеріальної відповідальності (на день приймання-передачі справ) в обсязі активів, які знаходяться на відповідальному зберіганні;
- у разі встановлення фактів крадіжок або зловживань, псування цінностей (на день встановлення таких фактів) в обсязі, який визначив керівник підприємства;
- за судовим рішенням або на підставі належним чином оформленого документа органу, який відповідно до закону має право вимагати проведення такої інвентаризації;
- у разі техногенних аварій, пожежі чи стихійного лиха (на день після закінчення явищ) в обсязі, який визначив керівник підприємства;
- у разі реорганізації, припинення діяльності підприємства;
- у разі переходу на складання фінансової звітності за міжнародними стандартами (на дату такого переходу);
- в інших випадках, що передбачені в законодавстві [2].

Порядок проведення інвентаризації, її організація та документування регулюється Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 02 вересня 2014 р.

№879 [3]. Це положення орієнтоване переважно на проведення та оформлення результатів інвентаризації вручну, хоча в ньому також задекларована можливість використання частково чи повністю автоматизованих способів проведення інвентаризації. Також наголошується, що в разі неправильної організації інвентаризації перевірка в натурі матеріальних активів здійснюється лише в ручний спосіб.

Виконання великого обсягу робіт із зняттям фактичних залишків з об'єктів майна є трудомісткою та довготривалою роботою, тому що необхідно перевірити десятки чи й сотні тисяч одиниць матеріальних цінностей, їхню якість і ціну, провести таксування і підрахувати підсумки в інвентаризаційних описах. В окремих випадках намагання скоротити строки інвентаризації через пришвидшену обробку й оформлення результатів призводить до неякісного та несвоєчасного її проведення, а отже, до невиявлення фактів відхилень фактичної наявності від облікових даних, а то й розкрадання чи зловживань. Усе це завдає певних витрат, втрати часу і певною мірою спотворення результатів інвентаризації. У зв'язку з цим у процесі інвентаризації необхідно використовувати сучасні інформаційні системи і технології.

Порядок проведення інвентаризації за допомогою ручного підрахунку та інформаційних технологій може суттєво різнитися. Зокрема, при проведенні інвентаризації в ручний спосіб здійснюється:

- підготовка складу з організацією доступу до товарно-матеріальних цінностей;
- документальне оформлення всіх дій із ручним формуванням всіх описів та звірятьних актів, зокрема внесенням у порівняльні документи облікових даних для подальшого аналізу;
- припинення всіх операцій на складі на час проведення інвентаризації;
- збір даних шляхом перегляду, перерахування та переважування цінностей;
- ручне порівняння зібраних даних з даними в обліковій системі;
- оформлення результатів проведеної інвентаризації з коригуванням облікових залишків.

Всі вищенаведені етапи потребують суттєвих витрат часу та ресурсів.

Порядок виконання інвентаризації з використанням інформаційних систем та технологій буде відрізнятися залежно від того, чи на підприємстві проведена часткова, чи повна автоматизація обліку та складського господарства.

Так, за часткової автоматизації порядок проведення інвентаризації дещо схожий на ручний, проте деякі етапи можуть бути значно пришвидшені в

результаті комп'ютеризованої обробки. Наприклад, формування описів та звіральних актів може здійснюватись автоматично з використанням облікового програмного забезпечення. Збір даних здійснюватиметься в такому самому форматі, як за ручної інвентаризації. Далі фактичні дані вносять в базу та здійснюють їх автоматичне порівняння з даними обліку. Кінцевим етапом є внесення коригувальних записів на підставі автоматично створених документів.

Повна автоматизація інвентаризації можлива за умови правильної організації і постійного контролю складського господарства. Відповідно порядок її проведення охоплює такі процеси:

- за допомогою бухгалтерського програмного забезпечення автоматично створюється та заповнюється обліковими даними документ щодо інвентаризації;

- створений документ вивантажується у термінал збору даних;

- за допомогою терміналу збору даних збирається і підраховується фактична кількість товарно-матеріальних цінностей (зокрема, з використанням методів штрих-кодування або радіочастотної ідентифікації [4]);

- з терміналу збору даних документ з результатами роботи завантажується назад в облікову інформаційну систему;

- за допомогою облікового програмного забезпечення здійснюється автоматичний аналіз результатів;

- на підставі автоматичного аналізу формуються документи для коригування облікових показників.

За таких умов є можливість майже повністю комп'ютеризувати процес здійснення інвентаризації товарно-матеріальних цінностей. Автоматизоване проведення та оформлення інвентаризації дає змогу вирішити одразу кілька проблемних питань, а саме: дотримання об'єктивності, точності, достовірність результатів; скорочення часу; вилучення необґрунтованих витрат на інвентаризацію.

Ще одним важливим моментом проведення інвентаризації, зокрема автоматизованої, є оформлення її результатів. Так, після закінчення інвентаризації ручним способом оформляються описи (акти), що здаються в бухгалтерію для перевірки, виявлення та відображення в обліку результатів інвентаризації. Водночас кількісні та цінові показники за даними бухгалтерського обліку проставляються навпроти відповідних даних опису і шляхом зіставлення виявляють розбіжності між даними інвентаризації і даними обліку. Кінцеві результати інвентаризації відображаються в обліку на основі протоколу засідання інвентаризаційної комісії.

Оформлення результатів автоматизованої інвентаризації здійснюється шляхом формування електронного документа. Зокрема, у програмному продукті «1С:Бухгалтерія 8.3» для таких цілей використовується документ «Інвентаризація товарів на складі» (меню «Склад») (рис. 2.5).

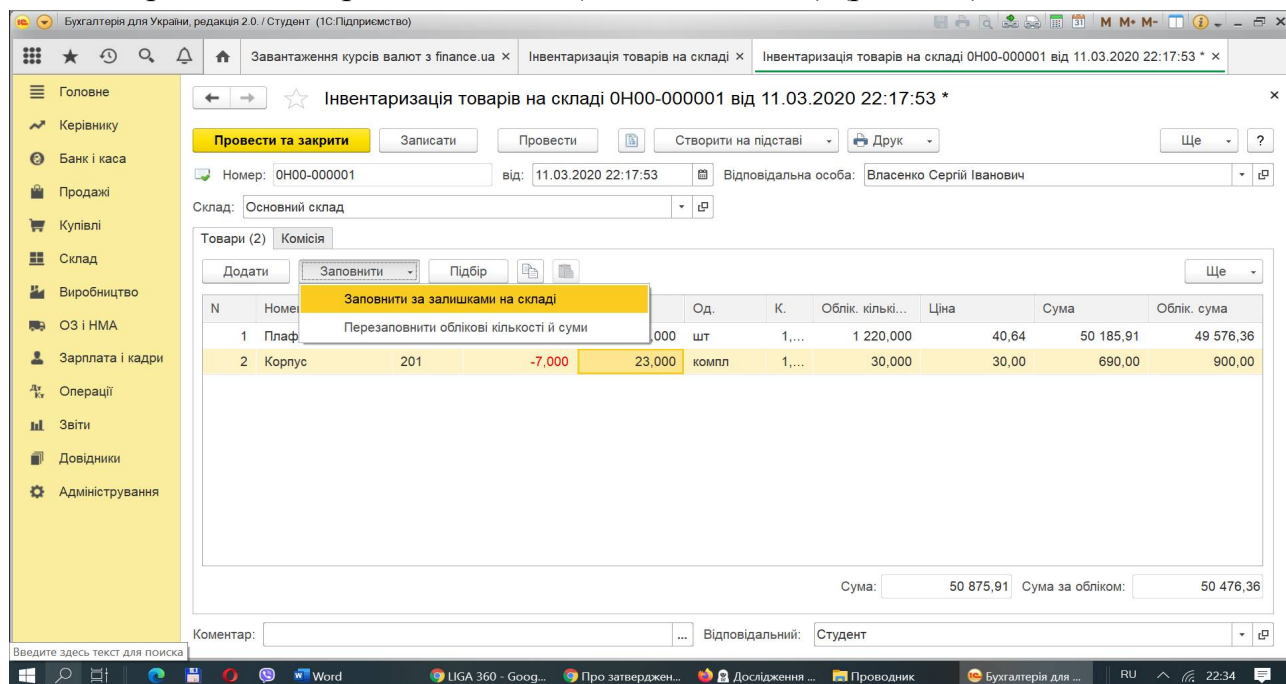


Рис. 2.5. Діалогове вікно електронного документа «Інвентаризація товарів на складі»

Оформлення вищенаведеного документа не займає багато часу. У рядку «Склад» вибирається потрібний склад, де проводиться інвентаризація, після чого дається команда «Заповнити» та «Заповнити за залишками на складі» [5]. У табличній частині документа висвітлюється список товарно-матеріальних цінностей. У колонці «Облік. кількість» відображаються залишки на складі за обліковими даними, а в колонці «Кількість» – реальна кількість такого виду товару на складі. Якщо є розбіжності, то на підставі реальної кількості, внесеної у колонку «Кількість», у графі «Відхилення» буде виведено відхилення від облікової кількості. Такий документ не складає облікових проведення і не змінює облікову кількість товару на складі, проте є підставою для формування електронних документів «Списання товарів» і «Оприбуткування товарів». У цих документах зазначається номер документа на проведення інвентаризації, згідно з яким виявлені лишки чи нестачі, найменування товарно-матеріальних цінностей, щодо яких виявлені залишки чи нестачі, їхня кількість та вартість, зазначаються також рахунки доходів чи витрат для списання лишків чи нестач.

Друкованою формою електронного документа «Інвентаризація товарів на складі» є нормативно затверджена форма М-21 «Інвентаризаційний опис товарно-матеріальних цінностей», що згідно з Наказом Міністерства статистики

України «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів» від 21.06.1996 р. № 193 складається в процесі зняття натуральних залишків товарно-матеріальних цінностей у кожному окремому складі, дільниці, об'єкті, за які відповідають матеріально-відповідальні особи [6]. В описі вказуються: найменування матеріалів, їхні номенклатурні номери, тип, сорт, розмір, інші ознаки та відмінності (рис. 2.6).

Інвентаризація товарів на складі 0Н00-000001 від 11.03.2020 22:17:53

Товариство з обмеженою відповідальністю "Наука"
 підприємство, організація

Ідентифікаційний код ЄДРПОУ 32603900

Типова форма №М-21
 Затверджена наказом Міністерства
 України 21.06.96 р. №193
 Код за УКУД

ІНВЕНТАРИЗАЦІЙНИЙ ОПИС №
 на 11 березня 2020 р.

товарно-матеріальних цінностей, що знаходяться Основний склад склад, комора

на відповідальному зберіганні кладовщика Поповича М.Я. посада, прізвище, ім'я, по батькові

інвентаризація проведена на підставі наказу (розпорядження) від _____ р. № _____

№№ п/п	Номенклатурний №	Найменування матеріалів	Розмір (тип)	Сорт або марка	Од.	Фактична наявність	Ціна	Примітка
1	00-00000009	Піафон			шт	1 200,000	40,64	
2	00-00000010	Корпус			компл	30,000	30,00	

Всього за описом порядкових номерів Два з № 1 по № 2 прописом

Голова комісії: Директор (керівник) малого промислового підприємства (фірми) Власенко С.І.
 посада, прізвище, ім'я, по батькові, підпис

Члени комісії: Майстер цеху Галещук Р.Я. посада, прізвище, ім'я, по батькові, підпис
Слюсар-складальник виробів (спеціальні виробництва) Зінкевич Д.Г.
 посада, прізвище, ім'я, по батькові, підпис

**Рис. 2.6. Друкована форма електронного документа
 «Інвентаризація товарів на складі»**

Така форма електронного документа, на нашу думку, є застарілою і має недоліки. Основним з них є відсутність можливості порівняння облікових та фактичних даних інвентаризації товарно-матеріальних цінностей та виявлення відхилень. Необхідність відображати таку інформацію у вищенаведеному документі виникає через відсутність будь-якого іншого нормативно-затвердженого документа, де б такі дані фіксувалися. Тому ми пропонуємо оновлену форму інвентаризаційного опису, що враховує ці пропозиції (рис. 2.7).

Запропонована вище форма опису не може бути єдиною для оформлення результатів будь-якої інвентаризації. Мають бути окремі документи для оформлення результатів інвентаризації особливих видів товарно-матеріальних цінностей. До таких, зокрема, належать матеріали у переробці на давальницьких умовах.

ІНВЕНТАРИЗАЦІЙНИЙ ОПИС

№ 1 НА 31 березня 2020 року

Товарно-матеріальних цінностей, що знаходяться на основному складі

склад, комора

На відповідальному зберіганні зав складом Поповича М.В.

посада, прізвище ім'я по-батькові, підпис

Інвентаризація проведена на основі наказу (розпорядження) від 30 березня 2020 р. № 1

№ п/п	Назва ТМЦ, сорт або марка	Од. вим.	Партія надходження замовнику	Ціна, грн.	Наявність за даними обліку		Фактична наявність		Розбіжність	
					к-ть	сума	к-ть	сума	к-ть	сума
1	Поліпрополен	кг	№ 115 від 02.03.2020 р.	33,00	100	3300,00	100	3300,00	-	-
2	Плафон скляний	шт.	№ 75 від 20.03.2020 р.	15,00	1000	15000,00	990	14850,00	-10	-150,00

Всього за описом порядкових номерів два з №1 по № 2Голова комісії: директор Власенко Сергій Іванович

посада, прізвище ім'я по-батькові, підпис

Члени комісії майстер цеху Галещук Роман Якович

посада, прізвище ім'я по-батькові, підпис

головний бухгалтер Рій Петро Іванович

посада, прізвище ім'я по-батькові, підпис

Усі виявлені нестачі списані, надлишки оприбутковані, фактично наявні цінності, перелічені в інвентарному описі, комісією перевірені і в моєї присутності прийняті на відповідальне зберігання.

Підпис матеріально відповідальної особи пович Мирослав Васильович«31» березня 2020 р.**Рис. 2.7. Запропонована оновлена форма інвентаризаційного опису товарно-матеріальних цінностей**

Процес інвентаризації матеріальних ресурсів, що передаються у переробку, такий самий, як інших активів. На нашу думку, його особливість полягає у тому, що інвентаризація має проводитися за умови присутності представників підприємства-замовника та підприємства-переробника, а також матеріально-відповідальної особи. Як і за звичайної інвентаризації, наявність товарно-матеріальних цінностей у місцях зберігання переробника під час інвентаризації встановлюють за допомогою обов'язкового підрахунка, зважування чи обміру.

Результати інвентаризації матеріалів, що передані в переробку, оформлюють інвентаризаційними описами, актами інвентаризації, звіряльними відомостями, які можуть бути заповнені як від руки, так і електронними засобами обробки інформації. Утім, у Положенні про інвентаризацію активів та зобов'язань форми таких документів не передбачено. З огляду на це пропонуємо використовувати розроблену нами з урахуванням вимог щодо обов'язкових реквізитів для первинних документів форму «Опис інвентаризації матеріалів, переданих у переробку (давальницької сировини)» (рис. 2.8).

Документи з інвентаризації давальницької сировини (в нашому випадку інвентаризаційний опис матеріальних активів, переданих у переробку на давальницьких умовах) мають оформлятися не менше ніж у двох примірниках. Потрібно брати до уваги те, що згідно з пунктом 20 розділу II "Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань" передбачено надавати копію звіряльної відомості власнику таких активів. Після закінчення інвентаризації оформлені інвентаризаційні описи передаються до бухгалтерії замовника та виконавця для перевірки, виявлення та відображення в обліку результатів. Бухгалтерія складає звіряльні відомості активів, відобразивши у них розбіжності між даними обліку та даними інвентаризаційних описів, якщо такі є. Звіряльні відомості має перевірити інвентаризаційна комісія.

Виявлені розбіжності за активами, що наведені у звіряльних відомостях, із пропозиціями щодо їх урегулювання інвентаризаційна комісія відображає в протоколі. Цей протокол мають затвердити керівники підприємства протягом 5 робочих днів після завершення інвентаризації. Узагальнивши вищесказане, зазначимо, що процес інвентаризації є необхідною умовою функціонування будь-якого успішного підприємства. У сучасних умовах у результаті використання інформаційних систем і технологій інвентаризація проводиться швидше, вона є більш достовірною і менш затратною.

Замовник послуг з переробки
ТОВ «Наука»
Код ЄДРПОУ 32603900

Виконавець послуг з переробки
ТОВ «Ватра»
Код ЄДРПОУ 21197063

**ІНВЕНТАРИЗАЦІЙНИЙ ОПИС
МАТЕРІАЛІВ, ПЕРЕДАНИХ В ПЕРЕРОБКУ
(ДАВАЛЬНИЦЬКОЇ СИРОВИНИ)**

№ 1 на «31» березня 2020 року

Товарно-матеріальних цінностей, що знаходяться у виробничому цеху ТОВ «Ватра»
склад, цех переробника
за адресою: м. Тернопіль, вул. Микулинецька, 46

на відповідальному зберіганні комірника Коробія М.Я.
посада, прізвище ім'я по-батькові, підпис

Інвентаризація проведена на основі Договору про переробку давальницької сировини
від «14» березня 2020 р. № 1

№ п/п	Назва ТМЦ, сорт або марка	Од. вим.	Партія надходження замовнику	Ціна, грн.	Наявність за даними замовника		Фактична наявність у виконавця		Розбіжність	
					к-ть	сума	к-ть	сума	к-ть	сума
1	Поліпрополен	кг	№ 115 від 02.03.2020 р.	33,00	100	3300,00	100	3300,00	-	-

Разом за описом:

- а) кількість порядкових номерів один
(прописом)
- б) загальна кількість одиниць (за даними виконавця) сто
(прописом)
- в) вартість фактична (за даними виконавця) три тисячі триста
(прописом)
- г) загальна кількість одиниць (за даними замовника) сто
(прописом)
- г) вартість за даними замовника три тисячі триста
(прописом)

ПРЕДСТАВНИК
замовника послуг з переробки
ТОВ «Наука»

Директор Власенко С.І.
посада, прізвище ім'я по-батькові, підпис

ПРЕДСТАВНИК
виконавця послуг з переробки
ТОВ «Ватра»

Директор Гармаш П.Я.
посада, прізвище ім'я по-батькові, підпис

Усі цінності, перелічені в інвентарному описі, комісією перевірені і в моєї присутності прийняті на відповідальне зберігання.

Підпис матеріально відповідальної особи Коробій Микола Якович

**Рис. 2.8. Запропонована форма опису інвентаризації
матеріалів, переданих в переробку (давальницької сировини)**

Окрім того, сучасні технології дають змогу зробити інвентаризацію формою поточного (перманентного), а не епізодичного контролю наявних товарно-матеріальних цінностей. Водночас порядок проведення інвентаризації та її документальне оформлення потребують удосконалення.

Зокрема, потрібно осучаснити затверджену форму первинного документа з інвентаризації товарно-матеріальних цінностей М-21 «Інвентаризаційний опис товарно-матеріальних цінностей» та необхідно затвердити документи щодо інвентаризації особливих, специфічних видів товарно-матеріальних цінностей, зокрема матеріалів, переданих у переробку (давальницької сировини).

Література

1. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua>.

2. Інвентаризація запасів: про що потрібно знати. Електронна газета «Інтерактивна бухгалтерія» від 25 жовтня 2019 р. URL: <https://interbuh.com.ua/ua/documents/oneanalytics/102396>.

3. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879. URL: <https://zakon.rada.gov.ua>.

4. Муравський В. Автоматизація інвентаризації в комп'ютерно-комунікаційній формі обліку. Вісник Тернопільського національного економічного університету. 2017. Вип. 3. С. 107–116. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vtneu_2017_3_11.

5. Назарова І. Я., Муравський В. В. Інформаційні системи та автоматизоване робоче місце бухгалтера : навч. посіб. Тернопіль, 2016. 301 с.

6. Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів : Наказ Міністерства статистики України від 21.06.1996 р. № 193. URL: <https://zakon.rada.gov.ua>.

2.5. Особливості документування витрат у процесі здійснення будівельно-монтажних робіт

Документування – процес трудомісткий та клопіткий, оскільки під ним розуміють суцільний та безперервний процес реєстрації фактів господарського життя в первинних документах та їх фіксації у зведених реєстрах обліку. На кожному підприємстві існує графік документообігу, який затверджується наказом керівника та в якому наводиться інформація про формування і переміщення документа: від його оформлення на підприємстві на підставі певної господарської операції до передачі його в архів. Основні засади щодо створення, прийняття й зберігання первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерської звітності наводяться в «Положенні про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» [9].

І. А. Басманов під документуванням розуміє спосіб відображення господарських операцій у кількісному, якісному і вартісному вираженні [1].

З точки зору В. І. Петрової, документи в бухгалтерському обліку мають вагоме значення, оскільки вони є основою, фундаментом, на якому ґрунтується весь бухгалтерський облік; вони служать засобом оперативного управління підприємствами та організаціями; з їх допомогою здійснюється попередній, поточний і наступний контроль за господарською діяльністю; вони також мають велике правове значення, оскільки мають доказову силу [7].

Розглянувши погляди різних науковців, можна стверджувати, що документування є складним й багатогранним процесом та має вагоме значення не тільки для бухгалтерського обліку, а й для аналізу та контролю. Проте необхідно пам'ятати, що наявність документа не означає, що операція зареєстрована, оскільки він є лише підставою для реєстрації в обліку фактів господарського життя. Існують документи типової форми, що затверджені на рівні держави, та внутрішні документи (розроблені й використовуються на підприємстві). Зауважимо, що договори – це також певний вид документів.

Основним документом, на підставі якого організовується діяльність та облік виконаних робіт у будівництві, є договір підряду, що укладається між замовником і підрядником та має довгостроковий характер. Характеристика договору будівельного підряду наведена на рис. 2.9.

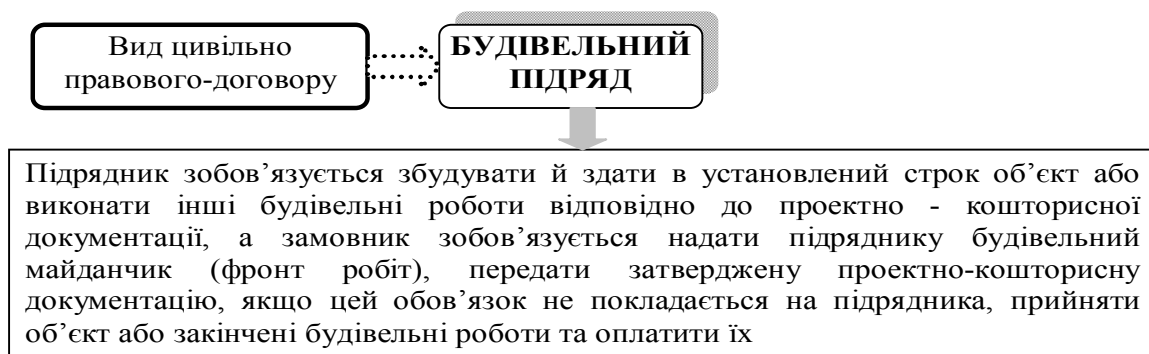


Рис. 2.9. Характеристика договору про будівельний підряд

Порядок укладання й виконання договору підряду на капітальне будівництво регламентується Загальними умовами укладення та виконання договорів підряду в капітальному будівництві, затвердженими постановою Кабінету міністрів України від 1 серпня 2005 р. № 668. До 2005 р. будівельні організації користувалися Правилами про договори підряду на капітальне будівництво, що були затверджені ще в радянські часи у грудні 1986 р. Основною відмінністю "Загальних умов укладення та виконання договорів підряду в капітальному будівництві» (далі – Загальні умови) і "Правил про договори підряду на капітальне будівництво» (далі – Правила) є те, що Загальні правила дають чіткі визначення термінів, які вживаються в процесі укладання або виконання договорів підряду в капітальному будівництві, а попередні Правила таких термінів не дають; в новоприйнятому нормативному документі визначено права на обов'язки замовник і генерального підрядника, а в старому – лише обов'язки. Основною особливістю у Правилах були встановлені порядок і строки укладання договору підряду за визначеними строками (не пізніше 1 червня року, не пізніше ніж за 45 днів до початку робіт), перелік документації, що має додаватися до договору підряду (проектна документація, графіки, акти, кошториси та ін.), але не було чітко прописаного порядку визначення ціни, на відміну від нового документа.

Забезпечення будівельного виробництва матеріальними ресурсами описано в обох документах, проте матеріальна відповідальність чітко окреслена лише в попередньому документі щодо забезпечення надійності збереження цінностей, їхнього знищення або пошкодження об'єкта, покриття витрат на зберігання матеріалів, відповідальність за порушення строків укладення договору, за порушення строків передачі будівельної робочої документації, за порушення договірних обов'язків замовника і підрядника. Підрядник зобов'язаний за свій рахунок ліквідувати недопрацювання та дефекти, допущені в процесі виконання робіт.

На відміну від нового документа, у старих Правилах не були прописані такі аспекти:

- гарантування виконання зобов'язань за договором підряду, що регулюється Цивільним Кодексом України;

- забезпечення робіт проектною документацією, що регулюється Законом України «Про регулювання містобудівної діяльності», у т. ч. повідомлення або декларування початку виконання будівельних робіт, що реєструється інспекцією державного архітектурного контролю з обов'язковим розглядом проектної документації;

- залучення до виконання робіт субпідрядників та інше.

Необхідно зауважити, що, крім договорів генерального підряду, розрізняють інші види договорів, класифікація яких наведена в табл. 2.3.

Як видно з табл. 2.3, перші три ознаки класифікації побудовано на основі врахування сторін-виконавців, їхніх обов'язків та прав і лише остання ознака передбачає принципи визначення ціни. Детально охарактеризуємо складові, що входять до цієї ознаки класифікації договорів.

Отже, договір з фіксованою ціною гарантує замовнику виконання обумовлених договором робіт у межах кошторисної вартості, однак є надто ризиковим для підрядника, оскільки витрати під час будівництва об'єкта можуть перевищувати ті витрати, які зазначаються в кошторисі.

Договір з регульованою ціною передбачає виконання обумовлених у ньому робіт у межах запланованої кошторисної вартості з урахуванням поточних цін, що бажане для підрядника, але ризикове для замовника через відсутність гарантій щодо визначення вартості будівництва на етапі укладення договору.

Договір з регулюванням ціни в заздалегідь визначених межах передбачає виконання робіт у рамках запланованої кошторисної вартості з урахуванням поточних цін, але з встановленням максимальної вартості обумовлених договором робіт, що сплачується замовником [11]. Основні положення щодо договорів підряду викладені в статті 318 глави 333 «Капітальне будівництво» Господарського кодексу України.

Крім Господарського кодексу України, договори, що містять основні положення визначення ціни на будівництво, наведені у Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти» [8], яким також передбачені два види договорів: з фіксованою ціною та за ціною «витрати плюс».

Класифікація договорів підряду на капітальне будівництво

№ з/п	Ознака	Класифікація	Коротка характеристика
1	Залежно від сторін-виконавців і обсягу виконуваних ними робіт	договори підряду на будівництво об'єкта	на виконання всього комплексу будівельних та пов'язаних з ними робіт на об'єкті силами підрядника
		договори генерального підряду на будівництво об'єкта	на забезпечення генеральним підрядником виконання всього комплексу робіт на об'єкті – власними силами і з залученням субпідрядників
		договори субпідряду	договори підряду на виконання частин будівельних та пов'язаних з ними робіт, що виконуються на об'єкті
2	За принципом розподілу між сторонами обов'язків та їхнім обсягом	генпідрядний (підрядний) договір на капітальне будівництво	укладається на підставі готової проектно-кошторисної документації і передбачає забезпечення підрядником усього комплексу будівельних та пов'язаних із ними робіт на об'єкті відповідно до наданої йому замовником проектно-кошторисної документації
		проектно-будівельний договір	укладається з організацією, здатною суміщати дві стадії капітального будівництва – проектування і будівництво, на виконання і проектних, і будівельних робіт
		договір на управління будівництвом	укладається інвестором з посередницькою, консалтинговою або інжиніринговою організацією, яка здійснює управління будівництвом об'єкта, тобто визначає виконавців, укладає з ними договори, координує їхню діяльність, контролює хід та якість виконуваних ними робіт, забезпечує приймання закінчених будівництвом об'єктів замовником і відповідає перед ним за якість і своєчасність будівництва об'єкта загалом
3	Залежно від кількості сторін	двосторонніми	беруть участь лише дві сторони – замовник і підрядник;
		багатосторонніми	в яких, нарівні із замовником та підрядником виступають як сторони в договорі гаранті або поручителі (з боку замовника та/або з боку підрядника), страхові, проектні та інші організації
4	За принципом визначення ціни	договір з фіксованою ціною	
		договір з регульованою ціною	
		договір з регулюванням ціни в певних, заздалегідь визначених межах	

Окрім вищенаведених, у практичній діяльності розрізняють типи контрактів за ціною «витрати плюс»: контракт з ціною «витрати без

винагороди»; контракт з ціною «витрати плюс винагорода». Останній охоплює такі підвиди контрактів: за ціною «витрати плюс фіксована винагорода», «витрати плюс премія», «витрати плюс відсоток винагороди».

Отже, розглянувши види будівельних контрактів, очевидно, що між ними є важливі відмінності, які потрібно враховувати для визначення очікуваного результату контракту. Ці відмінності впливають на вартість будівництва, що сплачує замовник.

Для будівельної фірми більш вигідно укласти контракт за ціною «витрати плюс», оскільки будівництво може бути настільки непередбачуваним, що важко спрогнозувати майбутні витрати. Але якщо замовник все-таки наполягає на укладанні контракту з фіксованою ціною, то потрібно намагатися максимально точно визначити очікувані витрати, адже якщо витрати перевищуватимуть ті, що були визначені відповідно до проектно-кошторисної документації, то такий контракт не буде вигідним для підрядника.

Договір є основним документом, що визначає права та обов'язки замовника та підрядника, його укладають перед початком будівництва. Крім того, на кожному етапі виконання будівельних робіт також складаються інші документи. Етапи будівельного процесу наведено на рис. 2.10 [12].

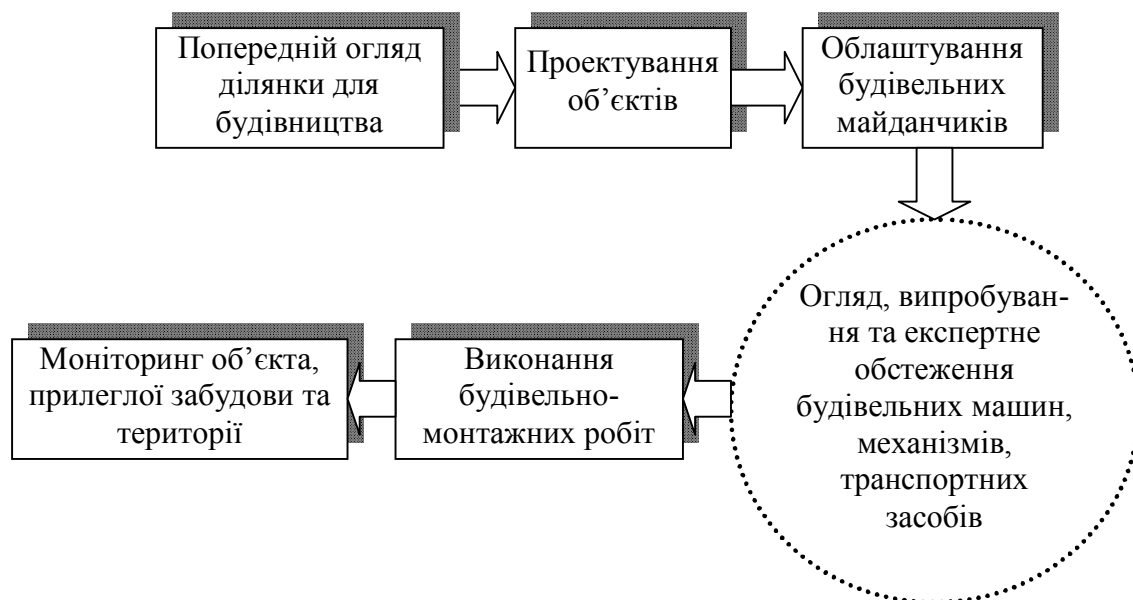


Рис. 2.10. Етапи будівельного процесу

На етапі проектування об'єктів складається проектно-технологічна документація, до якої входить генеральний план забудови, проект організації будівництва (ПОБ), проект виконання робіт (ПВР), техніко-економічне обґрунтування (ТЕО), техніко-економічний розрахунок (ТЕР), ескізний проект

(ЕП), проект (П), робочий проект (РП), робоча документація (Р). Також до неї необхідно долучити вимоги щодо безпеки будівництва в умовах ущільненої забудови. Перед початком виконання будівельно-монтажних робіт замовник, генеральний підрядник за участю субпідрядників, а також підприємства (організації), розташовані поблизу виконання будівельно-монтажних робіт, оформляють акт-допуск. Підготовчі роботи на будівельному майданчику приймаються за актом про виконання підготовчих робіт і готовність об'єкта до початку будівництва. Перед початком виконання робіт у зонах дії небезпечних виробничих чинників, виникнення яких не пов'язано з характером виконуваних робіт, має бути виданий наряд-допуск.

На базі зазначених нормативних засад, що використовуються у будівельному процесі, здійснюється документування витрат будівництва з точки зору ведення бухгалтерського обліку.

Для обліку основних операцій у будівництві використовуються типові форми документів за шифром КБ – капітальне будівництво, які затверджені: Державною службою статистики України і Державним комітетом України у справах містобудування [10], Міністерством регіонального розвитку та будівництва України [4]. Документи, що використовувалися для реєстрації операцій, пов'язаних з будівництвом, раніше чітко були визначені у Положенні про підрядні контракти в будівництві, яке втратило чинність. На сьогодні в Україні використовують примірні форми первинних документів, які наведені у наказі Міністерства регіонального розвитку та будівництва України № 554 від 04.12.2009 «Про затвердження примірних форм первинних документів з обліку в будівництві» [4]. У вищенаведеному нормативному акті зазначено, що у будівництві є дві примірні форми первинних документів з обліку виконаних робіт: Акт приймання виконаних будівельних робіт (форма № КБ-2в) та Довідка про вартість виконаних будівельних робіт та витрати» (форма № КБ-3). Щодо будов (об'єктів), будівництво яких здійснюються за рахунок бюджетних коштів і коштів підприємств, установ й організацій державної форми власності, взаєморозрахунки за виконані обсяги будівельних робіт здійснюються обов'язково на підставі цих форм. Для підприємств, що виконують роботи за рахунок інших джерел фінансування, застосування примірних форм № КБ-2в і № КБ-3 є рекомендованим. У цих випадках може складатися інший документ, форма якого зазначається у договорі підряду, що забезпечує отримання інформації про дату, види, обсяги та вартість виконаних робіт, з обґрунтуванням вартості та підтвердженням витрат матеріальних ресурсів.

О. А. Нужна зазначає щодо типових форм КБ-2в та КБ-3, що ці документи

сьогодні виконують роль так званих «проміжних рахунків» між підприємствами, про що вказано в П(С)БО 18 «Будівельні контракти», де замовником є генпідрядна організація, а підрядником – субпідрядна [5]. Проаналізувавши структуру Акта приймання виконаних підрядних робіт (ф. № КБ-2в), можна констатувати, що у ньому відсутня інформація про інші прямі витрати з будівництва об'єктів.

З огляду на те, що примірні форми № КБ-2в та № КБ-3 розроблені з метою спрощення процедури здійснення перевірки правильності визначення вартості виконаних будівельних робіт, а також у зв'язку з тим, що використання коштів державного та місцевих бюджетів, а також коштів державних і комунальних підприємств, установ та організацій підлягає обов'язковому багаторівневому контролю, змінювати наповнення форм не рекомендується [6].

Вищезгадані документи складаються на основі інформації про вартість виконаних обсягів підрядних робіт, що є підставою для оплати замовником. У бухгалтерському обліку здійснюється запис:

Дебет субрахунка 36.1 «Розрахунки з вітчизняними покупцями» та кредит субрахунка 70.3 «Дохід від реалізації робіт і послуг».

Одночасно згідно з п. 18 НП(С)БО 18, сума переданих для оплати проміжних рахунків відображається такою кореспонденцією рахунків:

Дебет субрахунка 23.8 «Незавершені будівельні контракти» та кредит субрахунка 23.9 «Проміжні рахунки» [2, с. 140].

В Акті форми КБ-2в зазначається: перелік виконаних робіт (витрат) – з обґрунтуванням відповідно до Державних будівельних норм; кількість і вартість виконаних робіт (ціна з розшифруванням за статтями витрат) та підсумовується загальна вартість виконаних робіт (прямі витрати – з розшифруванням); сума загальнопромислових витрат (% від прямих витрат); кошти на зведення та розбирання тимчасових будівель; додаткові та інші витрати тощо. На підставі підсумку наведених статей витрат і відповідно до кошторисів у Акті ф. КБ-2в визначається також прибуток, адміністративні витрати, вартість будівництва (без ПДВ), сума ПДВ та загальна вартість виконаних робіт, у т. ч. податок на додану вартість.

У Довідці про вартість виконаних будівельних робіт та витрати ф. КБ-3 ведеться облік вартості виконаних будівельно-монтажних робіт загалом по будові, у тому числі: в колонках 1 і 2 зазначається вартість будівельно-монтажних робіт з початку будівництва до звітнього місяця включно; у колонках 3 і 4 – вартість будівельно-монтажних робіт з початку року (у т. ч. за звітний місяць – колонки 5 і 6). У Довідці КБ-3 зазначається також загальна вартість

будівельно-монтажних робіт, яка розраховується шляхом додавання до вартості будівельно-монтажних робіт у розрізі окремих об'єктів (на основі форми КБ-2в) сум ПДВ. Окремо в аналогічному порядку наводиться вартість змонтованого устаткування: вартість без ПДВ, сума ПДВ, загальна вартість змонтованого устаткування.

Зазначимо, що переважна більшість будівельних організацій для складання кошторисів та актів виконаних робіт на об'єкти будівництва використовують автоматизовану програму АВК-3. З її допомогою складаються первинні документи у будівництві (зокрема, кошториси, акти виконаних робіт і довідки про вартість робіт).

Акти приймання виконаних підрядних робіт (типова форма № КБ-2в) або Довідки про вартість виконаних підрядних робіт і витрат (типової форми № КБ-3) складаються на основі даних Журналу виконаних робіт (форми № КБ-6), за якими подаються рахунки у банк для оплати замовником. Журнал виконаних робіт веде начальник ділянки (виконавець робіт).

Отже, дослідивши документування витрат у будівництві, варто зазначити, що для того, щоб уникнути неузгодженостей із замовником, потрібно правильно оформляти первинні документи. Усі вищезазначені документи необхідні для повного відображення витрат у будівництві. Проте перелік документів, що наведений у Наказі № 554 «Про затвердження примірних форм первинних документів з обліку в будівництві», не можна вважати повним, оскільки відображення витрат у будівництві потребує включення до нього такого первинного документа, як «Загальні витрати на будівельно-монтажні роботи за договором підряду» на кожен об'єкт або за договором підряду. Це дасть змогу отримати інформацію про витрати для формування ціни будівництва та мати планові показники щодо витрат у процесі складання локальних і об'єктних кошторисів.

Щодо проблемних питань у документуванні витрат будівництва, то виникають складності в заповненні окремих первинних документів. Щодо них бажано було б розробити рекомендації або інструкції, що дасть можливість мінімізувати випадки викривлень та достовірно відображати усі витрати, пов'язані з будівництвом.

Література

1. Басманов И. А. Теоретические основы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции. Москва : Финансы, 1970.
2. Дмитренко А. В. Облік доходів і витрат в будівельних організаціях.

Научно-технический сборник. 2010. № 50. 2010. С. 139–145.

3. Лист № 12/19-3-9-14-295 від 16.03.2010 Мінрегіонбуд «Щодо застосування типових форм первинних облікових документів у будівництві». URL: <http://uapravo.net/akty/ministerstwa-osnovni/akt8tkmj3x.htm>

4. Наказ Міністерства регіонального розвитку та будівництва України № 554 від 04.12.2009 «Про затвердження примірних форм первинних облікових документів з в будівництві». URL: [http:// search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN51921.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN51921.html).

4. Нужна О. А., Цуман С. В. Особливості ведення обліку витрат на будівельних підприємствах та напрямки його оптимізації. Збірник наукових праць. Луцький державний технічний університет. 2007. Вип. 4 (16). Ч. 2. 244 с.

5. Первичная документация в строительстве: формы № КБ-2в, № КБ-3, № КБ-6. Строительный учет. 2012. № 12. URL: <http://msu.com.ua/arhiv-nomerov/2012/10/uchet-u-podrjadchika/pervichnaja-dokumentacija-v-stroitelstve-formu-kb-2v-kb-3-kb-6.html>.

6. Петрова В. И. Научная организация бухгалтерского учета. Москва : Финансы, 1975.

7. Податковий кодекс України: за станом на 22 квітня 2011 р. Верховна Рада України. Офіц. видання. Київ : Алерта ; ЦУЛ, 2011. 480 с.

8. Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку / Міністерство фінансів України. Наказ, Положення. Офіц. видання. Київ, 1995. № 88. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>.

9. Про затвердження типових форм первинних облікових документів у будівництві. URL: http://minregion.gov.ua/index.php?option=com_k2&view=item&id=172.

10. Ягмур К. А. Методика обліку витрат на забезпечення якості будівельної продукції. Торгівля і ринок України : зб. наук. праць. 2009. Вип. 28, Т. 3. С. 341–347.

