

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАХІДНОУКРАЇНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ



ЗБІРНИК
МАТЕРІАЛІВ XI МІЖНАРОДНОЇ НАУКОВО-
ПРАКТИЧНОЇ ІНТЕРНЕТ-КОНФЕРЕНЦІЇ

**«ОБЛІК, ОПОДАТКУВАННЯ І КОНТРОЛЬ:
ТЕОРІЯ ТА МЕТОДОЛОГІЯ»**



1 грудня 2022 р.
м.Тернопіль

УДК 657
О-17

*Рекомендовано до друку
Вченою радою Західноукраїнського національного університету
(протокол № 6 від 22 лютого 2023 р.)*

О-17 Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія: матеріали XI міжнародної науково-практичної інтернет конференції (м.Тернопіль, 1 грудня 2022 р.). Тернопіль: ЗУНУ, 2022. 223 с.
ISBN 978-966-654-706-7

Редакційна колегія:

Henning Drager – Director Integrated Reporting Business Networks and Innovation, London, England, **Korzeb Zbigniew** – Dr. hab., Kierownik Katedry Finansow i Rachunkowosci, Politechnika Bialostocka, Wydzial Zarzadzania, Bialystok, Polska. **Malkina Yana** – doctor PhD, Business Schools «Y schools», Troyes, France. **Szmitka Stanislaw** – doctor Phd, Wydzial Nauk Spoecznych Olsztyńskiej Szkoły Wyższej, Polska, **Vovchuk Nataliia** – Chartered Institute of Management Accountants (CIMA), Country Representative, Ukraine, **Wascinski Tadeusz** - Dr. hab., inz prof., Wydzial Zarzadzania Politechnika Warszawska, Polska, **Бондар М.І.** – д.е.н., професор, декан факультету обліку та податкового менеджменту, кафедра обліку і оподаткування, ДВНЗ «Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана». **Кіндрацька Л.М.** – д.е.н., професор, кафедра податкового менеджменту та фінансового моніторингу, ДВНЗ «Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана», **Кузьмінський Ю.А.** – д.е.н., професор, кафедра аудиту, ДВНЗ «Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана», **Петрик О.А.** – д.е.н., професор, завідувач кафедри аудиту, ДВНЗ «Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана», **Пушкар М.С.** – д.е.н., професор, кафедра фінансового контролю та аудиту, Західноукраїнський національний університет.

Збірник містить тези доповідей учасників XI Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції «Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія» (м. Тернопіль, 1 грудня 2022 р.) з актуальних проблем і основних напрямів розвитку аудиту, аналізу та контролю відповідно до потреб управління підприємствами, установами, організаціями. Автори зосереджують увагу на характерних тенденціях, закономірностях і перспективах використання новітніх закономірностях, тенденціях і перспективах використання новітніх напрямів розвитку обліково-аналітичної системи в Україні та світі.

Збірник праць Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції «Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія» буде корисним для студентів, слухачів магістратури, аспірантів, науковців та практиків.

УДК 657

ISBN 978-966-654-706-7

*Відповідальність за зміст і достовірність публікацій покладається
на авторів наукових доповідей.*

*Точки зору авторів публікацій можуть не співпадати
з точкою зору редакції збірника.*

©Автори тез, 2022
©ЗУНУ, 2022

Зміст

Петрик О. А. ОЦІНКА АУДИТОРОМ БЕЗПЕРЕПВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ КЛІЄНТА: ОСОБЛИВОСТІ У ПЕРІОД ВОЄННОГО СТАНУ В УКРАЇНІ	8
Malkina Y. BLOCKCHAIN TECHNOLOGIES: EXPECTED EFFECTS ON ACCOUNTING SYSTEM.....	11
Alekseyenko L., Tulai O. INFORMATION SUPPORT FOR THE RECOVERY OF LENDING FOR AFFORDABLE HOUSING IN THE CONDITIONS OF GLOBAL MILITARY CONFLICTS.....	13
Продан М. УХИЛЕННЯ ВІД ПОДАТКІВ. ПОДАТОК КЛАРКА І ФІСКАЛЬНА ІЛЮЗІЯ	15
Бабій Т. М., Саченко С. І. ОКРЕМІ ПИТАННЯ АУДИТУ РОЗРАХУНКІВ З ПЕРСОНАЛОМ.....	18
Бабій Т. М., Саченко С. І. ОРГАНІЗАЦІЯ АУДИТУ РОЗРАХУНКІВ З ПЕРСОНАЛОМ.....	21
Batiuk D. ECONOMIC CONTENT OF INCOME AND EXPENSES OF HOTEL INDUSTRY ENTERPRISES	24
Batiuk D ANALYSIS OF INCOME AND EXPENSES OF A HOTEL BUSSINESS ENTERPRISE AS AN EFFECTIVE TOOL FOR PROFIT MANAGEMENT	26
Березін О. О., Лучко М. Р. АУДИТ МЕДИКАМЕНТІВ Й ПРОДУКТІВ ХАРЧУВАННЯ В НЕПРИБУТКОВИХ МЕДИЧНИХ ЗАКЛАДАХ	27
Березін О. О., Лучко М. Р. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛІЧНІ АСПЕКТИ УПРАВЛІННЯ НЕПРИБУТКОВИМ МЕДИЧНИМ ЗАКЛАДОМ.....	30
Буряк Т. В., Литвин З. Б.ЕКОНОМІЧНІ РИЗИКИ: СУТНІСТЬ, ФУНКЦІЇ, КЛАСИФІКАЦІЯ ТА ЇХ ХАРАКТЕРИСТИКА.....	34
Буряк Т. В., Литвин З. Б. УПРАВЛІННЯ ПРОЕКТНИМИ РИЗИКАМИ	40
Войцеховська В. О., Литвин З. Б. ДЖЕРЕЛА ІНФОРМАЦІЇ ДЛЯ АНАЛІЗУ ГРОШОВИХ ПОТОКІВ ПІДПРИЄМСТВА.....	44
Войцеховська В. О., Литвин З. Б. УПРАВЛІННЯ ГРОШОВИМИ ПОТОКАМИ ПІДПРИЄМСТВА	48

Гирак А. М., Лучко М. Р. КЛЮЧОВІ ПРОБЛЕМИ РИНКУ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ В УКРАЇНІ.....	50
Гирак А. М., Лучко М. Р. РИНОК АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ В УКРАЇНІ: РЕАЛІЇ СЬОГОДЕННЯ	53
Данильчук О. М., Лучко М. Р. КОНТРОЛЬ ДІЯЛЬНОСТІ ПРИВАТНОГО МЕДИЧНОГО ЗАКЛАДУ	56
Данильчук О. М., Лучко М. Р. УПРАВЛІННЯ ПРИВАТНИМ МЕДИЧНИМ ЗАКЛАДОМ: АНАЛІЗ ДІЯЛЬНОСТІ.....	59
Дідич А. М., Саченко С. І. ШЛЯХИ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ	64
Дідич А. М., Саченко С. І. РЕГУЛЮВАННЯ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ: ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ.....	67
Dubchak Kh. PLANNING AS THE MOST IMPOTANT STAGE OF THE AUDIT OF MATERIAL COSTS OF THE ENTERPRICE.....	70
Dubchak Kh. THE ECONOMIC ESSENCE OF THE ENTERPRISE'S MATERIAL COSTS.....	72
Зубкевич О. Я., Литвин З. Б. МАРКЕТИНГОВА ДІЯЛЬНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВА	73
Зубкевич О. Я., Литвин З. Б. АУДИТ, МАРКЕТИНГОВИЙ АУДИТ: СПІЛЬНІ ТА ВІДМІННІ РИСИ	78
Королюк Л. Є., Лучко М. Р. ЗАСАДИ АУДИТУ ДІЯЛЬНОСТІ ПРИВАТНОГО МЕДИЧНОГО ЗАКЛАДУ	82
Королюк Л. Є., Лучко М. Р. ПРИВАТНИЙ МЕДИЧНИЙ ЗАКЛАД: ОРГАНІЗАЦІЯ ТА УПРАВЛІННЯ.....	85
Котович О. В., Литвин З. Б. ДЕЯКІ АСПЕКТИ АНАЛІЗУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ПІДПРИЄМСТВА	88
Котович О. В., Бляск В., Литвин З. Б. ВНУТРІШНІЙ АУДИТ ПІДПРИЄМСТВА: ПЕРЕВАГИ ТА НЕДОЛІКИ.....	93
Кривинчук О. Г., Ваврик А.В., Литвин З. Б. ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ КАТЕГОРІЇ «ТРУДОВИЙ ПОТЕНЦІАЛ» ПІДПРИЄМСТВА.....	99
Кривинчук О. Г., Литвин З. Б. КАДРОВИЙ ПОТЕНЦІАЛ ПІДПРИЄМСИВА: ПРИНЦИПИ ТА ФАКТОРИ ФОРМУВАННЯ	105

Купер О. Д., Саченко С. І. ОСОБЛИВОСТІ ЗДІЙСНЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ.....	109
Купер О. Д., Саченко С. І. ДЕЯКІ АСПЕКТИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ	111
Кучерук О. Є., Лучко М. Р. НЕПРИБУТКОВИЙ КОМУНАЛЬНИЙ МЕДИЧНИЙ ЗАКЛАД: ОСОБЛИВОСТІ АНАЛІЗУ ДІЯЛЬНОСТІ.....	112
Кучерук О. Є., Лучко М. Р. ОРГАНІЗАЦІЯ КОНТРОЛЮ В ПРОЦЕСІ ДІЯЛЬНОСТІ НЕПРИБУТКОВОГО КОМУНАЛЬНОГО МЕДИЧНОГО ЗАКЛАДУ.....	116
Луцюк В. В., Глух Н. В. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ УПРАВЛІННЯ НЕПРИБУТКОВИМ КОМУНАЛЬНИМ МЕДИЧНИМ ЗАКЛАДОМ.....	119
Луцюк В. В., Глух Н. В. АУДИТ ДІЯЛЬНОСТІ НЕПРИБУТКОВОГО КОМУНАЛЬНОГО МЕДИЧНОГО ЗАКЛАДУ: КЛЮЧОВІ АСПЕКТИ ТА ПОСЛІДОВНІСТЬ ПЕРЕВІРКИ.....	121
Медвідь І. М., Лучко М. Р. ДО ПИТАННЯ КОНТРОЛЮ МЕДИКАМЕНТІВ У МЕДИЧНИХ ЗАКЛАДАХ.....	123
Медвідь І. М., Шестерняк М. М. ОСОБЛИВОСТІ КОНТРОЛЮ ПРОДУКТІВ ХАРЧУВАННЯ У МЕДИЧНИХ ЗАКЛАДАХ	125
Мединська М. І., Шестерняк М. М. ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ КОНТРОЛЮ Й АУДИТУ ДОХОДІВ ТА ВИТРАТ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ.....	127
Мирко Т. М., Лучко М. Р. ЕТАПИ СТВОРЕННЯ ПРИВАТНОГО МЕДИЧНОГО ЗАКЛАДУ	131
Мирко Т. М., Лучко М. Р. РОЛЬ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ В ПРОЦЕСІ ДІЯЛЬНОСТІ ПРИВАТНОГО МЕДИЧНОГО ЗАКЛАДУ	134
Огінська О. О., Саченко С. І. СУТНІСТЬ ТА ОСОБЛИВОСТІ АУДИТУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ	137
Огінська О. О., Саченко С. І. КОМПЛЕКСНИЙ АНАЛІЗ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ	141
Огінський А. Г., Лучко М. Р. ДО ПИТАННЯ АУДИТУ МЕДИКАМЕНТІВ.....	145

Огінський А. Г., Лучко М. Р. ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ КОНТРОЛЮ МЕДИКАМЕНТІВ ТА ПРОДУКТІВ ХАРЧУВАННЯ В ПРИБУТКОВОМУ МЕДИЧНОМУ ЗАКЛАДІ.....	148
Охмак А. В., Глух Н. В. ОКРЕМІ АСПЕКТИ АНАЛІЗУ І КОНТРОЛЮ МЕДИКАМЕНТІВ В НЕПРИБУТКОВОМУ МЕДИЧНОМУ ЗАКЛАДІ.....	151
Охмак А. В., Глух Н. В. СПЕЦИФІКА ДІЯЛЬНОСТІ НЕПРИБУТКОВОГО МЕДИЧНОГО ЗАКЛАДУ.....	154
Павлік Н. В., Литвин З. Б. АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ВИРОБНИЧИХ РЕСУРСІВ.....	156
Павлік Н. В., Литвин З. Б. АНАЛІЗ ВИРОБНИЧОГО ПОТЕНЦІАЛУ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ.....	159
Пилипчук Р. Б., Ваврик А. В., Литвин З. Б. АНАЛІЗ ГРОШОВИХ ПОТОКІВ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ.....	163
Пилипчук Р. Б., Литвин З. Б. ДЖЕРЕЛА ФІНАНСУВАННЯ СИСТЕМИ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я.....	167
Пойдюк А. С., Литвин З. Б. АСПЕКТИ АУДИТУ ФІНАНСОВОГО СТАНУ ПІДПРИЄМСТВА.....	173
Пойдюк А. С., Литвин З. Б. СУТНІСТЬ ФІНАНСОВОГО СТАНУ ПІДПРИЄМСТВА ТА ФАКТОРИ ЙОГО ФОРМУВАННЯ.....	180
Прінц В. А., Саченко С. І. КЛЮЧОВІ АСПЕКТИ АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ.....	185
Прінц В. А., Саченко С. І. ОСОБЛИВОСТІ АНАЛІЗУ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ.....	188
Прінц І. В. ЄВРОПЕЙСЬКИЙ ВЕКТОР УКРАЇНИ ТА ЙОГО ВПЛИВ НА ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ АУДИТ.....	191
Прінц І. В. ДО ПИТАННЯ ЄВРОПЕЙСЬКОЇ ПРАКТИКИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ.....	192
Пушкарь М. С., Рекис О. І. КОНЦЕПЦІЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ.....	193
Рекис О. І. ОСНОВНІ СТАДІЇ АУДИТУ ВИРОБНИЧОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА.....	199
Smolinska T. CONTRON IN THE PRODUCTION COST MANAGEMENT SYSTEM.....	203

**XI Міжнародна науково-практична Інтернет-конференція
«Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія»
1 грудня 2022 року, м. Тернопіль**

Smolinska T. CLASSIFICATION AND GROUPING OF COST AS AN IMPORTANT CONDITION FOR THEIR DETERMINATION AND MANAGEMENT.....	204
Шевчук В. С., Лучко М. Р. ДО ПИТАННЯ АНАЛІЗУ ДІЯЛЬНОСТІ НЕПРИБУТКОВОГО КОМУНАЛЬНОГО МЕДИЧНОГО ЗАКЛАДУ	206
Шевчук В. С., Лучко М. Р. ОСОБЛИВОСТІ ПРОЦЕСУ СТВОРЕННЯ НЕПРИБУТКОВОГО КОМУНАЛЬНОГО МЕДИЧНОГО ЗАКЛАДУ	210
Yurchyk S. ACTIVITIES OF TRANSPORT COMPANIES AS AN OBJECT OF INTERNAL AUDIT	214
Yurchyk S. FEATURES OF THE ORGANIZATION OF INTERNAL AUDIT OF THE MAIN ACTIVITIES OF THE ENTERPRISE	215
Ярий Ю. В., Шестерняк М. М. АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ.....	217
Ярий Ю. В., Шестерняк М. М. ДО ПИТАННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ.....	220

Олена ПЕТРИК
*доктор економічних наук, професор
Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана,
м. Київ, Україна*

ОЦІНКА АУДИТОРОМ БЕЗПЕРЕРВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ КЛІЄНТА: ОСОБЛИВОСТІ У ПЕРІОД ВОЄННОГО СТАНУ В УКРАЇНІ

Наша держава у період повномасштабної російської агресії та оголошеного воєнного стану зазнає значних матеріальних та фінансових втрат, які тією чи іншою мірою стосуються фактично кожного суб'єкта господарювання та громадянина. Відтак, погіршується їх економічний стан, платоспроможність, а у окремих випадках загалом можливість подальшого функціонування. За оцінками вітчизняних та зарубіжних експертів завдані Україні збитки сягають більше 600 млрд євро, загалом щонайменше країна втратила 35-40% ВВП. Ці втрати стосуються об'єктів інфраструктури, цивільного населення, підприємств та організацій, надходжень до державного бюджету, прямих інвестицій, упущених економічних вигод, відтоку населення і робочої сили, людських втрат та ін.

Одним з важливих завдань аудитора під час аудиторської перевірки фінансової звітності є підтвердження можливості продовження діяльності підприємства (організації) у найближчому, осяжному майбутньому, як правило, це дванадцять місяців з дати завершення звітного періоду. Це відповідає вимогам Міжнародних стандартів аудиту, зокрема МСА 570 (переглянутого) «Безперервність діяльності». Підготовка фінансової звітності, у більшості випадків, має здійснюватися виходячи із припущення про безперервність діяльності, як фундаментального принципу бухгалтерського обліку. У протилежному випадку (за неможливості його дотримання) підприємство має застосовувати іншу альтернативну основу формування звітності, відповідні оцінки та методи, надавати пояснення і розкриття у примітках. Оцінку спроможності діяти на безперервній основі повинен здійснювати управлінський персонал, у тому числі із урахуванням зовнішніх чинників (одним із них є військові дії), прогнозу ймовірності їх настання та ступеню впливу. Для цього також необхідно враховувати положення МСА 560 «Події після звітного періоду». Якщо у фінансовій звітності за період, що завершився 31 грудня 2021 року події після звітної дати (в частині впливу військової агресії здебільшого відносилися до таких, що потребують додаткового розкриття), то для фінансових звітів за 2022 рік такі події будуть стосуватися як коригувань окремих показників, так і розкриття у примітках.

Відповідно аудитор повинен зібрати з цього питання достатні та прийнятні аудиторські докази та у своєму звіті за результатами перевірки має висловити думку щодо можливості клієнта діяти на безперервній основі. Така інформація є надзвичайно важливою для користувачів фінансової звітності (у першу чергу покупців та постачальників, державних інституцій, існуючих та потенційних інвесторів). Разом з тим, слід враховувати певні обмеження роботи аудитора, наявність аудиторського ризику. Тому «відсутність будь-якого посилення на суттєву невизначеність щодо здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі в звіті аудитора не може розглядатися як гарантія здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі» [1, с. 608].

Нині, у період дії воєнного стану в нашій державі, це питання є надзвичайно актуальним та знаходиться у полі зору аудиторської спільноти. МСА 570 (переглянутий) «Безперервність діяльності» [1, с. 608-612] надає аудиторам рекомендації щодо виконання процедур оцінки ризику та відповідних дій; оцінювання оцінки управлінського персоналу; розширення періоду

**XI Міжнародна науково-практична Інтернет-конференція
«Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія»
1 грудня 2022 року, м. Тернопіль**

контролю аудитором впливу подальших подій після завершення їх оцінювання управлінським персоналом; необхідність здійснення додаткових аудиторських процедур (у тому числі при значній затримці у затвердженні фінансової звітності клієнтом; формування думки аудитора та вплив припущення про безперервність (доречного та недоречного) на аудиторський звіт; повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями. Проте для українських аудиторів у період військової агресії та її суттєвого впливу на діяльність, а відтак і на звітність їх клієнтів, є важливі особливості оцінки дотримання принципу безперервності у порівнянні з класичними підходами та методиками.

Для надання методичної допомоги аудиторам було схвалено інформаційний лист Ради Аудиторської палати України «Розгляд аудитором безперервності діяльності під час аудиту фінансової звітності» [2]. Зокрема, Рада АПУ рекомендує з урахуванням невизначеності та непередбачуваності тривалості війни, за можливості, пропонувати клієнту розширити період оцінки безперервності більше ніж на 12 місяців (хоча за теперішніх умов воєнного стану щось прогнозувати чи планувати досить складно).

Залишаються актуальними настанови РМСАНВ Міжнародної федерації бухгалтерів «Безперервність діяльності у поточному середовищі, що розвивається, розгляд аудитором впливу COVID-19», видані ще у квітні 2020 року [3]. Це пояснюється тим, що вплив пандемії COVID-19 все ще залишається відчутним і негативні наслідки для економіки є подібними за певними напрямками тим, що спричинені воєнною агресією (наприклад, втрата основного ринку, ключових клієнтів, скорочення доходів, нестача робочої сили; значне зменшення вартості активів, що використовуються для генерування грошових потоків; значне погіршення вартості оборотних активів; затримка чи неможливість запуску нових товарів чи послуг; погіршення обмінних курсів іноземної валюти; зростання кредитних ризиків та загальної платоспроможності та ін.).

Проведений нами аналіз низки аудиторських звітів щодо підтвердження фінансової звітності клієнтів показав, що всі ті, що надані після 24 лютого 2022 року, містять інформацію про наявність суттєвої чи несуттєвої невизначеності щодо безперервності діяльності. Залежно від оціненої суттєвості впливу аудитор приймає рішення щодо доречності модифікації своєї думки з цього питання. Однак, аудитори зазначають, що суб'єкт господарювання працює в досить нестабільному середовищі, створеному воєнними діями, економічними та політичними факторами, що пов'язані з вторгненням росії на територію України, а також те, що передбачити масштаби впливу ризиків на майбутню діяльність на момент складання аудиторського звіту з достатньою достовірністю неможливо. Крім того звертають увагу на те, чи клієнт не має (має) будь яких відносин з підприємствами розташованими в Росії та Білорусі або з підприємствами, що пов'язані з фізичними та юридичними особами, які підпадають під санкції. У пояснювальному параграфі аудиторського звіту наводять інформацію про те, що на дату затвердження фінансової звітності підприємство (організація) працює на території області, що не належить (належить) до територій, на яких ведуться активні бойові дії, а його керівництво стежить за станом розвитку поточної ситуації і вживає пом'якшувальних заходів, для мінімізації будь-яких негативних наслідків наскільки це можливо. Наголосимо на тому, що якщо аудитор вичерпав всі доступні способи отримання необхідних доказів щодо безперервності (не залежно від причин) – то така ситуація буде вважатися обмеженням обсягу аудиторської перевірки і призведе до модифікації думки аудитора. У виключних випадках, коли аудитор не може оцінити вплив всієї сукупності ідентифікованих ним невизначеностей на фінансову звітність у частині безперервності – може бути висловлена відмова від думки. Слід пам'ятати, що відповідальність щодо оцінки безперервності діяльності та відображення її у звітності покладається на управлінський персонал, що має бути документально підтверджено у листі-запевненні аудитору на завершальному етапі перевірки.

Особливої уваги заслуговує підтвердження безперервності діяльності суб'єктів, що становлять суспільний інтерес. Якщо аудитор дійшов висновку, що існує суттєва невизначеність щодо безперервності або існують ідентифіковані загрози продовжувати діяльність підприємства на безперервній основі – аудитор має обов'язок повідомити про це відповідні регуляторні органи (НКЦПФР, НБУ та інші згідно законодавства), які здійснюють нагляд за цим суб'єктом господарювання.

На нашу думку, при оцінці та підтвердженні можливості підприємства-клієнта безперервно продовжувати свою діяльність на період не менше 12 місяців від дати фінансової звітності в умовах воєнного стану аудитор повинен брати до уваги вплив таких специфічних чинників: можливість фізичних руйнувань чи знищення майна підприємства, зміни структури виробництва та попиту), втрата ринків збуту, зростання безробіття та інфляції, загальної нестабільності у світі; погіршення платоспроможності підприємств та населення у цілому, посилення енергетичної кризи та блекаутів, можливу релокацію підприємств, необхідність додаткових витрат на соціальну підтримку; мінливість прогнозів залежно від зміни воєнних, політичних та інших умов у країні; можливість отримання підтримки з боку держави, міжнародних спонсорів, грантових програм; зміни законодавства (у тому числі податкового) і умов контрактів; імовірність відтермінування сплати чи реструктуризації боргів; стабільність банківської системи та інші. Слід враховувати, що вплив зазначених чинників з часом (аж до повної перемоги України та відміни воєнного стану) буде лише посилюватись.

Враховання зазначених обставин (як підприємством так і аудитором) при оцінці безперервності діяльності може ускладнюватися тим, що наразі відсутні єдині методики оцінки суми збитків від втрат та руйнувань у розрізі їх окремих видів, збору та зберігання необхідних доказів та порядку їх використання. Ці питання потребують вироблення загального концептуального підходу.

Отже, чим більш точно із урахуванням всіх можливих наслідків будуть оцінені суб'єктом господарювання подальші події та безперервність діяльності, а аудитори зможуть зробити обґрунтований неупереджений висновок щодо доречності та адекватності розкриття безперервності діяльності в умовах воєнного стану, тим фінансова звітність буде більш точною, інформативною і слугуватиме прийняттю адекватних інвестиційних та інших управлінських рішень.

Список використаних джерел:

1. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2016–2017 років. Частина 1. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9C%D0%A1%D0%90%202016-2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D0%B8%D0%BD%D0%B0%201\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9C%D0%A1%D0%90%202016-2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D0%B8%D0%BD%D0%B0%201(1).pdf) (дата звернення – 30.11.2022р.).
2. Інформаційний лист Ради Аудиторської палати України «Розгляд аудитором безперервності діяльності під час аудиту фінансової звітності». Схвалено рішенням Ради АПУ від 06.05.2022 (протокол № 86). URL <https://www.apu.com.ua/wp-content/uploads/2022/05/2> (дата звернення – 30.11.2022р.).
3. Безперервність діяльності у поточному середовищі, що розвивається, розгляд аудитором впливу COVID-19. IAASB. Сповідання персоналу щодо практики аудиту. Квітень 2020. URL: <https://www.apu.com.ua/wp-content/uploads/2020/07/> (дата звернення – 30.11.2022р.)

Yana MALKINA

PhD of economics

Lecturer at South Champagne Business School, Group YSchools

Troyes, France

BLOCKCHAIN TECHNOLOGIES: EXPECTED EFFECTS ON ACCOUNTING SYSTEM

Globalization phenomena has transformed the shape of the modern world and set up the new contemporary accounting issues. It refers to the acceleration of global movements and exchanges like products and services, a financial or human capital, cultural spreading, technology growth. Globalization has produced many benefits by stimulating the growth of competitiveness and innovation. Due to the vast growth of technical progress, a major component of the globalization phenomenon, it can be characterized as the wide and rapid spread of new technologies. Blockchain technology (BT) is a part of Industry 4.0 has already effected the further development of accounting system and business strategy. The significant role assigned to double accounting, which ought to obtain the different level of transparency and convert to the Triple Accounting.

The capacity to develop and use computerized systems to track and record financial transactions that substantiate the information contained made up the new challenges in the field and bookkeeping. Numerous countries accept payments with a cryptocurrency wallet, accounts as an intangible asset according to GAAP and IFRS and can be initially recognized on the balance sheet at their cost basis (Charalabidis et al., 2021). Observation of BT implementation how the growing number of multinational enterprises adopted blockchain technologies helps to examine the new challenges. Attention will be played at publicly traded companies which are still in the exploratory stages of blockchain.

The high level of transparency can be characterized the implementation of BT, provided, for example, by the anti-editing nature in blockchain. As long as the data input by the accountant is successfully verified and included in the block, it can't be modified again. It improves the preciseness of accountants in their work as well as the authenticity and security of financial data, which is an effective supervision method (Xianrui Hou*, 2020).

Walmart and Grocery chain Kroger to infuse blockchain into its food handling processes, for example, to track the origins and freshness of meat or vegetables from one country to another; Maersk set up a shipping insurance platform based on blockchain; Daimler tests BT for auto loans and its bank loan funds, including the services of origination, distribution, allocation and execution of loans; Kodak protect its intellectual property like images and videos by using BT as well as a token called KodakCoins for licensing and purchasing images. Azure (Microsoft's platform) use in Xbox systems to efficiently pay royalties to game developers. The notable results as triple-blind data security practices have been represented by Northern Trust (Canada) starting using DLT.

Multinational enterprises will be benefited from BT by making the date from tax payrolls easily obtainable, as well as transfer pricing. The technology is able to enhance the reliability of transfer pricing documentation and accounting records, which could reduce compliance and audit defense costs. The same time, the technology is still nascent. The point how helpful BT can be from a taxpayer perspective as much important its acceptability with tax administrations. Under these circumstances, the following questions arise: What kind of accounting information could be recorded on blockchains? Which one may be made publicly available? How the international control will be provided?

The growing importance of BT concept and its adaptation into private companies became the fort impetus of international organizations and governments to consider the potential of the technology. In order to provide automated security of the tax base records the Organization for Economic Co-operation and Development's (OECD) Forum on Tax Administration (OECD, 2022)

was created in 2002, took on the table such issues as a connection between tax authorities from around the world and the adoption of transformational digital tools: an application programming interfaces based on blockchain, online cash registers and commercial off-the-shelf software.

One of the fundamental OECD's achievements is creating the Standard Audit File for Tax guidance (SAF-T) developed by its Committee on Fiscal Affairs. It contains reliable accounting data exported from an original accounting system for transmission to a national tax authority or auditors. France, Luxembourg, Austria, Portugal, Poland and several other European countries have implemented SAF-T to harmonize transactional data schema for easy exchange with tax authorities. Ukraine, Hungary, Romania countries are forthcoming to accomplishment SAF-T regulations.

While BT is becoming more widely adopted across industries, accountants must broaden their skill set and knowledge in order to be able to anticipate and meet the demands of their clients. Therefore, some number of accounting companies, the giants Ernst and Young, PricewaterhouseCoopers, KPMG member firms and so on, have launched blockchain initiatives, implemented the technology in a facet of their work and provide blockchain consulting services. The research of the latest blockchain implementations summarized into the follow three accounting development's aspects through BT: the communication with investors, accountants' professional quality and the new control and audit procedures.

Investors issues. The new technologies able to provide the access to all information of the company that goes into their financial statements. In long-term projects, for example, the smart contracts' trigger, as the blockchain tools, helps to recognize the revenue from services been already provided or the level of implementation. The BT could show where a related-party transaction originated, exactly when it occurred, and the terms under which it occurred. In other words, blockchain has a potential to completely outline the financial health of a certain company and collect its financial information at present. In this case, the experts of record keeping and may play the significant role of the technology's implementation.

The changes in accountants' professional quality. BT popularity in the accounting field is needed to continuously develop, its application scope is not as wide as it might be. The analysis of the future trends of accounting capabilities and skills showed that accountants and auditors need to face in the new digital environment and to use BT – the new competencies and 21st century skills (Lardo et al., 2022).

Accountancy has evolved into a profession that also advises clients on redesigning their systems to adapt to the era of blockchain. First of all, it is technical understanding blockchain smart-contracts solutions and associated technologies such as Artificial Intelligence. The classic accounting industry has been disrupted and contemporary needs both fields accounting and IT professionals work together.

New audit procedures. Auditor work optimized by blockchain due to improve the efficiency of doing the transactions' tests, as a result, focus on testing controls; covering the whole population of data instead of using a sampling method; focusing on a strategic role of audit and create a continuous audit process with new advisory services (Elommal and Mani, 2022).

The auditors direct their attention to more valuable activities, such as strategy advice, in-depth analyzes and data mining. The contemporary highlighted difficulties based on the lack of IT experts; confusing the work with a BT system with a traditional database method which is easy to scale and structure; validation of identities on blockchain or transactions executed by smart contracts according to the legal regulatory framework. Therefore, the important step for further BT's development would be an automatic application of relevant national financial accounting laws and regulations to avoid the false financial reports and frauds.

Lyudmyla ALEKSEYENKO
*Doctor of Economics, Professor,
Ivano-Frankivsk Education and Research Institute
of Management Western Ukrainian National University,
Ivano-Frankivsk, Ukraine*

Oksana TULAI
*Doctor of Economics, Professor,
West Ukrainian National University,
Ternopil, Ukraine*

INFORMATION SUPPORT FOR THE RECOVERY OF LENDING FOR AFFORDABLE HOUSING IN THE CONDITIONS OF GLOBAL MILITARY CONFLICTS

The recovery of Ukraine will depend on solving the problem of housing deficit [1]. The Cabinet of Ministers is guided by the Ukrainian wisdom "Your home is where they think of you", so it is developing an effective tool to overcome the housing crisis – the Affordable Mortgage Program [2]. The program started on October 1, 2022 and in its content it has special conditions for four categories of persons: contract servicemen, employees of the security and defense of the state; medical workers; teachers and pedagogical workers; scientists. Terms of the "Affordable Mortgage" program: mortgage rate – 3%; loan term – 20 years; down payment – 20% of the amount for housing. In 2022 Ukrainian banks issued 2009 mortgage loans for a total amount of UAH 1.96 billion [3].

Compared to 2021, new mortgage lending decreased by 5.3 times in the number of contracts and by 4.3 times in monetary terms. The majority of mortgage loans (two-thirds of the number of contracts) were granted in January-February before the start of full-scale military aggression.

In March–May 2022, mortgage loans were not granted at all, in the summer there were isolated issues; since September, the mortgage began to gradually recover, primarily thanks to the state lending support programs "Affordable Mortgage" and "eOselya". Within these programs, borrowers can obtain mortgage loans at reduced interest rates of 7% and 3% per annum, respectively.

Since July 29, 2022, the Public Joint Stock Company "State Savings Bank of Ukraine" has also resumed the provision of mortgage loans and three housing lending programs are available to citizens: the program "Of course, convenient" provides for the provision of a loan for secondary real estate, the rate is from 14.5%; the program "Consumer mortgage loan" provides for the allocation of a loan for the purchase of primary housing secured by a secondary one; the state program "Affordable Mortgage 7%" is designed exclusively for citizens who meet its requirements [4].

In September-November 2022, banks issued 252 mortgage loans for a total amount of almost UAN 280 million, and in December - 405 loans for half a billion UAN. 4 banks informed about the issuance of new mortgages in December.

Special attention should be paid to the provision of interest-free long-term targeted loans for IDPs; the possibility of deferring payments on loans taken earlier. The IMF recognizes that high interest rates constrain domestic demand, including in housing markets [5]. It should be noted that it is required to pay mortgage during wartime according to the current legislation. During the war, banks lend for the purchase of housing almost exclusively on the secondary real estate market: the share of concluded mortgage contracts in this segment was 99% of all new mortgage loans in June-December 2022.

The bank-member of the investment and construction consortium in conditions of financial uncertainty should optimize the liberalization of lending conditions for customers. If in conditions of financial stability the bank could issue residential mortgage loans in the amount of not more than 80%

of the cost of housing, then in conditions of instability it should revise residential mortgage programs to increase the down payment of customers.

Regionally, during this period, the largest number of mortgage loans were issued in Kyiv and Kyiv region - 241 contracts for a total amount of almost UAH 345 million (43% of the total volume), in Volyn region - 48 contracts for UAH 60 million (8%), Vinnytsia region – 37 contracts for UAH 50 million (6%) and Chernihiv region – 54 contracts for UAH 47 million (6%).

At the same time, it is advisable to unify the number of documents that the borrower can use to confirm the sources of income, as well as to limit the number of borrowers for one mortgage loan - there should be no more than three of them. Also, the participating bank should use special programs "Express Mortgage", which provide for consideration of the loan application secured by the owned real estate during the day.

Taking into account the fact that financial support for the development of residential real estate with the participation of the investment and construction consortium will be mainly at the expense of residential mortgage lending, which is associated with technological financial flows, the problem of securing the mortgage with real estate; pledge of property and/or mortgage of property rights to real estate that will become the property of the mortgagor; surety of the other spouse of the borrower; surety of another individual; deposit guarantee remains for the ECC.

In order to solve this problem, it is advisable for the investment and construction consortium to develop a mortgage savings program "Mortgage Housing Savings", which will provide for a potential borrower to make a deposit in a bank-participant of the Engineering and Construction Company for a period of at least 14 months with the possibility of prolongation and mandatory monthly replenishment (excluding interest accrued on this deposit) in the amount not less than the planned monthly mortgage payment.

At the same time, the smallest amount of monthly replenishment of the deposit account during the previous 6 months is accepted by the bank to calculate the total net income and is taken into account when assessing the financial condition of the borrower.

When an investment and construction consortium chooses investment attractive affordable housing programs, it is advisable to take into account the economic reliability of the bank that will be involved in the mortgage lending process [6, 7]. It is necessary to evaluate its strategic guidelines for priority areas of development; financial potential; positioning of the bank in the financial market; guaranteeing financial security; efficiency of risk management and marketing policy.

In the future, it is important to intensify the banks' self-assessment of their own mortgage portfolios, in particular to harmonize with official statistics the use of management reporting by banks for the purposes of compiling data tables regarding mortgage portfolios. We share the regulator's point of view that this approach more accurately reflects the type of collateral for loans, the essence of the classification of loans, so banks can clarify information for previous months, so retrospective changes are likely in the following periods.

References

1. Аврамова О. Є. Теоретичні засади приватно-правового регулювання житлових відносин в Україні: монографія. Тернопіль: ЗУНУ, 2021. 426 с.
2. Доступна іпотека: як програма допоможе вирішити "квартирне питання". URL: <https://www.epravda.com.ua/columns/2022/08/16/690445/>
3. Іпотечне кредитування поступово відновлюється завдяки державним програмам – результати опитування. URL: <https://bank.gov.ua/ua/news/all/ipotechno-kredituvannya-postupovo-vidnovlyuyetsya-zavdyaki-derjavnim-programam--rezultati-opituvannya>
4. Публічне акціонерне товариство "Державний ощадний банк України". URL: <https://www.oschadbank.ua/credit/ipoteka7>

5. Kristalina Georgieva. Navigating A More Fragile World. Retrieved from <https://www.imf.org/en/News/Articles/2022/10/06/sp-2022-annual-meetings-curtain-raiser>.
6. Bashar Hlayhel, Troy Matheson, and Sahra Sakha. Russia's War in Ukraine Could Raise Poverty in Caucasus, Central Asia (2022). Retrieved from <https://www.imf.org/en/News/Articles/2022/11/29/cf-russias-war-in-ukraine-could-raise-poverty-in-caucasus-and-central-asia>
7. Francesca Caselli, Prachi Mishra (2021). Inflation Scares in an Uncharted Recovery. Retrieved from <https://www.imf.org/en/Blogs/Articles/2021/10/06/blog-ch2-weo-inflation-scares>

Марія ПРОДАН

аспірант

*за освітньо-науковою програмою «Облік і оподаткування»
третього (освітньо-науковою) рівня вищої освіти
Західноукраїнський національний університет
м. Тернопіль, Україна*

УХИЛЕННЯ ВІД ПОДАТКІВ. ПОДАТОК КЛАРКА І ФІСКАЛЬНА ІЛЮЗІЯ

Соціологія як наука займається аналізом широкого кола явищ і форм соціальної поведінки окремих індивідуумів, соціальних груп, державних і приватних структур, у тому числі і взаємно задіяних у податковому процесі. Наука та політична практика свідчать, що, крім власне норм оподаткування (рівня податкових ставок), ухилення від податків залежить від багатьох чинників навколишнього суспільного середовища. Сюди відносять також явища ідеологічного характеру, культурні та релігійні чинники, соціально-економічну ситуацію, політичні процеси в країні тощо. Усі ці умови вивчає соціологія, виявляє причини ухилення від податків, узагальнює і теоретизує цю проблему, формуючи та розвиваючи у такий спосіб особливу науку – податкову, або фіскальну соціологію. У західній фінансовій літературі чітко виокремлюють дві категорії тих, хто ухиляється від податків: одні роблять це цілком легально, користуючись недосконалістю законодавства, другі – це ухилення в незаконний спосіб, нелегально, злочинним шляхом, що карається законом.

У літературі існує багато досить об'ємних праць, у яких всебічно розглядається весь комплекс проблем, присвячених так званим «безбілетним» і «вимушеним» пасажиром, де на мультидисциплінарному рівні, з використанням досягнень багатьох наук (психології, філософії, математики та інших) досліджуються мотиви поведінки тих, хто ухиляється від сплати податків. За допомогою теорії суб'єктивної корисності та математичної статистики, методів алгебраїчної та геометричної інтерпретації дослідники аналізують вигоди та ризики податкоплатників, які намагаються реалізувати свій добробут, роблячи вибір між двома стратегіями поведінки: задекларувати свій дохід повністю, або ж приховати деяку його частину. Платник-порушник віддає перевагу ризикам невизначеності свого становища над безпечною визначеністю законслухняного платника. При цьому абсолютна величина і цінність ухилення від податку як джерела додаткового блага набувають різного відносного значення для різних конкретних платників.

Суб'єктивно-психологічна мотивація поведінки платників – лише один із чинників, які зумовлюють ухилення та його масштаби. Інші чинники – це фінансова політика уряду та ті умови, в які поставлені платники. А це характеристики податкової системи: її структура, висота норми оподаткування, покарання за податкові порушення, витрати на утримання податкової служби, її

активність і компетентність тощо. Безумовно, якщо держава (уряд) не спроможна забезпечити збір податків, то знайдеться чимало платників, які захочуть скористатися слабкістю влади. Соціологи вважають, що фіскальний патріотизм – найслабша ланка громадянських чеснот, що і зрозуміло, виходячи із егоїстичної, власницької природи людини.

У менеджменті сучасного бізнесу виокремлюють два найважливіших таланти управлінців – мистецтво отримувати прибуток та мистецтво маніпулювати податками. Сьогодні приблизно чверть загальної величини ухилень від податків у розвинених країнах припадає на бізнесові одиниці (юридичні особи), решта ж припадає саме на фізичних осіб, тобто саме ухилення зумовлюється в першу чергу тим власницьким інстинктом, який особливо сильно проявляється на рівні окремої людини.[1]

Масштаби ухилення від податків значно менші в країнах протестантизму, ніж у країнах романської культури і традиційного католицизму. І все це завдяки протестантській етиці, яка підкоректовує ідеал збагачення певним моральним правилом. Саме тому у народів, які пройшли реформацію (Німеччина, Швейцарія, скандинавські країни, США та інші), сильніші внутрішні обмеження етичного характеру, ніж силові зовнішні з боку влади.

В основі девіантної антифіскальної поведінки неплательників лежить очевидність скорочення особистих доходів і споживання при нечіткому усвідомленні вигод від благ, які забезпечує державний бюджет. Тому, ухилення від податків як суспільне явище потребує і культурно-політичного пояснення, адже воно по-суті відчужує, відокремлює податкоплатника від держави і суспільства. Податкові платежі і в теоретичних конструкціях учених і в уявленнях звичайних людей постають або як власність, примусово відчужувана у платників, або як ресурс держави, забраний у платника і правом на який держава (фіск) володіє у беззаперечному порядку.

У поведінкових фінансах проблема ухилення від податків аналізується через психологію та індивідуальні переваги людей. Тобто в центрі такого аналізу знаходяться люди з їхніми почуттями, думками, намірами, пріоритетами у взаємодії з державою. Фіскальна соціологія вивчає внутрішні раціональні та ірраціональні мотиви поведінки, соціальні та інституціональні чинники ухилення від сплати податків.

Отже, суттєво за своєю природою явище ухилення від податків носить комплексний характер, і причини його лежать у бюджетному процесі (казнокрадство у всіх його проявах); у ментально-психологічній сфері, де відбувається атрофія громадянської свідомості та суспільної відповідальності; з економічної точки зору, коли корисливі мотиви перемагають страх покарання. Згадаймо історію людства – у стародавній Греції демосом (народом) вважалося не все населення взагалі, а лише громадяни – ті, хто сплачував податки на управління держави. Якраз такий демос і здатний був сформулювати демократію як спосіб співіснування державно оформленого суспільства громадян-податкоплатників, які створювали рівність прав і обов'язків для всіх собі подібних, вибирали владу і фінансували її діяльність. Саме у такому розумінні поняття податку, як узятого на себе громадянського обов'язку, відрізняється від податку – примусу, накладеного владою на своїх підданих.

З античних часів пройшло багато століть, знадобилась велика інтелектуальна робота багатьох мислителів, державних діячів, перш ніж цивілізовані нації на масовому рівні прийшли до думки про благодійну необхідність свідомо виділяти частину своїх доходів державі як безособовій інстанції, і без точного розрахунку вигоди, на основі лише досить абстрактного уявлення про благо державної діяльності. У теорії, внаслідок підвищення загальної цивілізованості та фінансової культури демократичного суспільства, все більше поширювалася концепція «фіскального контракту» як форми співробітництва громадян і державних структур на ідейній основі «суспільного договору». У політичних голосуваннях громадян – виборці дають згоду оплачувати податками зроблений ними вибір державної політики і діяльності. Тож і вигоди, і фінансовий тягар узятих рішень повинні в умовах демократії зводитись до спільного знаменника – добровільного по суті оподаткування. А податок, сплачений на основі свідомого індивідуального вибору і власної

оцінки сенсу державної діяльності виборцем-податкоплатником, отримав назву «податку Кларка», за іменем американського економіста Едварда Кларка, який у 70-х роках ХХ століття теоретизував цей податковий механізм.[1]

Взаємозв'язок між суспільним вибором і суспільними (публічними) фінансами цілком реалізується лише в умовах свідомої та масової участі громадян-платників в політико-економічних процесах, в діяльності державних інститутів. А теоретична концепція «податку Кларка» тільки підсилює розуміння демократії не лише як свободи думки і законслухняної діяльності, але і як обтяжливого фіскального обов'язку свідомо оплачувати свободу.

На відміну від А. Пігу, який наголошував на регулятивних функціях податків у соціально-економічних явищах і процесах (податок Пігу при регулюванні наслідків ринкових екстерналій), теоретичний підхід Кларка робить платників самовідповідальними особистостями, які, свідомо сплачуючи податки, утримують свою державу. Ідеї Кларка розраховані, безумовно, на зрілу демократію та надзвичайно високу податкову свідомість громадян, у таких умовах податкова система взагалі повинна діяти в режимі самооподаткування добровільного.

По суті Е. Кларк запропонував логічний на рівні окремого індивідуума вихід із фіскальної дилеми – однакової небажаності ані примусово сплачувати податки, ані по своїй волі ухилятися від них. У теоретичному сенсі важливість внеску Кларка у вчення про податки полягає у тлумаченні податків як форми свідомого самооподаткування громадян демократичного суспільства у правовій державі. Це робиться можливим з вірою в те, що податки стягуються по справедливості, а зібрані кошти витрачаються також справедливо і раціонально. Таке бачення природи податків, уже достатньо звичне у розвинених країнах, особливо актуальне для України з її невеликим історичним досвідом розбудови своєї державності.

Уже наголошувалося, що податки в теорії інтерпретуються як ціни суспільних благ, а їх споживачі в ролі податкоплатників заявляють про свій попит на блага через політичний процес. Але водночас індивідуальні уявлення про вигоди і вартість суспільних благ суб'єктивно мінливі, непевні, часто упереджені, постійно коливаються. Априорі вважається, що пересічний громадянин досить упевнено почувається на ринку приватних товарів і послуг. Але він на порядок менше орієнтується в істинній цінності та грошовій вартості благ, які оплачуються з бюджету за рахунок податків. Цей феномен отримав у науці назву «фіскальної ілюзії». Остання часто негативно впливає на поведінку виборців-податкоплатників, які голосують за рішення, що можуть виявитись неефективними та нераціональними.

Список використаної літератури:

1. Нікіфоров П.О., Грешко Р.І., Легкоступ І.І. Теорія публічних фінансів : навч. посіб. Чернівці: Чернівець. нац. ун-т. ім. Ю. Федьковича. 2022. 184 с.

Тетяна БАБІЙ
здобувач

Світлана САЧЕНКО
кандидат економічних наук, доцент
кафедри фінансового контролю та аудиту
Західноукраїнського національного університету
м. Тернопіль, Україна

ОКРЕМІ ПИТАННЯ АУДИТУ РОЗРАХУНКІВ З ПЕРСОНАЛОМ

Ефективний контроль за оплатою праці у великій мірі впливає на підвищення продуктивності праці, зміцнення трудової дисципліни та ефективного застосування погодженої системи оплати праці. Метою контролю при вивченні операцій з оплати праці є запуск механізму економічного раціонального використання ресурсів праці, стимулювання працівників за результатами їх праці, тобто правильне виконання розподільчих функцій за витратами праці у новоствореному підприємстві продукті. У процесі контролю виявляють порушення законодавства та нормативних актів, які регулюють функцію праці, її стимулювання. В процесі контролю визначають розмір збитків від порушень в організації праці, використанні трудових ресурсів і заробітної плати, а також розробляють пропозиції щодо запобігання негативним явищам [1, с.221].

Важливу роль у системі контролю відіграє аудит, який є формою господарського контролю суб'єкта підприємництва.

Основною умовою становлення аудиту є виникнення конфлікту інтересів різних груп одержувачів інформації в суспільстві. В ринкових умовах підприємства постійно вступають у договірні відносини, які мають бути підкріплені можливістю отримання повної та відповідної інформації. Найважливішим джерелом інформації для задоволення потреб різних груп користувачів у прийнятті обґрунтованих управлінських рішень є фінансова звітність. Інформація про характеристики звітності дає можливість оцінити стан і результати діяльності підприємства. «Аудит потрібен для незалежного підтвердження якості наданої інформації, що слугує основою для прийняття своєчасних та правильних рішень. Тому аудит є важливим елементом інфраструктури ринкової економіки» [2, с.336].

Сутність аудиту полягає у висловленні незалежної думки щодо достовірності, повноти та законності господарських операцій, відображених у системі обліку та фінансової звітності.

Відповідно до сучасної філософії менеджменту, підприємство розглядається як відкрита система, що характеризується активною взаємодією з навколишнім середовищем. Ядром інформаційної системи підприємства є облікова система (рис. 1).

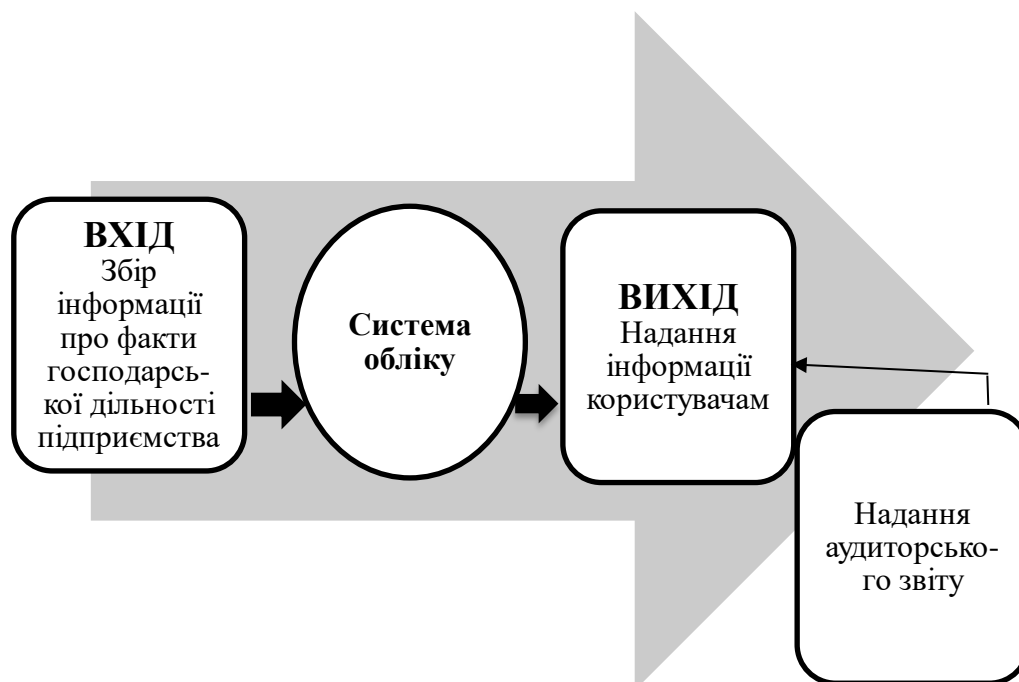


Рис.1. Модель підтвердження аудитором системи обліку і звітності.
Примітка. Розроблено автором самостійно.

При вході в систему бухгалтерського обліку збирається інформація про факти ведення бізнесу. Господарська діяльність підприємства як сукупність щоденних господарських операцій відображається в основних документах. Первинні документи використовуються для оцінки економічних та правових наслідків діяльності підприємства. Система бухгалтерського обліку передбачає групування щоденних господарських операцій на в облікових регістрах на рахунках бухгалтерського обліку шляхом подвійного рахунку. Потім згрупована інформація узагальнюється у звітних показниках. Це означає, що вихід із системи – це корисна інформація, упорядкована відповідно до вимог користувачів. Оскільки фінансова звітність відіграє роль основного інформаційного забезпечення в процесі прийняття управлінських рішень поінформованими користувачами, зрозумілим є їх бажання мати впевненість у якості такої інформації. Якість фінансової звітності гарантується аудитором, який висловлює власну незалежну думку щодо ступеня можливої її достовірності. Відповідальність за аудиторський звіт несе аудитор, тому він детально вивчає організацію формування показників фінансової звітності за даними бухгалтерського обліку. Аудиторська перевірка проводиться в порядку, зворотному порядку бухгалтерського процесу. Це дозволяє оцінити відповідність показників звітності системам обліку, а також повноту і відповідність методологічним засадам і нормам права самих облікових даних [3].

Під час аудиторської перевірки доцільно не тільки виявити порушення та зловживання, а й знайти резерви ефективного використання трудових ресурсів і оптимального витрачання коштів на оплату праці та встановити кошти для раціонального використання праці працівників підприємства.

У процесі перевірки нарахування заробітної плати необхідно визначити такі істотні елементи:

- мета аудиту;
- предмети огляду;
- джерела інформації аудиту з праці та оплати праці;
- методи та процедури перевірки праці та нарахування заробітної плати;

- ведення результатів аудиторського дослідження.

Метою аудиту розрахунків з оплати праці є визначення законності та достовірності відображення операцій з нарахування і виплати заробітної плати в обліку та звітності, а також правильності обчислення страхових внесків, податку на доходи фізичних осіб, Практичні цілі аудиту розрахунків із заробітної плати визначаються:

- детальність (як саме ведуть облік праці та заробітної плати на підприємстві, чи всі операції в цьому розділі враховано);
- наявність заборгованості (наявність та актуальність розрахунків з працівниками по заробітній платі);
- оцінка (наскільки зобов'язання, що впливають із розрахунку винагороди, ґрунтуються на вимогах законодавчих положень, що аналізуються та оцінюються);
- наочність (наскільки правильно підприємство нараховує заробітну плату і, відповідно, проводить усі утримання із заробітної плати, а також ступінь відповідності цих даних показникам, відображеним у фінансовій звітності підприємства);
- прозорість (наскільки повно та достовірно відображені у фінансовій звітності підприємства зобов'язання з оплати праці та наскільки вони відповідають вимогам чинного законодавства) [4, с. 91].

Основними завданнями, які аудитор вирішує при перевірці оплати праці є: контроль за правильністю встановлення тарифних ставок і оплатою праці працівників підприємства-клієнта; оцінка стану розрахунків із заробітної плати; контроль правильності визначення заробітку працівників, оплата праці яких здійснюється за тимчасовою оплатою праці; перевірка законності та правильності нарахування працівниками виплат і утримань із заробітної плати та порядку нарахування внесків до державних фондів; контроль та підтвердження достовірності розрахунків та розрахунків з винагороди; встановлення причин, що сприяли зловживанням при нарахуванні заробітної плати і розрахунках з бюджетом.

Сукупним предметом аудиту можна назвати документально підтверджену інформацію в системі обліку та показники фінансової звітності про наявність майна підприємства, джерела його створення та руху в результаті господарської діяльності підприємства. Об'єктами аудиту операцій з оплати праці є (рис. 2)

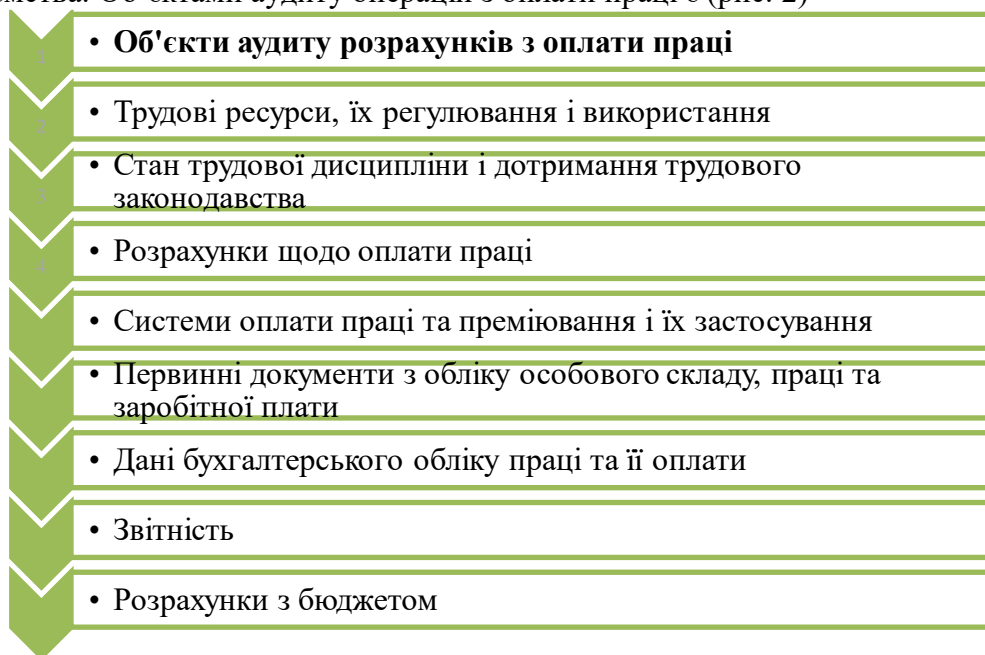


Рис.2. Об'єкти аудиту розрахунків з оплати праці
Примітка. Розроблено автором самостійно.