11. Кантерман О. Будівництво госпспособом: оформлення та облік. Баланс. 2013. № 29 (1276). С. 48.

2.6. Організація обліку як інструмент ефективного управління переробкою сільськогосподарської продукції

Ефективне функціонування системи бухгалтерського обліку підприємств з переробки сільськогосподарської продукції значною мірою визначається наявними та чинними складовими (елементами) його організації. На сьогодні не вироблено єдиного підходу до їхнього переліку через, по-перше, відсутність однозначного підходу до трактування поняття «організація бухгалтерського обліку», по-друге, наявність галузевих характеристик і специфіки, котрі також впливають на склад її елементів.

Аналізуючи наявні трактування поняття «організація бухгалтерського обліку», слід вказати на різноплановий характер підходів науковців. Так, деякі автори розглядають організацію бухгалтерського обліку як об'єкт, процес, явище, складову організаційної функції управління; інші - як виконання цілей, завдань та функцій обліку [4].

Це поняття насправді має різні смислові відтінки, проте для встановлення оптимального переліку складових організації бухгалтерського обліку важливо виокремити той факт, що в найзагальнішому вигляді це насамперед упорядкування, налагодження певної системи, яка передбачає досягнення та збереження стану певної впорядкованості елементів (вузлів) системи загалом, підтримку у її визначеності. У цьому контексті галузевий аспект більшою мірою позиціонується як визначальний чинник організації бухгалтерського обліку.

Не застосовуючи детальний аналіз поглядів науковців щодо цього питання, виокремимо найбільш аргументовані їхні твердження. Зокрема, А. Н. Кашаєв [4, с. 92] наголошував, що доволі цікавим є погляд проф. О. С. Бородкіна, який запропонував розробити типові проекти організації обліку і контролю в кожній галузі, особливо у зв'язку з переходом до нової структури управління. Підприємства при цьому мали розробляти індивідуальні проекти з урахуванням їхньої специфіки. Водночас О. С. Бородкін зазначав, що в обліковій літературі викладається лише техніка обліку, але немає відповіді на запитання, як організувати облік.

У цьому сенсі варто звернути увагу на можливість вирішення цієї дилеми через врахування визначень поняття «організація бухгалтерського обліку» у широкому й вузькому розумінні. Так, В. А. Шпак [12, с. 38] розглядає поняття організації у широкому значенні як діяльність зі створення та удосконалення

зв'язків між частинами цілого, у вужчому – як діяльність зі створення й удосконалення структури і правил функціонування її елементів.

Ширше трактування цього поняття надає В. В. Сопко [11], який слушно зауважує, що організація має різні смислові відтінки: у найзагальнішому вигляді це упорядкування, налагодження певної системи, однак її також можна розглядати як систему, що складається із сукупності впорядкованих, взаємопов'язаних, взаємодіючих частин цілого.

Як упорядкування і налагодження системи організацію розглядає М. Ю. Карпушенко [5, с. 6], додаючи, що вона передбачає досягнення та збереження стану певної впорядкованості елементів системи загалом і підтримку її якісної визначеності. Остання характеристика у сучасних умовах є найбільш затребуваною суб'єктами управління. Варто також визнати, що в контексті можливостей її досягнення й обґрунтування це найбільш складний процес, який вимагає врахування великої кількості взаємозв'язків з різним семантичним змістом. Так, А. Д. Ларіонов зазначає, що організація бухгалтерського обліку [2, с. 9], передбачає: по-перше, об'єднання людей у вигляді спеціально створеного апарату і, по-друге, здійснення цим апаратом облікового процесу для досягнення цілеспрямованої діяльності, тобто організацію цієї системи слід розглядати у взаємодії її структурно-організаційних і технологічних елементів.

С. В. Івахненко об'єднав визначення організації бухгалтерського обліку в три основних групи. Перша група – це підходи, в яких організація бухгалтерського обліку тлумачиться як побудова системи обліку, друга - використовується системний підхід до організації обліку як функції управління і третя – організація бухгалтерського обліку визначається як управління обліковим персоналом [3, с. 114 - 118].

Доказом, що основний елемент організації обліку - це його методологічне і методичне забезпечення є те, що саме воно визначає зміст і порядок функціонування всіх елементів системи – процесу обліку та праці задіяних у ньому людей. Адже система – це цілісна сукупність пов'язаних між собою елементів, тому зрозумілим є той факт, що без методологічного і методичного забезпечення облікова система не зможе існувати.

На наш погляд, саме акцент на елементах організації дає змогу предметно розглянути їхній склад і обґрунтувати оптимальне співвідношення.

Водночас процес організації обліку можна ототожнювати з функцією управління, тому необхідно дослідити завдання обліку як інформаційного джерела для прийняття дієвих управлінських рішень. Такий підхід до

організації обліку як до управління обліковим персоналом спонукає зосередитися на розгляді посадових обов'язків бухгалтерів і плануванні облікового процесу (документообігу, проведення інвентаризації, складання звітності, робочого плану рахунків та їхня кореспонденція тощо). Загалом наявність таких доволі різних позицій спричинила відповідні відмінності у трактуваннях предмета, об'єктів і методу організації бухгалтерського обліку.

Науковці, досліджуючи питання організації обліку, часто намагаються виокремити її об'єкт, предмет і навіть метод. Однак їхні думки щодо цих питань суттєво відрізняються. Так, М. Ю. Карпушенко [5, с. 8] вважає, що предмет організації бухгалтерського обліку охоплює: обліковий процес; працю людей, які здійснюють облік; забезпечення достовірності обліку, контролю й аналізу. На думку В. А. Шпака [12], предметом організації обліку є структура та процес бухгалтерського обліку. Об'єктами організації бухгалтерського обліку, як стверджує М. Ю. Карпушенко [5, с. 8], можуть бути: технологія облікового процесу; праця бухгалтерів; розвиток і удосконалення обліку; організаційне, технічне, інформаційне та інше забезпечення обліку.

Такі науковці, як В. В. Сопко та В. П. Завгородній [11], об'єктами організації облікового процесу називають номенклатури облікового процесу, матеріальні носії облікових номенклатур, технологію облікового процесу та забезпечення. В. А. Шпак [12, с. 314], окрім предмета, визначає також метод організації обліку, який трактує як сукупність регулятивних норм чи правил, способів і прийомів вирішення завдань теоретичного, практичного, пізнавального та управлінського характеру. Метод організації обліку визначає власник підприємства і лише певні його особливості застосовуються у бюджетних установах. Відповідно норми, правила, способи і прийоми в цьому разі не задіяні. Такий підхід є помилковим, оскільки свій об'єкт, предмет і метод дослідження може мати лише окрема наука, тоді як організація обліку є лише складовою облікової науки, тому нема потреби окремо виділяти об'єкт, предмет і метод організації обліку. Не може бути окремого предмета і методу досягнення організації, наприклад, посіву гречки і ячменю, а існує організація виробничої діяльності в рослинництві.

Аналіз визначень зазначеного поняття свідчить, що організація бухгалтерського обліку позиціонується як наукова і практична діяльність і досліджує проблеми створення умов для здійснення облікового процесу й управління ним. Предмет організації бухгалтерського обліку обмежується лише межами підприємства. Однак при цьому майже всі автори з певними нюансами трактують організацію бухгалтерського обліку як цілеспрямоване

впорядкування й удосконалення обліку та функціонування як системи, тобто управління обліком [6].

Вважаємо це помилковою думкою. Якщо йдеться про предмет організації обліку, то слід наголосити, що ним є діяльність власника зі створення облікової системи. Враховуючи велику варіантність можливостей організації обліку, визначення є доволі узагальненими, а для конкретизації сутності цього поняття необхідно розглянути його складові, щодо яких думки науковців також не збігаються [9].

Дослідниця С. В. Свірко виділяє такі основні елементи (складові, напрями) організації бухгалтерського обліку в бюджетних установах: розвиток бухгалтерського обліку; забезпечення облікового процесу; рух носіїв облікової інформації; відображення облікових номенклатур; вибір носіїв інформації; фіксування інформації на відповідних носіях; робота апарату бухгалтерії [10].

Колектив авторів у складі Є. Д. Чацкіса, А. Н Лисюк, І. А. Лукашової та Т. П. Михайлової [1, с. 18] обґрунтовує думку, що організація обліку містить такі складові: суб'єкт ведення обліку (чисельність, структура облікового апарату, його підпорядкованість та розміщення); спосіб ведення обліку (за допомогою яких рахунків, документів, форм обліку, які реєстри обліку використовують, яка техніка ведення обліку та технологія обробки облікової інформації); терміни та способи здійснення збору, обробки, узагальнення та надання інформації.

У сучасних умовах відповідь на запитання, як ведеться облік, має враховувати розвиток і впровадження комп'ютерних технологій. Відповідно їх також варто розглядати як складові організації бухгалтерського обліку.

Це не суперечить твердженням жодного з науковців, зокрема позиціям щодо того, що організація праці облікового персоналу потребує здійснення управління ним і створення сприятливих умов для функціонування бухгалтерії підприємства [13, с. 393], а також виокремленню поряд зі структурними елементами організації обліку (стосуються організації роботи облікових працівників) технологічних, які відображають безпосередньо організацію облікового процесу.

На наш погляд, еволюція організації бухгалтерського обліку пов'язана саме з видозміною її складових елементів, що відбувається під впливом галузевих особливостей, стану різних видів забезпечення, вимог системи управління, розвитку технічної та ресурсної (у т. ч. кадрової) бази, а також суспільних економічних відносин. Об'єктивним результатом комплексного впливу названих чинників є удосконалення організації обліку, яке виявляється у зникненні одних її

елементів і появі інших. На це вказують результати узагальнення існуючих підходів та оцінювання потреб системи управління діяльністю підприємств, що здійснюють переробку сільськогосподарської продукції.

Проведені дослідження свідчать, що найбільш прийнятним узагальненим переліком складових організації бухгалтерського обліку, з яким погоджується більшість науковців і практиків, є перелік, запропонований С. В. Івахненковим [3], що передбачає організацію:

- забезпечення бухгалтерського обліку;
- технології облікового процесу;
- роботи працівників-обліковців;
- розвитку бухгалтерського обліку.

У більш деталізованому вигляді з певними доповненнями, які відповідають сучасним управлінським запитам, уточнимо склад окремих традиційних складових організації обліку (рис. 2.11).

Позиціонування елементів організації бухгалтерського обліку в такому контексті й виокремлення у ній певних уточнень формально пов'язані зі зміною середовища і запитів, які висуваються у сучасних умовах до інформаційної бази управління. Більш предметно слід пов'язати доповнення переліку складових організації бухгалтерського обліку з впливом інформаційної економіки, потребою врахування глобальних викликів (зокрема впровадженням міжнародних стандартів обліку), розвитком ресурсного забезпечення та іншими чинниками.

Щодо глобальних викликів, слід вказати, що на них акцентовано увагу в Концепції Державної цільової програми розвитку аграрного сектору економіки на період до 2020 року [7]. Її аналіз уможливив виявлення деяких недоліків, пов'язаних із проблемою підвищення якості функціонування створених робочих груп, що займаються реалізацією різних напрямів, визначених названою цільовою програмою, та які безпосередньо стосуються предмета нашого дослідження. Особливо це стосується діяльності робочої групи 1 «Наближення законодавства України в агропромисловому комплексі до законодавства ЄС». Визначені у складі цієї групи повноваження підгрупи 1.2 щодо вирішення питань, передбачених у плані заходів реалізації згаданої Концепції, через вжите у назві підгрупи слово «зокрема» обмежені подальшим поданням назви відповідного нормативно-правового документа. У зв'язку з цим поза увагою залишається така важлива складова адаптації, як законодавство з питань бухгалтерського обліку. Ігнорування цього факту негативно впливає на загальні тенденції міжнародного та європейського спрямування національної економіки. З огляду на це доцільно терміново виправити такий недолік.

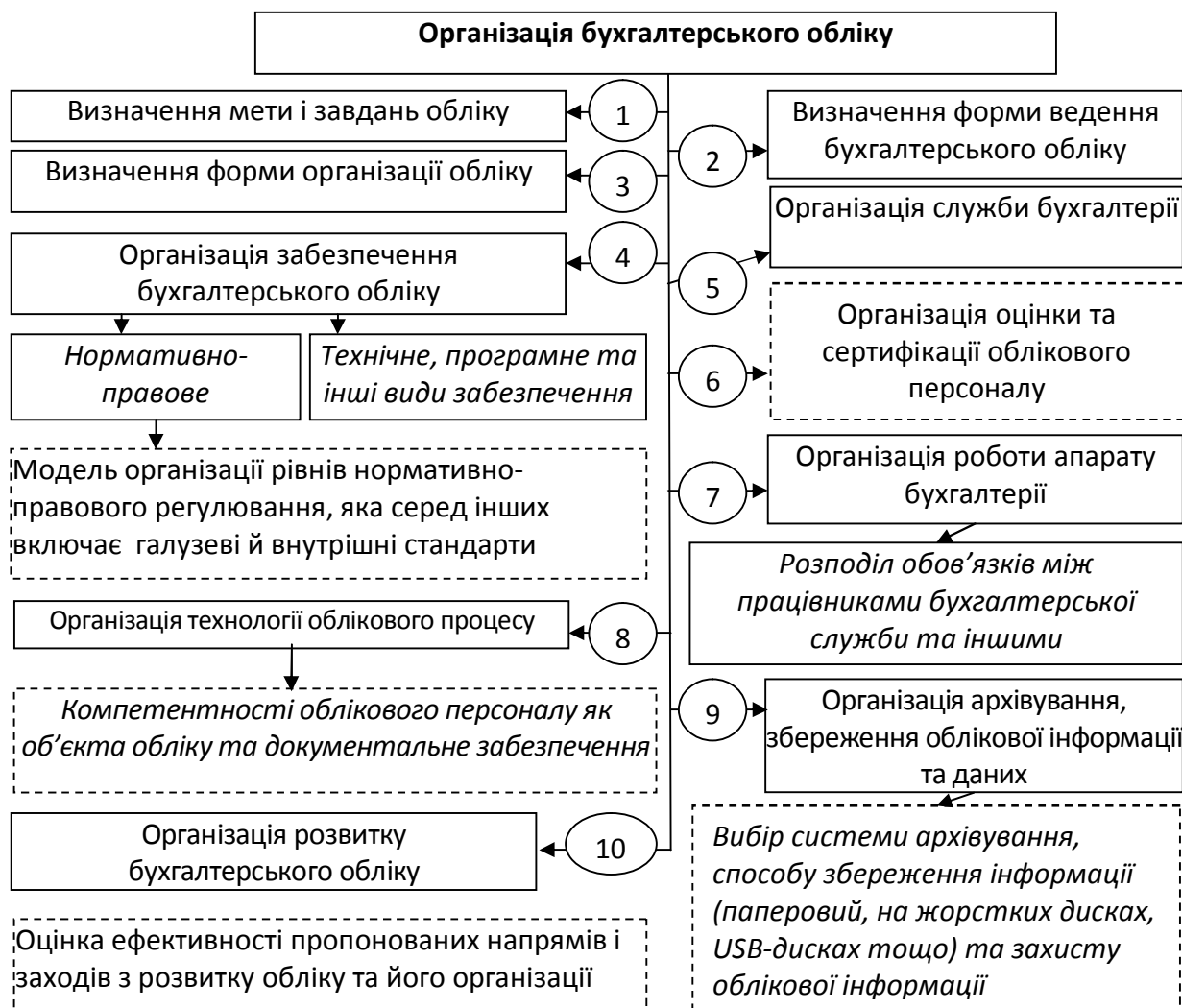


Рис. 2.110. Основні складові елементи організації бухгалтерського обліку, що забезпечують формування інформації для потреб управління діяльністю

Примітка: 1 - 10 – послідовність здійснення; - – запропоновані авторами елементи та їхні складові.

Узагальнено авторами самостійно за результатами досліджень потреб підприємств з переробки сільськогосподарської продукції [8].

Зокрема, для робочої групи 1 «Наближення законодавства України в агропромисловому комплексі до законодавства ЄС», слід уточнити назву підгрупи 1.2, замінивши слово «зокрема» словосполученням «у тому числі», та подати її у такій редакції: «Інші питання, у тому числі ті, що визначені планом заходів, затверджених розпорядженням Кабінету Міністрів України № 847-р».

Таке формулювання уможливує розширення напрямів діяльності робочої підгрупи та дає змогу ввести до переліку її повноважень важливі права. Одним із таких питань є проблематика, пов'язана з обліком і його організацією. Для висвітлення цих питань у складі напрямів, які потребують вирішення,

необхідно доповнити їх таким формулюванням: «Імплементация міжнародних і європейських вимог у законодавство з питань бухгалтерського обліку з метою удосконалення його організації в агропромисловому комплексі».

Зважаючи на обґрунтовану доцільність введення до складу чинників виробництва в агропромисловому комплексі науки та інновацій, відповідним чином варто уточнити повноваження також робочої групи 3 через формування у ній підгрупи 3.5 з однойменною назвою («Наука та інновації»).

Рациональність такого підходу обґрунтована впливом сучасної науки на всі процеси, що відбуваються в агропромисловому комплексі, в тому числі на формування ефективної інформаційної бази управління, яка визначається рівнем організації бухгалтерського обліку.

Такі доповнення й уточнення сприятимуть введенню до переліку державних заходів питань, пов'язаних із бухгалтерським обліком, і врахуванню наукових здобутків у цій сфері. Це, відповідно, дасть додатковий поштовх і стимул для розвитку досліджень і подальшого удосконалення вітчизняної облікової системи та її організації, яка має у своєму складі різні елементи (складові), котрі умовно можна об'єднати у дві групи, зокрема:

1) структурні, які передбачають вибір форми організації обліку та організації роботи працівників, що його вестимуть у суб'єктах господарської діяльності (в нашому випадку з переробки сільськогосподарської продукції);

2) технологічні, які передбачають безпосередню організацію облікового процесу відповідно до наявних технічних можливостей.

На підтвердження логіки пропонованої схеми процесу організації бухгалтерського обліку можна навести твердження М. Ю. Карпушенка [5, с. 7], який зазначає, що організація бухгалтерського обліку має здійснюватися в момент створення підприємства, оскільки вона в подальшому безпосередньо впливає на ефективність ведення обліку. Проте варто зауважити, що організація обліку не завершується на етапі її створення, а передбачає моніторинг і постійне її вдосконалення.

Отже, організаційна структура системи обліку має будуватися з урахуванням структури підприємства; інформаційних потреб власника і керівництва; технічних можливостей та особливостей комп'ютерної інформаційної системи; кваліфікації працівників бухгалтерської служби тощо.

Слід вказати, що усвідомлення ролі, місця та функцій обліку відбувається лише вже після того, як вирішені питання його організації на підприємстві. Виявлені в процесі ведення обліку прогалини в його організації потребують вжиття відповідних заходів для термінового їхнього усунення. Часто це вимагає

зміни структури організації бухгалтерського підрозділу, введення (виведення зі складу) облікових посадових осіб, вирішення питання робочого місця тощо. Такі ситуації вказують на певні недоліки на етапі планування організаційної структури суб'єкта господарювання в частині формування обліково-аналітичних служб.

Отже, чим швидше керівництво залучить до діяльності потрібного фахівця, який зможе організувати правильний облік, і створить йому необхідні умови для продуктивної праці, тим меншими будуть моральні та матеріальні втрати, оскільки відновити стан обліку за минулий період доволі складно або й навіть неможливо. Для розроблення концепції організації бухгалтерського обліку важливо насамперед правильно визначити мету діяльності. Вироблення системи цілей підприємства не є завданням бухгалтерського обліку, але їхнє досягнення практично неможливе без участі облікових працівників. Загалом без такої підтримки та її комплексного поєднання з управлінськими важелями доволі складно ухвалювати будь-які рішення, зокрема спрямовані на вирішення певної господарської проблеми. Правильним рішенням є таке, що максимально сприяє досягненню окреслених цілей. Принципову роль у даному процесі відіграє організація інформаційних потоків усередині підприємства і способів надання економічної інформації, тобто облік, що дає змогу своєчасно і правильно приймати управлінські рішення. Відповідно запобігання помилкам при веденні обліку через формування належної його організації впливає на те, наскільки ефективно підприємство досягне своїх цілей.

Організація обліку залежить від того, яка форма реалізації обраних цілей доцільна для підприємства. Щоб правильно організувати систему обліку й уникнути помилок у його веденні, керівництво має визначити форму організації діяльності підприємства. Виокремлюють три його структури: унітарну з встановленою ієрархією взаємовідносин і відповідальності; холдингову, що є групою самостійних підрозділів, об'єднаних загальним фінансовим керівництвом і відносинами власності; матричну, в якій підрозділи самостійні у виконанні своїх завдань.

Відповідно, організацію бухгалтерського обліку слід трактувати як певний порядок формування в процесі створення підприємства на підставі визначеної мети його діяльності або інтегрованого в систему управління самостійного структурного підрозділу з означеними функціями і завданнями для збору, реєстрації, узагальнення фінансово-господарської діяльності та складання звітності, здійснення функціонального контролю та надання інформації користувачам для ухвалення управлінських рішень, або використання підходу,

що передбачає отримання бухгалтерських послуг (обслуговування на договірних засадах).

Для підприємств з переробки сільськогосподарської продукції здебільшого характерне формування структурного підрозділу підприємства – бухгалтерії – на підставі визначеної мети його діяльності та окреслених завдань перед обліком. З цього моменту розпочинається діяльність підприємства.

Значною мірою організація обліку, вибір суб'єкта його ведення та складові елементи залежать від розміру й організаційної форми підприємства, що пов'язано з потребами відображення тих операцій, що відбуваються в ньому.

Організація обліку суттєво залежить також від етапу її здійснення. Так, варто зосередити увагу на тому, що на етапі створення підприємства виникають витрати, пов'язані з організацією його бізнес-діяльності, засновницькими процедурами. Такі витрати потребують окремої уваги у формуванні моделі облікової системи підприємства, що створюються, оскільки виникають до моменту здійснення його діяльності. Саме у цей момент потрібен бухгалтер. Основним завданням бухгалтера на етапі створення підприємства є достовірне оцінювання, аналіз та обґрунтування одержаної інформації для правильного визнання об'єктів бухгалтерського обліку. Цей підхід відображає поширену в країнах Заходу практику, коли організаційні витрати зараховують до складу активів, у тому числі нематеріальних, та амортизують протягом перших років діяльності. [8].

Вважаємо, що найдоцільнішим варіантом є зарахування організаційних витрат на етапі створення підприємства до витрат майбутніх періодів та їхнє пропорційне віднесення до адміністративних витрат упродовж першого року діяльності суб'єкта господарювання, коли відбувається його формування як бізнес-структури. Отже, витрати, яких зазнав суб'єкт господарювання протягом першого місяця, необґрунтовано не занижуватимуть фінансовий результат і не будуть перебувати на балансі підприємства як нематеріальний актив. Це також забезпечить підприємство від порушення принципу обачності, який застерігає від завищення активів.

Певні особливості має організація бухгалтерського обліку на етапі її удосконалення, оскільки на підприємствах потрібно здійснювати постійний пошук забезпечення можливостей оптимального задоволення інформаційних потреб користувачів облікової інформації, а також удосконалювати обліковий процес кожного суб'єкта господарювання.

Таким чином, оптимальна відповідність системи обліку потребам конкретного підприємства та їхнє узгодження за допомогою використання

елементів її організації дасть змогу швидше досягти мети діяльності суб'єкта господарювання, оперативніше отримувати необхідну інформацію у зручному вигляді та раціонально використовувати його ресурси, враховувати специфіку технології виробництва, організації, економіки переробних підприємств.

Література

1. Бухгалтерский учет : учеб. / Чацкис Е. Д., Лысюк А. Н., Лукашова И. А., Михайлова Т. П. Донецк : Сталкер, 1997. 352 с.
2. Бухгалтерский учет : учеб. / под ред. А. Д. Ларионова. Москва : ПРОСПЕКТ, 1998. 392 с.
3. Івахненко С. В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку: історія, теорія, перспективи : навч. посіб. 3-тє вид. Київ : Знання, 2006.
4. Кашаев А. Н. Проблемы учета и анализа экономической эффективности в производственных объединениях. Москва : Финансы, 1978. 224 с.
5. Карпушенко М. Ю. Організація обліку : навч. посіб. Харків : ХНАМГ, 2011. 241 с.
6. Кузминский А. Н., Сопко В. В. Организация бухгалтерского учета и экономического анализа в промышленности : практ. рук-во. Москва : Финансы и статистика, 1984. 200 с.
7. Концепція Державної цільової програми розвитку аграрного сектору економіки на період до 2020 року. URL: <http://minagro.gov.ua/node/16822>.
8. Рожельюк В. М. Організація бухгалтерського обліку діяльності переробних підприємств : монографія. Київ : ННЦ ІАЕ, 2013. 488 с.
9. Рожельюк В. М., Демяненко М. Я. Системний підхід до формування облікової інформації для потреб управління. Облік і фінанси. Київ. 2016. № 2(72). С. 8-18 .
10. Свірко С. В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах : навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2004. 380 с.
11. Сопко В. В., Завгородній В. П. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу : підруч. Київ : КНЕУ, 2004. 411 с.
12. Шпак В. А. Організація бухгалтерського обліку: Концептуальний підхід: моногр. Київ : Бізнес Медіа Консалтинг, 2011. 312 с.
13. Шпак В. А. Предмет і метод організації бухгалтерського обліку. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації : зб. наук. праць. Київ : Типографія «ППНВ», 2012. С. 312–318.

2.7. Особливості фіскально-облікового регулювання експортного потенціалу аграрної сфери України

Фіскально-облікове регулювання експортного потенціалу (ФОР ЕП) аграрної сфери України – це новий тип регулювання, який поєднує бюджетне, митне та бухгалтерське управління розвитком експорту аграрних товарів. Таке регулювання охоплює практично весь процес даного експорту: від витрат на нього і надходжень від нього до відображення у бухгалтерському обліку на відповідних рахунках. Воно повинно забезпечити стабільний розвиток експорту аграрної продукції у майбутньому в частині реалізації потенціалу. Причому така реалізація має враховувати вимоги, що ставляться перед Україною з боку Світової Організації Торгівлі і Європейського Союзу, зокрема в частині угоди щодо спрощення торговельних бар'єрів у контексті поступового зниження ставок вивізного мита в Україні щодо експорту товарів до країн Європи (Додаток І-С).

Коли говорити про бюджетну складову фіскального елементу регулювання ЕП України, то варто зазначити, що вона містить видатки зі Зведеного бюджету України на діяльність, пов'язану із виробництвом продукції на експорт і безпосередньо з експортом с/г продукції. До них варто віднести видатки на с/г за кодом 0421, що є складовою видатків на економічну діяльність (ВЕД – 0400) видатків за функціональною класифікацією (В_{ФК}) [1].

Щодо митної складової, то вона виявляється у формі вивізного (експортного) мита (ВМ), яке встановлюється на певний перелік продукції тваринництва і рослинництва (наприклад, насіння соняшнику). Воно як частина доходів бюджету України має код 15020000 [1].

Облікова складова ФОР ЕП аграрної сфери України, на відміну від її фіскальної частини, має на меті відобразити операції з продажу с/г товарів за кордон на основі певних рахунків. Основна мета такого відображення полягає у дотриманні легітимності експорту та виявленні руху аграрної продукції і коштів за неї, що слугують базою для сплати податків експортерами.

Доцільно виокремити два основні випадки відображення процесу експорту с/г товарів у бухгалтерському обліку в Україні – попередня оплата за продукцію та післяплата.

Зважаючи на те, що експорт товарів с/г є їх продажем за кордон, то в обліковому регулюванні для його відображення в Україні керуються Положенням (Стандартом) бухгалтерського обліку (П(С)БО) 15 «Дохід» і П(С)БО 21 «Вплив зміни валютних курсів». Зокрема, дохід від експорту аграрної

продукції в нашій державі визнається у загальному випадку на дату фактичного відвантаження продукції імпортеру чи передачі товарів його перевізнику [2]. Крім того, скасовано обов'язковий продаж валютної виручки від експорту з середини червня 2019 р., який до цього становив 30% від всієї її суми [3]. Валютна виручка від експорту с/г визнається активом, зараховується спочатку на розподільчі банківські рахунки продавця, що фактично були призначені для продажу валюти, а потім – на поточні рахунки [4], що є базою для визначення прибутку експортера.

Якщо розглядати випадок попередньої оплати за вітчизняну аграрну продукцію у повному обсязі, то вона відображається у певних бухгалтерських проведеннях (табл. 2.4), що відображають експорт товару «Пшениця» за кодом 1001 по УКТ ЗЕД.

Згідно з даними табл. 2.4 на основі вищенаведеної інформації було здійснено одинадцять господарських операцій, які почалися зарахуванням авансу на рахунок у банку експортера і завершилися закриттям рахунків за доходами і за витратами. Водночас виручка від експорту пшениці є доходом від реалізації готової продукції, а витрати на митного брокера – витратами на збут. Загалом це належить до фінансового результату від операційної діяльності.

Щодо післяоплати, то варто зазначити, що відвантаження товару також відображається за дебетом 362 «Розрахунки з іноземним покупцями», що створює дебіторську заборгованість експортера [5]. Це означає, що виникає монетарна заборгованість, на яку визначають курсові різниці [6], тобто зміну виручки від реалізації експортної продукції за коливання курсів валют:

Тобто загалом обліковий елемент ФОР ЕП с/г України пов'язаний із фіскальним у плані визначення основи його проведення та відображення, в тому числі через видатки і надходження від експорту у вигляді виручки і вивізного мита та його відображення у звітності.

Для визначення надходжень від експорту с/г України спочатку обчислимо ЕП вітчизняної аграрної продукції у вигляді процесів у системі MSEXCEL. Для цього будемо вважати, що ЕП с/г товарів – це показник, що ілюструє наявність максимального (E_{ACmax}) і прогнозного (E_{ACfr}) експорту продукції. Причому максимальним є рівень експорту, який можна було б досягти за максимально завантажених потужностей і за умов стабільного економічного зростання. На противагу цьому прогнозним є той експорт, який міг бути наявний за поточної економічної ситуації. Різницю між E_{ACmax} (E_{ACfr}) і фактичним експортом (E_{AC}) вважатимемо абсолютними резервами – $AR_{max}(AR_{fr})$, тобто можливостями його зростання.

Приклад облікових проведення експорту сільськогосподарської продукції України

№	Дата	Курс	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
1	24.09.2019	26,72 грн за 1 євро	Отримання валюти на рахунок експортера у сумі 10000 євро/267200 грн	316	681
2	25.09.2019	26,64 грн за 1 євро	Зараховано всю валюту, що надійшла на поточний рахунок, у сумі 26640 грн	312	316
3	27.09.2019	на дату авансу	Передача пшениці і визнання доходу в сумі 267200 грн	362	701
4	27.09.2019	х	Списання собівартості товару у сумі 135000 грн	901	271
5	28.09.2019	на дату авансу	Закрито рахунки обліку доходів у сумі 267200 грн	701	791
6	28.09.2019	х	Закрито рахунки обліку витрат у сумі 135000 грн	791	901
7	30.09.2019	х	Відображення зобов'язання зі сплати ПДВ на основі митної декларації за даними операції «2», 0 грн	702	641
8	30.09.2019	х	Оплата послуг митного брокера у сумі 800 грн	377	311
9	30.09.2019	х	Віднесення послуг митного брокера на витрати на збут у сумі 800 грн	93	377
10	30.09.2019	на дату авансу	Взаємозалік заборгованостей на суму раніше отриманого авансу	681	362
11	30.09.2019	х	Закрито рахунки обліку витрат у сумі 800 грн	791	93

Джерело: складено авторами на основі чинного Плану рахунків бухгалтерського обліку України [7], пояснень щодо експорту аграрної продукції [6; 8] та чинних курсів гривні до євро за даними Національного банку України [9].

Використавши час як основний фактор зміни експорту с/г товарів в Україні, розрахуємо ЕП, де спершу через метод згладжування середнього визначимо найбільш влучну залежність між E_{AC} , що гіпотетично є доходом від діяльності за субрахунком 701 у бухгалтерському обліку, і часом t (рис. 2.12):

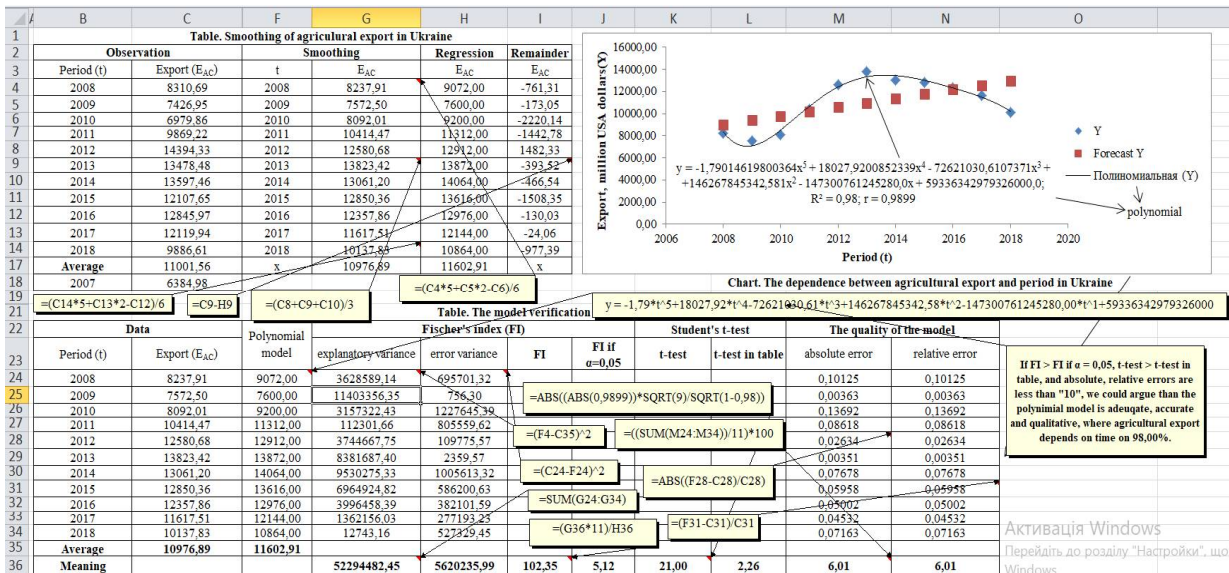


Рис. 2.12. Залежність експорту аграрної продукції України від часу

Джерело: розраховано авторами самостійно на основі статистичних даних [10] та теоретичної інформації [11].

Надалі на основі залишків експорту аграрної продукції України за методом Трига-Ліча спрогнозуємо E_{ACmax} і E_{ACfr} даних товарів (рис. 2.13):

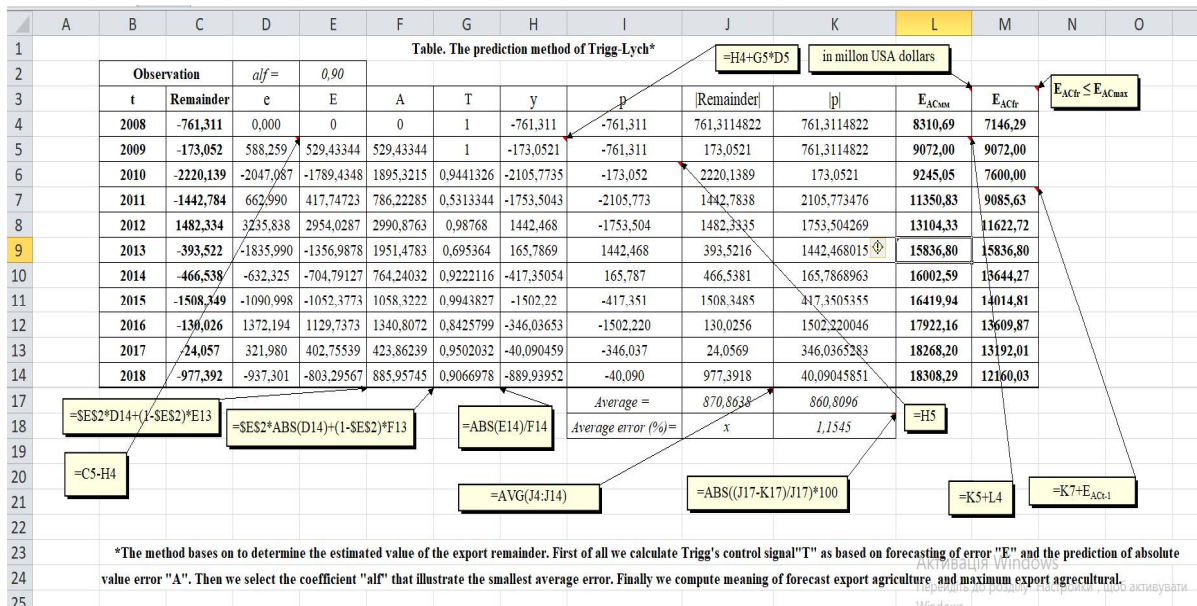


Рис. 2.13. Визначення рівня прогнозного і максимального експорту аграрних товарів України

Джерело: розраховано авторами самостійно на основі теоретичних даних [12, с. 20, 22, 23].

Згідно з рис. 2.13 за досліджуваній період E_{ACfr} продукції с/г загалом зріс на 70,16%. Причому таке збільшення було циклічним, що зумовлено кризовими явищами у вітчизняній економіці. Крім того, за 2008–2018 рр. E_{ACmax} таких

товарів підвищився практично вдвічі (рис. 2.13), з характером зниження рівня приросту через ефект спадної віддачі ресурсів. Відповідно на основі даних рис. 1 і рис. 2 розрахуємо рівень ЕП продуктів с/г України, що також відобразить наявні їхні резерви (рис. 2.14). Дані, наведені на рис. 3, показують, що за досліджуваний проміжок часу ЕП с/г товарів України не був повністю реалізований. Це підтверджують наявні сумарні резерви (як максимальні, так і прогнозні) у сумі 32823,70 і 5967,28 млн дол. США відповідно (рис. 2.14):

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	K	L
1	Table. The main indicators of agricultural export potential in Ukraine										
2	t	E _{AC}	E _{ACmax}	E _{ACfr}	IEP _{max}	IEP _{fr}	IEPU _{max}	IEPU _{fr}	AR _{max}	AR _{fr}	
3	2008	8310,69	8310,69	7146,29	1,000	0,860	1,000	1,163	0,00	-1164,40	
4	2009	7426,95	9072,00	9072,00	1,221	1,221	0,819	0,819	1645,05	1645,05	
5	2010	6979,86	9245,05	7600,00	1,325	1,089	0,755	0,918	2265,19	620,14	
6	2011	9869,22	11350,83	9085,63	1,150	0,921	0,869	1,086	1481,61	-783,58	
7	2012	14394,33	13104,33	11622,72	0,910	0,807	1,098	1,238	-1298,00	-2771,61	
8	2013	13478,48	15836,80	15836,80	1,175	1,175	0,851	0,851	2358,32	2358,32	
9	2014	13597,46	16002,59	13644,27	1,177	1,003	0,850	0,997	2405,13	46,80	
10	2015	12107,65	16419,94	14014,81	1,356	1,158	0,737	0,864	4312,29	1907,16	
11	2016	12845,97	17922,16	13609,87	1,395	1,059	0,717	0,944	5076,18	763,90	
12	2017	12119,94	18268,20	13192,01	1,507	1,088	0,663	0,919	6148,25	1072,07	
13	2018	9886,61	18308,29	12160,03	1,852	1,230	0,540	0,813	8421,68	2273,43	
16	Sum	121017,16	153840,87	126984,44	1,271	1,049	0,787	0,953	32823,70	5967,28	
17											
18		index of export potential		maximum absolute reserves		=E6/C6	=D4/C4	=C12/D12	=C5/E5		
19											
20		index of export potential use			=D6-C6			=E13-C13			
21											

Рис. 2.14. Основні показники експортного потенціалу продукції сільського господарства України

Джерело: розраховано авторами самостійно на основі рис. 1 і рис. 2.

За наявними показниками ЕП с/г України оцінимо дію видатків на с/г із Зведеного бюджету України на нього (рис. 2.15):

	A	B	G	H	I	J	K	L	M	N	O	P	Q	R
1	Table. The impact of agricultural's budget expenditures on its export potential in Ukraine													
2	Period	FE _{AC} USA million dollars	Growth rate of FE _{AC} , %	E _{AC} USA million dollars	Growth rate of E _{AC} , %	CeE _{AC} *FE _{AC}	IEP _{max}	CeIEP _{max} *FE _{AC}	IEP _{fr}	CeIEP _{fr} *FE _{AC}	Cost effectiveness of exports	Absolute value of 1% increase for FE _{AC}	Absolute value of 1% increase for E _{AC}	
3	2008	1693,19	x	8310,69	x	x	1,00	x	0,86	x	4,91	x	x	
4	2009	744,15	-56,05	7426,95	-10,63	0,74	1,22	-0,26	1,22	-0,45	9,98	16,93	83,11	
5	2010	846,86	13,80	6979,86	-6,02	-0,48	1,32	0,63	1,09	-0,89	8,24	7,44	74,27	
6	2011	869,86	2,72	9869,22	41,40	12,80	1,15	-5,26	0,92	-6,25	11,35	8,47	69,80	
7	2012	833,43	-4,19	14394,33	45,85	-8,72	0,91	5,44	0,81	3,06	17,27	8,70	98,69	
8	2013	865,03	3,79	13478,48	-6,36	-1,77	1,17	6,82	1,17	9,96	15,58	8,33	143,94	
9	2014	441,25	-48,99	13597,46	0,88	-0,01	1,18	-0,003	1,00	0,24	30,82	8,65	134,78	
10	2015	250,02	-43,34	12107,65	-10,96	0,21	1,36	-0,26	1,16	-0,26	48,43	4,41	135,97	
11	2016	214,47	-14,22	12845,97	6,10	-0,39	1,40	-0,19	1,06	0,58	59,90	2,50	121,08	
12	2017	465,94	117,26	12119,94	-5,65	-0,08	1,51	0,40	1,09	0,04	26,01	2,14	128,46	
13	2018	508,37	9,11	9886,61	-18,45	-2,33	1,85	2,36	1,23	1,40	19,45	4,66	121,20	
14	Sum	7732,56	-69,98	121017,16	18,96	-0,16	1,27	-0,56	1,05	-0,33	15,65	16,93	83,11	
15														
16														
17														
18														
19														
20														
21														

Рис. 2.15. Залежність складових експортного потенціалу аграрної продукції від видатків бюджету в Україні

Джерело: розраховано авторами самостійно на основі рис. 2.12, рис. 2.13, рис. 2.14 із використанням даних [9].

Інформація, надана на рис. 2.15, дає змогу стверджувати, що за 2008–2018 рр. дія видатків на с/г (FE_{AC}), які становили 1,08% від усіх видатків держави згідно з розрахунками по даних [13], на елементи ЕП аграрної продукції України була диференційованою. Так, на фактичний експорт даної продукції зміна видатків з бюджету держави на неї прямо діяла в 2009, 2011 і 2015 рр. Тоді відповідне зростання / зменшення видатків супроводжувало підвищення / зниження E_{AC} відповідно до коефіцієнта дугової еластичності, що є відношенням різниці і півсуми результативної ознаки до аналогічного показника факторної ознаки [4, с. 222] (рис. 2.15). Особливо воно було значним у 2011 р., тобто в період післякризового оновлення, коли 1,00% підвищення FE_{AC} у сумі 8,47 млн дол. США спричинило зростання експорту аграрної продукції на 893,44 млн дол. США, відповідно до показника абсолютного значення 1% приросту як відношення вартості експорту в попередньому періоді до «100» [11], чи на 12,80% згідно з даними рис. 2.15.

Якщо витратна частина ФОР ЕП С/Г товарів України безпосередньо діє на його використання, то дохідна, зокрема у частині експортного мита, впливає на рівень надходжень до бюджету країни. Крім того, ставки мита впливають як на ЕП с/г продукції, так і на надходження від нього (рис. 2.15).

Дані, відображені на рис. 2.15, ілюструють, що за 2008–2018 рр. взаємозв'язок ВМ (ED), яке займало менше 0,05% від доходів Зведеного бюджету України за власними обчисленнями, із ЕП аграрної продукції був як прямим, так і оберненим. По-перше, це зумовлено зниженням середньоарифметичної ставки ВМ (AADR) за даний період згідно із зобов'язаннями України перед СОТ та ЄС за Додатком І-С Угоди між Україною та ЄС про поступову відміну ВМ, де, наприклад, базова ставка експортного мита на товар «Насіння соняшнику» знизилася з 16 до 10% від вартості товару [15]. По-друге, це спричинено коливанням в експорті продукції, що оподатковується таким митом (E_{AC}^D). По-третє, впливає фактор зміни ЕП (рис. 2.15).

Загалом за 2008–2018 рр. як на максимальний, так і на прогнозний ЕП зниження AADR на 1% супроводило підвищення таких ЕП на 0,59 і 0,35% відповідно (рис. 5), що є цілком закономірно. Також розмір фактичного ВМ, сплаченого до бюджету України, прямо пропорційно знизився на 1,02%, чи на 0,39 млн дол. США, та на 3,27%, або на 1,07 млн дол. США від зниження AADR й E_{AC}^D на 1% відповідно. Якщо говорити про розмір ВМ, то за досліджуваний проміжок часу за реалізації прогнозного ЕП він міг бути більшим на 0,84 млн дол. США, а за досягнення максимального ЕП – 73,50 млн дол. США за сукупним значенням абсолютних резервів (рис. 2.16).

19 $f_{\text{max}} = ((D9-D8)/((D9+D8)/2))((C9-C8)/((C9+C8)/2))$

Period	Arithmetic average duty rate (AADR), %	E_{AC}^D , USA million dollars	$CeIEP_{\text{max}}^D \cdot AADR$	$CeIEP_{\text{p}}^D \cdot AADR$	$CeE_{AC}^D \cdot AADR$	Export duty (ED), USA million dollars	$CeED^D \cdot AADR$	$CeED^D \cdot E_{AC}^D$	ED_{max} , USA million dollars	ED_{max} , USA million dollars	$AR_{\%}$	AR_{max}	Absolute value of 1% increase for E_{AC}^D	Absolute value of 1% increase for ED
2008	32,00	103,75	x	x	x	32,70	x	x	28,13	32,70	-4,57	0,00	x	x
2009	29,33	109,24	-2,29	-4,00	-0,59	31,06	0,59	-1,00	37,89	37,89	6,83	6,83	1,038	0,327
2010	26,67	138,88	-0,85	1,21	-2,51	30,24	0,28	-0,11	39,50	47,84	8,26	17,60	1,092	0,311
2011	24,33	681,34	1,54	1,83	-14,46	163,94	-15,05	1,04	150,83	189,53	-13,11	24,59	1,389	0,302
2012	22,00	189,32	2,31	1,30	11,22	24,96	14,61	1,30	20,22	22,71	-4,74	-2,25	6,813	1,639
2013	20,00	58,16	-2,66	-3,89	11,13	9,65	9,38	0,84	11,18	11,18	1,63	1,63	1,893	0,250
2014	18,00	66,13	-0,02	1,50	-1,22	11,22	-1,53	1,25	11,22	13,24	0,00	2,02	0,582	0,096
2015	16,00	49,70	-1,20	1,21	2,41	7,78	3,08	1,28	9,03	10,58	1,25	2,80	0,661	0,112
2016	11,68	113,24	-0,09	0,28	-2,50	14,31	-1,90	0,76	15,16	20,03	0,85	5,72	0,497	0,078
2017	11,04	80,94	-1,36	-0,48	5,88	11,26	4,21	0,72	12,28	17,00	1,02	5,74	1,132	0,143
2018	10,40	75,38	-3,44	-2,04	1,19	10,38	1,36	1,14	12,80	19,20	2,42	8,82	0,809	0,113
Sum	x	1666,10	-0,59	-0,35	0,31	347,40	1,02	3,27	349,24	420,90	0,84	73,50	1,038	0,327

Table. The relationship between export duties on agricultural products and its export potential in Ukraine

Export of agricultural goods for which customs duties are paid

Absolute reserves in USA million dollars as before

It is calculated similarly to the forecast export duty

Calculated as the product of a fact agriculture export product's share in goods, subject to duty in general, for the corresponding forecast export duty in total. In turn, the forecast export duty in total is calculated as the product of the share fact export duty's in fact export goods, subject to duty in general, for the corresponding forecast export in general. For example, in 2009 the forecast export duty is equal 37,89 USA million dollars ($0,63 \cdot 59,93$, where $59,93 = 0,28434 \cdot 210,76$).

Calculated as the product of the fact export duty in total on an fact agriculture export product's share in goods, subject to duty in general

$=((D14-D13)/((D14+D13)/2))((C14-C13)/((C14+C13)/2))$

$=((30+50)+16)/3$

Рис. 2.16. Зв'язок експортного потенціалу аграрної продукції України і вивізного мита

Джерело: розраховано авторами самостійно з використанням даних [10; 13; 15].

Доцільно зазначити, що в обліковому аспекті вивізні мито виражають у кількох бухгалтерських проведеннях в Україні, де, по-перше, відображають зобов'язання з його сплати (дебет 702 «Дохід від реалізації товарів» – кредит 641 «Розрахунки за податками»), а по-друге, – його оплату з рахунка в банку в національній валюті (дебет 641 «Розрахунки за податками» – кредит 311 «Поточні рахунки в національній валюті»).

На нашу думку, найбільш можливо оптимально поєднати реалізацію ЕП через збільшення фактичного експорту з надходженнями від експорту до бюджету, що зумовлено розглянутими взятими зобов'язаннями України перед СОТ і ЄС. Таке зростання можливе за умови грамотного виробництва аграрної продукції із застосуванням безпілотних літальних апаратів через оцінювання земельних ресурсів, погодних умов тощо [16, с. 153].

Насамперед у плані видатків на с/г як детермінанта розвитку виробництва експортних товарів необхідно дотримуватися їх зростання в посткризовому періоді, починаючи близько з 870,00 млн дол. США, де їх вплив на фактичний експорт є позитивним і тісним (рис. 2.15). Це, на наш погляд, приведе до структурних зрушень в експорті. Коли говорити про ВМ, то умовою повноцінного вступу в ЄС є поступова відміна його ставок за додатком Додаток І-С (рис. 2.17):

	A	B	C	D	I	J	L	M	N	P	T	U
1												
2												
3	Table. The relationship between preferential export duties on agricultural products and its export potential in Ukraine											
4	Period	Arithmetic average duty rate (AADR ^D), %	E _{AC} ^D , USA million dollars	CeE _{AC} ^D *AADR ^D *	Export duty (ED), USA million dollars	CeED ^D *AADR ^D *	CeED ^D *E _{AC} ^D	ED ^D , USA million dollars	AR, USA million dollars	Absolute value of 1% increase for E _{AC} ^D	Absolute value of 1% increase for ED	
5	2008	32,00	103,75	x	32,70	x	x	32,70	0,00	x	x	
6	2009	29,33	109,24	-0,59	31,06	0,59	-1,00	31,06	0,00	1,038	0,327	
7	2010	26,67	138,88	-2,51	30,24	0,28	-0,11	30,24	0,00	1,092	0,311	
8	2011	24,33	681,34	-14,46	163,94	-15,05	1,04	163,94	0,00	1,389	0,302	
9	2012	22,00	189,32	11,22	24,96	14,61	1,30	24,96	0,00	6,813	1,639	
10	2013	20,00	58,16	11,13	9,55	9,38	0,84	9,55	0,00	1,893	0,250	
11	2014	18,00	66,13	-1,22	11,22	-1,53	1,25	11,22	0,00	0,582	0,096	
12	2015	16,00	49,70	2,41	7,78	3,08	1,28	7,78	0,00	0,661	0,112	
13	2016	9,37	113,24	-1,49	14,31	-1,13	0,76	7,39	-6,92	0,497	0,078	
14	2017	8,41	80,94	3,10	11,26	2,22	0,72	14,21	2,95	1,132	0,143	
15	2018	7,47	75,38	0,60	10,38	0,68	1,14	11,14	0,76	0,809	0,113	
16	Sum	x	1666,10	0,25	347,40	0,83	3,27	344,19	x	1,038	0,327	
17												
18												
19												

Рис. 2.17. Зв'язок фактичного експорту сільськогосподарських товарів України і вивізного мита за умови застосування ставок ЄС

Джерело: розраховано авторами самостійно з використанням даних [15].

Інформація з рис. 2.16 доводить, що в разі застосування ставок вивізного мита, вказаних у Додатку І-С, Україна може отримати більші надходження до бюджету (наприклад, в 2017 і 2018 рр.). Причиною цього є ймовірне зростання вартості фактичного експорту у майбутньому через нижче навантаження на нього, що породжує наявну еластичність ВМ від певного розміру середньоарифметичної ставки такого мита та експорту (рис. 2.17).

На відміну від фіскального елементу, з точки зору облікової частини ФОР ЕП аграрної продукції України, на наш погляд, потребує вдосконалення облік валюти (табл. 2.4), де в разі відміни обов'язкового її продажу для зниження періоду часу її повноцінного використання доцільно замість двох проведень в автоматичному порядку використовувати одне, а саме: дебет 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті» – кредит 681 «Розрахунки за авансами одержаними» (наприклад, у процесі отримання авансів).

Зважаючи на проведені дослідження, можна зробити висновки, що фіскально-облікового регулювання експортного потенціалу аграрної сфери України поєднує: бюджетне (видатки з бюджету на с/г продукцію для її виробництва і реалізації), митне (надходження до бюджету в частині вивізного мита на експорт продукції) та бухгалтерське (відображення операцій з продажу с/г товарів за кордон для легітимності експорту та виявлення руху аграрної продукції і коштів за неї, що слугують базою для сплати податків експортерами) управління розвитком експорту аграрних товарів.

Література

1. Бюджетний кодекс України: Кодекс України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
2. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку: Наказ Міністерства фінансів від 29.11.99 р. № 290 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.
3. Про затвердження Положення про заходи захисту та визначення порядку здійснення окремих операцій в іноземній валюті: Постанова Правління Національного банку України від 02.01.2019 р. № 5 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0005500-19/ed20190910>.
4. Про затвердження положення (стандарту) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів»: Наказ Міністерства фінансів від 10.08.2000 р. № 193 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00>.
5. Ольга Негоденко. Коливання валютних курсів при експорті-імпорті товарів. Наслідки для підприємства. (н.д.): http://www.mdoffice.com.ua/pls/MDOOffice/aSNewsDic.getNews?dat=07122015&num_c=500920.
6. Експорт без обов'язкового продажу валюти. (н.д.). URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2019/july/issue-56/article-45545.html>.
7. План рахунків бухгалтерського обліку. (н.д.). URL: <http://www.buhoblik.org.ua/uchet/organizacziya-buxgalterskogo-ucheta/388-plan-rahunkiv.html>.
8. Експорт сільськогосподарської продукції. (н.д.). URL: <https://www.golovbukh.ua/article/7618-eksport-slskogospodarsko-produkts>.
9. Офіційний курс гривні щодо іноземних валют (н.д.). URL: <https://bank.gov.ua/markets/exchangerates?date=25.09.2019&period=daily>.
10. Державна служба статистики України. (н.д.). URL: <http://www.ukrstat.gov.ua>.
11. Ткач Є.І., Сторожук В.П.. Загальна теорія статистики. (2009). URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/463/1/%D0%B7%D0%B0%D0%B3%D0%B0%D0%BB%D1%8C%D0%BD%D0%B0%20%D1%82%D0%B5%D0%BE%D1%80%D1%96%D1%8F%20%D1%81%D1%82%D0%B0%D1%82%D0%B8%D1%81%D1%82%D0%B8%D0%BA%D0%B8.pdf>.
12. Алпатов А.П., Прохоренков А.М., Качала Н.М. Использование прогнозирующих моделей для управления технологическими объектами // Вісник ЧДТУ. 2010. № 3. С. 20-25.

13. Державна казначейська служба України: Офіційний веб-сайт. (2014). URL: <http://treasury.gov.ua/main/uk/index>.
14. Економічна теорія: політична економія: підручник / за ред.. С.І. Юрія. Київ: Кондор, 2009. 604 с.
15. Державна фіскальна служба України. Офіційний портал (н.д.). URL: <http://sfs.gov.ua/>.
16. Шевчук О.А., Брик М.М. Автоматизація обліку в агропромислових підприємствах із використанням безпілотних літальних апаратів // Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії. 2018. Випуск 3 (15). С. 153.

2.8. Ризики діяльності суб'єктів господарювання: виявлення та методичний інструментарій управління в системі бухгалтерського обліку

Бухгалтерський облік як функція управління – це насамперед знання про стан і поведінку активів, капіталу та зобов'язань під впливом господарських операцій на усіх рівнях ієрархії суб'єкта господарювання. Водночас виокремлюють господарські процеси як об'єкти бухгалтерського обліку. Усі господарські операції та господарські процеси пов'язані із ризиком їх здійснення, а відтак потребують отримання достовірної інформації та необхідних знань для її застосування. Для обґрунтування припущення, що бухгалтерський облік може бути інструментом управління ризиками суб'єкта господарювання, необхідно вирішити такі взаємопов'язані завдання:

- визначити ризик (об'єктів та фактів господарської діяльності, пов'язаних з ризиком) у системі бухгалтерського обліку;
- обрати методичний інструментарій управління ризиками, що притаманний системі бухгалтерського обліку.

Ризик – це один із найважливіших елементів господарювання та управління. Виникнення підприємницького ризику є об'єктивним економічним законом та невід'ємною частиною господарської діяльності. Його наявність у діяльності суб'єкта господарювання зумовлена обмеженістю матеріальних, трудових, фінансових, інформаційних та інших ресурсів.

Ризик як природний вияв мобільності та життєздатності економічних систем спонукає приймати нестандартні рішення, оновлювати структуру економічної системи через створення відповідних дієвих інституцій. На мікрорівні до них належить система бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання, за допомогою інструментів якого можна здійснювати вплив на рівень підприємницьких ризиків. У ризик-менеджменті одним із етапів управління економічним ризиком є створення зовнішніх (страхування) або внутрішніх (бухгалтерських) резервів. Найбільш керованим та передбачуваним є господарський (підприємницький) ризик. Наявність ризику зумовлює здійснення антиризикової діяльності, одним з методів якої є створення резервів.

Бухгалтерський облік як інструмент мінімізації (нейтралізації) ймовірних наслідків господарських ризиків шляхом створення відповідного інформаційного забезпечення на всіх етапах процесу управління в умовах ризику відіграє важливу роль в управлінні діяльністю підприємства.

Ризик як одна з найбільш складних економічних категорій, що пов'язані з результатами господарської діяльності, має характерні риси (рис. 2.18).

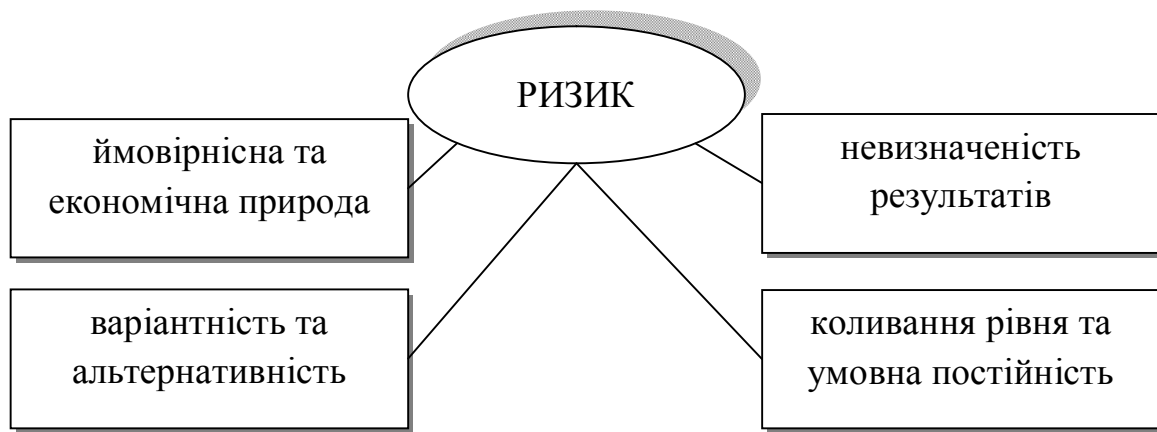


Рис. 2.18. Характерні риси ризику як економічної категорії

Під «ризиком» прийнято розуміти вірогідність (загрозу) втрати суб'єктом господарювання частини своїх ресурсів, недоотримання доходів або появи додаткових витрат в результаті здійснення певної виробничої-господарської та/або фінансової діяльності. Слід зазначити, що ризики в системі бухгалтерського обліку володіють певними особливостями порівняно з іншими економічними ризиками. Проте наявні в науковій літературі підходи до загальної класифікації всіх ризиків, незважаючи на їхню розрізненість, загалом можуть виконувати рол певної теоретико-методологічної основи комплексної класифікації ризиків у системі бухгалтерського обліку за різними ознаками.

Об'єктом дослідження є суб'єкт господарювання як система, на яку впливає як зовнішнє, так і внутрішнє середовище. Відповідно підсистемами визначено ті види його діяльності, які формують цю систему, адже кожен вид діяльності такого суб'єкта конкретизується за допомогою об'єктів, які в результаті оцінювання дають інформацію про кожен вид діяльності. Відповідно до підходів до класифікації видів діяльності, а також об'єктів облікової системи, запропоновано такі класифікаційні ознаки та види ризиків (рис. 2.19).

Означена класифікація ризиків має характер трьохрівневої системи, тобто:

- група (ризики внутрішні та зовнішні);
- вид (ризики операційної, фінансової та інвестиційної діяльності);
- підвид (ризики господарських засобів, джерел формування господарських засобів, господарських процесів).

За місцем виникнення ризики поділяються на зовнішні, які залежать від державного та професійного регулювання бухгалтерського обліку (макрорівень регулювання облікової політики), та внутрішні, що зумовлені специфікою веденням бухгалтерського обліку конкретним господарюючим суб'єктом згідно його облікової політики (мікрорівень).

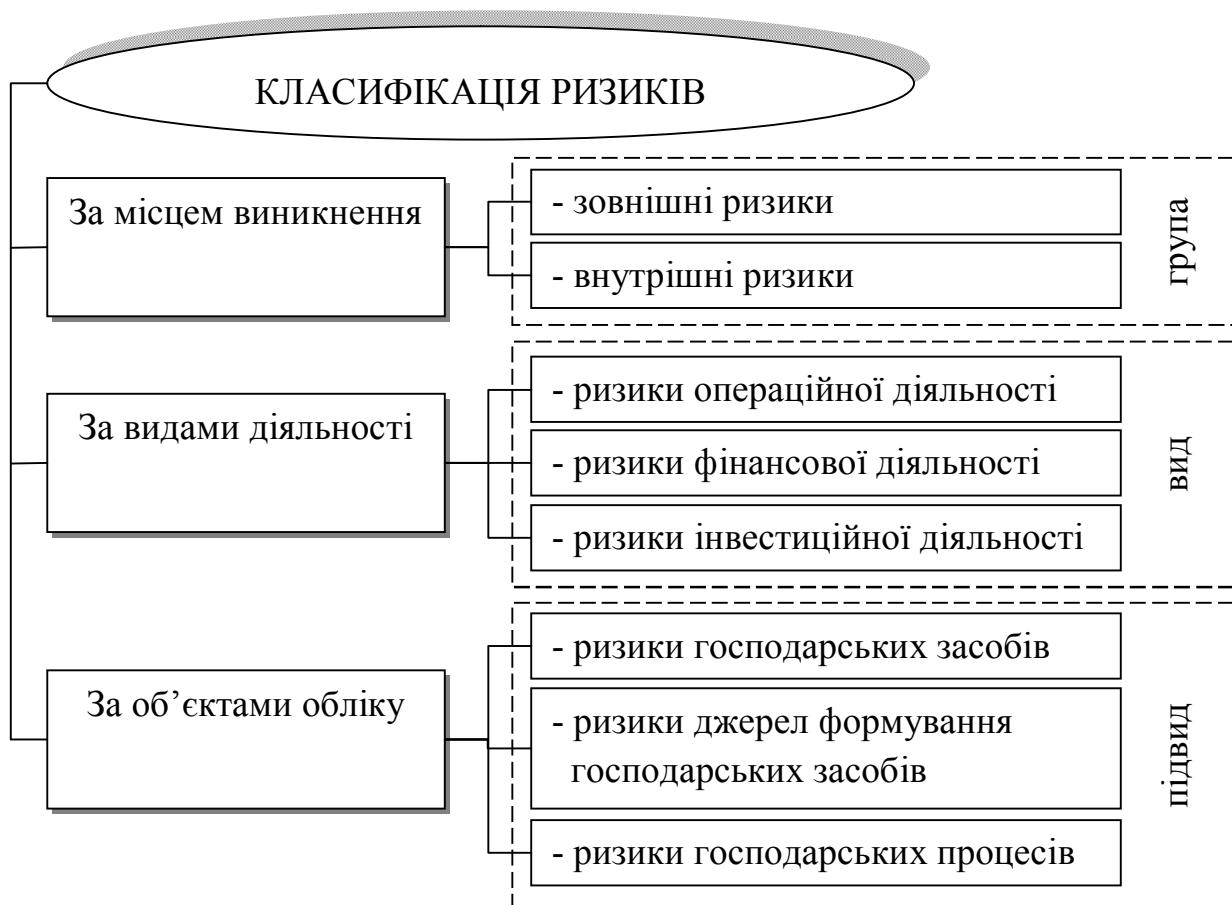


Рис. 2.19. Класифікація ризиків у бухгалтерському обліку

Згідно з другою класифікаційною ознакою можна виділити ризики операційної діяльності (ризики постачання, виробництва, збуту, управління), ризики фінансової діяльності (кредитний ризик, валютний ризик тощо) та ризики інвестиційної діяльності (ризики від реалізації необоротних активів, майнових комплексів тощо). Відповідно до об'єктів обліку ризики можна класифікувати на:

1) ризики господарських засобів – ризики основних засобів; нематеріальних активів; капітального будівництва; ризики довгострокової дебіторської заборгованості;

2) ризики джерел формування господарських засобів – ризики власного капіталу (статутного, пайового, додаткового, резервного, вилученого, неоплаченого, нерозподілених прибутків (непокритих збитків)), ризики зобов'язань (ризики кредитів, кредиторської заборгованості, за виплатами працівникам, розрахунків зі страхування, за податками й платежами, розрахунків з учасниками тощо);

3) ризики господарських процесів – ризики доходів, витрат, фінансових результатів.

Зазначена класифікація ризиків дасть можливість бухгалтерам без зайвих зусиль відобразити в обліку (одночасно з об'єктом) ризики, які супроводжують

певний об'єкт. Ця класифікація відповідає розробленій системі вітчизняного бухгалтерського обліку, є зрозумілою для користувача бухгалтерської інформації та не суперечить чинному законодавству щодо питань обліку.

Поняття ризику в бухгалтерському обліку тісно пов'язане із очікуванням настання господарських операцій та можливих невизначеностей у них. Цей термін зазвичай пов'язаний із великою ймовірністю потенційно небажаних чи непередбачуваних результатів, які ведуть до зміни активів, капіталу та пасивів суб'єкта господарювання загалом чи їх окремих видів. Це може бути тривалим динамічним чи статичним процесом та результатом минулих, теперішніх або майбутніх подій. Також ризик варто розглядати як загрозу або ймовірність втрати. Він зазвичай поєднує ймовірність майбутніх подій з їхніми наслідками, а також обставини, які супроводжують настання цих подій. З метою управління ризиком, застосування основних засад ризикології в прикладних проблемах економіки та підприємництва для цілей бухгалтерського обліку потрібна відповідна класифікація ризиків. Насамперед це пов'язано з тим, що в процесі своєї діяльності суб'єкти господарської діяльності належать до групи підприємницьких ризиків (рис. 2.20).



Рис. 2.20. Зміст ризиків суб'єктів господарювання за видовими

Дослідження сутності ризику та порядку його відображення в системі бухгалтерського обліку дозволяє розмежовувати причини, що спричиняють його виникнення (ризик-причина) та наслідки дії ризику (ризик-наслідок), що дає можливість встановити співвідношення «ризик-причина» з умовним фактом господарської діяльності, а «ризик-наслідок» – з дійсним (реальним) фактом господарської діяльності (рис. 2.21).

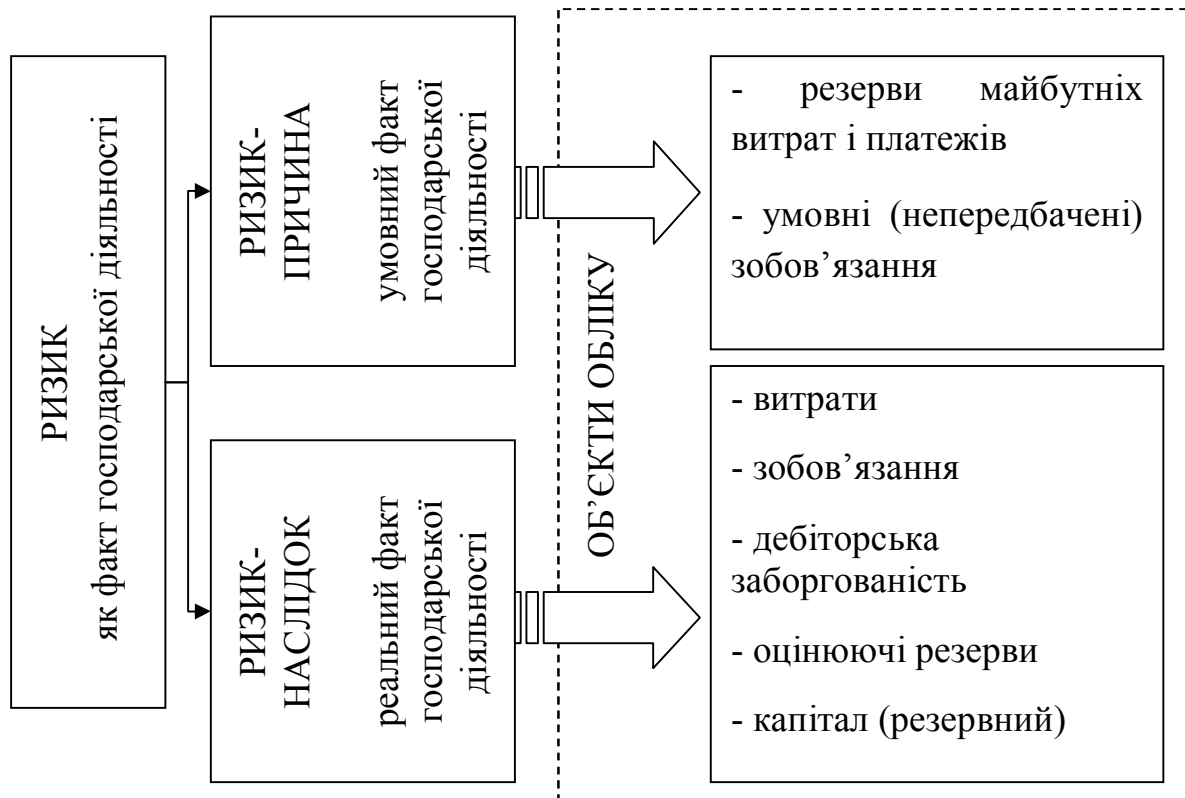


Рис. 2.21. Взаємозв'язок фактів фінансово-господарської діяльності, які зумовлені ризиками, та об'єктів бухгалтерського обліку

Згідно чинного законодавства, підґрунтям визнання підприємницьких ризиків у системі бухгалтерського обліку виступає принцип обачності, який передбачає при оцінюванні наданої у звітності інформації недопущення завищення активів і доходів або заниження витрат і зобов'язань господарюючого суб'єкта. Іншими словами, принцип обачності дозволяє зменшити ризик суб'єктивізму при застосуванні облікових оцінок. Разом з тим, як підтверджує облікова практика, фактичне використання принципу обачності може породжувати невідповідність витрат і доходів звітного періоду, втрату збалансованості окремих показників активів та зобов'язань. Крім того, слід відмітити, що даний принцип нерідко використовують як інструмент маніпулювання обліковими даними, коли мова йде про створення завищених резервів сумнівних боргів або забезпечень майбутніх витрат. У зв'язку з цим

коректніші результати можна отримати при оцінюванні ступеню чутливості окремих об'єктів бухгалтерського обліку до ризику. Під принципом чутливості до ризику варто розуміти відображення у звітності фактичних та потенційних наслідків господарських операцій та подій, не основі оцінювання їхньої чутливості до ризиків, пов'язаних з діяльністю суб'єкта господарювання.

Для обліково-аналітичного забезпечення ймовірності виникнення ризиків з метою управління ними виокремлюють групи інформаційних масивів (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Ознаки виникнення ймовірних ризиків за їхніми об'єктами і суб'єктами у бухгалтерському обліку

№ з/п	Об'єкти й суб'єкти ризиків	Ознаки ймовірних ризиків
1	Активи	Зменшення залишків, неузгодженість наявності з потребою для здійснення виробничо-фінансової діяльності, високий відсоток зношеності майна, наявність неліквідів, простроченої в т. ч. сумнівної та безнадійної дебіторської заборгованості, затовареність продукції, незаконне привласнення тощо.
2	Пасиви (власний і залучений капітал)	Відсутність або різке зменшення власного капіталу, зокрема відсутність резервного капіталу, високий рівень кредиторської заборгованості, несвоєчасна сплата кредитів банку, неплатоспроможність, ймовірний ризик банкрутства, пов'язаний з неплатоспроможністю тощо.
3	Види діяльності (операційна, фінансова, інвестиційна)	Зниження обсягів виробництва і реалізації, різке підвищення собівартості продукції, наявність рекламацій, претензій щодо якості продукції застосування застарілих технологій, слабе впровадження інновацій, недостатнє і несвоєчасне забезпечення паливом, сировиною, енергією, низька якість сировини і матеріалів; недостатньо розвинена фінансова, інвестиційна діяльність, збитковість цих видів діяльності, знецінення реальної вартості капіталу (інфляція), зміна обмінного курсу валюти, неповернення депозитних вкладів банками, повне або часткове неповернення платежів за реалізовану продукцію, збільшення витрат на виробництво продукції, збитковість окремих галузей тощо
4	Запобіжні (превентивні) заходи	Невиконання запобіжних заходів безпеки, порушення правил протипожежної безпеки, зафіксовані факти порушення екологічної безпеки, відсутність придбання отрутохімікатів, медикаментів, препаратів, недотримання правил ветеринарних процедур, внесення отрутохімікатів у ґрунт, протруювання насіння з порушенням технологічних вимог тощо.
5	Склад і структура персоналу підприємства	Кадрова політика, плинність кадрів та її причини. Рівень забезпеченості висококваліфікованими кадрами. Неналежне оформлення трудових договорів, контрактів; політика матеріального стимулювання, спеціального харчування, соціально-побутового обслуговування, низька продуктивність праці, відсутність посадових інструкцій, факти порушення трудової дисципліни, відсутність договорів про повну матеріальну відповідальність, планування підвищення кваліфікації кадрів тощо.
6	Інформаційне забезпечення	Відсутність та / або необґрунтованість Положення (наказу) про облікову політику, недотримання облікової політики; відсутність або необґрунтованість службових (посадових) інструкцій для облікового персоналу, відсутність графіків документообігу і подання звітності; низький рівень застосування та впровадження комп'ютерного програмного забезпечення, недоліки в організації та технології комп'ютеризації обліково-економічної роботи, використання застарілого нормативно-правового забезпечення обліку і звітності тощо.

Така систематизація та групування потрібні для визначення відповідних методів управління ризиками (табл. 2.6). Водночас застосування нових методів управління ризиками зумовлюють необхідність адекватної організації інформаційних потоків.

Таблиця 2.6

Методи управління ризиками та їхнє інформаційне забезпечення

Назва заходів (методів)	Зміст заходів та рахунки для їхнього обліку
Резервування коштів на покриття втрат від ризиків та інші заходи самострахування ризиків	Створення резервного капіталу, резерву сумнівних боргів, безнадійної дебіторської заборгованості; резервування коштів для забезпечення майбутніх витрат на проведення гарантійних ремонтів проданої продукції покупцям; резервування коштів на виплату додаткових відпусток, пенсій та ін.
Диверсифікація діяльності, активів	Організація нових, більш ефективних видів діяльності, зміни в складі активів (вкладання коштів в інші активи), цінних паперів, відкриття нових депозитних рахунків у банках; такі операції обліковуються аналогічно відображенню в обліку процесів і активів статутної діяльності, але для відокремлення диверсифікаційних об'єктів викривають відповідні аналітичні рахунки.
Передача ризиків третім особам (передача векселів та ін.)	Передача суб'єктами господарювання права на отримання боргу комерційним банкам (факторинг), кредитування під заставу дебіторської заборгованості та ін. В обліку відображена оплата комісійних послуг за виконання означених операцій (рах. 94), а також операції з вексями, одержаними для забезпечення дебіторської заборгованості (рах. 34, 16, 62, 51, 37).
Заходи з мінімізації ризику	Укладання ф'ючерсних і форвардних контрактів, опціонів, хеджування господарських операцій (рахунки для обліку розрахунків з підприємствами та організаціями; контрактні зобов'язання для обліку форвардних і ф'ючерсних контрактів, опціонів) тощо.
Система штрафних санкцій	Передбачення штрафів, пені в договорах з контрагентами для компенсації збитків підприємства; штрафні санкції, компенсації збитки за договорами про повну матеріальну відповідальність, за трудовими контрактами і договорами; покриття збитків за рахунок прибутку, за порушення і помилки, допущені в розрахунках за податками, відрахуваннями на соціальне страхування та іншими бюджетними платежами, а також пов'язаними з наданням державної цільової допомоги та ін. Використовуються рахунки для обміну розрахунків з установами, організаціями, підприємствами (62, 53, 64, 65, 68, 94, 36, 37).
Страхування господарських ризиків страховими компаніями	Страхування (майна, посівів, тварин, фінансових ризиків, автотранспорту, відповідальності) здійснюється з метою створення страхових резервів та їх використання для відшкодування різних видів витрат, збитки страхувальників у разі настання страхових випадки шляхом виплати страхових компенсацій і страхових сум. Для розрахунків зі страхування призначено рахунок 65, на якому облічують страхові платежі та відшкодування матеріального збитку страховими компаніями за повністю або частково пошкоджене майно, загиблі посіви, тварини тощо

Робота зі збору інформації та виявлення ризиків допомагає ідентифікувати більшість небезпек, але, як правило, через певний час виявляються нові. Це може бути пов'язане з нагромадженням досвіду і статистичних даних, а також з упровадженням нових технологій та використанням інших матеріалів. Тому важливою складовою частиною підприємницької діяльності у цій частині є створення спеціальної програми з контролю і виявлення нових ризиків. Таку програму має планувати окремий відділ з управління ризиком чи ризик-менеджер.

До основних методів отримання вихідної інформації про виробничі об'єкти і ризики, що супроводжують діяльність аналізованих об'єктів, варто віднести:

- стандартизований опитувальний лист;
- розгляд і аналіз первинних документів управлінської та фінансової звітності;
- аналіз даних щоквартальних й річних фінансових звітів;
- складання та аналіз діаграми організаційної структури суб'єкта господарювання;
- складання й аналіз карт технологічних потоків виробничих процесів;
- інспекційні відвідування виробничих підрозділів;
- консультації фахівців у даній технічній частині;
- експертизу документації спеціалізованими консалтинговими підприємствами.

Кожний з вищевказаних методів може надати значну кількість інформації, яку потрібно належним чином проаналізувати та структурувати. Основна мета такої роботи – установити взаємозв'язок між окремими даними, що містяться в різних джерелах.

Для управління ризиками в системі економічної безпеки підприємства використовують такі інструменти бухгалтерського обліку, як оцінювання та резервування. З метою забезпечення підвищення достовірності облікової інформації та мінімізації впливу ризику на капітал підприємства оцінювання об'єктів обліку потрібно здійснювати за їхньою справедливою вартістю. Відповідно до норм П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» під справедливою вартістю розуміють суму, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами. З огляду на вказане визначення справедлива вартість є індикатором оцінювання спеціалістами служби економічної безпеки угод між

обізнаними сторонами у процесі прийняття управлінських рішень щодо взаємодій з окремими контрагентами.

Таким чином, з позицій забезпечення економічної безпеки під справедливою вартістю розуміють поточну вартість об'єкта обліку на момент складання звітності (чи укладання угоди) з урахуванням впливу на цей об'єкт факторів зовнішнього середовища.

Таким чином, існує безліч методів управління ризиками, кожний з яких допомагає отримати інформацію про характеристики окремих ризиків, властивих визначеному виду діяльності. Тому доцільно використовувати комплекс зазначених методів, щоб вирішити поставлене завдання. Необхідно постійно стежити за ефективністю використання таких методів, щоб удосконалювати їх.

Неможливо однозначно назвати методи, які будуть найбільш ефективними в кожному конкретному випадку, але цього досягти легше, якщо ризик-менеджер є фахівцем-практиком у цій частині господарської діяльності – у промисловому виробництві, фінансовій чи комерційній діяльності.

Література

1. Верига Ю. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : монографія / Укоопспілка, Полтавський ун-т споживчої кооперації України. Полтава : РВВ ПУСКУ, 2009. 337 с.
2. Вітлінський В. В., Верченко П. І. Аналіз, моделювання та управління економічними ризиками : навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. Київ : КНЕУ, 2000. 292 с.
3. Лук'янова В. В. Діагностика ризику діяльності підприємства. Хмельницький : ПП Ковальський В. В. 2007. 312 с.
4. Останкова Л. А., Шевченко Н. Ю. Аналіз, моделювання та управління економічними ризиками : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2011. 256 с.
5. Сопко В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : навч. посібник. Київ : КНЕУ, 2006. 487 с.
6. Тэмпан Л. Н. Риски в экономике : учеб. пособ. для вузов. Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2002. 380 с.
7. Яцишин С. Р. Групування та класифікація видів невизначеності функціонування підприємств в конкурентному середовищі. Соціально-економічні проблеми сучасності : Матеріали IV Всеукр. наук.-практ. інтернет-

конф. (м. Маріуполь, 31 трав. 2020 р.). Маріуполь, 2020. С. 52 - 56. URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/38414>.

8. Яцишин С. Р. Прийняття рішень в умовах невизначеності та економічного ризику: принципи і підходи. Облік, оподаткування і контроль : теорія та методологія : зб. матеріалів міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (м. Тернопіль, 12 черв. 2020 р.) / редкол. : Bartosiewicz Slawomir, Henning Drager Korzeb Zbigniew [та ін.]. Тернопіль : ТНЕУ, 2020. С. 65 - 68. URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/38540>.

9. Яцишин С. Невизначеність як причина виникнення ризику. Вектори розвитку науки і бізнесу в глобальному середовищі: тренди та перспективи : матеріали Нац. наук.-практ. конф. (м. Тернопіль, 7 листоп. 2019 р.) / редкол. : П. Р. Пуцентейло, Р. Ф. Бруханський, Н. П. Чорна [та ін.]. Тернопіль : ТНЕУ, 2019. С. 254 - 256. URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/36601>.