**XI Міжнародна науково-практична Інтернет-конференція
«Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія»
1 грудня 2022 року, м. Тернопіль**

Отже, основною метою аудиту є висловлення думки аудитора про відповідність підготовки фінансової звітності у всіх суттєвих аспектах відповідно до певних концептуальних основ. При цьому аудитор повинен отримати достатні та надійні аудиторські докази. Аудитор забезпечує високий рівень впевненості в тому, що інформація не містить недостовірних даних. Це високий рівень впевненості, який формує довіру до інформації у користувачів.

Список використаної літератури:

1. Дубицький Д. П., Шепель К. Ю. Інформаційно довідкове забезпечення аудиту розрахунків з оплати праці. Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер.: Економічні науки. 2019. Вип. 33. С. 220- 224.
2. Ковальчук Т.М., Никифорак І.І. Облік і аудит : навч. посібник /; за ред. Т.М. Ковальчук. – Вид. 2-ге, доп. та перероб. Чернівці : Чернівець. нац. ун-т ім. Ю. Федьковича, 2020. 520 с.
3. Кузьменко К. Ю. Аудит розрахунків з оплати праці на підприємстві. Технології та дизайн. 2016. № 1. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/td_2016_1_18 (дата звернення: 30.09. 2022)
4. Литвиненко О. Д., Петренко В. А. Особливості проведення внутрішнього аудиту розрахунків підприємства з оплати праці. Міжнародний науковий журнал "Інтернаука". 2016. № 12(2). С. 89- 91

Тетяна БАБІЙ
здобувач

Світлана САЧЕНКО
*кандидат економічних наук, доцент
кафедри фінансового контролю та аудиту
Західноукраїнського національного університету
м.Тернопіль, Україна*

ОРГАНІЗАЦІЯ АУДИТУ РОЗРАХУНКІВ З ПЕРСОНАЛОМ

Організація аудиту включає: встановлення його мети, вибір основних параметрів; визначення принципів, об'єктів та об'єктів контролю, інформаційного забезпечення, здійснення контрольних заходів; координація та планування роботи; запис результатів.

Метою аудиту при дослідженні праці та її оплати є активізація економічного механізму раціонального використання ресурсів праці, стимулювання працівників за результатами їх роботи, тобто правильне виконання розподільних функцій відповідно до суми трудовитрат у новоствореному виробі [6, с.122].

Основними завданнями аудиту розрахунків з оплати праці є:

- перевірити правильність встановлення тарифних ставок, посадових окладів, оплати праці працівників підприємства;
- перевірити стан розрахунків заробітної плати;
- провести контроль чи правильно визначений заробіток сумісників;

- перевірити законність та правильність нарахування виплат і утримань із заробітної плати та порядок нарахування внесків працівників по страхуванню;
- перевірити та підтвердити достовірності розрахунків та відомостей про виплати із заробітної плати;
- встановлення причин, що сприяли корисливим зловживанням.

Аудит – це процес, що складається з відповідних етапів. Під процесом розуміють певну узгоджену послідовність виконання конкретних дій з метою досягнення поставленої мети. Проаналізувавши підхід науковців і практиків до процесу аудиту нарахування заробітної плати, пропонуємо наступну послідовність етапів проведення:

- підготовчий;
- організаційно-методичний;
- експериментальний;
- узагальнення, оцінка та реалізація результатів аудиту [5, с.96].

Для розуміння бізнесу клієнта аудитор повинен детально вивчити види діяльності та специфіку організації галузі та технології виробництва чи надання послуг. Галузева специфіка окремих видів діяльності компаній істотно впливає не лише на організацію бухгалтерського обліку, а формування фінансових результатів. Крім того, аудитор повинен добре знати нормативну базу, яка регулює бухгалтерський облік підприємств різних галузей економіки [4, с. 120].

Крім того, аудитор знайомиться зі статутом підприємства, його установчими документами та правовими зобов'язаннями. Перевіривши, коли і ким зареєстровано підприємство, у складі засновників, слід звернути особливу увагу на предмет і види діяльності, передбачені статутом. Все це при найближчому розгляді дозволяє йому встановити законність тих чи інших господарських операцій. Також важливо перевірити, чи має суб'єкт перевірки ліцензію на певні види діяльності та продаж певних видів товарів.

Система внутрішнього контролю може надати достовірну фінансову інформацію та забезпечити збереження майна підконтрольного суб'єкта. Якщо клієнт має достатньо надійну систему внутрішнього контролю, то ризик контролю буде незначним, а кількість аудиторських тестів може бути значно меншою, ніж у випадку поганого внутрішнього контролю[3, с.192].

Оцінка внутрішнього контролю та ризику дозволяє аудитору визначити конкретні контрольні точки та зменшує ймовірність того, що існуючі помилки не будуть виявлені.

На етапі планування необхідно розробити загальну стратегію і тактику аудиторської роботи та її оплати, визначивши умови та обсяг аудиту. І хоча зміст і форма загального плану аудиту будуть змінюватися залежно від мети аудиту, типу об'єкта, що перевіряється, масштабів його діяльності, розміру, а також складності аудиту та процедур аудитора, при його створенні слід враховувати наступні аспекти:

- по-перше, специфіку економічної діяльності клієнта;
- по-друге, вибір завдань аудиту;
- по-третє, залучення персоналу до аудиту [1].

На початковому етапі з'ясовується правильність записів в особових справах працівників, наявність трудових книжок, списків працівників, правильність застосування тарифних сіток, ставок, розцінок і надбавок при нарахуванні заробітної плати; підготовка документів, на підставі яких нараховувалась винагорода (табелі обліку робочого часу, накази, договори, розрахунково-платіжні відомості, відповідні бухгалтерські проводки). Програма аудиту праці та її оплати представлена в таблиці 1.

Важливим завданням аудиту є проведення первинного огляду й оцінка стану обліку та фінансової звітності замовника. На цьому етапі аудитор збирає необхідні дані шляхом

**XI Міжнародна науково-практична Інтернет-конференції
«Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія»
1 грудня 2022 року, м. Тернопіль**

опитування, дослідження та аналізу показників обліку та фінансової звітності. Аудитор використовує загальнонаукові та спеціальні методи дослідження.

Одним з найважливіших етапів процесу аудиту має бути етап оцінки, під час якого аудитор повинен отримати якомога більше інформації про предмет аудиту, щоб проаналізувати та оцінити його з точки зору подальшого формулювання обґрунтованого висновку, на підставі якого буде зроблено звіт про достовірність фінансової інформації клієнта.

Таблиця 1.

Програма аудиту праці та заробітної плати

№	Етапи аудиту	Мета і завдання аудиту	Аудиторські докази
1	Підготовчий	Вивчення категорій персоналу організації, систем і форм оплати праці. Вивчення порядку обліку особистого складу і робочого часу, організації розрахунків з робітниками і службовцями	Положення, накази, договори, штатний розклад, звіт про попередню аудиторську перевірку
2	Основний	Аудит відповідності показників фінансової звітності і реєстрів б/о, наявність положень на виплати премій, виплат і перевірка правомірності віднесення на собівартість; перевірка правильності нарахувань внесків і своєчасність їх перерахувань; перевірка правильності визначення сукупного доходу з метою оподаткування фізичних осіб перевірка розрахунків по середньомісячній заробітній платі працівників - перевірка правильності створення та використання резервів	<ul style="list-style-type: none"> - Колективний договір, накази на різного роду виплати, премії; особові листи; - таблиць обліку робочого часу; - розрахунково-платіжна відомість; - журнал 1,3,6,7,5. - Відомості 1.2,3.1,3.2,3.4,3.5,3.6; - Акти приймання передачі, декларації, лікарняні листи, путівки, заяви працівників.
3	Заключний	Оформлення пакету документів та складання аудиторського звіту	Робоча документація складена на попередніх етапах перевірки.

**XI Міжнародна науково-практична Інтернет-конференція
«Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія»
1 грудня 2022 року, м. Тернопіль**

Збір необхідних даних для їх оцінки здійснюється за допомогою таких аудиторських процедур, як перевірка, спостереження, контроль, запити та підтвердження, а також аналітичних процедур [2, с. 33]. Якщо аудитор виявить можливі факти фальсифікацій і помилок, він повинен дослідити можливий вплив на предмет перевірки і провести додаткові контрольні процедури.

Заключним етапом процесу аудиту є етап звітності, під час якого аудитор дає аудиторський звіт з таких питань:

- чи відповідає система обліку розрахунків з оплати праці підприємства вимогам чинного законодавства;
- чи відповідають показники бухгалтерського обліку заробітної плати та звітності принципам облікової політики суб'єкта господарювання;
- чи ефективна система внутрішнього контролю клієнта;
- чи достовірно відображено в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності інформацію зобов'язання з оплати праці.

Відповідальність за достовірність обліку та фінансової звітності несуть керівники підприємства, що перевіряється. Аудитор відповідає за достовірність складеного аудиторського звіту за результатами контролю.

Список використаної літератури:

1. Кузьменко К. Ю. Аудит розрахунків з оплати праці на підприємстві. Технології та дизайн. 2016. № 1. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/td_2016_1_18 (дата звернення: 30.09. 2022)
2. Москаль Н. В. Концепція аудиту оплати праці та розрахунків із працівниками на підприємстві. Економіка. Фінанси. Право. 2021. № 9(1). С.31-34.
3. Слівінська Н. Аудит оплати та стимулювання праці як складові соціального аудиту на підприємстві. Регіональні аспекти розвитку продуктивних сил України. 2014. Вип. 19. С. 118–122.
4. Тірбах Л. В., Чабан Г. В. Аудит розрахунків з оплати праці та шляхи його вдосконалення. Економічний вісник університету. 2021. Вип. 51. С. 95- 101.
5. Шокот О. А. Аудит розрахунків з оплати праці з використанням комп'ютерних технологій. International scientific journal. 2016. № 1(2). 122- 124.

Dmytro BATIUK

*student at the West Ukrainian National University
Ternopil, Ukraine*

**ECONOMIC CONTENT OF INCOME AND EXPENSES OF HOTEL INDUSTRY
ENTERPRISES**

Improvement of the functioning mechanisms of the entire economic complex, the development of planning and analysis methods in the system of making management decisions regarding profitability and pricing, strengthens the importance of scientific substantiation of the order of formation and composition of costs and revenues of hotel enterprises for assessing the level of profitability of their provision of hotel services, in terms of energy saving.

The importance of the correctness of the formation of income and expenditure indicators for any enterprise acquires strategic importance in the conditions of market relations, because the profitability of the enterprise is a tool for ensuring its competitiveness.

The results of the analysis of the above data indicate the general problems of ensuring the proper level of profitability or profitability in general by hotel enterprises. It should be said that a significant prerequisite for this is the shortcomings of the procedure for planning income and expenses of such enterprises, as well as calculating the cost of hotel services. Therefore, further research requires scientific substantiation of the economic essence of income and expenses of hotel enterprises, which will provide a theoretical basis for understanding the content and structure of income and expenses for further improvement of their accounting, considering the sectoral features of the activities of hotel enterprises.

The need to study the economic essence of accounting categories such as income and expenses is due to the fact that the concepts of costs, production costs, their structure and calculation methods are interpreted differently in the economic literature. This is primarily due to the multifacetedness of scientific research in economic science, the emergence of interdisciplinary studies.

The authors determine the different economic content of the above categories and do not always take into account the nature of the field of economic activity to which a specific enterprise belongs, as well as the peculiarities of the production process, in particular. Proponents of domestic economic theory interpret costs based on the teachings of Karl Marx and his followers, while foreign economic science is based on the theory of factors of production and marginal utility.

Thus, in countries with a market economy, the interpretation of costs for management purposes is closely related to the nature of business activity and its riskiness. Such an approach enables entrepreneurs acting at their own risk in conditions of limited resources to maintain reliable competitiveness or to respond in a timely manner to changes in the economic environment through cost monitoring.

If costs are considered from an accounting and economic point of view, their interpretation is somewhat different. Thus, economists interpret costs as a concept that characterizes the use of various substances and forces of nature in the economic process. For accounting purposes, they are defined as specific costs in the form of the use of material assets at the company's disposal, payment for used labor resources (wages with deductions for social activities) and other costs in the form of payments to third parties for services consumed.

The following can be attributed to the peculiarities of the formation of costs of economic activity of hotel enterprises:

- a) variety of expenditure objects (all types of basic and additional services, products of the restaurant division);
- b) the presence of many places of occurrence of costs (related to the branching of the organizational structure of the hotel industry enterprise);
- c) the presence of costs related to all economic elements;
- d) relative unevenness of incurring expenses during the calendar year, which is due to the seasonal nature of the activity of the vast majority of hotel enterprises (uneven occupancy of the room stock leads to unequal use of material and labor resources in different periods of the year).

Another important object of accounting, the value of which affects the level of effectiveness and profitability of a hotel business, is the value of its income. The industry specifics of the activity of such enterprises do not affect the investment and financial component of the income, and the operational activity differs in the diversity of the order of recognition and receipt of income from the provision of hotel services.

In particular, the peculiarities of the formation of income from the implementation of hotel services are:

- a) use of e-commerce elements for the implementation of hotel services (receipt of advance payment via the Internet using payment systems);
- b) availability of income from realized and unrealized services (non-return of reservation fee in case of refusal to consume hotel services);
- c) receiving income from activities that are subject to patenting (services of the public catering division – bar, restaurant);
- d) income can be received in cash, non-cash form (in particular, using bank payment cards).

Thus, these features directly affect the method of accounting and taxation of the income of hotel enterprises, in terms of determining the moment of recognition of income from sales, establishing the volume of transactions subject to value added tax, as well as determining the moment of recognition and the amount of operating income for the purposes of taxation with income tax.

Dmytro BATIUK

*student at the West Ukrainian National University
Ternopil, Ukraine*

ANALYSIS OF INCOME AND EXPENSES OF A HOTEL BUSSINESS ENTERPRISE AS AN EFFECTIVE TOOL FOR PROFIT MANAGEMENT

The current stage of development of the economy of Ukraine leads to high requirements regarding the evaluation of the efficiency of the functioning of enterprises, in the hotel sector. The most comprehensive idea of the situation in production can be obtained by means of a detailed analysis of costs, income and results of the economic activity of the hotel enterprise.

Economic analysis provides a scientific basis for decisions that are made regarding the prospective and current use of resources and the reduction of production costs. The content and methodology of the analysis is updated with a focus on the needs of the market economy and the management needs of the enterprise.

In order to effectively study the income and expenses of the hotel business and the cost structure of products, it is necessary to determine the sequence and periodicity of analytical procedures and the use of their results by control subjects. As a rule, analytical procedures can be carried out at all stages of control:

- the forecast analysis is carried out before the implementation of economic operations and is necessary for the justification of management decisions and planning tasks regarding the management of income and expenses of the hotel business, as well as for forecasting the future and assessing the expected implementation of the plan for the provision of basic and additional hotel services and the formation of income budgets based on this data and expenses of the hotel business;

- the next analysis of income and expenses of the hotel business is carried out after the implementation of business operations and the calculation of the main indicators of financial results, actual income and expenses, as well as actual indicators of material and technical support of the hotel business. This type of analysis is used to control the implementation of the plan, to provide an objective assessment of the results of the hotel industry.

At the same time, the effectiveness of the next analysis of income and expenses of the hotel industry depends to a large extent on the quality of preparation and forecast analysis. So, if the planned indicators of income and expenses were not sufficiently substantiated, then the subsequent analysis of the implementation of the plan by income and expenses requires a preliminary assessment of the validity of the corresponding planned indicators.

The following analysis is divided into operational and final, which are interdependent and complement each other. They provide an opportunity to quickly eliminate shortcomings in the process of providing basic and additional hotel services and to comprehensively summarize the results of activities for the relevant periods of time, to develop measures aimed at increasing the efficiency of the hotel business and its profitability.

A system of synthetic and analytical indicators is a necessary component of the analysis of income and expenses for the provision of basic and additional hotel services. A separate system of generalizing (synthetic) and analytical indicators is formed for each direction of internal control and corresponding analytical procedures. Here, the principle of their sufficiency for substantiating specific analytical decisions is considered. At the same time, the interrelationships between these indicators are determined, which becomes possible thanks to the internal reporting system, which reflects the system of indicators of income and expenses of the hotel industry. The set of analytical indicators for solving certain tasks of internal control is determined by the nature and purpose of the study of cause-and-effect relationships in the process of solving the set management tasks.

During the analysis of economic indicators and indicators of energy consumption, it is important to use a method of comparison, which makes it possible to evaluate the actual performance of tasks by comparing actual and planned indicators, makes it possible to effectively implement energy-saving technologies (when comparing actual and normative indicators), to establish the behavior of costs (when comparing actual indicators for several periods), find reserves for reducing the cost of hotel services.

Therefore, in every enterprise of the hotel industry, in order to make operational management decisions in the process of providing hotel services, it is necessary to conduct an operational analysis, because it allows you to check the quality of the planning of the activities of such an enterprise, the reliability of the formation of information in the accounting system and the effectiveness of the internal control system, creates conditions for their improvement. For this, it is also necessary to study deviations in the amount and structure of expenses and income daily for immediate elimination of overtime expenses, prompt response to a decrease in demand for hotel services, prompt implementation of discount programs, etc.

Олександр БЕРЕЗІН
здобувач

Михайло ЛУЧКО
*доктор економічних наук, професор
завідувач кафедри фінансового контролю та аудиту
Західноукраїнського національного університету
м.Тернопіль, Україна*

АУДИТ МЕДИКАМЕНТІВ Й ПРОДУКТІВ ХАРЧУВАННЯ В НЕПРИБУТКОВИХ МЕДИЧНИХ ЗАКЛАДАХ

Сфера охорони здоров'я в Україні чітко структурована і представлена багатьма установами, велика кількість з яких отримують бюджетне фінансування. Бюджетні кошти, що виділяються на охорону здоров'я, потребують відповідного фінансового контролю. Одним із найпроблемніших способів фінансування видатків на охорону здоров'я є використання проектно-цільового методу в процесі бюджетування. Тому виділення коштів за окремими

**XI Міжнародна науково-практична Інтернет-конференція
«Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія»
1 грудня 2022 року, м. Тернопіль**

статтями бюджету в галузі охорони здоров'я, а саме на медикаменти та продукти харчування, потребує використання специфічних методів аудиту.

Практика фінансового контролю показує, що сам аудит становить значну частку контролю, що здійснюється. Водночас в багатьох країнах окремого аудиту виконання бюджетних програм немає. Водночас аудит ефективності та фінансовий аудит мають суттєві відмінності, але вони пов'язані між собою. У іноземній практиці аудит ефективності вважається більш прогресивним за фінансовий контроль. Взаємозв'язок між державним фінансовим контролем Державної аудиторської служби і аудитом ефективності є результатом використання останнім фінансового аудиту. Проте дублювання та повторення не відбувається, адже основні завдання, мета, принципи і функції проведення обох видів аудиту [4, с. 119].

У зарубіжних країнах аудит у сфері охорони здоров'я є досить поширеним явищем, особливо в медичних установах. У таблиці наведено основні напрями та ключові проблеми проведення аудитів в галузі охорони здоров'я в окремих країнах світу. Розглядаючи таблицю 1 можна зробити висновок, що існують значні відмінності в аудиті у секторі охорони здоров'я США та Великобританії.

Таблиця 1

Напрями та ключові питання аудиту в галузі охорони здоров'я у Великобританії, США

Країна	Напрями аудиту	Ключові питання аудиту
Великобританія	Фінансова система	результативність керування державними витратами, керування договорами стосовно постачання лікарських засобів
	Інформаційний менеджмент та технології	менеджмент інформаційних потоків, керування додатками, розвиток інфраструктури
	Продуктивність	якість та дієвість даних (наприклад реадмісія, організація першої невідкладної допомоги та ін.)
	Клінічна якість	гарантування безпеки пацієнтів, якість призначення, клінічний аудит і структура управління якістю
	Працівники медичних установ	рекрутинг персоналу, перевірка відповідності оплати праці, планування та впровадження систематичного навчання персоналу
	Управління ризиком та відповідність закону	управління закладом, керування ризикованими ситуаціями менеджменту медичного закладу, дотримання законодавства
США	Фармація	формування замовлення, придбання і отримання медичних препаратів, контроль за укладенням договорів адміністративним персоналом закладів ОЗ, аналіз та оцінка регулювання обігу медикаментів, їх використання та безпеки збереження
	Управління грошовими потоками	аналіз та оцінка системи внутрішнього контролю за фінансами закладу
	Допуск та реєстрація пацієнтів	аналіз системи внутрішнього контролю стосовно виконання законів та правильності перебування пацієнтів в медичній установі, оцінка захищеності особистих персональних даних

Лабораторія	аналіз дотримання медичними установами політики загальнодоступності медичних процедур, відповідності роботи обладнання, використання медикаментів за призначенням
-------------	---

У Великій Британії, наприклад, значний наголос приділяється питанням, які не стосуються безпосередньо господарської діяльності медичних установ, а скоріше ефективності виконання основних завдань медичної установи, таким як дослідження якості управління персоналом закладу та ефективність використання медикаментів та обладнання. У Східній Європі, навпаки, основний напрямок аудиту ефективності охоплює більшою мірою контроль і аналіз фінансово-господарської діяльності, характерний для всіх країн Східної Європи.

У вітчизняній практиці проведення аудиту закладів охорони здоров'я чітко регламентується на законодавчому рівні, а саме у Постанові Кабінету міністрів України «Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання» [1].

Згідно окресленої постанови основні завдання аудиту Державною аудиторською службою полягають у:

- 1) проведенні перевірки й аналізу правильності видання та оформлення законодавчих документів та рішень стосовно проведення фінансово-господарської діяльності;
- 2) вивченні та аналізі ефективності господарської й фінансової діяльності об'єкта аудиту, що полягає у співставленні планових та отриманих результатів;
- 3) перевірці цільового (законного) використання отриманих активів та стану їх збереження;
- 4) перевірці правильності організації та ведення обліку й достовірності даних фінансової звітності;
- 5) організації інвестиційної діяльності;
- 6) дослідженні стану внутрішнього контролю;
- 7) перевірці виконання функцій стосовно управління об'єктами державної власності [1].

Після проведення аудиторської перевірки державними аудиторами розробляються пропозиції та рекомендації стосовно усунення визначених протягом аудиту неточностей та недоліків і попередження їх повторного виникнення.

Процес аудиту неприбуткового медичного закладу складається з чотирьох етапів. На першому відбувається організація й планування аудиторської перевірки, яке полягає в попередньому вивченні об'єкта аудиту, складанні й затвердженні робочого плану й аудиторської програми. План і програма роботи аудиту складається керівником аудиту та подається на затвердження голові Держаудитслужби або одному із його заступників. Тому керівник перевірки подає програму аудиту на ознайомлення об'єкту аудиту одним із методів комунікації.

На другому етапі відбувається проведення аудиторських процедур з оформленням отриманих аудиторських доказів. Також на цьому етапі відбувається формування аудиторського висновку, рекомендацій та пропозицій.

На третьому етапі відбувається звітування про результати перевірки, їх оформлення у звіти, підписання протоколів узгодження звітів про результати проведеного зовнішнього фінансового аудиту діяльності медичного закладу, складання, підписання й подання аудиторського звіту об'єкту дослідження.

Заключний етап передбачає моніторинг результатів перевірки, який передбачає формування пропозицій виправлення, спостереження за їх виправленням та впровадженням новацій. Документальне оформлення аудиту ведеться в паперовій формі.

Отож, у світовій практиці організації аудиторської перевірки медичних закладів особлива увага приділяється саме вивченню питань стосовно виникнення витрат з метою попередження нецільового витрачання коштів, медикаментів та продуктів харчування й попередження шахрайства адже медична система є однією з найбільш фінансованих сфер як з бюджету держави так і з страхових організацій.

Інформаційне забезпечення аудиторської перевірки медикаментів та продуктів харчування на основі облікових даних становить основу ефективної перевірки та показує найбільш проблемні ланки у організації роботи медичного закладу.

Список використаних джерел:

1. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання : Постанова Кабінету Міністрів України від 27 березня 2019 р. № 252. URL : <https://dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/596>
2. Філіпова Н. В. Особливості функціонування світових моделей фінансування охорони здоров'я. Науковий вісник Полісся. 2020. № 2. С. 136–144
3. Шевченко О. В., Романова В. В., Жаліло Я. А. та ін. Децентралізація і формування політики регіонального розвитку в Україні / за ред. Я.А. Жаліла. Київ: НІСД, 2020. 153 с.
4. Ямненко Т. М. Медична реформа: реалії України та міжнародний досвід. Юридичний вісник. Повітряне і космічне право. 2018. № 2. С. 116–120.

Олександр БЕРЕЗІН
здобувач

Михайло ЛУЧКО
*доктор економічних наук, професор
завідувач кафедри фінансового контролю та аудиту
Західноукраїнського національного університету
м.Тернопіль, Україна*

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛІЧНІ АСПЕКТИ УПРАВЛІННЯ НЕПРИБУТКОВИМ МЕДИЧНИМ ЗАКЛАДОМ

Невід'ємною складовою рівня життя населення і його якості є ступінь фінансового забезпечення системи охорони здоров'я адже він виконує найголовнішу роль у економічному й соціальному розвитку країни. У світі охорона здоров'я визнана одним із пріоритетних спрямувань державної політики та ключовим фактором національної безпеки. Розвиток та функціонування системи охорони здоров'я є найпріоритетнішим завданням влади усіх рівнів. Проте в умовах значної економії фінансових ресурсів такі завдання вимагають особливого підходу. Відтак особливої актуальності набуває питання вивчення національного та світового досвіду організації системи охорони здоров'я і формування основних напрямів її вдосконалення відповідно соціальним потребам.

**XI Міжнародна науково-практична Інтернет-конференції
«Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія»
1 грудня 2022 року, м. Тернопіль**

Протягом багатьох років для української системи охорони здоров'я характерним було фінансування медичної інфраструктури за рахунок бюджетних коштів. Фінансування спрямовувалось на медичний заклад, проте фактичне придбання новітньої техніки для лікування і діагностування не проводилось. Тому населенню не були доступні якісні та ефективні медичні послуги. Загалом ключовими проблемами в фінансуванні системи охорони здоров'я, які потребують вирішення, є: низька якість та ефективність надання медичних послуг, фінансова незахищеність громадян, недієве застосування бюджетних коштів.

Внаслідок існування системних проблем у системі охорони здоров'я Міністерство фінансів України висунуло пропозиції стосовно реформування галузі загалом та створення й впровадження новітньої моделі фінансування. Така модель передбачала:

- точні та прозорі державні гарантії стосовно розмірів безоплатної медичної допомоги;
- збільшене превентивне фінансування громадян при виникненні хвороби;
- справедливе та ефективне розподілення коштів у випадку хвороби та зменшення неформальних платежів;
- стимулювання до покращення якості надання медичної допомоги щодо населення комунальними та державними закладами охорони здоров'я [2].

Проте розглядати систему охорони здоров'я у країні варто із врахуванням розмірів спеціальних грошових фондів направлених на її функціонування. Адже ефективність кожної системи залежить від забезпечення матеріальними ресурсами на медикаменти, обладнання, навчання та перепідготовку лікарів та ін. У таблиці 1 наведено показники фінансування системи охорони здоров'я у європейських країнах протягом 2011-2020 років.

Таблиця 1

Розміри фінансування системи охорони здоров'я у країнах Європейського Союзу протягом 2011-2020 років за даними Євростату, млн євро [1]

	Бельгія	Німеччина	Ірландія	Іспанія	Хорватія	Кіпр	Угорщина	Польща	Фінляндія	Швейцарія	Велика Британія
2011	38962,97	290325,00	18252,25	97525,48	-	1277,15	7642,30	66555,00	18261,42	52119,65	-
2012	40469,91	297962,00	18653,23	94388,85	-	1274,30	7428,99	68816,00	19271,00	55183,30	-
2013	41444,72	309206,00	18495,02	92514,26	-	1249,79	7396,44	69901,00	20034,38	56143,31	209123,58
2014	42618,66	322667,00	18607,18	93812,61	2907,78	1211,80	7488,05	70964,00	20236,91	58808,84	229962,02
2015	44894,91	338444,00	19230,48	98345,45	3027,78	1219,10	7730,72	71236,00	20388,59	69655,06	261846,11
2016	46288,54	352114,00	20107,33	99711,11	3183,72	1264,90	8123,68	72918,00	20398,75	71046,79	240323,80
2017	47850,25	369980,00	21219,26	103984,43	3327,75	1345,07	8560,61	74614,00	20653,82	71640,74	231445,20
2018	49634,22	385865,00	22431,81	108310,21	3560,60	1479,54	8947,24	77553,00	21111,01	69473,42	239761,83

**XI Міжнародна науково-практична Інтернет-конференція
«Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія»
1 грудня 2022 року, м. Тернопіль**

Продовження таблиці 1

2019	50997,46	406251,00	23792,33	113729,40	3785,01	1599,06	9201,21	82447,00	21992,25	73786,54	256553,10
2020	49293,20	431805,00	26479,02	120202,75	3897,15	1749,64	9964,95	89098,00	-	77824,16	-

* дані у комірках з прочерком означають, що інформація про розмір коштів не надавалась

За даними наведеними у таблиці 2 найбільше фінансування охорони здоров'я відбувається у Німеччині та Великобританії. Замикає трійку лідерів стосовно фінансування системи охорони здоров'я Іспанія. Проте якщо розглядати у грошовому вимірнику, то витрати Німеччини перевищують витрати інших країн в декілька разів.

Наприклад у 2020 р. Німеччина фінансувала охорону здоров'я у розмірі 431805,00 млн євро, а Іспанія у розмірі 120202,75 млн євро, що у 3,5 рази менше. Аналогічним є співвідношення у 2019 р. – 406251,00 млн євро у Німеччині та 113729,40 млн євро у Іспанії. Серед розглянутих країн Європейського союзу найменше фінансування на Кіпрі, у Хорватії та Ірландії. У 2020 р. фінансування охорони здоров'я на Кіпрі становило 1749,64 млн євро, що у 247 разів менше ніж у Німеччині. У Хорватії та Ірландії ці показники теж є доволі низьким, а саме 3897,15 млн євро та 26479,02 млн євро.

Протягом досліджуваного періоду фінансування системи охорони здоров'я у досліджуваних країнах Європейського Союзу значно зростало. Наприклад у Польщі протягом 2011-2020 років на 1,34 % (89098,00 млн євро у порівнянні з 66555,00 млн євро), Хорватії – 1,31 % (9964,95 млн євро та 7642,30 млн євро), Іспанія – 1,23 % (120202,75 млн євро і 97525,48 млн євро). Такі тенденції позитивно характеризують розвиток закладів охорони здоров'я, адже збільшення фінансування сприяє покращенню життя населення, попередженню розвитку захворювань, збільшенню тривалості життя.

Отож, досліджуючи основні розміри фінансування системи охорони здоров'я можна зробити висновок, що ідеальної та універсальної схеми не існує. Їх розвиток та застосування для кожної країни є індивідуальним та формується на основі історичних подій. Кожна країна застосовуючи обрану модель фінансування опирається на її основні принципи, проте при її реалізації враховує культурні, історичні, економічні й політичні особливості її регіону.

Розпочинаючи з 2019 року фінансування системи охорони здоров'я в Україні зазнало значних змін та трансформацій. Насамперед це стосується джерел фінансування з місцевих та державних бюджетів. На рисунку 1 представлено детальний їх розподіл.

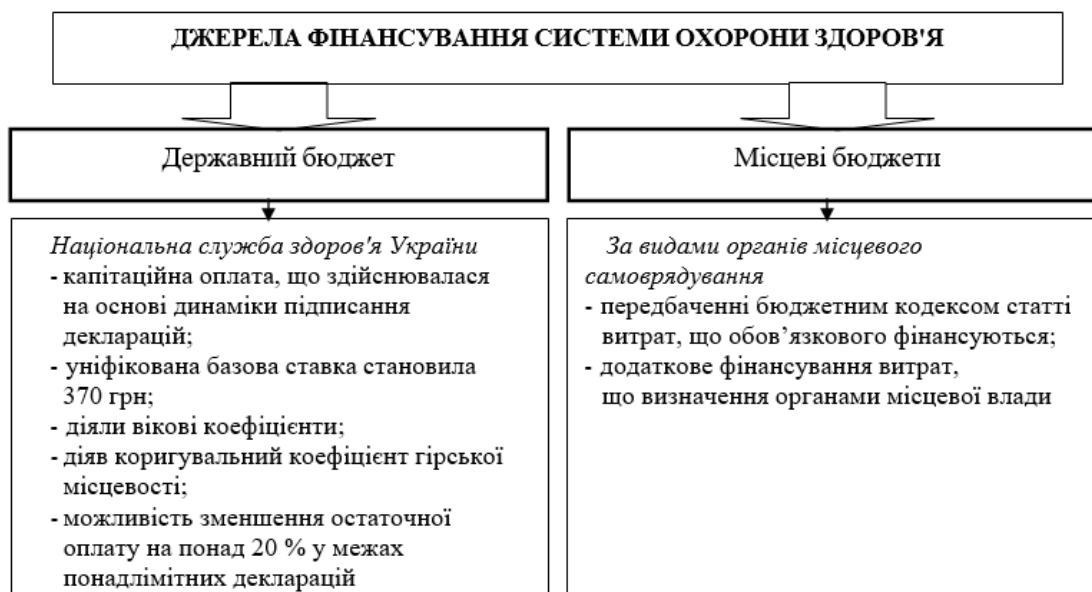


Рис. 1. Джерела фінансування закладів охорони здоров'я з бюджетів України

Органами місцевого самоврядування в рамках своїх компетенцій можуть здійснювати фінансування місцевих проектів розвитку й підтримки медичних закладів, зокрема капітальний ремонт, оновлення матеріальної та технічної бази, оздоровлення, місцеві програми стимулювання, підвищення заробітної плати медичного персоналу, місцеві служби й програми охорони здоров'я.

Отож, основною метою роботи сучасного приватного медичного закладу стосовно населення є надання якісних послуг з метою забезпечення життя та здоров'я населення. Саме тому якість надання медичних послуг стає ключовим об'єктом дослідження медичного закладу. Тому якість надання медичних послуг у значному обсягу залежить від фінансових ресурсів та своєчасності отриманих медичних препаратів та послуг.

Список використаних джерел:

1. Eurostat. Revenues of health care financing schemes by health care financing schemes. https://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=hlth_sha11_hffs&lang=en
2. Основні принципи реформи системи охорони здоров'я. Модуль 1. Вступ до стратегічного планування. Оцінка ситуації та аналіз даних. URL: <https://www1.undp.org/content/dam/ukraine/docs/Donbas/RPP/P2-M1.pdf>
3. Щербак М. О., Кравченко О. О. Публічне адміністрування і управління медичним закладом підвищеної комфортності та якості надання медичних послуг. *Інвестиції: практика та досвід*. 2021. № 20. С. 101-108.

Тарас БУРЯК
здобувач

Зоряна ЛИТВИН
кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри фінансового контролю та аудиту
Західноукраїнський національний університет
м. Тернопіль, Україна

ЕКОНОМІЧНІ РИЗИКИ: СУТНІСТЬ, ФУНКЦІЇ, КЛАСИФІКАЦІЯ ТА ЇХ ХАРАКТЕРИСТИКА

Економічне середовище, постійно змінюється, виникає неясність і непевність в одержанні очікуваного кінцевого результату, а отже, зростає ризик, тобто небезпека, невдачі, не передбачені втрати. Особливо це властиве початковим стадіям освоєння підприємництва.

Теоретичні та методичні засади оцінки та управління ризиками висвітлюють у своїх працях, як вітчизняні так і зарубіжні науковці, зокрема, П.Г. Грабовий, М.В. Гриньова, І.Ю. Івченко, В.В. Лукянова, Т.В. Майорова, С.І. Наконечний, О.В. Огонь, Г.О. Швидаленко, О.Б. Шевчук та інші. Однак, незважаючи на існуючі наукові розробки, існує багато питань щодо яких не дається вичерпних відповідей. Особливо це стосується методичних підходів до управління ризиками на рівні підприємств [5].

Керівник приймає управлінські рішення в умовах невизначеності, коли необхідно вибирати напрямки дій з декількох варіантів, а результати яких неможливо передбачити. Діяльність суб'єкта господарювання завжди поєднане з невизначеністю, яка виникає у таких випадках:

- невизначеність зовнішнього середовища;
- невизначеність економічної кон'юнктури, яка впливає з невизначеності попиту та пропозиції на товари, гроші, фактори виробництва тощо;
- невизначеність у багатоваріантності сфер застосування капіталу;
- невизначеність у різноманітності критеріїв надання переваги інвестування коштів;
- невизначеність, пов'язана з обмеженням знань про предметну галузь бізнесу [3].

Прийняття управлінських рішень в процесі підготовки і реалізації проєктів здійснюється, як правило, в умовах ризику і невизначеності, наявність яких зумовлюється трьома чинниками:

- відсутністю повної і точної інформації про продукт (послугу) проєкту, внутрішнє і зовнішнє середовище реалізації проєкту неможливістю точної оцінки всіх параметрів проєкту;
- постійною присутністю елемента випадковості, тобто неможливістю спрогнозувати чи передбачити всі чинники, які тією або іншою мірою можуть впливати на проєкт;
- наявністю суб'єктивних чинників, пов'язаних із можливою відмінністю інтересів учасників проєкту чи дій структур і організацій, які так чи інакше причетні до реалізації проєкту [5].

Проаналізуємо економічні категорії «ситуація ризику» та «ситуація невизначеності».

В загальному поняття «ситуація» можна охарактеризувати як поєднання сукупності різних умов, які створюють певну обстановку для того чи іншого виду діяльності. Якщо існує можливість кількісно і якісно визначати ступінь імовірності настання того чи іншого варіанта, то це буде ситуація ризику. Ситуація ризик якісно відрізняється від ситуації невизначеності.

Ситуація невизначеності характеризується тим, що імовірність настання результатів рішення чи подій у принципі не встановлювана (її не можна вгадати, врахувати).

Ситуацію ризику можна розглядати як різновид невизначеної, коли настання подій ймовірне і може бути визначене. У цьому випадку об'єктивно існує можливість оцінити імовірність подій, які приблизно виникають у результат: спільної діяльності партнерів з виробництва, кожному конкуренту чи супернику, впливу природного середовища на розвиток економіки, впровадження науково-технічних досягнень тощо. Отже, ризик є моделлю зняття суб'єктом невизначеності, адже прагнучи «зняти» ризиковану ситуацію, суб'єкт робить вибір і прагне реалізувати його [3].

Наукова література по-різному тлумачить поняття ризику, його елементи та їх характеристику. Це пояснюється багатоаспектністю цього явища, а також практично повним його ігноруванням у чинному законодавстві, а у деяких випадках обмеженим застосуванням у реальній економічній практиці та управлінській діяльності підприємства. Ризик – це дуже складне явище, але його необхідно враховувати в будь-якій сфері діяльності.

Якщо розглянути економічну категорію «ризик» у різних мовах, то воно визначає: круча, скеля (risikon, ridsa) – у грецькій; небезпека, загроза, лавірування між скель і risiko, risikare) – у італійській; загроза, ризикувати (risday), тобто буквально об'їжджати кручу, скелю, у французькій. У словниках Вебстера та Ожегова ризик тлумачиться як небезпека, можливість збитку або втрати та можливість небезпеки або дія навмання зі сподіванням на щасливий вихід.

Під ризиком розуміють імовірність (загрозу) втрати підприємством частини своїх ресурсів, недоотримання прибутків або появи додаткових втрат у результаті здійснення певної виробничої та фінансової діяльності.

Інвестиційний ризик являє собою можливість нездійснення запланованих цілей інвестування (таких, як прибуток або соціальний ефект) і отримання грошових збитків. Цей ризик необхідно оцінювати, обчислювати, описувати та планувати, розробляючи інвестиційний проект. Для повного визначення поняття інвестиційний ризик необхідно розглянути усі фактори (за можливості) впливу внутрішнього та зовнішнього характеру. Це стосується сукупності різних обставин та умов, які поєднуються, або навпаки в тому чи іншому виді діяльності. Це утворює відповідну ситуацію, яка може сприяти або перешкоджати виконувати прийняте рішення.

Практично усі економічні процеси супроводжуються елементами невизначеності це призводить до неоднозначного рішення. Кількісна та якісна характеристика ймовірності різних варіантів і буде визначати відповідний ризик. Визначення ризиків, на нашу думку, пов'язане із обов'язковим вивченням: статистики і за таких умов: наявність необхідної (об'єктивної) інформації у повному обсязі; наявність чинників (максимальна кількість) щодо невизначеності; необхідність оцінити усі можливі варіанти та їх наслідки; вибір з наявних можливостей (варіантів) кращого. Вибір здійснюється за наявності альтернативних варіантів за об'єктивними, суб'єктивними або суб'єктивно-об'єктивними оцінками у залежності від цілей вибору рішення та її реалізації. Саме таке визначення пропонують Г.О. Швидаленко і О.В. Огонь, щодо ризику як дії, що виконується в умовах вибору і передбачає існування альтернативи [9].

На нашу думку, ризик – це ймовірність виникнення подій що призводить до певних результатів (позитивного або негативного) при прийнятті рішення. З урахуванням ризику визначаються відповідні показники та відхилення наміченого від дійсного.

Взаємопов'язані та взаємозалежні елементи складають суть ризику. Розглянемо основні елементи:

- ✓ можливість матеріальних, трудових, фінансових, та інших втрат у зв'язку з вибором (тобто прийняття рішення);

- ✓ відсутність повної упевненості в досягненні поставленої мети;
- ✓ імовірність досягнення необхідного (бажаного) результату;
- ✓ можливість відхилення бажаного від реального.

Ризик має три характерні властивості і цю думку поділяє автор О.Б. Шевчук: суперечливість; альтернативність; невизначеність [10].

Характеристика цих властивостей потребує більш детального ознайомлення з природою виникнення ризику.

Найбезпечнішою від ризику є невизначеність, тобто відчуття неясності того, що має статися. А тому треба зробити так, аби все, що стосується успіху (вигоди) чи невдачі у бізнесі було вивчене й оцінене. Невизначеність повинна бути перетворена у ризик, а останній має бути підданий детальному аналізу. Тому в умовах, коли діють два фактора невизначеності: невизначеність вхідної інформації та невизначеність наслідків дій, функції системи підтримки прийняття рішення в основному концентруються у напрямку подолання цих невизначеностей.

Існують різні погляди щодо природи виникнення ризику. З них три основних: об'єктивна, суб'єктивна, об'єктивно-суб'єктивна, що обумовлюється таким. Ризик пов'язаний з вибором рішення при наявності альтернативи та розрахунок імовірності отримати певний результат. Такий вибір здійснює людина (суб'єктивний аспект).

Об'єктивне існування ризику зумовлюється імовірнісною суттю багатьох природних, соціальних, технологічних процесів, багатоваріантністю відносин суб'єктів економічної сфери суспільства. Ризик присутній незалежно від того, усвідомлюють це люди чи ні, а тому це необхідно враховувати. Ризик виникає внаслідок суб'єктивно-об'єктивних процесів, а саме такими, існування яких не залежить від волі та свідомості людей.

Головне у цьому процесі – це невизначеність щодо різних рівнів середовища. Існування ризику безпосередньо пов'язане з наявністю невизначеності, яка охоплює зовнішнє та внутрішнє середовище [10].

Отже, оцінка ризику проекту залежить, з одного боку, від нашої здатності ідентифікувати й уявляти сферу невизначеності, яка охоплює основні змінні проекту, а з другого – від наявності інструментарію і методології аналізу впливу ризиків на прибутковість проекту.

Дослідження, вивчення та досвід щодо виникнення, змісту та характеру впливу ризиків дає змогу точніше їх спрогнозувати і спланувати на відповідні періоди. Запропонована нами класифікація ризиків наведена на рис 1.

Зовнішні ризики пов'язані насамперед з нестабільністю державної влади, особливостями державного устрою і діючого законодавства, неефективною економічною політикою та її складовими елементами, демографічною, регіональною, поляризацією інтересів різних соціальних груп тощо.

На діяльність суб'єкта можуть впливати зовнішньоекономічна діяльність держави. Виходячи із поняття економічної політики, можна у цю класифікацію включити такі ризики: податкові; цінові; інвестиційні; банківські; страхові; валютні; інфляційні; інноваційні.

Необхідно відзначити ризик щодо форс-мажорних обставин, який, на наш погляд, має велике значення. Це ризик повені, землетрусу і інших природних катастроф, а також страйки, війни і т. ін., які заважають здійснювати підприємницьку діяльність господарюючим суб'єктам.

Кожен господарюючий суб'єкт повинен обов'язково враховувати зовнішні ризики (незалежні від підприємця (підприємства) у своїй підприємницькій діяльності. Поряд з зовнішніми істотний вплив на суб'єкт господарювання мають внутрішні ризики. Вони значною мірою визначаються помилками у прийнятті рішень [8].

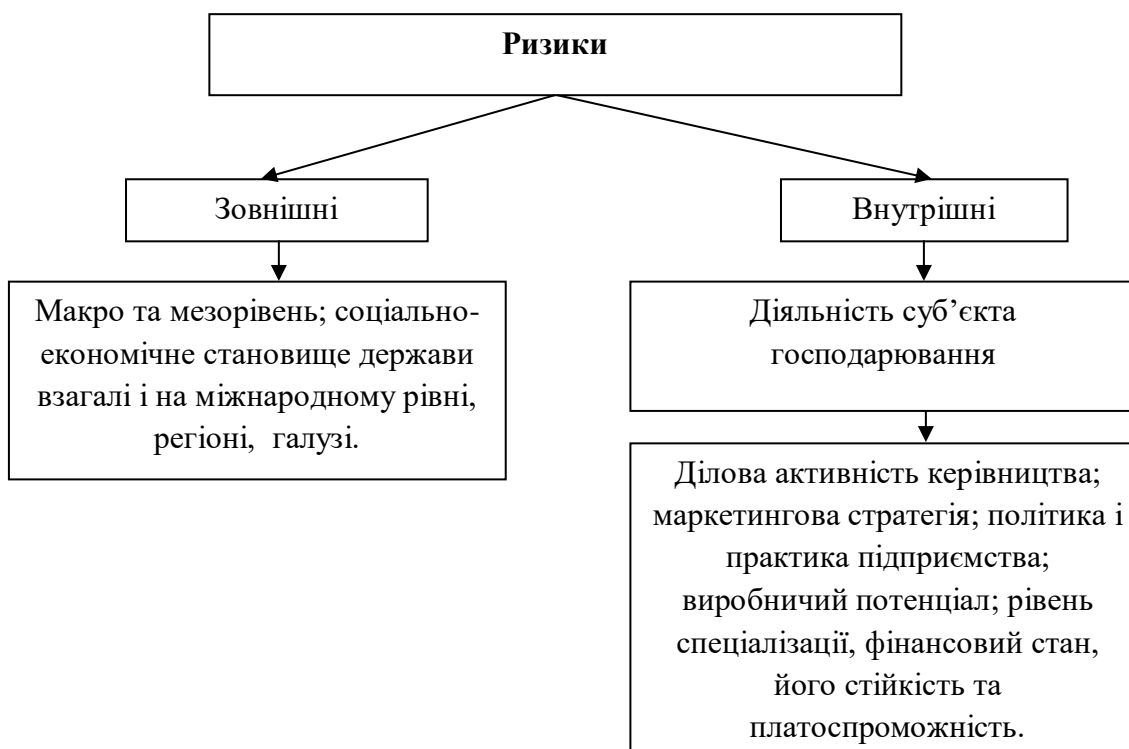


Рис. 1. Класифікація ризиків

Дослідження фахівців та практика дозволили виявити основні причини виникнення внутрішніх ризиків, зокрема:

- ✓ відсутність професійного досвіду;
- ✓ слабкі загальноекономічні знання керівництва та персоналу;
- ✓ фінансові прорахунки;
- ✓ недосконала організація праці, та підприємства в цілому;
- ✓ неефективне використання ресурсів (матеріальних, фінансових, трудових тощо);
- ✓ неадаптованість підприємства до змін у навколишньому ринковому середовищі;
- ✓ брак знань щодо специфічних проблем підприємства;
- ✓ відсутність та необґрунтованість стратегії та тактики діяльності підприємства [2].

Класифікація ризиків може ґрунтуватися на різних характеристиках, основними з яких є:

1. Причини (рід небезпеки), які викликають несприятливі події. | Класифікація за родом небезпеки виділяє: техногенні ризики, які спричинені господарською діяльністю людини; природні ризики, які не залежать від діяльності людини; змішані ризики – події природного характеру, ініційовані господарською діяльністю людини. З цієї класифікації дещо випадають ризики, пов'язані з фінансовою діяльністю. Умовно їх можна зарахувати до антропогенних.

2. Характер діяльності, з якою пов'язані відповідні ризики, передбачає два види ризиків:

- ризик, пов'язаний з можливим технічним провалом виробництва;
- ризик, пов'язаний з відсутністю комерційного успіху.

Таким чином, умовно ризик можна розділити на: технічний (виробничий) і комерційний (до нього ж можна віднести фінансовий).

Ці види ризиків пов'язані з виконанням особами своїх професійних обов'язків, розгортанням виробництва, можуть виникати в галузі керування фінансами і торгівлі, при вкладенні інвесторами коштів з метою одержання прибутку.

3. Об'єкти, на які спрямовані ризики. Відповідно до цієї класифікації можна виділити ризики спричинення збитків життю і здоров'ю громадян і майнові ризики, серед яких особливо виділяються ризики настання цивільної відповідальності.

Така класифікація прийнята в страховій справі. Серед майнових ризиків слід назвати ризики спричинення збитків майну, як фізичним об'єктам і ризики спричинення збитків майновому інтересу, наприклад, прибутку.

Отже, складність класифікації ризиків полягає в їхній різноманітності. У процесі своєї діяльності підприємці зіштовхуються із сукупністю різних видів ризиків, які відрізняються між собою за місцем виникнення, сукупністю зовнішніх і внутрішніх факторів, що впливають на їх рівень. Як правило, усі ці ризики взаємозалежні.

Найважливішими елементами, покладеними в основу класифікації ризиків, є:

1. Характер обліку ризиків.

За характером обліку ризики бувають:

- зовнішні (до них належать ризики, безпосередньо не пов'язані з діяльністю підприємства). На рівень зовнішніх ризиків впливає дуже велика кількість факторів - політичних, економічних, демографічних, соціальних, географічних тощо.

- внутрішні (до них належать ризики, обумовлені діяльністю самого підприємства і його контактної аудиторії). На їх рівень впливає ділова активність керівництва підприємства, вибір оптимальної маркетингової стратегії, політики і тактики та інші фактори: виробничий потенціал, технічне оснащення, рівень спеціалізації, продуктивності праці, техніки безпеки тощо.

2. За часом: короткострокові і постійні, а також ретроспективні, поточні і перспективні. Аналіз, наприклад, ретроспективних ризиків, їхнього характеру і способів зниження дає можливість точніше прогнозувати поточні і перспективні ризики.

3. За характером наслідків ризики поділяються на чисті і спекулятивні.

Чисті ризики (статистичні) характеризуються тим, що вони практично завжди несуть у собі втрати для підприємницької діяльності. Причинами чистих ризиків можуть бути стихійні лиха, війни, нещасні випадки, злочинні дії, невіддатність організації тощо.

Спекулятивні ризики (динамічні) можуть нести в собі як втрати, так і додатковий прибуток. Причинами спекулятивних ризиків можуть бути зміна кон'юнктури ринку, зміна курсу валют, зміна податкового законодавства тощо.

4. За ступенем ризиків їх поділяють на:

- припустимі ризики – загроза втрати прибутку від реалізації проекту, при цьому втрати можливі, але їх розміри менші за очікуваний прибуток;

- критичні ризики – пов'язані з небезпекою втрат у обсязі здійснення проекту;

- катастрофічні ризики – небезпека втрат у розмірі всього лінійного підприємства [3].

Найбільш точну характеристику підприємницького ризику дають його функції. В економічній літературі виділяють такі функції ризику:

- інноваційна;
- регулятивна (управлінська) – має суперечливий характер і виступає в 2-х формах: конструктивна; деструктивна;
- захисна;
- аналітична – передбачає можливість вибору з декількох альтернатив (рис. 2.).

Інноваційну функцію економічний ризик виконує, стимулюючи пошук нестандартних рішень цілої низки проблем, які виникають перед підприємцем. Ризикові рішення призводять до зростання ефективності виробництва, від якого виграють, як і підприємці, так і споживачі, а також суспільство в цілому.

Сутність захисної функції полягає в тому, що ризик для підприємця - природний стан, тому реакція на невдачу має бути нормальною та адекватною.

Регулятивна функція ризику має дві форми: конструктивну і деконструктивну. Конструктивна полягає в здатності долати психологічні бар'єри, а також консерватизм, догматизм, а це перешкоджає перспективним нововведенням. Деконструктивна функція характеризується прийняттям суб'єктивного прийняття рішення в умовах недостатньої інформації, що зазвичай призводить до негативного результату.

Необхідність аналітичної функції пов'язана з тим, що наявність ризику передбачає вибір одного із альтернативних рішень, так як для вибору найбільш ефективного та найменш ризикового варіанта потрібно використовувати цілу низку аналітичних рішень.

Розглядаючи функції підприємницького ризику, необхідно підкреслити, що, незважаючи на значний потенціал втрат, який несе в собі ризик, він є джерелом можливого прибутку.

Тому завдання підприємця – не відмова від ризику, а вибір рішень пов'язаних з ризиком на основі об'єктивних критеріїв.

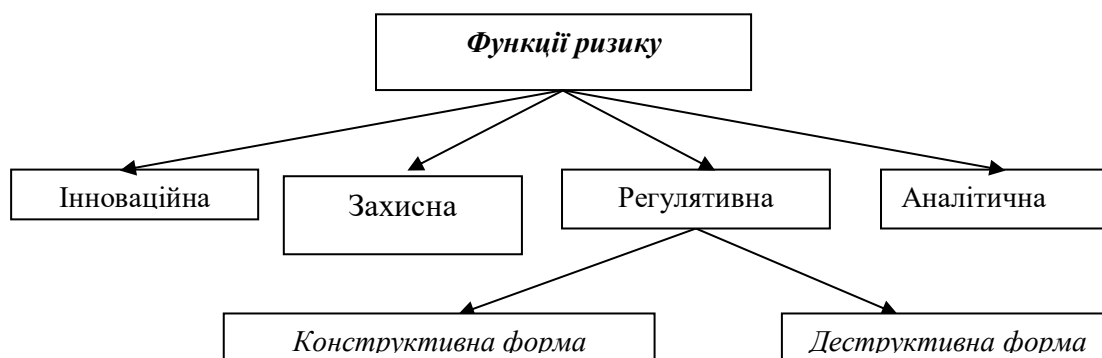


Рис. 2. Функції ризику

Отже, інвестиції завжди орієнтовані на майбутнє і тому пов'язані зі значною невизначеністю економічної ситуації та поведінки людей. Доведено необхідність здійснення єдиного підходу до підготовки інвестиційних пропозицій і прийняття ефективних інвестиційних рішень за допомогою методики аналізу ризиків і врахування чинників невизначеності.

Список використаних джерел:

1. Батенко Л.П., Загородніх О.А., Міщинська В.В. Управління проектами: Навч. Посібник. К.: КНЕУ, 2005. 231 с.
2. Гриньова В.М., Інвестиційний менеджмент. Харків. ВД «ІНЖЕК», 2004. 368 с. Укр. мова.
3. Івченко І.Ю. Економічні ризики: Навчальний посібник. Київ: «Центрі навчальної літератури», 2004. 304 с
4. Литвин З.Б. Деякі аспекти аналізу ризиків інвестиційних проектів. Наукові записки: Збірник наук. пр. каф. екон. аналізу. ТНЕУ; д-р екон. наук. проф. С.І. Шкарбан. Тернопіль: Економічна думка, 2012.
5. Литвин З.Б. Аналіз в управлінні ризиком інвестиційного проекту. Наукові записки: Збірник наук. пр. каф. екон. Аналізу. ТНЕУ; д-р екон. наук. проф. С.І. Шкарбан. Тернопіль: Економічна думка, 2011. С. 432-434
6. Луцянова В.В., Головач Т.В. Економічний ризик: Навч. посібн. Київ. Академ. видав., 2007. 464 с.
7. Лудченко Я.О. Оцінка економічної ефективності інвестиційних проектів: Навчальний посібник. К.: Ельга, Ніка-Центр, 2004. 208 с.

8. Майорова Т.В. Інвестиційна діяльність. Навчальний посібник. Київ: ЦУЛ, 2003. 376 с.
9. Швиданенко Г.О., Оголь О.В. Обґрунтування інвестиційних проектів у процесі трансформаційних форм власності. Навч. посіб. За ред. Г.О. Швиданенко. Київ. КНЕУ, 1998. 172с.
10. Шевчук В.Я., Рогожин П.С. Основи інвестиційної діяльності. К.: Генеза, 1997.

Тарас БУРЯК
здобувач

Зоряна ЛИТВИН
*кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри фінансового контролю та аудиту
Західноукраїнський національний університет
м. Тернопіль, Україна*

УПРАВЛІННЯ ПРОЕКТНИМИ РИЗИКАМИ

Сучасні умови господарювання в Україні все більш вносять у підприємницьку діяльність додаткові елементи невизначеності, розширюють зони ризикових ситуацій. В результаті суб'єкту господарювання багато рішень доводиться приймати в таких умовах, коли необхідно вибирати напрямки дій з декількох можливих варіантів, результати яких неможливо передбачити.