10. Яцишин С. Р. Управление риском: сущность и формирование стратегии. The world of science and innovation. Abstracts of the 4th International scientific and practical conference. November 11 - 13, 2020. Cognum Publishing House. London, United Kingdom. 2020. Pp. 1001 - 1007. URL: <https://sci-conf.com.ua/iv-mezhdunarodnaya-nauchno-prakticheskaya-konferentsiya-the-world-of-science-and-innovation-11-13-noyabrya-2020-goda-london-velikobritaniya-arhiv/>
<http://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/39083>.

11. Ястремський О. І. Основи теорії економічного ризику : навч. посіб. для студентів екон. спец. вищ. навч. закладів. Київ : ИНЭКС, 1997. 170 с.

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ, КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ ЕКОНОМІКИ

3.1. Методика аналізу фінансової стійкості закладу охорони здоров'я

Багатогранність суспільного життя та життєзабезпечення країни тісно пов'язані зі здоров'ям населення. Статут Всесвітньої організації охорони здоров'я та Конституція України визнають невід'ємне право людини, незалежно від раси, релігії, політичних переконань, його соціально-економічного положення, на охорону здоров'я, медичну допомогу і медичне страхування.

Система охорони здоров'я країни знаходиться в умовах трансформаційних змін. Система як багаторівнева й розгалужена структура, перетворюючись, формує складні підходи щодо визначення нових форм механізмів управління на всіх рівнях з урахуванням впливів мезо-, макро- і мікрочинників.

Важливою особливістю сфери охорони здоров'я є автономія закладів охорони здоров'я у трьох основних сферах: фінансове управління, делегування управлінських повноважень і планування розвитку послуг. Господарська автономія закладів охорони здоров'я згідно з Концепцією розвитку системи фінансового забезпечення у сфері охорони здоров'я передбачає, що державні або комунальні некомерційні підприємства зможуть займатися основною діяльністю з надання громадянам гарантованої державою безоплатної медичної допомоги за державні кошти, підприємницьку діяльність залежно від попиту на медичну допомогу (відповідно до законодавства).

В умовах надання більшої самостійності керівникам медичних закладів в управлінні фінансовими коштами, підвищення конкуренції у системі охорони здоров'я з паралельним сприянням розвитку добровільного медичного страхування велике значення має досягнення фінансової стійкості медичних закладів.

Відтак виникає необхідність реформування управлінських та економічних засад вітчизняної системи охорони здоров'я загалом, зокрема управління закладами охорони здоров'я, і зміни їх відповідно до сучасних запитів суспільства.

Управління фінансово-господарською діяльністю системою охорони здоров'я потребує системних змін, якісно нових підходів, альтернативних шляхів реформування організаційно-економічного механізму медичної сфери, розробки нових моделей фінансової діяльності в контексті забезпечення стабільності та

стійкості установи охорони здоров'я. Для цього важливо активізувати функціональні складові управлінської діяльності (облік, аналіз, контроль), які є інформаційною базою та елементами системи забезпечення фінансової стійкості в контексті управління економічною безпекою суб'єктів господарювання, зокрема комунальних некомерційних підприємств.

Проблеми удосконалення організації та фінансування системи закладів охорони здоров'я як основи забезпечення їхньої фінансової стійкості в Україні досліджували В. Ф. Москаленко, І. В. Комарова, Т. М. Камінська, І. В. Рожкова, Н. І. Карпишин, Д. В. Карамішев, Г. О. Слабкий, М. В. Шевченко, В. М. Пашков та ін.

Фінансову стійкість як економічну категорію досліджують науковці-економісти, аналітики, менеджери. Питання фінансової стійкості як складової управління фінансового стану на підприємстві вивчали відомі вітчизняні та закордонні вчені: Ю. Цал-Цалко, Г. Савицька, О. Базилінська, В. Коваленко, О. Павловська, С. Жукевич, А. Ковальов. Деякі аспекти фінансової стійкості як складової управління фінансового стану закладів охорони здоров'я частково розкрили І. Артюхов, Т. Морозова, Н. Денисова, М. Болюх, А. Заросило.

Проблема полягає в тому, що суть стійкості в контексті фінансово-економічної безпеки діяльності закладів охорони здоров'я чітко не визначена. Все ще не систематизовані і фрагментарні теоретичний та практичний механізми реалізації фінансової стійкості за трансформаційних умов реформи охорони здоров'я.

Діяльність закладів охорони здоров'я (ЗОЗ) є предметом уваги широкого кола учасників ринкових відносин (юридичних та фізичних осіб), які зацікавлені в результатах їхнього функціонування. На основі сучасних методів аналізу, використовуючи доступну звітно-облікову інформацію, оцінюють фінансово-господарський стан закладів, визначають подальші перспективи їхнього розвитку.

Аналіз фінансово-господарської діяльності ЗОЗ є процесом вивчення даних фінансової звітності для оцінювання їхнього фінансового стану і результатів діяльності в минулому та прогнозування рівня фінансової стійкості в майбутньому.

Аналіз та оцінювання досягнутого рівня фінансового стану ЗОЗ за попередні періоди функціонування й прогнозування її рівня в майбутньому необхідні для попередження та зниження невизначеності, пов'язаної з прийняттям управлінських рішень щодо раціонального використання фінансових ресурсів.

Аналіз фінансово-господарської діяльності закладів охорони здоров'я в контексті забезпечення фінансової стійкості передбачає виконання таких основних завдань [4]:

- вчасної та об'єктивної діагностики рівня фінансової стійкості ЗОЗ, визначення чинників, що на неї впливають;
- пошуку резервів поліпшення фінансової стійкості ЗОЗ;
- розробки конкретних рекомендацій, спрямованих на більш ефективне використання фінансових ресурсів і забезпечення достатнього рівня фінансової стійкості ЗОЗ;
- прогнозування можливих фінансових результатів і розробка моделі оцінювання фінансової стійкості ЗОЗ за різних варіантів використання ресурсів.

Щодо напрямів аналізу фінансової стійкості ЗОЗ (ФС ЗОЗ), то вони охоплюють: фінансово-економічний аналіз (структурно-динамічний і коефіцієнтний аналіз) та фінансово-управлінський аналіз [11].

Ефективність діяльності ЗОЗ може ідентифікувати такий вид аналізу, як фінансовий, який охоплює: порівняння, групування, перерахування показників, ряди динаміки, аналітичні таблиці, графічний. Доволі поширеним є використання структурно-динамічного, параметричного та факторного аналізу. Ці види аналізу базуються на використанні експертних та логічних (евристичних) методів.

Щодо методики та практики оцінювання фінансової стійкості, то вони ще не повною мірою охоплюють основні аспекти цього процесу у взаємозв'язку і взаємообумовленості, а система показників, яка використовується, є зведенням особистих відокремлених характеристик, які часто не пов'язані між собою, що суттєво ускладнює визначення і забезпечення ФС ЗОЗ. Ще одним недоліком є недостатньо повне врахування чинників, що формують стійкість суб'єктів, а також недосконале розроблення методичних аспектів формування фінансової стійкості комунальних некомерційних підприємств, діяльність яких має непідприємницький (отримання коштів з державного бюджету (далі – ДБ) та / або місцевих бюджетів (далі – МБ)) та підприємницький (надання платних послуг, господарсько-виробнича діяльність) характер [1].

Таким чином, оцінювання фінансової стійкості ЗОЗ є недостатньо дослідженою проблемою, оскільки, незважаючи на численні публікації щодо необхідності підвищення рівня фінансового забезпечення ЗОЗ, визначення негативних наслідків його зниження за рахунок браку належних асигнувань з ДБ та / або МБ, фінансова стійкість ототожнюється із фінансовим забезпеченням ЗОЗ. Проте таке ототожнення, на наш погляд, є помилковим, оцінювання ФС базується

не лише на особливостях їхнього фінансового забезпечення, а й на врахуванні багатьох інших ендогенних та екзогенних чинників.

Крім цього, визначення рівня фінансової стійкості ЗОЗ необхідне для відкриття нових напрямів діяльності установи, що дає змогу оцінити наявність стабільних джерел фінансового забезпечення і необхідність пошуку нових, зокрема самостійне залучення коштів шляхом фандрайзингу.

Для аналізу фінансової стійкості необхідно обрати окремі фінансові показники (коефіцієнти), які найкраще характеризують особливості діяльності конкретного ЗОЗ. Кількісне оцінювання стійкого стану здійснюється на основі розрахунку основних коефіцієнтів, що дають змогу зробити обґрунтовані висновки про її рівень. Ці коефіцієнти визначаються на основі фінансового аналізу, який здійснюється з допомогою вивчення фінансової звітності суб'єктів за відповідний період часу. Мова йде про комплекс взаємопов'язаних показників, що використовуються для оцінювання фінансової стійкості ЗОЗ [2].

Інформаційною базою для аналізу фінансової стійкості є дані бухгалтерського обліку, економічного, планового відділів, а саме: дані фінансового плану, кошторису, фінансової бухгалтерської звітності (Баланс, Звіт про фінансові результати, Звіт про рух грошових коштів, Звіт про власний капітал, Звіт про надходження і використання коштів загального фонду, Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги та інші).

Аналіз фінансової стійкості підприємства здійснюють у два етапи [3]:

1. Оцінювання фінансової стійкості – розрахунок відносних та абсолютних показників, що ґрунтуються на порівнянні активів та їхніх джерел фінансування;

2. Оцінювання запасу фінансової стійкості – аналіз критичного обсягу реалізації, зони безпеки, операційного та фінансового левериджу.

Аналіз фінансової стійкості закладів охорони здоров'я на певну дату дає змогу оцінити їхню готовність до погашення своїх боргів, фінансову незалежність, тенденції зміни рівня цієї незалежності, відповідність стану активів і пасивів основним завданням їхньої господарської діяльності, встановити, наскільки раціонально керівники закладів управляли державними та самостійно залученими коштами у минулих періодах.

Таким чином, очевидно, що дослідження фінансової стійкості ЗОЗ належить до найважливіших проблем ринкової економіки, оскільки її відсутність або низький рівень веде до їхньої неплатоспроможності і зрештою – до завершення діяльності.

Значний практичний інтерес становить вирішення питання кількісної характеристики фінансової стійкості суб'єктів господарювання, зокрема підприємств (тобто, за яких саме показників їхній фінансовий стан можна вважати стійким). Підприємство є стійким, якщо воно покриває власними оборотними засобами не менше як 50% фінансових ресурсів, необхідних для здійснення господарської діяльності, ефективно й цілеспрямовано використовує фінансові ресурси, дотримується фінансової, кредитної та розрахункової дисципліни, тобто платоспроможне.

Однак щодо суб'єктів непідприємницької діяльності (заклади охорони здоров'я), то чітких критеріїв немає.

У теорії та практиці дослідження суб'єктів підприємницької (непідприємницької) діяльності відомо понад двісті відносних аналітичних показників, які можна розраховувати на основі фінансової звітності, що є результатом здійснення бухгалтерського обліку на тому чи іншому суб'єкті. Проте фінансовий аналітик не змушений розраховувати абсолютно усі відомі показники. Досвід свідчить, що кілька правильно вибраних коефіцієнтів містять потрібну та вичерпну інформацію.

Усі показники, які використовують для характеристики суб'єктів підприємницької (непідприємницької) діяльності та ЗОЗ умовно можна поділити на узагальнювальні (абсолютні) та часткові (відносні). Узагальнювальні показники свідчать про надлишок або нестачу джерел фінансового забезпечення для формування запасів, які визначаються як різниця між величиною джерел покриття та величиною запасів.

Оцінювання фінансової стійкості ЗОЗ на базі часткових показників доцільно здійснювати поетапно, використовуючи комплекс коефіцієнтів. Єдиного загально визнаного підходу до використання інформації для кількісного визначення фінансової стійкості закладів та її оцінювання немає, хоча виокремлюють два основні підходи до визначення ФС, відповідно до яких диференційованою є інформаційна база аналізу [7]:

1) орієнтуються винятково на дані балансу про джерела фінансового забезпечення, тобто на капітал (оцінювання фінансового стану здійснюють лише на основі даних пасиву балансу);

2) аналізують взаємозв'язок між активом і пасивом балансу, тобто простежують напрями використання коштів.

На сучасному етапі розвитку охорони здоров'я немає чіткого алгоритму аналізу фінансової стійкості. Тому на основі теоретичного дослідження сутності та наявних методик оцінювання фінансово-господарської діяльності в контексті

визначення фінансової стійкості, варто застосувати методику для ЗОЗ, яка охопить:

- ідентифікацію типу фінансової стійкості ЗОЗ відповідно до рівня їхнього фінансового забезпечення за рахунок різних джерел (метод узагальнювальних (абсолютних) показників);

- оцінювання фінансової стійкості ЗОЗ на основі використання методу часткових (відносних) показників (дослідження потенційної спроможності покривати свої термінові зобов'язання наявними мобільними активами, визначення частки державного (асигнування з бюджету (загального фонду (далі – ЗФ) бюджету) та самофінансування (власних надходжень (спеціального фонду (далі – СФ) бюджету НЗ) у сукупних джерелах фінансового забезпечення;

- визначення співвідношення між коштами загального і спеціального фондів ЗОЗ (вивчення структури фінансового забезпечення) [4].

Основною проблемою ефективної діяльності ЗОЗ як суб'єктів господарювання державного сектору економіки в Україні є відсутність чіткого визначення сутності фінансового стану та комплексної системи показників його оцінювання, які допомагали б керівництву закладу вчасно виявляти слабкі сторони діяльності та приймати оптимальні управлінські рішення щодо її забезпечення. З огляду на це для оцінювання фінансової стійкості ЗОЗ доцільно застосовувати методи та прийоми фінансового аналізу як процесу дослідження фінансового стану й основних фінансових результатів діяльності з метою виявлення резервів підвищення ефективності їхнього розвитку.

Кожне підприємство має визначити межу своєї фінансової стійкості, тобто граничну величину, перевищення якої призводить до втрати стійкості. Величина граничної межі є сумою внутрішнього і зовнішнього аспектів стійкості. На системному рівні межа стійкості означає перевищення фінансових ресурсів, які наявні на підприємстві, над величиною фінансових ресурсів, які необхідні для компенсації негативних наслідків, зумовлених чинниками кризи.

Недостатня фінансова стійкість підприємства може призвести до його неплатоспроможності, а надлишкова – сприятиме створенню «зайвих» запасів та резервів, у зв'язку з чим зростуть витрати на їхнє утримання, спостерігатиметься недоотримання прибутку та гальмування темпів економічного розвитку підприємства [6]. Вищесказане зумовлює необхідність пошуку шляхів досягнення певного ступеня фінансово-економічної стійкості підприємства. Мова йде про конкретний рівень фінансової стійкості та її кількісну оцінку.

Чинники, що впливають на фінансову стійкість підприємства, обумовлюють значною мірою відсутність в економічній літературі єдиного підходу до її

кількісного визначення та оцінювання. Передумовою аналізу фінансової стійкості майже в усіх методичних підходах є визначення системи коефіцієнтів, які дають змогу зробити висновок про ступінь фінансової стійкості підприємства. Фінансова стійкість є однією з найважливіших характеристик фінансового стану. В Україні використовують різні методики оцінювання фінансового стану підприємств, що замовило застосування кількох підходів до визначення та оцінювання фінансової стійкості.

Фінансову стійкість підприємства оцінюють за допомогою визначення абсолютних і відносних показників. Абсолютні показники фінансової стійкості – це показники, що характеризують міру забезпеченості запасів джерелами їхнього фінансування. За абсолютний показник фінансової стійкості приймають наявність власних оборотних коштів, який визначають як різницю між поточними активами та поточними зобов'язаннями [2; 8].

Важливим є визначення «певного ступеня» фінансової стійкості, чинників, що обумовлюють тип (межу, рівень) стійкості, обґрунтованості методичних підходів до її оцінювання, особливо в умовах економіки кризового періоду.

Системний підхід відображає чинникові складові, які мають бути враховані в методиці визначення ФС. Їх можна розділити на дві групи: чинники зовнішнього середовища (кон'юнктура ринку, інфляція, нормативно-правове забезпечення, система фінансування, оплата за надання медичної послуги, рівень тарифів, система оподаткування); чинники внутрішнього стану (ресурсний потенціал, система управління підприємства) (рис. 3.1).

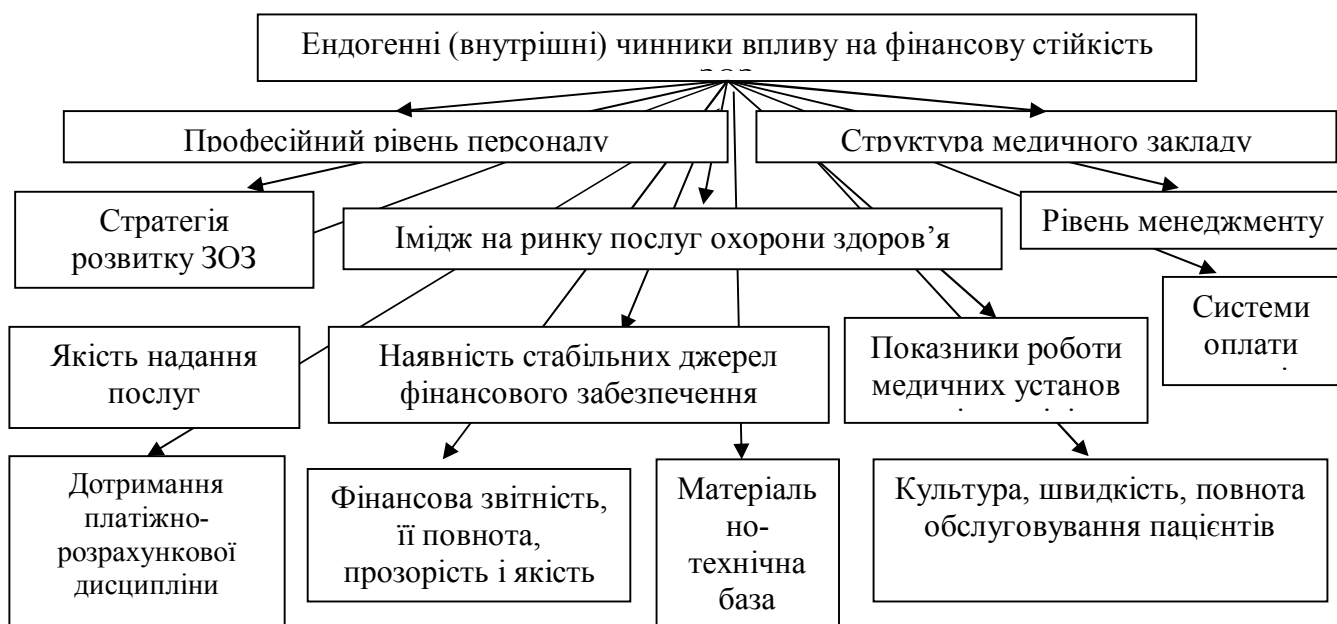


Рис. 3.1. Ендогенні (внутрішні) фактори впливу на фінансову стійкість ЗОЗ [5; 9; 10].

Тип фінансової стійкості як один із критеріїв ефективності фінансово-господарської діяльності визначимо на основі балансової моделі фінансової рівноваги, яка має вигляд [8]:

$$F + Z + Ra + V = D + Kd + Kk + Rp + W, \text{ де} \quad (1)$$

F – необоротні активи;

Z – нефінансові оборотні активи (запаси);

Ra – поточна дебіторська заборгованість, грошові кошти;

V – витрати (видатки);

D – власний капітал;

Kd – довгострокові зобов'язання;

Kk – короткострокові зобов'язання;

Rp – поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями, короткострокові векселі видані, кредиторська заборгованість, розрахунки;

W – доходи.

Далі розглянемо найбільш оптимальні ступені охоплення джерел фінансового забезпечення ЗОЗ (табл. 3.1):

Таблиця 3.1

Оптимальні ступені охоплення джерел фінансового забезпечення ЗОЗ*

№ з/п	Показник	Символ	Значення	Методика визначення
1	Наявність власних оборотних коштів	$Eв$	Різниця власного капіталу та необоротних активів	$Eв = D - F$
2	Наявність власних і позикових довгострокових джерел формування запасів і витрат	Em	Сума власного капіталу та довгострокових зобов'язань	$Em = D + Kд$
3	Загальна величина основних джерел формування запасів і витрат	Ec	Сума власного капіталу, довгострокових зобов'язань та короткострокових позик	$Ec = Em + Kк$

Для визначення типу фінансової стійкості ЗОЗ використаємо трикомпонентний показник [2; 7; 8]:

$$\bar{S} = \{S_1(\pm Eв), S_2(\pm Em), S_3(\pm Ec)\}, \quad (2)$$

де функція визначається таким чином:

$$S(X) \begin{cases} 1, \text{ якщо } X \geq 0 \\ 0, \text{ якщо } X < 0 \end{cases} \quad (3)$$

Оперуючи вказаними показниками, важливо виокремити чотири типи фінансової стійкості закладів освіти:

1. Абсолютна стійкість фінансового стану:

$$\begin{cases} \pm E_v \geq 0 \\ \pm E_m \geq 0, \bar{S} = (1,1,1). \\ \pm E_c \geq 0 \end{cases} \quad (4)$$

Така ситуація трапляється дуже рідко. Більше того, її не варто розглядати як ідеальну, оскільки це означає, що керівництво компанії не вміє, не бажає або не має можливості використовувати зовнішні джерела коштів для операційної діяльності.

2. Нормальна стійкість фінансового стану:

$$\begin{cases} \pm E_v < 0 \\ \pm E_m \geq 0, \bar{S} = (0,1,1). \\ \pm E_c \geq 0 \end{cases} \quad (5)$$

У цій ситуації підприємство використовує для покриття запасів, крім власних коштів, довгострокові позикові кошти. Такий тип фінансування запасів є «нормальним» з точки зору фінансового менеджменту. Нормальна фінансова стійкість найбільш бажана для підприємства.

3. Нестійкий фінансовий стан:

$$\begin{cases} \pm E_v < 0 \\ \pm E_m < 0, \bar{S} = (0,0,1). \\ \pm E_c \geq 0 \end{cases} \quad (6)$$

Простежується порушення платоспроможності, але зберігається можливість відновлення рівноваги в результаті поповнення джерел власних коштів, скорочення дебіторської заборгованості, прискорення оборотності запасів. Фінансова нестійкість вважається нормальною (допустимою), якщо величина залучених для фінансування запасів короткострокових кредитів та запозичених коштів не перевищує сумарної вартості сировини, матеріалів та готової продукції.

4. Кризовий фінансовий стан:

$$\begin{cases} \pm E_v < 0 \\ \pm E_m < 0, \bar{S} = (0,0,0). \\ \pm E_c < 0 \end{cases} \quad (7)$$

Підприємство перебуває на межі банкрутства, оскільки грошові кошти, короткострокові цінні папери та дебіторська заборгованість не покривають навіть кредиторської заборгованості та прострочених позик.

Визначимо тип фінансової стійкості ЗОЗ Комунального некомерційного підприємства «Міська лікарня № 2» Рівненської міської ради на основі розрахунків абсолютних показників на базі фінансової звітності, значення яких відображено в табл. 3.2.

Таблиця 3.2

**Абсолютні показники фінансової стійкості КНП «Міська лікарня № 2»
Рівненської міської ради**

(тис. грн)

№ з/п	Умовне позначення	Зміст показника	2018	2019	Відхилення
1	F	Необоротні активи	15016,8	15275,5	258,7
2	Z	Нефінансові оборотні активи (матеріали і продукти харчування, малоцінні та швидкозношувані предмети, інші запаси)	956,5	1165,0	208,5
3	Ra	Дебіторська заборгованість, розрахунки за операціями з внутрішньої передачі запасів, каса	320,7	226,1	-94,6
4	V	Витрати	25428,0	25336,9	-91,1
5	D	Власний капітал	16148,3	16736,8	588,5
6	Kd	Довгострокові зобов'язання	-	-	-
7	Kk	Короткострокові позики	-	-	-
8	Rp	Поточна заборгованість	143,9	127,8	-16,1
9	W	Доходи	25428,9	25212,6	-216,3

З даних таблиці можна зробити висновок, що КНП «Міська лікарня № 2» Рівненської міської ради, що абсолютні суми необоротних активів збільшилася на 258,7 тис. грн, що є позитивним, тому що зростає матеріально-технічне забезпечення, тобто придбаваються нові засоби для надання медичних послуг.

Збільшилася сума запасів на 208,5 тис. грн, що є позитивним, тому що також характеризують матеріальну забезпеченість ЗОЗ. Однак керування запасами потребує особливого підходу – їхня кількість має бути оптимальна, оскільки з позиції фінансового аналізу – це є середньо ліквідний актив, на утримання якого потрібні кошти. Крім того, збільшення запасів призводить до уповільнення оборотності обігових коштів.

Дебіторська заборгованість за товари, послуги зменшилася на 94,9 тис. грн, що є позитивним, оскільки для підприємства кошти, які вибувають з обігу у вигляді дебіторської заборгованості, зменшують робочий капітал і можливість вкласти їх у розвиток свого підприємства.

Знизилась також поточна заборгованість на 16,1 тис. грн, що також позитивно.

Зменшення витрат на 91,1 тис. грн можна розцінити з двох позицій: 1 – зниження витрат є позитивним явищем, тому що зростає прибуток; 2 – зменшення витрат може вплинути на якість надання послуг, що важливо для надання медичних послуг, що відповідно може зменшити попит на послуги і знизити конкурентоспроможність установи на ринку медичних послуг.

Позитивним є зростання власного капіталу на 588,5 тис. грн, що покращує фінансовий стан підприємства та утворює його позиції на ринку. Позитивним є відсутність довгострокових і короткострокових позик, що вказує на незалежність підприємства від зовнішніх кредиторів.

Однак на основі позитивної динаміки показників важко зробити однозначний висновок щодо типу фінансової стійкості Комунального некомерційного підприємства «Міська лікарня № 2» Рівненської міської ради. Тому необхідно визначити оптимальні ступені охоплення джерел фінансового забезпечення ЗОЗ на базі даних табл. 3.2 та оцінити тип фінансової стійкості досліджуваної установи за 2018–2019 рр. на основі розрахунку трикомпонентного показника \bar{S} (формула 2.) (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Оптимальні ступені охоплення джерел фінансового забезпечення КНП «Міська лікарня № 2» Рівненської міської ради

(тис. грн)

Показники	2018 р.	2019 р.	Відхиленн я
Ев – наявність власних оборотних коштів	1131,5	1461,3	329,8
Ет – наявність власних і позикових довгострокових джерел формування запасів і витрат	1131,5	1461,3	329,8
Ес – загальна величина основних джерел формування запасів і витрат	1131,5	1461,3	329,8
Тип фінансової стійкості	абсолютна	абсолютна	

Таким чином, власні оборотні кошти КНП «Міська лікарня № 2» Рівненської міської ради збільшилися на 329,8 тис. грн, а за досліджуваний

період фінансова стійкість була абсолютною. Це є позитивною ознакою і характеризує належний рівень фінансового стану.

Цю методику часто використовують для дослідження фінансової стійкості підприємств, однак вона також адаптована для закладів охорони здоров'я. Однак діагностика рівня ФС за допомогою аналізу структури джерел фінансування чи на основі порівняльного аналізу абсолютних показників статей активу й пасиву може дати спотворені результати. Так, у кризовий період у пасиві балансу комерційного підприємства, як правило, відсутні позикові кошти з причини зниження кредитоспроможності. Водночас фінансові коефіцієнти показують доволі високий рівень фінансової стійкості, що суперечить стану підприємства де-факто.

Однак для врахування інших чинників і більш детального аналізу необхідно використати інші методи дослідження, зокрема розрахунок відносних показників. Щодо відносних (часткових) показників (коефіцієнтів) оцінювання фінансової стійкості, то саме вони дають змогу виявити рівень фінансового ризику, пов'язаного зі структурою джерел формування капіталу ЗОЗ, а відповідно і ступінь їхньої ФС у процесі передбачуваного розвитку [3].

Наявність великої кількості методик також передбачає широкий спектр показників, які можна використовувати для оцінювання фінансової стійкості закладів. Іноді вони мало відрізняються один від іншого і значною мірою дублюють інформацію або передбачають поглиблене вивчення якої-небудь вузької сфери діяльності. Варто звернути увагу на те, що на процес формування системи показників великий вплив має досвід країн з розвинутою ринковою економікою. Відомо, що в різних країнах одні й ті самі показники іноді мають різні назви і, крім того, існують відмінності у назвах більшості показників у зв'язку з особливостями перекладу.

Відповідно після аналізу абсолютних показників фінансової стійкості варто розрахувати відносні показники – коефіцієнти, завдяки яким можна побачити співвідношення коштів підприємства за різними джерелами, структуру капіталу. В табл. 3.4 систематизовано відносні показники фінансової стійкості. З огляду на розрахунок відносних (часткових) показників (коефіцієнтів) фінансового стану Комунального некомерційного підприємства «Міська лікарня № 2» Рівненської міської ради у 2018–2019 рр. відображені у табл. 3.5 тенденції підтверджують абсолютний стан фінансової стійкості, оскільки значення майже всіх показників відповідають нормативним або близькі до них.

Відносні показники фінансової стійкості

№ з/п	Найменування показника	Методика розрахунку	Зміст показника	Нормативне значення
1.	Коефіцієнт маневреності власного капіталу	(Власний капітал + довгострокові кредити + довгострокові позики – необоротні активи) / (власний капітал + довгострокові кредити + довгострокові позики)	Показує, яка частина власного капіталу знаходиться в обігу, тобто дає змогу вільно маневрувати цими засобами.	Зростання. 0,2-0,5. (для НЗ показник невисокий унаслідок роду діяльності)
2.	Коефіцієнт автономії (фінансової незалежності)	Власний капітал / валюта балансу)	Показує, якою мірою обсяг використовуваних НЗ активів сформований за рахунок власного капіталу і наскільки він незалежний від зовнішніх джерел фінансового забезпечення.	>0,5, зростання
3.	Коефіцієнт покриття запасів	Робочий капітал / запаси	Показує, наскільки запаси забезпеченні (покриті) робочим капіталом	>0,6—0,8.
4.	Коефіцієнт фінансової стабільності (коефіцієнт фінансування)	Власний капітал / позикові кошти (коротко- та довгострокові)	Показує, скільки одиниць власних коштів припадає на кожну одиницю залучених.	зростання
5.	Коефіцієнт фінансового забезпечення (фінансового ризику)	Позиковий капітал / власний капітал	Характеризує обсяг залучених запозичених коштів на одиницю власного капіталу, тобто ступінь залежності від зовнішніх джерел фінансового забезпечення.	<1, зменшення
6.	Коефіцієнт співвідношення кредиторської та дебіторської заборгованості	Кредиторська заборгованість / дебіторська заборгованість	Характеризує співвідношення кредиторської та дебіторської заборгованостей	Наближене до 1
7.	Коефіцієнт співвідношення касових і фактичних видатків	Сума касових видатків / сума фактичних видатків	Характеризує співвідношення між касовими та фактичними видатками	Наближене до 1

Таблиця 3.5

Відносні показники фінансової стійкості Комунального некомерційного підприємства «Міська лікарня № 2» Рівненської міської ради у 2018–2019 рр.

№ з/п	Показники	Нормативне значення	Роки	
			2018	2019
1	Коефіцієнт маневреності власного капіталу	Зростання 0,2-0,5	0,18	0,17
2	Коефіцієнт автономії (фінансової незалежності)	>0,5, зростання	1	1
3	Коефіцієнт фінансового забезпечення (фінансового ризику)	<1, зменшення	0,004	-
4	Коефіцієнт покриття запасів	>0,6—0,8.	1	1,003
5	Коефіцієнт співвідношення кредиторської та дебіторської заборгованості	Наближене до 1	1	-
6	Коефіцієнт фінансової стабільності (коефіцієнт фінансування)	Зростання	27,38	27,38
7	Коефіцієнт співвідношення касових і фактичних видатків	Наближене до 1	0,98	0,99

Крім того, із величини зазначених показників ФС видно, що впродовж досліджуваного періоду покращувалася маневреність власного капіталу, фінансова незалежність закладу, мінімальним був коефіцієнт фінансового ризику, майже ідеальним – співвідношення видатків (витрат) і доходів за різними джерелами його отримання.

Коефіцієнт співвідношення кредиторської та дебіторської заборгованості вказує на наявність значної дебіторської заборгованості у 2018 р. та кредиторської у 2019 р., що оцінюється негативно, оскільки відволікає кошти КНП «Міська лікарня № 2» РМР та стримує його розвиток.

Коефіцієнт співвідношення затверджених кошторисом видатків із спеціального і загального фондів (фінансові ресурси, отримані а результаті власної платної діяльності та за державні кошти) свідчить, що більшість видатків фінансується за рахунок бюджетних коштів.

З огляду на вищезазначене можемо стверджувати, що для забезпечення нормативного значення наведених у таблицях показників необхідно: збільшити розмір власного капіталу, а для цього доцільно постійно контролювати обсяг його складових; слідкувати за кредиторською та дебіторською заборгованістю, не допускати їхніх не виправданих розмірів; раціонально використовувати бюджетні та залучені самостійно кошти.

Застосування вищевказаних методик визначення фінансової стійкості дає можливість провести кількісне оцінювання фінансово-господарській діяльності, що є надзвичайно актуальним в умовах реформування системи охорони здоров'я та надання закладам охорони здоров'я автономії.

Література

1. Агарков В. І. Економіка охорони здоров'я: посібник для студентів 6 курсу медичних факультетів. Донецьк : ДонНМУ, 2010. 328 с.
2. Базилінська О. Я. Фінансовий аналіз: теорія та практика : навч.-метод. посібник. Київ : 2009. 328 с.
3. Білик М. Д., Павловські О. В., Притуляк Н. М., Невмержицька Н. Ю. Фінансовий аналіз : навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2005. 592 с.
4. Болюх О. Аналіз фінансово-господарської діяльності бюджетних установ : навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2008. 344 с.
5. 14% Диверсифікація джерел фінансування охорони здоров'я. URL: <https://niss.gov.ua/doslidzhennya/socialna-politika/diversifikaciya-dzherel>
6. Горин В. П. Формування фінансових ресурсів охорони здоров'я в контексті виконання критеріїв економічної безпеки. Наукові записки. Серія : Економіка. 2015. № 23. С. 216–221.
7. Жукевич С. М. Фінансова стійкість підприємства в контексті сталого розвитку України. Науковий журнал «Світ фінансів». Тернопіль : Економічна думка, 2018. С. 75–85.
8. Жукевич С. М. Діагностика фінансово-економічної стійкості суб'єкта господарювання: концептуальний підхід. Всеукраїнський науково-виробничий журнал «Інноваційна економіка». 2016. № 5–6. С. 206–211.
9. Москаленко В., Гульчій О., Таран М. Економіка охорони здоров'я : підручник. Вінниця : Нова Книга, 2010. 288 с.
10. Прус Н., Савченко Н. Підходи до управління фінансовими ресурсами в контексті реформування системи охорони здоров'я України. URL: http://www.economy.in.ua/pdf/10_2018/7.pdf
11. Савицька Г. В. Економічний аналіз діяльності підприємства : навч. посіб. Київ, 2005. 662 с.

3.2. Перспективи використання цифрових технологій в аудиторській діяльності

Одним з головних напрямків стратегічного розвитку економіки України є цифровізація, тобто впровадження цифрових технологій в усі сфери життя, що забезпечить економічне зростання й підвищення статусу країни в глобальному інформаційному просторі. Цифрова економіка – це нова економіка, в якій формуються якісно нові моделі бізнесу на базі більш продуктивних інформаційних технологій і складаються економічні відносини, що охоплюють всі сфери й галузі економічної діяльності не тільки в секторі інформації та комунікацій, а й у базових галузях національної економіки, зокрема промисловості, сільському господарстві, будівництві тощо.

Інтенсивний розвиток інформаційних технологій, використання прикладних бухгалтерських програм забезпечили значний позитивний вплив на діяльність суб'єктів господарювання загалом і на ефективність аудиту й вдосконалення його методів [4].

Необхідно враховувати, що професія аудитора є висококваліфікованою, а наявні методики перевірок становлять невід'ємну частину інтелектуального капіталу фахівців і аудиторської фірми. Якість аудиторських послуг і результат проведення аудиторської перевірки, що виражаються в аудиторському висновку, безпосередньо залежать від аналітичного та професійного судження аудитора, яке суттєво залежить від накопиченого досвіду та стажу роботи. Однак для вдосконалення організаційно-методичного забезпечення аудиторської діяльності необхідний перехід на цифрові технології, які стануть основою для розробки інтелектуальних помічників.

У період переходу до економічної моделі «Індустрія 4.0» (з англ. Industry 4.0) виникли можливості цифровізації (штучний інтелект, аналітика великих даних, хмарні технології, роботизація бізнес-процесів і т. п.) та зросла доступність до якісних продуктів на інформаційному ринку технологій. Їхнє використання сприятиме реалізації аудиторських послуг на вищому рівні якості і зниженню трудомісткості процесів збору та аналізу інформації.

У вересні 2016 р. робоча група Ради з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB) розробила положення, яке рекомендує аудиторським компаніям з метою підвищення якості аудиту та мінімізації аудиторського ризику застосовувати передові цифрові технології (інформаційні технології для аналізу великих баз даних Data Analytics).

Аудиторські фірми країн «Великої четвірки» (з англ. Big 4) прагнуть адаптуватися в новому інформаційному просторі й створити конкурентні переваги на глобальному та локальному ринках аудиторських послуг [10]. Масові обговорення на сайтах цих компаній питань роботизації бізнес-процесів щодо аудиторської діяльності набирають обертів [11].

Стратегія переходу на аудит з використанням технологій штучного інтелекту була озвучена ще в 2012 р., але фактичне впровадження та апробація датуються 2014–2015 рр. За прогнозами Міжнародного економічного форуму (World Economic Forum), до 2025 р. приблизно 30% аудиторських перевірок будуть проводитися із застосуванням інформаційних технологій. Такій тенденції максимально сприяє зростання обсягів світового ринку ІТ.

За даними консалтингової компанії Frost&Sullivan, у 2022 р. обсяг світового ринку технологій штучного інтелекту становитиме 52,5 млрд дол. (порівняно з 2017 р. – 13,4 млрд дол.) [9]. Згідно з річним звітом Deloitte, завдяки впровадженню цифрових технологій доходи аудиторської фірми зростають на 23%, а до 2022 р. цей показник має становити 30% [6].

Щодо України, то в останні роки в структурі, складі, обсязі надання аудиторських послуг відбуваються постійні зміни. Це зумовлено не тільки зміною запитів на аудиторську діяльність, а й державним регулюванням аудиту, його стандартизацією, удосконаленням відповідно до міжнародних вимог. Так, Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» набув чинності у січні 2018 р., а деякі його норми почали діяти пізніше. Вважається, що реалізація такого закону дасть змогу гармонізувати національне законодавство в сфері аудиту фінансової звітності й аудиторської діяльності із законодавством Європейського Союзу у сфері аудиту, сприятиме розвитку аудиторської діяльності в Україні, а також забезпечить покращення інвестиційної привабливості національної економіки.

У статті 1 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» міститься таке визначення: «Аудиторська діяльність – незалежна професійна діяльність аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, зареєстрованих у Реєстрі аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності з надання аудиторських послуг» [5]. До суб'єктів аудиторської діяльності належать аудиторські фірми або аудитори, які відповідають таким критеріям: провадять аудиторську діяльність як фізичні особи-підприємці, або займаються незалежною професійною діяльністю; набувають права на провадження аудиторської діяльності на підставах та в порядку, передбачених вказаним вище Законом; включені до Реєстру як суб'єкти аудиторської діяльності.

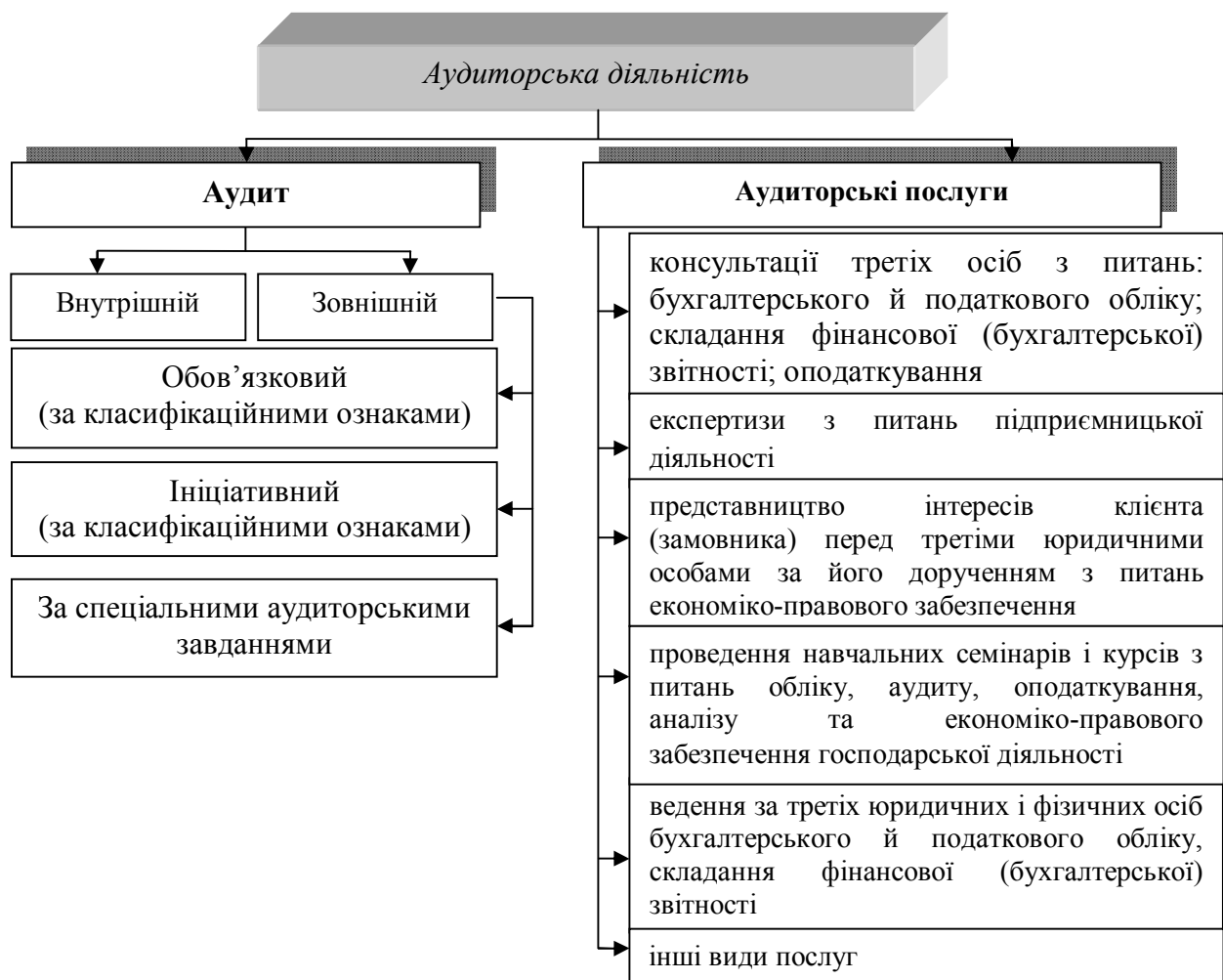


Рис. 3.2. Загальна класифікація аудиторської діяльності

Мета й завдання аудиторської діяльності дуже багатогранні, а тому вона охоплює різносторонні питання, які охоплюють власне аудит (за видами) і аудиторські послуги.

Основне завдання аудиту – оцінювання інформації, наведеної в бухгалтерських документах, і надання аудиторського висновку. Мета аудиторської перевірки, відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (далі – МСА), полягає у висловленні аудитором незалежної професійної думки щодо правильності відображення у звітності підприємства інформації про різні розрахунки [3].

Окрім розмежування, поданого на рисунку, аудит умовно можна класифікувати залежно від різних характеристик: статус аудитора, принцип ініціативи, зміст і функції, періодичність чи об'єкт аудиту та ін.

Класифікація аудиту розглядається в працях багатьох вчених [1; 7], адже вона має безпосередній вплив на вибір інструментарію та методів його проведення. Аналізуючи різні підходи авторів до науково-методичних інструментів конкретних видів аудиту, слід вказати на їх залежність від

напрямку його застосування та завдань, що мають бути при цьому виконані. Основним із них, окрім перевірки звітності бухгалтерського обліку, є оцінка економічного змісту та ефективності менеджменту компанії, прогнозування майбутніх економічних показників за даних умов середовища тощо.

Аудит за свій багатовіковий розвиток пройшов шлях від пасивного «заслуховування звітів» до високоінтелектуального виду професійної діяльності. Кожний етап його становлення відповідає певному рівню економічних відносин, адже цей вид контролю, як правило, виконував і виконує сьогодні функції, які затребувані економічним середовищем.

На першому етапі головною метою аудиту було підтвердження вірогідності бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства. Водночас аудитор частково дублював функції бухгалтера. Тому за такого виду аудиту існував ризик неправильного висновку про реальний фінансовий стан підприємства, наприклад пов'язаний з неправильною інтерпретацією та трактуванням отриманих даних.

Далі аудит став системно-орієнтованим і головним для нього було оцінювання якості функціонування внутрішніх систем підприємства. Щоб запобігти помилкам, основні зусилля аудиторів були спрямовані на підвищення ефективності управління, а також системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, які мали забезпечити вірогідність звітних даних.

Третій етап розвитку аудиту полягає в його орієнтації на запобігання можливого ризику в процесі проведення перевірок. За такого виду аудиту перевіряють посадових осіб, які контролюють систему підприємства й оцінюють якість управлінських рішень, прийнятих цими суб'єктами.

Проведення аудиту в середовищі ІТ ґрунтується на міжнародних нормативах аудиту, а саме : МСА 401 «Аудит у середовищі комп'ютерних інформаційних систем», відповідного до якого загальна мета та обсяг аудиторської діяльності не мають змінюватися лише тому, що аудит проводять у середовищі електронної обробки даних [3].

В умовах цифрової економіки обробка великого обсягу інформації в короткі терміни не корелює з даними проведення аудиту в традиційній формі. Більше того, ускладнений сам процес інтегрування даних, отриманих у результаті ручного проведення аудиту, оскільки вони мають бути оцифровані, щоб набути машинного вигляду. Прогрес у процесі проведення аудиту, що досягається за рахунок використання комп'ютерної техніки, переважно пов'язаний зі здійсненням логічних операцій, формалізованих і реалізованих у

відповідних програмних продуктах. Під час аудиту можуть використовуватися портативні комп'ютери, які підвищують продуктивність праці аудиторів, але мають мати відповідні технічні характеристики. Застосування цієї техніки забезпечує оперативність і більшу точність виконання аудиторських процедур. Однак окрім логіко-математичних, аудитор виконує інтелектуальні функції (узагальнення та формування висновку тощо). Такі функції на сьогодні практично не реалізовані в програмних продуктах, незважаючи на активацію досліджень у галузі штучного інтелекту. Поясненням цього служить той факт, що, по-перше, – це дороговартісні проекти, а по-друге, аудиторські фірми та аудитори виконують різні роботи, в тому числі й консультаційні. У зв'язку з постійними потребами користувачів у різних консультаційних послугах і наростаючим різноманіттям інформації необхідне застосування цифрових технологій, за допомогою яких можна зберігати й обробляти обсяги інформації, не тільки аналізувати фінансову, а й отримувати і структурувати нефінансову інформацію. Тобто особливістю цифрової економіки є застосування більш продуктивних цифрових технологій, які сприяють прискоренню інформаційних потоків за допомогою роботи з дискретними рівнями інформаційних сигналів, що дає змогу забезпечити високу якість обробки і передачі інформації, а також її зберігання в необмеженому обсязі. Незважаючи на це, є проблема в комп'ютеризації саме умовивідних процесів, які здатна виконувати лише людина.

Найбільш поширеними програмними засобами проведення аудиту є програмні продукти, репрезентовані на рис. 3.3.

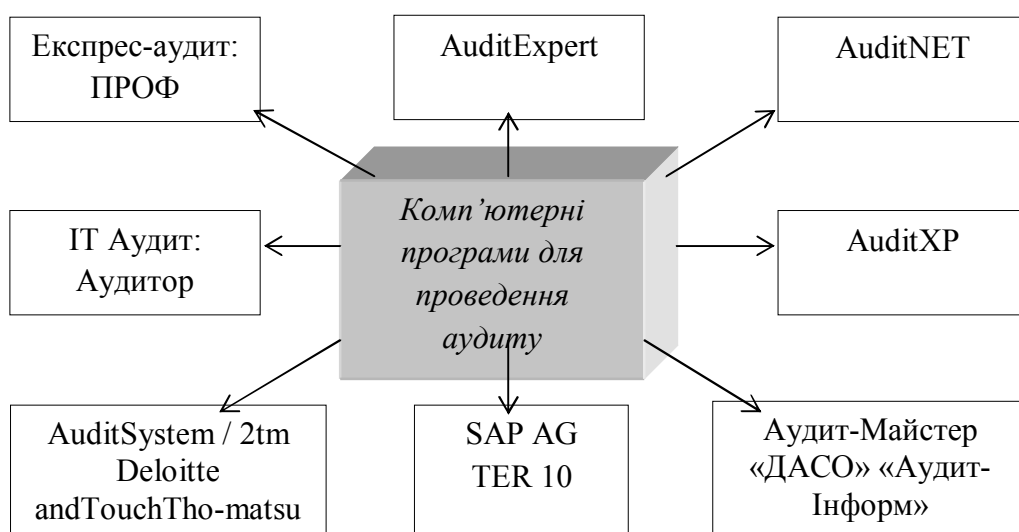


Рис. 3.3. Основні комп'ютерні програми для проведення аудиту

Зазначені на рис. 3.3 комп'ютерні програми для проведення аудиту мають переваги та недоліки. До основних переваг, представлених на ринку комп'ютерних програм для проведення аудиту, належать такі:

- автоматичне заповнення типових бланків і шаблонів звітних документів;
- розрахунок рівня істотності, розрахунок основних показників для аналізу, орієнтація на регіональну та галузеву специфіку;
- постійне оновлення методичної частини та формування на її основі програми аудиту;
- виписка з нормативних документів з коментарем;
- використання під час проведення внутрішнього аудиту;
- формування порівняльних даних для вирішення аналітичних завдань;
- отримання основних фінансових показників;
- ведення картотеки суб'єктів;
- пошук за реквізитами;
- функція контролю в разі повторної перевірки клієнта;
- дослідження роботи аудиторів;
- максимальна відповідність системи з прийнятою в аудиторській фірмі методологією;
- робота у віддаленому режимі й оперативне надходження в центральний офіс;
- чітке розмежування прав доступу співробітників до інформації;
- інтеграція всіх бізнес-процесів підприємства та ін.

Натомість до недоліків належать:

- відсутність прямої прив'язки до змін у законодавстві;
- залежність від авторської розробки;
- незмінна структура або формат шаблону, які можна придбати за додаткові кошти;
- редагування тільки кожного конкретного документа;
- потреба в розробці окремих модулів, що базуються на національній системі бухгалтерського обліку та ін.

Використання вказаних на рис. 3.3 програмних засобів для аудиту, наприклад дебіторської і кредиторської заборгованостей за товари, дає можливість: інформувати про недотримання термінів погашення заборгованості; автоматично вводити операції у відповідні реєстри; оперативно відстежувати заборгованість, терміни її виникнення і розподіл за категоріями;

списувати безнадійну заборгованість; аналізувати та приймати відповідні рішення щодо зменшення заборгованості.

Використання інформаційних технологій впливає на організацію фінансового обліку, управлінського обліку, аудиту, а також на методику і техніку внутрішньогосподарського контролю [8]. Відповідно, система електронної обробки даних може суттєво впливати на процедури, які використовують аудиторів у процесі вивчення й оцінювання системи обліку і внутрішнього контролю, а також на зміст, час проведення та обсяг аудиторських процедур. Таким чином, методика аудиту з використанням комп'ютерів – це сукупність аудиторських комп'ютерних програм, за допомогою яких вивчаються й оцінюються об'єкти дослідження. Під час проведення аудиту, аудитор може використовувати комп'ютер як у процесі ведення бухгалтерського обліку вручну, так і в процесі його автоматизації [4, с. 70]. Використання аудиту для контролю системи обробки бухгалтерської інформації дає важливий результат: підвищує її достовірність та якість. Виявленні викривлення у бухгалтерській документації можна виправляти прямо в ході аудиторської перевірки. Інші виявлені викривлення і порушення правил ведення бухгалтерського обліку повністю або частково виправляє економічний суб'єкт у наступному звітному періоді. Крім цього, аудит супроводжується консультаціями, що може суттєво підвищити якість бухгалтерської інформації в майбутньому.

Отже, необхідність проведення аудиту обумовлюється потребою в достовірній інформації про діяльність підприємства, а удосконалення його інструментарію та технічних засобів реалізації дає змогу суттєво прискорити сам процес контролю та виведення результатів. Це позитивно позначається не лише на оперативності одержання неупередженої та правдивої інформації для цілей управління, а й впливає на самі управлінські рішення та їх своєчасність.

Література:

1. Бондар М. І. Аудит в АПК : навч. посібник. Київ: КНЕУ, 2003. 188 с.
2. Колісник Г. М., Слюсаренко В. Є. Аудит : навчальний посібник. Ужгород : ДВНЗ УжНУ, 2015. 296 с.
3. Міжнародні стандарти аудиту (International Standards on Auditing). URL: <http://www.apu.com.ua/msa/>.
4. Овчарик Р. Ю. Аудит на базі комп'ютерних програм: продуктивність, рентабельність та тенденції розвитку. Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». Серія: Економічні науки. 2017. № 1 (1). С. 68–72.

5. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21.12.2017 № 2258-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>.

6. Річний звіт Deloitte. URL: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/nl/Documents/about-deloitte/deloitte-nl-integrated-annual-report-2017-2018.pdf>.

7. Рудницький В. С. Внутрішній аудит : методологія, організація : монографія. Тернопіль : Економічна думка, 2000. 104 с.

8. Хорунжак Н. М. Модель системи внутрішнього контролю витрат бюджетних установ на надання послуг. Науковий вісник Херсонського державного університету. 2014. Вип. 9–1. Ч. 3. С. 213–217.

9. Штучний інтелект (всесвітній ринок). URL: <http://www.tadviser.ru/index.php>.

10. Macaulay M. T. How Cognitive Tech Is Revolutionizing the Audit. URL: <https://www.Fnancialexecutives.org/Topics/Strategy/How-Cognitive-Tech-Is-Revolutionizing-the-Audit.aspx>

11. Robotic process automation powering up the audit. URL: <https://home.kpmg/au/en/home/insights/2019/02/audit-technology-robotic-process-automation-powering-audit.html>.

3.3. Судово-економічна експертиза як дієва форма доказовості правопорушень у сфері оподаткування

Становлення вітчизняної податкової політики відбувається у складний період формування економіки ринкового типу, супроводжуючись при цьому кризовими явищами практично в усіх сферах суспільного життя. Порушення податкового законодавства за таких умов набуло значного поширення.

Масштаби ухилення від оподаткування у вітчизняній економіці є доволі значними, тому сьогодні воно належить до одного із видів корупційної поведінки. Державний бюджет і державні цільові фонди через ухилення сплати від податків недоотримують значні суми, а тому актуальність дослідження причин такого негативного явища і пошуку шляхів його усунення та протидії податковим правопорушенням є одним із найважливіших завдань податкової політики. Одночасно із розвитком системи оподаткування та посиленням фіскального навантаження у суспільстві відбувається збільшення опору платників податків, що виявляється у двох формах:

- активній – засоби фізичного впливу на представників фіскальних органів, масові акції протесту;

- пасивній – неподання податкових декларацій, приховування чи заниження об'єкта оподаткування, затягування із сплатою або пряма несплата податків, фальсифікація бухгалтерських документів.

В економічній літературі ухилення від сплати податків розглядається з точки зору таких проблем:

- індивідуальної поведінки споживача чи фірми в умовах можливого покарання за ухилення від сплати податків, при якому суб'єкт господарювання, що ухиляється від сплати податків, намагається зменшити податкову базу або корумпувати податкові органи;

- поведінки податкових органів, призначених контролювати справляння податків в умовах можливої корумпованості та діючих при цьому обмежень;

- поведінки держави, яка зацікавлена у справлянні податків як джерела доходів і спрямовує відповідні ресурси на їхній збір та боротьбу з ухиленням від оподаткування.

На думку експертів, дрібне, але масове ухилення від податків, настільки вкоренилося у суспільстві, що перебороти його дуже складно, проте серйозніші проблеми спричинює значне ухилення, особливо з боку великих платників податків. Нині спостерігаються тенденції до зростання економічної злочинності та появи витончених нових схем ухилення від оподаткування. Відповідно у

сучасних умовах зростає потреба у використанні спеціальних знань саме у сфері оподаткування. Особи, які беруть участь у виявленні податкових правопорушень, мають здобути спеціальну освіту, оскільки розслідування податкових злочинів вимагає наявності ґрунтовних економічних знань у галузі оподаткування для проведення комплексного дослідження діяльності господарювання.

Основною й найбільш поширеною процесуальною формою ефективної протидії правопорушенням у сфері оподаткування є судова експертиза. Згідно зі ст. 1 Закону України «Про судову експертизу», судова експертиза є дослідженням, яке здійснюється експертом. Це дослідження вимагає спеціальних знань матеріальних об'єктів, явищ і процесів, які містять інформацію про обставини справи, що перебуває у провадженні органів досудового розслідування чи суду [1].

Судова експертиза суттєво розширює пізнавальні можливості слідства і суду, дозволяючи використовувати у процесі розслідування й судового розгляду кримінальних проваджень весь арсенал сучасних наукових і технічних засобів [2].

Судово-економічна експертиза як процесуальна форма дослідження на основі спеціальних знань сфери оподаткування має вирішувати широке коло питань, які виникають під час розслідування економічних злочинів і судового розгляду правопорушень [3].

На розвиток судово-економічної експертизи впливають численні трансформаційні процеси, які супроводжують нинішню економіку: суттєва зміна законодавчих норм, конкретизація розуміння судово-економічної експертизи, уточнення меж компетенцій судового експерта-економіста, що є дуже цінними для формування його сучасних позицій у сфері оподаткування.

Нормами Податкового кодексу України визначено порядок узгодження термінології та правил податкового обліку із правилами бухгалтерського обліку, а також встановлено порядок документування операцій відповідно до вимог бухгалтерського обліку й фінансової звітності, проте досліджувати питання оподаткування в межах судово-економічних експертиз щораз складніше. Саме такі обставини суттєво обмежують можливості проведення економічних експертиз і є поштовхом до проведення податкової експертизи, що передбачає необхідність отримання експертом широких знань у сфері оподаткування.

Беручи до уваги специфіку окресленої проблеми, вважаємо, що це визначає необхідність виокремлення податкової експертизи як самостійного виду експертиз.

У сучасній науці назва «податкова експертиза» суперечить існуючим концептуальним положенням, що передусім спричинено відсутністю достатнього теоретичного і методичного забезпечення такого виду експертиз.

Науковому обґрунтуванню податкової експертизи як одного з видів судово-економічних експертиз досі не приділено належної уваги. Це зумовлено тим, що виявленням, розслідуванням і запобіганням податковим злочинам нині переважно займається служба податкової поліції. Однак частіше до проведення експертизи, яка базується на дослідженні виконання зобов'язань щодо сплати податків і зборів, залучають експертів-економістів.

Виділення окремого виду податкової експертизи процесуального значення не має. Проте це має велике практичне значення. Така експертиза є спеціальним дослідженням з метою збору доказів для вирішення окреслених перед експертом питань.

Нормами чинного податкового законодавства визначено порядок призначення експертизи у сфері оподаткування. Зокрема, у ст. 84 Податкового кодексу України встановлено, що експертиза проводиться у разі, коли для вирішення питань, які мають значення для здійснення податкового контролю, необхідні спеціальні знання. Це означає, що залучення експерта є не обов'язковою нормою, а правом платника податків звернутися із заявою або правом керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу державної фіскальної служби при прийнятті відповідного рішення.

На сьогодні виконання вимог, вказаних у Податковому кодексі України, можливе завдяки проведенню економічних досліджень, що призначаються на основі процесуального документа – постанови судового або слідчого органу. Отриманий за результатами такого дослідження висновок формується згідно з наданими матеріалами експертом, який володіє необхідними знаннями для проведення зазначеної експертизи [4].

При призначенні експертизи перевагу потрібно надавати тим проблемам, вирішення яких дасть змогу встановити і підтвердити порушення законодавства про податки і збори. Хоча Податковим кодексом України встановлюються умови, за яких може бути проведена експертиза, проте в інші законодавчі акти з питань призначення та проведення судової експертизи зміни не вносилися. Таким чином, виникають законодавчі суперечності: з одного боку, Податковий кодекс України дає можливість проводити експертизи і визначає, в яких

випадках це можна зробити, а з іншого – законодавство з питань призначення та проведення експертиз обмежує коло її замовників і виконавців [5].

Дослідження експертом складу податкових правопорушень передбачає вивчення умов, закріплених у законодавстві, виконання яких у сукупності діяння учасника податкових відносин оцінюється як порушення, що передбачає накладення стягнень.

Елементами складу податкових правопорушень, які вивчаються експертом, визначено такі: об'єкт, суб'єкт і предмет правопорушень.

Об'єктом правопорушення є захищені законом суспільні відносини, а суб'єктом правопорушення – з особа, яка скоїла протиправні дії та підлягає покаранню.

Суб'єкта характеризують властивості, що дають змогу застосовувати заходи відповідальності.

Фізичні особи як суб'єкти порушень податкового законодавства поділяються на дві категорії:

1) ті, що беруть участь у податкових відносинах як платники податків або податкові агенти;

2) ті, що беруть участь у цих відносинах як посадові особи.

До податкових правопорушень можуть бути причетні такі особи: керівник, головний бухгалтер, касири, працівники бухгалтерії, які підписали документи, матеріально відповідальні особи тощо.

Предметом експертного дослідження податкових правопорушень є податки, збори й інші обов'язкові платежі, що вирізняються сукупністю таких ознак:

- діяння (дія або бездіяльність);
- суспільно небезпечні наслідки;
- причинний зв'язок між діянням і наслідками.

До основних завдань, що вирішуються у процесі судово-економічної експертизи податкових правопорушень, належать такі:

– встановлення фактів порушення податкового законодавства, які призвели до зниження обсягу або ухиляння від сплати податків;

– ґрунтовний аналіз виявлених порушень;

– класифікація виявлених правопорушень податкового законодавства;

– підтвердження розміру матеріального збитку, встановленого шляхом проведення документальної перевірки;

– встановлення обставин, що спричинили ухиляння від сплати податків;

– підтвердження клопотання посадових осіб, діяльність яких було піддано податковому розслідуванню;

– встановлення осіб, відповідальних за повноту та правильність нарахування і сплати податків до бюджету, а також тих, які допустили вказані правопорушення;

– виявлення взаємозв'язку різних порушень на окремих об'єктах оподаткування та їхнього впливу на податковий і бухгалтерський облік.

Основою інформаційного забезпечення для дослідження податкових правопорушень є податкові дані, створені або отримані суб'єктами інформаційних відносин під час поточної діяльності й необхідні для збору доказів у процесі проведення експертних досліджень [6].

Для інформаційного забезпечення експертних досліджень може бути використана інформація, отримана з різних джерел (рис. 3.4).

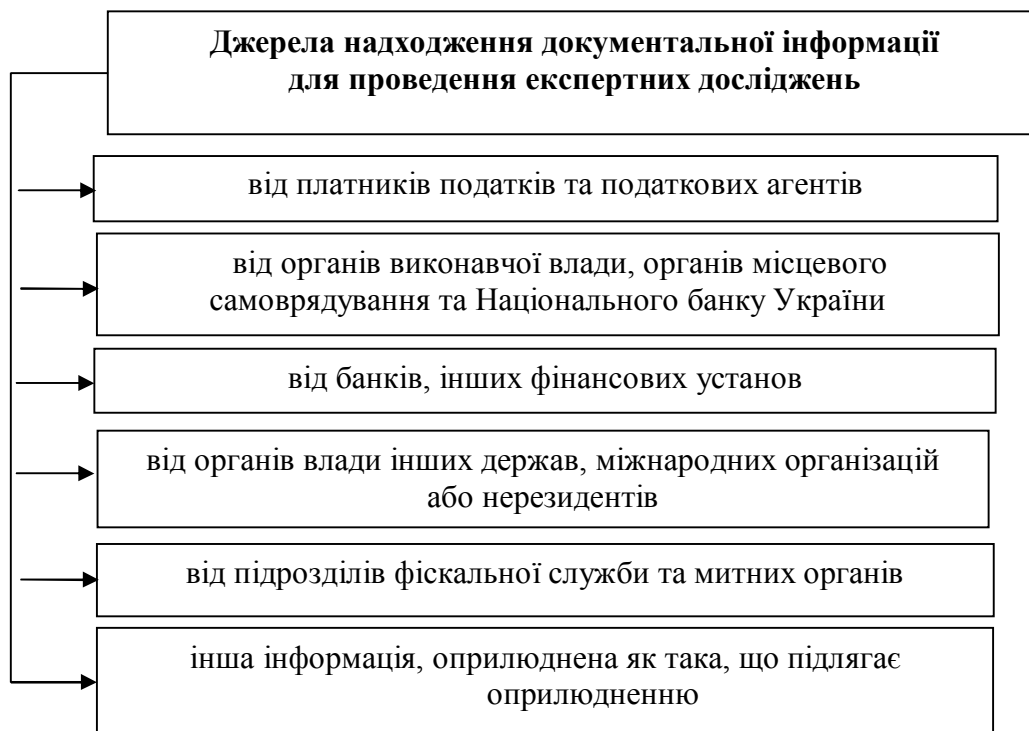


Рис. 3.4. Джерела надходження документальної інформації для проведення експертних досліджень

До джерел інформації для експертизи податкових правопорушень передусім належать документальні носії, що зберігають інформацію.

Незважаючи на різноманіття документів, способів їхнього виготовлення, копіювання, підробки, використання для цього матеріалів і засобів, методик дослідження і вирішування за їхньою допомогою експертних завдань, саме документи є джерелами найбільш значущої інформації. Серед характеристик

джерел інформації найважливішими є такі: статус джерела, надійність, кваліфікація, довіра до цього джерела, цінність і вага інформації.

Усі джерела інформації поділяються на три типи: відкриті, закриті та конфіденційні. Крім того, джерела інформації, що надаються експерту для дослідження, поділяються на основні (виявлені у процесі перевірок) та додаткові (виявлені оперативно).

До документальної інформації, яку має брати до уваги експерт при дослідженні податкових правопорушень, належать:

- первинні документи;
- реєстри аналітичного та синтетичного обліку;
- форми фінансової звітності підприємства;
- наказ про облікову політику підприємства;
- податкова декларація про прибуток підприємства;
- податкова декларація з податку на додану вартість;
- розрахунки інших податків і платежів;
- документи, розрахунки, фінансові звіти, які свідчать про ухилення від податків або про приховування прибутків від оподаткування;
- акт фіскальної служби про перевірку сплати податків суб'єктом господарювання;
- пояснення осіб, причетних до корисливих порушень;
- висновок про згоду з поясненнями осіб, причетних до корисливих зловживань, або спростування цих пояснень;
- аудиторський висновок чи звіт;
- акт проведення документальної ревізії.

Враховуючи комплексний характер процесів ухилення від сплати податків, вважаємо, що найбільшій увазі потребує експертне дослідження податкових правопорушень у таких сферах:

- 1) кредитно-фінансових відносин;
- 2) зовнішньоекономічної діяльності;
- 3) реалізації нафтопродуктів;
- 4) імпорту і реалізації медичних препаратів;
- 5) операцій з нерухомістю;
- 6) виробництва і реалізації сільськогосподарської продукції;
- 7) операцій з чорними і кольоровими металами;
- 8) торгівлі;
- 9) грального бізнесу;

10) виробництва і реалізації підакцизних товарів тощо.

Аналіз експертної практики дає змогу виділити найбільш загальні способи ухилення від сплати податків:

- неподання документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків, зборів й обов'язкових платежів;
- приховування або заниження об'єктів оподаткування;
- заниження сум податків, зборів й обов'язкових платежів;
- приховування втрати підстав на пільги з оподаткування.

Правопорушення, які сприяють ухиленню від сплати податків, можуть класифікуватися за певними видами (рис. 3.5).

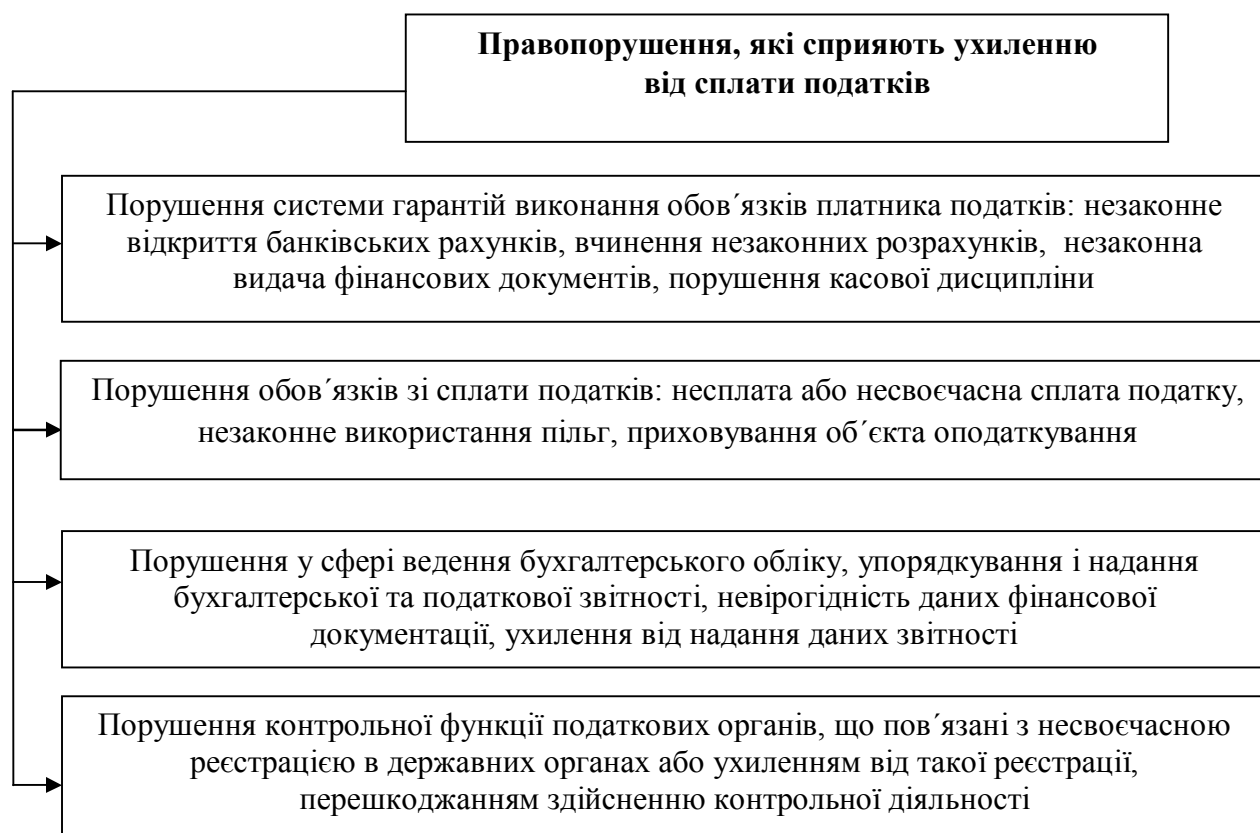


Рис. 3.5. Класифікація правопорушень, які сприяють ухиленню від сплати податків

На вибір способу скоєння податкових правопорушень впливають різні чинники об'єктивного і суб'єктивного характеру.

До обставин об'єктивного характеру належать такі:

- сфера діяльності суб'єкта господарювання;
- рівень ефективної діяльності органів контролю;
- характер фінансово-господарських операцій тощо.

Обставинами суб'єктивного характеру є такі:

- наявність зв'язків із працівниками правоохоронних органів, які здійснюють прикриття злочинної діяльності у сфері оподаткування;

- наявність досвіду у здійсненні злочинів, у тому числі у сфері оподаткування;

- знання правил ведення бухгалтерського обліку тощо.

Ухилення від сплати податків має специфічні особливості, які в обов'язковому порядку потрібно брати до уваги при проведенні експертизи:

- наявність факту ухилення від сплати податків;

- характеристика суб'єкта підприємницької діяльності;

- підстави і дотримання встановленого порядку державної реєстрації суб'єкта підприємництва;

- дотримання встановленого порядку реєстрації суб'єкта підприємницької діяльності в територіальних податкових органах та інших установах;

- відповідність статуту діяльності, що здійснюється платником податку;

- відомості про майно підприємства, наявність розрахункових рахунків в установах банків і обіг коштів;

- характер і зміст фінансово-господарських операцій;

- місце, час, мета, спосіб злочинної діяльності;

- звітний період, за який вчинено ухилення від сплати податків;

- розмір прихованих прибутків (доходів) і несплачених податків, інших платежів за окремими звітними періодами, види податків, загальний розмір заподіяних державі матеріальних збитків;

- характер і зміст нормативних актів, положення яких були порушені при вчиненні злочину;

- коло осіб, які брали участь у виконанні конкретної фінансово-господарської операції, їхні посадові та функціональні обов'язки;

- дії, що виконувалися конкретними особами при здійсненні фінансово-господарських операцій і вчиненні ухилень від сплати податків;

- ознаки інших злочинів у діях осіб;

- соціальна, професійна і кримінальна характеристика осіб, які брали участь у діяльності суб'єкта підприємництва;

- наявність причинного зв'язку між діями і наслідками, що настали;

- обставини, що сприяли вчиненню злочинів [7].

Разом з тим, бувають випадки ненавмисних і необережних дій з ухилення від оподаткування, що не можуть вважатись таким ухиленням, оскільки ці дії

платника не мають умислу й він не планує отримати вигоду від цього ухилення. До таких дій можна зарахувати ненавмисні помилки при складанні податкової звітності, методологічні помилки при веденні бухгалтерського обліку тощо. Межа, що відокремлює незаконне ухилення від оподаткування від ненавмисного податкового правопорушення, полягає в настанні адміністративної та кримінальної відповідальності за перші дії та відсутності такої – за останні.

Діяльність кожного суб'єкта господарювання великою мірою залежить від нормативно-правової бази, яка регулює економічні взаємозв'язки підприємства з державою. У процесі експертного дослідження потрібно враховувати всі чинні на час скоєння податкового правопорушення нормативно-правові документи. Разом з тим, вважаємо, що проблему боротьби із таким широким колом правопорушень у сфері оподаткування не можна вирішити лише посиленням відповідальності за порушення законодавства та іншими силовими методами. Досягти цього можна за допомогою вжиття заходів щодо своєчасного запобігання правопорушенням, одним з яких є судово-економічна експертиза.

Література

1. Про судову експертизу Закон України № 4038-ХІІ від 25.02.1994р. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/4038-12/>
2. Брисковська О. М. Використання досягнень науки та техніки в експертній діяльності. Криміналістичний вісник. 2013. № 1. С. 80–87.
3. Романів С. Р. Економічна експертиза: її сутність і роль у сфері контролю. матеріали ІІІ Міжнар. наук.-практ. конф. Наукові економічні дослідження: теорії та пропозиції: Запоріжжя, 2016. С.76–78.
4. Податковий кодекс України. URL: <http://sfs.gov.ua/nk/>.
5. Інструкції про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень та Науково-методичні рекомендації з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень. Верховна Рада України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0705-98/paran4#n4>
6. Теорія доказів: підруч. Антонов К. В., Сачко О. В., Тертишник В. М., Уваров В. Г. за заг. ред. д. ю. н., проф. В. М.Тертишника. Київ: Алерта, 2015. 294 с.
7. Марущак О. А. Використання спеціальних знань при розслідуванні ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). Актуальні проблеми юридичної науки та практики. 2016. № 1 (2). С. 39–45.

3.4. Управлінські аспекти стратегічного аналізу на регіональному рівні

На сучасному етапі розвитку стратегічні моделі стають інструментом управління та дають змогу адекватно оцінити альтернативні рішення щодо напрямків регіонального розвитку. Вони допомагають проводити системне вивчення зовнішнього і внутрішнього середовищ і формулювати сильні й слабкі сторони управління регіоном. Результатом стратегічної моделі стає розроблення заходів щодо зменшення ризиків у довгостроковій перспективі розвитку регіону. Проведення комплексного аналізу практики управління регіоном у поєднанні зі стратегічними моделями регіонального розвитку дає змогу адекватно оцінити кризову ситуацію і розробити антикризові заходи для її усунення. З метою ефективного управління регіоном необхідно використовувати стратегічні методи управління, які мають орієнтуватись на підвищення рівня населення регіону. Соціально-економічна діяльність регіону функціонує в невизначеному середовищі та потребує швидкого реагування на його зміни, креативного мислення у процесі прийняття управлінських рішень і стратегічної спрямованості.

Популярним методом прогнозування кризових процесів є застосування економіко-математичних моделей. Розроблення стратегічних моделей допомагає встановити, як має будуватися політика регіону, щоб подолати наявні проблемні кризові вияви та якою має бути стратегічна спрямованість змін соціально-економічного становища для сприяння покращенню стану регіональної економіки. Реалізацію стратегії розвитку регіону необхідно обирати з орієнтацією на місію моделі й завдання органів державної та місцевої влади щодо покращення соціально-економічного стану. Вітчизняні науковці [1; 2; 3; 5; 7] у своїх працях стратегічні моделі поділяють на два блоки: внутрішні, які орієнтуються на потенціал регіону як складову конкурентоспроможності, й зовнішні, які визначають рейтинг у конкурентному середовищі та напрямки розвитку в довгостроковій перспективі. Моделі стратегічного управління згруповано і подано у табл. 3.6. Їх потрібно вибирати з урахуванням завдань, які ставить перед собою система управління.

За результатами дослідження внутрішнього та зовнішнього середовищ діяльності регіону можна виявити його позитивні й негативні аспекти, які надалі слід взяти за основу планування стратегії розвитку. Проведене оцінювання наукових джерел [1; 2; 3; 5; 7] дає підстави зробити висновок, що планування стратегії управління регіоном має враховувати специфіку господарювання та ефективність використання ресурсів території.

Характеристика стратегічних моделей оцінювання управління за багатокритеріальною ознакою

№ з/п	Моделі	Орієнтація моделі на середовище		Стратегічні напрямки розвитку									Рівні виконання завдань			
		зовнішнє	внутрішнє	конкурентний	інноваційний	ресурний	виробничий	товарний	асортиментний	загальний	інвестиційний	комплексний	маркетинговий	первинний	ринковий	галузевий
1.	Модель BCG	+	+						+						+	
2.	ABC-аналіз		+			+			+						+	
3.	Модель GE/McKinsey	+									+				+	
4.	Модель SPACE	+	+	+					+						+	
5.	SWOT-аналіз	+	+	+					+	+				+		
6.	Модель Shell-DPM	+	+	+												+
7.	Модель ADL/LC	+		+				+							+	
8.	Стратегічні групи	+		+												+
9.	Модель п'яти сил М. Потера	+		+												+
10.	Матриця Ансоффа	+	+	+											+	
11.	Концепція життєвого циклу	+	+					+						+		
12.	Аналіз ланцюга цінностей	+	+	+			+								+	
13.	Діловий комплексний аналіз (PIMS)	+	+								+				+	
14.	Модель Hofer/Schendel	+		+											+	
15.	Матриця Абеля	+			+										+	
16.	PEST-аналіз	+								+					+	
17.	Модель «Дерево цілей»		+	+										+		
18.	Модель ризиків	+			+						+		+		+	
19.	Модель МакДональда	+	+									+		+	+	

Примітка: складено автором на основі [1; 3; 5; 7].

Оскільки основною метою державних органів влади є соціально-економічний розвиток регіону, то існує необхідність формування ефективних заходів антикризового управління в конкурентному середовищі. На основі опрацьованих наукових джерел [1; 3; 5; 7] з оцінювання моделей стратегічного управління виділимо такі характерні риси розроблення регіональної стратегії: стратегічні моделі управління необхідно адаптувати до специфіки діяльності досліджуваного регіону; моделі потрібно обирати з урахуванням конкретної ситуації й відповідно до завдань, які ставить перед собою аналітик; проведення аналітичної роботи має здійснюватися кваліфікованими працівниками з метою

правильного використання стратегічного інструментарію і трактування його висновків. Загалом варто зазначити, що важливе значення у вивченні цієї проблематики має чітка ідентифікація внутрішнього та зовнішнього середовищ. З допомогою цього вдасться розробити конкретні стратегічні моделі оцінювання потенціалу регіону, оскільки за їхню основу слід взяти різновекторні практичні й теоретичні значення, зосереджені на пріоритетності завдань регіону, що стане ключовим аспектом у виборі стратегії розвитку в конкурентному середовищі.

При проведенні досліджень регіонального розвитку стратегічні моделі застосовуються недостатньо, оскільки можливості їхнього використання у цьому секторі розкрито ще не до кінця. Стратегічні моделі допомагають ідентифікувати економічний стан території та здійснювати моніторинг діяльності стратегічного характеру з метою прийняття управлінських рішень щодо розвитку в довгостроковій перспективі. Проаналізуємо стратегічні моделі (див. табл. 3.6) з позиції можливості їхнього застосування для проведення класифікації факторів, грамотного структурування управлінської інформації й забезпечення гнучкості управлінських рішень і швидкості реагування на кризові ситуації на різних етапах стратегічного управління.

З урахуванням вищеназваних елементів щодо вибору стратегічної моделі розвитку пропонуємо дослідити використання SWOT-аналізу та моделі SPACE. За допомогою SWOT-аналізу сформуємо загальну стратегію розвитку з урахуванням зовнішніх і внутрішніх факторів впливу, а за результатами SPACE визначимо напрямок стратегії діяльності регіону. Використання цих моделей адаптуємо до розроблення стратегії регіонів з урахуванням їхньої специфіки та на цій основі розробимо рекомендації щодо подальшого розвитку з акцентом на подоланні існуючих кризових ситуацій. Дані соціально-економічного розвитку будуть порівнюватись із відповідними середніми показниками по Україні, щоб адекватно сформулювати місце регіону в загальнодержавному управлінні.