Проектна діяльність пронизує всі сфери функціонування традиційного підприємства виробничої сфери: у маркетингу – це проекти маркетингових досліджень, рекламних акцій, виведення на ринок нових продуктів, завоювання нових ринків збуту; у дослідно-конструкторських підрозділах – це проекти розробки нових продуктів, технологій; у виробництві – проекти освоєння випуску нової продукції, технічного переозброєння, впровадження нових технологій; у збуті – проекти побудови торговельно-збутової мережі. Сьогодні актуальними стають комплексні проекти їх реструктуризації з низкою субпроектів зі зміни продуктового портфеля, організаційної та виробничої перебудови, впровадження фінансового менеджменту, контролінгу тощо. [7].

При прийнятті проектних рішень завжди важливо враховувати фактор ризику. Поняття «ризик», у даному випадку, використовується як рівень визначеності, з якою можна прогнозувати результат. Рішення приймаються у різних умовах по відношенню до ризику. Ці умови традиційно класифікуються як умови визначеності, ризику та невизначеності ситуації, виходячи з такого поділу інформації: повна інформація; неповна інформація чи така, що швидко змінюється; повна невизначеність.

Дослідженням теоретичних та методичних засад оцінки та управління ризиками займаються вітчизняні і зарубіжні автори, зокрема, В.В. Вітлінський, О.В. Гончаренко, І.Ю. Івченко, В.В. Лукянова, Т.В. Майорова, С.І. Наконечний та інші. Однак незважаючи на існуючі наукові розробки, існує багато питань щодо яких не дається вичерпних відповідей. Особливо це стосується методичних підходів до управління ризиками на рівні підприємств. В залежності від сфери діяльності підприємства необхідно виділити специфічні для цієї сфери джерела ризиків, запропонувати методики мінімізації ризиків, що виникають з даних джерел.

У системі керування підприємством регулювання ризиками виявляється компонентом підсистеми розробки й реалізації управлінських рішень. Отже, керування ризиками

здійснюється не за ради зниження ризиків, а заради підвищення якості й обґрунтованості управлінського рішення. Місце «керування ризиками» у процесі розробки й реалізації управлінських рішень подано на рис.1.

Сьогодні на підприємстві постійно діють найрізноманітніші ризики. Системний підхід до управління ризиками – це:

- ✓ охоплення управління ризиком всіх рівнів організації, як вертикальних, так і горизонтальних;
- ✓ взаємозв'язок всіх управлінських елементів підприємницького ризику;
- ✓ виділення управління ризиком в окремий вид спеціалізованої діяльності, яка тісно пов'язана з функціями, що виконують інші працівники.

На підприємстві система управління ризиками - це діяльність, яка пов'язана з виявленням економічних ризиків, а також зв'язуванням їх прийняттого рівня і застосуванням комплексу заходів для запобігання втратам і їх зменшенням.

Процес управління ризиком охоплює такі етапи:

- визначення (формування) мети, відповідно до якої обирають ступінь прийнятності ризику;
- визначення меж ризику, які встановлюють юридичні особи, обмежуючі рішення самого підприємства, терміни подій, ступінь ризику;
- встановлення факторів (причин або рушійних сил, які породжують ризикові процеси) і джерел ризику (конкретних складових факторів, які зумовлюють можливість втрат);
- розпізнавання ризику, яке полягає у виявленні конкретних факторів та джерел, що можуть спричинити виникнення ризикованих ситуацій;
- розрахунок несприятливої ситуації і величини втрат в абсолютному або відносному вираженні;

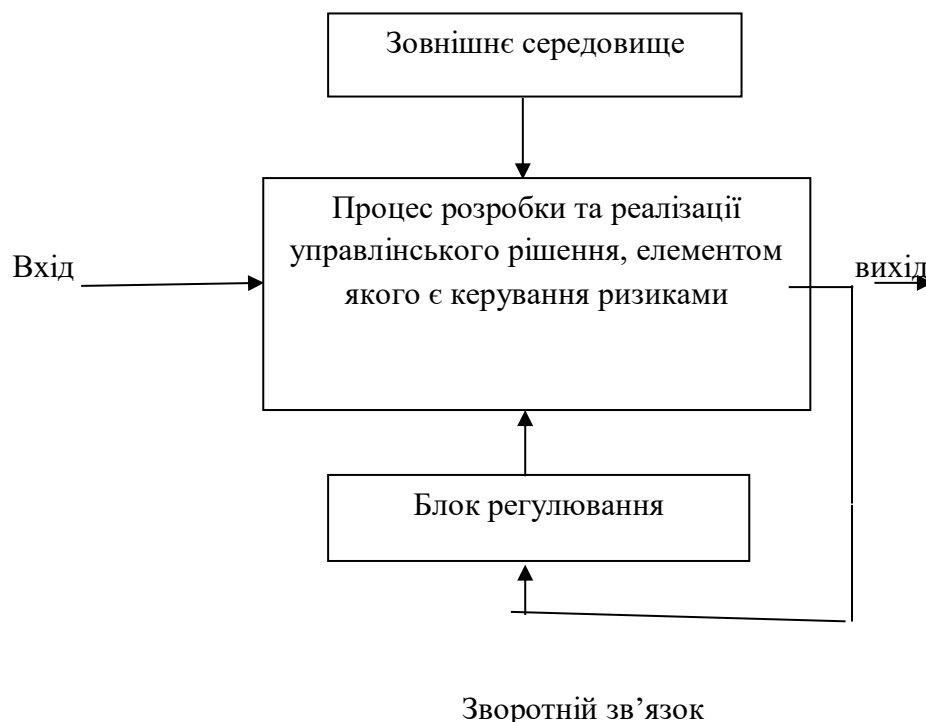


Рис.1. Місце керування ризиками в процесі розробки й реалізації управлінських рішень [9]

- розрахунок або встановлення гранично допустимих рівнів різних видів ризику. Цей розрахунок дає змогу визначити межу величини ризику, яку підприємець не може перевищити;
- вибір методів управління ризиком, обґрунтування ефективності обраного методу. Рішення про те, який з методів управління ризиком обрати, приймає відповідальна особа. Після цього необхідно оцінити ефективність різних антикризових заходів та обрати оптимальні;
- застосування обраного методу управління ризиком (або сукупності методів). Досвідчені менеджери готуються до несподіванок і з метою своєчасного реагування на негативні наслідки ризикової ситуації розробляють так звані альтернативні плани. Альтернативні плани визначають, що саме повинен робити працівник у несприятливій ситуації і яких наслідків можна очікувати, їх перевагою є можливість швидко діяти за несприятливих умов.
- оцінка результатів процедури управління ризиком, контроль за змінами ризикової ситуації. На завершальному етапі управління ризиком підбивають підсумки [9].

Метою оцінки проектних ризиків є оцінювання всіх видів ризиків проекту, а також визначення:

- можливих шляхів зниження ризиків;
- ступеня доцільності реалізації проекту за наявного рівня ризику та способів його зниження.

Головним завданням в управлінні ризиком є систематичне використання методів, що є у розпорядженні менеджерів, способів і прийомів для вирішення завдань, що мають відношення до ризиків:

- ✓ встановлення контексту,
- ✓ аналіз (виявлення і оцінка),
- ✓ визначення методів впливу,
- ✓ моніторинг
- ✓ комунікація. (рис.2)

Стратегічна мета управління ризиком полягає в забезпеченні стійкого функціонування підприємства в умовах невизначеності зовнішнього та внутрішнього середовища.

Тактична мета – в одержанні найбільшого прибутку за оптимального допустимого для підприємця співвідношення прибутку і ризику.

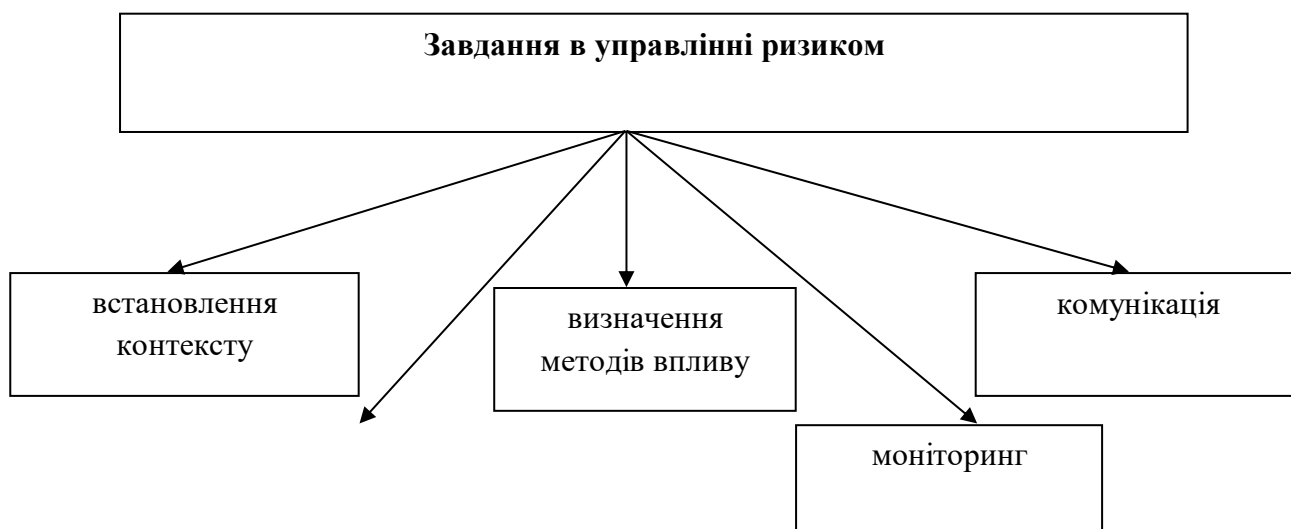


Рис. 2. Головні завдання в управлінні ризиком

Кожен новий проект неминуче зіштовхується на своєму шляху з визначеними труднощами, що загрожують його здійсненню. Для підприємця дуже важливо вміти передбачати подібні труднощі і заздалегідь розробити стратегію їхнього подолання. Необхідно оцінити ступінь ризику і виявити ті проблеми, із якими може зіштовхнутися бізнес.

Головні моменти, пов'язані з ризиком при здійсненні проекту, повинні бути проаналізовані об'єктивно. Погроза може виходити від конкурентів, власних прорахунків в галузі маркетингу і виробничої політики, помилок у підборі керівних кадрів. Важливо заздалегідь виробити стратегію поведінки і запропонувати шляхи виходу з імовірних ризикованих моментів у випадку їхнього раптового виникнення. Наявність альтернативних програм і стратегій в очах потенційного інвестора буде свідчити про те, що підприємець знає про можливі труднощі і заздалегідь до них готовий.

Для оцінки ризику при виборі варіанта інвестування можна застосовувати метод експертних оцінок у різних фазах проекту. Так, наприклад, при розгляді проекту за змістовним підходом при аналізі ризиків оцінюють:

На передінвестиційній стадії:

- ✓ фінансово-економічну життєздатність проекту;
- ✓ організаційно-технічний потенціал;
- ✓ функції та завдання основних учасників;
- ✓ виконувані роботи й рівень гарантій по інвестиціях та кредитах.

Аналіз ризиків у передінвестиційній фазі лежить в основі вибору варіанта інвестування. Однак, при цьому прогнозуються ризики і в інвестиційній та експлуатаційній фазах.

На інвестиційній стадії:

- ✓ структуру управління проектом;
- ✓ передумова реалізації проекту;
- ✓ якість виконання проектних робіт.

На експлуатаційній стадії:

– чинники, які негативно впливають на реалізацію проекту, зокрема: затримка будівництва, зростання витрат, непогодженість щодо фінансування, неспроможність контрагентів, втручання держави, виникнення збитків, підвищення цін на сировину та енергоносії, некваліфіковане управління персоналом [10].

В практичній діяльності використовують метод експертних оцінок ризиків (у різних фазах проекту). По кожній фазі проекту складають перелік чинників ризику. Кожен чинник характеризується показниками пріоритету та питомої ваги кожного фактора в їх сукупності. Значення пріоритетів і питомих ваг визначається експертним шляхом.

Світова практика свідчить, що при виборі методу управління ризиками сучасні менеджери керуються концепцією прийнятного ризику. При виборі методу управління прийнятним ризиком підприємству варто керуватися принципом економічної доцільності. Це означає, що необхідно обирати той метод управління ризиком, витрати за яким менші, ніж ефект від його використання.

Список використаних джерел:

1. Батенко Л.П., Загородніх О.А., Міщинська В.В. Управління проектами: Навч. Посібник. К.: КНЕУ, 2005. 231 с.
2. Гончаренко О.М. Управління ризиками в процесі реалізації інвестиційного проекту. Вісник соціально-економічних досліджень №36, 2013, С.41- 45.
3. Івченко І.Ю. Економічні ризики: Навчальний посібник. Київ: «Центрі навчальної літератури», 2004. 304 с

**XI Міжнародна науково-практична Інтернет-конференція
«Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія»
1 грудня 2022 року, м. Тернопіль**

4. Литвин З.Б. Аналіз ефективності інвестиційно-інноваційної діяльності підприємства. Проблеми і перспективи розвитку статистики, аудиту та економічного аналізу: колективна монографія за загальною ред. В.А.Дерія. Тернопіль. Крок. С. 296-328.
5. Литвин З.Б. Необхідність аналізу інвестиційно-інноваційної діяльності підприємства в сучасних умовах господарювання. Економічний аналіз. Збірник наукових праць за ред. В.А.Дерія. Том 25.2. ТНЕУ. 2016.С.99-109.
6. Литвин З.Б. Деякі аспекти аналізу ризиків інвестиційних проектів. Наукові записки: Збірник наук. пр. каф. екон. аналізу. ТНЕУ; д-р екон. наук. проф. С.І. Шкарбан. Тернопіль: Економічна думка, 2012.
7. Литвин З.Б. Аналіз в управлінні ризиком інвестиційного проекту. Наукові записки: Збірник наук. пр. каф. екон. Аналізу. ТНЕУ; д-р екон. наук. проф. С.І. Шкарбан. Тернопіль: Економічна думка, 2011. С. 432-434.
8. Литвин, З. Б. Оцінка інвестиційної привабливості підприємства. *Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні* : матеріали III Міжнар. наук.-практ. Конф.Тернопіль : ТНЕУ, 2014. С. 218-220.
9. Лукянова В.В., Головач Т.В. Економічний ризик: Навч. посібн. К.: Академ. видав., 2007. 464 с.
10. Майорова Т.В. Інвестиційна діяльність. Навчальний посібник. Київ: ЦУЛ, 2003. 376 с.

Вікторія ВОЙЦЕХОВСЬКА
здобувач

Зоряна ЛИТВИН
*кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри фінансового контролю та аудиту
Західноукраїнський національний університет
м. Тернопіль, Україна*

ДЖЕРЕЛА ІНФОРМАЦІЇ ДЛЯ АНАЛІЗУ ГРОШОВИХ ПОТОКІВ ПІДПРИЄМСТВА

Інформаційне забезпечення процесів управління як на мікро-, так і на макрорівнях великою мірою формується завдяки фінансовій звітності, яка є загальнодоступним джерелом даних про діяльність господарюючих суб'єктів. На основі аналізу фінансової звітності користувачі отримують відомості про результати минулих господарських операцій підприємства, його поточний фінансовий стан й перспективи продовження діяльності у майбутньому [6].

Грошові кошти та їх еквіваленти є важливою складовою системи кругообігу ресурсів. Прийняття ефективних рішень щодо управління грошовими коштами на підприємстві можливе завдяки розв'язанню низки задач, що стосуються методики та організації їхнього обліку, аудиту, аналізу.

Особливість сучасного етапу розвитку економічного аналізу полягає у тому, що елементи його теорії, методології та організації у недостатній мірі враховують закони і тенденції ринку. З іншого боку, застосування аналітичного інструментарію зарубіжних країн, не адаптовано до умов господарської діяльності вітчизняних підприємств. Тому виникають додаткові труднощі у достовірному економічному оцінюванні. За сучасних умов господарювання виник розрив між потребами фінансового менеджменту та управлінням в цілому, і можливостями методології та організації аналізу, які застосовуються у практиці. Економічний аналіз ще не у

повній мірі розглядається з позицій концептуальних положень та вимог ринкових відносин і потреб управління [3, с. 238].

В умовах посилення міжнародної стандартизації ведення обліку і складання фінансової звітності та формування єдиного прозорого Інформаційного простору для учасників економічних відносин вкрай важливе правильне розуміння концепцій і методичних положень, закріплених у Міжнародних стандартах фінансової звітності. Беручи до уваги нову редакцію Концептуальної основи фінансової звітності, видану Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку у 2018 році, сьогодні гостро стоїть питання перегляду та уточнення тих базових концепцій, які лежать в основі складання і подання фінансової звітності суб'єктами господарювання в Україні. Недавня світова фінансова криза застала також переосмислити роль зовнішніх аудиторів, а також вказала на необхідність нових підходів до розкриття інформації, що подається в аудиторському звіті за результатами аудиту фінансової звітності.

Фінансова звітність суб'єкта господарювання є результатом обробки великої кількості операцій, які класифікують за певними ознаками та об'єднують у групи. Кінцевим етапом у цьому процесі є подання стислих і класифікованих даних, які формують статті у фінансовій звітності. Фінансова звітність є структурованим відображенням фінансового стану та фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання, а також основним засобом донесення фінансової інформації про нього зовнішнім користувачам [6].

Грошові кошти – це готівка в касі підприємства, депозити до запитання, кошти на банківських рахунках, які характеризуються абсолютною ліквідністю, тобто можуть у будь-який момент бути використані для здійснення розрахунків, або обміняні на законні платіжні засоби [8, с. 218].

Аналітична діяльність буде ефективною за умови, якщо її висновки ґрунтуються на своєчасній, достатній і достовірній інформації. Основними джерелами інформації, що використовується при дослідженні господарської діяльності, є: законодавчі акти; норми і нормативи витрат ресурсів (виробничі, кошторисні, планово-виробничі); проектно-кошторисні дані, різна нормативно-довідкова інформація; прогнозно-планові показники, дані оперативно-технічного, аналітичного і синтетичного обліку, статистична та фінансова звітність; різні позаоблікові джерела – акти ревізій і аудиторських обстежень, матеріали нарад, особисті спостереження тощо.

При створенні інформаційної бази необхідно дотримуватися: повноти й достовірності у часі та просторі; безперервності поновлення даних; взаємозв'язку елементів; адекватності досліджуваних явищ і процесів; пристосування методів і строків реєстрації та передачі до потреб комплексного аналізу господарської діяльності. Інформаційна база повинна відповідати потребам ретроспективного, оперативного та перспективного аналізу. Це зумовлює необхідність удосконалення планової, нормативної, проектно-кошторисної, звітної, облікової та позаоблікової інформації.

Інформація, яка використовується в процесі аналітичної діяльності, може класифікуватися за рядом ознак, зокрема за:

- стадіями управління (нормативна, планова, облікова);
- місцем утворення (внутрішня, зовнішня);
- рівнем доступності (конфіденційна, відкрита);
- за стадіями перетворення (вхідна, вихідна);
- стабільністю (постійна, умовно-постійна, змінна);
- насиченістю (достатня, недостатня, надлишкова) тощо.

Інформація для фінансового аналізу суб'єкта господарювання подається у вигляді зібраних, оброблених та розподілених даних щодо фінансових ресурсів підприємства та їх потоків, фінансового стану й основних результатів фінансової діяльності підприємства.

**XI Міжнародна науково-практична Інтернет-конференція
«Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія»
1 грудня 2022 року, м. Тернопіль**

Фінансова інформація являє собою набір даних про склад:

- ✓ господарчих ресурсів, зобов'язань і фінансових джерел фірми;
- ✓ рівня прибутку й витрат, які дозволять судити про очікувані доходи та пов'язані з ним ризики;
- ✓ оборотів фірми та якості її активів;
- ✓ обсягу та якості потоків грошових коштів.

Правові засади складання та подання фінансової звітності в Україні визначено Законом «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» Фінансова звітність підприємства включає:

- «Баланс» (Звіт про фінансовий стан),
- «Звіт про фінансові результати» (Звіт про сукупний дохід);
- «Звіт про рух грошових коштів» (За прямим методом);
- «Звіт про рух грошових коштів» (За непрямим методом);
- «Звіт про власний капітал»;
- «Примітка до фінансової звітності» [11].

Бухгалтерський баланс - це найважливіша форма бухгалтерської звітності. У балансі вміщується інформація на основі якої можна визначити кошти підприємства, джерела їх формування, напрям та ефективність використання, стан розрахунків з юридичними та фізичними особами, платоспроможність, фінансову стійкість. Баланс дає змогу визначити склад та структуру майна підприємства, ліквідність та оборотність оборотних коштів, наявність власного капіталу та зобов'язань (зовнішніх джерел ресурсів), стан та динаміку дебіторської та кредиторської заборгованості. Одержання такої інформації – необхідна умова для прийняття обґрунтованих управлінських рішень, а також для оцінювання ефективності наступних вкладень капіталу і розміру фінансових ризиків.

За балансом визначають, чи зуміє підприємство в найближчий час виконати свої зобов'язання перед третіми особами – акціонерами, інвесторами, кредиторами, покупцями, продавцями тощо, чи йому загрожують фінансові труднощі.

Також за балансом визначають кінцевий фінансовий результат роботи підприємства за звітний період, який відображають у вигляді чистого прибутку або збитку.

Отже, бухгалтерський баланс призначений не тільки для відображення стану господарських засобів і джерел їх формування на певну дату, але й для одержання інформації, необхідної для управління діяльністю підприємства, як правило, зовнішнім користувачам (фінансовим і податковим органам, банкам тощо).

«Звіт про фінансові результати» (про сукупний дохід) подає інформацію про доходи, витрати, прибутки та збиток, інший сукупний дохід а також дохід підприємства, організації, фірми за звітний період. Цей звіт складається із чотирьох розділів.

«Звіт про рух грошових коштів» подає дані про рух грошових коштів впродовж звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної, фінансової діяльності. Інформацію про стан грошових коштів можна побачити у Балансі, але надходження і вибуття та від якого виду діяльності і в наслідок яких операцій відображає тільки «Звіт про рух грошових коштів». Цей звіт містить три розділи.

Фінансова звітність повинна задовольняти потреби тих користувачів, які не можуть вимагати звітів, складених з урахуванням їх конкретних інформаційних потреб.

Суб'єкт господарювання подає грошові потоки від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності у вигляді, який найбільше відповідає його бізнесу. Класифікація за видами діяльності надає інформацію, яка дає користувачам змогу оцінювати вплив цих видів діяльності на фінансовий стан суб'єкта господарювання і суму його грошових коштів та їх еквівалентів. Таку інформацію можна також використовувати для оцінки взаємозв'язку різних видів діяльності.

**XI Міжнародна науково-практична Інтернет-конференції
«Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія»
1 грудня 2022 року, м. Тернопіль**

Найліквіднішими активами будь-якого підприємства є грошові кошти, і водночас дані активи найбільш підпадають під загрозу крадіжок та зловживань. На сьогоднішній день, більшість підприємств перебувають у приватній власності, а тому власники, як ніхто інший, зацікавлені у збереженні власного майна. Саме поняття аудиту, передбачає перевірку бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації стосовно діяльності суб'єктів господарювання, з метою визначення їх достовірності і відповідності встановленим нормам. Аудит грошових коштів стосується тієї ж самої перевірки, але виключно стосовно обліку, документів, операцій які пов'язані з грошовими коштами.

Список використаних джерел::

1. Бланк И.А. Финансовый менеджмент: учебный курс; 2 е изд., перераб. и доп. Киев: Ника Центр, Эльга, 2004. 320 с.
2. Коваленко С.О. Сутність грошових потоків та їх роль в управлінні фінансами підприємств. Національна бібліотека України імені В.І. Вернадського. URL: www.nbuv.gov.ua. (дата звернення 10.01.2019).
3. Литвин З. Б., Серединська В. М. Аналіз як невід'ємний інструмент ефективності в системі управління підприємством. III Міжнародна науково-практична конференція «Сучасні детермінанти фіскальної політики: локальний та міжнародний вимір» Тернопіль: ТНЕУ, 2019. С. 237-240.
4. Литвин З. Б. Необхідність економічного аналізу в системі управління суб'єкта господарювання. *Електронне науково-практичне фахове видання "Інфраструктура ринку"*. Випуск № 36. Жовтень 2019 р.
5. Литвин З.Б. Теорія економічного аналізу: Методичні поради і завдання з дисципліни, для студентів напрямку підготовки «Менеджмент» 6.030601 усіх форм навчання. Тернопіль: Економічна думка, 2010. 224 с.
6. Литвин З.Б. Класифікація фінансової звітності як об'єкта аналізу та аудиту. Розділ у колективній монографії. Економічна експертиза: теорія, методологія та організація: монографія за заг. ред. д.е.н., проф. Михайла ЛУЧКА. Тернопіль, ЗУНУ. 2021.С.197-209.
7. Нагайчук В.В. Управління грошовими потоками підприємства. *Вісник соціально-економічних досліджень*. 2014. № 1(52). С. 245–249.
8. Остафійчук С. М. Грошові кошти та їх еквіваленти – найліквідніші активи підприємства. *Науковий вісник Ужгородського університету*. 2011. Серія Економіка. Спецвипуск 33. Частина 2. С. 215-220. 218
9. Стащук О. В., Хандучка А.М. Грошові потоки підприємства: суть та необхідність управління. *Молодий учений*. 2014. № 6. С.151.
10. Міжнародні стандарти фінансової звітності. URL: <https://mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-finansovoi-zvitnosti> (дата звернення 12.09.2022).
11. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні. Закон України від 16.07.1999 р. № 996-ХІУ. Дата оновлення 14.07.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення 29.04.2022).
12. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність Закон України від 21.12.2017. № 2258-УІІІ. Дата оновлення 30.06.2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> (дата звернення 29.09.2022).
13. Литвин З.Б. Деякі аспекти щодо класифікації грошових коштів. Міжнародна наук. практ. конфер. 27. 12. 2019 р. С. 65-67. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/37389/1/65.pdf>.

Вікторія ВОЙЦЕХОВСЬКА
здобувач

Зоряна ЛИТВИН
*кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри фінансового контролю та аудиту
Західноукраїнський національний університет
м. Тернопіль, Україна*

УПРАВЛІННЯ ГРОШОВИМИ ПОТОКАМИ ПІДПРИЄМСТВА

Сучасні підходи до управління підприємством, організацією, фірмою вимагають знань та оволодіння законами функціонування складних соціально-економічних систем, впровадження методів збору та обробки інформації. І на цій основі прийняття обґрунтованих управлінських рішень, які спрямовані на виявлення пріоритетних і перспективних шляхів розвитку.

Забезпечення ефективного функціонування підприємств потребує економічно грамотного управління їхньою діяльністю, яке багато в чому визначається умінням її аналізувати. За допомогою аналізу вивчають тенденції розвитку, глибоко і системно досліджують фактори зміни результатів діяльності, обґрунтовують плани та управлінські рішення, здійснюють контроль за їх виконанням, виявляють резерви підвищення ефективності виробництва, оцінюють результати діяльності підприємства, виробляють економічну стратегію його розвитку [4, с.509].

Потік грошових коштів, який називають «киснем» бізнесу, має вирішальне значення для успішного господарювання, є визначальним фактором провадження будь-якого бізнесу, рушієм щоденної діяльності, засобом розширеного відтворення і забезпечення платіжної спроможності підприємства.

Фінансово-господарська діяльність вітчизняних підприємств неможлива без наявності і руху грошових коштів, який і визначає вхідні та вихідні грошові потоки. Визначення сутності поняття «грошовий потік», а також «управління грошовими потоками» є дискусійним питанням серед багатьох учених-економістів.

Забезпечуючи прибуткову діяльність підприємств, керівники здійснюють управління грошовими потоками. Грошові активи є основою всіх сфер діяльності підприємства, опосередковують кругообіг капіталу на всіх його стадіях, підвищують ліквідність, платоспроможність і забезпечують фінансову стійкість підприємства. Платоспроможність і ліквідність прямо залежать від спроможності підприємства своєчасно і в потрібному обсязі генерувати грошові потоки. Все це вимагає реалізації цілісної системи прогнозування, планування і контролю над грошовими потоками. В умовах фінансової кризи управління грошовими потоками підприємств є надзвичайно актуальним.

Управління грошовими потоками підприємства є важливим елементом в організації його фінансово-господарської діяльності. Також управління грошовими потоками підприємства є необхідною функціональною стратегією, успіх якої виступає запорукою високих результатів підприємницької діяльності, конкурентоздатності та динамічного розвитку підприємства.

Для підприємств, які працюють у кризовому середовищі, головним є безперервний рух грошових коштів, який може забезпечити функціонування основної діяльності, оплату зобов'язань та здійснення соціального захисту працівників [9, с. 151]. Дослідження й аналіз руху та динаміки грошових потоків підприємства дає можливість виявити перевищення надходжень над зобов'язаннями й оцінити спроможність підприємства до самофінансування.

Управління грошовими потоками – один із найважливіших сегментів фінансової роботи на підприємстві, від ефективності організації якого залежать як поточні результати діяльності, так і майбутні темпи розвитку господарюючого суб'єкта [7, с. 247].

Метою ефективного управління грошовими потоками будь-якого підприємства є гарантування фінансової та економічної рівноваги шляхом коригування та збалансування обсягів надходжень та витрат грошових коштів господарюючого суб'єкта.

Процес управління грошовими потоками підприємства повинен здійснюватися в рамках економічної політики підприємства та бути одним із важливих інструментів досягнення основної мети підприємницької діяльності – підвищення добробуту власників капіталу за рахунок збільшення щорічного прибутку та росту ринкової вартості підприємства.

І.О. Бланк стверджує, що процес управління грошовими потоками підприємства охоплює такі етапи:

- забезпечення повного і достовірного обліку грошових потоків підприємства і формування необхідної звітності;
- аналіз грошових потоків підприємства в попередньому періоді; оптимізація грошових потоків підприємства;
- планування грошових потоків підприємства в розрізі окремих їх видів [1, с. 320].

В основі планування грошових потоків покладено грошові розрахунки, які сприяють підвищенню оборотності активів і капіталу, забезпечують фінансову стійкість, надають прогностичну інформацію для розвитку, сприяють своєчасним виплатам фінансовим партнерам як на внутрішньому, так і на зовнішньому ринках. Отже, грошові потоки пов'язані з ліквідністю, платоспроможністю та фінансовою здатністю підприємств ефективно вести господарську діяльність [2].

Негативні наслідки дефіцитного грошового потоку підприємства проявляються у зниженні ліквідності та рівня платоспроможності підприємства, що призводить до зростання кредиторської заборгованості, зростання тривалості фінансового циклу підприємства та зниження показників ефективності використання капіталу підприємства.

Негативні наслідки надлишкового грошового потоку передусім проявляються у тому, що грошові кошти, які не задіяні в обороті підприємства, породжують значні альтернативні витрати: втрачається реальна вартість тимчасово вільних коштів, унаслідок інфляції уповільнюється оборотність капіталу, через простій коштів втрачається частина потенційного доходу у зв'язку з утраченою вигодою від прибуткового розміщення коштів в операційному або інвестиційному процесі [7, с. 246].

Отже, оптимізація грошових потоків є процесом вибору найкращих форм їх організації на підприємстві з урахуванням умов та особливостей здійснення господарської діяльності. Результати оптимізації грошових потоків знаходять своє відображення у системі планів формування та використання грошових коштів у наступному періоді.

Список використаних джерел:

1. Бланк И.А. Финансовый менеджмент: учебный курс; 2 е изд., перераб. и доп. Киев: Ника Центр, Эльга, 2004. 320 с.
2. Коваленко С.О. Сутність грошових потоків та їх роль в управлінні фінансами підприємств. Національна бібліотека України імені В.І. Вернадського. URL: www.nbuv.gov.ua. (дата звернення 10.01.2019).
3. Литвин З. Б., Серединська В. М. Аналіз як невід'ємний інструмент ефективності в системі управління підприємством. III Міжнародна науково-практична конференція «Сучасні детермінанти фіскальної політики: локальний та міжнародний вимір» Тернопіль: ТНЕУ, 2019. С. 237-240.

4. Литвин З. Б. Необхідність економічного аналізу в системі управління суб'єкта господарювання. *Електронне науково-практичне фахове видання "Інфраструктура ринку"*. Випуск № 36. Жовтень 2019 р. С.508-514.
5. Литвин З. Б. Теорія економічного аналізу: Методичні поради і завдання з дисципліни, для студентів напрямку підготовки «Менеджмент» 6.030601 усіх форм навчання. Тернопіль: Економічна думка, 2010. 224 с.
6. Литвин З.Б. Класифікація фінансової звітності як об'єкта аналізу та аудиту. Розділ у колективній монографії. Економічна експертиза: теорія, методологія та організація: монографія за заг. ред. д.е.н., проф. Михайла ЛУЧКА. Тернопіль, ЗУНУ. 2021.С.197-209.
7. Нагайчук В.В. Управління грошовими потоками підприємства. *Вісник соціально-економічних досліджень*. 2014. № 1(52). С. 245–249.
8. Остафійчук С. М. Грошові кошти та їх еквіваленти – найліквідніші активи підприємства. *Науковий вісник Ужгородського університету*. 2011. Серія Економіка. Спецвипуск 33. Частина 2. С. 215-220. 218
9. Стащук О. В., Хандучка А.М. Грошові потоки підприємства: суть та необхідність управління. *Молодий учений*. 2014. № 6. С.151.
10. Міжнародні стандарти фінансової звітності. URL: <https://mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-finansovoi-zvitnosti> (дата звернення 12.06.2022).
11. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні. Закон України від 16.07.1999 р. № 996-ХІУ. Дата оновлення 14.07.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення 29.04.2022).

Андрій ГИРАК
здобувач

Михайло ЛУЧКО
доктор економічних наук, професор
завідувач кафедри фінансового контролю та аудиту
Західноукраїнського національного університету
м.Тернопіль, Україна

КЛЮЧОВІ ПРОБЛЕМИ РИНКУ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ В УКРАЇНІ

Сучасна українська практика аудиту значною мірою визначається законодавчими вимогами щодо обов'язковості надання аудиторських висновків при поданні звітності для великих підприємств. Тому так званий обов'язковий аудит набув значної популярності і на ринку аудиторських послуг щодо нього існує досить жорстка конкуренція. Такий аудит направлений на фінансову звітність. Його проведення визначається Законом №996 [44] та Законом №2258-VIII [42].

Наразі у зв'язку з військовим станом з'явилися особливості подання фінансової звітності та інших документів. Зокрема законодавча встановлена відстрочка в їх поданні впродовж 3- місяців після припинення воєнного стану (за весь період неподання потрібних форм). Аналогічний припис стосується і аудиторських звітів. Такий припис зафіксовано Законом №2115-IX [48].

Це певною мірою ускладнює проведення аудиту, однак не анулює потребу в здійсненні такої процедури загалом. Аудит звітності окрім підтвердження її достовірності, на наш погляд, має бути спрямований на формування інформації для цілей управління. Така інформація має

містити дані про фінансовий стан, щоб керівництво могло її використовувати для підвищення ефективності діяльності та покращання її показників.

В процесі аудиту поточного фінансового стану можна дізнатись, наприклад, чи достатньо великий її капітал, щоб інвестувати в розвиток, чи краще шукати зовнішню фінансову підтримку. Крім того, виявлення невеликих помилок під час аудиту в розрахунках з податковою, або банком і своєчасного вжиття заходів для виправлення, допоможуть уникнути ситуації, коли дрібні порушення перетворюються на серйозну та дорогу проблему. Не кожен підприємець знайомий з правилами щодо подібних формальностей і іноді лише підказка аудитора показує, до яких наслідків може призвести нехтування цими питаннями.

Варто відмітити позитивну тенденцію розвитку сучасних аудиторських послуг в Україні – впровадження аудиту в сферу підприємницької діяльності, що в цілому для держави має істотні переваги, зокрема це:

- значна економія державних коштів на утримання контрольно-ревізійного апарату;
- додаткові надходження до бюджету від сплати аудиторськими фірмами податків;
- самостійність, незалежність, конкуренція, високий професіоналізм, тощо.

Вимогою умовою до надання аудиторських послуг є застосування обмежувальних стандартів аудиту та контроль якості виконуваних замовлень. Разом з тим, ринок аудиторських послуг піддається звичайній ринковій конкуренції, в якій все ще важливою є найнижча ціна наданої послуги.

Підтримання балансу між якістю та необхідністю генерувати доходи від продажів стає все більш практичним завданням для керівництва аудиторських компаній. Щоб бути успішним на ринку, державний аудитор повинен, з одного боку, постійно підвищувати свою професійну кваліфікацію, щоб гарантувати клієнту високу якість послуг, а з іншого боку, стати фахівцем у сфері маркетингу та продажів.

Практика показує, що лише якості виконання замовлення може бути недостатньо для успіху на ринку. Не менш важливим є спосіб представлення клієнту суті аудиту та його доданої вартості для функціонування компанії. Якщо одержувач аудиторської послуги розуміє її специфіку, то аудитору буде легше говорити про задовільну ціну за її виконання. Дослідження ринку аудиту показують, що аудиторські компанії намагаються диверсифікувати свою діяльність, відходячи від суто аудиторських послуг на користь надання різних видів консультативних послуг.

Це пов'язано зі зменшенням маржі на аудит фінансової звітності. Тому аудиторські послуги дедалі більше стають способом отримання інформації, необхідної для надання спеціалізованих консультативних послуг, а не для ведення прибуткової діяльності. Ситуація в цьому відношенні ускладнюється новими нормативними актами, які обмежують обсяг послуг, що надаються клієнтом, де також здійснюється аудит фінансової звітності. Вони, безсумнівно, є великим викликом, особливо для великих аудиторських фірм.

Щоб адаптувати свою діяльність до мінливих стандартів виконання досліджень, експерти змушені переробляти раніше використовувані методи виконання замовлення, щоб зберегти ефективність їх виконання. Виникає необхідність використання нових робочих інструментів (спеціалізованого комп'ютерного програмного забезпечення), створення аудиторських команд на основі персоналу нижчої кваліфікації з одночасною наглядовою роллю державного аудитора та розширення підрозділів контролю якості. Не дивлячись на зміни у власних компаніях, пов'язані з впровадженням нових нормативних актів, якість роботи залишається ключовим фактором довгострокового успіху.

Серед перспективних напрямів розвитку аудиторських послуг слід також назвати аудит системи управління (аудит адміністративних послуг). Розвиток таких послуг актуалізувався у

зв'язку також із законодавчою вимогою його проведення неприбутковими комунальними підприємствами сфери охорони здоров'я.

Для їх проведення аудиторська фірма має мати в своєму арсеналі фахівців відповідного рівня та кваліфікації, зі знаннями специфіки провадження управління медичними закладами, оскільки за результатами проведеного такого аудиту формується висновок з рекомендаціями щодо його удосконалення. Відповідно, розробка напрямів і пропозицій з удосконалення системи управління вимагає відповідної компетентності з боку аудитора.

Не менш важливим і перспективним напрямом розвитку ринку аудиторських послуг може стати в майбутньому надання послуг з формування Планів стратегічного розвитку, бізнес-планів розвитку бізнесу загалом в різних галузях, адже сучасні реалії наші такі, що потрібно буде розвивати підприємництво по-новому через ті руйнування, які завдані на сьогоднішній день зовнішнім агресором під час війни.

Такі проекти потребують аналітичних навиків, вільного володіння методами і інструментарієм аналізу, економіко-математичного моделювання, критичного оціночного мислення та професійного судження аналітичного характеру.

Окрім цього, потрібні будуть інноваційні підходи і рішення в питаннях економічного та соціального розвитку, тож аудиторські фірми також можуть займатися розробкою таких проектів. Прийняття на законодавчому державному рівні рішень щодо підтримки інноваційної діяльності, зокрема й на комерційних основах, актуалізує розвиток такого напрямку діяльності аудиторських фірм також. Завдяки патентуванню, сертифікації, авторському праву та інших аналогічних видах нематеріальних активів аудиторські фірми можуть забезпечувати собі стабільні доходи від надання прав на користування ними.

Відповідно до тих результатів, які оприлюднюються в офіційних джерелах щодо інноваційної діяльності, Україна активно включилася в розвиток власної інноваційно-наукової системи. На це вказує той факт, що у минулому році за підтримки ЄС експертами було проведено відповідний аудит.

Виокремлені види послуг та їх зміст впливають з сучасних управлінських запитів споживачів та користувачів аудиторських фірм. Вони головню, ініційовані міжнародною орієнтацією, але, одночасно, є об'єктивним результатом сучасного соціально-економічного розвитку.

Євроінтеграційні та міжнародні процеси, які активно розвивалися, та продовжують розвиватися навіть під час війни, ставлять нові виклики та завдання і перед аудиторськими фірмами. До прикладу принаймі у 2021 році, суттєво були зросли запити на проведення різного роду аудитів, які проводилися в державному секторі. Безумовно, умовою здійснення та взяття на обслуговування таких аудитів, є участь і виграш тендеру. Тож такий напрям в діяльності аудиторських фірм і розвитку ринку аудиторських послуг можна також вважати одним із найбільш перспективніших. До прикладу, такі тендери проводяться щодо аудитів реалізації державних ініціатив, програм на предмет оцінки фінансових показників за різними грантами.

Основні вимоги при цьому, які ставляться є перевірка згідно зі стандартами IAASB (до прикладу ISA 800/805 чи ін.), значні обсяги аудитування (оскільки в реалізації ініціатив і програм зазвичай бере участь не одна а кілька, а іноді й понад 10 організацій, розташованих локаційно і різних місцях), підготовка аудиторських висновків (звітів) двома мовами (українською та англійською), зазвичай відносно короткі терміни аудиту з огляду на їх об'єм, який є досить великим (1-1,5 місяця), розрахунок з аудиторськими фірмами в 2 етапи згідно графіку, підготовка стандартного пакету документів для участі в тендері (8 позицій), дотримання етичної поведінки тощо.

**XI Міжнародна науково-практична Інтернет-конференція
«Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія»
1 грудня 2022 року, м. Тернопіль**

Не менш перспективним напрямом розвитку ринку аудиторських послуг є кліматичний та енергетичний аудит, а також консультативний й дорадчий аудит з формування нових відповідних форм звітності, а також так званої звітності з різноманіття.

Пандемія та карантинні обмеження ініціювати проведення аудиту в режимі онлайн, що також можна рекомендувати як перспективний інноваційний напрям розвитку ринку сучасних аудиторських послуг. На державному рівні ініційовано проведення аудиту ІТ. Попри те, що він наразі реалізувався державними контролюючими органами, аудиторські фірми також повною мірою можуть конкурувати в цьому питанні.

Сучасний ринок програмних продуктів має в своєму арсеналі багато пропозицій, які за параметрами можна підібрати для кожної аудиторської фірми. З огляду на такий факт суб'єкти господарювання, що надають аудиторські послуги можуть розширювати види власної діяльності й таким чином краще конкурувати на ринку.

Отже основні напрями розвитку ринку аудиторських послуг це: екологічний аудит; аудит в держсекторі; аудит ІТ; аудит управління; так званий аналітичний аудит для моніторингу стану суб'єкта аудиту та можливості його участі в різних конкурсах на отримання грантів і ін.); аудит конкурентного середовища та ін.

Для розвитку ринку аудиторських послуг за названими напрямами також слід звернути увагу на покращення рівня професійності аудиторів та володіння ними аналітичними інструментами, а також сучасними ІТ. В такому контексті є актуальним дослідження шляхів посилення кадрової підготовки і фаховості.

Список використаних джерел:

1. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21 грудня 2017 р. № 2258-VIII.
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996.
3. Про захист інтересів суб'єктів подання звітності та інших документів у період дії воєнного стану або стану війни: Закон України від 03.03.2022 р. №2115-IX.

Андрій ГИРАК
здобувач

Михайло ЛУЧКО
*доктор економічних наук, професор
завідувач кафедри фінансового контролю та аудиту
Західноукраїнського національного університету
м.Тернопіль, Україна*

РИНОК АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ В УКРАЇНІ: РЕАЛІЇ СЬОГОДЕННЯ

Суть та призначення аудиту, засади його регламентації і регулювання, підходи до організації і здійснення аудиторських послуг формуються з врахуванням соціально-економічних особливостей, які притаманні кожній країні, визначення статусу аудитора, його

відносин між державою, суб'єктами господарювання, кредитними, фінансовими інституціями; визначення прав та обов'язків аудитора, порядку набуття професійної кваліфікації тощо.

Аналізуючи різні підходи вчених економістів та практиків щодо визначення аудиту і суті аудиторських послуг, на нашу думку, аудит є незалежною експертизою фінансової звітності підприємств уповноваженими на те аудиторами з метою підтвердження її достовірності як для державних фіскальних органів так і власників. Інакше кажучи, аудит – це практичне сприяння керівництву й економічним службам підприємства у веденні справ і ефективному управлінні власними фінансами, налагодженні бухгалтерського і управлінського обліку.

Організація аудиторської діяльності в країні передбачає вирішення таких першочергових завдань, як визначення статусу аудитора в системі відносин між господарюючими суб'єктами, кредитно-фінансовими органами, державою; визначення прав та обов'язків аудитора у відносинах із замовниками і третіми сторонами; встановлення порядку набуття професійної кваліфікації та права займатись діяльністю у галузі аудиту, формування системи нормативно-правових актів в аудиторському середовищі.

Належним чином проведений аудит дає можливість визначення областей для покращення, процесів, які можна вдосконалити, щоб ефективніше управляти капіталом або документообігом. Це також дозволить визначити потенційні слабкі місця, які можуть загрожувати компанії в майбутньому, якщо не запобігти цьому заздалегідь. Хороші результати контролю також можна використати для стимулювання працівників, які сумлінно ставляться до своїх обов'язків і мотивування команди продовжувати працювати на тому ж рівні.

Необхідність удосконалення законодавчого забезпечення контрольної діяльності в Україні була викликана тим, що положення, які зіграли важливу і своєчасну роль у встановленні контролю в країні, вже не в повній мірі відображали умови, що склалися в сфері контролю та ринку послуг, відстаючи від реальності в багатьох значущих позиціях. У зв'язку з цим Закон „Про аудиторську діяльність” втратив чинність з прийняттям 21 грудня 2017 року нового Закону України „Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність”, який суттєво реформував ринок аудиторських послуг в Україні з метою адаптації законодавства країни до вимог Європейського Союзу. До таких змін зокрема можна віднести:

1. «В результаті проведення аудиту фінансової звітності складатиметься аудиторський звіт, а не висновок, як було раніше. Разом з тим, закріплено основні вимоги щодо формування цього документу.

2. Встановлено новий порядок атестації аудиторів. Аудитором може бути фізична особа, яка підтвердила кваліфікаційну придатність, має відповідний практичний досвід і включена до Реєстру аудиторів і суб'єктів аудиторської діяльності (далі - Реєстр), успішно склала іспит професійної компетентності, постійно проходить професійне навчання.

3. Введено єдиний Реєстр замість п'яти, що були раніше, який складається з чотирьох розділів у кожному з яких розміщується інформація за окремими категоріями суб'єктів аудиту.

4. Визначено обмеження щодо одночасного надання послуг з обов'язкового аудиту і супутніх не аудиторських послуг підприємствам, що являють собою суспільний інтерес, уточнено їх перелік та граничну їх вартість.

5. Обмежено тривалість обов'язкового аудиту фінансової звітності терміном у 10 років.

6. Контроль аудиторської діяльності, здійснюватиметься не лише Аудиторською палатою України, а й спеціальним органом суспільного нагляду» [2].

Новим Законом також введено нові правила щодо контролю якості аудиторських послуг. Відтепер контроль здійснюватиметься окремо для аудиторських фірм, які перевіряють

суб'єкти суспільного інтересу. Таким суб'єктом стає Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю (ОСНАД).

Варто відзначити, що на сьогоднішній день аудит в Україні є цілісною системою з сучасним, нормативно-правовим, кадровим інформаційним, методичним та програмно-технологічним забезпеченням, яке безперервно та динамічно оновлюється. Подальший розвиток системи вимагає підвищення кваліфікації і професійної компетентності фахівців з аудиту і приведення її у відповідність до кращих світових практик. Тобто, професійна підготовка аудиторів має прямий зв'язок із якістю наданих аудиторських послуг. Водночас система професійної підготовки аудиторів потребує вдосконалення у напрямі посилення вимог щодо практичних навичок та врахування світового досвіду.

Нововведення Закону України „Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність” суттєво змінили підходи до оцінки якості аудиту в частині підвищення вимог до професійної придатності, кваліфікації та етики аудиторів як державних так і незалежних професійних суб'єктів. Згідно з цими вимогами, аудитор повинен володіти певними професійними знаннями та навичками, усвідомлювати важливість і високі моральні цінності своєї роботи, усвідомлювати свої обов'язки та відповідальність перед суспільством, а також дотримуватися встановлених правил виконання.

Дотримання цих вимог є обов'язковим як для державного аудитора, так і для професійного бухгалтера, найнятого організацією. Водночас до зовнішніх аудиторів висувається низка додаткових етичних вимог. До них відносяться дотримання умов незалежності, додаткові вимоги до професійної компетентності, регламентація порядку оплати аудиторських послуг, взаємовідносини з бухгалтерами перевіряються організацій та іншими державними аудиторами, елементи реклами та пропозиції послуг.

Дані, зібрані аудитором, можуть підвищити авторитет компанії і представити її як надійну компанію, якій нема чого приховувати. Таке ставлення, безумовно, піде на користь навіть в очах потенційних інвесторів чи підрядників.

Таким чином, розвиток аудиту і поява аудиторських послуг були об'єктивною вимогою часу та економічного розвитку людства. Роль такого роду діяльності проявляється у забезпеченні підвищення якості, точності, правдивості даних, відображених щодо суб'єкта господарювання та його функціонування. Своєю чергою, це позитивно позначається не лише власне на самому суб'єкті в силу того, що його керівництво зобов'язане дотримуватися встановлених чинним законодавством вимог, а й у тому, що аудит дає підстави і сприяє формуванню певних удосконалюючих заходів, спрямованих на усунення прорахунків і недоліків у діяльності.

Список використаних джерел:

1. Олійник Є. Аудит в Україні: становлення, проблеми та перспективи розвитку. *Науковий вісник Ужгородського університету*. 2018. Серія 1 (51). С. 430-435.
2. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21 грудня 2017 р. № 2258-VIII.

Олександр ДАНИЛЬЧУК
здобувач

Михайло ЛУЧКО
доктор економічних наук, професор
завідувач кафедри фінансового контролю та аудиту
Західноукраїнського національного університету
м.Тернопіль, Україна

КОНТРОЛЬ ДІЯЛЬНОСТІ ПРИВАТНОГО МЕДИЧНОГО ЗАКЛАДУ

Новітні умови конкуренції створюють необхідність функціонального управління з метою забезпечення стійкості приватного медичного закладу у відповідь на зовнішні й внутрішні загрози. Підтримання стабільного функціонування, утримання позитивних показників діяльності, рентабельності й фінансової стійкості у сьогоdnішніх складних умовах ведення приватного медичного бізнесу виступає основними пріоритетами для менеджменту. Головними викликами для провадження сучасного медичного бізнесу є обмеженість фінансових ресурсів та відсутність інвестицій що зумовлює об'єктивну необхідність впровадження сучасних технологій та методів управління. Організація ефективного управління є неможливою без налагодження системи контролю, що дозволить результативніше керувати фінансовими, матеріальними й інформаційними потоками в приватному медичному закладі [3, с. 27]. На рисунку 1 представлено складові контролю якості медичної допомоги.

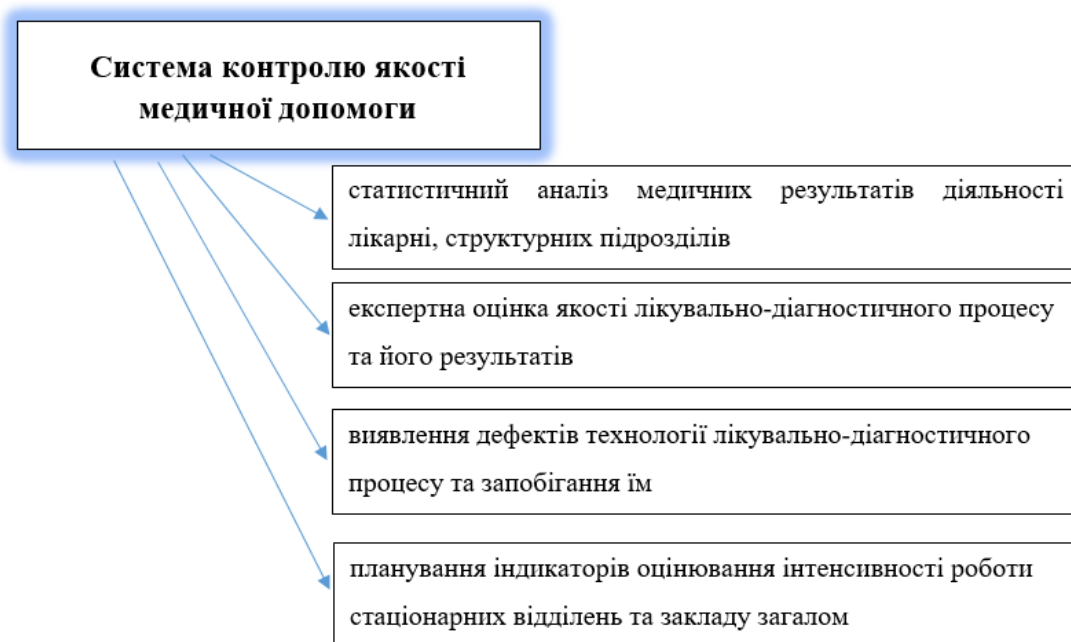


Рис. 1. Складові контролю якості медичної допомоги

З метою організацій надійної роботи приватного медичного закладу важливим є здійснення експертного оцінювання якості лікувального й діагностичного процесу та проведення аналізу його результатів з метою виявлення дефектів в технології провадження діяльності, їх попередження та коригування. Необхідним є також планування інтенсивності роботи медичного персоналу та стаціонарних відділень.

**XI Міжнародна науково-практична Інтернет-конференція
«Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія»
1 грудня 2022 року, м. Тернопіль**

З метою формування стандартизації роботи та організації контролю в приватному медичному закладі повинні бути розроблені:

- клінічний маршрут пацієнта;
- посадова інструкція;
- правила оформленні документації а документообігу;
- порядок взаємодії між структурними підрозділами;
- положення про систему контролю.

Розроблені документи слугуватимуть джерелом інформації про вимоги до медичного персоналу та забезпечуватимуть еталонні показники при провадженні контролю [1, с. 56]. Експертне оцінювання рівня лікування, діагностики й реабілітації слугуватиме джерелом інформації про можливі помилки в процесі надання медичних послуг, що зумовили незадоволеність пацієнта. Такі пацієнти при виникненні повторної необхідності не повернуться до приватної клініки, а шукатимуть інший медичний заклад. Це може бути пов'язано з похибками в лікарських тактиках, виникненні серйозних ускладнень, хронізації або запущеності захворювання. Дефекти при наданні медичних послуг виникають при недостатніх знання і вміннях медичних працівників, відсутності спеціального обладнання для проведення діагностики та лікування, неефективній системі менеджменту, неузгодженості роботи з іншими медичними закладами.

Контроль у стаціонарних відділеннях складається з трьох рівнів, а саме найвищим є медична рада стосовно питань внутрішнього контролю або незалежні зовнішні експерти, другим – заступник головного лікаря, а найнижчим – старша медична сестра та завідувач відділення.

На першому рівні контролю, тобто на рівні старшої медичної сестри або завідувача відділення проводиться оцінка рівня якості лікування пацієнта та якості наданої медичної допомоги за кожним окремим лікарем і медичним персоналом на основі опрацювання медичної карти стаціонарного хворого. На основі вивчення медичної карти стаціонарного хворого завідувач відділення отримує інформацію про правильний хід лікування або отримує факти його порушення що призвели до зниження якості надання послуг. Таким чином виявлення невідповідностей може призвести до зниження надходжень фінансових ресурсів до приватного медичного закладу, адже бажаного результату не отримано.

При опрацюванні медичної карти, як джерела отримання інформації про причини неякісного надання медичних послуг може бути виявлено ряд недосконалостей, а саме анамнезу (відсутність характеристики скарг, динаміки симптомів, характерів та строків дієвості надання медичних послуг), відображення стану (відсутнє оцінювання загального стану пацієнта або відсутній перелік патологічних змін), обґрунтування і визначення діагнозу (відсутність повного визначення діагнозу, відсутність опису про додаткові методи лікування, обґрунтування діагнозу, його уточнення в ході лікування, додаткового залучення спеціалістів), прийнятого рішення (відсутні рекомендації та висновки стосовно діагностичних процедур, ходу лікування, реабілітаційних заходів).

Окреслене експертне оцінювання відбувається завідувачем відділення у момент підписання історії хвороби пацієнта, який вибуває зі стаціонару. Таке оцінювання є прямим функціональним обов'язком керівника відділення.

Ведення первинної облікової медичної документації є обов'язком медичного закладу, який отримав ліцензію на провадження медичної практики. Усі приватні медичні заклади, які діють згідно ліцензії, дотримуються Ліцензійних умов провадження господарської діяльності з медичної практики, затверджених Постановою Кабінету міністрів України стосовно ведення форм первинної документації. Незважаючи на здобутки науково-технічного прогресу приватний медичний заклад зобов'язаний вести документування в медичній карті амбулаторного хворого за формою 025/о, стоматологічній карті хворого за формою 043/о й

медичній карті стаціонарного хворого за формою 003/о в паперовому вигляді [2]. Проте у листах Міністерства охорони здоров'я вказано, що медична карта стаціонарного хворого, листок лікарських призначень, карта пацієнта, що вибув з стаціонарного лікування може мати видозмінений вигляд, який буде зручним у використанні, проте зазвучу документу, підрозділу та черговість пунктів заборонено змінювати. Таким чином, приватний медичний заклад може розробити їх вигляд у такій формі, щоб було зручно та ефективно здійснювати контроль.

При здійсненні оцінки надання медичних послуг може виникнути ряд документальних порушень, які безпосередньо не впливають на стан здоров'я пацієнта, проте можуть зумовити неточності в постановці діагнозу або якості надання медичних послуг, виникненні помилок або порушень, що в загальній сукупності призведуть до незадовільного надання медичних послуг і відповідно зменшенні економічних вигод. До таких порушень відносять відсутність заповнення всіх граф титульного листа й усіх вкладних форм, неналежне ведення температурного листа, відсутність результатів аналізів або їх неінформативне прикріплення, виписний епікриз представлено фрагментарно, рекомендації стосовно подальшого лікування або реабілітації відсутні або неправильні.

На другому рівні організації контролю в приватному медичному закладі перевірка здійснюється заступником головного лікаря, головним лікарем або медичним директором. На цьому рівні відбувається вибіркоче вивчення медичних карт, опрацювання якості надання послуг, оцінювання анонімного анкетування та встановлення причинно-наслідкових зв'язків. Також формується рекомендації стосовно вирішення проблем залучення пацієнтів, вдосконалення стратегічного плану та доопрацювання сервісного обслуговування.

Третій рівень контролю здійснюється у випадку, коли два попередніх не принесли очікуваного результату та виникають протиріччя. Для цього етапу залучають зовнішніх незалежних експертів, які мають знання в області надання приватних медичних послуг, з метою вирішення питань якості надання медичної допомоги, фінансових питань або технічних.

Отож, головною метою стратегічного контролю є побудова такої системи менеджменту, яка дозволить досліджувати рух закладу охорони здоров'я до поставленої фінансової мети. Діяльність приватних медичних закладів має свою особливість, адже вони покликані зберігати та покращувати якість життя населення, а його приватна форма власності має підприємницьку складову – забезпечення фінансової прибутковості. Тому важливим є виокремлення кількісних та якісних цілей приватного медичного закладу. Визначення стратегічної мети медичного закладу розпочинається з проведення аналізу інформації про внутрішні і зовнішні умови ведення його існування. З метою організації належної роботи приватного медичного закладу важливим є організація контролю за роботою медичного персоналу, витрачанням медикаментів та лікарських засобів, роботою спеціального медичного обладнання й якістю ведення лікувального процесу.

Список використаних джерел:

1. Лучко М.Р. До питання аналізу комерційних та маркетингових ризиків: теоретичний аспект. Галицький економічний вісник. 2021. Том 72. № 5. с. 53-63
2. Медична документація в приватному медичному закладі. URL : <https://medplatforma.com.ua/article/1471-medichna-dokumentatsya-v-privatnomu-medzaklad>
3. Шестерняк М.М., Мединська М.І. Теоретичні аспекти визначення економічної сутності доходів бюджетних установ. *Актуальні питання економіки, обліку, фінансів та права: теорія та практика*: збірник тез доповідей міжнар. наук.-практ. конф. (Полтава, 11 серпня 2022 р.). Полтава: ЦФЕНД, 2022. С. 26-29

Олександр ДАНИЛЬЧУК
здобувач

Михайло ЛУЧКО
*доктор економічних наук, професор
завідувач кафедри фінансового контролю та аудиту
Західноукраїнського національного університету
м.Тернопіль, Україна*

УПРАВЛІННЯ ПРИВАТНИМ МЕДИЧНИМ ЗАКЛАДОМ: АНАЛІЗ ДІЯЛЬНОСТІ

У сучасних умовах управління ґрунтується не лише на використанні економічних важелів дії на функціонування, процеси та середовище дії. Сукупність поєднаних і взаємодіючих економічних елементів дозволяє досягати поставлених довготермінових цілей, що в кінцевому результаті дозволить збільшити прибутковість, розмір оплати праці та приведе до зменшення витрачання ресурсів, матеріалів та енергії.

Розвиток персоналу є рушійною силою вдосконалення роботи медичного закладу, прогресу й економічного збагачення. Медичні послуги стають конкурентоспроможними за умови високої кваліфікації й мотивації медичного персоналу, організаційного та групового розвитку. Таким чином витрати на навчання та підвищення кваліфікації працівників сприятиме отриманню збільшенню доходів в майбутньому.

Успішний розвиток будь-якої сфери людської діяльності невіддільний від менеджменту, системного процесу використання ресурсів для досягнення мети. Основним ресурсом у кожній організації є люди (люди, люди), оскільки вони є тими, хто активує всі інші ресурси. Враховуючи мету діяльності лікувально-оздоровчих закладів, яка полягає в забезпеченні якісного та своєчасного надання медичних послуг пацієнтам, медичним закладам необхідно правильно організувати систему управління розвитком медичного та немедичного персоналу. Підвищення якості медичних послуг та забезпечення конкурентоспроможності медичних закладів.

Сучасна кадрова політика у сфері охорони здоров'я спрямована на регулювання дії соціальних механізмів відбору та оптимального розміщення людських ресурсів у суспільстві, маючи на меті формування організаційної, економічної та культурної еліти, що відповідає встановленим умовам і умовам. цілі суспільного розвитку.

Медичні працівники приватного закладу охорони здоров'я забезпечують його безперервну діяльність з метою отримання економічних вигод. Медичний персонал розділений згідно категорій, які визначені у «Довіднику кваліфікаційних характеристик професій працівників. Випуск 78. Охорона здоров'я» [1]. На рисунку 1 подано класифікаційний поділ медичного персоналу, його кваліфікаційні вимоги, наявність знань та умінь для відповідності зазначеному розподілу.

**XI Міжнародна науково-практична Інтернет-конференції
«Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія»
1 грудня 2022 року, м. Тернопіль**

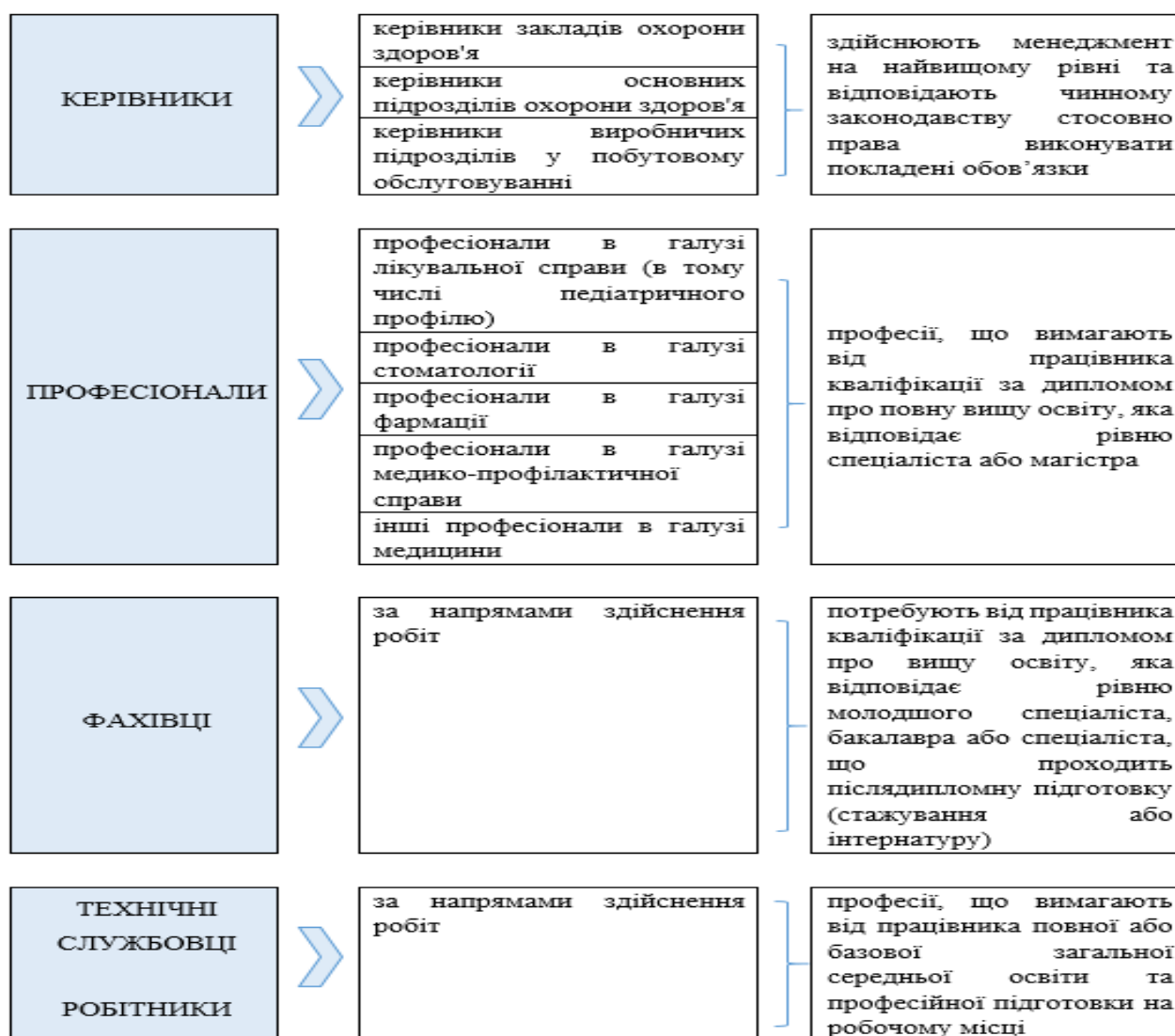


Рис. 1. Класифікація медичного персоналу згідно законодавчо встановленого Довідника

У медичній системі наявність лікарів та медичного персоналу варіюється від потреб ринку та зосереджено у місцях скупчення проживання населення. На рисунку 2 представлено кількість лікарів за регіонами України станом на 31 грудня 2021 року за даними Міністерства охорони здоров'я [2].

**XI Міжнародна науково-практична Інтернет-конференція
«Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія»
1 грудня 2022 року, м. Тернопіль**

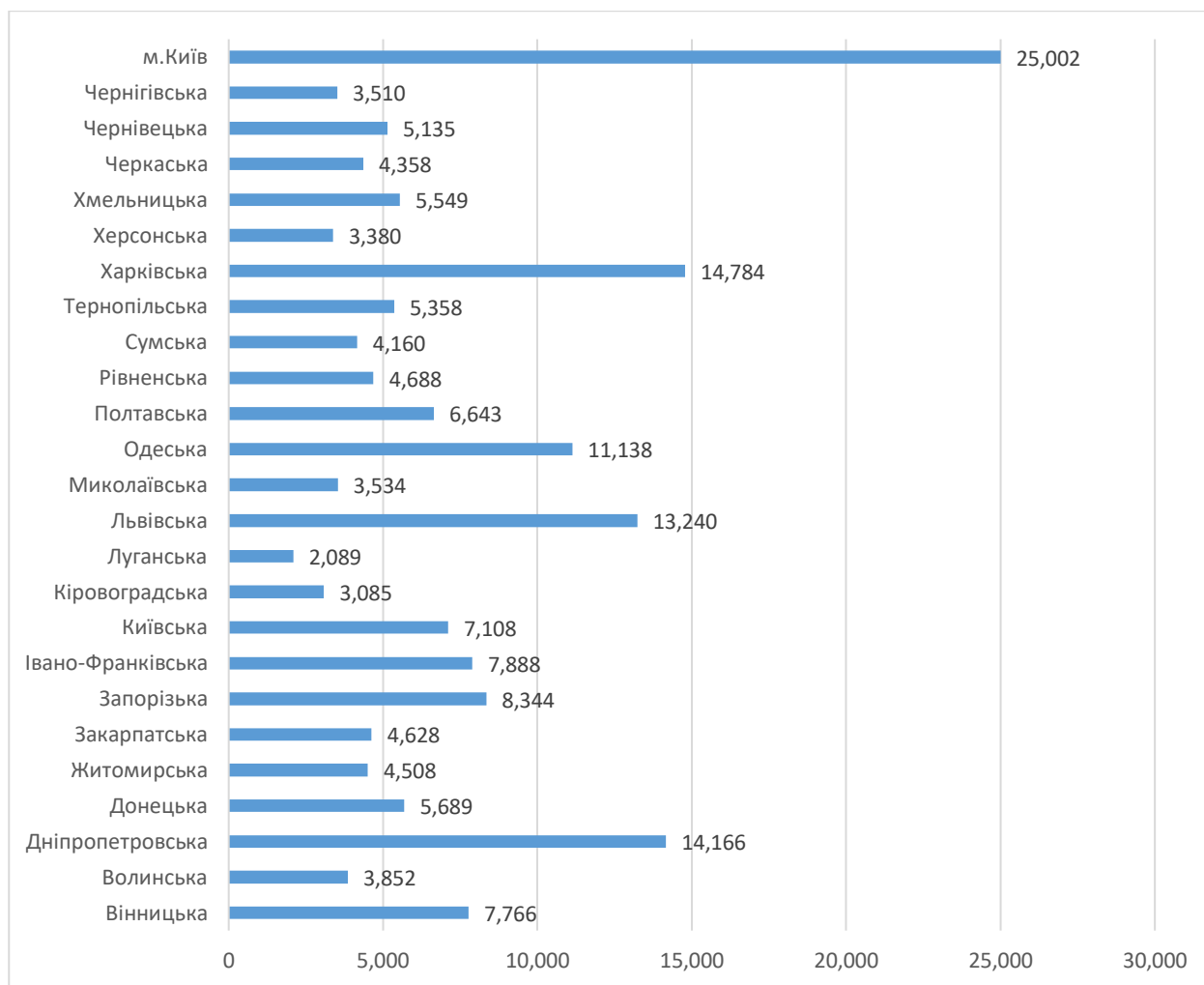


Рис. 2. Кількість лікарів за регіонами станом на 31 грудня 2021 року за даними Міністерства охорони здоров'я

З рисунка 2 видно, що найбільша концентрація лікарів крім зубних лікарів зосереджується у столиці – місті Київ та становить 25002 людей. Якщо розглядати кількість лікарів за областями, то їх найбільша присутність є у Харківській (14784 осіб), Львівській (13240 осіб) та Дніпропетровській (14166 осіб) областях. Це пов'язано з великим скупченням населення в окреслених регіонах, великою кількістю медичних закладів та наявністю вищих навчальних закладів, що здійснюють підготовку кваліфікованих кадрів. Найменша кількість лікарів в Луганській (2089 осіб), Кіровоградській (3085 осіб), Херсонській (3380 осіб) та Чернігівській областях (3510 осіб). Це пов'язано з невеликою потребою в кількості надання медичних послуг в результаті малої густоти населення.

Для характеристики кадрового забезпечення медичної системи важливим є також дослідження кількості середнього медичного персоналу за регіонами. На рисунку 3 подано кількість середнього медичного персоналу за даними Міністерства охорони здоров'я станом на 31 грудня 2021 року [2].

**XI Міжнародна науково-практична Інтернет-конференція
«Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія»
1 грудня 2022 року, м. Тернопіль**

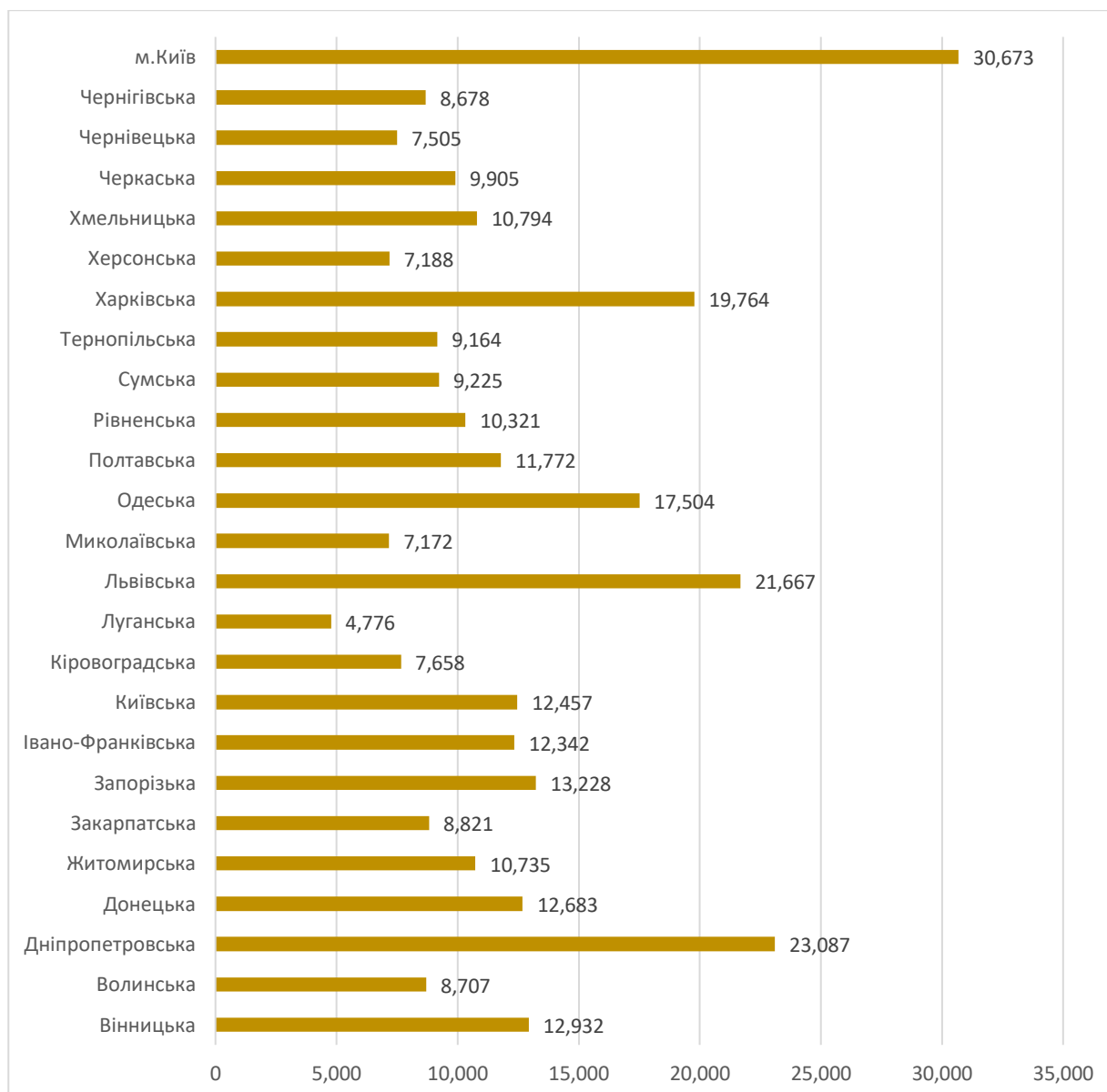


Рис. 3. Кількість середнього медичного персоналу за регіонами станом на 31 грудня 2021 року

Аналогічно як із лікарським забезпеченням найбільша кількість медичного персоналу зосереджено у м. Київ (30673 осіб). Вивчаючи регіональне розміщення середнього медичного персоналу, то його найбільша кількість сконцентрована в Дніпропетровській (23087 осіб), Львівській (21667 осіб) та Харківській областях (19764 осіб). Найменшою кількістю медичного персоналу є у Луганській (4776 осіб), Кіровоградській (7658 осіб), Херсонській (7188 осіб) та Чернівецькій областях (7505 осіб).

Процес розвитку персоналу приватних медичних закладів складається з ряду елементів, а саме:

1. Адаптація персоналу відповідно до діяльності медичного закладу.
2. Професійне навчання медичних кадрів.
3. Атестація й оцінювання персоналу.
4. Розробка плану трудової кар'єри персоналу.
5. Підвищення кваліфікації та професійності немедичних і медичних працівників.
6. Формування резервів керівників.

**XI Міжнародна науково-практична Інтернет-конференція
«Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія»
1 грудня 2022 року, м. Тернопіль**

Застосовуючи різноманітні напрями розвитку можна керувати компетентністю медичних кадрів й покращувати ефективність їх роботи. На рисунку 4 представлено сучасні способи самостійного отримання знань немедичним й медичним персоналом.



Рис. 4. Методи отримання знань персоналом приватного медичного закладу

У результаті трудовий колектив закладу охорони здоров'я стає ключовим ресурсом для забезпечення ефективності його роботи, а отже, розвиток працівників є невід'ємною частиною загальної стратегії закладу. У загальному вигляді система управління розвитком персоналу – це комплекс, що забезпечує виконання завдань у сфері розвитку персоналу, а також навчання працівників, підвищення кваліфікації та просування по кар'єрних сходах.

Отож, діяльність приватного медичного закладу у значному обсягу залежить від наявного медичного персоналу, його кваліфікації, вмінь, навичок та мотивації. Якісні медичні послуги є запорукою здійснення кваліфікованої допомоги та задоволеності пацієнтів. Тому особливу увагу при управлінні менеджмент зосереджує на підборі кваліфікованого персоналу, здійсненні його навчання, розробці систем мотивації та взаємонавчання. Приватні медичні заклади приймаючи на роботу кваліфікованих медичних працівників мають значні переваги у порівнянні з державними медичними закладами, а саме керівники приватних медичних закладів мають значно більші права розпоряджатися фінансами, активами, провадити кадрову політику, розробляти внутрішню організаційну структуру, самостійно вирішувати розмір оплати праці медичних працівників в межах чинного законодавства, що значно відрізняється від державних медичних закладів, вільно розпоряджатися власними коштами з метою

покращення діяльності шляхом придбання додаткового новітнього обладнання, малоцінних швидкозношуваних предметів та ін., залучати інвестиційні кошти для розвитку медичного закладу, об'єднуватись з іншими медичними закладами з метою перерозподілу обов'язків, проведення діагностики або залучення більш кваліфікованого персоналу для вирішення нестандартних та складних випадків.

Список використаних джерел:

1. Довідник кваліфікаційних характеристик професій працівників. Випуск 78. Охорона здоров'я : Наказ Міністерства охорони здоров'я України від 29 березня 2002 р. № 117. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/va117282-02#Text>
2. Звіт про медичні кадри. URL: <http://medstat.gov.ua>

Андрій ДДИЧ
здобувач

Світлана САЧЕНКО
*кандидат економічних наук, доцент
кафедри фінансового контролю та аудиту
Західноукраїнського національного університету
м.Тернопіль, Україна*

ШЛЯХИ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

Україна вже давно намагається наблизитися до європейських стандартів у різних сферах діяльності держави та суспільства. Безперечно, повною мірою це стосується сфери державного управління і державного фінансового контролю. Ідею про необхідність гармонізації практики функціонування національної системи державного фінансового контролю з європейськими стандартами висловлювали багато фахівців у цій галузі, Ю.І. Пивовар, Л.А.Савченко, О.А. Шевчук та ін.

Необхідно зазначити, що стандарти організації та проведення державного фінансового контролю в Європі формувались тривалий час еволюційним шляхом. Як зазначив О.А. Шевчук, за досить тривалий період еволюції сучасних західних суспільств виникли інститути та інструменти фінансового контролю національного масштабу. У цьому контексті йдеться насамперед про країни Західної Європи та США [2, с.51]. Що стосується України, то вона повинна не формально, а реально адаптувати існуючу практику фінансового контролю відповідно до нових європейських стандартів. Водночас варто зазначити, що Україна на сьогоднішній день зробила певні кроки на цьому шляху.

Незважаючи на те, що системи внутрішнього фінансового контролю держави в різних європейських країнах різняться між собою, вони функціонують за стандартними організаційними підходами та концептуальними засадами. Це положення має принципове значення, оскільки йдеться не про адаптацію до певного набору стандартів, особливо практики державного фінансового контролю який діє у європейських країнах, які є загальними в цій галузі для всієї Європи.

Ще один момент полягає в тому, що в сучасних умовах цифровізації та глобалізації,

коли формуються світові фінансові та товарні ринки, ефективність контролю за ними з боку регуляторних органів тієї чи іншої країни практично неможлива. Безперечно, для контролю над такими ринками потрібні міжнародні регулятори. Зараз тільки починають працювати міжнародні та наднаціональні інститути фінансового контролю. Безперечно, на цьому етапі важливе значення має теоретичне осмислення і визначення ролі державного фінансового контролю у світовій економіці.

Єдиного підходу до розуміння сутності державної фінансової протидії в країнах ЄС та інших незалежних державах світу немає. Наприклад, у США під державним фінансовим контролем розуміють «оперативний аудит», у Канаді та Великій Британії — «аудит переваг використання грошей», у Норвегії та Швеції — «управлінський аудит» тощо. [4, с. 55]. Відповідно постає питання, як визначити цю категорію в національній правовій системі України. Чим у такому випадку має бути заповнена ця категорія за умови, що в Україні побудована система державного фінансового контролю за європейськими стандартами?

За своєю суттю внутрішній державний фінансовий контроль є управлінським контролем, який допомагає керівництву в повсякденному управлінні та виконанні завдань, тому внутрішній контроль не слід розглядати як окрему систему контролю органів державної та комунальної сфери. Внутрішній фінансовий контроль держави також повинен дозволяти керувати судженнями та ініціативою, щоб підвищити результативність та ефективність діяльності та зменшити витрати.

Що стосується зовнішнього фінансового контролю держави, то поняття «зовнішній контроль» охоплює лише діяльність вищого органу фінансового контролю в системі державних органів, без зовнішнього контролю за системою виконавчої влади, оскільки конкретний орган не належить до таких систем.

Аналізуючи світову практику державного фінансового контролю, необхідно зазначити і помітити, що державний контроль є важливим державним інститутом та існує сьогодні практично в усіх країнах світу. Існує також Міжнародна організація вищих органів фінансового контролю держави (INTOSAI), яка була створена в 1953 році з метою вивчення, вдосконалення та поширення позитивного досвіду практики державного фінансового контролю. До його складу входять Рахункові палати та аналогічні контрольні органи 189 країн світу. Крім того, процеси глобалізації призводять до появи наднаціональних контрольних органів для перевірки державних фінансів різних економічних і фінансових союзів, таких як Європейський суд аудиторів, який діє від імені Європейського парламенту [2, с.52]. Цікаво також, що в науковій літературі вже з'явилася ідея судового розгляду справ, пов'язаних з ефективним використанням фінансів. Ідея полягала в тому, щоб органи судового контролю за цією категорією справ функціонували не лише на міжнародному, а й на національному рівні.

З погляду окремих науковців в Україні необхідність створення спеціалізованих фінансових судів, які б розглядали справи, пов'язані із злочинами в сфері фінансових ресурсів є важливим завданням. Розгляд саме цієї категорії справ вимагає більш глибокого знання законодавства з фінансових, господарських та економічних питань. До діяльності цих судів повинні входити спеціалісти з фаховими знаннями з економіки, фінансів та права. Сьогодні таких спеціалістів у судовій системі майже немає. Крім того, суди перевантажені, що, звісно, негативно позначається на розгляді всіх справ, особливо щодо порушень фінансово-бюджетної дисципліни. Розгляд справ у судах триває роками, а справи, пов'язані з фінансовими зловживаннями потребують швидкого розгляду та вирішення, оскільки це впливає на фінансування державного бюджету, а відтак і на виконання завдань і функцій держави [4, с.57]. Хоча ця ідея ще не втілена в життя, аргументи, наведені вченими на її користь, є переконливими.

Не можна обійти увагою таку організацію міжнародного фінансового контролю, як Європейська Рахункова Рада чи Європейська Рахункова палата. За змістом, це один із семи

XI Міжнародна науково-практична Інтернет-конференція
«Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія»
1 грудня 2022 року, м. Тернопіль

керівних інститутів Європейського Союзу. Сама Європейська Рахункова Рада створена в 1975 році для контролю за бюджетом ЄС та його установами. Основні функції цього наглядового органу ЄС можна підсумувати таким чином: 1) перевірка наданих звітів про доходи та витрати Європейського Союзу, усіх його установ та органів, які мають доступ до коштів та фондів Європейського Союзу; 2) контроль за ефективністю та якістю фінансового менеджменту; 3) підготовка звіту за результатами роботи, щодо здійснення фінансового контролю після закінчення фінансового року, і подання висновків і пропозицій з питань, що належать до компетенції Європейської бухгалтерської ради до Європейського Парламенту; 4) сприяння Європейському Парламенту у моніторингу виконання бюджету Європейського Союзу.

Для виконання функцій, покладених на Європейську Рахункову Раду, аудитори здійснюють перевірки на місцях в інших установах ЄС, країнах ЄС або інших країнах, які отримують фінансову допомогу від ЄС. Усі ці заходи, що застосовуються Європейською Рахунковою Радою, безсумнівно, спрямовані на забезпечення економічного та ефективного використання на всіх рівнях фінансових ресурсів ЄС та отримання максимальної грошової вигоди та зацікавлення для громадян Європейського Союзу.

Водночас в Конституції ЄС гарантовано незалежний статус Європейської Рахункової Ради як учасника бюджетних відносин, а також повноправної інституції ЄС. Окремі дослідники слушно зазначають, що Європейські рахункові установи фактично позбавлені права притягувати до юридичної відповідальності підконтрольні їм організації. Європейська Рахункова Рада зв'язується з Європейським антикорупційним офісом, щоб притягнути відповідні особи до відповідальності. Така міжнародна організація, як Eurofisc, заслуговує на особливу увагу в контексті цих міркувань. Ця міждержавна мережа була запущена в червні 2010 року в результаті угоди між міністрами економіки та фінансів 27 країн ЄС у Люксембурзі. Загалом було досягнуто політичної домовленості щодо створення мережі Eurofisc, створеної національними податковими адміністраціями держав-членів ЄС, для виявлення та боротьби з транскордонним шахрайством з ПДВ. Варто зазначити, що Eurofisc забезпечує багатосторонній механізм для швидкого сповіщення та обміну даними про нові види транскордонного глобального з ПДВ, які щороку спричиняють багатомільярдні збитки національних бюджетів ЄС [3, с. 46].

Крім того, 16 грудня 2010 року в Європейському Союзі було створено новий орган, який працює з січня 2011 року, для виявлення загроз, пов'язаних зі світовою фінансовою кризою, на ранній стадії. Мова йде про Європейську раду системних ризиків (ESRB). Основним завданням цього органу є макропруденційний нагляд за фінансовою системою Європейського Союзу, спрямований на сприяння запобіганню або зменшенню системного ризику для фінансової стабільності ЄС. Європейський комітет із системних ризиків має сприяти ефективному функціонуванню внутрішнього ринку в ЄС і таким чином забезпечувати стійкий внесок фінансового сектора в економічне зростання. Загалом ESRB став однією з чотирьох структур, які створені останніми роками в Європейському Союзі для моніторингу фінансових, банківських, фондових і страхових ринків ЄС.

Якщо Україна не буде відповідати міжнародним стандартам державного фінансового управління, вона не зможе повноцінно реалізувати власні інтереси та функціонувати в європейській спільноті [1]. Безперечно, адаптація українського законодавства та практики у сфері державного фінансового контролю повинні бути організовані і впроваджуватися послідовно, тому, необхідно розробити концепцію, в якій виділяються етапи вдосконалення державного фінансового контролю в Україні і приведення його у відповідність вимогам ЄС. Це точно допоможе уникнути будь-яких неузгодженостей, плутанини та хаосу в процесі впровадження європейських стандартів у систему державного фінансового контролю.

Список використаних джерел:

1. [Баранова Д. А.](#) Розвиток державного фінансового контролю в Україні як чинника інтеграції до ЄС та інструменту подолання кризових явищ в економіці. *Державне управління: удосконалення та розвиток*. 2013. № 10. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Duur_2013_10_10 (дата звернення: 30.09. 2022).
2. [Борисенко Л. М.](#) Зарубіжна практика державного фінансового контролю та можливості її імплементації в Україні. *Інвестиції: практика та досвід*. 2020. №13-14. С. 50-54.
3. [Ковальчук А. Т.](#) Методологічні засади міжнародної співпраці органів фінансового контролю (на прикладі державної служби фінансового моніторингу України). *Dictum factum*. 2020. № 3. С. 44-48.
4. [Ровинський Ю. О.](#) Модернізація системи правового забезпечення державного фінансового контролю України в контексті європейського досвіду. *Правова держава*. 2018. № 31. С. 53-60.

Андрій ДІДИЧ
здобувач

Світлана САЧЕНКО
кандидат економічних наук, доцент
кафедри фінансового контролю та аудиту
Західноукраїнського національного університету
м.Тернопіль, Україна

**РЕГУЛЮВАННЯ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ:
ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ**

Напрямки вдосконалення державного фінансового контролю повинні ґрунтуватися на теоретичних і законодавчих засадах функціонування та методологічних підходах до побудови системи державного фінансового контролю, а також на основі аналізу напрямів застосування такого контролю в Україні щодо суб'єктів контролю до підконтрольного об'єкта. Для чіткого визначення напрямів розвитку та вдосконалення фінансового контролю держави та її окремих суб'єктів необхідно здійснити такі дії:

по-перше, проаналізувати досвід міжнародних організацій у питаннях фінансового контролю. До таких органів належить Міжнародна організація вищих органів фінансового контролю INTOSAI та одна з її регіональних організацій – EUROSAI;

по-друге, визначити конкретні завдання здійснення різними суб'єктами державної влади контрольних повноважень щодо використання фінансів відповідно до чинних нормативно-правових актів як міжнародних, так і вітчизняних;

по-третє, провести експертизу розроблених національних Концепцій, Стратегій та законопроектів щодо розвитку та вдосконалення системи фінансового контролю держави та її окремих суб'єктів;

по-четверте, вдосконалити теоретичні засади і методологічні підходи до розроблення ефективної системи державного фінансового контролю;

по-п'яте, проаналізувати напрями застосування суб'єктом контролю щодо об'єктів [6, с. 36].

Очікуваним результатом проведених дій є визначення напрямів вдосконалення державного фінансового контролю:

1) теоретико-методологічний – запропоновані в теоретико-методологічних дослідженнях підходи щодо побудови державного фінансового контролю;

2) другий напрям є концептуальним (стратегічним) – викладений у чинних концепціях Уряду України як щодо розвитку системи керування державними фінансами в цілому, так і щодо розвитку державного фінансового контролю;

3) третій напрям – законодавчі ініціативи суб'єктів фінансового контролю держави, які направлені на вдосконалення їх функціонування.

Вважаємо, що здійснення заходів щодо розвитку та вдосконалення державного фінансового контролю за всіма визначеними напрямками дозволить усунути наявні недоліки у його функціонуванні.

У зв'язку з підґрунтям теоретико-методологічних досліджень, як наукової думки у сфері фінансів, так і державного управління, розвиток і вдосконалення фінансового контролю держави та його окремих суб'єктів пропонується за такими принципами, а саме:

- незалежність видів контролю;

- розмежування контролю за виконанням видаткової частини державного бюджету та за надходженнями до державного бюджету;

- групування та структурування суб'єктів, які здійснюють контроль за ознаками компетенції щодо об'єкта та суб'єкта контролю;

- обов'язковість ієрархічного контролю між різними видами державного фінансового контролю [1, с. 298]

Реалізація першого принципу забезпечення незалежності системи державного фінансового контролю стосується насамперед внутрішнього фінансового контролю, шляхом посилення його незалежності, створення лише окремого виконавчого органу місцевого самоврядування - комісії, яка контролює та підзвітний лише відповідній територіальній громаді.

Реалізація другого принципу - розмежування контролю за виконанням видаткової частини державного бюджету та окремо контролю доходів державного бюджету - відбувається шляхом запровадження двох вищих органів державного фінансового контролю. Враховуючи зусилля щодо збалансованості бюджету, визначені Конституцією України, контроль за доходами державного бюджету є таким же важливим, як і цільове використання видатків державного бюджету. Враховуючи те, що бюджетний процес вимагає наявності двох частин: дохідної та видаткової, контроль за бюджетними ресурсами повинен складатися з двох елементів: контролю надходжень і контролю витрачання. Пропонується запровадити два вищі органи державного фінансового контролю: один від законодавчого органу – урядова адміністрація контролює надходження коштів до державного бюджету, інша — від виконавчої влади — контролює витрачання коштів державного бюджету та використання державного майна [2].

Застосування третього принципу – структурування та групування суб'єктів контролю за ознаками компетенції щодо об'єктів контролю передбачає контроль за трьома видами: вищий державний фінансовий контроль - має виокремлення функцій контролю по відношенню до об'єкта на основі компетенції та обов'язків ієрархії організації контролю. Тобто, якщо вищий контроль виглядає зовнішнім, контроль здійснюється відповідно до об'єкта, визначеного суб'єктом контролю, який не є частиною тієї самої системи, що й суб'єкт. Якщо вищий контроль виявляється внутрішнім контролем, то контроль здійснюється

відповідно до визначеного суб'єктом контролю суб'єкта, який належить до однієї системи з суб'єктом, з метою ієрархізації зв'язків.

Заходи фінансового контролю, які здійснює зовнішній орган, зазвичай охоплюють всі державні органи і тому можуть бути розглянуті як макрозаходи; внутрішній фінансовий контроль держави можна віднести до самоконтролю, який здійснюють органи та установи за власною фінансовою та господарською діяльністю та фінансовою діяльністю їх підрозділів [3, с. 78].

Запровадження четвертого принципу - обов'язковості ієрархічного контролю між різними видами державного фінансового контролю передбачає, що суб'єкт контролю одного виду контролю є водночас суб'єктом контролю іншого виду контролю. Зазначений принцип застосовується при визначенні прав суб'єктів вищого фінансового контролю держави щодо здійснення контролю за діяльністю суб'єктів внутрішнього та зовнішнього фінансового контролю держави.

Реалізація зазначених засад розвитку та вдосконалення фінансового контролю держави та її окремих суб'єктів потребує вдосконалення існуючого нормативно-правового механізму, який пов'язаний з інституційним розвитком державних фінансів. З метою вдосконалення необхідна уніфікація існуючих нормативно-правових положень, середовища регулювання державного фінансового контролю в Україні, через впровадження сучасних наукових досягнень, теоретико-методологічних досліджень державного фінансового контролю з метою гармонізації існуючого нормативно-правового середовища виключно шляхом прийняття системоутворюючого нормативно-правового акту, яким може стати Кодекс державного фінансового контролю України.

Прийняття такого законодавчого документу дозволить подолати фрагментарність в організації державного фінансового контролю, яка склалася внаслідок здійснення законодавчих ініціатив різними його суб'єктами. Крім того, нагальна необхідність систематизації та впорядкування нормативно-правового механізму державного фінансового контролю продиктована багатьма причинами [4, с. 58].

В першу чергу державний фінансовий контроль має велике суспільне значення саме як вищий елемент управління системою державних фінансів. Найважливіші питання їх створення та поширення регулюються відповідними кодексами – Бюджетним, Митним та Податковим, тому системоутворюючий нормативний акт державного фінансового контролю також повинен мати формат кодексу, який дозволить контролювати функцію державних фінансових ресурсів має бути повністю реалізована в державному управлінні.

По-друге, аналіз нормативно-правового механізму дав змогу встановити, що діяльність органів державного фінансового контролю регулюється нормативними документами різного рівня – від Законів України до інструкцій та положень. Тому розроблення та прийняття Кодексу державного фінансового контролю України забезпечить єдину методологічну основу нормативно-правового механізму повноцінної системи державного фінансового контролю та унеможливить порушення правил, методів і форм контролю.

По-третє, необхідно створити ефективний нормативно-правовий механізм регулювання діяльності органів державного фінансового контролю з урахуванням досягнень світового досвіду. Україна в особі Рахункової палати України є членом багатьох міжнародних організацій, які постійно вдосконалюють методологічні основи діяльності державного фінансового контролю. Реалізація прийнятих на міжнародних конгресах декларацій і резолюцій щодо функціонування державного фінансового контролю можлива лише шляхом прийняття відповідного системоутворюючого законодавчого акту.

По-четверте, склалася неприпустима ситуація щодо контролю за надходженнями до державного бюджету, створенням дефіциту державного бюджету, формуванням та

використанням державного та гарантованого державою боргу, тому прийняття Кодексу фінансового контролю України унеможливить неефективність та посилення контролю за бюджетним процесом.

По-п'яте, існує значна кількість не пов'язаних між собою нормативно-правових актів. З цієї причини необхідно використовувати формуючу синергетичну функцію всієї системи, яка полягає у здатності системи до саморозбудови шляхом підготовки та прийняття системоутворюючого законодавчого акту. Тому вважаємо, що системоутворюючий нормативно-правовий акт має це врегулювати та закріпити [5, с. 98].

Список використаних джерел:

1. Вітвицька Н. С., Чумакова І. Ю., Коцупатрий М. М., Фенченко М. Т. Державний фінансовий контроль : навч.-метод. посіб. для самост.вивч. дисципліни. Київ: КНЕУ, 2003. 408 с.
2. Гриджук І. А. Удосконалення регуляторного механізму державного контролю у фінансово-економічній сфері. *Державне управління: удосконалення та розвиток*. 2019. № 1. URL:http://nbuv.gov.ua/UJRN/Duur_2019_1_12 (дата звернення: 30.09. 2022).
3. Грицишен Д. О., Свірко С. В., Супрунова І. В. Інституалізація державної фінансово-контрольної діяльності як інструмента бюджетної безпеки країни. *Економіка, управління та адміністрування*. 2021. № 2. С. 77-84.
4. Приймак С. В., Гончарук С. М., Мосолова Ю. О. Стан і перспективи державного фінансового контролю в Україні. *Міжнародний науковий журнал "Інтернаука". Серія : Економічні науки*. 2021. № 9. С. 55-64.
5. Реформування фінансового контролю в Україні : проблемні питання та напрями їх вирішення : монографія за заг.ред.канд.екон.наук, професор Дікань Л.В. Харків: ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2015. 220 с.
6. Романів Є. М., Долбнєва Д. В. Необхідність та напрямки удосконалення системи державного фінансового контролю в Україні як вимога сьогодення. *ScienceRise*. 2016. № 2(1). С. 35-38.

Khrystyna DUBCHAK

*student at the West Ukrainian National University
Ternopil, Ukraine*

PLANNING AS THE MOST IMPOTANT STAGE OF THE AUDIT OF MATERIAL COSTS OF THE ENTERPRICE

Planning is an important stage of the audit. Audit planning of material costs at enterprises includes the development of an audit strategy and directly a plan of audit procedures in order to reduce the audit risk to an acceptably low level. Effective planning ensures that sufficient attention is paid to those areas of material cost accounting where the risk of material misstatement is the greatest, with the aim of its effective implementation, and helps to properly distribute work among project team members, to provide supervision of project team members and review of their work, to coordinate work performed by component auditors and experts.

According to the International Standards for Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services, audit planning includes establishing a general audit strategy for the task and developing an audit plan [1]. The nature and scale of planning work varies depending on the size and complexity of the entity's organizational structure, the features of the production process, the range of products, the materials used, the geographic location of the entity, the effectiveness of the internal control system, the auditor's experience with the entity, as well as changes that occurred in the circumstances that arose during the execution of the audit agreement. According to ISA 300 "Planning", the following requirements for planning are given [1].

According to experts, the planning process is continuous. But when planning, the auditor must consider the deadline for certain planning works and audit procedures, which must be completed before further audit procedures are performed in substance [2].

It should be noted that the general strategy of the audit of material costs reflects the scope, terms and objects of the audit, and determines the development of the program of audit procedures. The process of developing an overall audit strategy helps to determine the nature, timing and scope of the required resources.

The audit strategy should define:

- resources required for specific areas of accounting for material costs, for example, using team members with relevant experience to work with areas characterized by a high level of risk, or involving experts to work on complex issues;
 - allocation of resources according to specific areas of the audit, for example, the number of project team members assigned to monitor the inventory at the locations of stocks, the scope of checking the work of other auditors in the case of a group audit, or the budget of audit hours to be allocated to areas with a high level of risk;
 - terms of application of these resources.

After the development of the general audit plan is completed, a plan of audit procedures is developed for the implementation of the strategy, taking into account the need to achieve the audit objectives through the effective use of the auditor's resources. Development of a strategy and a plan of audit procedures are processes that are not necessarily performed separately or sequentially, they are closely interrelated, since changes in one can cause changes in the other.

In turn, the plan of audit procedures is more detailed compared to the general audit plan and includes the nature, timing and extent of audit procedures that must be performed by project team members in order to obtain sufficient and appropriate audit evidence to reduce audit risk to an acceptably low level.

Documentation of the audit plan also serves as evidence of proper planning and execution of audit procedures and can be reviewed and approved prior to further audit procedures.

Having characterized the existing practice, it should be noted that the planning of these audit procedures is carried out during the entire audit period as the audit plans and the program of audit procedures are developed. For example, the planning of audit risk assessment procedures is usually carried out at the initial stage of the audit. However, planning the nature, timing and scope of specific audit procedures depends on the results of risk assessment procedures. In addition, the auditor may begin performing audit procedures on some classes of transactions, account balances, and disclosures before completing a more detailed audit plan for the remaining audit procedures.

Thus, conducting any random audit is associated with a certain risk for the audit organization, to assess the level of which it is advisable to carry out a preliminary risk calculation at the stage of determining the overall audit strategy.

Literature

1. Handbook of International quality control, auditing, review, other assurance, and related services pronouncements. URL: <https://www.iaasb.org/publications/2020-handbook->

[international-quality-control-auditing-review-other-assurance-and-related-services](#) (дата звернення: 20.09.2022).

2. Process Susceptibility, Control Risk, and Audit Planning Robert Libby, James T. Artman and John J. Willingham *The Accounting Review* Vol. 60, No. 2 (Apr., 1985), pp. 212-230 American Accounting Association URL: <https://www.jstor.org/stable/246787> (дата звернення: 12.08.2022).

Khrystyna DUBCHAK

*student at the West Ukrainian National University
Ternopil, Ukraine*

THE ECONOMIC ESSENCE OF THE ENTERPRISE'S MATERIAL COSTS

An important factor in the effective operation of enterprises is high-quality information support for management decision-making. An exceptional role is played by a scientifically based and practically coordinated accounting system. In the conditions of an unstable economic situation, the issue of a better understanding of the company's costs, their optimization and effective management becomes especially important.

In modern economic literature, there are different interpretations of the term "costs", so we have singled out the following approaches to their definition:

1) the definition given in NAS (National Accounting Standards) 16 "Expenses" [1] and IFRS (International Financial Reporting Standards) [2] characterizes the object from an accounting point of view, i.e., reveals the place of costs in the accounting system, namely: in the balance sheet of the enterprise.

2) most of the researched definitions of scientists are similar in nature, and mostly highlight the economic side of the research object, but do not emphasize the accounting aspect of expenses.

3) in the projection of the above definitions on the definition of the studied "material costs", the following can be proposed: the material costs of an industrial enterprise for a certain period are the cost of material resources that were used in the production of products in such a period and the cost of which can be directly attributed to a unit of production.

After researching the regulatory framework, it was established that the main regulatory act that defines a complex of concepts related to the definition and classification of expenses in Ukraine is NAS 16 "Expenses" [1].

According to NAS 16, the production cost of products (works, services) includes:

- 1) direct material costs;
- 2) direct labor costs;
- 3) other direct costs;
- 4) variable general production and constant distributed general production costs.

At the same time, it is necessary to emphasize that the list and composition of articles for calculating the production cost of products is established by the enterprise independently.

Considering NAS 16 "Expenses" [1], the first thing to note is that material costs include the cost of the following types of values:

1) raw materials and materials that are purchased from third-party enterprises and organizations and are part of the manufactured products, creating its basis or are a necessary component in the manufacture of industrial products;

2) purchased components and semi-finished products that are subject to assembly or additional processing at this enterprise;

3) various fuels purchased from third-party enterprises and organizations, which are used for the technological purpose of obtaining all types of energy, heating production premises, transport work related to maintenance of production by own transport;

4) purchase of all types of energy, which is spent on technological, energy and other production needs of the enterprise;

5) purchased materials that are used in the production process of industrial products to ensure the normal technological process and product packaging.

A review of approaches to the interpretation of the term "costs" showed that there is no single definition accepted by most scientists. Certain differences can be explained, first, in the complex of which concepts and economic categories it is used.

In terms of the researched question, it can be concluded that the concept of "costs" must be considered, first, as a monetary expression of all structural elements of the company's stocks, which are used to produce a certain unit of production.

Literature

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку «Витрати», затверджений Наказом Міністерством фінансів України № 318 від 31.12.1999 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0027%2D00&p=1154500791191400#Text> (дата звернення: 18.09.2022).
2. International Financial Reporting Standards. URL: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/> (дата звернення: 22.08.2022).

Олена ЗУБКЕВИЧ
здобувач

Зоряна ЛИТВИН
*кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри фінансового контролю та аудиту
Західноукраїнський національний університет
м. Тернопіль, Україна*

МАРКЕТИНГОВА ДІЯЛЬНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВА

Середовище, в якому функціонує підприємство, постійно змінюється під впливом певних факторів. Щоб унеможливити негативний вплив цих факторів на підприємство та створити позитивний імідж підприємства, виникає необхідність дослідження поведінки споживачів, конкурентів, постачальників та власних показників. Окрім того, на ринку присутні одночасно кілька конкуруючих між собою товарів, тому кожне підприємство

прагне вплинути на вибір покупця на свою користь. Ефективним способом такого впливу на покупця є реклама як інструмент маркетингу.

Н.М. Голда визначає, що «маркетинг (market getting – завоювання ринку) – це діяльність підприємства, що пов'язана з вивченням ринкових факторів, а також з розробкою й реалізацією таких заходів, що сприяють досягненню ринкових цілей підприємства» [2, с.3].

Маркетинговий аналіз – це збір інформації про діяльність підприємства, вивчення її по основних напрямках (товар, ціна, покупці, просування) і використання отриманих результатів для вибору напрямів розвитку бізнесу в цілому і його окремих складових.

Основні етапи маркетингового аналізу це - аналіз кон'юнктури ринку, аналіз цінової політики, аналіз системи розподілу продукції, аналіз конкурентоспроможності продукції, аналіз стадій життєвого циклу продукції. Однак, суттєвою прогалиною в існуючих дослідженнях є:

по-перше, мала кількість рішень для малого та середнього бізнесу, що накладає деякі обмеження на використання певних аналітичних інструментів;

по-друге, відсутній розгляд проблематики розробки моделей і інформаційних технологій та їх прикладних рішень, що постають перед підприємствами у сфері маркетингового управління[9, с.239].

Крім того, маркетинг розглядають як:

- процес планування розробки виробу;
- соціальний процес;
- функцію управління фірмою через ринок, а не лише через виробництво;
- стиль мислення підприємця, спрямований на задоволення потреб споживача;
- вид людської діяльності;
- сучасну філософію бізнесу;
- вид ринкової діяльності;
- сферу знань (знання про ринок);
- процес управління ринком [10, с.20].

Маркетинг як вид управлінської діяльності регулює не лише виробництво, а й поведінку споживачів, збутову діяльність в умовах конкуренції; спрямований на створення умов для ефективного розвитку і функціонування підприємства не лише в теперішньому часі, а й в майбутньому. Даний підхід пояснюється тим, що маркетингова діяльність – це діяльність, насамперед, орієнтована на перспективу. Особливістю маркетингу як виду управління є можливість прийняття рішення на основі економічних показників, що дозволяє точно і успішно спрогнозувати ризики для підприємства і виокремити його можливості.

Для детального вивчення сутності поняття «маркетингова діяльність» необхідно дослідити основні етапи формування маркетингової діяльності на вітчизняних підприємствах (табл.1).

Таблиця 1

Основні етапи формування маркетингової діяльності в Україні

Етап	Тривалість етапу	Процес формування поняття «маркетингова діяльність» на вітчизняних підприємствах
I	кінець 80-х – початок 90-х років ХХ ст.	зародження маркетингової діяльності (поняття «маркетинг» починають ототожнювати із рекламою)
II	до середини 90-х років ХХ ст.	високий рівень суперництва між економічними суб'єктами, спричинений відносно однаковими доходами конкурентів
III	до 2000-их років	внаслідок насичення ринку іноземними товарами виникає потреба у пристосуванні міжнародних способів маркетингової діяльності до вітчизняних
IV	2000-2005 роки	у практичній діяльності підприємств починають використовувати зарубіжні маркетингові теорії
V	2005-2010 роки	виникають маркетингові агенції, посередники, відділи маркетингу на підприємствах
VI	2010 – дотепер	стрімкий розвиток інноваційних маркетингових інструментів

Найбільш точно і просто визначення маркетинговій діяльності дала Американська асоціація маркетингу: «Маркетинг — це підприємницька діяльність, пов'язана з напрямком потоку товарів та послуг від виробника до споживача».

Доцільно назвати маркетингову діяльність «філософією бізнесу», ніж обмежуватись конкретним визначенням, оскільки така діяльність фактично не є обмеженою певними правилами і постійно змінюється.

З урахуванням різних ознак, маркетинг можна класифікувати наступним чином:

- 1) в залежності від стану попиту: конверсійний (негативний попит), стимулюючий (попит відсутній), розвиваючий (попит формується), ремаркетинг (попит падає), синхромаркетинг (попит коливається), підтримуючий (попит стабільний), демаркетинг (попит надмірний), протидіючий (попит не бажаний, не дозволений);
- 2) за об'єктом продажу: маркетинг товарів, маркетинг послуг;
- 3) залежно від країни походження: маркетинг експортних товарів, маркетинг імпортованих товарів» [5, с.68].

Потрібно чітко бачити різницю між маркетингом товарів і маркетингом послуг. Якщо товар є фізичним благом, то послуга є формою спілкування продавцем і покупцем. Аналізуючи послуги, у концепцію маркетингу необхідно додати ще 3 пункти: *people* – персонал, *process* – процес (наприклад, швидкість виконання) та *physical evidence* – підтвердження (у вигляді позитивних відгуків, сертифікатів, рекомендацій).

Якщо якість товару залежить від технічних та споживчих характеристик, то якість послуги – від клієнта і його потреб. Проте для товарів і для послуг стратегія маркетингу є однаковою – збільшення прибутку та зміцнення конкурентних позицій [3, с.42].

Будь-яке підприємство, що є суб'єктом реалізації продукції, товарів або послуг, зазвичай має конкурентів та завжди має споживачів. Саме тому виникає необхідність маркетингового стилю управління підприємством з орієнтацією на споживача.

Головними завданнями маркетингового аналізу є: вивчення попиту на продукцію, ринків її збуту і обґрунтування плану виробництва і реалізації продукції відповідного обсягу і асортименту; аналіз факторів, що формують еластичність попиту на продукцію; оцінка конкурентоспроможності продукції, пошук резервів зростання її рівня; розробка стратегії, тактики, методів і засобів формування попиту і стимулювання збуту продукції; оцінка стійкості та ефективності виробництва і збуту продукції[6].

Схема маркетингової діяльності включає:

- 1) постановку конкретних маркетингових цілей (таких як: збільшити обсяг продажу у 2023 році вдвічі у відношенні до результатів підприємства в 2022 році);
- 2) повний аналіз ринку (поділ ринку, відбір цільових сегментів, дослідження попиту, покупців, конкурентів тощо);
- 3) створення маркетингового комплексу («4Р») для кожного цільового сегмента: продукт (різноманіття, властивості, якість), ціна (% націнки, терміни платежів), збут (сервісне обслуговування), просування (створення іміджу, виставки, надання кредитів, персональний продаж тощо).

Наведені вище елементи є основними в маркетинговій діяльності суб'єкта і формують маркетинговий комплекс. Крім цього, маркетингова діяльність передбачає застосування додаткових маркетингових систем: інформації; організації; планування; контролю. Модель маркетингової діяльності зображена на рис.2 [1, с.15].

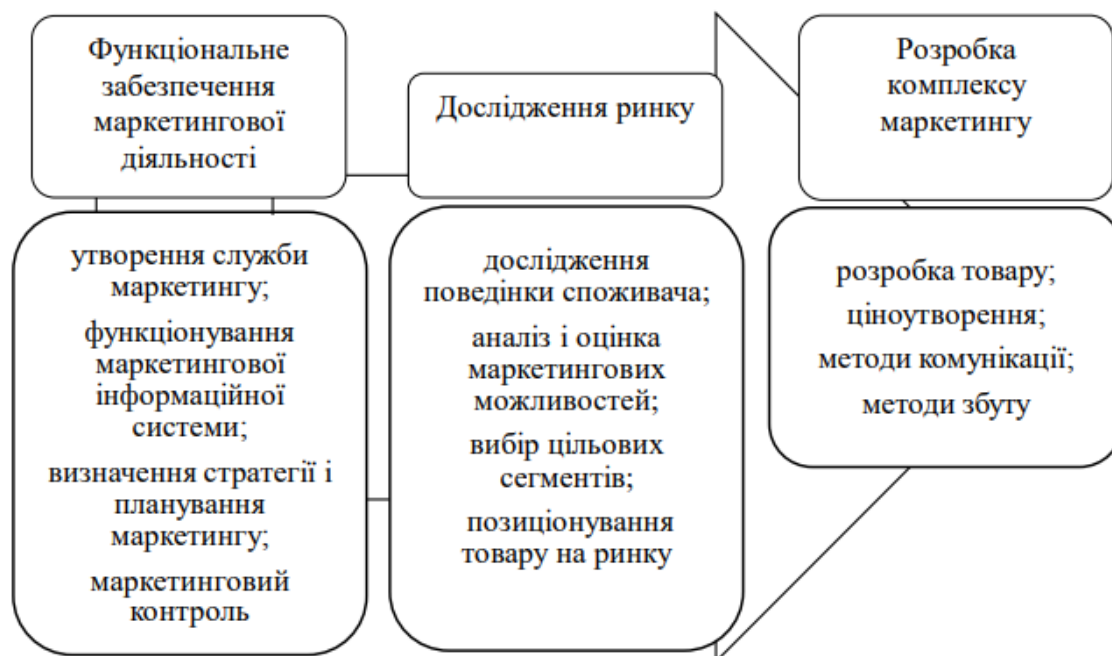


Рис.2. Модель маркетингової діяльності

На основі сказаного вище, І.О. Храбатин пропонує такі маркетингові концепції:

- 1) традиційна (орієнтована на споживача);

- 2) виробнича (економічне виробництво дозволяє продавати товари за низькими цінами);
- 3) товарна (постійна модернізація товару);
- 4) збутова (організація продажів);
- 5) концепція соціально-етичного маркетингу (маркетингова діяльність не має суперечити моральним нормам);
- б) концепція маркетингових стосунків (прибуток від продажу товару або послуги постійним клієнтам перевищує прибуток від продажу новим) [12, с.25].