SWOT-аналіз дає змогу визначити сильні і слабкі сторони розвитку регіону з орієнтацією на можливості й ризики і характеризувати якісну сторону економічного розвитку регіону. Як відомо, цей метод аналізує економічні та соціально-політичні показники території й окреслює напрямки стратегічного планування регіону відповідно до його пріоритетів з урахуванням зовнішнього середовища. За основу методу беруться внутрішні та зовнішні якісні показники діяльності регіону. До внутрішніх показників належать сильні сторони, які передбачають використання регіонального потенціалу з метою формування конкурентної переваги, і слабкі сторони, що передбачають неефективне

використання ресурсів та видів діяльності. Дослідження зовнішніх показників допомагає виявити можливості, тобто резерви регіону, які можна застосовувати з метою досягнення визначених цілей, і загрози, що будуть ускладнювати досягнення відповідних цілей розвитку регіону. Основне завдання SWOT-аналізу полягає у визначенні ризиків, що впливають на соціально-економічний розвиток регіону, та використання засобів їхнього пом'якшення. Результатом цього методу є розробка довгострокових програм і вивчення соціальних, політичних, технічних та економічних тенденцій їхнього розвитку в конкурентному середовищі під впливом кризових ситуацій. У процесі розроблення регіональної стратегії необхідно враховувати вертикальні зв'язки – з вищими рівнями виконавчої влади і горизонтальні – із сусідніми територіальними громадами та регіонами. При проведенні аналітичної роботи за критеріями SWOT-аналізу найбільш трудомістким є оцінювання зовнішніх факторів, оскільки можливості й загрози містять велику кількість потенційних факторів негативного і позитивного впливу на розвиток регіону. Основні складові SWOT-аналізу регіонального розвитку подано на рис. 3.6.

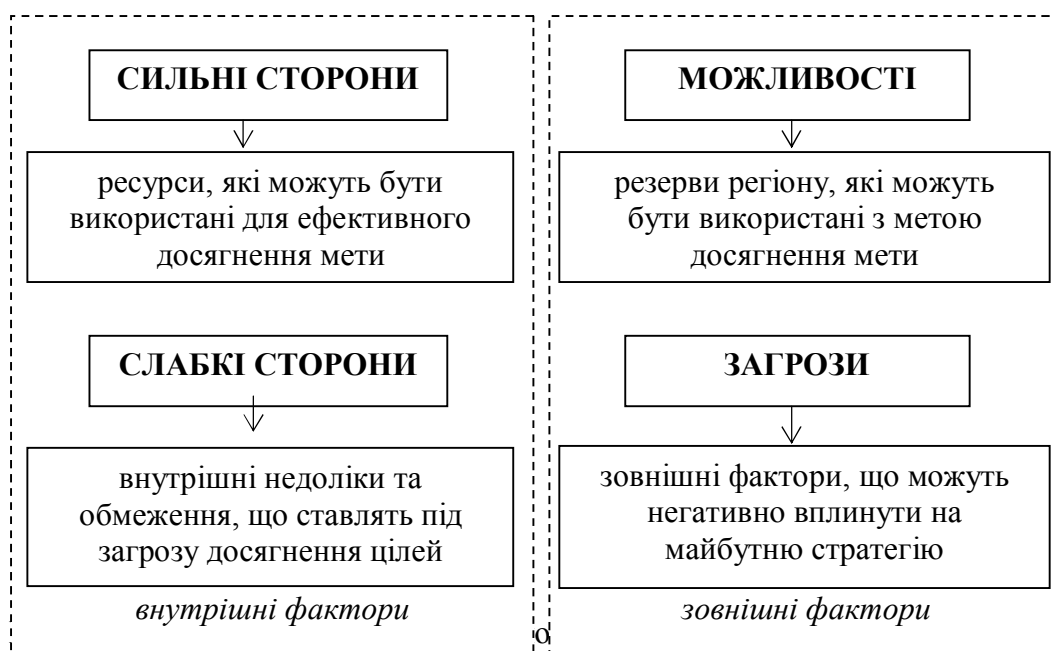


Рис. 3.6. Схема SWOT-аналізу для регіонального розвитку

Ціль проведення SWOT-аналізу регіонального розвитку полягає у визначенні проблем соціально-економічного характеру та ідентифікації пріоритетних напрямків розвитку регіону. Відобразимо результати досліджень за цим методом у табл. 3.7, тобто сформуємо його сильні й слабкі сторони та основні регіональні можливості й існуючі загрози для формування наочної картини процесів, характерних для регіонів.

Комплексна матриця SWOT-оцінювання регіонального розвитку

Матриця SWOT-аналізу	МОЖЛИВОСТІ	ЗАГРОЗИ
<p>СИЛЬНІ АСПЕКТИ Лідерські позиції на ринку. Економічна стабільність регіону. Особливі історико-культурні пам'ятки та пам'ятки природи. Наявність власного унікального рекреаційного потенціалу. Розвинута транспортна інфраструктура. Географічне розташування регіону, що сприяє соціально-економічній діяльності.</p>	<p>1. Сильні аспекти і можливості Розширення видів діяльності регіону та здійснення процесу виробництва за новими технологіями. Економіко-соціальна діяльність регіону має орієнтуватись на потреби населення і охоплювати нові сегменти ринку. Пошук нових ринків збуту продукції регіону за його межами Запровадження державних цільових програм щодо підтримки нових видів економічної діяльності. Цілеспрямованість коштів регіону на розвиток ресурсного потенціалу.</p>	<p>2. Сильні аспекти і загрози Невчасне проведення оновлення техніки та технологій, задіяних у господарському процесі регіону, призводить до зниження рівня його позицій у відповідних сегментах функціонування. Низька купівельна спроможність населення регіону. Проведення заходів щодо презентації інвестування коштів у розвиток регіону. Зменшення кількості робочого населення в результаті запровадження технологічного процесу в господарській діяльності регіону.</p>
<p>СЛАБКІ АСПЕКТИ Недостатня сума інвестованого капіталу. Низька якість використання сучасних ринкових систем управління регіоном. Низький рівень конкурентоспроможності регіону.</p>	<p>3. Слабкі аспекти і можливості Некоректний розподіл коштів між різними ланками зумовлює зменшення рівня конкурентоспроможності регіону. Виявлення неякісних угод та контрактів державного регулювання розвитку регіону. Моральне і фізичне зношування техніки й технологій, що використовуються в діяльності регіональних структур. Сприятливий інвестиційний клімат для розвитку нових видів бізнесу.</p>	<p>4. Слабкі аспекти і загрози Держава не надає належної підтримки у процесі розвитку регіону. Законодавча база не достатньо регулює господарські процеси регіону. Соціально-економічні проблеми регіону вирішуються не державою, а регіональними органами без підтримки й корегування державними структурами. Система оподаткування жорстко формулює податки та не надає пільг.</p>

Примітка: розроблено автором самостійно для Тернопільської та Львівської областей.

Результати проведених досліджень за методикою SWOT-аналізу наведено у табл. 3.8.

Таблиця 3.8

Оцінювання зовнішніх можливостей і загроз Тернопільської та Львівської областей

Зовнішні можливості				Зовнішні загрози			
Фактори	M_i	T_{mi}	$M_i T_{mi}$	Фактори	Z_i	T_{zi}	$Z_i T_{zi}$
Тернопільська область							
Державні програми щодо регулювання розвитку регіону	5	0,3	1,5	Недостатня нормативно-правова база для розвитку регіону	5	0,7	3,5
Використання ресурсного потенціалу регіону	8	0,4	3,2	Невикористання ресурсного потенціалу території	8	0,6	4,8
Зростання інвестиційних пропозицій щодо розвитку регіональних бізнесів	4	0,4	1,6	Зменшення інвестиційних пропозицій з боку інвесторів	4	0,6	2,4
Зниження податкового навантаження на населення території	6	0,3	1,8	Зростання податкового навантаження на населення регіону	6	0,7	4,2
Підвищення бізнесової активності населення	10	0,7	7,0	Зменшення бізнес активності населення	10	0,3	3,0
Збільшення відсотка впровадження нових технологій у господарську діяльність регіону	8	0,6	4,8	Низький рівень впровадження технологій у господарську діяльність регіону	8	0,4	3,2
Підвищення рівня розвитку туристичної інфраструктури	7	0,3	2,1	Недостатньо розвинутий туристичний бізнес в регіоні	7	0,7	4,9
Разом:	48	–	22,0	Разом:	48	–	26,0
Львівська область							
Державні програми щодо регулювання розвитку регіону	5	0,3	1,5	Недостатня нормативно-правова база для розвитку регіону	5	0,7	3,5
Використання ресурсного потенціалу регіону	8	0,9	7,2	Невикористання ресурсного потенціалу території	8	0,1	0,8
Зростання інвестиційних пропозицій щодо розвитку регіональних бізнесів	4	0,6	2,4	Зменшення інвестиційних пропозицій з боку інвесторів	4	0,4	1,6
Зниження податкового навантаження на населення території	6	0,3	1,8	Зростання податкового навантаження на населення регіону	6	0,7	4,2
Підвищення бізнесової активності населення	10	0,8	8,0	Зменшення бізнес активності населення	10	0,2	2,0
Збільшення відсотка впровадження нових технологій у господарську діяльність регіону	8	0,7	5,6	Низький рівень впровадження технологій у господарську діяльність регіону	8	0,3	2,4
Підвищення рівня розвитку туристичної інфраструктури	7	0,8	5,6	Недостатньо розвинутий туристичний бізнес у регіоні	7	0,2	1,4
Разом:	48	–	32,1	Разом:	48	–	15,9

Примітка: умовні позначення: M_i – можливості; Z_i – загрози відповідно; i – номер фактору. Джерело: розроблено автором самостійно.

Застосування цього методу на практиці дасть змогу вирішити такі завдання: окреслити основні проблеми розвитку досліджуваного регіону; визначити конкурентні переваги території; обґрунтувати вплив різних рівнів управління (регіональний, національний, міжнародний) на процес розвитку регіональної економіки; оцінити потенціал регіону з метою його використання для реалізації

стратегії регіонального розвитку; встановити негативні впливи щодо виконання завдань соціально-економічного розвитку.

Проводячи оцінювання за найбільш вагомими факторами впливу на діяльність регіонального розвитку рангуємо, їх значеннями від 1 до 10 балів, тобто визначимо найважливіші показники, присвоюючи їм числові значення залежно від міри впливу. Оскільки ці фактори є взаємозалежними то необхідно, щоб виконувалась така умова: $T_{mi} + T_{zi} = 1$ (T_{mi} – можливості; T_{zi} – загрози). За результатами проведеного оцінювання (табл. 3.9) в Тернопільській області можливості становлять 22,0 бали, а загрози – 26,0 балів, тобто це означає, що регіон перебуває у нижній частині матриці SWOT-аналізу.

Дослідження зовнішніх можливостей та зовнішніх загроз Львівської області показало, що можливості (32,1 бала) суттєво більші від загроз (15,9 бала), і за цим методом регіон перебуває у верхній частині матриці SWOT-аналізу. Визначимо конкурентні можливості регіонів відповідно до еталонних значень, які ми отримали за результатами найкращих показників, оцінюючи загальну ситуацію по всіх регіонах держави. Обираємо комплекс найбільш вагомих факторів, що характеризують розвиток регіону та його конкурентні можливості. Оцінювання сильних і слабких сторін діяльності регіону будемо здійснювати за такою формулою [8, с. 136]:

$$K_{abc} = \sum_i^n (K_i - \max K_{ij}), \quad (1)$$

де K_i – оцінка i -го фактора конкурентної сили (слабкості) для регіону; K_{ij} – оцінка i -го фактора конкурентної сили (слабкості) для j -го конкурента; n – кількість факторів, вибраних для оцінювання; m – кількість конкурентів.

Результати проведених досліджень наведено у табл. 3.9. Проведене оцінювання конкурентної сили регіонів показує, що найвищого рівня конкурентоспроможності досягла Львівська область – 83 бали, тоді як у Тернопільській області він дорівнює 67 балів. Так, лідером у цій позиції є Львівська область. Використання розрахунку з метою визначення абсолютних конкурентних можливостей досліджуваного регіону, констатуємо, що для Львівської області вона становить 8, а для Тернопільської області (– 7). Результати досліджень у Львівській області показують позитивну динаміку показника абсолютної конкурентної можливості, а в Тернопільській – негативне його значення. Це свідчить, що в разі виникнення кризової ситуації Львівська область має високі конкурентні можливості для її подолання. При цьому Тернопільська область має значно менші конкурентні можливості.

Формування конкурентної сили регіонів

№ з/п	Фактори	Оцінка (від 0 до 10 балів)				
		K _{ij1}	K _{ij2}	значення показників		
				maxK _{ij}	K _{i1} - maxK _{ij1}	K _{i2} - maxK _{ij}
1.	Унікальний рекреаційний потенціал	10	9	10	0	-1
2.	Розвиток економічного потенціалу	8	7	9	-1	-2
3.	Інноваційно-інвестиційний клімат	7	5	6	1	-1
4.	Розвиток людських ресурсів	9	8	9	0	-1
5.	Фінансова стабільність регіону	8	7	9	-1	-2
6.	Інституційний розвиток	9	5	6	3	-1
7.	Дослідження і впровадження предметів технічного розвитку	7	7	8	-1	-1
8.	Охорона природи, навколишнього середовища	8	6	5	3	1
9.	Ресурсний потенціал регіону	10	9	8	2	1
10.	Соціальна відповідальність	7	5	5	2	0
Конкурентна сила		83	67	75	8	-7

Примітка: умовні позначення: *K_{ij1} – Львівська область; K_{ij2} – Тернопільська область. Джерело: розроблено автором самостійно з урахуванням [2; 4; 5; 6; 9].

У такій ситуації місцевим органам Тернопільської області необхідно звернути увагу на розроблення антикризових заходів, оскільки їхні конкурентні можливості низькі порівняно з регіоном–конкурентом. У такому разі для попередження та усунення кризових виявів у цій області потрібно мати власний регіональний фонд розвитку й ініціювати залучення більших сум із загальнонаціонального фонду. До того ж для Тернопільської області важливо правильно спланувати преференції, у тому числі податкові (щодо місцевих податків). У Львівській області спостерігаємо тенденцію до зростання можливостей і зменшення загроз у регіональному розвитку території, а у Тернопільській області склалась протилежна ситуація. Ці дані дослідження підтверджують результати, узагальнені у попередній таблиці, тобто розташування зовнішніх можливостей та зовнішніх загроз у відповідних частинах матриці SWOT-аналізу.

Таким чином, з метою ефективного розвитку регіонів пропонуємо використовувати потенційні можливості регіону для нейтралізації впливу негативних факторів, тобто загроз. Для уточнення стратегії розвитку Тернопільської й Львівської областей застосуємо SPACE-аналіз, адаптувавши його до специфіки нашого дослідження. Основними показниками, за якими

проводитимемо дослідження, будуть: конкурентна здатність регіону; фінансова сила регіону; стабільність регіону; привабливість регіону. У табл. 3.10 подано проведені розрахунки за методом SPACE-аналізу.

Таблиця 3.10

Оцінювання регіонального розвитку за показниками SPACE-аналізу

Фактори	Оцінка		Вага	Загальна оцінка	
	P1	P2		P1	P2
Фінансова сила регіону – ФС					
Фінансова стійкість регіону	4–5	3–4	0,3	1,2–1,5	0,9–1,2
Стабільність отримання доходів від суб'єктів господарювання	3–5	3–4	0,2	0,6–1,0	0,6–0,8
Ступінь впливу нормативно-законодавчої бази на розвиток регіону	3–4	3–4	0,35	1,05–1,4	1,05–1,4
Рівень розвитку бізнесової активності населення	4–5	3–4	0,15	0,6–0,75	0,45–0,6
Разом				3,45–4,65	3,0–4,0
Конкурентоспроможність регіону – КП					
Рівень розвитку інфраструктури регіону	4–5	2–4	0,30	1,2–1,5	0,6–1,2
Логістичні зв'язки з регіонами-конкурентами	3–4	2–3	0,15	0,45–0,6	0,3–0,45
Розвиток нових видів економічної діяльності	4–5	2–3	0,25	1,0–1,25	0,5–0,75
Ступінь залежності розвитку регіону від факторів зовнішнього середовища	2–3	4–5	0,30	0,6–0,9	1,2–1,5
Разом				3,25–4,25	2,6–3,9
Привабливість регіону – ПС					
Рівень впровадження інновацій та технологічних новинок	4–5	2–4	0,35	1,4–1,75	0,7–1,4
Конкурентоспроможність регіону	4–5	2–3	0,20	0,8–1,0	0,4–0,6
Частка вкладених коштів іноземними інвесторами в розвиток регіональної економіки	4–5	2–4	0,10	0,4–0,5	0,2–0,4
Вихід на нові сегменти ринку	3–5	3–4	0,35	1,05–1,75	1,05–1,4
Разом				3,65–5,0	2,35–3,8
Стабільність регіону – СТ					
Поява нових регіонів-конкурентів	2–4	3–5	0,15	0,3–0,6	0,45–0,75
Державна фінансова підтримка розвитку регіону	3–4	2–3	0,35	1,05–1,4	0,7–1,05
Частка підприємств малого та середнього бізнесу, які мають позитивну тенденцію розвитку	4–5	2–4	0,30	1,2–1,5	0,6–1,2
Рекреаційний потенціал регіону	4–5	2–3	0,20	0,8–1,0	0,4–0,6
Разом				3,35–4,5	2,15–3,6

Примітка: умовні позначення: P1 – Львівська область; P2 – Тернопільська область.

Оцінювання цих показників проводимо за результатами експертного оцінювання внутрішнього і зовнішнього середовищ розвитку регіональної

економіки, узагальненого на основі використання обговорень та оцінювань, здійснюваних експертами з регіонального розвитку й оприлюднених на засіданнях круглих столів, конференцій та інших заходів. Кожному значенню показника присвоюємо оцінку від 1 до 5 балів залежно від міри його важливості для кожного конкретного регіону, тобто 1 – погано, а 5 – дуже добре. Отже, за результатами розрахунків стратегічної позиції регіону (табл. 3.11) визначимо його стратегічну спрямованість, застосувавши метод SPACE-аналізу.

Таблиця 3.11

Розрахунок зваженої оцінки критеріїв діяльності регіонів за SPACE-методом

	СТ	КП	ФС	ПС
P1	3,35–4,5	3,25–4,25	3,45–4,65	3,65–5,0
P2	2,15–3,6	2,6–3,9	3,0–4,0	2,35–3,8

Примітка: умовні позначення: P1 – Львівська область; P2 – Тернопільська область. Джерело: розроблено автором самостійно.

За отриманими даними встановимо діапазон рекомендованої стратегії й побудуємо трикутники, одна вершина яких лежить у точці O (0;0), а інші точки визначимо методом обчислень за формулами: $[x_1, x_2] = [ПС_1, ПС_2] - [КП_1, КП_2]$ і $[y_1, y_2] = [ФС_1, ФС_2] - [СТ_1, СТ_2]$. Побудуємо трикутники за відповідними точками з метою визначення діапазону рекомендованої стратегії регіонального розвитку для відповідних територій (рис. 3.7).

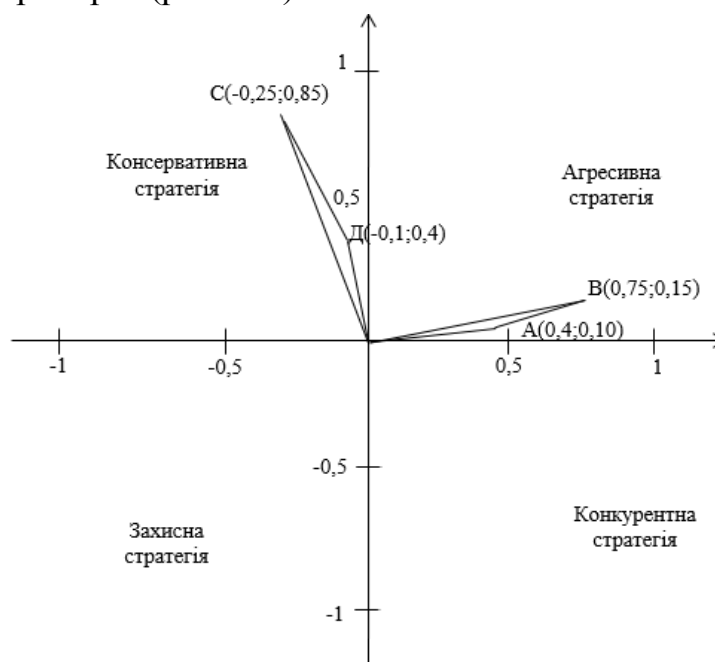


Рис. 3.7. Напрямки стратегій розвитку регіонів за методом SPACE-аналізу
Джерело: розроблено автором самостійно.

Провівши розрахунки точок, тобто вершин трикутників, одержимо відповідні результати. Так, точка С (-0,25; 0,85) і точка Д (-0,1; 0,4) є вершинами трикутника для побудови рекомендованої стратегії Тернопільської області, а точки А (0,4; 0,10) і В (0,75; 0,15) – Львівської області. Відповідно, за результатами SPACE-аналізу, наведеними на рис. 3.7, рекомендуємо Львівській області обрати агресивну, а Тернопільській області – консервативну стратегію регіонального розвитку (табл. 3.12).

Таблиця 3.12

Рекомендовані стратегії регіонального розвитку Тернопільської та Львівської областей

Назва регіону	Рекомендації розвитку за SWOT-аналізом	Рекомендації розвитку за SPACE-аналізом
Тернопільська область	Регіональні органи державної влади повинні робити акцент на стимулюванні розвитку нових видів діяльності та розробляти ефективні методи нейтралізації негативних впливів зовнішнього середовища.	<ul style="list-style-type: none"> – розширення продуктового портфелю та ринків регіонального вироблення програми розвитку регіону; – розвиток сільського господарства відповідно до орієнтації регіону; – проведення стимулюючих заходів щодо розвитку ефективних секторів економіки регіону; – здійснення моніторингу виробничих потужностей регіону та організація нових за основним їхнім профілем
Львівська область	Регіональним органам влади доцільно зміцнювати свої позиції у конкурентному середовищі, ліквідувати неефективні напрямки діяльності регіону, ініціювати вкладення коштів в інновації й перспективні галузі, сприяти безпосередньому створенню і впровадженню нових продуктів.	<ul style="list-style-type: none"> – здійснення стимулюючих заходів для розвитку туристичної інфраструктури регіону; – створення привабливого інвестиційного клімату для розвитку нових напрямків бізнесу; – соціальне згуртування населення щодо розвитку регіону; – розвиток потенціалу регіону з орієнтацією на вимоги сучасного суспільства

Примітка: розроблено автором самостійно.

Результати оцінювання регіонального розвитку Тернопільської та Львівської областей з допомогою SWOT-аналізу показали міру впливу зовнішнього і внутрішнього середовищ та дали змогу ідентифікувати наявні можливості й загрози для територій і визначити на цій основі придатний варіант стратегії. Наприклад, на регіональний розвиток Львівської області позитивний вплив дає туристична інфраструктура. Негативним впливом для досліджуваних територій є низький рівень впровадження інвестицій у діяльність суб'єктів господарювання.

При цьому дуже сильно відстає з цих питань Тернопільська область, тому для неї важливо більш чітко визначити такі антикризові заходи, які би сприяли підвищенню інвестиційної привабливості та репрезентували регіон як такий, який має добрі умови функціонування для суб'єктів господарювання.

Отже, проведені дослідження регіонального розвитку за SPACE-аналізом відповідних областей першочерговим завданням виділяє розроблення чіткої стратегії розвитку і плану дій щодо досягнення визначених цілей, а в контексті формування антикризових заходів рекомендованими для Львівської області є залучення інвестицій на інноваційні проекти та просування продуктів на зовнішні ринки, для Тернопільської області – стимулювання розвитку наявних напрямів економіки й акцентування на переробці сировини. Обґрунтовані стратегії (агресивна – для Львівської області та консервативна – для Тернопільської області) з точки зору антикризового управління необхідно органічно поєднати з тими його інструментами, які будуть доцільними і корисними для попередження (запобігання) кризових виявів, а за тими результатами аналізу, які вказують на фактичну наявність кризових явищ, – для згладжування та ліквідації негативного впливу.

Антикризове управління поєднує в собі інструменти, що використовуються на різних рівнях управлінської ієрархії (державному, регіональному і муніципальному). На всіх цих рівнях основними елементами (складовими) є прогнозування та попередження криз і кризових виявів, управління в період кризи та ліквідація її наслідків. За результатами проведеного оцінювання Львівська і Тернопільська області не перебувають в стані кризи, але для них характерні ознаки напруги і загроз у питанні розвитку. Тому для цих областей ключова складова антикризового управління – прогнозування і попередження криз та кризових виявів. Вищенаведені підходи до реалізації цього елементу антикризового управління містять авторські позиції й узагальнення щодо методики оцінювання рівня регіонального розвитку і його прогнозування. Для досягнення комплексності та завершеності наукових пошуків і побудови моделі антикризового управління в цих регіонах потрібно розробити заходи з попередження криз та їхніх виявів й ідентифікувати повноваження органів влади, зокрема регіонального рівня, які братимуть безпосередню участь в їхній реалізації.

На національному (загальнодержавному) рівні модель антикризового управління містить інструментарій правового характеру, який доцільно для побудови моделей антикризового управління щодо Львівської й Тернопільської областей (як і для інших регіонів) розглядати в контексті таких питань (елементів чи блоків) серед яких: організаційні; соціальні; податкові (податково-преференційні); цінові. Практично можливо здійснити побудову моделі

антикризового управління регіональними розвитком, яку можна застосувати до всіх регіонів (рис. 3.8). Надалі щодо кожного регіону цю модель доцільно деталізувати з урахуванням результатів оцінювання регіонального розвитку, а за потреби – доповнювати її необхідними складовими (вони визначаються винятково на основі специфіки досліджуваного регіону).

Для Львівської області: (1) – внесення у національну стратегію розвитку питання щодо формування Західноукраїнського інвестиційного центру – неприбуткової (державної чи громадської) організації, метою діяльності якої би були моніторинг та налагодження контактів з потенційними інвесторами, у тому числі іноземними, які би здійснювалися як з ініціативи самої організації, так і за замовленням суб'єктів господарювання, розташованих на території Львівської області та в Західній Україні загалом; (2) – урахування регіональної специфіки (надання права підприємствам встановлювати підвищувальні регіональні коефіцієнти щодо найбільш затребуваних професій); (3) – для цієї області перспективними напрямками розвитку підприємництва є: переробна й добувна промисловість, розроблення кар'єрів; торгівля, ремонт автомобілів, побутових виробів і предметів особистого вжитку; фінансова та страхова діяльність. У цьому разі доцільно затвердити нормативно-правовим чином пільговий режим оподаткування суб'єктів господарювання переробної й добувної галузей, підприємств з розробки кар'єрів, ремонту автомобілів і побутових виробів (наприклад, звільнення від оподаткування новостворених суб'єктів господарювання строком на 5 років); (4) – узаконення застосування пільгових цін на енергоносії для новостворених суб'єктів господарювання строком на 3 роки (з відповідним бюджетним покриттям (субсидіюванням)), з метою стимулювання використання альтернативних джерел енергії зобов'язання банків застосовувати знижені відсотки за користування кредитом (як обґрунтування може служити значна сума кредиту) щонайменше на 30 та більше відсотків (залежно від суми одержаного кредиту: наприклад, до 1 млн грн – сума знижки відсотка за кредит має дорівнювати 33%; від 1 млн грн до 3 млн грн. – 40%; понад 5 млн грн – 50%); (5) – утворення Західноукраїнського інвестиційного центру й ініціювання утворення Центру розвитку Львівської області при ОДА (з повноваженнями, пов'язаними з аналізом рівня регіонального розвитку та рівня управління, розробкою відповідних антикризових програм для області та її суб'єктів, а саме: програми погашення боргів, програми розвитку виробництва, програми розвитку маркетингу і діджиталізації та ін.);

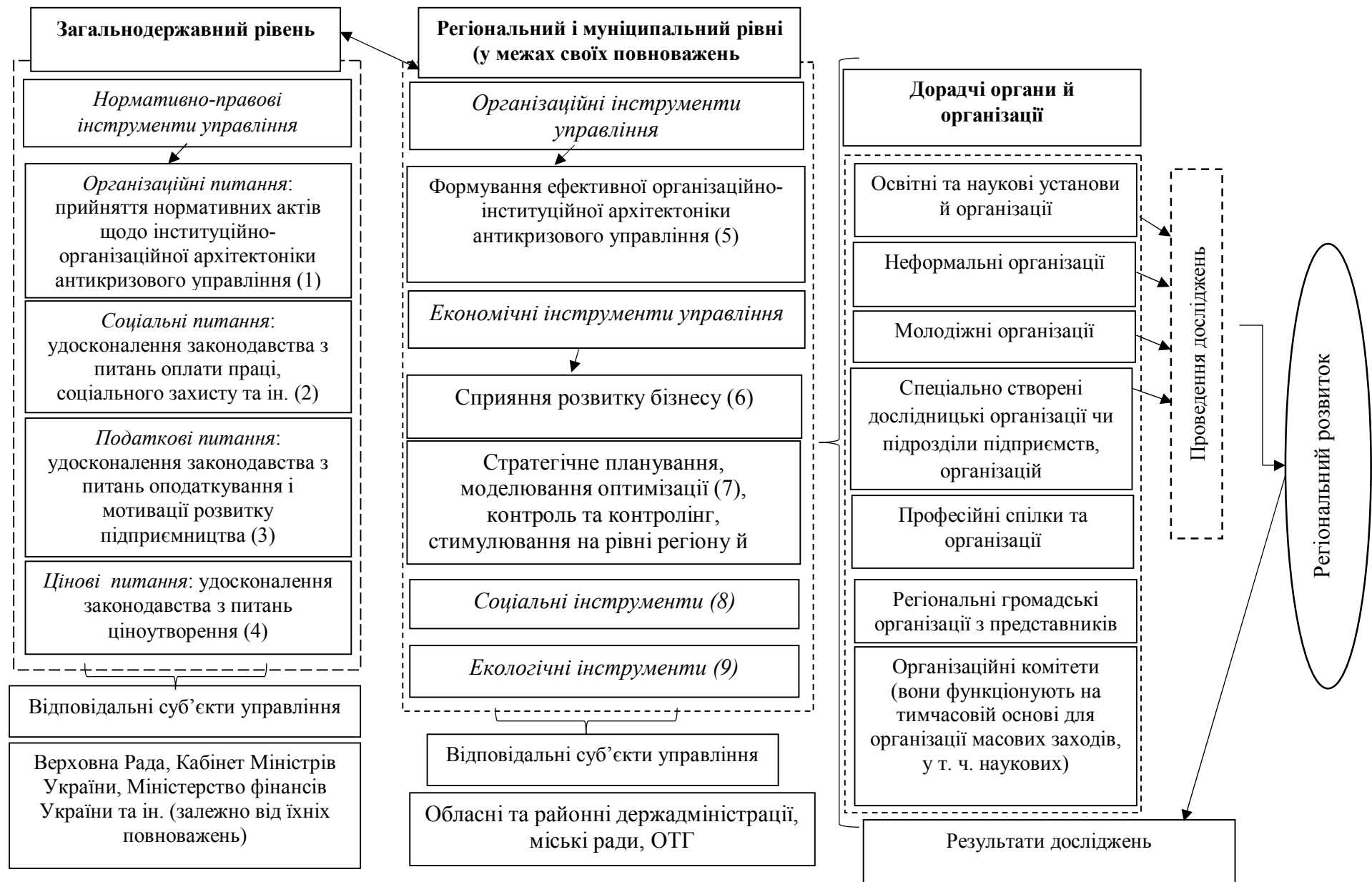


Рис. 3.8. Модель антикризового управління для досліджуваних регіонів

(6) – прийняття регіональної програми сприяння, створення Фонду регіонального розвитку Львівської області, створення Фонду сприяння малому бізнесу, запровадження пільгового оподаткування місцевими податками для новостворених суб'єктів господарювання, або для суб'єктів, які мають суттєвий вплив на валову додану вартість регіону і його частку у ВВП країни та ін.; (7) – моделювання оптимізації діяльності суб'єктів господарювання загалом, фінансів, інвестицій, інновацій тощо; (8) – розробка програми надання відшкодувань заслуженим працівникам, пенсіонерам, які відпрацювали на території регіону понад 40 років, соціально незахищеним особам і особам з особливими потребами на проїзд у громадському транспорті, оплату комунальних послуг зі спеціально сформованого для цих цілей Фонду голови ОДА (такий фонд доцільно формувати за рахунок благодійних внесків, у тому числі за рахунок організації його особистих благодійних заходів і виступів), працюючим працівникам зі шкідливими умовами праці й працівникам новостворених підприємств, організація доставки комплексних обідів і/або довозення до місця роботи; (9) – сертифікація та стандартизація кількості викидів з урахуванням регіонального коефіцієнта (його рівень має визначатися відповідним рішенням й інституцією), оптимізація енергоємності виробничих процесів через контроль з боку регіональних органів і стимулювання застосування енергоощадних технологій за рахунок Фонду розвитку Львівської області.

Для Тернопільської області: (1) – удосконалення розмежування повноважень суб'єктів управління регіонального та муніципального рівнів у питаннях реалізації антикризових заходів; (2) – те саме, що й для Львівської області; (3) – для цієї області перспективними напрямками розвитку підприємництва є: розвиток сільського, лісового й рибного господарства; переробної промисловості; будівництва; діяльності готелів та ресторанів; державного управління; освіти. Тому доцільно піднімати інвестиційну привабливість цих галузей шляхом надання дозволів на тривалий строк користування землею, відновити програми молодіжного кредитування будівництва житла, активізувати науково-дослідну та освітню діяльність (щодо першої не лише оголошувати державні гранди на дослідження, а й заохочувати та інформувати освітні заклади щодо грандів міжнародних організацій); (4) – те саме, що й для Львівської області; (5) – надання Управлінню регіонального розвитку, інфраструктури та дорожнього господарства Тернопільської ОДА повноважень з антикризового управління, формування на рівні районів відділів антикризового управління або розширення повноважень відділів з

економічного розвитку і торгівлі щодо моніторингу рівня соціально-економічного розвитку, стану суб'єктів господарювання та розробки антикризових програм (змін (перепрофілювання) виробництва, реструктуризації, перспективних інвестиційних програм, в тому числі з розвитку туризму та ін.); (6) – максимізація застосування податкових преференцій; (7) – те саме, що у Львівській області, а також розробка програм збереження власності, збільшення статутного фонду суб'єктів господарювання шляхом залучення інвесторів, ведення політики ненарощення боргів (ефективної політики погашення зобов'язань з дозволом відстрочення платежів на нетривалий строк), консервація нерентабельних виробництв, застосування механізмів перепідготовки кадрів, у тому числі через біржі праці й ін.; (8) – боротьба зі зuboжінням населення, особливо середнього та похилого віку через безробіття та низький рівень пенсій (ініціювання політики патерналізму); (9) – контроль за екологічною ситуацією, недопущення організації шкідливих виробництв, стимулювання застосування інноваційних енергоощадних технологій за рахунок коштів місцевого бюджету з врахуванням основних напрямків розвитку досліджуваних регіонів, необхідно розробити щодо них такі антикризові заходи, які в разі виникнення кризової ситуації дадуть змогу стабілізувати соціально-економічне становище й уникнути кризи. Першочергове завдання адміністрації регіону – це розширення і поглиблення інтеграції з Європейським Союзом, тобто повна орієнтація на норми та міжнародні стандарти, що дасть змогу розширити ринки збуту продукції регіональних виробників та покращити рівень життя населення і сприятиме запровадженню ефективних реформ. Водночас, слід розширювати можливості для використання природно-економічного потенціалу Тернопільської й Львівської областей, що сприятиме розвитку нових напрямків господарської діяльності. У процесі використання природних ресурсів регіонів потрібно дотримуватись економічного балансу, тобто отримувати позитивний економічний результат при мінімальному споживанні природних ресурсів. Важливим аспектом у підвищенні рівня регіонального розвитку стає наявність якісних високотехнологічних сільськогосподарських та переробних підприємств, що працюють на їхній території. Проте наявність таких підприємств не вирішить проблем регіону, оскільки до роботи необхідно залучати спеціально навчених фахівців і спеціалістів. Ще одним важливим аспектом у процесі розвитку регіонів є наявність нормативно-законодавчої бази, яка буде сприяти розвитку середнього та малого бізнесу. Це має прийматись на рівні держави, оскільки сьогодні регіони не можуть самостійно

впоратись з цією проблематикою. При цьому органи державної влади повинні створювати сприятливий інвестиційний клімат з метою залучення інвестицій щодо розвитку регіонів відповідно до їхнього природно-економічного потенціалу. До того ж, не має залишатись поза увагою реалізація державної політики щодо боротьби з корупцією, допоможе вивести гроші з тіньової економіки.

Таким чином, регіональним органам потрібно не тільки розвивати регіони, але й бути готовими до виникнення кризових ситуацій і розробляти антикризові заходи. Антикризове управління на регіональному рівні має насамперед виявляти кризові ситуації та здійснювати всі заходи щодо їхнього запобігання і ліквідації. До основних напрямків антикризового управління належать: моніторинг регіонального розвитку з метою контролю соціально-економічної системи й виявлення кризової симптоматики; вивчення наявного потенціалу регіону та розробка комплексу заходів щодо його використання у разі настання кризової ситуації; розроблення комплексу програм щодо виведення регіону з кризи; створення сприятливих інвестиційних умов з метою розширення і розвитку економічної діяльності регіону; забезпечення гнучкості податкового законодавства щодо діяльності суб'єктів господарювання в регіоні під час кризової ситуації. Запропоновані модель антикризового управління та відповідні антикризові заходи далеко не вичерпні, але проведені дослідження забезпечило виявлення наявних проблем і уможливило з огляду на свою адаптованість, здійснення аналогічних оціночних процедур щодо всіх інших регіонів України для цілей виявлення вузьких та загрозливих місць їх розвитку і розробки прийнятних антикризових заходів та здійснення антикризового управління.

Література

1. Герасимчук В. Г. Стратегічне управління підприємством. Графічне моделювання. Київ: КНЕУ, 2000. 360 с.
2. Кифяк В. Ф. Теоретичні основи сценарного прогнозування соціально-економічного розвитку прикордонного регіону. Актуальні проблеми економіки. 2016. № 7 (181). С. 214–222. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ape_2016_7_25.
3. Литвин А. Моделювання процесів антикризового фінансового управління в діяльності страхових компаній України: дис...канд. екон. наук. Київ: б. в., 2015. 337 с.
4. Львівська область у цифрах: 2018: Стат. зб.; / За ред. С. Зимовіної. Львів, 2019. 55 с. URL: <https://www.lv.ukrstat.gov.ua/ukr/publ/2019/ZB0120190401.pdf>.

5. Мазаракі А. А., Мельник Т. М., Юхименко В. В. та ін. Стратегія посткризового розвитку зовнішньоекономічного сектора України: моногр. / За заг. ред. А. А. Мазаракі. Київ: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2014. 652 с.

6. Падіння економіки України буде глибшим, ніж в цілому у світі: консенсус-прогноз / РБК Україна. URL: <https://www.rbc.ua/ukr/news/padenie-ekonomiki-ukrainy-budet-glubzhe-tselom-1587113517.html>.

7. Романюк С. А. Розвиток регіонів у відкритій економіці: теорія, політика, практика: моногр. Київ: НАДУ, 2013. 375 с.

8. Редченко К. І. Стратегічний аналіз у бізнесі: навч. посіб. 2-ге вид., доповн. Львів: Новий світ-2000, 2003. 272 с.

9. Стратегія розвитку Тернопільської області на період до 2020 року. Тернопільська обласна державна адміністрація: офіційний сайт. Тернопіль, 2015. 169 с. URL:

<http://www.oda.te.gov.ua/data/upload/publication/main/ua/20090/strateg2020z.pdf>.

3.5. Теоретико-методичні підходи до проведення економічної експертизи операцій з нематеріальними активами

Ефективний розвиток держави є неможливим без системи економічних заходів дотримання законодавства у галузі господарської політики. Проте практика свідчить, що ті реформи, що здійснюються в Україні, супроводжуються криміналізацією суспільства і зростанням злочинності в економічній та фінансовій сферах. З огляду на це, дослідження реформ, що проводяться в Україні, вказує на необхідність підвищення ролі фінансово-господарського контролю як одного з інструментів забезпечення економічної безпеки країни. Контролюючи економіку, держава забезпечує достовірність і доступність інформації про основні показники роботи всіх суб'єктів господарювання, а це відповідно сприятиме зменшенню протиправних дій діяльності. Одним з важливих елементів економічного контролю є судово-економічні експертизи.

На нашу думку, судово-економічна експертиза, будучи процесуальною формою дослідження на основі спеціальних знань у різних галузях економіки, дає змогу вирішити широке коло питань, що виникають у ході досудового розслідування чи судового розгляду економічних злочинів. Кваліфікований висновок експерта-економіста дає можливість встановити об'єктивну істину і сприяє винесенню справедливого судового рішення відповідно [1, с.796].

Нерідко і суб'єкти господарювання вчиняють економічні злочини у процесі здійснення фінансово-господарської діяльності, які виявляються у недотриманні норм і правил, що її регламентують. Здебільшого сліди злочинної діяльності відображаються у відповідних документах, котрими вона оформляється й супроводжується. Крім того, часто злочини маскуються зовнішньо звичайними і, на перший погляд, законними господарськими угодами та різноманітними бухгалтерськими документами тощо. Варто уточнити, що такі правопорушення часто вчиняють із використанням прийомів, спрямованих на викривлення та фальсифікацію в документах порядку і результатів діяльності підприємства. З огляду на це значне місце в досудовому розслідуванні кримінальних проваджень про економічні злочини займають експертні перевірки, які базуються на методичних прийомах діагностики діяльності та фінансового стану підприємства.

Експертиза – це самостійна процесуальна форма отримання і перевірки (уточнення) наявних речових доказів, порядок призначення якої визначено Законом України «Про судову експертизу» [2], Інструкцією про призначення та

проведення судових експертиз та експертних досліджень [3], Господарським кодексом України, Кримінальним кодексом України, Цивільним процесуальним кодексами України та іншими нормативними актами [4; 5; 6].

Згідно зі статті 242 «Підстави проведення експертизи» Кримінального процесуального кодексу України експертиза проводиться експертом за зверненням сторони кримінального провадження або за дорученням слідчого судді чи суду, якщо для з'ясування обставин, що мають значення для кримінального провадження, необхідні спеціальні знання [5].

Підставами для призначення судово-економічної експертизи визначено такі (рис. 3.9).

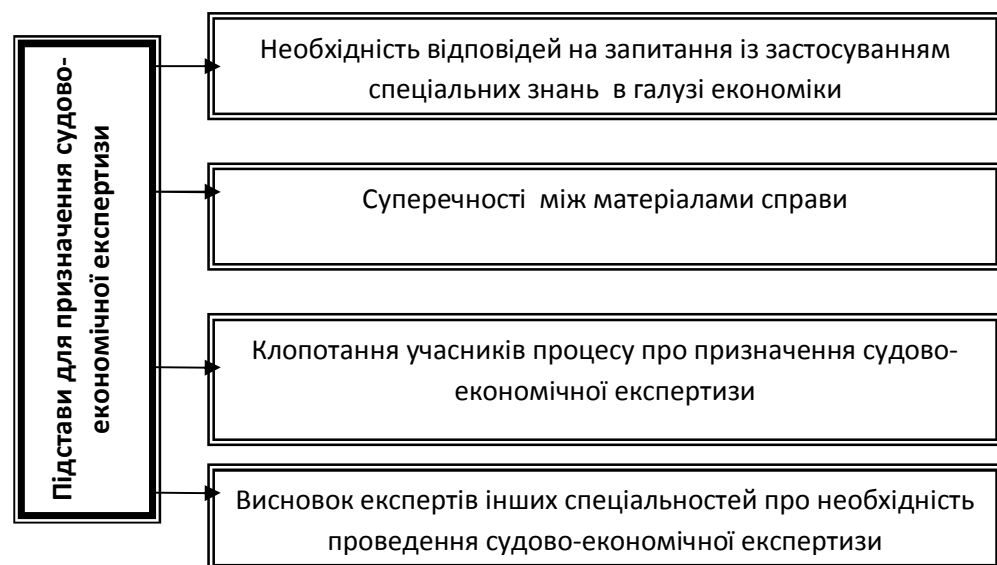


Рис. 3.9. Підстави для призначення судово-економічної експертизи

Економічна експертиза є одним із найбільш поширених видів судових експертиз, необхідність в якій виникає під час розслідування і судового розгляду кримінальних і цивільних справ про матеріальні привласнення, посадові злочини, а також відносно цивільних справ, коли потрібно проаналізувати дані про фінансово-господарські операції, що відображені у бухгалтерському обліку. У процесі проведення економічних експертиз здійснюється аналіз фінансово-господарської діяльності підприємств різних форм власності, які зазнали збитків, втрат, привласнення ТМЦ, безгосподарності, та в підсумку визначаються суми матеріальної відповідальності за заподіяні збитки.

Вважаємо, що протягом останніх років бізнес сфера дедалі частіше сприймається як головне джерело економічних, соціальних і екологічних проблем. Значною мірою на це впливає діяльність компанії, які питання

формування цінностей дуже розуміють обмежено. Вони орієнтуються здебільшого на короткострокову фінансову ефективність. Однак для того щоб бізнес діяльність залишалася залишався успішною у довгостроковій перспективі, компанії мають створювати цінності не тільки для своїх акціонерів, а й для суспільства загалом [7, с. 312].

В умовах розвитку фінансово-економічної сфери між суб'єктами господарювання зростає обсяг спорів з економічних питань. Цей процес пов'язаний з аналізом інформації про господарські операції, що відображена в документах обліку і звітності. Такі дані можна отримати при проведенні економічної експертизи - найбільш поширеної в цивільному судочинстві. При цьому для здійснення економічних змін в Україні необхідне застосування принципово нових методів управління підприємством, у зв'язку з чим, важливого значення набуває економічна експертиза операцій з нематеріальними активами, які є відносно новими об'єктами права власності для вітчизняної практики господарювання.

Треба визнати, що визначення нематеріальних активів є дуже складною справою. Проте у будь-якому разі слід базуватись на таких міркуваннях (рис.3.10).



Рис. 3.10. Трактування категорії «нематеріальні активи»

Економічна природа нематеріальних активів як інтелектуального капіталу підприємства відображена на рис. 3.11.

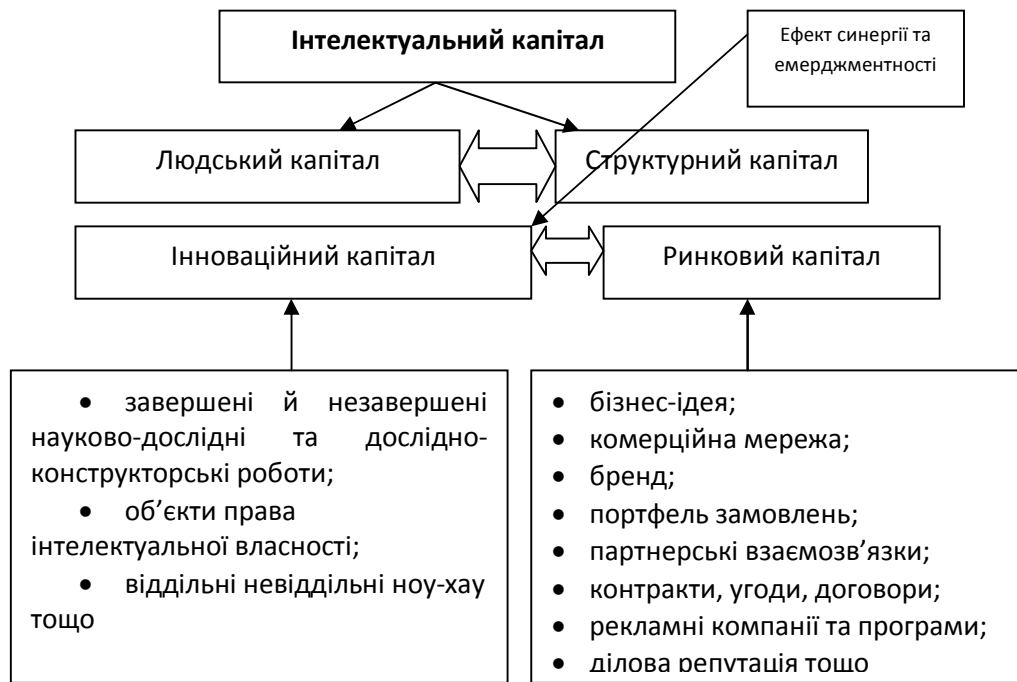


Рис. 3.11. Економічна природа нематеріальних активів як інтелектуального капіталу підприємства [8, с. 22]

Слід уточнити, що нематеріальними активами в обліку визнаються лише ті, право на користування якими куплено в інших суб'єктів або які можна продати, і вони становлять собою певну цінність з точки зору отримання в майбутньому економічної вигоди (рис. 3.12).

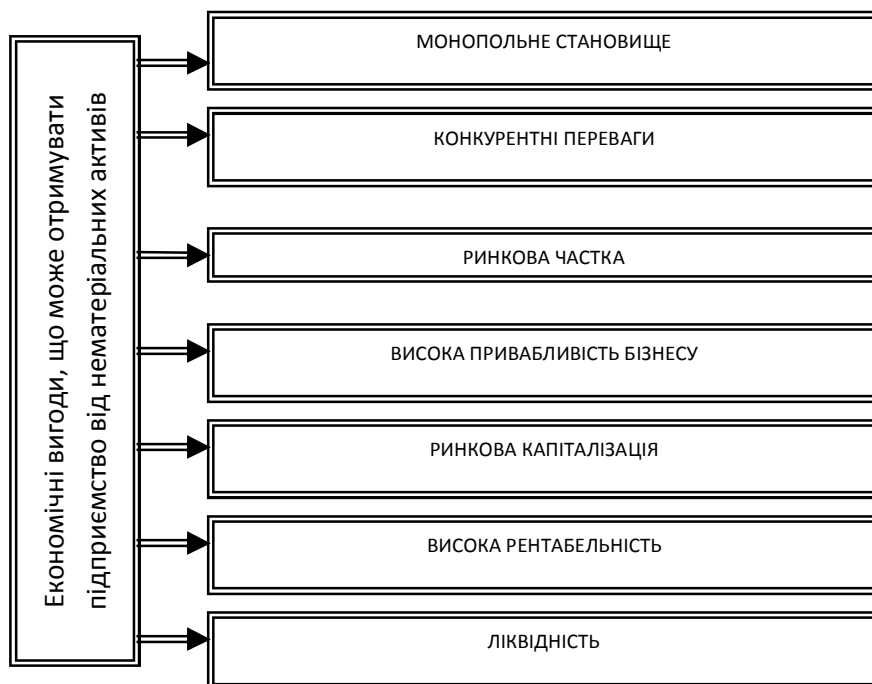


Рис. 3.12. Економічні вигоди від нематеріальних активів [8]

Важливо зазначити, що використання нематеріальних активів на сучасних підприємствах України постійно супроводжується обліково-експертними проблемами і непорозуміннями, що узагальнено нами на рис. 3.13.

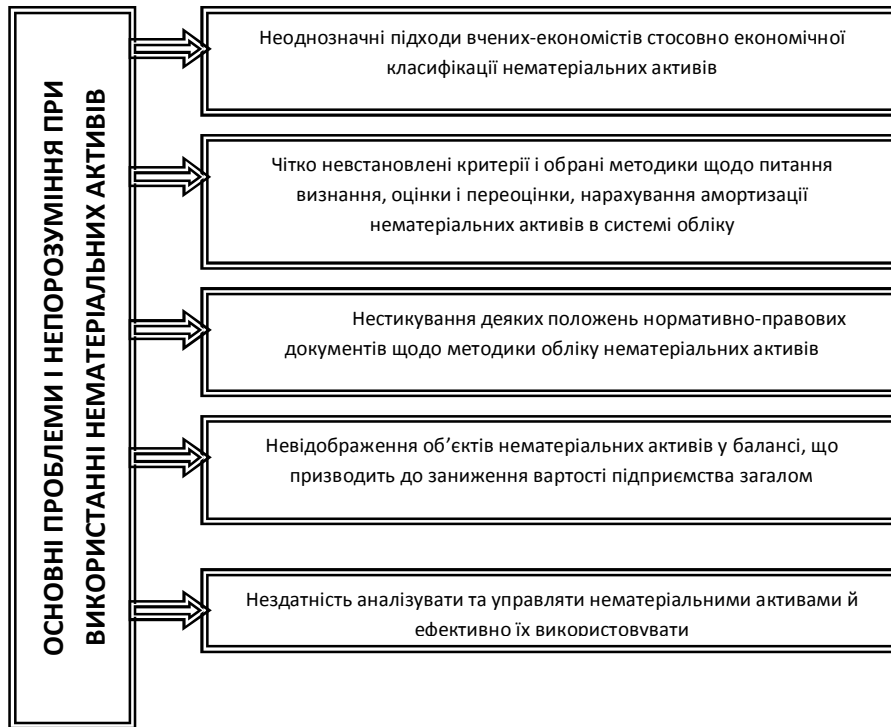


Рис. 3.13. Проблеми і непорозуміння при використанні нематеріальних активів

Так, основна розбіжність полягає в різних підходах до визначення категорії «нематеріальний актив» у бухгалтерському і податковому законодавстві. У П(С)БО 8 [9], МСБО 38 [10] і Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку нематеріальних активів [11] нематеріальні активи визначено як немонетарний актив, що не має матеріальної (фізичної) форми і може бути ідентифікований.

На противагу вищенаведеному трактуванню у Податковому кодексі України представлено перелік нематеріальних активів. Проте у визначенні нематеріальних активів не згадується про такі активи, як права на комерційні позначення та інші нематеріальні активи, хоча право на користування майном і майновими правами вказується два рази [12].

У Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку нематеріальних активів [11] у визначенні нематеріального активу уточнено, що строк їхнього корисного використання може бути різним без будь-яких обмежень.

Такий підхід, як зазначає В. В. Ясишена, можна розуміти двояко, і він може вносити непорозуміння щодо визнання нематеріального активу. З одного

боку вираз «незалежно від строку їхнього корисного використання (експлуатації)» означає, що строк використання може бути визначений або невизначений. З іншого боку, у визначенні не має уточнення, яке вказує на те, що нематеріальний актив потрібно використовуватися протягом періоду, який становить більше як рік (або одного операційного циклу, якщо він перевищує рік), що викладено в попередніх редакціях П(С)БО 8. Це означає, що до нематеріальних активів можна зараховувати активи зі строком використання до року, що суперечить віднесенню їх до класу необоротних активів, а відповідно і відображенню в першому розділі балансу [13].

Узагальнивши вище подане, а також проаналізувавши погляди результати різних науковців щодо цього питання, можна виокремити виділити такі основні ознаки нематеріальних активів:

- відсутність матеріальної форми;
- можливість ідентифікації;
- строк використання більше як рік;
- використання в основній діяльності.

Встановлено, що ідентифікація нематеріальних активів у П(С)БО 8 [9] і Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку нематеріальних активів [11], на відміну від МСБО 38 [10], не розглядається, що є, на наш погляд, неправильним. Згідно із МСБО 38 актив є ідентифікованим, якщо він може бути відокремлений (відчужений) або віддалений від суб'єкта господарювання, його можна продати, передати, ліцензувати, здати в оренду або обміняти індивідуально, або разом з пов'язаним з ним контрактом, ідентифікованим активом чи зобов'язанням [10].

Особливості нематеріальних активів як об'єктів економічної експертизи впливають на організацію і методику її проведення, що в подальшому спробуємо довести.

На рис. 3.14 нами представлені елементи організаційних засад судово-економічної експертизи нематеріальних активів. Згідно рис.6, суб'єкти судово-економічної експертизи операцій з нематеріальними активами в процесі проведення експертного дослідження використовують певні методичні прийоми і спираються на законодавчо-нормативні акти, які регулюють операції з нематеріальними активами. В подальшому, виходячи із обраних методичних прийомів і чинної нормативно-правової бази, суб'єкти економічної експертизи вже безпосередньо взаємодіють із об'єктами і предметом перевірки операцій з нематеріальними активами.

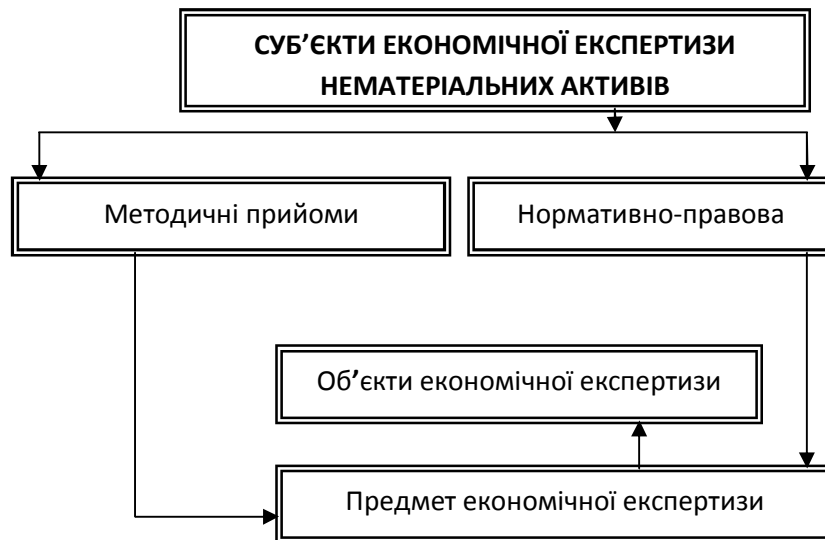


Рис. 3.14. Організаційні засади судово-економічної експертизи операцій з нематеріальними активами

Ефективність проведення судово-економічної експертизи залежить від правильного використання методів дослідження об'єктів експертизи [13, с.87].

Слід зазначити, що в основі системного підходу лежить дослідження об'єктів судово-економічної експертизи як системи, розкриття їх цінності, виявлення багатьох типів зв'язків, зведення їх в єдину теоретичну систему.

При цьому системний підхід щодо судово-економічної експертизи нематеріальних активів включає:

- розробку принципової схеми аналізу експертом-економістом на основі класифікації факторів і резервів підвищення ефективності використання нематеріальних активів;
- встановлення основних напрямів мобілізації виявлених резервів для підвищення рівня фондівіддачі нематеріальних активів.

Комплексний підхід до проведення судово-економічної експертизи представляє собою вивчення об'єктів як системи з точки зору формування інформації для прийняття управлінських рішень. У деякій мірі комплексний підхід збігається з системним підходом тільки щодо вивчення окремих аспектів, окремих показників. Слід зазначити, що комплексний підхід означає узгодження і одночасне дослідження експертом у взаємозв'язку різних аспектів господарської діяльності на основі вивчення системи показників з метою отримання кінцевих результатів, визначення і вимірювання факторів, що їх зумовлюють, формування резервів підвищення ефективності виробництва.

Кібернетичний підхід щодо проведення економічної експертизи передбачає розгляд об'єктів як системи, яка складається з елементарних перетворювачів інформації.

У ході судово-економічної експертизи нематеріальні активи слід розуміти як економічну форму засобів праці в системі виробничих відносин. Тому підвищення ефективності використання нематеріальних активів має велике економічне значення, оскільки збільшення їх віддачі призводить до збільшення обсягу випуску продукції без додаткового інвестування, і представляє собою інтенсивний фактор розвитку економіки в цілому.

Нематеріальні активи – це досить таки новий об'єкт обліку та контролю. Слід відмітити, що в даний час питома вага нематеріальних активів у майні підприємств України дуже низька, а тому експерти-економісти не мають можливості провести порівняння з аналогічними документами підприємств у країнах з розвинутою економікою. Тому практичний досвід організації обліково-аналітичного забезпечення управління нематеріальними активами ще недостатній і не дає змоги провести глибокі узагальнення і дати корисні рекомендації.

Експерт-економіст зможе практично виконати свої функції лише за допомогою економічних показників, за якими здійснюється планування, облік, аналіз та контроль за нематеріальними активами. Показниками є абсолютні та відносні числові характеристики об'єктів, явищ та процесів. Важливою умовою показників, отриманих експертом-економістом є їх взаємозв'язок, можливість відобразити тенденцію розвитку та їх причинно-наслідкові зв'язки.

Основне призначення економічної експертизи операцій з нематеріальними активами полягає у перевірці фінансових звітів з метою:

- підтвердження достовірності інформації про нематеріальні активи або констатація її невірності;
- перевірки повноти і достовірності відображення в обліку і фінансовій звітності витрат на придбання об'єктів нематеріальних активів, правильності обліку надходження і вибуття нематеріальних активів за період, що перевіряється і нарахування амортизації;
- експертизи дотримання законодавства і нормативних документів, що регулюють правила ведення обліку і складання фінансової звітності, методики оцінювання об'єктів нематеріальних активів;
- виявлення резервів підвищення ефективності використання нематеріальних активів.

Економічна експертиза операцій із нематеріальними активами буде ефективною при високому рівні її підготовки і проведення. Перед початком проведення експертної перевірки нематеріальних активів експерта-економіста треба забезпечити загальною інформацією про підприємство, що перевіряється, оскільки така інформація необхідна для того, щоб надалі сформулювати обґрунтований експертний висновок про достовірність фінансової звітності, зокрема в частині обліку нематеріальних активів.

Експерт має ознайомитися з історією розвитку підприємства, видами його діяльності та обліковою політикою, що існувала в попередні періоди. В ході проведення економічної експертизи нематеріальних активів важливо володіти інформацією про облікову політику підприємств різних галузей, визначити права, обов'язки і міру відповідальності керівників різних рівнів, встановити коло осіб, які мають право змінювати політику підприємства.

Експерт при перевірці операцій з нематеріальними активами може виконати такі види робіт:

- оцінювання нематеріальних активів;
- оцінювання робіт, виконаних за контрактами;
- юридичні консультації щодо укладених договорів і чинних законодавчих актів і інструкцій;
- аналіз результатів публічних дискусій і судових процесів з юридичної точки зору.

Основними критеріями оцінювання діяльності експерта-економіста при перевірці нематеріальних активів можуть бути такі:

- сумісність даних, представлених експерту керівництвом підприємства і використаних при підготовці фінансової звітності;
- сумісність використаних експертом-економістом передумов і методів оцінки нематеріальних активів з тими, який міститься у фінансовій звітності, і з показниками за попередні періоди;
- зрозумілість позиції експерта з означеного питання;
- відповідність експертного висновку експерта-економіста встановленим вимогам і прийнятність строку його представлення.

Експерту потрібно ознайомитися з юридичними документами клієнта (статутом, документами реєстрації, протоколами засідань ради директорів і зборів акціонерів), в яких є інформація про розподіл отриманого прибутку, розмір дивідендів, виплату винагород, підписання контрактів і угод, визначення кола осіб, які мають право підпису.

У ході економічної експертизи нематеріальних активів експерту доцільно оцінити систему внутрішнього контролю підприємства, метою якої є упорядкування та ефективне виконання поточних господарських справ на підприємстві; виконання вимог фінансово-господарської політики керівництва; зберігання активів підприємства і забезпечення допустимого рівня повноти і точності бухгалтерських документів і ін.

Для оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю експерт має проаналізувати такі чинники:

- коло працівників, які беруть участь у формуванні даних на підприємстві, і наявність у них відповідальності за доручену справу;
- наявність впорядкованих взаємовідносин між працівниками щодо ведення справ і формування даних;
- наявність технічних засобів контролю;
- наявність технології контролю;
- параметри, що контролюються.

Для вирішення конкретних завдань і підготовки експертного висновку експерту слід оцінити такі основні критерії, що висуваються при економічній експертизі нематеріальних активів:

- чи відповідає фінансова звітність, зокрема дані про нематеріальні активи, тим вимогам, що висуваються до неї, і чи не містить суперечливих даних;
- чи існує база для зарахування вказаних сум у звітність;
- чи всі нематеріальні активи прокласифіковані належним чином;
- чи всі нематеріальні активи правильно оцінені;
- чи є підстави відображати суми на тих рахунках обліку, на яких вони записані;
- чи віднесені операції, що проводяться незадовго до дати складання звітності або безпосередньо після неї, до того періоду, в якому були проведені;
- чи повно і згідно із законодавством відображена вартість нематеріальних активів, чи відповідають суми окремих операцій даним, наведеним в книгах і журналах аналітичного обліку, чи правильно вони просумовані, а підсумки відповідають даним Головної книги.

У ході проведення економічної експертизи нематеріальних активів, зокрема результатів їхнього переоцінювання, експерт має врахувати, що такий процес складається зі сукупності трьох взаємопов'язаних етапи. Кожен із етапів, як зазначають П. О. Куцик, М. І. Дрогобицький, З. П. Плиса, і Х. І. Скоп,

містять відповідний перелік завдань для переоцінки об'єктів нематеріальних активів [8].

На рис. 3.15 нами узагальнені основні напрямки судово-економічної експертизи нематеріальних активів.

При експертизі документів, що підтверджують права підприємства на об'єкти нематеріальних активів, експерт має визначити дійсність прав суб'єкта господарювання на інтелектуальну власність, обсяг прав (передається об'єкт у власність підприємства чи тільки у тимчасове використання), терміни володіння цими правами та інші основні договірні умови.

У ході судово-економічної експертизи нематеріальних активів обов'язково мають бути проаналізовані вартісні документи, в яких відображають вартість придбання (створення) об'єктів нематеріальних активів і величину витрат, необхідних для приведення об'єктів у стан, придатний для використання на підприємстві.

В подальшому експертом-економістом здійснюється перевірка правильності ведення обліку цих об'єктів. Для цього експерт встановлює відповідність методики обліку нематеріальних активів, яка застосовується підприємством, вимогам законодавчо-нормативних актів, регулюючих формування собівартості продукції, робіт, послуг, а також формування фінансових результатів.

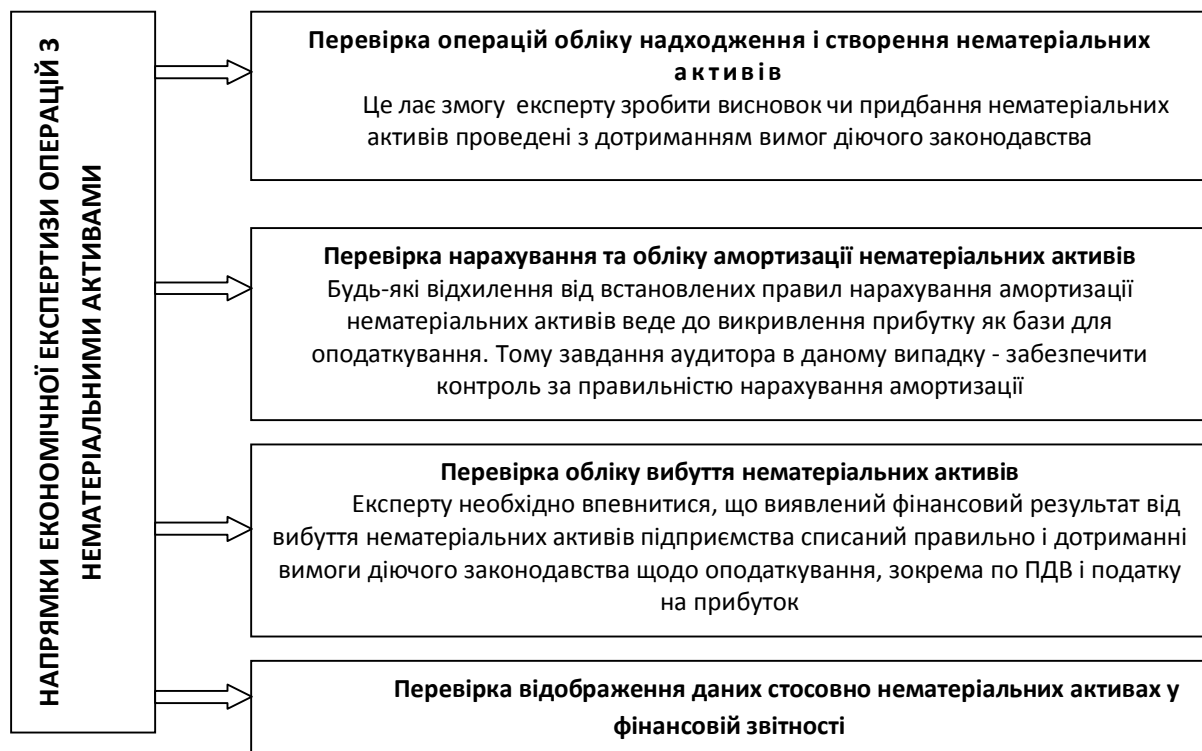


Рис. 3.15. Основні напрямки судово-економічної експертизи операцій із нематеріальними активами

У ході проведення судово-економічної експертизи операцій з нематеріальними активами експерту-економісту доцільно застосувати прийоми економічного аналізу. Виявлені в процесі економічної експертизи відхилення від планових показників експерту слід показувати розгорнуто, із зазначенням конкретних причин, техніко-економічних факторів, а також відповідальних виконавців та ініціаторів за рівнями управління та об'єктами. Це потрібно для того, щоб у процесі судово-економічної експертизи оцінити не тільки кінцеві результати діяльності. На кожному підприємстві має бути встановлений обов'язковий для всіх підрозділів мінімум питань і показників, які потрібно аналізувати у визначені строки.

Література

1. Романів С. Р., Голяш І. Д. Основні напрямки удосконалення правового регулювання судово-економічної експертизи в Україні. Економіка та суспільство. 2017. № 10. С. 796-801. URL: http://economyandsociety.in.ua/journal/10_ukr/10_2017.pdf.

2. Про судову експертизу: Закон України №4038-XII від 25.02.1994р. Дата оновлення: 1.01.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4038-12>.

3. Інструкція про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень : затв. наказом Міністерства юстиції України № 53/5 від 08.10.1998 р. Дата оновлення : 22.02.2019. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0705-98>.

4. Господарський процесуальний кодекс України №1798-XII від 6.11.1991р. Відомості Верховної ради України.1992. №6. С.56. Дата оновлення: 29.12.2019. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1798-12>.

5. Кримінальний процесуальний кодекс України №4651-VI від 13.04.2012 р. Дата оновлення: 02.03.2014. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4651-17>.

6. Цивільний процесуальний кодекс України №435-III від 16.01.2003р. Дата оновлення: 01.01.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1618-15>.

7. Михайлишин Н. П., Романів С. Р. Концепція створення спільної цінності : новий погляд на формування цінностей компанії. Економіка та суспільство. 2016. № 2. С. 312-317. URL: http://economyandsociety.in.ua/journal/2_ukr/2_2016.pdf.

8. Куцик, П. О. Облікова концепція управління вартістю нематеріальних активів підприємства [Текст] : монографія / Куцик П.О., Дрогобицький І. М., Плиса З. П., Скоп Х. І. – Львів: Растр-7, 2016. - 268с.

9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» №242: затв наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999р.. URL:<http://ips.ligazakon.net/document/view/REG4043?an=7>.

10. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» від 01.01.2012р. URL:https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_050.

11. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів №1327. затв наказом Міністерства фінансів України від 16.11.2009р.. URL:[http://document.ua / pro-zatverdzhennja-metodichnih-rekomendacii-z-buhgalterskogo-doc4523.html](http://document.ua/pro-zatverdzhennja-metodichnih-rekomendacii-z-buhgalterskogo-doc4523.html).

12. Податковий кодекс України №2755-VI від 2.12.2010р. Дата оновлення: 29.12.2019. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

13. Ясишена В. В. Економічний зміст та класифікація нематеріальних активів для цілей бухгалтерського обліку. Ефективна економіка. 2013. № 8. URL: <http://economy.nauka.com.ua/?op=18=2227>.

14. Голяш І. Д., Романів С. Р. Використання методу гіпотетичних припущень у судово-економічній експертизі. Прогнозування та моделювання соціально-економічних процесів сьогодення: матеріали Всеукр. наук.-практ. конф., м.Київ, 13-14 січня 2017р. Київ, 2017. С.87-90.

3.6. Стейкхолдери соціального аудиту

В Україні сьогодні спостерігаються лише поодинокі приклади застосування соціального аудиту та його елементів. Причин такої ситуації багато. Передусім, це об'єктивні суперечності у взаємовідносинах усередині трикутника «влада – бізнес – громадянське суспільство».

Для багатьох компаній термін «соціальний аудит» викликає занепокоєння: виявляється, що недостатньо здійснювати лише перевірки діяльності ще й соціальні програми перевірятимуть. Можливо, краще згорнути благодійну діяльність. І взагалі незрозуміло, хто, як і навіщо оцінюватиме соціальні показники діяльності компаній.

Перш ніж обговорювати питання проведення соціального аудиту, треба з'ясувати, що означає термін «соціальний». Якщо це благодійність (вона ж філантропія), то її оцінювання може бути потрібним самим компаніям за умови, що бізнес-організаціям цікаво, як витрачаються їхні гроші.

Так, український науковець С. Пальчевський зазначає, що «...слово «соціальний» лат. «socialis» – «суспільний») вказує на залучення особистості до певної групи людей з метою організації спільної життєдіяльності, фізичного та духовного розвитку» [1, с. 5].

У Тлумачному словнику - мінімуму із соціальної педагогіки та соціальної роботи Л. В. Лохвицька розглядає соціальне явище (social thing) як елемент соціальної реальності, який володіє повнотою соціальних властивостей та ознак:

- це все те у соціальній дійсності, що виявляє себе;
- це предмети, люди, їхні стосунки, дії, почуття та інше тобто матеріальні й духовні продукти людської діяльності;
- це соціальний зв'язок, що має психічну природу та суттєві характеристики соціальної дійсності й реалізується через свідомість індивідів та їхні взаємодії [2, с. 160].

Загалом у всіх фундаментальних словниках української мови, зокрема в Словнику української мови, (11 томів); Великому тлумачному словнику сучасної української мови, (за редакцією В. Бусела), подано ідентичне тлумачення терміна «соціальний» (табл. 3.13).

Сьогодні більшість фахівці вживає термін «соціальний» у значенні «суспільний», тобто відмінний від біологічних, природних явищ і процесів. У цьому разі все, що охоплює життєдіяльність людського суспільства загалом, має соціальне походження.

Трактування «соціальний» у словниках української мови

Термін «соціальний» (лат., товариський, громадський)	Можливі значення
Соціальний	Пов'язаний із життям і стосунками людей у суспільстві; суспільний, громадський
Соціальний	Сформований умовами суспільного життя, певного середовища
Соціальний	Існуючий у певному суспільстві
Соціальний	Здійснюваний у суспільстві
Соціальний	Зумовлений поділом суспільства на класи
Соціальний	Який має за мету зміну суспільних виробничих відносин

Джерело: узагальнено автором на основі [3, с. 476; 4, с. 1360].

Отже, поняття «соціальний» відображає становище і роль людини в суспільстві (соціумі) та виражається у відношеннях взаємозв'язку, взаємодії різних груп, які існують у цьому суспільстві (нації, класи, покоління, професійні групи і т.ін.).

У процесі спілкування, взаємодії (як у складі тієї чи іншої групи, так і в міжгруповому спілкуванні та взаємодії) формуються соціальні якості кожної людини, що визначають і характеризують її поведінку.

Водночас поняття «соціальний» відображає відносини нерівності, які існують між людьми. Адже суспільство поділяється на верстви, групи, що відрізняються між собою розміром багатства, рівнем освіти, кваліфікацією, обсягом влади, соціальним становищем і т. ін. Та й індивіди є занадто різними: талановитими і менш здібними, працездатними й хворими тощо.

Терміном «соціальний» охоплюється також сукупність проблем людського життя – це стосунки між індивідами та різними спільнотами, умови побуту, праці, відпочинку, забезпечення матеріальними й духовними благами, специфічні питання молоді, жінок, дітей, людей похилого віку, інвалідів тощо.

Соціальні відносини поєднуються з іншими за їхнім характером вираження, тому визначають соціально-економічні, соціально-політичні, соціально-культурні відносини, процеси, проблеми.

Таким чином, поняття «соціальний» характеризує особливі суспільні відносини, що виникають у ході сумісної діяльності індивідів і соціальних спільностей у конкретно-історичних умовах, виявляються у ставленні один до

одного, до свого становища в суспільстві, до явищ і процесів суспільного життя.

Соціальне явище або процес виникає тоді, коли поведінка одного індивіда зазнає впливу іншого або їхніх груп. Так, соціальне виникає в ході взаємодії людей і виявляється у різному ставленні індивідів та груп (спільностей) до явищ і процесів суспільного життя.

Соціальний контроль (аудит) є складовою соціальної політики держави. Соціальна політика – це складова внутрішньої політики держави, яка реалізується в соціальних програмах і спрямована на регулювання відносин у суспільстві в інтересах соціальних груп населення.

Єдиного трактування поняття «соціальний аудит» не існує. Часто його визначають, як соціальну звітність (social reporting), як правило, зовнішню. Компанії звітують перед значущими для них зовнішніми стейкхолдерами (stakeholders).

Висвітленню проблемних питань теорії зацікавлених сторін (стейкхолдерів) присвячені праці таких зарубіжних учених: Е. Фрімана [6;7], Т. Гілба [5], Д. Ньюбоулда, Д. Луффмана [8], Р. Мітчелла [9], А. Менделоу [10], Т. Доналдсона, Л. Престона [11] та ін. Науковці загалом визначили зміст теорії зацікавлених сторін, її місце у системі поглядів на підприємство, сформуvalи концептуальні підходи до класифікації зацікавлених сторін, розкрили питання визначення основних стейкхолдерів та кола їхніх інтересів. Проте актуальним нині є питання узгодження інтересів стейкхолдерів із стратегією діяльності підприємства.

Відомий консультант із бізнес-стратегії Т. Гілб зазначає, що «...стейкхолдерів завжди на одного більше, ніж Ви знаєте, а ті, яких Ви знаєте, мають, як мінімум, на одну потребу більше, ніж зараз відомо» [5].

Поняття «стейкхолдер» є основним у теорії зацікавлених сторін. Уперше термін «стейкхолдер» (stakeholders) був використаний у працях науковців Стенфордського науково-дослідного інституту в 1960-х рр., але широкого застосування набув лише в 1990-ті рр. Теорію стейкхолдер-менеджменту розробив та представив на розгляд спільноті Р. Е. Фріман (R. Edward Freeman) у 1984 р. Ця теорія звертає увагу представників бізнес-сфери на існування всередині та ззовні компанії груп впливу, що необхідно враховувати при здійсненні діяльності. Стейкхолдерів можна розглядати як єдине ціле рівнодіючих інтересів частин, які визначатимуть розвиток організації [6].

У праці «Стратегічне управління: підхід зацікавлених сторін» Е. Фріман вперше застосував поняття «стейкхолдер» у стратегічному менеджменті [6]. Він

подав широке визначення стейкхолдерів як представників будь-якої «...групи чи індивідуума, які можуть впливати (або бути під впливом) діяльності фірми», і обґрунтував це твердження у праці, присвяченій цій тематиці, за назвою «Теорія зацікавлених сторін: переглянута корпоративна ціль» (2004 р.) [7].

Подальший розвиток трактування Р. Е. Фрімана отримало у розробці концепції «розширеного підприємства», де науковець розглядає відносини із стейкхолдерами як найвагомий керований актив організації, частину її капіталу. Стейкхолдерами (зацікавленими сторонами) є фізичні або юридичні особи, зацікавлені в діяльності та успіху фірми. До стейкхолдерів зараховують: споживачів, власників, працівників, працедавців, партнерів по бізнесу, державу та інших учасників господарювання (табл. 3.14).

Таблиця 3.14

Модель «зацікавлених сторін» Е. Фрімана

СТЕЙКХОЛДЕРИ	
Зовнішня група впливу	Внутрішня група впливу
Постачальники капіталу	Менеджери
Акціонери, кредитори	Акціонери
Економічні партнери	Рада директорів
Постачальники, покупці, конкуренти	Працівники
	Наймані працівники підприємства

Джерело: узагальнено автором на основі [7].

Однак наявність впливу стейкхолдерів на фірму і навпаки не є легальною підставою для їхньої участі в розробці стратегії фірми для вчинення дій. Вони можуть захищати власні інтереси, наприклад, у судовому порядку. Ситуація змінюється, якщо стейкхолдери – це не лише «групи і особи», які зацікавлені в діяльності фірми, а «вкладники» певного типу ресурсу. В цьому разі коло таких осіб значно звужується. Акціонери (засновники) привносять у фірму «вкладений» (статутний) капітал, працівники – «людський капітал». Споживачі, добровільно обмінюючи товари і послуги фірми на гроші, є джерелом обігового капіталу. Водночас в Україні, в багатьох бізнес-сферах існування фірми тпкоє практично неможливе без «адміністративного ресурсу». Такі стейкхолдери насправді можуть претендувати на врахування своїх інтересів до вчинення дій. Загалом, їхні інтереси і, відповідно, можливі цілі фірми можна виразити як «...рівень відсотка щодо вкладу». Таким чином, коло можливих цілей фірми можна звести до специфічних форм вираження відшкодування кожному з учасників (прибуток і фінансова стійкість для

акціонерів, оплата праці та стабільність робочого місця для працівників, якість для споживачів, громадські або інші блага для «власників адміністративного ресурсу» тощо). До набору «ззовні нав'язаних» цілей необхідно додати «цілі, нав'язані зсередини», що є проєкцією інтересів менеджменту компанії.

В підсумку кожна із запропонованих до вибору цілей є обґрунтованою і відображає очікування того чи іншого «замовника» на результативність діяльності корпорації, що втрачає будь-яку цінність при відсутності цілей взагалі. На нашу думку, необхідно змістити акценти на визначення саме цілей, яких необхідно досягти при взаємодії з кожним із стейкхолдерів, факторів, які впливають на досягнення цих цілей та можливих ризиків.

Зокрема, у публічних виступах Т. Гілб вказував насамперед на відсутність стратегічних цілей підприємства: «Ми дорого платимо за свою короткозорість, але ми, можливо, настільки звикли платити, що не звертаємо увагу на витрати. Ми настільки звикли діяти і будувати ще одну нову систему, щоб замінити ту стару систему, яку важко розширити та підтримувати, яку і ми не хочемо змінювати» [5].

Слід зазначити, що теорія зацікавлених сторін потребує не лише теоретичного обґрунтування знань про стейкхолдерів, а й передусім, практичного застосування наукових досліджень з метою забезпечення стійкого розвитку підприємства.

В наукових колах існують різні підходи до класифікації стейкхолдерів. За ступенем впливу їх поділяють на первинних і вторинних. Первинні стейкхолдери – це суб'єкти, що мають вирішальний вплив на діяльність компанії (споживачі, постачальники, кредитори, партнери). Вторинні стейкхолдери – це групи суб'єктів, взаємний вплив яких прямо або непрямо залежить від діяльності або рішень зацікавленого підприємства (держава, місцеві органи, суспільство, товариства, ЗМІ).