Підприємство має грамотно поєднати одночасно кілька концепцій маркетингу у своїй діяльності, щоб унеможливити негативний вплив відповідних факторів та суб'єктів.

Сукупність цих факторів та суб'єктів впливу О.М. Прядко називає «маркетинговим середовищем організації». І відносить: «конкурентів, постачальників, споживачів, посередників, контактні аудиторії (фактори мікросередовища або фактори прямого впливу); соціально-культурні, політико-правові, технологічні, природно-географічні, економічні фактори (фактори макросередовища або фактори непрямого впливу)» [11, с.12].

Л.В. Лазоренко зазначає, що «управління маркетинговою діяльністю направлене на уникнення негативного впливу факторів або прийняття рішення щодо усунення наслідків такого впливу і включає планування, аналіз, запровадження, контроль заходів заради досягнення завдань організації (зростання обсягу збуту, збільшення частки ринку та ін.)» [4, с.14].

Узагальнюючи вищесказане, можна стверджувати, що правильно побудована маркетингова стратегія дає змогу підприємству працювати ефективніше та примножувати прибуток, мінімізуючи зусилля.

Список використаних джерел:

1. Андреева В. М. Маркетинг: опорний конспект лекцій. Харків: Харк.нац. акад.міськ. госп-ва., 2011. 64 с.
2. Голда Н.М., Краузе О. І. Маркетинг: опорний конспект лекцій. Тернопіль: ТНТУ, 2018. 96 с.
3. Іванова Л. О. Маркетинг послуг : навчальний посібник. Львів : Видавництво Львівського торговельно-економічного університету, 2018. 508 с.
4. Лазоренко Л.В. Управління маркетинговою діяльністю підприємства. *Економіка. Менеджмент. Бізнес.* 2019. № 3 (29). С.13-17.
5. Литвин З. Б., Серединська В. М. Аналіз як невід'ємний інструмент ефективності в системі управління підприємством. III Міжнародна науковопрактична конференція «Сучасні детермінанти фіскальної політики: локальний та міжнародний вимір» Тернопіль: ТНЕУ, 2019. С. 237-240.
6. Литвин З.Б., Штефан Б.М. Бізнес - аналітика в маркетинговій діяльності підприємств: практичні підходи. 2016. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/25284>
7. Литвин З.Б. Чорна І.А. Основні принципи та функції маркетингової діяльності підприємства. *Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія: зб. матеріали VIII Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (Тернопіль, 23 грудня 2020 р.).* Тернопіль: ЗУНУ, 2021. С.10-14. <http://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/41040>
8. Литвин З.Б., Чорна І.А. Інформаційне забезпечення маркетингового аналізу. *Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія: зб. матеріали VIII*

**XI Міжнародна науково-практична Інтернет-конференція
«Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія»
1 грудня 2022 року, м. Тернопіль**

Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (Тернопіль, 23 грудня 2020 р.). Тернопіль: ЗУНУ, 2021. С.87-90.<http://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/41066>

9. Литвин З.Б., Штефан Б.М., Актуальність бізнес-аналітики в умовах сучасного підприємництва. *Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції «Економіка без кордонів: інтеграція, інновація, транскордонне співробітництво»* м. Каунас (Литва), 2016. С. 239-243.
10. Петруня Ю. Є. Маркетинг: навч. посібник. 3-тє видання, переробл. і доповн. Дніпропетровськ : Університет митної справи та фінансів, 2016. 362 с.
11. Прядко О.М. Маркетинг : опорний конспект лекцій для студентів. Х.:ХДУХТ, 2018. 50 с.
12. Храбатин О.І., Яворська Л.В. Маркетинг: навчальний посібник/ за ред. О. А. Тимчика. Київ : Видавництво, 2014. 284 с.

Олена ЗУБКЕВИЧ
здобувач

Зоряна ЛИТВИН
*кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри фінансового контролю та аудиту
Західноукраїнський національний університет
м. Тернопіль, Україна*

АУДИТ, МАРКЕТИНГОВИЙ АУДИТ: СПІЛЬНІ ТА ВІДМІННІ РИСИ

Управління маркетинговою діяльністю направлене на уникнення негативного впливу факторів або прийняття рішення щодо усунення наслідків такого впливу і включає планування, аналіз, запровадження, контроль заходів заради досягнення завдань організації (зростання обсягу збуту, збільшення частки ринку та ін.).

Планування маркетингової діяльності здійснюється з метою зменшення ступеня невизначеності і ризику; організація - з метою формування організаційних одиниць для виконання маркетингових функцій (формування посадових інструкцій працівників маркетингу). Контроль маркетингової діяльності спрямований на оцінку результатів реалізації маркетингових стратегій та визначення коригувальних дій [6, с.12].

Маркетинг як вид управлінської діяльності регулює не лише виробництво, а й поведінку споживачів, збутову діяльність в умовах конкуренції; спрямований на створення умов для ефективного розвитку і функціонування підприємства не лише в теперішньому часі, а й в майбутньому. Даний підхід пояснюється тим, що маркетингова діяльність – це діяльність, насамперед, орієнтована на перспективу. Особливістю маркетингу як виду управління є можливість прийняття рішення на основі економічних показників, що дозволяє точно і успішно спрогнозувати ризики для підприємства і виокремити його можливості.

Взаємодія функцій управління підприємством та маркетинговою діяльністю підприємства

<i>Функції управління</i>	<i>Функції управління маркетинговою діяльністю</i>
<i>Визначення цілей</i>	<i>Організація збору і оброблення маркетингової інформації</i>
<i>Планування</i>	<i>Планування ринків, фінансового забезпечення, цін. комплексу маркетингових комунікацій тощо</i>
<i>Прийняття рішення</i>	<i>Формування і реалізація цінової та товарної політики, каналів збуту</i>
<i>Організація діяльності</i>	<i>Добір кадрів з маркетингу; створення організаційної структури</i>
<i>Аналіз</i>	<i>Встановлення відхилень, визначення недоліків та їх усунення маркетингом</i>
<i>Мотивація</i>	<i>Побудування системи стимулювання працівників (матеріального та нематеріального)</i>
<i>Контроль</i>	<i>Контроль за виконанням функцій маркетингу (аудит, контроль працівників тощо)</i>

Використання інформаційних технологій у маркетингу мають свою специфіку. Вони потребують якісної автоматизації, великих сховищ даних, доступу і пошуку інформації у базах даних, наявності потужних засобів комп'ютерних комунікацій, тощо [9].

Якість маркетингової інформації впливає на якість результату від прийнятого управлінського рішення. Традиційні методи і форми управлінського контролю зазвичай направлені на виправлення помилок суб'єкта господарювання, допущених ним в минулому. Постійні інформаційні зміни вимагають впровадження на підприємствах нової форми превентивного контролю – маркетингового аудиту.

Аудит маркетингу (маркетинговий аудит) – це управлінське консультування щодо виявлення упущених вигод й розроблення ефективної маркетингової стратегії фірми з метою виявлення проблем і можливостей [4, с.691].

Об'єктами маркетингового аудиту є зовнішнє і внутрішнє маркетингове середовище підприємства. Суб'єктами є замовники та виконавці аудиту.

До основних характеристик маркетингового аудиту належить:

- 1) всеосяжність (охоплення всіх головних елементів маркетингової діяльності);
- 2) систематичність (впорядковане діагностування маркетингового макросередовища та мікросередовища);
- 3) незалежність;
- 4) періодичність (аудит маркетингу необхідно проводити не лише з ціллю вирішення проблем, але для їх прогнозу та уникнення).

Маркетинговий аудит є складовою частиною стратегічного контролю маркетингу. Загалом контроль маркетингової діяльності поділяється на три типи:

**XI Міжнародна науково-практична Інтернет-конференції
«Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія»
1 грудня 2022 року, м. Тернопіль**

- 1) стратегічний контроль (перевірка відповідності цілей, програм підприємства, стратегічних установок, програм підприємства наявним та прогнозованим ринковим можливостям);
- 2) тактичний контроль (зіставлення фактичних показників з плановими та коригування показників фахівцями з маркетингу при необхідності);
- 3) оперативний контроль (контроль прибутковості на рівні споживачів, територій, товарів, каналів розподілу, груп споживачів) [1, с.55].

Прийнято вважати, що поняття «аудит» походить із сфери бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Законодавством України визначено, що до аудиторських послуг належить «огляд фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності, виконання завдань з іншого надання впевненості та інші професійні послуги, що надаються відповідно до міжнародних стандартів аудиту» [11].

Визнано, що термін «маркетинговий аудит» не має правового підґрунтя, проте цей термін активно використовується приблизно з 1950-1960 рр., адже саме в цей час маркетинговий аудит з'являється у списку послуг багатьох консалтингових фірм.

Варто зазначити, що консалтинг входить до супутніх послуг, які надаються аудиторами. Окрім того, в Міжнародному стандарті завдань з огляду 2410 «Огляд проміжної фінансової інформації, що виконується незалежним аудитором суб'єкта господарювання» вказано, що аудитор має право деталізувати дані за обсягами збуту товарів та по місяцях, обговорювати умови контрактів з відділом маркетингу [10].

Основною відмінністю маркетингового аудиту від аудиту фінансової звітності є його спрямованість, адже маркетинговий аудит спрямований на оцінку майбутніх подій, маркетингової стратегії підприємства а майбутньому періоді. Предметом дослідження традиційного аудиту є результати фінансової діяльності, маркетингового аудиту – дані маркетингового аналізу, тобто стан інформаційного забезпечення. Основне призначення традиційного аудиту – перевірка даних на відповідність чітким установленим критеріям (наприклад, вимогам законодавства). Для маркетингового аудиту це – розробка маркетингових стратегій.

Висновок маркетингового аудиту теж відрізняється від традиційного і є не лише звітом про виявлені факти, а й рекомендацією для керівництва підприємства на майбутнє.

Таким чином, маркетинговий аудит має як спільні, так і відмінні риси з традиційним і в Україні розглядається як вид супутніх послуг, а саме – маркетинговий консалтинг. Деякі основні спільні та відмінні риси аудиту та маркетингового аудиту наведено в табл.2.

Таблиця 2

Спільні та відмінні риси аудиту та маркетингового аудиту

Ознаки	Аудит	Маркетинговий аудит
Відмінні риси		
Ціль	Оцінка на відповідність установленим критеріям	Формування плану рекомендацій з підвищення ефективності маркетингової діяльності
Методики дослідження	Нормативні та індивідуально розроблені	Нормативні, індивідуально розроблені та інтегровані показники

Реалізація результатів	Прийняття управлінських рішень	Прийняття оперативних і стратегічних рішень
Дані звіту	Виявлені факти	Виявлені факти та рекомендації на майбутнє
Спільні риси		
Користувачі результату	Внутрішні і зовнішні	
Періодичність проведення	Систематично	
Класифікація	Внутрішній і зовнішній	

Отже, маркетинговий аудит, як і традиційний, поділяється на дві основні частини: внутрішній і зовнішній аудит. Найчастіше підприємство потребує проведення спільного аудиту, тобто проведення внутрішнього і зовнішнього аудиту одночасно. Завдяки цьому і можна отримати найякісніші результати після проведення аудиту.

Список використаної літератури:

1. Абрамович І.А. Маркетингова діяльність підприємства та контроль за її реалізацією. *Агросвіт*. 2020. №10. С. 52-56.
2. Базилюк В.Б., Безпалько І. Р. Організація та впровадження практики маркетингового аудиту на підприємствах. *Наукові записки*. 2017. №2 (55). С.180-187.
3. Дерев'янченко Т.Є. Маркетинговий аудит: методичні матеріали з вивчення дисципліни. Київ: КНЕУ ім. В.Гетьмана, 2019. 31 с.
4. Косенко О.П. Маркетингова діяльність підприємств: навчальний посібник за заг.ред. Косенко О.П. Харків: НТУ «ХПІ», 2018. 1000 с.
5. Литвин З.Б., Штефан Б.М. Бізнес - аналітика в маркетинговій діяльності підприємств: практичні підходи. 2016. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/25284>
6. Литвин З.Б. Чорна І.А. Основні принципи та функції маркетингової діяльності підприємства. *Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія: зб. матеріали VIII Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. Тернопіль: ЗУНУ, 2021. С.10-14.* <http://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/41040>
7. Литвин З.Б., Чорна І.А. Інформаційне забезпечення маркетингового аналізу. *Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія: зб. матеріали VIII Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. Тернопіль: ЗУНУ, 2021. С.87-90.* <http://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/41066>
8. Литвин З.Б., Штефан Б.М., Актуальність бізнес-аналітики в умовах сучасного підприємництва. Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції «Економіка без кордонів: інтеграція, інновація, транскордонне співробітництво" м. Каунас (Литва), 2016. С. 239-243.
9. Литвин.З.Б., Штефан Б.М. Інформаційне забезпечення маркетингової діяльності сучасного підприємства. *Принципи нової економіки України та формування її фінансово-*

**XI Міжнародна науково-практична Інтернет-конференція
«Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія»
1 грудня 2022 року, м. Тернопіль**

інвестиційної основи: матеріали міжнародної науково-практичної конференції; Національний гірничий університет. Дніпропетровськ. 2015. С. 197–201.

10. Мельнічук М. В. Аудит оцінювання управлінської діяльності: тези доповідей II Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції молодих вчених «*Бухгалтерський облік, аналіз і аудит в системі інформаційного забезпечення підприємств*». Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2016. С. 122-124.

11. Підгурська І.А., Легкий О.А. Конкурентний аналіз інформаційного бізнес-середовища у цифровому маркетингу. *Маркетинг і цифрові технології*. 2019. № 3. С.25-35

Лілія КОРОЛЮК
здобувач

Михайло ЛУЧКО
*доктор економічних наук, професор
завідувач кафедри фінансового контролю та аудиту
Західноукраїнського національного університету
м.Тернопіль, Україна*

ЗАСАДИ АУДИТУ ДІЯЛЬНОСТІ ПРИВАТНОГО МЕДИЧНОГО ЗАКЛАДУ

Кожна аудиторська перевірка складається з чотирьох основних етапів. Ці етапи мають компоненти, які складають процес аудиту. Ці компоненти включають постійне підвищення ефективності та якості медичного обслуговування порівняно зі стандартним набором рекомендацій. Кожен компонент спирається на попередній, створюючи безперервний цикл вдосконалення.

Аудиторська перевірка в приватних закладах охорони здоров'я відбувається за такими етапами:

- планування (здійснюється вибір теми й методології дослідження);
- підготовчий (узгодження мультидисциплінарної команди, дефініція еталонних критеріїв, підбір інструментарію дослідження);
- процес здійснення аудиту (збір даних, проведення аналізу інформації);
- розробка коригувальних дій (апробація, розроблення і впровадження пропозицій, здійснення аналізу ефективності, проведення повторного аудиту).

На першому етапі установи, які проводять внутрішні аудити, повинні визначити тему та мету свого проекту. Це перший крок у створенні аудиторського плану. Після цього вони розробляють метод аудиту, який відповідає певним вказівкам і стандартам. Багато закладів вирішують зосередитися на різних сферах, таких як клінічна допомога, епідеміологія, соціальне покращення тощо. Вибір теми – до компетенції головного лікаря закладу. Головний лікар повинен розглянути питання про покращення моніторингу задоволеності пацієнтів, результати аналізу скарг та інші відповідні дані. Крім того, члени команди також можуть запропонувати тему для аудиту.

На першому етапі планування закладу охорони здоров'я визначають предмет і мету аудиту, методику його проведення. Тематика аудиту має бути обрана актуальною й

**XI Міжнародна науково-практична Інтернет-конференція
«Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія»
1 грудня 2022 року, м. Тернопіль**

локальною, з метою покращення соціальних, клінічних, профілактичних та епідеміологічних аспектів діяльності закладів охорони здоров'я. Тему внутрішнього аудиту можуть підняти й інші члени команди. Наприклад, проблемою може стати збільшення частоти ускладнень на рік у гіпертоніків, збільшення середньої кількості днів перебування післяопераційних хворих, низька кількість звернень аптечних пацієнтів до сімейного лікаря, збільшення в кількості скарг.

Згодом обирають мету й завдання для проведення внутрішнього аудиту, які повинні відповідати ряду критеріїв: бути конкретними, орієнтуватися на цільову аудиторію чи системи, на які вони спрямовані, бути вимірними.

На другому етапі створюється середовище для безпосередньої перевірки, тобто відбувається планування роботи, формування вибірки документів та методів дослідження. А саме відбувається безпосередня перевірка зведених та первинних документів про діяльність медичної установи, бланків опитування, інвентаризаційних документів та інших фактів господарської діяльності.

Процес підготовки до проведення аудиту полягає в виборі методології дослідження, дослідженні первинної документації, вивчення звітних форм, відповідності процесу лікування стандартам та протоколам, опрацювання думки пацієнтів шляхом опитування. Також за основу показників аудитор бере якість медичної допомоги в окресленій галузі.

На підготовчому етапі створюється мультидисциплінарна команда, визначаються еталонні стандарти і вибір інструментів і методологій аудиту.

На засіданні мультидисциплінарна команда затверджує показники якості, тобто показники, значення яких буде оцінено під час аудиту. Даний показник є показником відповідності еталонним показникам. Як довідкові положення можуть бути використані положення клінічних рекомендацій та уніфікованих клінічних медичних процедур на основі доказової медицини. Також можна використовувати показники, які розроблені самостійно в мультидисциплінарній команді, наприклад, кількість пацієнтів, що не задоволені медичним обслуговуванням закладу, час очікування пацієнтом на прийом, кількість профілактичних оглядів пацієнтів, які перебувають на обліку на рік, якість медичної документації тощо. У залежності від визначеного виду аудиту оберіть інструмент аудиту: спостереження, моніторинг, аналіз медичних картотек, хронометраж бенчмаркінг, тощо.

Цей етап проводиться з метою поліпшення якості медичної допомоги. Основним критерієм покращення роботи медичного закладу є:

- ✓ розробка та впровадження ефективного менеджменту;
- ✓ регулярні збори колективу з метою роз'яснення цілей та принципів концепції покращення роботи медичного закладу і якості надання медичних послуг;
- ✓ створення моно- або мультидисциплінарних груп за напрямками роботи медичного закладу шляхом залучення працівників різних підрозділів з метою збільшення якості надання послуг;
- ✓ забезпечення навчання для працівників медичного закладу;
- ✓ розробка мотиваційної складової персоналу для вдосконалення його роботи шляхом запровадження матеріальної та соціальної винагороди.

На наступному етапі здійснюється безпосереднє дослідження роботи медичного закладу. На третьому етапі відбувається процес перевірки шляхом застосування аудиторських процедур, формування аудиторського звіту, впровадження результатів та моніторинг змін.

Основним об'єктом аудиту, за рішенням головного лікаря або власника приватного закладу, є процеси провадження діяльності. Шляхом спеціальних методологій дослідження визначаються вузькі місця та недоліки в роботі організації, розробляються та формуються спеціальні пропозиції з метою поліпшення існуючої практики.

Аналізування та збір інформації відбувається шляхом акумулювання за допомогою певних методик, а саме:

- спостереження та хронометраж (здійснення безпосереднього спостереження за процесом надання допомоги шляхом присутності кваліфікованих працівників під час консультації, огляду, вимірювання; перевірка безпосереднього середовища надання допомоги пацієнту, тобто чистоти, теплоти, освітлення; наявність необхідного лабораторного обладнання, медичного обладнання та медикаментів і лікарських засобів; тривалість надання медичної послуги та термін її очікування);
- дослідження історій хвороб, документів про пацієнтів, вірність класифікацій, амбулаторних карток, звітів за періоди, журналів реєстрацій, проведення обліку, госпіталізації;
- проведення анкетування шляхом розробки карти опитування, визначення рівня задоволеності пацієнта, опитування медичного персоналу.

Етап дослідження, що супроводжується коригувальними діями передбачає розробку пропозицій вдосконалення роботи, здійснюється їх впровадження та апробація. Завершальними діями є проведення аналітичного дослідження ефективності після впровадження та повторний аудит. Мультидисциплінарною командою розробляється низка заходів з метою покращення існуючої медичної практики після виявлення причин неефективної або малоефективної роботи.

Результати аудиторської перевірки стають об'єктивним підґрунтям ухвалення управлінських рішень з метою покращення діючого рівня надання медичних послуг та організації процесу управління. Етап впровадження супроводжується реалізацією висновків аудиторського звіту та рядом управлінських наказів і дій з метою поліпшення наявного стану. Етап аналізу ефективності впровадження та здійснення повторного аудиту передбачає реалізацію постійного вдосконалення процесів надання медичних послуг. Проте такий етап у проведенні перевірки не користується значною популярністю серед зовнішніх аудиторів, а вже зазвичай проводиться внутрішніми контролюючими органами чи особами.

Список використаних джерел:

1. Назарко С. Сучасна парадигма управління закладом охорони здоров'я в умовах проведення медичної реформи. *Проблеми і перспективи економіки та управління*. 2019. № 4 (20). С. 170–175.
2. Сміянов В. А. Актуальність питання впровадження клінічного аудиту в управління якістю медичної допомоги. *Актуальні питання теоретичної медицини. Актуальні питання клінічної медицини : матеріали наук.-практ. конференцій студентів, молодих вчених, лікарів та викладачів, м. Суми, 10–12 квітня 2012 р.* Суми : СумДУ, 2012. С. 92.
3. Степаненко А. В., Сміянов В. А. Управління якістю медичної допомоги в закладі охорони здоров'я. *Західноєвропейський журнал громадського здоров'я*. 2012. № 2–3. С. 64–67.

Лілія КОРОЛЮК
здобувач

Михайло ЛУЧКО
*доктор економічних наук, професор
завідувач кафедри фінансового контролю та аудиту
Західноукраїнського національного університету
м.Тернопіль, Україна*

ПРИВАТНИЙ МЕДИЧНИЙ ЗАКЛАД: ОРГАНІЗАЦІЯ ТА УПРАВЛІННЯ

Сучасний кризовий стан економіки держави супроводжується значною нестачею ресурсів для забезпечення належного функціонування медичної галузі, що в свою чергу спричинює погіршення здоров'я населення, пришвидшення старіння, поширення хронічних та гострих захворювань, зменшення попередження захворюваності, інвалідизація, зменшення імунізації. Така складана ситуація в окремих її випадках зумовлює загальне зменшення продуктивності, що в свою чергу позначиться на економічному розвитку держави. У сьогоденні особливої актуальності набуває приватний сектор медичної галузі, адже саме він стає джерелом якісного надання медичних послуг та інноваційним підходом до ведення лікування. Зважаючи на значне зростання приватних медичних закладів протягом останніх років, актуальність дослідження їх фінансової й господарської діяльності підтверджується [1, с. 42].

Вітчизняна медицина характеризується значно застарілим обладнанням, складними умовами праці, низьким рівнем сервісу, нестачею молодих спеціалістів. Натомість приватний сектор медичних послуг поповнюється сучасним обладнанням, комфортними умовами перебування, психологічно-сприятливими факторами перебування та наявністю висококваліфікованих медичних працівників, які постійно донавчаються. Відтак, приватний сектор медичної галузі в останні роки створює значну конкуренцію комунальним підприємствам. Єдиним їх недоліком, зазвичай, стає дороговартісна ціна за надані медичні послуги.

Проте у сьогоденні велика кількість приватних клінік уклади ряд договорів з Національною службою здоров'я України і теж отримують фінансування за надані послуги з Державного й місцевих бюджетів. На рисунку 1.1 подано інформацію про відсоткову кількість людей, які обрали свого лікаря згідно даних Національної служби здоров'я України станом на кінець другого кварталу 2022 року.

Аналізуючи рисунок 1.1 можна відмітити, що протягом усього періоду укладено договорів з 32648055 пацієнтами. Розподіл за регіонами, кількістю населення та кількістю підписаних декларацій подано у додатку А. Аналізуючи географічне розташування укладених договорів найвища міра охоплення присутня в Київській області (1735561 декларацій). Лідуючі позиції за кількістю охоплення населення посідають Вінницька (91,5 % – 1380984 декларацій), Житомирська (90,0 % – 1061032 декларацій), Івано-Франківська (90,6 % – 1224947 декларацій), Львівська (91,8 % – 2274201 декларацій), Полтавська (90, 0 % – 1217214 декларацій), Рівненська (91,7 % – 1047309 декларацій), Хмельницька (92,7 % – 1139312 декларацій), Чернівецька (90,1 % – 802127 декларацій) областях.

**XI Міжнародна науково-практична Інтернет-конференція
«Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія»
1 грудня 2022 року, м. Тернопіль**

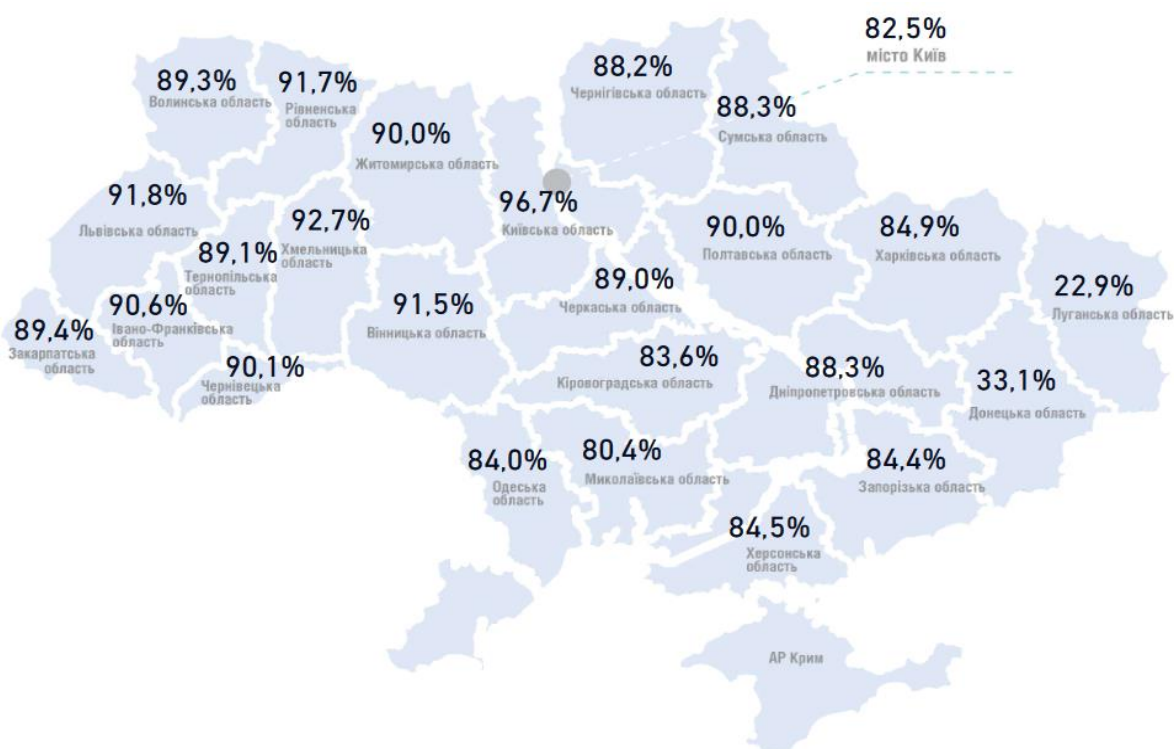


Рис. 1.1. Відсоткова кількість людей, які обрали свого лікаря [2, с. 3]

Найменше охоплення укладених декларацій з населенням станом на досліджуваний період (крім тимчасово окупованих територій) подано у Херсонській (84,5 % – 846617 декларацій), Харківській (84,9 % – 2206619 декларацій), Одеській (84,0 % – 1976182 декларацій), Миколаївській (80,4 % – 877347 декларацій), Кіровоградській (83,6 % – 755361 декларацій), Запорізькій (84,4 % – 1383115 декларацій) областях. Таким чином охоплення договорами з медичними закладами по всій території України, враховуючи тимчасово окуповані території, становить 79,3 %.

Досліджуючи співвідношення наявного населення та кількість укладених декларацій варто відміти що з громадяни мають право укласти договори з комунальними, приватними і державними медичним закладами і фізичними особами-підприємцями. У додатку Б подано співвідношення кількості укладених декларацій між окресленими медичними установами. На рисунку 1.2 подано графічне відображення окресленого співвідношення.

- Комунальні медичні заклади
- Приватні медичні заклади
- Фізичні особи-підприємці
- Державні медичні заклади

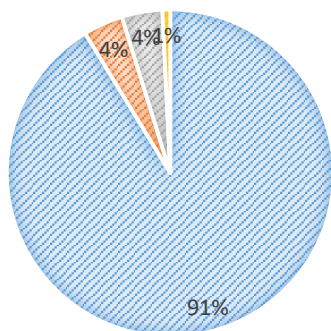


Рис. 1.2. Розподіл декларацій укладених між медичним закладом та пацієнтом станом на 30 червня 2022 р.

**XI Міжнародна науково-практична Інтернет-конференція
«Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія»
1 грудня 2022 року, м. Тернопіль**

Найбільша частка укладених декларацій (91 %) припадає на комунальні медичні заклади. Проте приватні медичні заклади також займають частку на ринку медичних послуг на рівні з послугами фізичних осіб-медичних підприємців. З приватними медичними закладами укладено 1294603 декларацій.

Після проведення медичної реформи приватні медичні заклади починають на рівні з державними або комунальними медичними закладами конкурувати за кошти місцевих й державних бюджетів за надану допомогу. Загалом протягом другого кварталу 2022 року 3417 медичних заклади отримали оплату за здійснену допомогу згідно договору. Серед них – 2433 комунальних медичних закладів, 338 – приватних медичних закладів та 643 ФОПи–медики [2, с. 8]. На приватні медичні заклади припадає 9,89 % на суму 563261801 грн. На рисунку 1.3 подано діаграму розподілу коштів місцевий і державних бюджетів на оплату медичних послуг для населення.

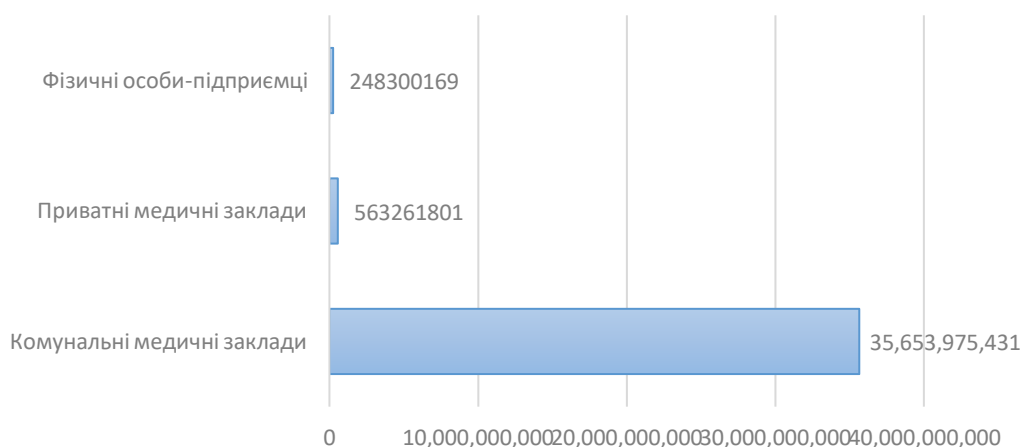


Рис. 1.3. Розподіл оплати за послуги між закладами охорони здоров'я за II квартал 2022 року

Розвиток приватного сектору у галузі охорони здоров'я значно пов'язаний з необхідністю створення високоякісних послуг та комфортними умовами їх отримання. Проте питання роботи приватного сектору в медицині не зовсім врегульовано на законодавчому рівні. Відкритими залишаються питання видачі електронних лікарняних листів, проведення вакцинації, виписки наркотичних засобів, доступності до регіональних програм, участі у реформаційних процесах, надання вторинної медичної допомоги.

Сучасні вітчизняні науковці Зима І. Я. й Сазонець І. Л. охарактеризували низку проблем в галузі охорони здоров'я, а саме: дорожчання послуг медичних закладів і значне зубожіння населення, повільне розуміння і прийняття населенням медичної реформи, відсутність розуміння принципів надання медичних послуг, присутність корупційних механізмів, застарілі методи надання медичних послуг, брак кадрів з досвідом роботи, у сільській місцевості брак належного надання медичних послуг та присутності лікаря, нехтування мірами профілактики на державному рівні та серед населення, мале фінансування науково-дослідних медичних установ, відсутність національних розробок у галузі медицини, економічна криза внаслідок воєнний дій [3].

Проте діяльність приватних медичних закладів значно осучаснює вітчизняну медичну сферу. У таких установах навчання медичних кадрів та вдосконаленню їх роботи приділяється значна увага, адже саме через кадри реалізовується ефективність роботи. Термін «ефективність» знайшов поширення у різних сферах економіки та життя й характеризує якісні показники надання послуг чи властивості товарів. Оцінювання діяльності закладів охорони здоров'я лише з економічного або соціального напрямку буде не вірним, адже вони створюються з метою покращення життя населення, збереження його працездатності чи

окремих функцій. Вона має значний вплив не тільки на громадян, але і на рівень розвитку держави загалом.

Список використаних джерел:

1. Luchko M. R. and all. Analysis and modelling of value added tax revenues on imports: Some issues of application in Ukraine. *International Journal of Production Management and Engineering*. 2021. № 1 (29), p. 37–46
2. Звіт НСЗУ про виконання договорів про медичне обслуговування населення за програмою медичних гарантій за II квартал 2022 року. URL : <https://nszu.gov.ua/pro-nszu/zviti>
3. Сазонець І. Л., Зима І. Я. Визначення проблем та основних напрямів реформування системи охорони здоров'я України. *Державне управління: удосконалення та розвиток*. 2018. № 12. URL : <http://www.dy.nayka.com.ua/?op=1&z=1343>.

Олена КОТОВИЧ

здобувач

Зоряна ЛИТВИН

*кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри фінансового контролю та аудиту
Західноукраїнський національний університет
м. Тернопіль, Україна*

ДЕЯКІ АСПЕКТИ АНАЛІЗУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ПІДПРИЄМСТВА

Забезпечення ефективного функціонування підприємств потребує економічно грамотного управління їхньою діяльністю, яке багато в чому визначається умінням її аналізувати. За допомогою аналізу вивчають тенденції розвитку, глибоко і системно досліджують фактори зміни результатів діяльності, обґрунтовують плани та управлінські рішення, здійснюють контроль за їх виконанням, виявляють резерви підвищення ефективності виробництва, оцінюють результати діяльності підприємства, виробляють економічну стратегію його розвитку [4, с.509].

Особливої важливості та необхідності набуває аналіз фінансових результатів, як основної умови функціонування підприємства та його розвитку на конкурентному ринку. Вчасний та об'єктивний аналіз фінансових результатів сприяє підвищенню ефективності діяльності підприємств, найбільш раціональному використанню виробничих та фінансових ресурсів, усунення зайвих витрат.

Дослідженню проблем аналізу фінансових результатів присвятили свої праці такі вчені-економісти, як І.А. Бланк, Ф.Ф. Бутинець, Ю.А. Верига, С.Ф. Голов, Є.В. Мних, П.Я. Попович, Г.В. Савицька та інші.

Аналіз фінансових результатів займає провідне місце в системі комплексного економічного аналізу, оскільки за ними оцінюється ступінь досягнення кінцевої мети діяльності підприємств. Система показників фінансових результатів включає в себе абсолютні та відносні їх вимірники. Абсолютні вимірники фінансових результатів є показники прибутку (доходу), а відносними показниками є показники рентабельності.

Мета економічного аналізу фінансових результатів полягає у визначенні повноти та якості їх отримання, оцінці динаміки абсолютних та відносних показників фінансових результатів, визначенні спрямованості та ступеня впливу окремих факторів на суму прибутку та рівень рентабельності і виявленні й оцінках можливих резервів їх зростання [2].

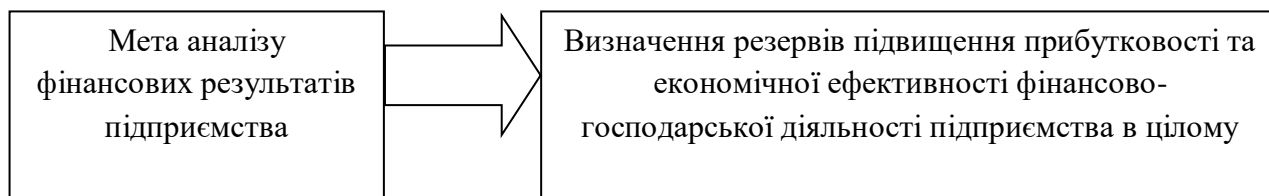


Рис. 1. Мета аналізу фінансових результатів

У системі оцінюючих показників діяльності підприємства особливе місце посідає прибуток. Він є основою економічного і соціального розвитку фірми, сталим джерелом фінансування виробництва, виплати дивідендів, збільшення капіталу організації, створення резервних фондів, поповнення оборотних активів і покриття інших планових витрат. У прибутку і його розподілі виражені економічні відносини між суспільством, організацією і окремими працівниками.

Прибуток (дохід) є частиною чистих надходжень підприємств, які набувають своєї специфічної форми на стадії продажу (робіт, надання послуг). Прибуток та дохід служать джерелами розширеного відтворення, створення фондів споживання, утримання та розвитку невиробничої сфери, виробничого і соціального розвитку підприємства, матеріального заохочення.

Прибуток відрізняється від доходу тим, що вказує, на яку суму доходи перевищують пов'язані з ним витрати. Він є одним із підсумкових, узагальнених показників виробничо-фінансової діяльності, поліпшення її якості, використання трудових, матеріальних, та фінансових ресурсів.

Кінцевий фінансовий результат діяльності підприємства характеризує чистий прибуток, який включає в себе прибуток від продажу товарної продукції (робіт, послуг), прибутки (збитки) від іншої діяльності, сальдо операційних доходів і збитків.

На думку Г.В. Савицької до важливих завдань аналізу фінансових результатів також слід віднести:

- ✓ вивчення можливостей одержання прибутку відповідно до наявного ресурсного потенціалу підприємства і кон'юнктури ринку;
- ✓ оцінювання якості прибутку;
- ✓ підвищення рівня прибутковості бізнесу;
- ✓ оцінювання роботи підприємства з використанням можливостей збільшення прибутку і рентабельності [8, с. 274].

Практик і науковець П.Я. Попович зауважує про важливість аналізу порогу прибутку [7, с. 341].

Г.О. Крамаренко також дотримується такої думки [1, с.328]

Узагальнивши існуючі підходи науковців до порядку здійснення аналізу фінансових результатів основні завдання аналізу подані на рис.2.

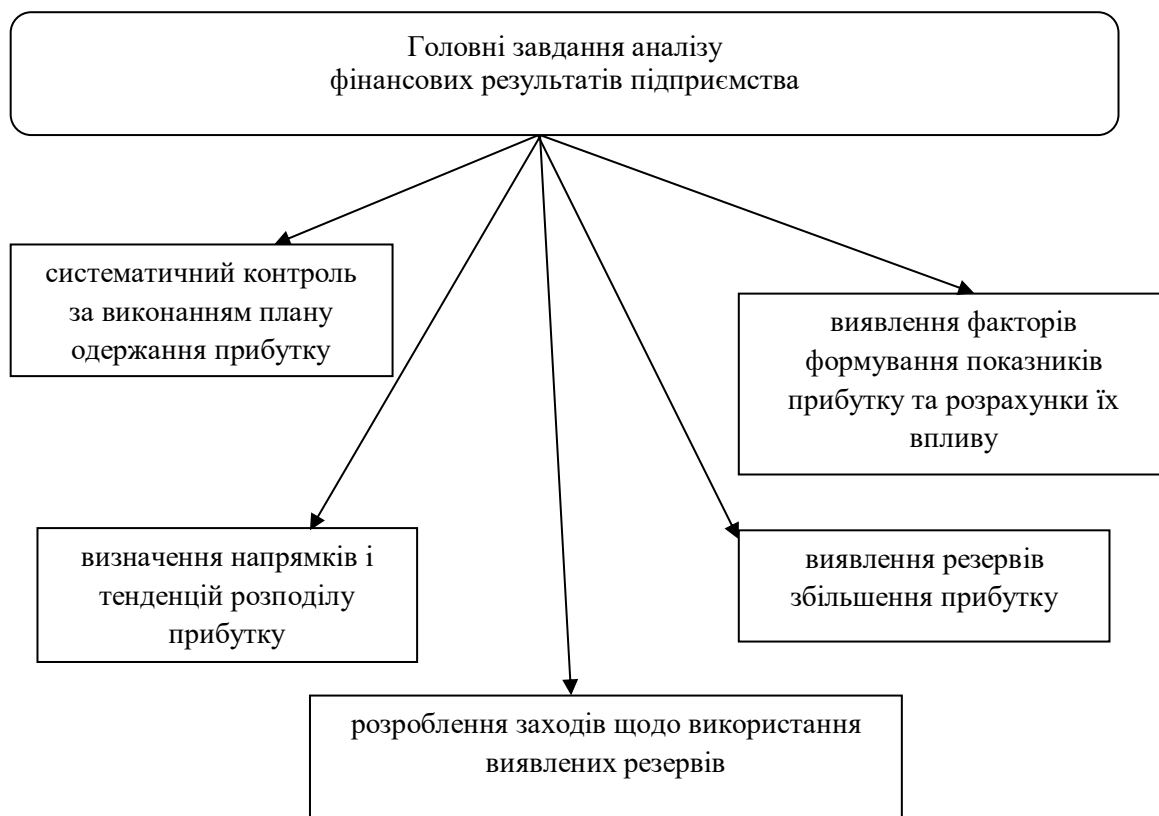


Рис. 2. Головні завдання аналізу фінансових результатів підприємства

Примітка. Розроблено автором.

Багато уваги приділено дослідженню напрямів, структури, та ефективності використання прибутку такими вченими, як Г.І. Кіндрацька, М.С. Білик, А.Г. Загородній, С.З. Мошенський, О.В. Олійник.

Для оцінки фінансових результатів суб'єкта господарювання доцільно використовувати такий інструментарій: горизонтальний аналіз, вертикальний та трендовий аналіз, аналіз відносних показників (фінансових коефіцієнтів). Проаналізуємо більш детально кожний із них.

Горизонтальний (тимчасовий) аналіз фінансових результатів діяльності – дослідження змін кожного показника за поточний період, тобто порівняння показників звітної періоду з показниками попередніх (тимчасових) періодів що аналізується;

Вертикальний (структурний) аналіз показників – оцінка структури відповідних показників та їх змін, тобто визначення питомої ваги окремих статей у загальному підсумковому показнику, їх зіставлення;

Трендовий аналіз – дослідження в загальному вигляді динаміки зміни показників фінансових результатів діяльності за звітний період, тобто порівняння кожної позиції звітності з попередніми періодами та визначення тренду, тобто основної динаміки показника, позбавленої від випадкових впливів та індивідуальних особливостей окремих періодів. За допомогою тренду формують можливі значення показників у майбутньому, отже здійснюється перспективне прогнозування [2].

Аналіз відносних показників (фінансових коефіцієнтів) – розрахунок різних відносних показників (показники рентабельності, точки беззбитковості) на функціонування співвідношення між окремими статтями звітності і мають визначений економічний зміст.

На основі результатів аналізу створюються об'єктивні умови для підвищення ефективності управлінських рішень, прийнятих виходячи з обґрунтованої облікової та аналітичної інформації, для планування й прогнозування фінансових результатів, збільшення прибутковості, забезпечення стабільного фінансового стану.

Досліджуючи шляхи вдосконалення методики аналізу фінансових результатів, доцільно звернути увагу на перспективи подальших досліджень фінансових результатів з врахуванням основних положень концепції розвитку і взаємозв'язку капіталу, прибутку та активів, в яких вони втілюються, що дозволить системно і комплексно вивчати результати діяльності суб'єктів господарювання та виявляти потенційні резерви їх поліпшення.

Досліджуючи сутність прибутку, доцільно відмітити його основні характеристики (рис. 3.)

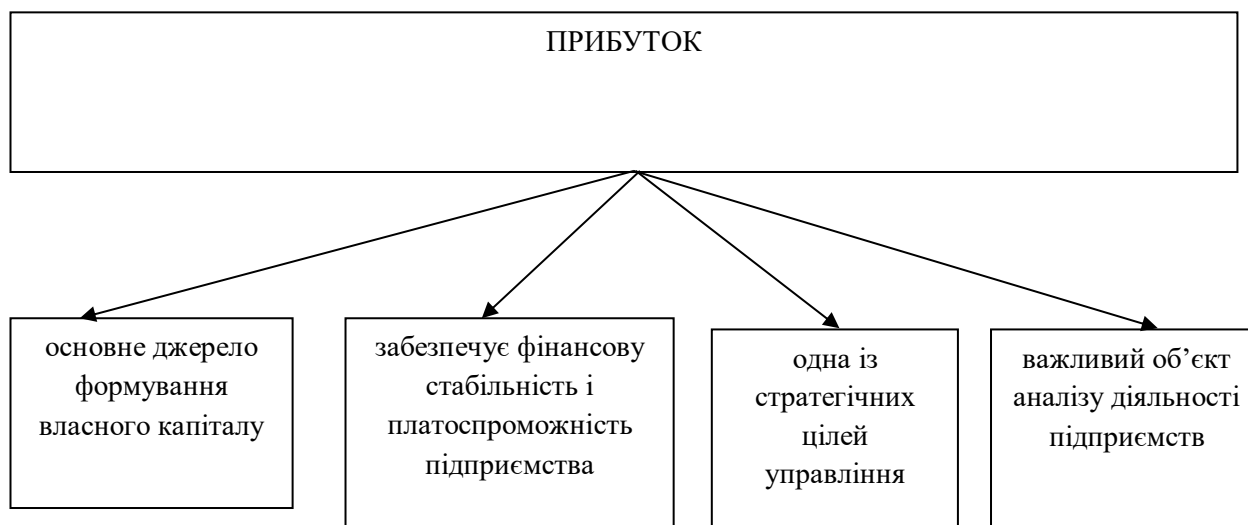


Рис. 3. Основні характеристики прибутку

На основі основних характеристик прибутку, його зміст може бути сформульований так: прибуток – це виражений у грошовій формі результат суб'єкта господарювання на вкладений капітал, що характеризує його винагороду за ризик здійснення господарської діяльності, та виражає собою різницю між сукупним доходом та сукупними витратами, понесеними в процесі здійснення цієї діяльності.

Прибуток як одна із основних категорій товарного виробництва виконує ряд функцій: оціночна, стимулююча та розподільча функція (рис.4).

Функція оцінки. Прибуток важливий комплексний показник, що у вартісній формі відображає кінцевий результат роботи підприємства. У ньому акумулюються підсумки всіх сторін його діяльності: зростання виробництва продукції та її реалізації, ефективність використання матеріальних, трудових і фінансових результатів, наявних у його розпорядженні. Від рівня виконання плану з прибутку залежить фінансовий стан підприємства, виконання його зобов'язань перед бюджетом, банками, постачальниками матеріальних ресурсів. Виконання цієї функції повною мірою можливе тільки тоді, коли передбачається свобода встановлення цін, вибір постачальника і покупця.

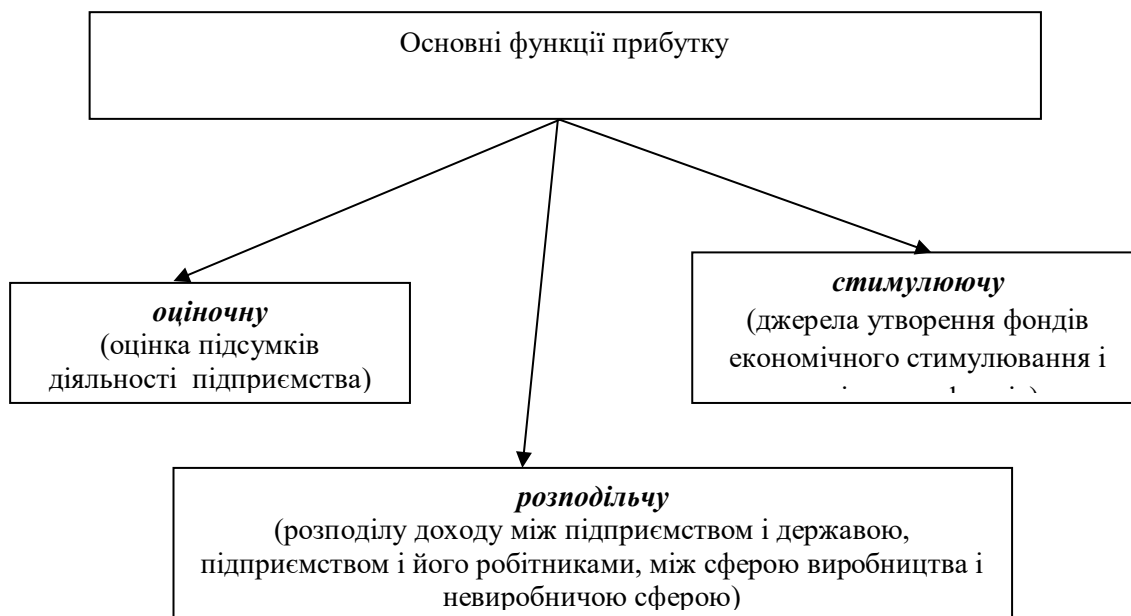


Рис. 4. Основні функції прибутку

Розподільча функція. Її зміст полягає в тому, що прибуток використовується як інструмент розподілу чистого доходу суспільства на частину, що акумулюється в бюджетах різних рівнів та залишається в розпорядженні підприємства і є джерелом його розширеного відтворення. Об'єктом економічних інтересів держави є частина прибутку, яка сплачується у вигляді податків та обов'язкових платежів. Економічний інтерес підприємства як товаровиробника знаходить своє узагальнення в обов'язку прибутку, який залишається у розпорядженні підприємства і використовується для вирішення виробничих та соціальних завдань його розвитку. Економічний інтерес робітників пов'язаний з розміром прибутку, який спрямовується на соціальний розвиток. Власника підприємства цікавить у першу чергу розмір фонду виплати дивідендів і та частина прибутку, котра пов'язана з виробничим розвитком, реконструкцією і технічним переозброєнням виробництва, удосконаленням технології, приростом капіталу.

Стимулююча функція. Одержання прибутку стимулює найбільш ефективно використання економічних ресурсів, зниження витрат, впровадження досягнень науково-технічного прогресу, освоєння нових виробництв [9, с. 178].

Прибуток є основним захисним механізмом, який захищає підприємство від загрози банкрутства. Підприємство набагато успішніше виходить із кризового становища при високому потенціалі генерування прибутку. Прибуток сигналізує про необхідність заходів щодо зменшення собівартості продукції, нарощування обсягів виробництва і реалізації, розширення асортименту продукції, доцільність змін у ціновій політиці. Він є визначальним критерієм ефективності господарювання.

Під аналізом фінансових результатів діяльності слід розуміти комплекс дій щодо вивчення результатів практичної роботи підприємства за певний період, з метою визначення ступеня ефективності використання всіх ресурсів, виявлення можливих недоліків в управлінні та надання необхідної інформації для оперативного керівництва для підвищення результативності діяльності підприємства.

Список використаних джерел:

1. Крамаренко Г.О. Фінансовий менеджмент : підручник К. : Центр учбової літератури, 2008. 392 с.
2. Литвин З.Б. Теорія економічного аналізу: Методичні поради і завдання з дисципліни, для студентів напрямку підготовки «Менеджмент» 6.030601 усіх форм навчання. Тернопіль: Економічна думка, 2010. 224 с.
3. Литвин З. Б., Серединська В. М. Аналіз як невід’ємний інструмент ефективності в системі управління підприємством. III Міжнародна науково-практична конференція «Сучасні детермінанти фіскальної політики: локальний та міжнародний вимір» Тернопіль: ТНЕУ, 2019. С. 237-240.
4. Литвин З. Б. Необхідність економічного аналізу в системі управління суб'єкта господарювання. *Електронне науково-практичне фахове видання "Інфраструктура ринку"*. Випуск № 36. Жовтень 2019 р. С. 508-514.
5. Литвин З. Б. Проблемні аспекти теорії і практики економічного аналізу. *Теорія і практика економічного аналізу: сучасний стан і актуальні проблеми та перспективи розвитку* : матеріали V Міжнар. наук.- практ. конф. Тернопіль: ТНЕУ. 2011. С. 198-200.
6. Мних Є.В., Ференц І.Д. Економічний аналіз. Навчальний посібник: Львів, «Армія України», 2000. 144 с
7. Попович П. Я. Економічний аналіз діяльності суб'єктів господарювання: Підручник. 3-тє вид. перероб. I доп. Київ: «Знання», 2008. 630 с.
8. Савицька Г.В. Економічний аналіз діяльності підприємства: Навч. посібник. 2-ге вид., випр. і доп. К.: Знання, 2005. 662 с.
9. Серединська В.М., Загородна О.М., Білоус О.С., Федорович Р.В.. Економічний аналіз. Тернопіль: Видавництво Астон, 2007. 416 с.

Олена КОТОВИЧ

здобувач

Володимир БЛЯСК

аспірант

*кафедри фінансового контролю та аудиту
Західноукраїнський національний університет*

Зоряна ЛИТВИН

кандидат економічних наук, доцент,

доцент кафедри фінансового контролю та аудиту

*Західноукраїнський національний університет
м. Тернопіль, Україна*

ВНУТРІШНІЙ АУДИТ ПІДПРИЄМСТВА: ПЕРЕВАГИ ТА НЕДОЛІКИ

Інформаційне забезпечення процесів управління як на мікро-, так і на макрорівнях великою мірою формується завдяки фінансовій звітності, яка є загальнодоступним джерелом даних про діяльність господарюючих суб'єктів. На основі аналізу фінансової звітності користувачі отримують відомості про результати минулих господарських операцій підприємства, його поточний фінансовий стан й перспективи продовження діяльності у майбутньому.

В умовах посилення міжнародної стандартизації ведення обліку і складання фінансової звітності та формування єдиного прозорого Інформаційного простору для учасників економічних відносин вкрай важливе правильне розуміння концепцій і методичних положень, закріплених у Міжнародних стандартах фінансової звітності [3].

Проведення аудиту фінансової звітності суб'єктів господарювання в Україні регламентується Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 р. № 2258–VIII [9]. Відповідно до цього Закону, аудитори та суб'єкти аудиторської діяльності провадять аудиторську діяльність відповідно до міжнародних стандартів аудиту, які оприлюднені державною мовою на офіційному веб-сайті Міністерства фінансів України. Зазначимо, що на сьогодні аудит фінансової звітності підприємств в Україні проводиться відповідно до «Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2016-2017 років» [8].

Відповідно до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» аудит фінансової звітності – це аудиторська послуга з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності юридичної особи або представництва іноземного суб'єкта господарювання, або іншого суб'єкта, який подає фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність групи, з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам [9].

Аудит фінансової звітності можна поділити на обов'язковий та добровільний. Обов'язковому аудиту підлягає фінансова звітність суб'єктів господарювання, які відповідно до законодавства зобов'язані оприлюднити або надати фінансову звітність користувачам фінансової звітності разом з аудиторським звітом. Категорії суб'єктів господарювання, які мають оприлюднювати фінансову звітність разом з аудиторським звітом визначені у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [10].

Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» встановлено ряд вимог щодо обов'язкового аудиту фінансової звітності. Зокрема, під час виконання завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності аудиторська фірма має призначити щонайменше одного ключового партнера з аудиту, виходячи при виборі з критеріїв забезпечення якості аудиту, незалежності та компетентності. Суб'єкт аудиторської діяльності повинен вести особові справи за кожною юридичною особою, фінансова звітність якої перевіряється. Робочі документи аудитора мають бути остаточно сформовані і передані на зберігання не пізніше ніж через 60 днів з дня підписання аудиторського звіту. Робочі документи та всі звіти мають зберігатися суб'єктом аудиторської діяльності протягом щонайменше семи років з дати завершення виконання завдання з аудиту фінансової звітності [9].

Створення внутрішнього аудиту на сучасному етапі є необхідністю, оскільки діяльність вітчизняних суб'єктів господарювання, які прагнуть вийти на світові ринки та долучитися до міжнародних економічних процесів, мають відповідати світовим стандартам та вимогам. Формування служби внутрішнього аудиту призводить до додаткових витрат, оскільки передбачає залучення висококваліфікованого персоналу із високим рівнем заробітної плати та відповідними матеріально-технічними ресурсами, проте вигоди від наявності такої структури при правильній організації значно перевищують витрати. Однією із таких переваг є зростання рівня довіри іноземних інвесторів та партнерів до підприємств із службою внутрішнього аудиту. Крім цього внутрішній аудит приносить систематизуючий і дисциплінуючий підхід до оцінки та покращення результативності процесів керівництва, контролю та управління. На користь розвитку внутрішнього аудиту, зазначає С. Кузнецова, свідчить також формування, при умові його впровадження, можливості дотримання підприємством принципу

відповідності: витрати, що виникають при проведенні аудиту мають відповідати економічній вигоді, досягненню якої вони сприяли [2]

Міжнародний стандарт аудиту МСА 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів» визначає внутрішній аудит як «оціночну діяльність, що здійснюється, всередині суб'єкта як послуга для нього. Серед іншого до функцій внутрішнього аудиту відносять вивчення, оцінку та моніторинг адекватності й ефективності систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю». Також зазначимо, що відповідно до МСА 610 одним із напрямків діяльності внутрішнього аудиту є перевірка фінансової та операційної інформації, огляд операційної діяльності та управління ризиками.