Британські вчені Д. Ньюбоулд і Д. Луффман (G. Newbould, G. Luffman) у праці «Успішна бізнес-політика» (1989 р.) поділяють стейкхолдерів на чотири групи:

- групи впливу, які фінансують організацію (держава, акціонери);
- менеджерська група, яка керує організацією;
- працівники, що працюють в організації;
- економічні партнери (постачальники, споживачі, посередники, зацікавлені фізичні та юридичні особи) [8, с. 76].

Модель «зацікавлених сторін» Д. Ньюбулда та Д. Луффмана

СТЕЙКХОЛДЕРИ			
1 група	2 група	3 група	4 група
Держава	Менеджери	Працівники підприємства	Економічні партнери: – постачальники; – підрядники; – покупці; – споживачі; – посередники; – зацікавлені особи та інші.
Акціонери	Директори		

Джерело: узагальнено автором на основі [8].

Кожна група стейкхолдерів має інтереси і можливості впливу, які можуть відрізнятися, і відповідно по-різному впливати на вектор сформованих завдань. Відносини між стейкхолдерами можуть бути різними: як співпраці, так і конкурентної боротьби. При встановленні організацією цілей необхідно враховувати різновекторність інтересів стейкхолдерів.

Для забезпечення управління стейкхолдерами застосовується модель американського вченого Р. Мітчелла (Ronald K. Mitchell), що відображена у праці «До теорії ідентифікації та виокремлення зацікавлених сторін: визначення принципу, хто і що насправді має значення», де розглянуто цей процес крізь призму таких факторів, як законність, терміновість і значущість [9, с. 860]. При цьому виділяються групи зацікавлених осіб: вимагаюча, бездіяльна і контролююча. Для управління напрямами взаємодії зі стейкхолдерами пропонується реалізувати цей процес крізь призму класифікаційної моделі. При цьому визначаються:

- стейкхолдери – юридичні й фізичні особи, які взаємодіють із суб'єктом господарювання;
- стейквотчери – зацікавлені особи, які пов'язані інтересами взаємодії з іншими стейкхолдерами;
- стейккіпери – інституції, що регулюють і контролюють напрями взаємодії стейкхолдерів;
- стейксікери – юридичні й фізичні особи, що не зацікавлені безпосередньо у розвитку стейкхолдерів, проте перебувають під їхнім впливом [11–12].

У 1991 р. американський дослідник А. Менделоу (A. L. Mendelow) запропонував модель «Загальний вплив стейкхолдерів», що ґрунтується на класифікації всіх зацікавлених осіб на основі двох змінних – їхніх інтересів та їхньої влади (рис. 3.16):

– зацікавленість стейкхолдера виражається його бажанням впливати на організацію;

– влада стейкхолдера визначається здатністю здійснювати вплив на суб'єкт господарювання [10]. Отже, схема загального впливу стейкхолдера може бути трактована так: вплив стейкхолдера = $f(\text{влада, інтерес})$.



Рис. 3.16. Модель впливу стейкхолдера за А. Менделоу

Обґрунтовуючи основні положення теорії зацікавлених сторін, Т. Дональдсон і Л. Престон (T. Donaldson and L. Preston) у праці «Стейкхолдерська теорія фірми: поняття, обґрунтування, імплікація» (1995 р.) визначають такі її відмінності від інших теорій [11, с. 66]:

1) теорія зацікавлених сторін призначена одночасно описувати й характеризувати структуру і функціонування певного підприємства;

2) теорія зацікавлених сторін розглядає підприємство як організаційний об'єкт, через який численні та різноманітні учасники вирішують свої завдання;

3) теорія зацікавлених сторін є загальною й всебічною, але водночас має практичну цінність.

Для оцінювання рівня взаємодії зі стейкхолдерами доцільно застосовувати методи визначення стратегічної позиції: Swot, Pest, Space-аналіз, аудиторський контроль.

Соціальний аудит в широкому значенні передбачає контроль з боку суспільства за здійсненням функцій держави. Так, від окремого підприємства трудовий колектив вимагає надання соціальних. Натомість підприємство зобов'язується досягти очікуваних трудових результатів і дотримуватись встановлених стандартів. Посередниками в цьому разі є профспілки підприємства. Ініціатором розвитку і впровадження соціального аудиту на

підприємствах є приватний бізнес розвинених країн Заходу, зацікавлений в ефективності формування трудових відносин на підприємстві.

Н. Кузнецова у дослідженні тему: «Соціальний аудит як метод діагностики соціальної безпеки підприємства» пропонує застосовувати соціальний аудит для оцінювання соціальної безпеки найманого персоналу, яку трактує як стан захищеності особи від можливих ризиків, пов'язаних із порушенням її життєво важливих інтересів у сфері соціальних прав і свобод (права на життя, на працю та гідну оплату, на професійну освіту, лікування, відпочинок, гарантований соціальний захист з боку працедавця) [12].

Єдиного визначення терміна «соціальний аудит» немає, оскільки це нове явище навіть для економічно розвинених країн. З огляду на це виникають відмінності не тільки у визначенні поняття «соціальний аудит» й у його цілях та основних напрямках (табл. 3.16).

Стейкхолдери соціального аудиту отримують вигоди або зазнають певних втрат (збитків) від діючої політики. У разі зміни способу ведення політики вигоди або втрати стейкхолдерів також зміняться.

Потенційними союзниками у процесі соціального аудиту є ті стейкхолдери, що зазнають втрат від діючої політики та/або чий вигоди після її зміни зростуть. Ті стейкхолдери, яким діюча політика вигідна найбільше та/або які зазнають найбільших втрат від її зміни, ймовірно опиратимуться проведенню соціального аудиту. Більш просте визнання таких стейкхолдерів:

Стейкхолдери – це або 1) зацікавлені сторони, чий інтереси певною певною темою, або 2) ті, хто володіє ресурсами, інформацією чи експертизою, потрібною для створення програми та її імплементації, або 3) ті, хто контролює впровадження. Стейкхолдери (їхні типи, групи) визначаються на основі тих функціональних ролей, обов'язків і потреб, які вони мають. Наприклад, розглянемо можливий перелік стейкхолдерів соціального аудиту лікарні (отримання лікарської допомоги у певному районі). Стейкхолдерами такого соціального аудиту можуть бути: пацієнти (яких можна поділити на декілька груп: пенсіонери, молодь, вагітні жінки, особи з інвалідністю тощо), лікарі, медсестри, технічний персонал лікарні, менеджмент закладів охорони здоров'я, місцева профільна влада (наприклад, члени профільного департаменту РДА), центральна профільна влада (представники МОЗ), депутати, постачальники ліків, обладнання, їжі, інші місцеві заклади охорони здоров'я, організації пацієнтів, профспілки, місцеві організації.

**Визначення дефініції «соціальний аудит» у працях вітчизняних
та зарубіжних науковців**

№ з/п	Визначення соціального аудиту	Автор, джерело
1.	Соціальний аудит є специфічною формою контролю, яка набуває важливого значення у процесі гуманізації суспільства та усвідомлення його представниками факту залежності їхнього добробуту від діяльності діючих інститутів.	Л. Голінач [13, с. 115]
2.	Соціальний аудит – інструмент регулювання соціоекономічних відносин, який виходить за межі окремої організації й охоплює різні рівні соціальної сфери; має за мету не тільки виявлення соціальних ризиків, а й вплив на комплекс відтворення і розвитку людських ресурсів.	Ю. Попов [14, с. 81]
3.	Соціальний аудит – універсальна технологія комплексної перевірки реального стану соціального об'єкта відповідно до прийнятих стандартів, формальних норм і положень.	О. Мазурик [15, с. 80]
4.	Соціальний аудит – це процес, що дає змогу оцінити та продемонструвати її погляд на розв'язок соціальних, економічних та екологічних проблем.	Д. Тонєва [16, с. 95]
5.	Соціальний аудит – це чинник підвищення конкурентоспроможності підприємства у сучасних умовах.	В. Мешков [17]
6.	Соціальний аудит – це інструмент контролю й управління, призначений для конкретної сфери, а саме, трудових відносин.	А. Грінєнко [18, с. 201]
7.	Соціальний аудит – це процес оцінювання, звітності та поліпшення діяльності та поведінки організації, а також вимірювання її впливу на суспільство. Соціальний аудит можна використовувати для визначення ступеня соціальної відповідальності організації.	Л. Цзу (L. Zu) [19]
8.	Соціальний аудит є насамперед оперативною допомогою для управлінських кадрів з метою забезпечення ефективної реалізації соціальної політики, а лише згодом він розглядається як метод підтвердження рівня корпоративної соціальної відповідальності.	В. Дерій, С. Саченко, Л. Бабій [20, с. 25]
9.	Соціальний аудит витрат – це сукупність заходів, спрямованих на перевірку фактичних справ щодо законного й ефективного використання витрат на реалізацію державою та бізнесом соціальних функцій й оцінювання рівня досягнення суспільного ефекту від реалізації заходів соціального характеру.	С. Ковальчук, В. Покин'ячерда, О. Откаленко [21]

Джерело: сформовано автором.

Особливу увагу варто приділити обранню представників стейкхолдерів. Не складно визначити представників влади чи представників певної організації громадянського суспільства. У такому разі можна послуговуватися їхньою організаційно-ієрархічною структурою. Ситуація більш складна з представниками неінституціоналізованих стейкхолдерів (наприклад, пацієнти лікарні чи місцеві жителі певного району). Обрати представників неінституціоналізованих стейкхолдерів можна на загальних зборах. Інший варіант – використовувати наявні організаційні структури. Це можуть бути профільні громадські організації (об'єднання пацієнтів) або непрофільні репрезентативні організації (правління житлового кооперативу або батьківський комітет).

Оскільки гарантом національної безпеки є держава, то на неї покладено функції створення й підтримки такого соціального, економічного, політичного, міжнародного становища країни, яке б забезпечуватиме сприятливі умови для розвитку особистості, суспільства і цієї держави. У складі національної безпеки можна виділити соціальну безпеку, яку має забезпечити соціальна сфера, що інтегрує загрози щодо інших сфер життя держави.

Основними загрозами соціальній безпеці є такі: бідність (відносна та абсолютна); майнова диференціація суспільства; соціальна нерівність; відчуженість значної кількості громадян від суспільного життя, звуження їхнього доступу до освіти, медицини і культури; низький рівень охоплення бідного населення соціальною підтримкою. Це елементи міждержавного соціального аудиту.

За основу в цьому разі можна взяти Доповідь про стан людського розвитку за 2019 р. Це останній документ з серії світових доповідей про стан людського розвитку, які з 1990 р. публікуються Програмою розвитку Організації Об'єднаних Націй (ПРООН) та містять незалежний, обґрунтований аналітичними та емпіричними даними огляд основних питань розвитку, тенденцій і політик. Україна посіла 88 позицію зі 189 країн і територій, які представлені в Доповіді про стан людського розвитку за 2019 р., опублікованій ПРООН.

Україна віднесена до високої категорії людського розвитку зі значенням Індексу людського розвитку (ІЛР) 0,750. За період з 1990 до 2018 р. значення ІЛР України збільшилося з 0,705 до 0,750, тобто на 6,3%. За цей самий період очікувана тривалість життя при народженні в Україні збільшилась на 2,1 року,

середня кількість років навчання збільшилася на 2,2 року, а очікувана тривалість навчання – на 2,7 року.

Індекс людського розвитку (ІЛР) – це підсумковий показник для оцінювання довгострокового прогресу людського розвитку у трьох основних площинах: 1) довготривале та здорове життя; 2) доступ до знань; 3) гідний рівень життя.

Довготривалість і здорове життя вимірюються його середньою тривалістю. Рівень знань вимірюється середньою кількістю років, витрачених на освіту дорослим населенням, тобто середньою кількістю років навчання протягом життя у людей віком від 25 років; а доступ до навчання та знань — очікуваними роками навчання для дітей-першокласників, тобто загальною кількістю років навчання, на які дитина, що досягає шкільного віку, може розраховувати, якщо моделі вікових показників зарахування до школи залишаються незмінними протягом її життя. Рівень життя вимірюється валовим національним доходом (ВНД) на душу населення в доларах постійної купівельної спроможності рівня 2011 р., конвертованих за коефіцієнтами переходу на паритет купівельної спроможності (ПКС).

Проте рівень життя, який вимірюється валовим національним доходом (ВНД) на душу населення України, знизився приблизно на 25,6 % в період між 1990 та 2018 р.

Соціальний аудит є багатовекторним поняттям, що дає змогу отримати відповіді на безліч питань, вирішення яких сприятиме розвитку сфери бізнесу, а отже, соціально-економічному розвитку країни загалом. Нині важливо усвідомити, що для сучасного бізнесу головною конкурентною перевагою є наявність потужного людського капіталу, тому бізнес-сфера має орієнтуватися передусім на підвищення вартості робочої сили.

Постійне зменшення дії традиційних для України факторів набуття конкурентних переваг за отримання преференційних умов ведення бізнесу або використання дешевих матеріальних ресурсів має підвищувати зацікавленість вітчизняних компаній у конкуренції на основі моделі «вартісної» робочої сили, що передбачає гідну оплату праці. Така постановка питання повністю відповідає сучасній ідеології соціальної відповідальності бізнесу.

Досліджуючи окреслену проблематику, важливим є встановлення наступного набору параметрів для державного та корпоративного соціального аудиту (табл. 3.17 і 3.18).

Макрорівень соціального аудиту

№ з/п	Макрорівень (рівень держави, міждержавний рівень)	
	Параметри соціального аудиту	Елементи державного соціального аудиту
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 навчальних закладах; кількість загальноосвітніх навчальних закладів, професійно -технічних навчальних закладів, вищих навчальних закладів I–IV рівнів акредитації, показники прийому студентів до ЗВО за джерелами фінансування їхнього навчання, показники діяльності аспірантури та докторантури; розподіл населення за рівнем освіти, за статтю та місцем проживання
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 їхні наслідки, порушення трудового законодавства, коефіцієнти злочинності, чисельність жебраків, кількість самогубств
5.	Зайнятість населення	Економічна активність та зайнятість 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 у сфері економіки
8.	Соціально-демографічні характеристики домогосподарств	Розмір, склад, житлові умови, наявність і використання земельних ділянок, характеристика особистих підсобних господарств, рівень освіти населення, рівень розвитку культури, фізичної культури 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 й 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 світу
11.	Соціально-економічна захищеність населення	Базова захищеність, захищеність доходів, професійних умінь, безпека ринку праці, умов праці, гарантії зайнятості та волевиявлення, соціальна справедливість

Джерело: сформовано автором.

Окремо можна виділити переваги проведення соціального аудиту для державних службовців:

– покращує репутацію – соціальний аудит допомагає в ідентифікації проблем і дає можливість зайняти активну позицію щодо їхнього вирішення;

– інформує про тенденції (інтереси, занепокоєння, очікування) серед стейкхолдерів і сприяє взаємозалежності, що існує між органами влади та суспільством;

– впливає на позитивні організаційні зміни – ідентифікує цілі для конкретного організаційного покращення та акцентує на прогресі за їхньої імплементації;

– підвищує підзвітність;

– допомагає в переорієнтації пріоритетів департаменту (іншої одиниці в системі органів влади) відповідно до очікувань громадян;

– підвищує довіру – дає змогу інституціям діяти більш вільно (в тому числі для реалізації «болючих», але важливих реформ) саме завдяки здобутому кредиту довіри в процесі вжиття адекватних дій як відповіді на результати проведення соціального аудиту.

Отже, подібні дослідження є прикладом ефективного використання фрагментів інформації для відображення лише частково соціальної ситуації. Повною мірою соціальну ситуацію можна окреслити при впровадженні стандартизованих методик соціального аудиту, що передбачає:

– по-перше, розробку критеріїв оцінювання ситуації на підприємстві, території;

– по-друге, розробку стандартів соціальної відповідальності як на підприємстві, так і на території.

Реалізація концепції соціального аудиту в довгостроковій перспективі дасть змогу оптимізувати процеси управління, ухвалення управлінських рішень як на мікро-, так і на макрорівні. З огляду на вищевикладене можна визначити такі основні проблемні питання впровадження теорії зацікавлених сторін.

1. Одна з найважливіших сфер дослідження, пов'язаних із теорією зацікавлених сторін, – вибір на практиці тих груп стейкхолдерів, які є найбільш важливими, й саме на чий інтереси потрібно зважати насамперед оскільки кількість зацікавлених сторін в ефективній діяльності будь-якого підприємства дуже велика.

2. Проблемні питання, пов'язані з теорією зацікавлених сторін, окреслюються передусім тим, які саме інтереси можна задовольнити при взаємодії стейкхолдерів. Отже, потрібно визначити домінуючі групи стейкхолдерів, а також оцінити їхню важливість для підприємства та його діяльності.

3. Важливою сферою дослідження є вивчення механізму реалізації інтересів стейкхолдерів.

Мікрорівень соціального аудиту

№ з/п	Мікрорівень (рівень підприємства, рівень підрозділів підприємства)	
	Параметри соціального аудиту	Елементи корпоративного соціального аудиту
1.	Освіта	Чисельність осіб, які навчалися у навчальних закладах; кількість загальноосвітніх навчальних закладів, професійно-технічних навчальних закладів, вищих навчальних закладів I–IV рівнів акредитації, показники прийому студентів до ЗВО за джерелами фінансування їхнього навчання, показники діяльності аспірантури та докторантури; розподіл населення за рівнем освіти, за статтю та місцем проживання
2.	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 їхні наслідки, порушення трудового законодавства, коефіцієнти злочинності, чисельність жебраків, кількість самогубств
3.	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
4.	Стан дотримання Кодексу законів про працю України на підприємствах різних форм власності	Структура порушень трудового законодавства: про оплату праці, гарантії та компенсації, укладення і виконання колективних договорів, трудові відносини у разі банкрутства, працю жінок, молоді, інвалідів

Джерело: сформовано автором.

Необхідно вивчити різні стратегії впливу на зацікавлені сторони, при застосуванні яких максимально задовольняються їх інтереси. Такі стратегії можуть бути як короткочасові, так і тривалі за часом, спрямовані на одну групу стейкхолдерів або на певну їхню кількість тощо.

4. На сьогодні більшість досліджень, пов'язаних із теорією стейкхолдерів, спрямовано саме на ідентифікацію інтересів зацікавлених сторін.

Поєднання завдань соціального аудиту із запитамі стейкхолдерів з урахуванням теорії зацікавлених сторін забезпечить такі переваги: збільшення рівня довіри до надавача послуг; забезпечення зростання медійної популярності та підвищення ймовірності залучення додаткових ресурсів і грантів; дієвий спосіб мотивації працівників.

Література

1. Пальчевський С. С. Соціальна педагогіка : навч. посіб. Київ: Кондор, 2005. 560 с.
2. Тлумачний словник-мінімум із соціальної педагогіки та соціальної роботи. /упор. Л. В. Лохвицька. 2-ге вид. Тернопіль : Мандрівець, 2017. 232 с.
3. Словник української мови : в 11 т. 1978. Т. 9. 916 с.
4. Великий тлумачний словник сучасної української мови : 250000 / уклад. та голов. ред. В. Т. Бусел. Київ–Ірпінь : Перун. 2005. VIII, 1728 с.
5. Gilb T. Competitive Engineering. A Handbook For Systems Engineering, Requirements Engineering, and Software Engineering Using Planguage. Publisher : Elsevier Butterworth-Heinemann, 2005.
6. Freeman R. E. Strategic Management: A Stakeholder Approach. Pitman, Boston, MA, 1984.
7. Freeman R. E., Wicks A. C., Parmar B. Stakeholder Theory and «Corporate Objective Revised». Organization Science. 2004. Vol.15, no. 3, May-June 2004, P. 364-369.
8. Newbould G., Luffman G. Successful Business Politics. Gower, London, Farnborough : Gower Press, 1989. 456 p.
9. Mitchell R. K., Agle B. R., Wood D. J. Toward a theory of stakeholder identification and salience: defining the principle of who and what really counts. Academy of management review.1997. Vol. 22, № 4, pp. 853–886.
10. Mendelow A. L. Mendelow's Power-interest grid. Kent State University, Ohio, USA, 1991.
11. Donaldson T., Preston L. The Stakeholder Theory of the Corporation: Concepts, Evidence, and Implications. Academy of Management Review.1995. No. 1, P. 65–66.
12. Кузнецова Н. В. Социальный аудит как метод диагностики социальной безопасности персонала. Известия Иркутской государственной экономической академии. 2011. № 6.
13. Голінач Л. І. Сутність соціального аудиту в процесі утвердження соціальної відповідальності бізнесу. Економічний аналіз. 2015. Т. 18, № 2. С. 113–117.
14. Попов Ю. Н. Социальный аудит в системе регулирования социально-трудовых отношений. Социальный аудит: проблема развития : сборник. Москва: Изд. дом «АТИСО», 2008. 91 с.

15. Мазурик О. В. Суспільні функції та можливості соціального аудиту. Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Соціологія. 2013. № 1 (4). С. 79 –83.
16. Тонева Д. С., Капоферов Х. П., Тонева К. П. Зарождение и развитие социального аудита. Вестник ВСГУ. 2008. № 3. С. 95–99.
17. Мешков В. Р. Социальный аудит как фактор повышения конкурентоспособности предприятия в современных условиях. Глобэкси. 2008. URL : <http://www.globecsi.ru/Articles/2008/Meshkov.pdf>.
18. Гриненко А. М. Соціальна політика : [навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. Київ : КНЕУ, 2003. 309 с.
19. Zu L. Social Auditing. Encyclopedia of Corporate Social Responsibility. Springer, Berlin, Heidelberg, 2013. URL: https://doi.org/10.1007/978-3-642-28036-8_20.
20. Дерій В., Саченко С., Бабій Л. Соціальний аудит у контексті посилення вимог до корпоративної соціальної відповідальності. Бухгалтерський облік і аудит. 2016. № 5. С. 17–26 .
21. Ковальчук С. П., Покиньючерда В. В., Откаленко О. М. Концептуальні підходи до трактування сутності соціального аудиту витрат. Ефективна економіка. 2019. № 4. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6989>. DOI: 10.32702/2307-2105-2019.4.38.
22. Крупка Я., Музыка М. Про якісні характеристики фінансової звітності. Вісник Тернопільського національного економічного університету. 2017. № 3 (85). С. 97–106.

3.7. Управлінський облік і економічний аналіз: проблеми й перспективи розвитку

Діяльність сучасних підприємств пов'язана зі зростанням рівня конкуренції, ризиків і кризових проявів, котрі залежать не лише від внутрішніх, а й від зовнішніх чинників. Для забезпечення стабільності суб'єкта господарювання його керівництво зобов'язане на всіх рівнях управління реалізовувати такі оптимізаційні заходи, які б сприяли зниженню рівня витрат і економії, а також максимально враховували можливості виробничих ресурсних потужностей і напрями реалізації виробленої продукції.

Традиційний фінансовий облік, який виступає основним джерелом прийняття управлінських рішень і забезпечує контроль за використанням ресурсів підприємства, не повною мірою забезпечує досягнення таких цілей. Його спрямованість на формування звітності контролюючим органам, як і її зміст в цілому, не дозволяють якісно управляти усіма виробничими та іншими процесами, що здійснює суб'єкт господарювання.

У зв'язку з цим актуальним напрямом розвитку інформаційної бази управління сучасних підприємств є скерування уваги на застосування більш адаптованих до потреб управління на засадах оптимізації підходів. У цьому контексті найбільш інформаційно пізнавальними є управлінський облік і економічний аналіз.

Доречно визнати, що обидві названі вище підсистеми донедавна не виправдано ігнорувалися більшістю суб'єктів господарювання, оскільки вимагають здійснення затрат на свою організацію. Сумнівним буде твердження, що на рівні підприємств хтось підраховував вигоди від застосування управлінського обліку та проведення економічного аналізу (хоча ми й не виключаємо такого підрахунку), але факт їх відсутності в більшості випадків вказує саме на позиціонування цих підсистем як затратних і не надто ефективних. Натомість є багато прикладів дійсно ефективного застосування інформаційних даних, сформованих управлінським обліком, або результатів економічного аналізу для оптимізації господарювання. Загалом це притаманне великим підприємствам, в тому числі з іноземними інвестиціями. На відміну від української практики, в зарубіжних країнах методологія управлінського обліку та економічного аналізу активно використовується для забезпечення ефективного господарювання.

Не менш важливим є усвідомлення нагальності використання в якості активатора підвищення ефективності таких складових інформаційної системи управління.

Сучасний розвиток української економіки характерний високою нестабільністю, ризиковістю, наявністю значної невизначеності. Суб'єкти господарювання змушені здійснювати пошуки нових можливостей для збільшення обігу та прибутків. Для сприяння такому амбітному плану в Україні повинні бути прийняті нові закони та нормативно-правові акти, а також сформовані відповідні обліково-аналітичні засади й підходи до формування оптимізаційних планів і вживання заходів, спрямованих на підвищення ефективності діяльності.

При цьому доцільно визнати, що українські підприємства піддаються більшим ризикам, ніж, скажімо, європейські, адже економіка України базується переважно на зовнішній торгівлі, оскільки країна не має значного внутрішнього ринку. Таким чином, українські суб'єкти господарювання продовжуватимуть відчувати на собі всі загальносвітові тенденції та будуть протистояти багатьом іншим ризиками, що виникнуть у майбутньому. Через це все більше підприємств починають займатися аналізом, в тому числі тенденцій міжнародної торгівлі як частини свого стратегічного та поточного планування. Знання глобальних тенденцій може допомогти зосередити увагу підприємств на аналізі найбільш суттєвих питань. Розвиток аналізу, зокрема й ризик-орієнтовані підходи, дозволять суттєво підвищити ефективність діяльності.

Колектив авторів під керівництвом Задорожного З.-М.В. справедливо відзначають, що розвиток економіки України суттєвим чином залежить від інформаційного забезпечення іноземних інвесторів та працівників менеджменту українських підприємств про стан та розвиток їхньої господарської діяльності й основним джерелом такої інформації є бухгалтерський та управлінський облік, а також економічний аналіз [1, с.3].

Справедливо визнати, що в останні роки проблематика управлінського обліку й економічного аналізу активно дискутується в науковій думці. Але водночас, незважаючи на усі дослідження та пропозиції науковців і практиків, проблеми формування повноцінної, дієвої системи управлінського обліку та аналізу на українських підприємствах залишаються невирішеними.

Загалом йдеться навіть не про теоретичний базис застосування обох вищеназваних складових (управлінського обліку та економічного аналізу). В наукових публікаціях і фаховій літературі вони репрезентовані достатньо детально й інноваційно. Більш вагомою причиною слабого рівня поширення та

застосування управлінського обліку й економічного аналізу в практиці українських підприємств є недостатній інтерес з боку практиків до їх інструментарію через його складність. Багато суб'єктів господарювання та їх керівників не мають достатньо даних щодо ефективності застосування такого інструментарію, а також відчувають труднощі при підборі персоналу для таких цілей.

Серед умов, що неминуче приводять до виникнення, поширення й застосування управлінського обліку в українському досвіді, як справедливо зазначають Рожелюк В.М і Денчук П.Н., слід назвати:

– безумовний авторитет будь-якого суб'єкта чи обставини, які визначають обов'язковість або підтверджувальний очевидний ефект від застосування системи управлінського обліку. Таким авторитетом має бути держава, яка об'єктивно зацікавлена у підвищенні зростання економічної ефективності діяльності господарюючих суб'єктів, або розповсюджений досвід комерційних організацій, які емпірично довели фінансовий ефект від застосування інструментів управлінського обліку;

– достатня кваліфікація кадрів у сфері управлінського обліку;

– розробка методології управлінського обліку, яка є зрозумілою для використання організаціями бізнесу[5, с. 335].

Розуміння потреби – це вже частина вирішення проблеми. Слід визнати, що з переходом від планової до ринкової економіки проблематика управлінського обліку й економічного аналізу, на жаль, відійшла на зовсім незаслужений задній план. Специфічність цього явища криється в історичній ідеології, що була закладена у 19 столітті й полягала у постійному протистоянні радянської та капіталістичної економіки. За цією ідеологією ринок, на противагу плановій економіці, це – відсталість, а капіталізм – спосіб виробництва без майбутнього.

Перехід у 20 столітті до ринкової економіки автоматично передбачав момент відторгнення усіх досягнень, в тому числі наукових, а тому і управлінський облік, і економічний аналіз як науки, і як практики майже повністю втратили свої вагомні позиції та роль в діяльності не лише суб'єктів господарювання, а й в українському суспільстві загалом.

Результат цього виявився досить негативним. По-перше, втрачено час, який можна було ефективно використати для оптимізації економічного розвитку. По-друге, втрачено фахівців з управлінського обліку та економічного аналізу. І сталося це навіть не через те, що багато фахівців знайшли собі гідну

роботу з відповідною її оплатою за кордоном. Відбувся переворот у навчанні та підготовці фахівців економічного профілю.

З навчальних планів практично зникли такі дисципліни, як «Теорія економічного аналізу», «Фінансовий аналіз» та інші. І лише належність до нормативних дисциплін курсу «Управлінський облік» донедавна дозволяла йому утримуватися в навчальних планах з підготовки фахівців навіть не за усіма економічними спеціальностями, а винятково зі спеціальності, котра зараз має назву «Облік і оподаткування».

А от з точки зору аналізу, то якщо деякі незначні освітні складові й вдалося зберегти, то це зазвичай «Економічний аналіз» обсягом максимум 24 години лекцій та 12 годин практичних занять, або навпаки. Склалася така ситуація, що відкинути ідеологічні постулати через перехід до ринкової економіки – була вимога часу. І нічого, окрім позбутися насправді унікальних і необхідних навчальних дисциплін, нікому не вдалося. Зникли цілі кафедри управлінського обліку та економічного аналізу, відповідно, поступово ламалися усталені традиції їх застосування та реалізації на підприємствах. Як наслідок, спроба замінити аналітичну роботу й покласти її на плечі маркетологів, логістів, або інші служби, як свідчать результати економічного розвитку в Україні, цілком і повністю провалилася. В останні роки побутує думка про вплив політичних і міжнародних умов. Безумовно, він є, однак він існує в усіх країнах. Тому пояснювати відставання України лише цими причинами не варто.

Сьогодні для українських підприємств існує багато потенційних можливостей та викликів, пов'язаних зі здійсненням діяльності. З-поміж найважливіших глобальних тенденцій та подій сучасності доцільно відзначити політизацію міжнародної торгівлі, розквіт протекціонізму, стрімкий розвиток бездокументарної міжнародної торгівлі, інноваційних торгових платформ та фінтеху тощо. Але однією з вагомих проблем, які при цьому необхідно вирішити, є посилення аналітичної складової.

Аналіз вимог до претендентів на вакантні посади фахівців, зокрема облікових, вказує на те, що посилення конкуренції, зростання ризиковості ведення економічної діяльності та її динамічний вихід за національні рамки зумовлює зміну вимог до них. Такі фахівці через невизначеність і ризиковість зовнішнього середовища повинні бути здатні не лише вирішувати практичні прикладні облікові й контрольні завдання, а й вміти застосовувати науковий інструментарій аналізу для оцінки економічних явищ і процесів.

В освіті зараз є гарна нагода це здійснити. Зокрема, якщо проаналізувати зміст затверджених Наказів Міністерства освіти і науки України стандартів

вищої освіти зі спеціальності 071 – Облік і оподаткування першого (бакалаврського) та другого (магістерського) рівнів (відповідно, Наказ від 19.11.2018 р. №1260 та Наказ від 10.07.2019 р. № 958), то можна простежити зростання частки аналітичної складової в освітніх компонентах. Це впливає з компетентностей та програмних результатів, що передбачені в обох вищезазначених документах. Наприклад, в питаннях управлінського обліку можемо виокремити в першому стандарті:

СК03 – здатність до відображення інформації про господарські операції суб'єктів господарювання в фінансовому та управлінському обліку, їх систематизації, узагальнення у звітності та інтерпретації для задоволення інформаційних потреб осіб, які приймають рішення;

СК08 – ідентифікувати та оцінювати ризики недотримання управлінських цілей суб'єкта господарювання, недотримання ним законодавства та регулювання діяльності, недостовірності звітності, збереження й використання його ресурсів [6, с. 7].

У другому:

СК01 – здатність формувати та використовувати облікову інформацію для прийняття ефективних управлінських рішень на всіх рівнях управління підприємством з метою підвищення ефективності, результативності та соціальної відповідальності бізнесу;

СК05 – здатність застосовувати методи і методики аналітичного забезпечення сучасних систем менеджменту з урахуванням стратегії розвитку підприємства в умовах невизначеності, ризику та/або асиметричності інформації;

СК07 – здатність формулювати завдання, удосконалювати методи та впроваджувати сучасні методи фінансового та управлінського обліку, аналізу, аудиту і оподаткування відповідно до зі стратегічних цілей підприємства [7, с. 6 – 7].

Уведення в перелік саме цих спеціальних компетентностей в освітньому стандарті автоматично узаконило потребу в наявності в навчальних планах дисципліни «Управлінський облік» у частині основних освітніх складових (і ні в якому разі не у вибіркового блоці дисциплін). З огляду на це, доцільним видається розмежування цієї дисципліни на 2 частини: «Управлінський облік 1» та «Управлінський облік 2» (для бакалаврського і магістерського рівнів відповідно). У такому разі розмежується отримання компетентностей, що вимагаються для 1 (бакалаврського) та 2 (магістерського) рівнів вищої освіти. Стандартизація освіти, зокрема зі спеціальності «Облік і оподаткування»,

відкрила розширення можливостей вивчення економічного аналізу (різних його підвидів). Критична оцінка пропонованих обов'язкових спеціальних і фахових компетентностей вказує на той факт, що сучасний випускник має володіти низкою спеціальних компетентностей, котрі належать до контенту дисципліни «Економічний аналіз». Нижче в табл. 3.19, проведено аналіз цих компетентностей за їх кількісною наявністю в освітньому стандарті.

Таблиця 3.19

Співвідношення компетентностей, передбачених стандартами вищої освіти зі спеціальності 071 – Облік і оподаткування

Група компетентностей	Стандарт №1260 (бакалавр)	Структура, %	Стандарт №958 (магістр)	Структура, %
Загальні компетентності	15	57	11 + 2 ОНП, в т. ч. 1 аналітична	47,9
Спеціальні облікові компетентності	2	7,7	6 (1 частково стосується аналізу)	26
Спеціальні контрольні компетентності	2	7,7	2	8,7
Спеціальні компетентності оподаткування 3	1	4,5	1 (спільне)	-
Спеціальні компетентності щодо професійної діяльності та етики	2	7,7	-	-
Спеціальні компетентності аналізу 3	4	15,4	2	8,7
Додаткові компетентності для освітньо-наукових програм			2	8,7
	26	100	23	100

Джерело: розроблено автором на основі аналізу [6; 7].

Такий аналіз можна застосувати і щодо компетентностей для управлінського обліку та використати його результати для обґрунтування обсягу навчальних годин навчального плану.

Як свідчать дані табл. 3.19, в обох стандартах передбачені компетентності, що безпосередньо стосуються економічного аналізу. Окрім того, є формулювання компетентностей, які включають в себе перелік (облік, аналіз, аудит, оподаткування). Тому вищенаведені підрахунки можуть бути відповідно уточнені. Попри це, можемо констатувати, що затверджені стандарти певним чином актуалізують розвиток економічного аналізу в частині ініціювання його включення до навчальних планів. Це підтверджується наявністю щонайменше 9 програмних результатів навчання за Стандартом першого (бакалаврського) рівня та 8-ми – за Стандартом другого (магістерського) рівня. Причому в обох випадках Стандарти включають програмні результати, що мають науково-дослідницький характер (бакалаврський рівень – 4, магістерський – 3 (освітні програми) та 6 (освітньо-наукові програми).

Такий інтерес до аналізу в сучасних умовах об'єктивний, адже важливою умовою ефективного господарювання є реальна й адекватна оцінка наявних вихідних умов і розробка на цій основі стратегічних моделей розвитку. Тобто, якщо оцінювати аналіз з позиції вимог сучасного управління суб'єктами господарювання, то він поступово стає досить вагомою складовою інформаційної бази прийняття рішень. І це цілком логічно й виправдано, адже саме завдяки аналітичним розрахункам можна об'єктивно оцінити не лише сучасний стан бізнесу, а й перспективи його подальшого розвитку.

У цьому контексті доцільно погодитися з думкою І.М. Парасій-Вергуненко [3, с. 9], яка стверджує, що аналіз господарської діяльності відіграє важливу роль у підвищенні економічної ефективності діяльності підприємства та його фінансової стійкості. Одночасно вчена зауважує, що ринкові умови вимагають від аналітиків інших підходів до проведення аналізу, ніж це було в плановій економіці. Відповідно, аналіз має бути спрямований на розв'язання принципово нових завдань, спрямованих на стратегічне управління [2; 3; 4], адже ризики та виклики сучасного економічного розвитку потребують побудови оптимізаційних альтернативних моделей, орієнтованих на подальшу перспективу.

В умовах ресурсної обмеженості та активізації соціальної відповідальності бізнесу й формування відповідних державницьких нормативних актів важливою складовою ефективного господарювання є пошук резервів підвищення результативності діяльності. Управлінський облік і аналіз як інформаційні джерела прийняття управлінських рішень, як ніякі інші підсистеми, придатні для таких цілей. Вивчення їх методів у контексті мобілізації резервного потенціалу підприємства не лише актуальна, а й дуже

болюча проблема, вирішення якої лежить як у площині підвищення якості підготовки фахівців відповідного профілю і актуалізації наукових пошуків з цього напрямку, так і в їх застосуванні на практиці.

З огляду на це, уведення до складу компетентностей, які мають бути забезпечені відповідно до стандартів освіти, спеціальності «Облік і оподаткування» положень, що стосуються управлінського обліку та економічного аналізу – це вагомий крок в забезпечення підвищення якості підготовки фахівців і їх конкурентоздатності на українському ринку праці. Однак застосування інструментарію цих двох важливих освітніх компонент має стосуватися не лише названої спеціальності.

Володіння інструментарієм і методами управлінського обліку та економічного аналізу однаково актуальне і для економістів, і для маркетологів, і для менеджерів, і для низки інших фахівців. Тому їх уведення в навчальні плани відповідних спеціальностей мало б бути нормою, а не винятком. До прикладу, Стандарт вищої освіти зі спеціальності 073 – Менеджмент першого (бакалаврського) рівня містить такі загальні компетентності, як здатність аналізувати результати діяльності організації, зіставляти їх з факторами впливу зовнішнього та внутрішнього середовища та здатність визначати перспективи розвитку організації [8, с. 7], що повною мірою відповідають аналізованим вище дисциплінам.

Література

1. Задорожний З.-М.В. Концептуальні основи розвитку системи бухгалтерського і управлінського обліку і звітності : монографія. Тернопіль: ТНЕУ, 2019. 288 с.

2. Мошковська О.А. Еволюційний розвиток бухгалтерського управлінського обліку: історичний аспект. Збірник наукових праць ЧДТУ. 2010. Вип. 22. С. 73 – 76.

3. Парасій-Вергуненко І. М. Аналіз господарської діяльності : підручник за ред. Л.М. Кіндрацької. Київ: КНЕУ, 2016. 629 с.

4. Писаренко Т. М. Історичні передумови виникнення стратегічного управлінського обліку. Sophus: науковий клуб. URL:http://sophus.at.ua/publ/2015_11_25_lutsk/sekcija_section_1_2015_11_25/istorichni_peredumovi_viniknennja_strategichnogo_upravlinskogo_obliku/107-1-0-1695.

5. Рожелюк В.М., Денчук П.Н. Історичні передумови генезису управлінського обліку та його есенція в Україні. Бізнес Інформ. 2016. №11. С. 331 – 339.

6. Стандарт вищої освіти зі спеціальності 071 – Облік і оподаткування першого (бакалаврського) рівня: Наказ Міністерства освіти і науки України від 19.11.2018 р. №1260. URL:<https://mon.gov.ua/storage/app/media/vishcha-osvita/zatverdzeni%20standarty/2019/05/06/071-oblik-i-opodatkovannya-bakalavr.pdf>.

7. Стандарт вищої освіти зі спеціальності 071 – Облік і оподаткування другого (магістерського) рівня: Наказ Міністерства освіти і науки України від 10.07.2019 р. № 958. URL: <https://mon.gov.ua/storage/app/media/vishcha-osvita/zatverdzeni%20standarty/2019/07/12/071-oblik-i-opodatkovannya-magistr.pdf>.

8. Стандарт вищої освіти зі спеціальності 073 – Менеджмент першого (бакалаврського) рівня : Наказ Міністерства освіти і науки України від 29.10.2018 року №1165.URL:<https://mon.gov.ua/storage/app/media/vishcha-osvita/zatverdzeni%20standarty/12/21/073-menedzhment-bakalavr.pdf>

Наукове видання

СТАН І ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО І УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ

Монографія

(за науковою редакцією доктора економічних наук,
професора З.-М. В. Задорожного)

Підписано до друку 28.12.2020 р.
Формат 60х90/16. Гарнітура Times.
Папір офсетний. Друк на дублюванні.
Умов. друк. арк. 19,7. Обл.-вид. арк. 18,1.
Зам. № М 0178-20. Тираж 300 прим.

Видавець Західноукраїнський національний університет
вул. Львівська, 11, м. Тернопіль 46009
Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи
до Державного реєстру видавців ДК № № 3467 від 23.04.2009 р.

Видавничо-поліграфічний центр «Університетська думка»
вул. Бережанська, 2, м. Тернопіль 46009
тел. (0352) 47-58-72
E-mail: edition@wunu.edu.ua

Віддруковано ФО-П Шпак В. Б.
Свідоцтво про державну реєстрацію
В02 № 924434 від 11.12.2006 р.
м. Тернопіль, бульвар Просвіти, 6/4.
тел. 097 299 38 99.
E-mail: toooms@ukr.net