Для вдосконалення організації системи внутрішнього аудиту необхідно враховувати такі фактори:

- лінії підпорядкування;
- локалізація функції;
- підхід до аудиту.

Відділ внутрішнього аудиту (далі - ВВА) завжди комусь підпорядковується, як адміністративно так і функціонально. Проте, на відміну від інших внутрішніх структур, лінії підпорядкування ВВА можуть вибудовуватися по-різному. Виділяють чотири найбільш розповсюджені варіанти (рис.1.)



Рис.1. Варіанти підпорядкування відділу внутрішнього аудиту підприємства

Розглянемо та проаналізуємо більш детально різні варіанти підпорядкування відділу внутрішнього аудиту підприємства.

1-й варіант – це функціональне підпорядкування аудиторському комітету, адміністративне підпорядкування генеральному директору. Це класичний варіант, який з точки зору компанії забезпечує максимальну незалежність ВВА. Незалежність може посилюватися повноваженнями аудиторського комітету не тільки в сфері визначення напрямку та обсягу робіт для ВВА, але й в сфері затвердження бюджету та винагороди керівника. Проте існує декілька застережень. По-перше, в аудиторському комітеті може бути відсутнє право приймати певні рішення з юридичної точки зору. По друге, в деяких товариствах генеральний директор бере на себе частину функцій аудиторського комітету, а в окремих випадках спостерігається його байдуже ставлення до справ аудиторського комітету, оскільки він знаходиться у тісних

стосунках із мажоритарними акціонерами. По третє, в деяких випадках генеральні директори з невідомих причин поступають як власники компанії. І, по четверте, кваліфікація багатьох членів аудиторських комітетів не дає можливості генерувати ефективні директиви для ВВА, оскільки одні – не мають уяви про внутрішній аудит, інші – не розбираються в бізнесі компанії, деякі, роблять тільки те що вміють, а частина просто прагне як можна довше побути в своєму почесному статусі.

2-й варіант – це функціональне підпорядкування акціонерам компанії, адміністративне підпорядкування генеральному директорові. Це найбільш оптимальна схема для повноцінного функціонування ВВА в сучасних умовах. Пряма комунікація з акціонерами усуває труднощі в тлумаченні певних нюансів, а, відповідно акціонери забезпечують максимальну адміністративну та функціональну підтримку.

3-й варіант – це функціональне та адміністративне підпорядкування генеральному директору. Ця схема більш розповсюджена, ніж попередня та з точки зору можливостей для ВВА не сильно відрізняється від неї. До того ж, доволі часто мажоритарні акціонери є одночасно і генеральними директорами.

4-й варіант - це функціональне та адміністративне підпорядкування директору з економіки та фінансів. Незважаючи на певну специфіку, така схема використовується переважно великими компаніями. Власне саме розміри компанії визначають застосування такої схеми підпорядкування. Основними негативними моментами є такі: ВВА буде мати справу з обмеженим колом питань, які будуть визначатися насамперед завданнями, що поставлені перед директором з економіки та фінансів; в такому відділі буде цікаво працювати починаючим аудиторам, а не досвідченим; залежно від ваги керівники дирекції з економіки та фінансів всередині компанії, ВВА може отримати можливість розширити коло своєї діяльності, проте ця обставина, на нашу думку, повинна розглядатися як бонус.

Щодо локалізації функції внутрішнього аудиту, то її значимість на перший погляд не очевидна. Проте в ряді випадків цей фактор може спричиняти вагомий вплив на діяльність ВВА. З точки зору локалізації виділяють два варіанти:

- централізована функція внутрішнього аудиту. В групі компаній функція аудиту фізично базується тільки в одній з них. В багатьох випадках одна з компаній є керуючою, а інші – керованими. Останні можуть бути як самостійними юридичними особами, так і просто відокремленими підрозділами, наприклад філіями. Головною особливістю такого виду локалізації є те, ще співробітники ВВА періодично бувають на самих філіях. Ця періодичність залежить від таких факторів:

- ресурсів ВВА (чим більше співробітників, тим більше об'єктів аудиту може охопити ВВА, і тим частіше відвідуються ці об'єкти);
- аудиторського циклу (частково він залежить від ресурсів ВВА, проте може встановлюватися довільно);
- настанови керівництва ВВА та керівництва групи компаній (настанови можуть або прискорити відвідування представників ВВА на об'єкт аудиту, або ж відкласти його на визначений час).

Типовими є дві настанови: спеціальне завдання та спеціальне обмеження. Спеціальні завдання можуть бути як плановими, так і раптовими. Спеціальні завдання зазвичай не слід ототожнювати з плановими, оскільки при формуванні плану робіт ВВА на наступний період на спеціальні завдання виділяється ресурс часу, проте не вказується тематика завдань. Тематика та мета зазвичай уточнюються протягом року при виникненні необхідності. Спеціальне обмеження може бути перманентним або тимчасовим, а також в цілому мати нейтральний або негативний характер. До такого роду обмежень відносяться: перманентне негативне обмеження (заборона на проведення будь-яких проектів ВВА на потенційному об'єкті аудиту), тимчасове нейтральне обмеження (перенос проекту ВВА на більш пізніший

термін за проханням керівництва об'єкту аудиту), перманентне нейтральне обмеження (керівництво групи компаній потребує концентрації зусиль на найбільш великих компаніях та відмови від проведення проектів ВВА в більш дрібних компаніях до певного моменту в майбутньому).

Типовим прикладом централізованої функції внутрішнього аудиту є створення ВВА в складі управляючої компанії без створення підпорядкованих ВВА на місцях.

- децентралізована функція внутрішнього аудиту. В групі компаній функція аудиту фізично базується в двох або більше компаніях. В такому випадку ВВА має можливість постійно впливати на діяльність керованих компаній. Головною особливістю такого виду локалізації є більш висока вразливість незалежності функції внутрішнього аудиту порівняно з централізованим варіантом локалізації. Це пов'язане із наступними факторами: віддаленістю локального ВВА (відсутня можливість постійного моніторингу дій співробітників локального ВВА, про деякі, потенційно небезпечні, події, можна довідатися тільки постфактум), обмеженням адміністративного впливу на локальний ВВА (керівництво ВВА не має формальних та регламентованих важелів адміністративного управління підзвітними ВВА на місцях, зокрема, не має можливості визначити рівень винагороди співробітників локальних ВВА, не має права звільняти чи приймати співробітників локальних ВВА, не має можливості визначити тематику роботи локальних ВВА), корпоративний підхід до управління керованими компаніями (в силу певних причин керуючі компанії можуть обмежено впливати на діяльність керованих компаній. Це відноситься також і стосовно ВВА, навіть за наявності формальних і регламентованих процедур).

Незважаючи на зазначені недоліки, на нашу думку, децентралізована функція внутрішнього аудиту має одну суттєву перевагу: потенціал збільшення обсягу та якості робіт, а також потенціал збільшення відсотка виконання та ефективності виконання заходів, які розробляють за результатами перевірок внутрішнього аудиту. Це пов'язане з тим, що перебуваючи безпосередньо на об'єкті, співробітники локального ВВА мають можливість більш глибоко вникнути в специфіку його діяльності.

Вибір одного із наступних підходів до проведення аудиту дає можливість суттєво підвищити результати перевірок.

- Операційний підхід до аудиту: його застосування передбачає аналіз структури та змісту бізнес-процесів, а також їх систем контролю. Основне завдання полягає у виявленні факторів, які перешкоджають досягненню цілей бізнес-процесів. В більшості випадків аналіз бізнес-процесів та його системи внутрішнього контролю передбачає графічний та словесний опис. Також широко застосовується тестування адекватності та ефективності внутрішніх контрольних процедур бізнес-процесів, які мають специфічну методологію. Операційний підхід до аудиту дає можливість отримати максимум інформації щодо деталей функціонування підприємства та формування підходу до ефективного управління. Недоліком є відсутність достатньої інформації в управлінського персоналу та підходу до аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства як до системи взаємопов'язаних бізнес-процесів.

- Бухгалтерський підхід до аудиту фінансових результатів. Типовим прикладом такого підходу є діяльність зовнішніх аудиторів. Їх основним завданням є аудит фінансової звітності для підтвердження її достовірності. Зовнішні аудитори не документують бізнес-процеси, не оцінюють адекватність та ефективність внутрішніх контрольних процедур.

- Комплексний підхід до аудиту. Передбачає оцінку повноти та правильності дотримання різного роду зовнішніх та внутрішніх правил. Зовнішні правила визначаються нормативно-правовими актами державних і недержавних регулюючих органів. Внутрішні – корпоративними та локальними регламентами та стандартами, внутрішньою організаційно-розпорядчою документацією. Умовно цей підхід можна поділити на поверхневий та

поглиблений. Поверхневий підхід передбачає фіксацію тільки факту порушення без оцінки його наслідків. При поглибленому підході оцінюються наслідки порушень, а також пропонуються варіанти виправлення ситуації. Застосування такого підходу вимагає високої кваліфікації команди внутрішніх аудиторів та наявності інтегрованих знань.

- Ревізійний підхід до аудиту фінансових результатів. Застосування такого підходу передбачає виявлення ризиків шахрайства. Оскільки перелік питань, що аналізуються, обмежений, ревізійна діяльність зводиться до типових перевірок. Зазвичай ревізори не розглядають проблему в комплексі, тому їх рекомендації або вимоги щодо виправлення негативної ситуації носять каральний характер (штраф, догана і т.ін.). Недоліком цього підходу також є відсутність системного аналізу та визнання того, що причинно-наслідкові зв'язки набагато складнішими, ніж видається.

- Ризикоорієнтований підхід до аудиту фінансових результатів. Основним обмеженням вищезазначених підходів є їх тематична та методологічна визначеність. З одного боку це є перевагою, оскільки вузькоспеціалізований підхід дає можливість підвищити якість та збільшити обсяг виконаної роботи на одиницю використаних ресурсів. З іншої сторони – вони не дають можливості виконувати більш пріоритетні завдання, якщо не попадають до поля зору експертизи. Ризикоорієнтований підхід дає можливість уникнути більшості обмежень, що притаманні попереднім підходам, та спрямований на виявлення найбільш пріоритетної тематики роботи внутрішнього аудиту. Його застосування передбачає розгляд фінансово-господарської діяльності підприємства з точки зору ризиків та можливостей. Найбільш серйозним обмеженням до застосування цього підходу є підвищені вимоги до складі та кваліфікації співробітників ВВА. Ризикоорієнтований аудит застосовується для виявлення істотних викривлень/перекручень, які пов'язані із шахрайством, при цьому внутрішній аудитор має застосувати певні процедури для виявлення факторів ризику шахрайства, як пов'язані із спонукою/тиском, сприятливою ситуацією, або схильністю/виправданням. Під час перевірки фінансових результатів внутрішній аудитор повинен дослідити кожен із цих трьох умов аби гарантувати законність дій. Новітність ризикоорієнтованого підходу полягає у використанні внутрішніми аудиторами аналізу та оцінки ризиків шахрайства з урахуванням трьох умов його вимкнення, характерних ознак (індикаторів) ризику шахрайської фінансової звітності та незаконного привласнення активів

Список використаних джерел:

1. Дерій В. А. Економічний аналіз: теорія і практика. Проблеми і перспективи розвитку статистики, аудиту та економічного аналізу: моногр. В. А. Дерій, М. Т. Щирба, С. І. Саченко, Л.А. Будник, З.Б.Литвин та ін.; за ред. д.е.н., проф. В. А. Дерія. Тернопіль: Крок, 2016. С. 222 – 238.
<http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/13523>
2. Кузнецова С. Організація внутрішнього аудиту в системі управлінського контролю компанії. Бухгалтерський облік і аудит. 2015. №5. С.19-26.
3. Литвин З.Б. Класифікація фінансової звітності як об'єкта аналізу та аудиту. Розділ у колективній монографії. Економічна експертиза: теорія, методологія та організація: монографія за заг. ред. д.е.н., проф. Михайла ЛУЧКА. Тернопіль, ЗУНУ. 2021.С.197-209.
4. Литвин З.Б., Будник Л.А. Суттєвість як критерій оцінювання достовірності фінансової звітності. *Наукові та освітні трансформації в сучасному світі*. Матеріали Всеукраїнської міждисциплінарної науково-практичної конференції. (Науково-освітній інноваційний центр суспільних трансформацій. м. Чернігів 2021 р.) С.112-115.

**XI Міжнародна науково-практична Інтернет-конференція
«Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія»
1 грудня 2022 року, м. Тернопіль**

5. Литвин З.Б., Лойко І.І. Організація аудиту власного капіталу підприємства. *Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія*: матеріали міжн. наук.-практ. інтернет- конф. С.132-134. (Тернопіль, грудень, 2021 р.)
6. <http://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/45188>
7. Литвин З.Б., Угляр Т.Ю. Аудит звіту про фінансовий стан: актуальні питання. *Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія*: матеріали міжн. наук.-практ. інтернет-конф. С.155-157. (Тернопіль, грудень, 2021 р.)
8. Лучко М. Р., Пилипчук Н. М. Контроль якості внутрішнього аудиту підприємств в умовах євроінтеграційних процесів. *Бізнес Інформ*. 2015. № 7. С. 229 – 234.
9. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (видання 2016–2017 р.). URL: <https://mof.gov.ua/uk/mizhнародni-standarti-auditu>.
10. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21.12.2017 р. № 2258–VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19> .
11. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 р. № 996–XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> .

Олександр КРИВИНЧУК
здобувач

Анна ВАВРИК
здобувач

Зоряна ЛИТВИН
*кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри фінансового контролю та аудиту
Західноукраїнський національний університет
м. Тернопіль, Україна*

ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ КАТЕГОРІЇ «ТРУДОВИЙ ПОТЕНЦІАЛ» ПІДПРИЄМСТВА

Актуального значення набуває вдосконалення системи управління трудовими ресурсами, створення об'єктивних умов для високоефективної праці, виявлення внутрішніх резервів виробництва, раціонального використання фонду заробітної плати.

Моделі управління людськими ресурсами охоплюють всю людську діяльність. Результатом ефективно сформованої моделі є компетентність та підготовка робочої сили, що, в свою чергу, сприяє реалізації цілей компанії. У практиці управління людськими ресурсами зустрічають дві моделі, а саме «жорстку» та «м'яку». Таким чином, трудові ресурси в ринковій економіці, поряд з фінансовими, сировинними та іншими ресурсами, зазнають впливу основних економічних законів [6].

Проблемам формування і розвитку трудових ресурсів приділяли увагу дослідники з різних галузей знань (юридичної науки, економіки, економічної географії, соціології, соціальної політики, демографії, тощо).

- проблеми демографічної статистики висвітлювали науковці З.Пальян, А. Підгорний, С. Стецько;
- дослідженням управління трудовими ресурсами займалися В.Данюк, Є.Качан, Д.Шушпанов;
- вагомий вклад у вивчення демографічної кризи внесли праці В.Глушкова, І.Прибиткова, В.Стешенкота та інші.
- проблемним питанням аналізу забезпеченості та ефективності використання трудових ресурсів приділяли увагу такі науковці, як Є.Мних, З.Литвин, П.Попович, Г.Савицька, Н.Тарасенко, М.Чумаченко, та інші

Незважаючи на зростаючий інтерес вчених і практиків до різних аспектів трудових ресурсів багато питань залишаються недостатньо вирішеними та потребують подальшого дослідження.

Економічна категорія «трудові ресурси» є ринкова категорія, що має широку інформативність і дає змогу використовувати його як ефективний інструмент державного регулювання ринку праці.

Трудові ресурси – це форма вираження людських ресурсів, що являє собою один із видів ресурсів економіки поряд з матеріальними.

Трудові ресурси – це працездатна частина населення країни, що володіє фізичним розвитком, розумовими спроможностями і знаннями, необхідними для заняття суспільно-корисною діяльністю (рис.1.). Трудові ресурси акумулюються впродовж поколінь і зумовлюють економічну ситуацію в державі та рівень добробуту суспільства.

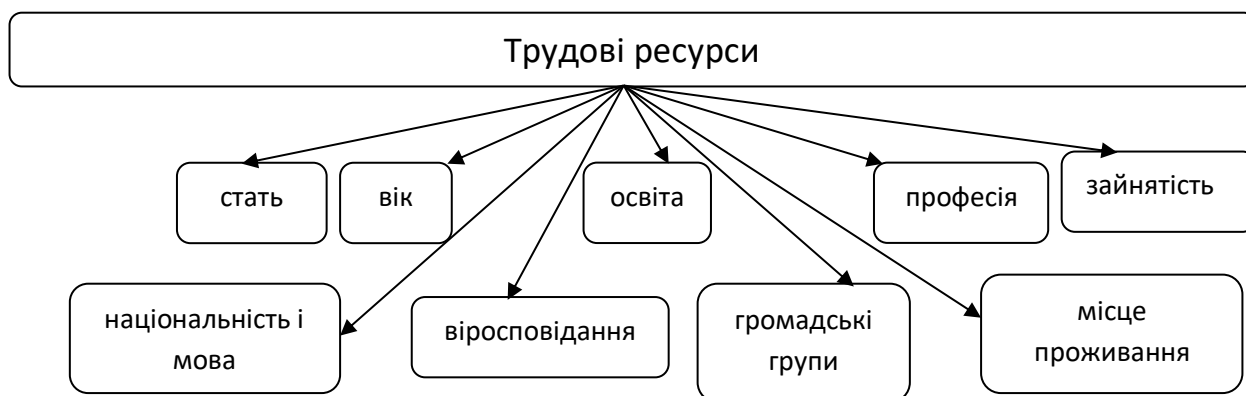


Рис. 1. Характеристика трудових ресурсів

Щодо визначення сутності трудового потенціалу розглянемо різні думки науковців-фахівців.

Автори наукових праць Маслова І, Пирожков С. розглядають трудовий потенціал як узагальнюючу характеристику кількості та якості сукупних можливостей до праці працездатного населення з участю в суспільній діяльності.

Науковці-фахівці Н. Коров'яківська, М. Скаржинський зводять трудовий потенціал до потенціалу самої праці, зв'язуючи його з сукупним робітником, що особистий фактор є специфічним виробничим ресурсом, а сукупний робітник – умовою здійснення суспільного виробництва. Вони вважають, що виявом сучасного розуміння ролі людини в економіці як активного суб'єкта, вирішальної сили суспільного прогресу стало поняття «людський фактор».

На думку В. Костакова і А. Попова трудовий потенціал – це одна із форм особистого фактора, який проходить у своєму русі ряд дослідницьких стадій: ресурсну, факторну та виробничу.

Точка зору, О. Левченко така, що трудовий потенціал – це ресурси праці якими володіє суспільство; чисельність працездатного населення та його якісні характеристики (стать, вік, освіта, професійна підготовка, кваліфікація, тощо) визначають реальне значення «трудового потенціалу» [3].

Гольдін М. дотримується такої думки, що кількісні характеристики трудового потенціалу визначаються чисельністю трудових ресурсів.

Отже, одні дослідники зводять економічну категорію «трудового потенціалу» до трудових ресурсів; інші розуміють його сутність більш ширше, тобто пов'язують трудові ресурси з засобами виробництва, а також з організацією особистих і матеріально-речових елементів продуктивних сил.

Багато є визначень, щодо трудового потенціалу, і в них фактично трудовий потенціал ототожнюється з трудовими ресурсами.

Трудовий потенціал підприємства визначається як синтез інтелектуальних, психофізичних, особистісних здібностей працівників підприємства, які видозмінюються в процесі здійснення трудової діяльності, і використовуються або можуть бути використані суб'єктом господарювання для досягнення цілей його діяльності [4].

Трудовий потенціал окремого працівника містить в собі психофізіологічний потенціал, кваліфікаційний та соціальний потенціали.

Психофізіологічний потенціал працівника визначається його працездатністю, станом здоров'я, здатністю до праці, тощо. Кваліфікаційний потенціал включає в себе обсяг, різноманітність загальних і спеціальних знань, набутих та розвинених навичок і умінь, що відіграє важливу роль у вирішенні працівником ряду поставлених завдань різних рівнів складності.

Соціальний потенціал узагальнено характеризує рівень соціальних норм ставлення до праці, громадської свідомості, інтересів, потреб людини.

Результативність роботи працівника залежить від ступеня взаємоузгодження в розвитку кваліфікаційного, психофізіологічного й особистісного потенціалу, механізм використання і управління кожного з них істотно відрізняється. Проте, узгодженість їх роботи сприяє ефективності використання потенціалу працівника, що формує в сукупності трудовий потенціал країни в цілому, а поєднуючись – утворюють потенціал підприємства.

Такі науковці, як Т.В.Давидюк [1], Л. В. Кулинич[2], А.П. Череп[14] трактують, що трудовий потенціал як наявні ресурси (з сукупністю кількісних та якісних характеристик) та їх потенційні можливості (резерви) до здійснення трудової діяльності.

На основі дослідження заємозв'язку даних категорій, представленого в науковій літературі побудуємо логічно – структурну залежність і подамо на рис.2.

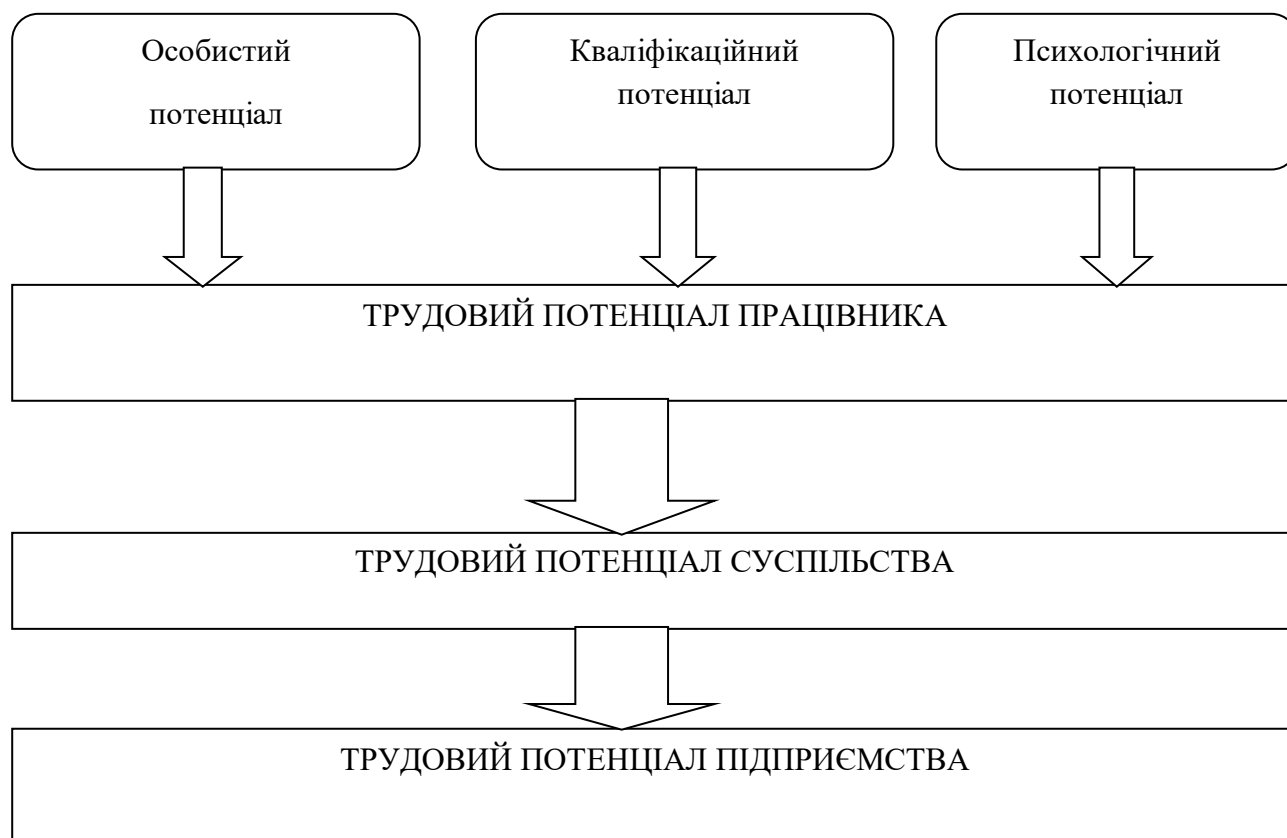


Рис. 2. Рівні формування трудового потенціалу

Сукупний трудовий потенціал розподіляється на номінальний (існуючий) та реальний (реалізований).

Під номінальним трудовим потенціалом приймають оптимальні можливості окремої людини, різних груп населення, а також працездатного населення в цілому щодо здійснення трудової діяльності в процесі відтворення матеріальних і духовних цінностей.

Реальний трудовий потенціал – це ті можливості індивідів, які вже реалізуються чи можуть бути реалізовані при існуючому в суспільстві рівні розвитку продуктивних сил і соціально-трудова відносин.

Функціональний підхід є досить поширеним у науковій літературі, де трудовий потенціал трактується через реалізацію його основних функцій як можливості його працівників за певних умов забезпечити реалізацію цілей підприємства з найраціональнішими витратами всіх виробничих ресурсів: технічних, матеріальних, енергетичних, трудових

При цьому саме можливості як набуті в процесі діяльності, так і закладені з народження забезпечують реалізацію основних цілей та завдань.

Янковська Л.А. трактує сутність трудового потенціалу ідентифікуючи його з потенційною здатністю до виконання всіх трудових функцій. З огляду даного підходу трудовий потенціал розглядається як ресурс праці, що визначають сукупність можливостей населення до активної трудової, підприємницької, інноваційної діяльності в комплексі з умовами та якістю їх виконання у сфері праці [16].

Прихильники функціонального підходу до трактування сутності трудового потенціалу ідентифікують його з потенційною здатністю до виконання всіх трудових функцій. З огляду даного підходу трудовий потенціал розглядається як ресурс праці, що визначають сукупність можливостей населення до активної трудової, Що визначають сукупність можливостей

**XI Міжнародна науково-практична Інтернет-конференція
«Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія»
1 грудня 2022 року, м. Тернопіль**

населення до активної трудової, підприємницької, інноваційної діяльності в комплексі з умовами та якістю їх використання у сфері праці.

На думку науковців, Давидюк Т.В., Кулинич Л.В., Наульська Л.В., досліджуючи трудовий потенціал в просторі і часі, визначають його як систему з просторовою структурою та часовою орієнтацією. Структурним елементом цієї системи є трудові ресурси, з наявними кількісними характеристиками, зайнятістю, якісними робочими місцями. При цьому кількість трудових ресурсів визначається демографічними чинниками (природним приростом, станом здоров'я, міграційною рухливістю, тощо), потребами суспільного виробництва в робочій силі і відповідно можливостями задоволення потреби працездатного населення в робочих місцях. Інтенсивність і відтворення трудових ресурсів залежить та безпосередньо пов'язана із змінами їх якості.

Інтенсивність відтворення трудових ресурсів залежить та безпосередньо пов'язана із змінами їх якості. Це проявляється у підвищенні їхнього освітнього рівня, професійно-кваліфікаційних та інтелектуальних здібностей. Під показниками якості трудових ресурсів розуміють критерії їх потенційних можливостей, що визначаються рядом характеристик, які виявляються в процесі праці та включають професійно-кваліфікаційні і особові властивості індивіда.

Аналіз праць А.В. Черепи, В.В., Ровенської, Л.В.Кулинич показав, що економічна наука розглядає трудовий потенціал і як сукупність кадрової, професійної, кваліфікаційної і організаційної складових, як інтегральна соціально-економічна категорія, що вміщує кадровий, демографічний, мотиваційний та організаційний потенціали.

Структурна відмінність між кадровим і трудовим потенціалом полягає у тому, що некваліфікованих й малокваліфікованих робітників виключають з кадрового складу. Проте, саме їхня праця є однією із складових потенціалу трудових ресурсів.

Науковець, Наульська Л.В., вважає, що ресурсний підхід базується на дослідженні трудового потенціалу як необхідного ресурсу підприємства, без якого не можливий виробничий процес.

Поєднання всіх підходів, а саме: соціально-біологічного, функціонального, структурного, ресурсного підходів, породило в економічній науці комплексний підхід у відповідності до якого трудовий потенціал підприємства розглядається як наявні та перспективні можливості трудового колективу підприємства кількісно і якісно задовольняти потреби підприємства і реалізувати його цілі найефективнішим чином за наявності відповідного ресурсного забезпечення.

Теоретичні підходи до визначення сутності поняття «трудовий потенціал підприємства» подані у таблиці 1.

Таблиця 1.

Теоретичні підходи до визначення сутності економічної категорії
«трудовий потенціал підприємства»

Назва теоретичного підходу	Автори	Трактування поняття
Соціально-біологічний	Л.В. Кулинич	Складова потенціалу людини, яка здатна до самореалізації й ефективного використання потенційних можливостей людини в процесі трудової діяльності
	С.І.Пучкова	Суспільність потенціальних природних здібностей, освітнього потенціалу і трудової активності, які визначають результативність трудової діяльності

Структурний	С.Г. Радько	Співвідношення компонентів, які відображають різні демографічні, соціальні, функціональні, професійні й інші характеристики груп працівників
Функціональний	Л.А.Янковська	Можливості його працівників за певних факторів забезпечити реалізацію цілей підприємства з найраціональнішими витратами всіх ресурсів:технічних, матеріальних, енергетичних, трудових, фінансових
Ресурсний	Л.В.Шаульська	Ресурсна категорія, що включає в себе джерела, засоби праці, які можуть бути використані для розв'язання будь-якого завдання, досягнення певної цілі
Комплексний	А.В.Череп Я.Щ.Зубрицька	Наявні та перспективні можливості трудового колективу підприємства кількісно й якісно задовольняти потреби підприємства та реалізовувати його цілі найефективнішим чином за наявності відповідного ресурсного забезпечення

Трудовий потенціал пов'язаний із іншими економічними категоріями, які теж відображають процеси та явища, пов'язані і з людиною. До таких відносять: «персонал», «людські ресурси», «трудові ресурси», «кадровий потенціал».

Список використаних джерел:

1. Давидюк Т.В. Трудові ресурси, трудовий потенціал, робоча сила, людський капітал: взаємозв'язок категорій. *Вісник ЖДТУ. Сер. Економічні науки*. 2009. №1. С. 30-35.
2. Кулинич Л.В. Трудовий потенціал: сутність та склад. *Економічний простір*. 2011. №50 С.98-104.
3. Левченко О. Якість трудового потенціалу як визначальна умова конкурентоспроможності робочої сили. *Україна: аспекти праці*. 1999. № 6.
4. Литвин З.Б. Теорія економічного аналізу: Методичні поради і завдання з дисципліни, для студентів напрямку підготовки «Менеджмент» 6.030601 усіх форм навчання. Тернопіль: Економічна думка, 2010. 224 с.
5. Литвин З.Б., Будник Л.А. Суттєвість як критерій оцінювання достовірності фінансової звітності. *Наукові та освітні трансформації в сучасному світі*. Матеріали Всеукраїнської міждисциплінарної науково-практичної конференції. (Науково-освітній інноваційний центр суспільних трансформацій. м. Чернігів 2021 р.) С.112-115.
6. Литвин З.Б. Потенціал підприємства як економічна категорія та класифікація його видових проявів. *Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія: матеріали міжн. наук.-практ. інтернет-конф.* С.14-17.(Тернопіль, грудень, 2021 р.)
7. Литвин З.Б., Корильчук Н.І., Балабан Ю.Р. Облік та управління трудовими ресурсами підприємства. *Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія: матеріали міжн. наук.-практ. інтернет-конф.* С.14-17. (Тернопіль, грудень, 2021 р.)

**XI Міжнародна науково-практична Інтернет-конференція
«Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія»
1 грудня 2022 року, м. Тернопіль**

8. Литвин З.Б., Андрусик О.Ю. Заробітна плата як інструмент мотивації персоналу. *Облік, оподаткування і контроль : теорія та методологія : матеріали VI міжнар. наук.-практ. інтернет-конф.* Тернопіль : ТНЕУ, 2019. С. 22-24.
9. Литвин З.Б. Оцінка ефективності використання виробничих ресурсів підприємства. Матеріали засідання круглого столу: «Здобутки та перспективи наукової школи економічного аналізу». За редакцією д.е.н., проф. Шкарабана С. І. Тернопіль: ТНЕУ, 2010. С.19-22.
10. Литвин З. Б. Необхідність економічного аналізу в системі управління суб'єкта господарювання. *Електронне науково-практичне фахове видання "Інфраструктура ринку"*. Випуск № 36. Жовтень 2019 р.
11. Мних Є.В. Економічний аналіз.- Підручник. Київ: «Знання», 2011. 630с.
12. Попович П. Я. Економічний аналіз діяльності суб'єктів господарювання : підруч. Тернопіль: Економічна думка, 2008. 365 с.
13. Савицька Г.В. Економічний аналіз діяльності підприємства: Навч. посібник. 3-ге вид., випр. і доп. К.: Знання, 2009. 668 с.
14. Череп А.В., Зубрицька Я.О. Основи формування трудового потенціалу в державі, регіоні, на підприємстві. Вісник Запорізького національного університету 2011. №1 (9). С. 245-254.
15. Чумаченко М.Г. Економічний аналіз: Навч. Посібник. К.: КНЕУ, 2001. 540 с.
16. Янковська Л.А. Оптимізація трудового потенціалу в системі менеджменту персоналу промислового підприємства. *Актуальні проблеми економіки*. 2010. №9. С. 200-203.

Олександр КРИВИНЧУК
здобувач

Зоряна ЛИТВИН
*кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри фінансового контролю та аудиту
Західноукраїнський національний університет
м. Тернопіль, Україна*

КАДРОВИЙ ПОТЕНЦІАЛ ПІДПРИЄМСТВА: ПРИНЦИПИ ТА ФАКТОРИ ФОРМУВАННЯ

У сучасних умови господарювання, які відзначаються високим динамізмом попиту та пропозиції, конкурентного середовища та іншими факторами зовнішнього і внутрішнього середовища підприємства, важливим завдання управлінського персоналу стає формування та ефективне використання потенціалу [3].

Найбільш активним і вирішальним чинником виробництва є фактор живої праці – трудові ресурси, кадровий потенціал та ефективність його використання. Саме від забезпечення підприємства кваліфікованими кадрами, раціонального їх використання залежить організаційно-технічний рівень виробництва, імідж підприємства, його фінансова стабільність, усі економічні показники діяльності.

Актуального значення набуває вдосконалення системи управління трудовими ресурсами, створення об'єктивних умов для високоефективної праці, виявлення внутрішніх резервів виробництва, раціонального використання фонду заробітної плати. Від формування персоналу, його кількісної та якісної збалансованості, залежать ефективність використання всіх інших елементів виробничих ресурсів, результати діяльності організації, її науково-технічний і соціальний розвиток.

Трудові ресурси – це працездатна частина населення, яка за своїми фізичними та інтелектуальними даними може і має намір провадити трудову діяльність. Розрізняють реальні та потенційні трудові ресурси. Реальні трудові ресурси – це працівники, зайняті у суспільному виробництві, потенційні – ті особи, які можуть бути залучені до конкретної праці в економіці країни.

Для оцінки працівників організації в практиці використовують такі терміни, як: персонал, кадри, трудовий колектив. Більш узагальнюючим є термін «персонал». Поняття «кадри» часто вживають для означення керівників, спеціалістів, висококваліфікованих робітників. Термін «трудовий колектив» має більш соціально-політичний характер [7].

Формування трудових ресурсів підприємства здійснюється під впливом як внутрішніх факторів (характер виробництва продукції, особливості технологічних процесів, організаційна структура управління), так і зовнішніх (ситуація на ринку праці, демографічні процеси, вимоги чинного законодавства, моральні норми суспільства) (рис. 1).

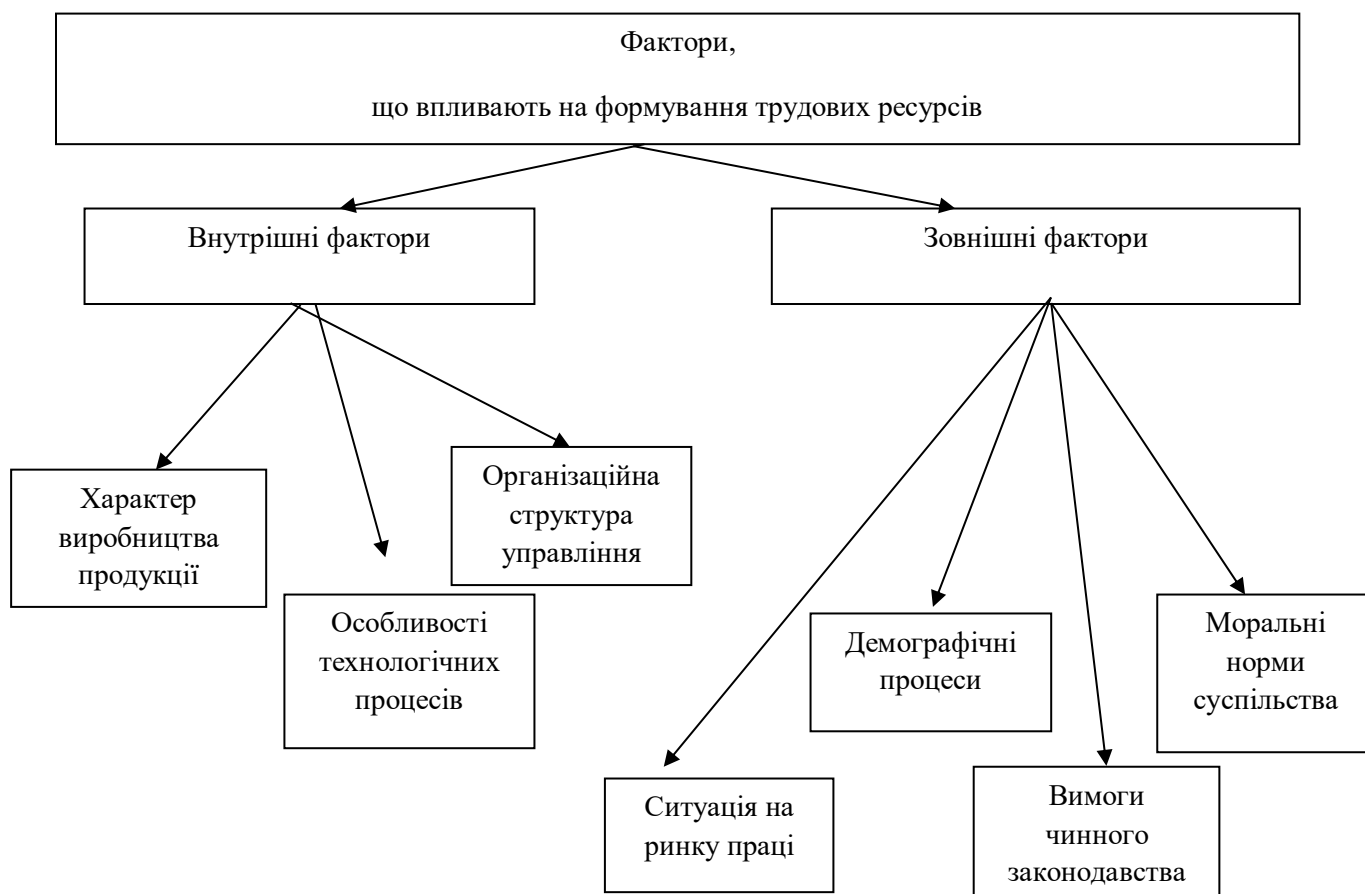


Рис. 1. Класифікація факторів, що впливають на формування трудових ресурсів

Трудові ресурси підприємства та зміни, які в ньому відбуваються мають певні структурні, якісні та кількісні характеристики. Структурна характеристика персоналу визначається складом і кількісним співвідношенням окремих категорій та груп працівників підприємства.

За характером виконуваних функцій розрізняють дві основні категорії персоналу: управлінський та виробничий.

До управлінського персоналу відносять працівників, трудова діяльність яких спрямована на виконання конкретних управлінських функцій (лінійні і функціональні керівники, спеціалісти та службовці). Управлінський персонал зайнятий переважно розумовою та інтелектуальною працею.

Виробничий персонал – це виконавці (робітники), які запроваджують у життя рішення керівників, безпосередньо реалізують плани організації, зайняті створенням матеріальних цінностей, наданням виробничих послуг. Виробничий персонал поділяють на:

- ✓ основних робітників, які безпосередньо беруть участь у виробничому процесі зі створення матеріальних цінностей;
- ✓ допоміжних, які виконують функції обслуговування основного виробництва.

Кадрова політика підприємства повинна ґрунтуватись на таких принципах: справедливість; послідовність; рівність; відсутність дискримінації за віком, статтю; дотримання трудового законодавства (рис.2.)

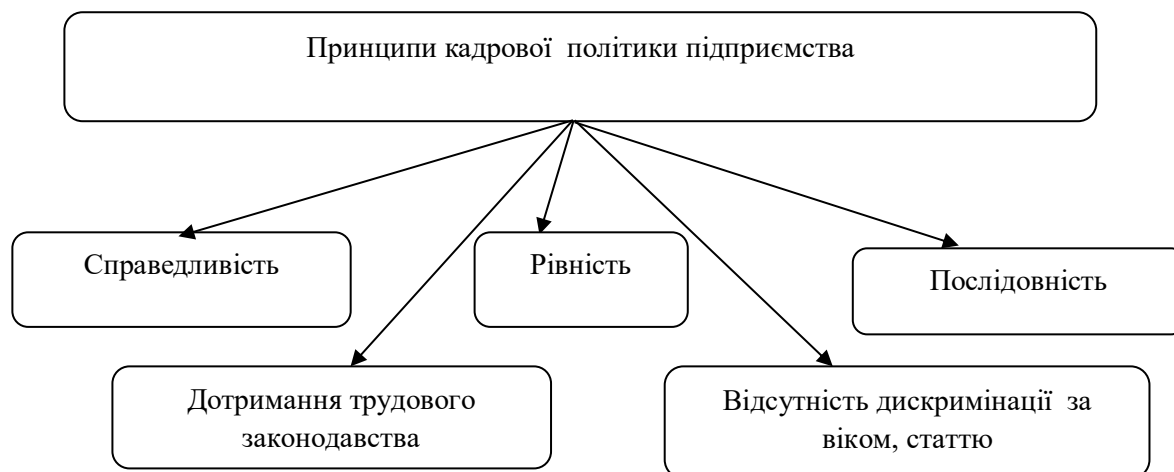


Рис. 2. Принципи кадрової політики

Водночас велике значення має аналіз забезпеченості підприємства кваліфікованими кадрами та надлишку чи нестачі робітників у провідних виробничих підрозділах за професіями та спеціальностями. Періодичний аналіз професійного складу робітників є важливим фактором для поліпшення технічного прогресу і дає змогу виявити нестачу чи надлишок робочої сили тієї чи іншої професії, спеціальності та вжити оперативних заходів щодо поліпшення професійного складу кадрів. Важливою умовою успішної роботи підприємства та забезпечення його економічної безпеки є забезпеченість та постійність складу персоналу. Аналіз забезпеченості підприємств персоналом проводиться шляхом порівняння їх фактичної кількості з потребою та в динаміці за кілька періодів. Найдоцільніший аналіз показників руху трудових ресурсів у динаміці років свідчить про вжиті підприємством заходи та їх ефективність [6].

У процесі планування кількості працівників важливо попередньо проаналізувати рух кадрів, що проявляється зарахуванням, звільненням і внутрішнім переміщенням працівників. Цей процес і відповідна йому зміна чисельності називається оборотом робочої сили. У ході

аналізу руху особового складу визначають коефіцієнти обороту з прийому, звільнення та загального обороту. Зіставленням відповідних коефіцієнтів звітного і базисного періодів вивчають оборот робочої сили, причини звільнення працівників з підприємства. Достатня забезпеченість підприємств необхідними трудовими ресурсами, їх раціональне використання, високий рівень продуктивності праці мають велике значення для збільшення обсягів продукції та підвищення ефективності виробництва. У процесі аналізу використання робочого часу порівнюють планові й фактичні дані про відпрацьований час, виявляють причини відхилень фактичних даних від планових і базисних (попереднього року), вивчають динаміку втрат робочого часу.

На ефективне функціонування господарської діяльності негативно впливає плинність робітничих кадрів. Вона свідчить про наявність недоліків в організації виробництва, праці й побуту робітників, знижує продуктивність праці, викликає зайві витрати праці й коштів.

У зв'язку з цим за даними звіту з праці доцільно проаналізувати зміну чисельності робітників, зайнятих на роботах, допоміжних і другорядних виробництвах. Доречно вивчити рух (оборот) робочої сили, пов'язаний з прийманням (оборот по прийманню) та звільненням (оборот по звільненню) робітників за звітний період, а також з'ясувати причини, що вплинули на ці зміни. Поряд з абсолютними показниками по прийманню і звільненню робітників визначають і відносні показники:

➤ коефіцієнт обороту по прийманню робітників:
$$K_{п} = Ч_{п}/Ч_{с} * 100\% ; \quad (1)$$

➤ коефіцієнт обороту по звільненню:
$$K_{зв} = Ч_{зв}/Ч_{с} * 100\% ; \quad (2)$$

➤ коефіцієнт необхідного обороту:
$$K_{н.о.} = Ч_{вп.р.}/Ч_{с} * 100\% ; \quad (3)$$

➤ коефіцієнт плинності робітничих кадрів:
$$K_{пл} = (Ч_{вл.б.} + Ч_{п.т.д.}) / Ч_{с} * 100\% ; \quad (4)$$

➤ коефіцієнт стабільності робітничих кадрів:
$$K_{const} = Ч_{вп.р.}/Ч_{с} * 100\% \quad (5)$$

де $Ч_n$ – чисельність прийнятих робітників за звітний період; $Ч_c$ – середньооблікова чисельність робітників за звітний період; $Ч_{в}$ – чисельність

робітників, які вибули за звітний період; $Ч_{в.п.}$ – чисельність робітників, які вибули з поважних причин; $Ч_{в.б.}$ – чисельність робітників звільнених за власним бажанням; $Ч_{п.т.}$ – чисельність робітників, звільнених за порушення трудової дисципліни; $Ч_{const}$ – чисельність робітників, які перебували у списках організації впродовж року [2, с.120].

Систематизований підхід до оцінки трудових ресурсів дасть змогу проаналізувати всі напрями використання трудових ресурсів для подальшого прийняття обґрунтованих управлінських рішень щодо підвищення ефективності виробничого процесу в цілому та використання персоналу зокрема.

Список використаних джерел:

1. Литвин З. Б. Необхідність економічного аналізу в системі управління суб'єкта господарювання. *Електронне науково-практичне фахове видання "Інфраструктура ринку"*. Випуск № 36. Жовтень 2019 р.

**XI Міжнародна науково-практична Інтернет-конференція
«Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія»
1 грудня 2022 року, м. Тернопіль**

2. Литвин З.Б. Теорія економічного аналізу: Методичні поради і завдання з дисципліни, для студентів напрямку підготовки «Менеджмент» 6.030601 усіх форм навчання. Тернопіль: Економічна думка, 2010. 224 с.
3. Литвин З. Б. Потенціал підприємства як економічна категорія та класифікація його видових проявів. *Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія: матеріали міжн. наук.-практ. інтернет-конф.* 2021 р. С.14-17.
4. Литвин З. Б., Корилюк Н. І., Балабан Ю. Р. Облік та управління трудовими ресурсами підприємства. *Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія: матеріали міжн. наук.-практ. інтернет-конф.,* 2021 р. С.63-65.
5. Литвин З.Б., Андрусик О.Ю. Заробітна плата як інструмент мотивації персоналу. *Облік, оподаткування і контроль : теорія та методологія : матеріали VI міжнар. наук.-практ. інтернет-конф.* Тернопіль : ТНЕУ, 2019. С. 22-24.
6. Мних Є. В. Економічний аналіз: Підручник: Вид. 2-ге, перероб. та доп. Київ: Центр навчальної літератури, 2012. 630 с.
7. Уткіна Ю.М., Соломников І.В. Трудовий потенціал підприємства: сутність, структура, підходи до її формування. *Вісник економіки транспорту і промисловості.* 2013. №41. С. 223-227.

Олег КУПЕР
здобувач

Світлана САЧЕНКО
*кандидат економічних наук, доцент
кафедри фінансового контролю та аудиту
Західноукраїнського національного університету
м.Тернопіль, Україна*

ОСОБЛИВОСТІ ЗДІЙСНЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

Державний фінансовий контроль характеризується своєрідною специфічністю завдань, порядком їх вирішення, механізмом здійснення контрольних заходів, широким колом спеціальних органів контролю, а також різноманіттям видів, форм і методів контролю. Ефективність державного фінансового контролю забезпечується належною організацією, своєчасністю та об'єктивністю його проведення, чіткою регламентацією.

Система нормативно-правового регулювання державного фінансового контролю в Україні характеризується складним ієрархічним характером, відповідно фінансово-правові відносини нижчого рівня регулюються законодавчими нормами вищого рівня, а дія фінансово-правових норм загального характеру є вищою над дією фінансово-правових норм тимчасового (або локального) характеру. Дотримання вимог чинного фінансового законодавства є обов'язковим для органів ДФК, а контроль їхньою діяльністю здійснюється як з боку вищих суб'єктів ДФК, так і з боку правоохоронних органів

Суб'єкт державного фінансового контролю - це той хто контролює. На думку А. Хмелькова суб'єкт ДФК є «...органом законодавчої або виконавчої державної влади, контроль за виконанням повноважень якого здійснює виключно орган створення, цілеспрямований на забезпечення стабільності і безпеки публічних фінансів та майнових ресурсів держави, економічне зростання держави, шляхом спостереження за досягненням цільових орієнтирів і перевірки дотримання обмежуючих параметрів фінансового і економічного розвитку, через забезпечення законності, ефективності, фінансової дисципліни і раціональності в процесі

формування, розподілу, володіння, використання та відчуження об'єктами контролю предмета контролю, який належить державі, з допомогою форм і методів фінансового контролю, які реалізуються усіма способами, прийомами і інструментарієм фінансового контролю» [1]. Згідно з дослідженням В. Піхоцького, в міжнародній практиці суб'єкт ДФК не завжди є представником тільки виконавчої або законодавчої влади, а й судової гілки [2].

Таким чином, суб'єктами ДФК можна вважати органи публічного адміністрування, включаючи спеціалізовані державні органи фінансового контролю, органи місцевого самоврядування, установи та організації, їх структурні підрозділи, які мають контрольні повноваження, мають суб'єктивні права та виконують спеціальні юридичні обов'язки стосовно управління (формування, розподілу, використання, розпорядження) публічними фінансовими ресурсами та несуть відповідальність, встановлену нормами права [3, с. 181].

На практиці система органів державного фінансового контролю в Україні складається з двох підсистем.

- Перша - це органи загального державного контролю (Президент України, Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України), тобто органи загальної компетенції, що реалізують повноваження у сфері ДФК поряд з іншими своїми повноваженнями;
- Друга - це спеціально створені органи для здійснення ДФК - суб'єкти спеціального контролю, котрим відповідні повноваження делеговані суб'єктами першої підсистеми (МФУ, РП, ДАСУ, ДКСУ, ДПСУ, ОДА, міські державні адміністрації в м.Києві, виконавчі органи місцевих рад, районні державні адміністрації та інші органи спеціального контролю відповідно до компетенції).

Узагальнюючи вищенаведене, варто звернути увагу на те, що різні органи ДФК мають однакові повноваження та підконтрольні об'єкти, це дає можливість стверджувати про необхідність уніфікації норм, які б чітко визначали правовий статус та аспекти діяльності всіх органів ДФК в Україні, адже чимало повноважень різних органів фінансового контролю дублюються, що не сприяє ефективності організації і здійснення ДФК. Такий законодавчий акт має підвищити рівень контрольної діяльності державних органів загальної і спеціальної компетенції, скоординує параметри взаємодії контрольних органів між собою, зрештою, чітко визначить межі реалізації їхніх повноважень.

Список використаних джерел:

1. Хмельков А. В. Рахункова палата України як агент інституту контролю публічних фінансів. Актуальні проблеми економіки. 2016. № 5. С. 370–381.
2. Піхоцький В. Зарубіжний досвід організації державного фінансового контролю та можливість його використання в Україні. Економіст. 2016. № 1. С. 31-34
3. Прасюк В.М. Суб'єкти державного фінансового контролю та їх правовий статус. Visegrad Journal on Human Rights. 2019. № 6. Vol. 1. P. 179-183.
4. Конституція України. Конституція України. Верховна Рада України; Конституція України, Конституція, Закон від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text>. (дата звернення: 25.08.2022)
5. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26.01.1993 № 2939-ХІІ URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>. (дата звернення: 25.08.2022)

Олег КУПЕР
здобувач

Світлана САЧЕНКО
кандидат економічних наук, доцент
кафедри фінансового контролю та аудиту
Західноукраїнського національного університету
м.Тернопіль, Україна

ДЕЯКІ АСПЕКТИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

Державний фінансовий контроль є складовою частиною фінансового контролю і одним з видів державного контролю, його варто розглядати як одну із форм управлінської діяльності, як самостійну функцію управління, яка має цільову спрямованість, певний зміст і способи його здійснення.

Основна мета державного фінансового контролю - виявлення порушень принципів законності, ефективності, доцільності та економії в процесі формування й використання державних матеріальних і фінансових ресурсів, відхилень від стандартів, норм на найбільш початковій стадії; притягнення до відповідальності, забезпечення компенсації заподіяних збитків; попередження виникнення фінансових правопорушень; вжиття заходів стосовно запобігання даним порушенням у майбутньому.

Головні завдання державного фінансового контролю це забезпечення фінансової дисципліни, законності, ефективності і раціональності у ході формування, володіння, розподілу, відчуження та використання активів, що належать державі. Основними критеріями ефективності фінансового контролю є результативність, економічність, дієвість [1].

Однією з основних умов ефективності організації фінансового контролю є дотримання принципів, що охоплюють контрольні процедури загалом. Фінансовий контроль, будучи різновидом державного контролю загалом і однією з функцій управління, базується на загальних принципах державного управління. Науковці поділяють принципи фінансового контролю на організації та методологічні принципи, принципи здійснення.

До методологічних принципів, на думку О.Ю. Большакової та Г.О. Кравченко, «належать: незалежність, демократизм, об'єктивність, гуманізм, пріоритет прав людини та громадянина, законність, гласність, професіоналізм, систематичність і конфіденційність» [2, с. 44].

До принципів організації М.М. Мартиненко відносить результативність, адресність, гнучкість, своєчасність та економічність [3, с. 258].

З позицій системності побудова системи ДФК передбачає використання організаційно-функціонального підходу. У даному випадку шляхи до організації ДФК варто розглядати з позицій організаційних принципів таких як: якості ДФК, визначення провідної ланки, сконцентрованості дій, комплексності, організаційної динамічності, поетапності розвитку, завершеності контрольних заходів, системності в організації діяльності органів ДФК.

Принцип якості ДФК полягає в результативності проведення контрольних заходів та забезпеченні результативності.

Використання принципу сконцентрованості дій сприяє зосередженню діяльності контролюючих органів у єдиній системі задля досягнення загальної мети.

Принцип комплексності дій передбачає підвищенню дієвості системи ДФК. Відповідно до даного принципу дієвий спосіб побудови раціональної системи ДФК полягає у визначенні

організаційних дій таких, які необхідно здійснити в першу чергу, та відсторонення тих, які можуть бути реалізовані в другу, третю чергу [4, с. 69].

Принцип системності сприяє охопленню державним фінансовим контролем системи формування та витрачання державних коштів, здійснення ДФК на всій території держави згідно єдиних вимог, також входження усіх державних фінансових органів у єдиний інформаційний простір.

Вагоме місце серед організаційних положень займають принципи послідовного розвитку, завершеності контрольного заходу, організаційної динамічності, оскільки реалізація цих принципів надає змогу поступово розширювати організаційну структуру ДФК.

Принцип завершеності контрольного заходу полягає у проведенні контрольних заходів, які б виключали можливість дублювання фактів, повторних перевірок. Необхідно однозначно визначити, слідом за яким контрольним заходом об'єкт є перевіреною, чи маємо змогу у нормативному порядку використовувати результати попереднього контролю, чи присутня необхідність проводити додаткові заходи.

З огляду на принципіальні тенденції здійснення ДФК на державному й місцевому рівнях важливими є закріплення на рівні законодавства зазначені принципи.

Список використаних джерел:

1. Білуха М.Т., Дмитренко М.Г., Микитенко Т.В. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит : підручник, 2-ге вид., перероб. і доп. Київ: Українська академія оригінальних ідей, 2006. 888 с.
2. Большакова О.Ю. Методологічні принципи фінансового контролю: принцип незалежності. Фінансовий контроль. 2004. № 2(19). С. 44–48.
3. Мартиненко М.М. Основи менеджменту: підручник. Київ : Каравела, 2005. С. 247-248
4. Германчук П.К., Стефанік І.Б., Рубан Н.І., Александров В.Т., Назарчук О.І. Державний фінансовий контроль: ревізія та аудит. Київ : НВП «АВТ», 2014. 424 с.

Олександр КУЧЕРУК
здобувач

Михайло ЛУЧКО
*доктор економічних наук, професор
завідувач кафедри фінансового контролю та аудиту
Західноукраїнського національного університету
м.Тернопіль, Україна*

НЕПРИБУТКОВИЙ КОМУНАЛЬНИЙ МЕДИЧНИЙ ЗАКЛАД: ОСОБЛИВОСТІ АНАЛІЗУ ДІЯЛЬНОСТІ

Управління є важливим елементом у процесі діяльності медичного закладу. Воно має в своєму арсеналі різні інструменти, з допомогою яких керівні працівники різних ланок забезпечують виконання поставлених завдань діяльності. Про управління ми вже достатньо детально зробили опис в попередній розділах, але для переходу до виконання ним такої важливої функції як аналіз, важливо деталізувати сам процес і складові управління медичним

закладом. Такі пояснення потрібні для розуміння сутності запитів в розвитку стратегічного аналізу, про який ми хочемо вести мову в подальшому.

Отже, у процесі проведеного дослідження можемо схематично відобразити суть поняття управління для медичних закладів (рис.1).

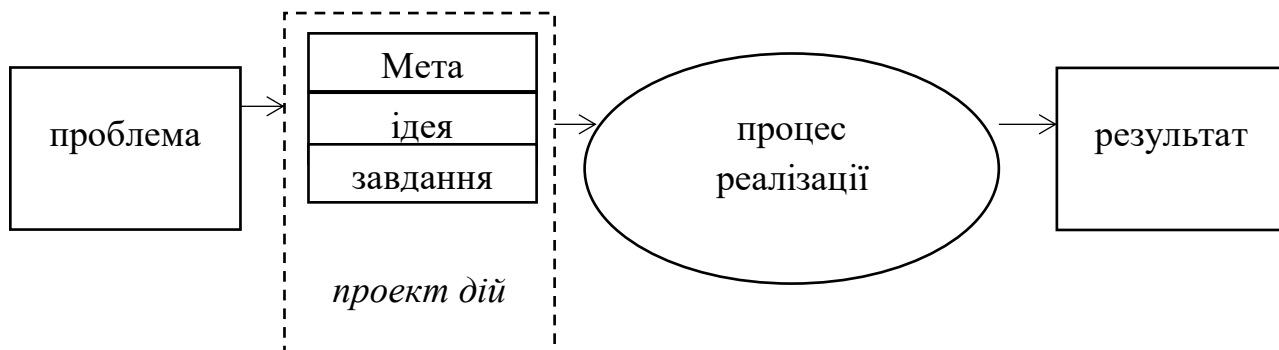


Рис. 1. Схематична ілюстрація управління медичними закладами
Джерело: авторське самостійне узагальнення

В відображеній схемі концепція управління медичним закладом є цілеспрямованим процесом який передбачає логічну послідовність кроків направлених на вирішення конкретної проблеми. Щодо медичних закладів такою проблемою є ефективний та сталий послідовий розвиток в тривалій перспективі. Тож управління має активно використовувати різні аналітичні методи для його реалізації та підготовки інформаційних даних.

Одним із найбільш поширених в плані стратегічних управлінських обґрунтувань і рішень є SWOT- аналіз.

Тож доречним буде його проведення як основного методу стратегічного управління, що дозволить визначити потенціал медичного закладу та розробити ефективні антикризові заходи у випадку виникнення викликів як внутрішнього, так і зовнішнього середовищ.

З метою визначення напрямку управління КНП ТКМЛ №2 проведемо оцінку його сильних та слабких сторін за допомогою стратегічного методу SWOT- аналізу (табл. 1).

Таблиця 1

Сильні та слабкі сторони діяльності КНП ТКМЛ №2

сильні сторони	слабкі сторони
проведення заходів та підвищення якості інфраструктури медичного закладу	відсутність автономності у процесі розподілу коштів медичного закладу
чітко визначення ціль діяльності закладу	фінансування медичного закладу є недостатнім
висока кваліфікаційна підготовка медичних працівників	заробітна плата медичного персоналу є низькою
високий рівень якості медичного обслуговування	високий процент отримання коштів лікарня витрачає на оплату комунальних платежів та заробітної плати працівникам
населення регіону задоволенні рівнем наданням медичних послуг	

Джерело: сформовано автором самостійно

Так, у процесі проведеного нами аналізу сильних та слабких сторін комунального підприємства КНП ТКМЛ №2, вважаємо важливим її направленість на посилення якості медичного обслуговування та знаходження нових шляхів фінансування своєї діяльності.

**XI Міжнародна науково-практична Інтернет-конференції
«Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія»
1 грудня 2022 року, м. Тернопіль**

Проаналізуємо сильні і слабкі сторони КНП ТКМЛ №2 у порівнянні з її конкурентами в Тернопільській області (табл. 2.).

Оцінку конкурентної сили проводимо у порівнянні з досліджуваними підприємства та орієнтуючись на підприємства-лідера у медичній сфері.

Проведене нами дослідження показало, що для КНП ТКМЛ №2 загальна сума конкурентної сили по підприємству становить 74 бали. А у підприємствах-конкурентах вона становить 69 балів, і відповідно 62 бали. Результати показали, що комунальне досліджуване підприємство фактично є підприємством-лідером даного сектору.

Відповідно до проведеного дослідження показник абсолютної конкурентної можливості КНП ТКМЛ №2 становить 3 бали. Це є досить позитивним моментом в роботі даного підприємства і свідчить, що рівень загроз на його діяльність наближається до мінімальної позначки.

Таблиця 2

Визначення конкурентної сили КНП ТКМЛ №2

№ з/п	Фактор	Оцінка (0.....10 балів)			
		C_{ij1}	C_{ij2}	КНП ТКМЛ №2	
				C_i	$C_i - \max C_{ij}$
1	результативність роботи	9	5	8	-1
2	рівень репутації	5	6	6	0
3	продуктивність	7	4	7	0
4	надання медичних послуг	6	8	9	1
5	фінансовий потенціал	5	5	5	0
6	обсяг виконаної роботи	9	9	9	0
7	впровадження науково-технічних розробок в галузі медицини	6	6	7	1
8	адміністративне управління	7	5	6	-1
9	наявність кваліфікованого персоналу	6	5	7	2
10	відповідальність медичного персоналу	9	9	10	1
Конкурентна сила		69	62	74	3

* C_{ij1} – КНП «Тернопільської комунальної міської лікарні швидкої допомоги №1»

C_{ij2} – КНП «Міська комунальна лікарня №3» тернопільської міської ради

Джерело: розроблено автором самостійно

Проте, керівництво підприємства повинно працювати на його розвиток та не зупинятись на досягнених результатах, особливу увагу необхідно приділити адміністративному управлінню, оскільки в таблиці він становити від'ємне значення (-1 бал).

Проведемо дослідження можливостей та загроз діяльності підприємства КНП ТКМЛ №2 за методом SWOT- аналізу. У процесі діяльності медичного закладу виникають загрози ефективного функціонування, і так як це підприємство не є прибутковим, а носить соціальний характер то першочерговим постає алгоритм дій директора в кризовій ситуації. Керівництву необхідно завчасно продумати дію щодо стабілізації діяльності лікарні, про якість та ефективність медичних послуг, щоб вони по даному закладу відповідали усім медичним стандартам та правам громадян.

Проведене дослідження діяльності КНП ТКМЛ №2 за стратегічним методом SWOT-аналізу дозволяє визначити основні напрямки його розвитку:

- 1) надавання комплексних та кваліфікованих медичних послуг із впровадженням наукового-технічного прогресу в доказовій медицині і з використанням міжнародних медичних стандартів діяльності;
- 2) надавання медичних послуг широкого діапазону: діагностика, профілактика, ефективне лікування, трансплантація тощо;
- 3) швидке адаптування до змін зовнішнього середовища;
- 4) матеріально-технічне забезпечення медичного закладу слід постійно оновлювати та закуповувати у необхідній кількості;
- 5) проведення ефективної кадрової політики та прийняття на роботу компетентного медичного персоналу;
- 6) проводити конференції та круглі столи із спеціалістами із інших медичних структур з метою обміну досвідом;
- 7) удосконалювати управлінську структуру лікарні шляхом впровадження стратегічних інструментів розвитку.

У процесі проведено дослідження отримано неофіційні дані щодо напрямків діяльності неприбуткового комунального медичного закладу КНП ТКМЛ №2 та у поєднанні з аналітичними дослідженнями можемо сформулювати подальші варіанти стратегії розвитку:

- проводити оптимальний розподіл коштів щодо потреб медичного та управлінського апарату медичного закладу;
- впровадження технологічних інновацій у медичну та управлінську діяльність досліджуваного підприємства;
- створити фонд спонсорської допомоги медичному закладу за кошти якого будуть проводити оновлення медичного і діагностичного обладнання;
- невикористанні приміщення, які є вільними в КНП ТКМЛ №2, або неефективно використовуються, давати в оренду, а виручені кошти направляти на її розвиток;
- враховуючи ситуацію, яка склалась на сьогодні, тобто воєнними діями в Україні, що призвели до виходу із стану енергетичної системи країни виступає необхідність розроблення власної системи надходження енергії та її енергозбереження. Наразі лікарня забезпечена генераторами енергії, але потрібно дбати про їх збільшення та ефективне використання.

Окреслені нами пропозиції дозволять оптимально розподілити фінансові ресурси та ефективно використовувати їх у цілях удосконалення якості надання медичних послуг та напрямках розвитку КНП ТКМЛ №2.

Варто зазначити, що аналітичні методи також можуть бути ефективно застосовані не лише для формування інформаційної бази управління, а й для здійснення контролю за різними важливими показниками діяльності КНП.

Список використаних джерел:

1. Дмитрук О.В. Управління адаптацією персоналу закладів охорони здоров'я в нових умовах господарювання. *Приазовський економічний вісник*. 2018. №5(10). С.182-186.

2. Ефективне управління медичними закладами. Можливості МІС. URL: <https://euromd.com.ua/post-8164-efektivne-upravlinnya-medichnimi-zakladami-mozhливosti-mis>

Олександр КУЧЕРУК
здобувач

Михайло ЛУЧКО
*доктор економічних наук, професор
завідувач кафедри фінансового контролю та аудиту
Західноукраїнського національного університету
м.Тернопіль, Україна*

ОРГАНІЗАЦІЯ КОНТРОЛЮ В ПРОЦЕСІ ДІЯЛЬНОСТІ НЕПРИБУТКОВОГО КОМУНАЛЬНОГО МЕДИЧНОГО ЗАКЛАДУ

Неприбуткове комунальне підприємство підпорядковується органам місцевого самоврядування, тому усі управлінські рішення необхідно узгоджувати із їх керівництвом. Винятком становить формування та затвердження штату працівників, керівник медичного закладу має право самостійно приймати рішення щодо прийняття на роботу персоналу та його затверджувати або звільняти.

Також, форма та система оплати праці на неприбутковому підприємстві встановлюється керівником самостійно відповідно до норм та законів визначених в нормативно-правових документах.

Основним документом на основі якого діє неприбуткове комунальне підприємство – медичний заклад являється статут. В даному документі відображається предмет діяльності з метою визначення меж діяльності медичного закладу. Так, основними елементами статуту є:

- процес проведення медичної практики;
- рівень підприємства щодо надання медичних послуг (вторинна або третина спеціалізація);
- вид медичної діяльності підприємства (стаціонар, амбулаторія тощо);
- список медичних послуг, що надає відповідне підприємство;
- проведення зовнішньоекономічної діяльності відповідно до чинного законодавства України;
- проведення відповідних дій щодо продажу, використання, зберігання та ліквідування наркотичних засобів (якщо підприємство веде таку діяльність);
- формування списку платних медичних послуг відповідно до законодавства держави.

У документах не вказують вид надання медичної допомоги із номенклатурою лікарських спеціальностей, оскільки усі заклади охорони здоров'я діють на основі ліцензії медичної практики, яка здійснює контроль за рівнем надання медичних послуг.

Важливим аспектом у діяльності медичних закладів виступає матеріально-технічна база. Список усього необхідно інвентаря визначається у відповідності із наказом Міністерства охорони здоров'я щодо потреб медичної техніки та продуктів медичного призначення. Також, слід відмітити що матеріально технічна база новоствореного підприємства повинна пройти метрологічну перевірку, за результатами якої видають документ на право користування приміщення та реквізити санітарно-епідеміологічного обстеження.

У процесі проведення діяльності заклади охорони здоров'я повинні відповідати наступним вимогам:

- 1) ефективність медицини, яка передбачає надання повного спектру медичних послуг з метою максимального задоволення потреби пацієнта;
- 2) ефективність адміністративного управління, яка передбачає якісне керування усіма рівнями управління підприємства, які орієнтовані на основну ціль медичного закладу;
- 3) оптимальні витрати пацієнтів, які передбачають надання якісної медичної допомоги при мінімальних витратах на медичну послугу;
- 4) безпечність, що передбачає якісне надання медичної послуги без шкоди здоров'ю пацієнта;
- 5) результативність, як елемент медичної послуги вимагає за результатами наукових досліджень відповідно до принципів медичної науки надати якісно медичну послугу пацієнту;
- 6) своєчасність передбачає надання медичної допомоги в момент звернення пацієнта в медичну установу, що дозволить зменшити його час неприємного самопочуття;
- 7) рівність, передбачає надання необхідної пацієнту медичної допомоги не дивлячись на його релігійну приналежність, соціальний статус, національність, економічний статус, стать тощо.

Отже, дотримання зазначених вимог дозволить медичному закладі сформувати позитивну історію про себе та імідж, завдяки якому збільшиться кількість клієнтів.

Доречним постає питання державного регулювання якості забезпечення медичних послуг, які умовно можна поділити на два аспекти. Першою стороною даного регулювання виступають основи правового регулювання підприємства, а з іншої – законодавчі документи щодо норми та контролю за якістю надання медичних послуг. Тому нормативно-правове забезпечення медичних закладів можна умовно поділити на дві групи (табл.1.), якими слід керуватись у процесі їх діяльності.

Закон України “Основи законодавства України про охорону здоров'я” передбачає основні принципи проведення якісного медичного забезпечення. Основним у процесі діяльності медичних закладів має виступати їх орієнтація на сучасні виклики середовища та формування відповідних стандартів щодо охорони здоров'я населення країни.

**XI Міжнародна науково-практична Інтернет-конференції
«Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія»
1 грудня 2022 року, м. Тернопіль**

Таблиця 1.

Регулювання діяльності медичних закладів нормативно-правовими документами

№	засади правового регулювання організації медичних послуг	норми правового регулювання якості медичних послуг
1	норми Конституції України (ст. 49, 113, 116, 119)	ЗУ “Основи законодавства України про охорону здоров’я”
2	законів України “Про місцеві державні адміністрації”, “Про місцеве самоврядування”	ЗУ “Про Державні соціальні стандарти та державні соціальні гарантії”
3	“Про державну службу”	ЗУ “Про внесення змін до Основ законодавства України про охорону здоров’я щодо удосконалення надання медичної допомоги”
4	Укази Президента “Про заходи щодо впровадження Концепції адміністративної реформи в Україні”	Указ Президента “Про невідкладні заходи щодо реформування системи охорони здоров’я населення”
5	“Про Концепцію державної регіональної політики”	постанови Кабінету Міністрів України “Про затвердження заходів щодо виконання Концепції розвитку охорони здоров’я населення України”
6	“Про заходи щодо поліпшення медичної допомоги населенню”	“Про затвердження Порядку державної акредитації закладу охорони здоров’я”
7	“Про додаткові заходи щодо реформування системи охорони здоров’я населення”	
8	Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження Національного плану розвитку системи охорони здоров’я на період до 2010 року”*	

Джерело: узагальнено автором; * - доцільно попри те, що постанова чинна, прийняти нову, яка б була послідовним угодженням документом і реалізувала закладені основи розвитку охорони здоров’я.

Відповідно до цього закону в статті 6 описано права громадян щодо надання медичної допомоги. В статі 14 чітко описані стандарти та критерії, яким повинна відповідати якісна медична допомога. Контролем за дотриманням даних стандартів та критеріїв займається спеціальні органи виконавчої влади (ст.22).

Також є важливим у процесі діяльності медичних закладів виступає нормативний документ “Про затвердження нормативів надання медичної допомоги та показників якості медичної допомоги”, який передбачає визначення рівня якості медичної послуги, містить інструкцію з лікування захворювань, ідентифікує рівень техніко-медичного забезпечення, ефективність надання медичної допомоги, економність щодо процесу лікування, рівень задоволення пацієнтами, міру ефективності у процесі проведення профілактики тощо.

З метою проведення якісного управління медичними закладами Законом № 752 [1] було розроблено Порядок проведення контролю надання медичних послуг. Даний контроль

**XI Міжнародна науково-практична Інтернет-конференція
«Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія»
1 грудня 2022 року, м. Тернопіль**

проводиться у поєднанні методів внутрішнього та зовнішнього контролю якості медичної допомоги. За якість внутрішнього контролю відповідає керівник відповідного медичного закладу, а зовнішній контроль здійснюють державні органи виконавчої влади.

Отже, удосконалення управління якістю медичної допомоги відбувається постійно. Також проходить постійно удосконалення засад доказової медицини, протоколів щодо діяльності медичного персоналу, розроблення нормативно-правових актів щодо проведення медичних послуг.

Список використаних джерел:

1. Основи законодавства України про охорону здоров'я: Закон України від 19.11.1992 р. № 2801-ХІІ.

Віктор ЛУЦЮК

здобувач

Наталія ГЛУХ

викладач

*кафедри фінансового контролю та аудиту
Західноукраїнський національний університет
м. Тернопіль, Україна*

**ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ УПРАВЛІННЯ НЕПРИБУТКОВИМ КОМУНАЛЬНИМ
МЕДИЧНИМ ЗАКЛАДОМ**

Система охорони здоров'я є важливим елементом соціальної політики держави, яка забезпечує доступність необхідної медичної допомоги усім верствам населення, незалежно від рівня доходів. Як наслідок таких умов зростає потреба у забезпеченні потрібним обсягом фінансових ресурсів та державними зобов'язаннями в галузі охорони здоров'я, які обумовлені Конституцією України, а також іншими нормативно-правовими актами.

Ця вимога стосується і конкретних медичних закладів, оскільки їх діяльність носить об'єктивний характер і розвивається за певними законами, а тому потребує управління, як зі сторони держави, місцевого самоврядування, так і внутрішнього керівництва. Таке управління буде ефективним, якщо ґрунтуватиметься на всесторонньому вивченні, а також практичному застосуванні механізмів дії законів економічного розвитку, які реалізуються з допомогою функцій аналізу, обліку та контролю планування).

У рамках сучасної вітчизняної медичної реформи функції замовника медичних послуг передаються установі, яка розподілятиме фінансові ресурси через платні послуги пацієнтам. Це вказує на те, що держава переходить від сприяння мережі закладів охорони здоров'я, які надають безкоштовні послуги, до еквайрингу послуг цієї мережі. Медичні заклади визначаються як постачальники послуг, а пацієнти – як споживачі медичних послуг. Відповідно до реформи, планується утворення автономного замовника послуг – незалежних провайдерів, які продаватимуть медичні послуги замовнику послуг на підставі укладення договорів. Тому метою всіх дій держави має бути єдино сформований ринок медичних послуг, що включає усіх постачальників (заклади охорони здоров'я), в тому числі приватні медичні центри, заклади, аптеки тощо.

Зважаючи на складні сучасні концепції управління, інструментальні засоби та механізми є такою взаємопов'язаною системою методів управління, що пов'язані спільною метою. З допомогою чітко організованих механізмів реалізується спрямованість і чіткі параметри щодо управлінських дій. Проблема вибудування системного механізму у сфері надання медичних послуг полягає в тому, що вона являє суб'єктну структуру, яка включає комунальні та приватні медичні заклади України.

«Спрямованість менеджменту державних чи приватних медичних закладів визначається системою державного управління в медицині та змістом управлінських завдань усередині цих закладів. Сучасні дослідження пропонують набір кращих практик (best practices) для посилення дієвості механізмів управління за типових ситуацій для вироблення системного підходу в менеджменті державних і приватних медичних закладів» [1;2].

Внутрішньогосподарський механізм управління закладами охорони здоров'я, як у багатьох інших видів діяльності, слід розглядати як систему планомірних взаємодій суб'єкта управління (органу управління закладом, наділеного повноваженнями приймати рішення щодо організації його діяльності й формування перспективних напрямів розвитку). Із урахуванням соціального змісту та значущості діяльності закладів охорони здоров'я, у змісті наповнення механізмів системи управління призначається дещо інша система планових показників.

Основою системних механізмів управління галузевими установами складають базові основи державного регулювання, які окреслюються сукупністю правил, законів, певних процедур регулювання діяльності, зокрема й прийняття управлінських рішень (внутрішні механізми управління).

Досліджуючи механізм управління медичним закладом можемо виділити такі підсистеми як функціональна та тимчасова. У складі першої важливе місце відноситься до регулювання, так як надання медичних послуг підлягає обов'язковому ліцензуванню. Також важливе місце займають його технологічні складові елементи, які затверджені клінічними протоколами стосовно надання медичної допомоги в розрізі спеціальностей, базуючись на які у закладі охорони здоров'я розробляються внутрішні протоколи з інструкціями для медичного персоналу. Медичним установам незалежно від форми власності потрібно погоджувати свої локальні протоколи в структурних підрозділах з питань охорони здоров'я із державними адміністраціями задля координації діяльності закладів відповідного регіону.

Виконання медичним закладом основних функцій можливо за умови повного забезпечення витрат за рахунок відповідних бюджетних надходжень, раціональне і ефективне використання яких є одним з пріоритетних напрямків розвитку України.

Список використаних джерел:

1. Назарко С. Сучасна парадигма управління закладом охорони здоров'я в умовах проведення медичної реформи. Проблеми і перспективи економіки та управління. 2019. №4 (20). С.170–175.
2. Шкільняк М. М., Желюк Т. Л., Васіна А. Ю., Дудкіна О. П., Попович Т. М., Овсянюк-Бердадіна О. Ф. Модернізація менеджменту системи охорони здоров'я в умовах проведення медичної реформи. Вісник Тернопільського національного економічного університету. 2018. № 4. С.168–180.

Віктор ЛУЦЮК
здобувач

Наталія ГЛУХ
викладач
кафедри фінансового контролю та аудиту
Західноукраїнський національний університет
м. Тернопіль, Україна

АУДИТ ДІЯЛЬНОСТІ НЕПРИБУТКОВОГО КОМУНАЛЬНОГО МЕДИЧНОГО ЗАКЛАДУ: КЛЮЧОВІ АСПЕКТИ ТА ПОСЛІДОВНІСТЬ ПЕРЕВІРКИ

Важливим етапом діяльності будь-якої ланки національної економіки є контроль за станом економіки, а також розвитком соціальних та економічних процесів у суспільстві. Однією зі складових системи контролю вважається фінансовий контроль, який зумовлює подальший розвиток ринкових відносин, оскільки з його допомогою закріплюється незалежність підприємницької діяльності, заборонений вплив держави у внутрішньогосподарську сферу відповідних підприємств та організацій.

Окремим видом фінансового контролю є незалежний аудиторський контроль, який виник внаслідок розширення прав підприємств, самостійності та використання економічних важелів, що направлені на зростання ефективності та оцінку її результатів.

Традиційно окреслення сутності аудиту ґрунтується на тому, що аудит здебільшого розглядають як особливий вид підприємницької діяльності. Фактично, цей аспект найбільш виражено відображається саме в умовах ринкової економіки. Однак неправомірним є обмеження аудиту межами тільки практичної діяльності аудиторів та аудиторських фірм, які пропонують певний спектр послуг суб'єктам ринкових відносин. Удосконалення аудиту слід розглядати як розвиток цілісної системи, що включає складові вказані на рисунку 1.

Кожна з вказаних характеристик включає відмінні риси, сутнісну структуру, але всі три характеристики взаємопов'язані.

Разом з цим, деякі проблемні питання щодо визначення функцій аудиту в системі соціально та економічних відносин залишаються недостатньо дослідженими. До таких питань можна віднести:

- 1) яким чином аудит виконує контрольні функції
- 2) яке місце аудиту у вітчизняній системі фінансового контролю

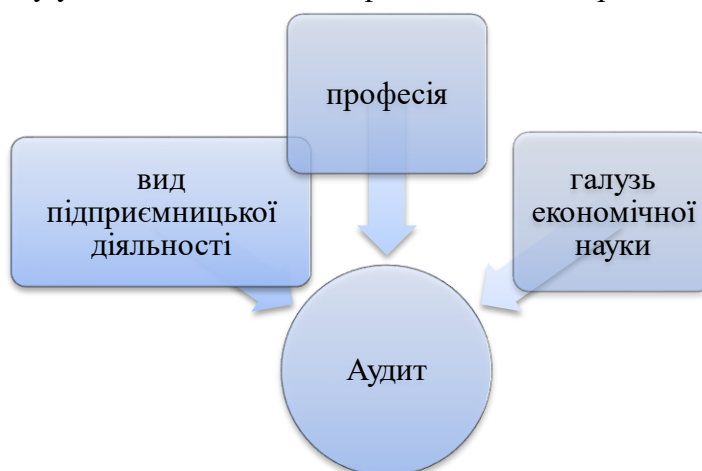


Рис.1. Складові цілісної системи аудиту

Важлива роль аудиту полягає в цінності інформації, що отримується, тому що це сприяє посиленню контролю над нею. Аудит зумовлює до самоконтролю тих уповноважених осіб, хто відповідальний за складання фінансових звітів, а також спонукає відповідати вимогам користувачів, так як відповідальні особи знають, що їх робота підлягатиме незалежній перевірці. Це вагомий мотиваційний аспект проведення аудиту, який полягає в усвідомленні того, що буде здійснюватись аудиторська перевірка. Це важливий чинник, що перешкоджає розповсюдженню недостовірної інформації. Це загально визнані функції аудиту, проте слід уточнити сам процес взаємодії аудиту та систем контролю, який, вважаємо, має бути представлений саме так.

При дослідженні проблем аудиту серед головної передумови його виникнення виділяється потреба в інформації задля здійснення подальших контрольних дій або ж прийняття управлінських рішень.

Аудит тим і відрізняється від сфери державного контролю, що аудиторі безпосередньо за його наслідками винуватців не встановлюють, тобто він працює «знеособлено». Аудит є висловленням незалежної думки за результатами оцінки певної інформації, а результати аудиту — це тільки докази, що застосовують інші суб'єкти при виконанні своїх функцій.

Отже, аудит потрібно розглядати як соціально незацікавлену інституцію, яка виконує функції збору й оцінки інформації, а також представлення висновку відносно результатів своєї роботи в великих системах контролю, при цьому зменшуючи інформаційний ризик та виступаючи важливим засобом для забезпечення певного ступеня інформаційної безпеки в суспільстві.

Проведення аудиторської перевірки без належної організації буде малоефективним, саме тому аудитор використовує різноманітні методи та процедури перевірки. Організація аудиторської діяльності здійснюється у відповідності до Міжнародних стандартів аудиту, в яких вказано що основою формування думки аудитора має бути обґрунтована впевненість у відсутності суттєвих викривлень у фінансовій звітності [1]. Обґрунтовану впевненість можливо досягнути, якщо отримати такі аудиторські докази, які сприятимуть мінімізації аудиторського ризику. При цьому аудитор має керуватися Міжнародними стандартами аудиту

Аналітичні процедури застосовуються досвідченими аудиторами на всіх етапах проведення аудиту. Наприклад, на стадії планування такий прийом дає змогу аудитору визначити характер, час та обсяг аудиторських процедур, які слід використати для того, щоб отримати аудиторські докази щодо для сум сальдо на рахунках або класів операцій.

Аудит фінансової звітності є основним аспектом проведення перевірки, оскільки виконує досить вагомий функцію стосовно підтвердження достовірності й неупередженості наданої користувачам інформації, яка допомагає в прийнятті правильних рішень. Внаслідок цього забезпечується значне зменшення ризиків, які пов'язані з прийняттям управлінських рішень, також підвищується довіра до підприємства зі сторони партнерів та укріплюється його позитивний імідж, спрощуються процес налагодження нових контактів. Загалом перераховані переваги сприятимуть успішному розвитку медичного закладу.

Список використаних джерел:

1. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2016-2017 рр. / Пер. з англ. Київ: Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2017, ч. 1. 1142 с.

Іван МЕДВІДЬ
здобувач

Михайло ЛУЧКО
*доктор економічних наук, професор
завідувач кафедри фінансового контролю та аудиту
Західноукраїнський національний університет
м. Тернопіль, Україна*

ДО ПИТАННЯ КОНТРОЛЮ МЕДИКАМЕНТІВ У МЕДИЧНИХ ЗАКЛАДАХ

Поступовий перехід вітчизняної економіки від командного управління до ринкових відносин зумовив процес управління переорієнтуватися на контроль за роботою та функціонуванням не тільки окремих галузей народного господарства, що здійснюється на національному рівні, а й на рівень окремих інституцій. За цих обставин особливого значення набуває внутрішній контроль медикаментів та якості медичної допомоги у медичних закладах.

Так, зокрема, в наказі МОЗ України від 28.09.2012 року № 752 «Про порядок контролю якості медичної допомоги» у п. 5 зазначено, що «внутрішній контроль якості надання медичної допомоги здійснюється керівництвом закладів охорони здоров'я та/або медичними радами закладів охорони здоров'я в межах повноважень, визначених законодавством, зокрема шляхом контролю за кваліфікацією лікарів, молодших спеціалістів з медичною освітою та професіоналів з вищою немедичною освітою, які працюють у закладі охорони здоров'я; самооцінки медичних працівників; організації надання медичної допомоги у закладі охорони здоров'я; моніторингу реалізації управлінських рішень; моніторингу дотримання структурними підрозділами закладу охорони здоров'я стандартів у сфері охорони здоров'я, клінічних протоколів; моніторингу системи індикаторів якості медичної допомоги; вивчення думки пацієнтів щодо наданої медичної допомоги» [1].

З метою забезпечення контролю якості надання медичних послуг власником медичного закладу та/або головним лікарем розробляється та затверджується безперервна система контролю, яка затверджується наказом по установі [2; 3; 4; 5]. Також може створюватися комісія з забезпечення внутрішнього контролю на підприємстві. Мета комісії полягає в тому, щоб розробити дієву програму систематичного підвищення якості медикаментів на основі поглибленого аналізу прийнятих для оцінки показників, окремих помилок та упущень, нещасних випадків, скарг пацієнтів, пропозицій лікарів і медичних сестер та інших даних.

Щоб залучити лікарів та медичних працівників до активної роботи у комісії, необхідно переконати їх в тому, що це орган, покликаний об'єднати зусилля всіх медичних працівників у підвищенні якості медикаментів, а також медичної допомоги шляхом спільного пошуку шляхів усунення дефектів при наданні медичних послуг, а не для критики або покарання окремих осіб. Відповідно працівники медичного закладу мають розуміти, що організація внутрішнього контролю в установі сприятиме контролю якості надання медичних послуг.

Практика свідчить, що відповідальним за роботу по забезпеченню якості медикаментів, а також медичної допомоги є, як правило, заступник головного лікаря з медичної роботи. При цьому роботу молодшого медичного персоналу з вищою освітою по забезпеченню якості медикаментів, а також медичної допомоги організовує заступник головного лікаря з медсестринства (тобто, головна медична сестра).

На рівні структурного підрозділу медичного закладу роботу по забезпеченню якості медикаментів, а також медичної допомоги в цілому організовує завідувач відділенням, а безпосередньо молодшого медичного персоналу з вищою освітою - старша медична сестра.

**XI Міжнародна науково-практична Інтернет-конференції
«Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія»
1 грудня 2022 року, м. Тернопіль**

Звернемо увагу, що даний розріз роботи у вказаних посадових осіб визначається їх посадовою інструкцією.

На основі опрацьованих законодавчих і нормативно-правових актів з питань контролю медикаментів, а також медичної допомоги в цілому, з метою покращення організації внутрішнього контролю в умовах державної системи охорони здоров'я на рівні приватного медичного закладу пропонуємо чотири ступені контролю:

I ступінь – завідуючий структурним підрозділом медичного закладу оцінює якість медикаментів, а також медичної допомоги в цілому, наданої окремих лікарем чи медичним працівником пацієнтам, які закінчили лікування;

II ступінь – заступники головного лікаря, що відповідають за роботу медичного закладу, використовуючи основні облікові документи, проводять щоденно експертну оцінку медикаментів, а також медичної допомоги в цілому не менше 10 % пацієнтів, які проліковані у медичному закладі, та не менше 20 % осіб, які закінчили лікування в стаціонарі (якщо є такий підрозділ у закладі);

III ступінь – експертна комісія медичного закладу оцінює якість роботи кожного з підрозділів щомісячно;

IV ступінь – експертна комісія за участі власника медичного закладу та/або головного лікаря оцінює якість роботи кожного з підрозділів щоквартально.

При організації внутрішнього контролю у приватному медичному закладі важливим є також контроль за виконання наступних завдань:

1) вивчення лікарями та медичними працівниками Клінічних протоколів, затверджених МОЗ України;

2) розробка та запровадження локальних клінічних протоколів за найбільш поширеними захворюваннями та станами;

3) використання результатів внутрішнього аудиту якості медичної допомоги в процесі навчання медичного персоналу з безперервного підвищення професійної майстерності;

4) щоквартальне проведення соціологічних досліджень серед пацієнтів з забезпеченням конфіденційності інформації про респондентів з незалежним аналізом отриманих результатів;

5) заслуховування питань забезпечення якості медикаментів, а також медичної допомоги в цілому на засіданнях Медичної ради, Ради медичних сестер, оперативних нарадах медичного закладу тощо.

На наш погляд, запровадження жорсткої системи нормативно-правового нагляду, організаційного та системного забезпечення внутрішнього контролю стане можливим за умов антикризового управління підприємствами України.

Список використаних джерел:

1. Наказ МОЗ України від 28.09.2012 року № 752 «Про порядок контролю якості медичної допомоги», поточна редакція від 28.09.2012 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1996-12#Text>

2. Національна служба здоров'я України. Офіційний сайт. URL: <https://nszu.gov.ua/>

3. Закон України «Основи законодавства України про охорону здоров'я» (Відомості Верховної Ради України (ВВР), 1993, № 4, ст.19), поточна редакція від 27.10.2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2801-12#Text>

4. Закон України «Про лікарські засоби» від 04.04.1996 року № 123/96 зі змінами та доповненнями. Відомості Верховної Ради України (ВВР), 1996, № 22, ст. 86, зі змінами та доповненнями, поточна редакція від 08.06.2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/123/96-%D0%B2%D1%80#Text>

5. Наказ МОЗ України від 19.03.2018 року № 504 «Про затвердження Порядку надання первинної медичної допомоги», поточна редакція від 04.03.2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0348-18#Text>

Іван МЕДВІДЬ
здобувач

Марія ШЕСТЕРНЯК
*кандидат економічних наук
доцент кафедри фінансового контролю та аудиту
Західноукраїнський національний університет
м.Тернопіль, Україна*

ОСОБЛИВОСТІ КОНТРОЛЮ ПРОДУКТІВ ХАРЧУВАННЯ У МЕДИЧНИХ ЗАКЛАДАХ

Необхідність створення сучасного та потужного інструменту контролю за раціональним, ефективним та цільовим використанням продуктів харчування у медичних закладах зумовлена підвищенням потреби у якісному забезпеченні пацієнтів повноцінним та збалансованим харчуванням, що сприяє збереженню здоров'я населення та є показником високого рівня надання медичних послуг і розвитку вітчизняної охорони здоров'я. Дослідження особливостей проведення контролю продуктів харчування у медичних закладах є актуальним, позаяк в умовах воєнного стану більшість пацієнтів потребують не лише високоефективного лікування, а реабілітації та швидкого відновлення організму за рахунок здорового харчування.

М.І. Кручаниця, І.С. Миронюк та Н.В. Розумикова зазначають, що «харчові продукти – це продукти, що використовуються людиною у харчуванні в натуральному або переробленому вигляді. Ці продукти різні за хімічним складом, за енергетичною цінністю, перетравлюваністю, за характером дії на організм людини, що обов'язково береться до уваги при побудові лікувальних дієт. Продукти харчування характеризуються їх харчовою цінністю» [1, с. 21].

Практика свідчить, що проведення контролю продуктів харчування в медичних закладах проводять за кількома напрямками. Насамперед, визначають джерела отримання потрібної інформації.

Так, зокрема, основними джерелами інформації для проведення контролю продуктів харчування є: денний забірний листок, у якому вказується кількість відпущених за день виробів з зазначенням точного часу та отримувача; реєстр товарообігу – складається на кожний місяць і містить дані в розрізі кожного дня про загальні суми реалізованих товарів; дані денного забірника повинні співпадати з сумою, що вказана в реєстрі товарообігу за цей день; калькуляційна картка, в якій розраховується продажна ціна окремого блюда; реєстр реалізованих страв, в якому вказуються кількість реалізованих за день страв у розрізі ціни та кількості з підрахуванням загальної виручки від продажу за день.

Наступним напрямком є контроль правильності формування ціни на товари (продукти харчування).

В медичних закладах, як правило, розраховують не собівартість, а ціну реалізації одиниці продукції (продуктів харчування), що випускається. Так, зокрема, при формуванні продажної ціни на готові вироби застосовуються калькуляційні картки. У них розраховується ціна одиниці виробу (порції), виходячи з норм сировинного закладення та цін на сировину. На кожний вид страви (кулінарного виробу), у тому числі й фірмові страви, заводиться окрема калькуляційна картка. Калькуляційна картка є документом, що обґрунтовує встановлену продажну ціну на страви, що виготовляються, і товари, що продаються. У калькуляційній картці зазначаються норма закладення сировини на 100 порцій (10 кг) у кілограмах згідно з рецептурою зі збірника, а також ціна на сировину (як правило, за продажними цінами з урахуванням закладеної націнки). Відсоток націнки встановлюється закладом (приватним підприємцем) самостійно [1; 2; 3; 4].

Ще одним напрямком є контроль за дотриманням усіх встановлених вимог щодо організації діяльності громадського харчування в медичних закладах.

Зазначимо, що згідно з цими правилами на фасаді приміщення має бути вивіска із зазначенням типу і назви медичного закладу. Біля входу на видному місці розміщується інформація про режим роботи (його повинні дотримуватися установи всіх форм власності). Зал для обслуговування повинен мати естетично оформлений інтер'єр, меблі, посуд, столові прибори та інший необхідний інвентар відповідно до типу підприємства (медичного закладу). Суб'єкти господарювання повинні забезпечити: наявність на видному та доступному для відвідувачів місці «куточка покупця», в якому розміщується інформація про найменування власника або уповноваженого ним органу, книга відгуків і пропозицій, адреси і телефони контролюючих органів, розміщення торгового патенту, ліцензії. При виготовленні харчової продукції повинні дотримуватися технологічних режимів виробництва продукції (сумісність продуктів, їх заміна, режим холодної та теплової обробки тощо) і вимог нормативної документації (збірники рецептур і санітарні правила) [1; 2; 3; 4].

Окрім цього, важливим напрямком є перевірка рецептур та фактичного закладення в них продуктів харчування. Норми закладення такої сировини встановлюються шляхом контрольної переробки. Контрольна переробка оформляється актом довільної форми у двох примірниках.

Після цього, доцільно перевірити технологічну документацію.

Звернемо увагу, що у медичних закладах до технологічних карт на нові страви та виробів вносяться відомості про: технологічний процес приготування нової страви чи виробу; перелік продуктів, продовольчої сировини, речовин і супутніх матеріалів, що використовуються у процесі приготування, із зазначенням даних про норми їх вмісту в кінцевому харчовому продукті; термін придатності до вживання; умови зберігання та спосіб реалізації.

Меню і прейскурант має бути підписано власником медичного закладу та/або головним лікарем та матеріально відповідальною особою та скріплено печаткою (за її наявності).

Відсутність технологічних карт на робочому місці кухаря, порушення описаного в них технологічного процесу, порушення порядку їх розроблення та погодження класифікується як порушення правил надання послуг у сфері громадського харчування. Таке порушення правил тягне за собою накладення штрафу від 1 до 10 неоподаткованих мінімальних доходів громадян.

Роблячи висновок з проведеного дослідження зазначимо, що контроль продуктів харчування у медичних закладах слід проводити за вищевказаними напрямками. Такий підхід дає можливість дійсно перевірити чи: 1) харчові продукти відповідають фізіологічним потребам організму людини; 2) харчові продукти задовольняють потреби у енергії та поживних речовинах; 3) порушено правила та технологічний процес приготування страви; 4) рецептура страви відповідає фактичному закладенню в неї продуктів харчування; 5) харчові

**XI Міжнародна науково-практична Інтернет-конференція
«Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія»
1 грудня 2022 року, м. Тернопіль**

продукти відповідають гігієнічним вимогам безпечності; б) правильно сформовані ціни на товари (продукти харчування); 7) дотримано усіх встановлених вимог щодо організації діяльності громадського харчування в медичному закладі.

Список використаних джерел:

1. Основи харчування: підручник / [М.І. Кручаниця, І.С. Миронюк, Н.В. Розумикова та ін.]. Ужгород, 2019. 252 с.
2. Організація харчування у закладах охорони здоров'я / Медична справа. URL: <https://medplatforma.com.ua/article/95-organizatsija-kharchuvannja-uzakladakh-okhoroni-11> (дата звернення 10.09.2022 р.)
3. Постанова Кабінету Міністрів України від 02.09.2015 року № 667 «Про затвердження Положення про Державну службу України з питань безпечності харчових продуктів та захисту споживачів», поточна редакція від 16.02.2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/667-2015-%D0%BF#Text>
4. Розпорядження Кабінету Міністрів України від 06.04.2016 року № 260-р «Питання Державної служби з питань безпечності харчових продуктів та захисту споживачів», поточна редакція від 06.04.2016 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/260-2016-%D1%80#Text>

Мар'яна МЕДИНСЬКА
здобувач

Марія ШЕСТЕРНЯК
*кандидат економічних наук
доцент кафедри фінансового контролю та аудиту
Західноукраїнський національний університет
м. Тернопіль, Україна*

**ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ КОНТРОЛЮ Й АУДИТУ ДОХОДІВ ТА ВИТРАТ В
БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ**

В сучасних умовах ринкової економіки та безперервного процесу реформування системи функціонування суб'єктів державного сектору все більше уваги приділяється організації контролю й аудиту доходів і витрат в бюджетних установах, методам їх удосконалення та перспективам розвитку, особливо в умовах воєнного стану. Надзвичайно важливим є забезпечення оперативного, належного та безперервного виконання бюджетів. Для забезпечення ефективного функціонування бюджетної сфери та життєво необхідних потреб Офіс Президента України, Уряд та інші центральні органи виконавчої влади приймають низку швидких, ефективних та оперативних рішень. Це пов'язано з такими процесами як зміни у підходах до визнання, класифікації складових доходів і видатків, їх обліку та звітності, контролю, аналізу, оцінці та виконанням Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, що відповідають міжнародним стандартам.

Звернемо увагу, що суб'єкти державного сектору все ще стикаються з низкою невіршених та проблемних питань бухгалтерського обліку, їх контролю та аудиту в цілому, та доходів і витрат зокрема. Бюджетні установи, як і будь-який суб'єкт господарювання, мають можливість займатися різними видами діяльності. Однак між ними є головна відмінність: бюджетні установи працюють не на отримання прибутку, а на досягнення показників, затверджених у кошторисі на бюджетний період.

Бюджетні інституції є учасниками загальнодержавного бюджетного процесу, під час якого здійснюється процес розробки, розгляду, затвердження, виконання та контролю за виконанням цими суб'єктами господарювання покладених на них функцій. Ці бюджетні установи беруть участь у перерозподілі державних коштів, будучи одночасно одержувачами та розпорядниками коштів. Щодо міжнародної практики, то практикується система, що складається з чотирьох рівнів регулювання бухгалтерського обліку та звітності. Ця системи застосовується також в Україні з урахуванням різних характеристик.

Методичні вказівки, інструкції, рекомендації в системі регулювання бухгалтерського обліку призначені для визначення основних положень, викладених у нормативних документах першого та другого рівнів, з урахуванням галузевих та інших особливостей систем бухгалтерського обліку, їх контролю й аудиту за діяльністю таких установ. Щодо системи регулювання бухгалтерського обліку бюджетних установ, то можна виокремити такі: законодавчі акти, укази Президента України і постанови КМУ; Положення (стандарт) бухгалтерського обліку та Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору; Методичні вказівки, інструкції, рекомендації, Листи МФУ, Державного казначейства та інших відомств; робочі документи з бухгалтерського обліку установи.

Потрібно врахувати, що бюджетні установи здійснюють витрати відповідно до їх цільового призначення та в міру виконання заходів, що передбачені кошторисом, дотримуючись фінансово-бюджетної дисципліни і максимальної економії коштів. Органами, що здійснюють зовнішній фінансовий контроль бюджетних установ є Рахункова палата України та Державна аудиторська служба України.

Діяльність Рахункової палати України регулюється Законом України «Про Рахункову палату» [1]. Державний зовнішній фінансовий контроль (аудит) забезпечується Рахунковою палатою шляхом здійснення фінансового аудиту, аудиту ефективності, експертизи, аналізу та інших контрольних заходів.

Фінансовий аудит полягає у перевірці, аналізі та оцінці правильності, повноти обліку й достовірності звітності щодо доходів і витрат бюджету, встановлення фактичного стану справ щодо цільового використання бюджетних коштів, дотримання законодавства при здійсненні операцій з ними.

Аудит ефективності передбачає встановлення фактичного стану справ і надання оцінки щодо своєчасності й повноти бюджетних надходжень, економності використання бюджетних коштів їх розпорядниками, стану внутрішнього контролю.

Рахункова палата України реалізує стосовно одержувачів коштів державного бюджету заходи фінансового контролю (аудиту) з: використання ними коштів державного бюджету; достовірності здійснення розрахунків для отримання коштів державного бюджету.

Однак, основним органом, що здійснює контроль діяльності бюджетних установ, є Державна аудиторська служба України. У своїй діяльності вона керується наступними нормативно-правовими актами: Бюджетним кодексом України [2]; Законом України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [3]; Постановою Кабінету Міністрів України «Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України» [4].

Державна аудиторська служба України реалізує державний фінансовий контроль через здійснення: державного фінансового аудиту; перевірки державних закупівель; інспектування

**XI Міжнародна науково-практична Інтернет-конференції
«Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія»
1 грудня 2022 року, м. Тернопіль**

(ревізії).

Звернемо увагу, що контрольно-ревізійна робота – експертиза фінансової звітності бюджетної установи на основі перевірки дотримання порядку ведення бухгалтерського обліку, відповідності операцій законодавству, повноти відображення діяльності установи в її фінансовій звітності. Контрольно-ревізійна робота завершується складанням акту або довідки.

Головним завданням організації контрольно-ревізійної роботи є здійснення контролю за використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних й інших активів, правильністю визначення потреби в бюджетних засобах і взяття зобов'язань, ефективним використанням майна, станом обліку та фінансової звітності, виконанням місцевих бюджетів, розробка пропозицій з усунення виявлених недоліків і порушень та запобігання їх надалі.

Основні функції Державної аудиторської служби України щодо контролю діяльності бюджетних установ наведено в таблиці 1.

Таблиця 1

ОСНОВНІ ФУНКЦІЇ ДЕРЖАВНОЇ АУДИТОРСЬКОЇ СЛУЖБИ

№ з/п	Найменування функції
1	– здійснює контроль за цільовим, ефективним використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів
2	– контролює досягнення економії бюджетних коштів та результативність діяльності розпорядників бюджетних коштів
3	– контролює цільове використання та своєчасне повернення кредитів (позик), отриманих під державні (місцеві) гарантії
4	– контролює достовірність визначення потреби в бюджетних коштах під час складання планових бюджетних показників та відповідність взятих бюджетних зобов'язань відповідним бюджетним асигнуванням
5	– здійснює контроль за дотриманням законодавства на всіх стадіях бюджетного процесу щодо державного й місцевих бюджетів
6	– здійснює контроль за веденням бухгалтерського обліку, складанням фінансової і бюджетної звітності, паспортів бюджетних програм та звітів про їх виконання, кошторисів та інших документів, що застосовуються у процесі виконання бюджету
7	– здійснює контроль за станом внутрішнього контролю та аудиту розпорядників бюджетних коштів
8	– здійснює контроль за усуненням виявлених недоліків і порушень
9	– проводить оцінку достовірності фінансової звітності підконтрольних установ
10	– сприяє забезпеченню законного та ефективного використання державних і комунальних коштів та/або майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності СДС
11	– вживає у межах передбачених законом повноважень заходи з усунення виявлених недоліків та запобігання їм надалі

Примітка: Складено на основі [4]

Порядок проведення ревізій Державної аудиторської служби України визначається Законом України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [2].

Право на проведення планової виїзної ревізії підконтрольних установ надається лише

у тому разі, коли їм не пізніше ніж за десять днів до дня проведення зазначеної ревізії надіслано письмове повідомлення із зазначенням дати початку й закінчення її проведення.

Безпосередньо сам процес контролю починається, у будь-якому випадку, з організації і планування контрольних процедур. Відповідно, організаційна модель контролю включає: об'єкти контролю, джерела контролю, методичні прийоми контролю, форми узагальнення його результатів (рис. 1).

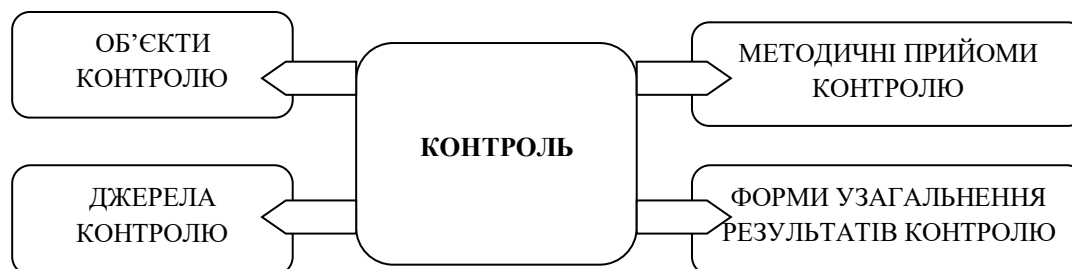


Рис. 1. Організаційна модель контролю

До основних завдань контролю доходів і витрат бюджетних установ можна віднести: визначення законності формування кошторису; перевірку дотримання існуючого порядку виконання кошторису; встановлення повноти та правильності відображення в бухгалтерському обліку інформації про доходи і витрати.

Список використаних джерел:

1. Закон України «Про Рахункову палату» (Відомості Верховної Ради (ВВР), 2015, № 36, ст. 360), (із змінами і доповненнями), поточна редакція від 07.05.2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19#Text>
2. Бюджетний кодекс України, поточна редакція від 23.10.2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>
3. Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» (Відомості Верховної Ради України (ВВР), 1993, № 13, ст.110), поточна редакція від 19.08.2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12#Text>
4. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України», поточна редакція від 09.11.2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF#Text>

Тарас МИРКО
здобувач

Михайло ЛУЧКО
доктор економічних наук, професор
завідувач кафедри фінансового контролю та аудиту
Західноукраїнського національного університету
м.Тернопіль, Україна

ЕТАПИ СТВОРЕННЯ ПРИВАТНОГО МЕДИЧНОГО ЗАКЛАДУ

Найпомітнішим проявом нової тенденції в управлінні медичними закладами є поява приватних організацій зі своїми особливостями. Від державних установ вони відрізняються більшою гнучкістю управління, свободою прийняття управлінських та фінансових рішень.

Із запровадженням страхової медичної допомоги та появою великої кількості приватних медичних установ посилилася конкуренція на ринку медичних послуг, зросла увага до якості. Досягнення та підтримання високої конкурентоспроможності медичних закладів є одним із найважливіших завдань менеджменту медичних закладів, реалізація якого можлива на основі управління технологічними інноваціями та впровадження їх у функціональну діяльність медичних закладів [4].

На конкурентоздатність медичних закладів впливають ряд внутрішніх та зовнішніх факторів, а саме: медична ефективність (здатність медичного закладу надавати якісні медичні послуги з метою задоволення потреб споживачів; адміністративна ефективність в частині менеджменту фінансів, кадрів, інформаційного, комунікаційного та ресурсного забезпечення установи та її структурних підрозділів; економічна ефективність шляхом оптимального витрачання ресурсів з метою надання якісних медичних послуг за умови уникнення лишніх витрат; безпечність шляхом надання медичної допомоги з мінімізацією ризиків зашкодити пацієнту внаслідок медичної помилки; результативність надання медичних послуг та досягнення найкращого результату на основі знань та здобутків доказової медицини; своєчасність полягає в наданні медичної допомоги згідно необхідних термінів; рівність полягає в можливості отримувати медичну допомогу не залежно від раси, віку, статі, національності, місця проживання чи соціального статусу; люднозорієнтованість полягає в наданні медичних послуг зважаючи на індивідуальні цінності та очікування пацієнтів.

Приватною медичною практикою є підприємницька діяльність, провадження медичної діяльності шляхом надання платних медичних послуг з метою отримання доходу. Оскільки для приватної медичної діяльності результатом діяльності є отриманий дохід, то для приватних медичних установ діють правила схожі як для бізнес-структур. Відкриття приватного медичного закладу відбувається у певній послідовності, а саме:

1. Реєстрація приватного медичного закладу чи підприємця.
 1. Оренда та облаштування спеціального приміщення.
 2. Отримання акту санітарно-епідеміологічного обстеження.
 3. Отримання ліцензії Міністерства охорони здоров'я України.

Створюючи приватну медичну клініку варто ретельно дотримуватись плану роботи та врахувати особливості її діяльності, адже по-перше провадження діяльності потребує значних ресурсів, а по-друге результатом роботи є життя та здоров'я пацієнтів. Перед початком роботи менеджмент та власник майбутнього приватного медичного закладу складають бізнес-план, розробляють маркетингову стратегію, визначають необхідний матеріальний ресурс для роботи.

Приватні медичні заклади надають медичні послуги, а саме медичний сервіс обслуговування пацієнтів. У вітчизняній практиці пацієнти можуть отримувати медичні послуги в стінах медичного закладу або від фізичних осіб, які провадять медичну практику, зареєстровані як суб'єкти господарської діяльності і отримали ліцензію.

Оплату за медичні послуги можуть здійснювати державні органи влади, місцеве самоврядування, фізичні та юридичні особи. Починаючи з 2018 року медичні заклади та фізичні особи підприємці можуть надавати безоплатну допомогу населенню за рахунок бюджетних фінансувань. Для фізичних осіб обов'язковою умовою для отримання фінансування від держави є отримання ліцензії, яка дозволить провадити господарську діяльність медичного призначення. Для отримання коштів з державного або місцевих бюджетів медичні заклади зобов'язані укласти договори про медичне обслуговування населення. Окреслені договори укладаються в між медичним закладом та розпорядниками бюджетних коштів в межах їх передбачуваного фінансування спрямованого на охорону здоров'я терміном на визначений бюджетний період. Підставою для розміру оплати є обсяг та вартість медичних послуг. Замовником таких послуг виступає місцеве самоврядування або держава [1].

Медичний заклад самостійно розраховує вартість наданої послуги згідно галузевих стандартів у сфері охорони здоров'я враховуючи структура витрат які необхідні для якісного провадження діяльності.

У 2017 році після затвердження Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо удосконалення законодавства з питань діяльності закладів охорони здоров'я» Уряд визначив основні постулати при формуванні вартості медичної послуги, а саме:

- ✓ методика розрахунку вартості запропонованої медичної послуги;
- ✓ вимога стосовно надавача медичних послуг, що укладає договір про медичне обслуговування населення;
- ✓ типова форма договору про медичне обслуговування населення;
- ✓ послідовність укладання договорів про медичне обслуговування населення [2].

Обов'язковою складовою роботи медичного закладу є його персонал. Згідно чинного законодавства у приватному медичному закладі формування штату та визначення рівня оплати праці здійснюється на розсуд управлінського апарату. Однак чинне законодавство вимагає дотримання ряду обов'язкових умов стосовно медичних працівників:

- медична допомога повинна здійснюватися за участі лікаря й однієї або декількох медичних сестер;
- адміністрація приватного медичного закладу повинна гарантувати своїм працівникам чинні гарантії, зокрема стосовно оплати праці, нормування робочого часу, отримання відпусток.

Дотримання окреслених вимог є обов'язковим для виконання приватним медичним закладом при укладенні договору з Національною службою здоров'я України про надання первинної медичної допомоги населенню.

Для надання медичних послуг населенню приватний медичний заклад повинен розміщуватись у власному або орендованому приміщенні. Якщо власником об'єкту є територіальна громада, то медичний заклад може його отримати в оренду згідно пільгових умов. Така орендна плата згідно чинного законодавства становитиме:

- 0,1 % від усієї вартості майна, що орендується. Саме орган місцевого самоврядування визначає методику підрахунку розмірів орендної плати.
- Від 1 грн та вище, яка визначена у договорі про оренду.

Згідно чинного законодавства приватний медичний заклад зобов'язується розпоряджатися нерухомим майном, яке є власністю комунальної громади з вигодою для цієї громади. Такий факт обов'язково підтверджується нотаріальним договором та державною реєстрацією.

З метою ефективної діяльності кожному приватному медичному закладу необхідно мати матеріальні ресурси у вигляді обладнання та інструментів для надання медичних послуг. Джерела отримання матеріальних ресурсів приватного медичного закладу відображені на рисунку 2.1.



Рис. 2.1. Джерела отримання матеріальних ресурсів приватним медичним закладом

При взятті в оренду матеріальних ресурсів для здійснення діяльності приватний медичний заклад здійснює оплату за користування згідно укладеного договору оренди.

Окрім надання медичних послуг приватний медичний заклад несе відповідальність перед пацієнтом згідно статті 1172 Цивільного кодексу України згідно якого зобов'язується відшкодувати шкоду нанесену пацієнту внаслідок неякісної роботи, за рахунок коштів закладу охорони здоров'я. Граничним розміром відшкодування завданої шкоди медичним працівником до медичного закладу є середньомісячний заробіток медичного працівника. Згідно статті 134 Кодексу законів про працю винятком є прописані умови в окресленому нормативному акті [3].

Отже, створення приватного медичного закладу з юридичної точки зору відбувається за певним алгоритмом послідовності дій у певній послідовності, а саме: спершу відбувається реєстрація приватного медичного закладу чи підприємця; проводиться оренда та облаштування спеціального приміщення; отримуються акти санітарно-епідеміологічного обстеження та відбувається отримання ліцензії Міністерства охорони здоров'я України. Окрім цього створення приватного медичного закладу передбачає створення стратегії діяльності та забезпечення матеріальними, трудовими та іншими ресурсами з метою належного надання медичних послуг. Ефективне функціонування на ринку медичних послуг у відповідність до вимог часу вимагає провадження діяльності на основі чіткого вектору дій шляхом застосування бізнес-моделювання. Такий підхід сприятиме візуалізації місії та візії компанії і відповідно розробки управлінських рішень.

Список використаних джерел:

1. Лучко М.Р. Децентралізація: окремі питання методики аналізу ефективності управління коштами місцевих бюджетів. *Галицький економічний вісник*, № 2, 2018, с. 121–129
2. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо удосконалення законодавства з питань діяльності закладів охорони здоров'я : Закон України від 06.04.2017 р. № 2002-VIII. *Відомості Верховної Ради*. 2017. № 21. с.245

3. Цивільний кодекс України : офіц. текст. *Відомості Верховної Ради України*. 2003, № 40-44. ст.356
4. Шестерняк М. М. Контроль як економічна категорія. *Система контролю: актуальні проблеми науки і практики: матер. інтернет-конф.*, (м. Тернопіль, 31 січня 2013 р.). ТНЕУ: Тернопіль, 2013. С. 67-74

Тарас МИРКО
здобувач

Михайло ЛУЧКО
доктор економічних наук, професор
завідувач кафедри фінансового контролю та аудиту
Західноукраїнського національного університету
м.Тернопіль, Україна

РОЛЬ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ В ПРОЦЕСІ ДІЯЛЬНОСТІ ПРИВАТНОГО МЕДИЧНОГО ЗАКЛАДУ

Згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» приватні медичні заклади зобов'язані організувати ведення обліку та подавати податкову, фінансову та статистичну звітність до відповідних органів у встановлений термін [5]. Створення приватного медичного закладу який має стоматологічне спрямування передбачає дотримання певного алгоритму дій:

1. Вибір організаційно-правової форми ведення бізнесу.

Саме організаційно правова форма визначає систему оподаткування приватного медичного закладу та особливості ведення обліку. Важливим етапом є розробка установчих документів та їх реєстрація в державному реєстрі з повідомленням про бенефіціарних власників за формою 2 в якій міститься структура розподілу власності й додані копії документів, які засвідчують особи бенефіціарів. Найбільш популярними формами ведення стоматологічної практики є Товариства з обмеженою відповідальністю, приватні підприємства та ведення медичної практики як фізична особа підприємець.

2. Вибір системи оподаткування для приватного медичного закладу.

Власник стоматологічної клініки можуть обрати загальну (податок на прибуток та ПДВ) або спрощену (платник податку III-ї групи) систему оподаткування. Якщо провадження стоматологічної практики відбуватиметься на III-й групі, то платник може обрати один з двох видів ставок єдиного податку: 5 % (без сплати ПДВ) та 3 % (зі сплатою ПДВ).

3. Вибір КВЕДів майбутньої діяльності.

Код виду економічної діяльності визначається під час державної реєстрації та повинен відображати вид майбутніх стоматологічних послуг. Для стоматологічних клінік у залежності від виду наданих послуг основними Кодами видів економічної діяльності можна обирати:

- для провадження загальної стоматологічної практики – КВЕД-2010 86.23;
- для провадження спеціальної стоматологічної практики, а саме ендодонтики, зуболікарської практики, патологія ротової порожнини, педіатрії, надавати послуги ортодонта або проведення операційної стоматологічної діяльності – КВЕД-2010 86.23;
- для виробництва стоматологічних і медичних інструментів – КВЕД 32.50;
- для залучення додаткового медичного персоналу – КВЕД 86.90.

4. Розробка облікової політики.

За організацію бухгалтерського обліку у приватному медичному закладі відповідає власник або уповноважений ним орган управління. Одним із найважливіших завдань є визначити відповідальних за проведення бухгалтерського обліку й складання фінансової, податкової та статистичної звітності. У відповідності до статті 8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» завдання ведення обліку може бути покладено на власника або керівника, штатного бухгалтера або передано аутсорсинговій компанії. Наступним етапом при створенні приватного медичного закладу є розробка та затвердження наказом облікової політики. Основоположним документом для складання облікової політики є Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 [6], проте для належної роботи стоматологічної клініки варто врахувати її функціональні особливості.

Наказ про облікову політику повинен містити інформацію про форми ведення бухгалтерського обліку з деталізацією облікових реєстрів: карток, журналів, книг та способів їх створення; способи ведення обліку — вручну чи автоматизовано; правила документообігу з моменту створення до передачі в архів — електронний чи паперовий; робочий план рахунків з деталізацією за рахунками другого та третього порядку з метою ведення аналітичного обліку; вибір системи обліку за міжнародними чи національними стандартами; перелік самостійно розроблених первинних документів для обліку основних засобів, матеріалів і малоцінних швидкозношуваних предметів.

За статистикою більшість стоматологічних клінік є мікро або малими підприємствами, тому для них дозволено організувати облік за національними стандартами і подавати спрощену фінансову звітність згідно НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність» [4]. Проте у обліковій політиці не вказують номер та назву Національного положення (стандарту) ведення бухгалтерського обліку з метою уникнення зміни облікової політики за умови зростання та розширення компанії.

5. Організація обліку основних засобів.

Робота стоматологічної клініки у значному обсягу залежить від наявності сучасного обладнання та інструментарію, які забезпечують надання якісних послуг. Шляхами отримання медичного обладнання для приватних медичних закладів є придбання за власні кошти або за кошти отриманих кредитів, фінансовий лізинг або оперативна оренда. У обліковій політиці є обов'язковим відображення методу амортизації основних засобів і підходи їх переоцінки, визначення вартісних критеріїв для включення об'єктів до малоцінних необоротних матеріальних активів, визначення критеріїв стосовно класифікації покращення й ремонту основних засобів. Якщо існує імовірність придбання обладнання у нерезидентів, то необхідно передбачити порядок розрахунку курсових різниць, а саме за окремою господарською операцією або за статтею. При використанні стоматологічного обладнання з сплавами дорогоцінних металів необхідно це врахувати при розробці шляхів ліквідації обладнання [1].

6. Організація обліку запасів.

Облік матеріалів і медикаментів є найбільш трудомісткою частиною обліку приватної медичної клініки. Для належного контролю за витрачанням медикаментів та матеріалів необхідно організувати систему складських, облікових документів і форм звітності. Такі документи слугуватимуть можливості звірки залишків медикаментів і матеріалів з даними обліку. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затверджене наказом Міністерства фінансів, передбачає проведення добровільних та обов'язкових інвентаризацій та їх періодичність [7]. Для належної організації ведення бухгалтерського обліку в обліковій політиці обов'язковим є відображення методів оцінки вибуття запасів, визначення одиниці аналітичного обліку запасів, формування порядку обліку транспортно-заготівельних витрат при купівлі запасів.

7. Організація обліку витрат, здійснення калькулювання і доходів стоматології.

Для приватної медичної клініки організації обліку витрат повинна відбуватись у відповідності медичній практиці та напрямів діяльності. До облікової політики обов'язково включаються інформація про склад статей для проведення калькуляції, вибір методу здійснення калькулювання собівартості наданих послуг, порядок розподілу й обліку загальновиробничих витрат.

Розрахунок собівартості стоматологічної послуги повинен відбуватися враховуючи такі складові:

- ✓ сировина і матеріали;
- ✓ оплата праці медичного персоналу;
- ✓ амортизація основних засобів;
- ✓ зворотні відходи (зменшують собівартість);
- ✓ загальновиробничі витрати;
- ✓ відрахування на соціальні заходи;
- ✓ інші виробничі витрати.

Для обліку і калькулювання собівартості медичної послуги обов'язковим є використання рахунку 23 «Виробництво». Якщо медичний заклад здійснює виробництво штучних протезів та зубів у власній лабораторії, то доцільним є організація їх окремого обліку, як готової продукції. Розподіл та облік загальновиробничих витрат здійснюється згідно сформованого складу постійних та змінних витрат, розробленої бази розподілу та нормативної виробничої потужності [3]. Калькулювання собівартості продукції у стоматологічній клініці здійснюється позамовним методом, оскільки медичні послуги надають кожному пацієнту окремо. Доходи стоматологічної клініки обліковуються згідно наданих послуг за прейскурантом цін, як суму виробничої собівартості з додаванням накладних витрат, а саме витрат на збут, адміністративних та інших операційних витрат та встановленого прибутку згідно норми. Для обліку доходів та ступеня завершеності наданих послуг застосовують вимоги НП(С)БО 15 «Дохід» [2].

Після подання окресленої звітності у визначені строки у структурні підрозділи з питань охорони здоров'я обласних державних адміністрацій, вони передаються у вигляді зведеної інформації до Міністерства охорони здоров'я, а згодом до Державної служби статистики України.

Організація обліку в медичному закладі у значних обсягах впливає на інформаційність обліково-аналітичної системи, її здатність забезпечувати управлінський апарат надійною, своєчасною, достовірною та ефективною інформацією, створення системи контролю та її ефективної роботи. Відтак, при створенні приватного медичного закладу важливим є процес вибору організаційно-правової форми ведення медичної практики, системи оподаткування, кодів виду економічної діяльності, розробки облікової політики, організації обліку основних засобів, запасів, витрат, здійснення калькулювання і правил визнання доходів. Облікова інформація повинна служити надійним джерелом для підтвердження управлінських рішень з метою попередження ризиків у діяльності.

Список використаних джерел:

1. Методичні рекомендації щодо обліку дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння органогенного утворення та напівдорогоцінного каміння, виробів з них та матеріалів, що їх містять : наказ Міністерства фінансів України від 15.09.2015 № 780
2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» : наказ Міністерства фінансів України від 29.11.99 № 290
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : наказ Міністерства фінансів України від 31.12.99 № 318

4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Спрощена фінансова звітність» : наказ Міністерства фінансів України від 25.02.2000 № 39
5. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*, 1999, № 40, ст.365
6. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України : наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 № 635
7. Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань : наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879

Оксана ОГІНСЬКА
здобувач

Світлана САЧЕНКО
*кандидат економічних наук, доцент
кафедри фінансового контролю та аудиту
Західноукраїнського національного університету
м.Тернопіль, Україна*

СУТНІСТЬ ТА ОСОБЛИВОСТІ АУДИТУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

Під час аудиту перевіряють достовірність інформації про стан і фінансово-господарську діяльність господарюючого суб'єкта та формують на цій базі звіт про його реальний фінансовий стан. Аудитор у цих умовах самостійно визначає форми і методи проведення аудиту виходячи з існуючих нормативно-правових актів, стандартів, умов договору з клієнтом, професійного досвіду та знань.

Вибір і обґрунтування методики аудиту необоротних активів слід розпочинати не на стадії планування або одержання доказів, а в ході одержання аудитором розуміння бізнесу підприємства, на якому буде проведено аудит, та ознайомлення з його фінансовою звітністю [5, с.65].

На організаційному етапі аудитору необхідно отримати інформацію щодо діяльності підприємства клієнта, в тому числі фінансово-господарської, (зокрема, ознайомитися з даними про види продукції, яку виробляють, або про послуги, що надаються підприємством, вивчити інформацію про основних постачальників і покупців, ринки збуту, положення суб'єктів господарювання на ринку та їх конкурентоспроможність; отримати інформацію про організаційну структуру замовника, місцезнаходження, географічне розташування; вивчити фінансову, комерційну та соціальну політику підприємства). Крім того, аудитору слід вивчити результати попередніх контрольних перевірок і наслідки контролю інших органів контролю; проводити загальну оцінку організації та функціонування систем обліку та внутрішнього контролю; провести експрес-аналіз показників фінансового стану суб'єкта та наскільки ефективно використані необоротні активи, визначити зони ризику, що дозволить направити аудит на дослідження тих питань, які є особливо важливими та потребують підвищеної уваги.

На організаційному етапі аудитор зобов'язаний опитати керівника та менеджерів підприємства, ознайомитися з установчими документами, оцінити результативність роботи внутрішнього аудитора (за його наявності); проаналізувати стан і перспективи розвитку

компанії клієнта, вивчити зовнішні дані про діяльність компанії (статті в періодичних виданнях про компанію, поточну економічну ситуацію в галузі та ін.). Перш ніж прийняти завдання для контролю, аудитор повинен отримати певні знання про операції клієнта, його системи управління, фінансового та управлінського обліку та внутрішнього контролю [2, с. 28].

Щоб зрозуміти, ким є клієнт як суб'єкт господарювання і його бізнес-оточення, аудитор повинен отримати таку інформацію:

- про характер галузі, в якій працює клієнт;
- про стан ринку і попит на товари та послуги споживачів, цінову політику, конкуренцію;
- характер діяльності (безперервна, сезонна, циклічна чи інша діяльність);
- технологія роботи (бізнес-алгоритм від «входу» до «виходу»);
- вартість енергоносіїв та їх вплив на собівартість продукції;
- нормативно-правове середовище (ліцензії, квоти, окремі постанови КМУ чи рішення Верховної Ради, закони прямої дії тощо) як у загальному, так і в галузевому плані;
- специфіка оподаткування підприємства клієнта;
- державна політика щодо регулювання підприємницької діяльності, особливості оподаткування на ринку, де працює клієнт (пільги, обмеження, субсидії, дотації, пільгове кредитування тощо);
- інформація економічну активність клієнта (підвищення, зниження);
- інфляція, вплив коливань валютного курсу на розмір і витрати діяльності компанії;
- доступність кредитування у бізнес-середовищі;
- вид діяльності (виробництво, торгівля, імпортно-експортні послуги тощо);
- інформація про основних постачальників та покупців;
- дані про структурні підрозділи підприємства клієнта, їх географічне розташування;
- трудові ресурси, розмір їх оплати праці та соціальних виплат, система стимулювання;
- нетипові операції та операції пов'язаних сторін;
- система управління. В цьому питанні необхідно виділити пряме централізоване управління, управління бізнесом, послуги аутсорсингу, делегування прав на сайти та ін.;
- чи наявна інноваційна та інвестиційна діяльність, види, напрями інвестиції, в які об'єкти здійснено інвестиції, інвестори тощо;
- фінансування (структура боргу, дебітори та кредитори, пов'язані особи, позабалансове фінансування, лізингові операції, похідні фінансові інструменти тощо);
- принципи обліку, особливості визнання доходу, випадки застосування справедливої вартості, методи оцінки активів, їх місцезнаходження та кількість останніх; операції в іноземній валюті, відображення в обліку незвичайних подій, подання та розкриття інформації у звітах тощо;
- бізнес-ціль і стратегія (наявність мети, розширення або звуження бізнесу, застосування нових технологій, потреби для досягнення мети (поточні та майбутні фінансові, інтелектуальні та інформаційні), зміна тенденцій оподаткування підприємницької діяльності, індивідуальні результати, можливість досягнення мети або її складових тощо);
- фінансова діяльність (основні показники або коефіцієнти для підприємства, основні фінансові показники діяльності, наявність прогнозування результатів діяльності, аналіз конкуренції) [3, с. 125].

На організаційному етапі аудитор може вивчити й інші питання, на які слід отримати відповіді. Для того, щоб зрозуміти бізнес клієнта, аудитор повинен володіти достатньою інформацією для визначення ризику введення в оману з метою надання високоякісних аудиторських послуг у майбутньому.

На підготовчому етапі аудиту, проводячи загальний огляд діяльності клієнта, аудитор повинен визначити склад необоротних активів, рівень забезпеченості суб'єкта господарювання ними, ступінь їх використання, їх місцезнаходження, хто несе матеріальну відповідальність за них та їх технічні параметри. Суттєвою проблемою є оцінка на скільки надійний внутрішній контроль та внутрішній аудит (за наявності) необоротних активів підприємства.

Одним із важливих принципів аудиту є плановість. В загальному плані аудиту визначають загальну стратегію для зниження аудиторського ризику до прийняттого рівня, а також проводять детальний опис очікуваної роботи, часу та обсягу аудиту. Планування в аудиті доцільно розглядати в таких аспектах, як планування контрольної діяльності і як планування конкретного аудиту.

Під час планування аудитор повинен вибрати підхід контролю (на основі ризику, системний або підтверджуючий) на основі заздалегідь визначеного рівня суттєвості для статті, яка представлена та розкрита у примітках до фінансової звітності про необоротні активи. На цьому етапі необхідно здійснити попередню оцінку суттєвих викривлень, яка, враховуючи специфіку предмета аудиту (підхід до вибору оцінок, визнання, період функціонування), дозволить виявити найбільш чутливі сфери обліку необоротних активів, які потребують більш детальної перевірки з використанням процедур перевірки по суті. Планування аудиту здійснюється з метою його ефективного проведення. Планування аудиту - це система заходів, які спрямовані на своєчасний і ефективний контроль. На відміну від інших етапів, планування аудиту не є окремою фазою аудиту, а, як зазначено в Міжнародному стандарті аудиту 300 «Планування аудиту фінансової звітності», досить безперервним та інтерактивним процесом, який продовжується до завершення аудиторського завдання і для нього дуже важливою характеристикою є мета, яку заздалегідь визначили в договорі з клієнтом.

Аудитор не має в цьому відношенні повної свободи, він повинен сформувати свою думку і викласти її в аудиторському звіті. Кожен суб'єкт господарської діяльності (клієнт) є індивідуальним. Проведення аудиту обтяжене ризиком, пов'язаним зі значною невідповідністю, помилкою, підробкою та порушенням діючих нормативно-правових актів [2, с. 85].

Причини для планування аудиту включають:

1) планування дозволить аудитору отримати достатній обсяг інформації про стан підприємства. Отримавши необхідний обсяг інформації, аудитор зможе видати найбільш обґрунтований аудиторський звіт, по суті - з метою мінімізації юридичних зобов'язань і підтримки доброї репутації компанії серед представників своєї професії;

2) при плануванні аудиту витрати на його проведення будуть понесені в розумних межах. Утримання витрат в зазначених межах допоможе аудитору чи аудиторській фірмі зберегти конкурентоспроможність і не втратити клієнтів за умови, що вона довела високу якість послуг, що надаються;

3) уникнення непорозумінь із замовником під час перевірки.

Правильна організація планування роботи аудитора буде сприяти своєчасній перевірці діяльності клієнта, в тому числі щодо руху та ефективного використання необоротних активів, дозволяє визначити можливість використання результатів внутрішнього контролю.

В загальному плані аудиторської перевірки надається інформація щодо видів робіт та термінів їх проведення. В програмі аудиту вказують конкретні напрями виконання робіт, які визначені в загальному плані. У програмі надають інформацію щодо обсягу, видів і послідовності проведення аудиторських процедур, їх виконавців, робочих документів. Її використовують як інструкцію, в якій визначаються методи документального і фактичного контролю, що будуть використані в процесі перевірки необоротних активів.

Під час аудиту необоротних активів необхідно перевірити дотримання суб'єктом господарювання загальноприйнятих принципів обліку; вивчити структуру системи обліку; вивчити документообіг в компанії; визначити послідовність операцій з обліку необоротних активів; провести аналітичний огляд бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання.

Незалежний зовнішній аудитор може оцінити внутрішній контроль основних засобів за такими напрямками:

- контроль наявності первинних документів щодо господарських операцій з необоротними активами;
- розмежування обов'язків посадових осіб, які відповідальні за рух і збереження необоротних активів;
- забезпечення умов щодо зберігання та використання матеріальних необоротних активів;
- наявність необхідних дозволів керівника на здійснення операцій з необоротними активами;
- періодична інвентаризація необоротних активів;
- належний облік необоротних активів;
- перевірка записів у регістрах з обліку необоротних активів [1, с. 396].

Коли аудитор на підготовчому етапі виявляє більше помилок, ніж очікувалося раніше, він повинен внести деякі корективи в загальний план, а також програму аудиту на інших етапах.

Отже, на організаційному етапі аудитор повинен ознайомитися з діяльністю підприємства клієнта та отримати інформацію, що характеризує бізнес-процеси, та операції, які пов'язані з необоротними активами. Зміни плану і програми та їх причини детально задокументовує аудитор. Швидка адаптація плану та програми аудиту дозволить своєчасно вирішити проблеми, які можуть виникнути під час аудиту перевірки та налагодити роботу помічників та експертів.

Список використаної літератури:

1. Беренда Н.І., Чернелевский Л.М. Аудит: теорія і практика. Навчальний посібник для ВНЗ. – Київ: Хай-Тек Пресс, 2008. 560с.
2. Манько Н. Ф. Організаційні засади застосування професійного судження в аудиті: монографія - Вінниця : Рогальська І. О. [вид.], 2021. 287 с.
3. Мельник К. П. Інститут аудиту: теорія та практика: монографія - Київ : ННЦ ІАЕ, 2020. 219 с.
4. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. URL: https://mof.gov.ua/uk/mizhnarodni_standarti_auditu (дата звернення: 30.09. 2022)
5. Подмешальська Ю. В., Троян О. В., Біла Л. В. Теоретико-практичні аспекти проведення аудиту основних засобів. Інвестиції: практика та досвід. 2019. № 2. С. 64-70.

Оксана ОГІНСЬКА
здобувач

Світлана САЧЕНКО
кандидат економічних наук, доцент
кафедри фінансового контролю та аудиту
Західноукраїнського національного університету
м.Тернопіль, Україна

КОМПЛЕКСНИЙ АНАЛІЗ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ

Аналізувати фінансовий стан клієнта, аудитор починає з оцінки майна підприємства та джерел його формування. В процесі аналізу необоротних активів необхідно вирішити такі завдання:

- оцінити стан, структуру та динаміку зміни необоротних активів;
- оцінити вплив зміни необоротних активів на зміну фінансового стану господарюючого суб'єкта;
- виявити причини, позитивні та негативні тенденції зміни необоротних активів;
- дати оцінку ефективності функціонування необоротних активів [1, с.84].

Для аналізу стану і структури необоротних активів використовуємо звітність комунального підприємства «Житомирводоканал», дані синтетичного і аналітичного обліку. Проведемо аналіз стану і динаміки необоротних активів комунального підприємства «Житомирводоканал», яке є клієнтом ТОВ «Тер Аудит» (таблиця 1.).

Таблиця 1.

Аналіз структури та динаміки необоротних активів комунального підприємства
«Житомирводоканал»

тис.грн.

Назва показника	На початок року	На кінець року	Відхилення	
			абсолютне	відносне (%)
Всього майна,	457491	774414	316923	69,3
в т.ч.				
1 . Необоротні активи	196554	512533	315979	160,8
- у % до валюти балансу	43,0	66,2	x	23,2
в т.ч.				
1.1. Нематеріальні активи	645	419	-226	-35,0
- у % до валюти балансу	0,2	0,05		-0,15
- у % до необоротних активів	0,3	0,08		-0,22
1.2. Основні засоби (Зв)	145172	152367	7195	5,0
- у % до валюти балансу	31,7	19,7		12,0
- у % до необоротних активів	73,9	29,7		-44,1
1.3.Незавершені капітальні інвестиції	50737	359747	309010	609,0

- у % до валюти балансу	11,1	46,4		35,3
- у % до необоротних активів	25,8	70,2		44,4
2. Оборотні активи	260937	261881	944	0,4
- у % до валюти балансу	57,0	33,8		-23,2

Примітка. Розроблено автором самостійно

З наведених розрахунків можна зробити висновок, що в структурі майна підприємства необоротні активи вкладали на початок року 43%, а на кінець їх частка зросла до 66,2%. Вартість необоротних активів комунального підприємства «Житомирводоканал» у звітному році зросла на 315979 тис грн., або на 160%. У структурі необоротних активів найбільшу частку на кінець року займають незавершені капітальні інвестиції. Їх вартість протягом року зросла на 309010 тис. грн, більше як в 6 разів. Вартість основних засобів також зросла на 7195 тис. грн, або на 5%. Нематеріальні активи у структурі необоротних активів займають зовсім незначну питому частку-0,08% на кінець року. Їх вартість зменшилася на 226 тис. грн. або на 35%. На рис 1 наочно наведено структуру необоротних активів комунального підприємства «Житомирводоканал».

В структурі нематеріальних активів підприємства переважають інші нематеріальні активи. Доцільно зазначити, що підприємство у звітному році придбало об'єкт необоротних активів на суму 294 тис. грн. Повністю амортизований об'єкт необоротних активів на суму 103 тис. грн. був списаний з балансу підприємства

Важливим показником, який використовують для характеристики технічного стану основних засобів, є коефіцієнт їх зношення. Його визначають як співвідношення величини зносу основних засобів до їх початкової вартості.

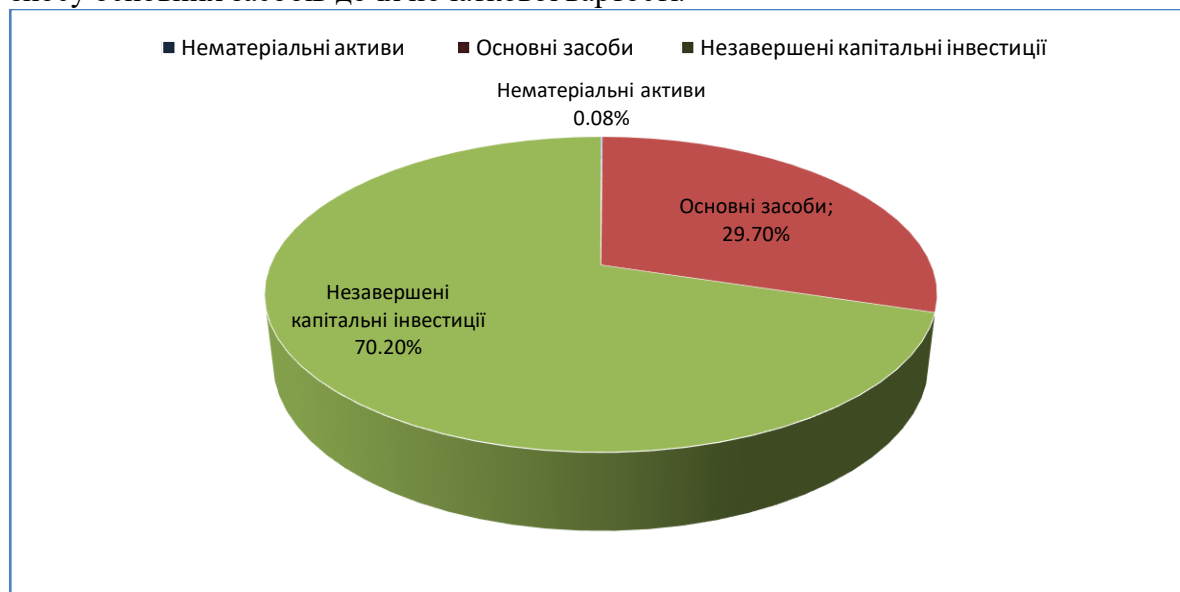


Рис.1. Структура необоротних активів комунального підприємства «Житомирводоканал»
Примітка. Розроблено автором самостійно.

На основі оцінки цього показника можна зробити висновок, яким чином основні засоби, яка частина вартості основних засобів перенесена на новостворений продукт (див. табл. 2).

**XI Міжнародна науково-практична Інтернет-конференція
«Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія»
1 грудня 2022 року, м. Тернопіль**

Таблиця 2.

Зміни технічного стану основних засобів комунального підприємства «Житомирводоканал»

Показники	На початок року, тис. грн.	На кінець року, тис. грн.
Первісна вартість основних засобів	308737	331686
Знос основних засобів	163565	179319
Залишкова вартість основних засобів	145172	152367
Процент зношення, %	52,98	54,06
Коефіцієнт придатності основних засобів	0,47	0,46

Примітка. Розроблено автором самостійно

Слід зазначити, що зношення основних засобів на початок року, який досліджується становило 52,98% і зросло за рік до 54,06%. Зростання зношення основних засобів негативно впливає на діяльність підприємства, потребує вдосконалення його матеріально-технічної бази.

Коефіцієнт придатності основних засобів визначають шляхом співвідношення залишкової вартості основних засобів до їх первісної вартості. Він є оберненим до показника зношення основних засобів і відповідно зменшився на 0,01.

Проаналізуємо структуру і динаміку капітальних інвестицій комунального підприємства «Житомирводоканал» (таблиця 3). За рік на підприємстві було освоєно капітальних інвестицій на суму 327320 тис. грн., з них 327026 тис. грн. (99,9%) на придбання(створення) основних засобів і 294 тис. грн. (0,1%) на придбання нематеріальних активів.

Таблиця 3.

Аналіз структури і динаміки капітальних інвестицій комунального підприємства
«Житомирводоканал»

(тис. грн)

Показник	За рік	На кінець року
Всього капітальних інвестицій	327320	359747
В т.ч.		
Капітальне будівництво	-	9292
в % до капітальних інвестицій	-	2,6
Придбання (виготовлення основних засобів)	327026	350455
в % до капітальних інвестицій	99,9%	97,4
Придбання (створення) нематеріальних активів	294	-
в % до капітальних інвестицій	0,1%	-

Примітка. Розроблено автором самостійно

На кінець року вартість капітальних інвестицій становила 359747 тис. грн. В порівнянні з минулим роком їх вартість зросла на 309010 тис грн. або на 609%. В структурі капітальних інвестицій на кінець року переважають інвестиції на придбання(виготовлення) основних засобів 350455 тис. грн (97,4%). Незавершене капітальне будівництво становить 9292 тис. грн. (2,6%). В загальному інвестиційну діяльність комунального підприємства «Житомирводоканал» можна вважати задовільною.

При розрахунку економічної ефективності використання необоротних активів використовують натуральні та вартісні показники. До натуральних показників відносять: екстенсивне й інтенсивне використання основного устаткування; фондівдачу, визначену в

**XI Міжнародна науково-практична Інтернет-конференції
«Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія»
1 грудня 2022 року, м. Тернопіль**

натуральному чи умовно-натуральному виразі; використання виробничої потужності й ступінь її освоєння [2]. Крім того розраховують фондівдачу за вартістю, фондомісткістю. Крім того розраховують співвідносні темпів зростання надання послуг і темпів зростання обсягу основних засобів; фондоозброєності та продуктивності праці.

Для аналізу фондівдачі використовуємо дані таблиці 4.

Таблиця 4.

Аналіз фондівдачі комунального підприємства «Житомирводоканал»

№ п/п	Показник	На початок року	На кінець року	Відносне відхилення, %
1.	Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) тис. грн.	177781	224665	26,4
2.	Вартість основних виробничих засобів, тис. грн.	145172	152367	4,96
3.	Фондовіддача, грн(рядок 1 : рядок 2)	1,22	1,47	20,5

Примітка. Розроблено автором самостійно

З даних таблиці можна зробити висновок, що з 1 грн. використання основних засобів комунальне підприємство «Житомирводоканал» отримує 1,47 грн. чистого доходу. Фондовіддача за рік, який аналізується зросла на 20,5%, що є позитивним в діяльності підприємства і свідчить про підвищення ефективності використання основних засобів.

Список використаної літератури:

1. [Дем'янюк І.](#) Методика управлінського аналізу раціональності використання необоротних активів у розрізі впливу на процес виробництва. [Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації](#). 2016. Вип. 2. С. 82-89.
2. [Савченко А. М.](#), Олянецька М. С. Особливості аналізу необоротних активів на прикладі підприємства пат "харківська бісквітна фабрика". [Ефективна економіка](#). 2019. № 11. : http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2019_11_69

Андрій ОГІНСЬКИЙ
здобувач

Михайло ЛУЧКО
доктор економічних наук, професор
завідувач кафедри фінансового контролю та аудиту
Західноукраїнського національного університету
м.Тернопіль, Україна

ДО ПИТАННЯ АУДИТУ МЕДИКАМЕНТІВ

Лікарські засоби, медичне обладнання та медичні вироби є досить специфічними товарно-матеріальними цінностями, облік яких має свої особливості. Тому проведення аудиту цих об'єктів вимагає значної уваги і врахування особливостей обліку.

Правила обліку лікарських засобів визначає не лише Міністерство фінансів з Державною податковою службою, але ще й Міністерство охорони здоров'я.

Перед проведенням аудиту лікарських засобів та медичних виробів аудитор повинен ознайомитися з нормативним документом з питання організації [обліку активів медичного призначення](#), яким є Методичні рекомендації ведення обліку лікарських засобів та медичних виробів у закладах охорони здоров'я, затверджені наказом [МОЗ від 09.09.2014 р. № 635](#) [1]. Ці рекомендації регулюють облік лікарських засобів і виключно тих медичних виробів, які відносять до запасів.

Необхідно врахувати, що облік медичних виробів зі строком служби більше року (медобладнання) регулюється П(С)БО 7 «Основні засоби» [2].

Аудитору необхідно перевірити чи правильно відображені об'єкти медичних виробів. В таблиці 1. наведено умови, які необхідно враховувати при віднесенні об'єктів медичних виробів до виробничих запасів, МШП, малоцінних необоротних матеріальних активів чи основних засобів.

Відповідно до даних таблиці медичні вироби можуть бути віднесені до виробничих запасів, малоцінних швидкозношуваних активів, основних засобів та малоцінних необоротних матеріальних активів.

У процесі проведення аудиту слід враховувати положення Методичних рекомендацій № 635 щодо розрахунків за закупівлю медикаментів. Аудитор, в першу чергу, повинен перевірити правильність відображення в обліку лікарських засобів. Неповний їх облік призводить до утворення не відображених в бухгалтерському обліку залишків. Тому необхідно звіряти дані ордерів на оприбуткування з даними підтверджуючих документів постачальників (рахунки-фактури, накладні тощо).

У разі виникнення розбіжностей у приватному медичному закладі відповідальні особи мають оформляти не ордери на оприбуткування, а акти прийому та подавати претензії постачальникам. Якщо сума рекламації не відображена в рахунках, необхідно провести зустрічний контроль: можливо, рекламації дійсно задоволено, ліки поставлено, але не оприбутковано. Крім того, є випадки, коли протягом тривалого часу суми без задоволення позивача та без розслідування списуються на витрати підприємства на підставі довідки, складеної бухгалтером [1].

**XI Міжнародна науково-практична Інтернет-конференція
«Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія»
1 грудня 2022 року, м. Тернопіль**

Таблиця 1.

Критерії віднесення медичних виробів до виробничих запасів, МШП, малоцінних необоротних матеріальних активів чи основних засобів [3]

Критерії	Медичні вироби			
	Оборотні активи, запаси*		Необоротні активи*, основні засоби	
	виробничі запаси	МШП	МНМА	Основні засоби
Очікуваний строк використання	рік чи менше		більше року	
Вартісна межа	відсутня		≤ 20000 грн (для придбаних з 23.05.2020)**	більше 20000 грн**
Нарахування амортизації	відсутня		50/50, 100%	прямолінійний та ін.
Рахунок обліку	201 (сировина і матеріали), 202 (півфабрикати), 209 (інші запаси)	22	112	104 (обладнання), 105 (інструменти, прилади, інвентар)

Під час аудиту повноти введення в обіг медикаментів та наявності документів, що підтверджують їх придбання, перевіряються:

- чи дотримується підприємством порядок приймання та оформлення документації на приймання лікарських засобів;
- чи повністю введені в обіг медикаменти, зазначені в документах постачальника (під зазначеними найменуваннями та протягом зазначеного періоду);
- чи відповідає номенклатура лікарських засобів, наведена у прибуткових документах, номенклатурі, наведеній у накладних та сертифікатах постачальника.

При перевірці обліку медикаментів аудитор особливу увагу приділяє перевірці основної документації. При цьому необхідно оцінювати правомірність використання окремих форм документів (чи використовуються уніфіковані форми, чи наведено всі обов'язкові дані), контролювати дотримання порядку їх заповнення (чи всі заповнені обов'язкові дані, чи зроблені підписи, чи є попередження про виправлені помилки тощо) та виконання (чи підготовлені під час укладання угоди, чи дотримується графік документообігу тощо) [5, с. 12].

Взаємозвірка документів, що відображають надходження лікарських засобів, з документами постачальника дає змогу виявити факт ненадання цих товарів підприємству або відправлення в менших обсягах. При перевірці реальності операції необхідно визначити наявність договорів на постачання лікарських засобів, правильність їх оформлення та порівняти дані платіжних документів постачальникам з даними документів, що підлягають відправці. Аудитор повинен відстежувати рух документів на надходження медикаментів на складі медичного закладу.

У практиці роботи недержавних медичних закладів матеріально відповідальною особою може бути голова медичної сестри, а складом може слугувати кімната головної медичної сестри. Але ліки мають бути розміщені відповідно до стандартів, зокрема, якщо

препарати потребують низькотемпературного зберігання – у холодильнику, якщо це наркотичні препарати – у сейфі.

Під час аудиту перевіряється дотримання правил документального оформлення зберігання медикаментів. Відповідно до методичних рекомендацій № 635 визначено вимоги до ведення кількісного обліку окремих видів наркотичних засобів.

Крім лікарських засобів, наведених у таблиці, дезінфікуючі засоби також мають особливості обліку, який відповідно до наказу МОЗ від 07.11.2000 р. № 160 необхідно фіксувати в спеціальному журналі обліку надходжень та витрат дезінфікуючих засобів. Якщо медичний заклад отримав ліки та вироби медичного призначення в рамках гуманітарної допомоги, то їх облік ведеться окремо від предметів, придбаних за кошти медичного закладу.

Аудитор повинен вивчити стан складського обліку (переглянути книги (картки), перевірити своєчасність записів тощо), з'ясувати, чи є у матеріально відповідальних осіб нормативні акти чи робочі інструкції щодо порядку ведення складського господарства та складського обліку, з матеріально відповідальними особами проводиться інструктаж з питань бухгалтерського обліку та звітності.

Особливу увагу аудитор приділяє перевірці правильності оцінки лікарських засобів під час їх утилізації. При визначенні вартості списаних медикаментів недержавні медичні заклади використовують стандартні методи оцінки запасів, передбачені НП(С)БО 9, а саме метод ідентифікованої собівартості, ФІФО, середньозваженої собівартості [2].

Важливим етапом аудиту є перевірка фактичної наявності лікарських засобів. Методом аудиту, який використовується в даному випадку, є інвентаризація. Він дозволяє виявити нестачу або надлишок ліків, а також інші можливі відхилення. Під час проведення інвентаризації аудитор оформляє результати її проведення у своїх робочих документах, які сприяють підвищенню ефективності контролю за станом і збереженням лікарських засобів і виробів медичного призначення в лікувальному закладі та дають змогу приймати необхідні управлінські рішення.

Важливою аудиторською процедурою є перевірка результатів проведеної медичним закладом інвентаризації. При проведенні інвентаризації керуються Положенням про інвентаризацію активів і зобов'язань, затвердженим наказом Міністра фінансів від 02 вересня 2014 р. № 879 [4]. Ця постанова не містить жодних деталей щодо інвентаризації в медичних закладах. Типові інвентаризації проводять перед складанням річної бухгалтерської звітності за 3 місяці до кінця року, інвентаризації при зміні матеріально відповідальних осіб, якими найчастіше є завідувачі та старші медичні сестри з обліку лікарських засобів і виробів медичного призначення. Проте інвентаризацію лікарських засобів доцільно проводити не рідше одного разу на квартал. Для цього може бути розроблено окреме положення про інвентаризацію.

Крім того, відомості про організацію обліку лікарських засобів можуть бути визначені у внутрішньому Порядку приймання/зберігання лікарських засобів і виробів медичного призначення або в наказі про облікову політику медичного закладу. Аудитор повинен перевірити, чи правильно відображені результати інвентаризації в бухгалтерському обліку, чи дотримані вимоги при відшкодуванні недостач винними.

Список використаних джерел:

1. Методичні рекомендації ведення обліку лікарських засобів та медичних виробів у закладах охорони здоров'я. Затверджені [наказом МОЗ від 09.09.2014 р. № 635](#). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635282-14#Text>
2. Національні стандарти бухгалтерського обліку. URL: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1046.172.0> (дата звернення: 30.09. 2022).

3. Онищенко В. Облік лікарських засобів, медвиробів та медобладнання: від придбання до списання. URL:
file:///H:/Приватні_медзаклади/Облік%20лікарських%20засобів%20та%20медичних%20виробів.htm
4. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: Наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>.
5. [Семенець А. О.](#), Рубан Л. О., Хільський Є. Ю. Деякі напрями організації внутрішнього аудиту виробничих запасів підприємства. [Економіка. Фінанси. Право](#). 2019. № 6(1). С. 11-14.

Андрій ОГІНСЬКИЙ
здобувач

Михайло ЛУЧКО
*доктор економічних наук, професор
завідувач кафедри фінансового контролю та аудиту
Західноукраїнського національного університету
м.Тернопіль, Україна*

ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ КОНТРОЛЮ МЕДИКАМЕНТІВ ТА ПРОДУКТІВ ХАРЧУВАННЯ В ПРИБУТКОВОМУ МЕДИЧНОМУ ЗАКЛАДІ

У загальному вигляді організація аудиту медичних закладів – це комплекс перевірочних заходів, що здійснюються на організаційному, технологічному та завершальному етапах. Така діяльність спрямована на раціональне поєднання методів і засобів перевірки з метою отримання у вигляді документів та обґрунтованої інформації про те, що, як правило, фінансова звітність медичного закладу не містить суттєвих неточностей і помилок.

У випадку закладів охорони здоров'я необхідний спеціалізований аудит, який враховує всю специфіку діяльності на місцях, особливості взаємодії з органами державної влади та соціальні детермінанти підприємництва. Результатом аудиту у сфері медицини є незалежний аудиторський звіт щодо виконання стандартів надання медичних послуг громадянам та надійності наданої допомоги.

Усі особливості організації аудиту у сфері охорони здоров'я визначаються специфікою діяльності у цій сфері та наявністю соціальної політики у сфері охорони здоров'я, у тому числі:

- організація різних форм власності у сфері ринкових відносин. Внаслідок економічної реформи у сфері охорони здоров'я функціонують медичні заклади різних форм власності, а традиційні та звичайні форми управління стають вкрай неефективними;

- складність законодавчої бази функціонування медичних закладів, часті зміни документів, що регламентують їх діяльність. Потреба в консультаційній та методичній допомозі з організації бухгалтерського обліку, звітності, контролю кошторисів, розрахунку доходів і прибутку задовольняється некомпетентними консультаціями, що суттєво гальмує розвиток медичних закладів;

- достовірна оцінка реалій фінансового стану медичних закладів;

**XI Міжнародна науково-практична Інтернет-конференція
«Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія»
1 грудня 2022 року, м. Тернопіль**

- захист медичних закладів від неправомірних дій контролюючих органів;
- необхідність захисту соціальних інтересів громадян [71, с. 451].

Удосконалення функціонування приватних медичних закладів полягає у вирішенні таких завдань:

- створення науково-методичної та нормативно-правової бази, що забезпечує створення достовірної інформації для правового захисту соціальних інтересів працівників структур;
- створення механізму методичного забезпечення аудиту та організації бухгалтерського обліку, оперативної та статистичної звітності. Аудит є єдиною можливістю організованої форми активного контролю та фактичної оцінки результатів діяльності;
- підготовка аудиторів, які б мали необхідні знання та вміння в перевірці закладів охорони здоров'я та створення умов для їх діяльності;
- недопущення неефективних напрямків реформування закладів охорони здоров'я;
- забезпечення методичними матеріалами аудиту та внутрішнього контролю закладів охорони здоров'я.

Розвитку аудиту в закладах охорони здоров'я сприяє низка пріоритетних факторів. Послаблення контролю за здійсненням господарських операцій у сфері медицини призводить до порушення закону. Суб'єкти системи охорони здоров'я зацікавлені в достовірності балансу та реальній оцінці свого фінансового стану. Проблемою аудиту у сфері охорони здоров'я є відсутність механізму та спеціалістів, які б проводили аудит на гідному рівні. Професіонали повинні чітко розуміти застосування стандартизованого протоколу перевірки в конкретних галузях і належним чином оцінювати якість послуг.

В умовах ринкової конкуренції в галузі медицини аудит стає незамінним для медичних закладів і вже тут він виражається більше в моніторингу діяльності закладу, ніж в інструменті контролю та нагляду. Аудит дозволяє відсканувати роботу кожного об'єкта окремо та в цілому, простежити динаміку розвитку та зробити правильні висновки щодо роботи установи.

Процес аудиту доцільно розділяти на окремі етапи залежно від змісту, тривалості та мети процедур, що здійснюються аудитором. У теорії та практиці виділяють такі етапи процесу аудиту: організаційний, підготовчий, основний, заключний. Вибір та обґрунтування методики аудиту фінансової інформації у приватних медичних закладах слід починати не на етапі планування чи отримання доказів, а під час вивчення та ознайомлення аудитора з предметом діяльності підприємства, щодо якого буде проводитись аудит [57, с. 56].

Перед проведенням аудиту лікарських засобів та медичних виробів аудитор повинен ознайомитися з нормативним документом з питання організації обліку активів медичного призначення, яким є Методичні рекомендації ведення обліку лікарських засобів та медичних виробів у закладах охорони здоров'я, затверджені наказом МОЗ від 09.09.2014 р. № 635[46]. Ці рекомендації регулюють облік лікарських засобів і виключно тих медичних виробів, які відносять до запасів.

Необхідно врахувати, що облік медичних виробів зі строком служби більше року (медобладнання) регулюється П(С)БО 7 «Основні засоби» [55].

У процесі проведення аудиту слід враховувати положення Методичних рекомендацій № 635 щодо розрахунків за закупівлю медикаментів. Аудитор, в першу чергу, повинен перевірити правильність відображення в обліку лікарських засобів. Неповний їх облік призводить до утворення не відображених в бухгалтерському обліку залишків. Тому необхідно звіряти дані ордерів на оприбуткування з даними підтверджуючих документів постачальників (рахунки-фактури, накладні тощо). У разі виникнення розбіжностей у приватному медичному закладі відповідальні особи мають оформляти не ордери на оприбуткування, а акти прийому та подавати претензії постачальникам. Якщо сума рекламації не відображена в рахунках, необхідно провести зустрічний контроль: можливо, рекламації дійсно задоволено, ліки поставлено, але не оприбутковано. Крім того, є випадки, коли

протягом тривалого часу суми без задоволення позивача та без розслідування списуються на витрати підприємства на підставі довідки, складеної бухгалтером [46].

У практиці роботи недержавних медичних закладів матеріально відповідальною особою може бути голова медичної сестри, а складом може слугувати кімната головної медичної сестри. Але ліки мають бути розміщені відповідно до стандартів, зокрема, якщо препарати потребують низькотемпературного зберігання – у холодильнику, якщо це наркотичні препарати – у сейфі.

Аудитор повинен вивчити стан складського обліку (переглянути книги (картки), перевірити своєчасність записів тощо), з'ясувати, чи є у матеріально відповідальних осіб нормативні акти чи робочі інструкції щодо порядку ведення складського господарства та складського обліку, з матеріально відповідальними особами проводиться інструктаж з питань бухгалтерського обліку та звітності.

Старша медична сестра відділення роздає медикаменти на робочі місця та обробні кімнати, де їх приймають відповідальні особи. У разі використання ліків вони звітують перед старшою медичною сестрою відділення, яка складає загальний акт і здає його в бухгалтерію. Звіти про видаткові та прибуткові накладні подаються до першого числа місяця, наступного за звітним, а журнал обліку прийнятих і використаних відділенням лікарських засобів – до другого числа.

Аудитор повинен враховувати, що медичний заклад може розширити план рахунків, запровадити додаткові аналітичні рахунки. Важливим завданням аудиту є перевірка законності та достовірності обліку операцій з лікарськими засобами, термін придатності яких закінчився.

У процесі аудиту у приватних медичних закладах необхідно перевірити операції з таким важливим об'єктом виробничих запасів, як продукти харчування. Організація харчування у приватних медичних закладах, а також облік продуктів харчування мають свої особливості на які необхідно звернути увагу аудиторів.

Організація і методика проведення аудиту операцій з продуктами харчування визначається насамперед належною інформацією про всю діяльність медичного закладу в цілому, і зокрема в області окремих структурних підрозділів. Відповідна та раціональна систематизація та класифікація інформації для отримання достатніх аудиторських доказів на основі результатів аудиту має важливе значення в сучасному управлінському середовищі [11, с. 52].

У процесі проведення аудиту створюється частина інформаційного забезпечення цього процесу. У ході особистого дослідження аудитор зобов'язаний однозначно простежити інформаційні потоки, пов'язані з господарською діяльністю або фактами, від прийняття рішення про здійснення господарської операції до відображення її виконання в первинному, зведеному бухгалтерському обліку та звітності. Аудит харчових продуктів доцільно розпочинати з перевірки повноти дотримання нормативно-правових актів з організації харчування хворих у лікувальному закладі.

Облік продуктів харчування в приватних медичних закладах ведуть відповідно до «Інструкції з організації лікувального харчування у закладах охорони здоров'я» [26].

Аудит продуктів харчування у приватних медичних закладах починають з перевірки з повноти і своєчасності проведення інвентаризації. Інвентаризацію продуктів харчування повинні проводити не рідше одного разу у квартал.

Контроль за обґрунтованістю списання продуктів на харчування проводять шляхом звірки записів в меню-вимогах і інших документів з записами в накопичувальних відомостях по видачі продуктів харчування.

Отже, в процесі проведення аудиту виробничих запасів приватного медичного закладу важливим завданням є перевірка законності та достовірності операцій з продуктами харчування.

Список використаних джерел:

1. Бондаренко О. М., Тігаренко А. Д. Аудит запасів: основні етапи проведення перевірки. Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». Серія: Економічні науки. 2020. № 2. С. 50-56.
2. Інструкція з організації лікувального харчування у закладах охорони здоров'я. Затверджена наказом Міністерства охорони здоров'я України 29.10.2013 № 931. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z2206-13#Text>
3. Методичні рекомендації ведення обліку лікарських засобів та медичних виробів у закладах охорони здоров'я. Затверджені наказом МОЗ від 09.09.2014 р. № 635. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635282-14#Text>
4. Національні стандарти бухгалтерського обліку. URL: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1046.172.0> (дата звернення: 30.09. 2022).
5. Огійчук М.Ф., Рагуліна І.І., Новіков І.Т. Аудит: навч. посіб. 3-тє вид., перероб. і допов. Київ: Алерта, 2016. 752 с.
6. Розіт Т.В., Слюніна Т.Л. Особливості обліку та аудиту в медичній сфері. Інфраструктура ринку. 2020. Випуск 43. С.450-454.

Андрій ОХМАК
здобувач

Наталія ГЛУХ
*викладач кафедри фінансового контролю та аудиту
Західноукраїнський національний університет
м. Тернопіль, Україна*

**ОКРЕМІ АСПЕКТИ АНАЛІЗУ І КОНТРОЛЮ МЕДИКАМЕНТІВ В
НЕПРИБУТКОВОМУ МЕДИЧНОМУ ЗАКЛАДІ**

На даний час система охорони здоров'я України зазнає трансформаційних змін і проходить етапи від застарілої й малоефективної структури господарювання до системи направленої на досягнення результату. Набувши статусу неприбуткового, медичний заклад зіштовхується з рядом проблем та ризиків, які необхідно вирішувати. Використання методів аналізу та контролю є важливим інструментом для його ефективної діяльності.

Без аналізу результатів діяльності господарювання складно визначити ефективність системи управління та виявляти фактори, що вплинули на відхилення визначених показників від запланованих, а також з'ясувати причин виявлених відхилень. У такому випадку провідною і вирішальною є роль економічного аналізу, а головне – можливість дають результати глибоких аналітичних досліджень приймати ефективні управлінські рішення та розробляти стратегію розвитку підприємства. Саме проведені аналітичні дослідження дають можливість розробляти стратегічні плани та приймати обґрунтовані й ефективні управлінські рішення.

В умовах значних реформаций економічних процесів відповідно до міжнародних стандартів, виникає потреба перегляду способів використання принципів здійснення економічного аналізу та контролю відповідно до чинної системи управління.

Прийняття того чи іншого управлінського рішення вимагає перш за все всебічного вивчення проблеми, обґрунтування позитивних і негативних факторів, а також виявлення їх впливу. Саме тому в науковій економічній літературі дослідження різних аспектів економічного аналізу дедалі частіше розглядаються провідними вченими. Це пояснюється також тим, що аналіз є однією з функцій управління.

Розглядаючи процес прийняття управлінських рішень на основі даних економічного аналізу, то можна побудувати наступну структурно-логічну схему (рис.1)

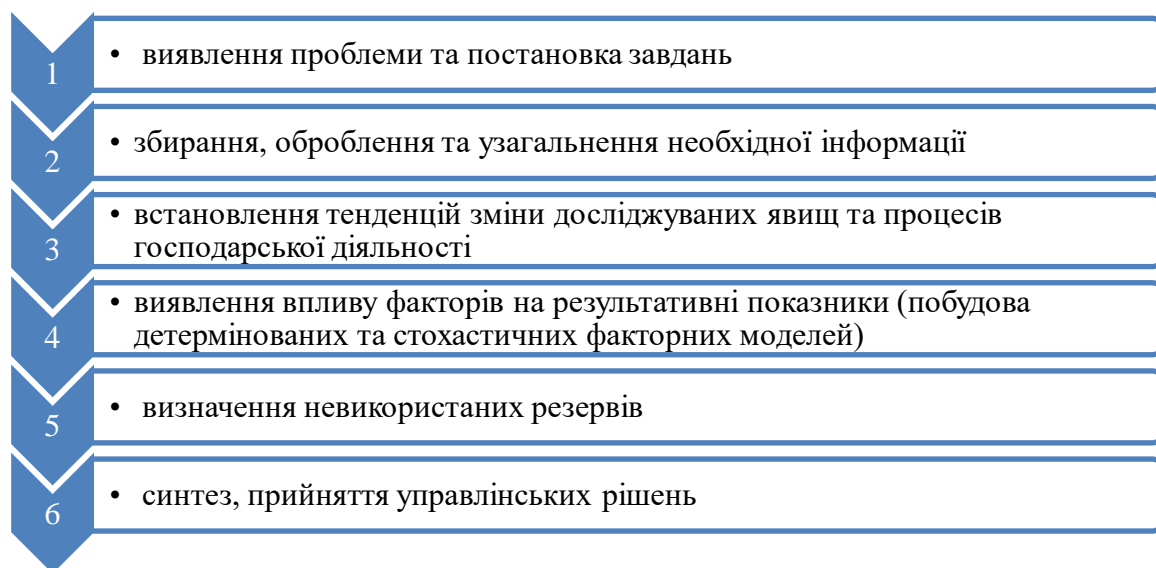


Рис. 1. Логічно-структурна схема процесу прийняття управлінських рішень на основі даних економічного аналізу
(сформовано автором на основі [1])

Процес прийняття управлінських рішень потребує детального обґрунтування та глибокого пізнання невіршених проблем і причин, що зупиняють розвиток підприємства та перешкоджають їм у досягненні цілей. Економічний аналіз є комплексною функцією системи менеджменту та дає можливість виявити як позитивні тенденції розвитку, так і негативні фактори й причини, що можуть перешкоджати його нормальному функціонуванню та виконання основних завдань та функцій. Окрім цього, дані економічного аналізу дають можливість здійснювати контроль за основною діяльністю та прогнозувати їх розвиток. Тому слід зазначити, що в системі управління підприємством економічний аналіз має практичну спрямованість, яка одночасно виявляє недоліки в організації роботи та контролює його процеси.

В сучасних умовах функціонування неприбуткових медичних установ ефективність системи управління залежить від оптимальної побудови системи контролю, котра часто є недієвою. Під внутрішнім контролем слід розуміти сукупність заходів та контрольних дій, які входять до складу системи управління, та яка, на підставі визначених процедур, забезпечує перевірку відповідності вимог норм та нормативів з питань фінансово-господарської діяльності. Внутрішній контроль забезпечує підґрунтя для ефективної роботи медичного закладу, а також слугує важливим інструментом запобігання нестачі та розкрадання цінностей.

Що стосується трактування контролю, то його використовують у вузькому та широкому сенсах. Проте таке твердження в певній мірі є помилковим, оскільки під контролем не варто розглядати контроль лише як перевірку чого або кого-небудь, оскільки він має значно

грунтовніше значення. У цьому аспекті слід акцентувати увагу на тому, що контроль ще й використовується для подолання негативних факторів, які виявлені завдяки такій діяльності.

Медикаменти є одними з головних запасів в закладах охорони здоров'я, так як без них вони не зможу виконувати свою основну функцію – надання лікувальних послуг громадянам.

Для прийняття на баланс медикаментів враховують норми чинного законодавчих актів, зокрема Методичних рекомендацій № 635 від 09.09.2014 р. [2], де вказано що «при оцінці таких цінностей суми ПДВ, які виплачуються при отриманні (купівлі) медикаментів, не повинні включатись до їх вартості, а відноситися до фактичних видатків медичного закладу за кодом економічної класифікації видатків (КЕКВ), що застосовується для закупівлі таких запасів, або відноситися до податкового кредиту (якщо це передбачено чинним законодавством України)».

Списання вже використаних медикаментів здійснюється бухгалтерією за балансовою вартістю чи середньозваженою собівартістю у згідно даних звітів про фактичне використання, котрі оформляються матеріально відповідальними особами. Наприкінці кожного місяця за кожним найменуванням обчислюються залишки певних видів запасів в кількісній та вартісній формі. З метою безперервного контролю в медичних закладах ведеться предметно-кількісний облік засобів, відповідно з Переліком лікарських засобів, що підлягають бухгалтерському обліку у закладах охорони здоров'я. Операції з руху медикаментів ведуться у журналі, форма якого затверджена згідно наказу МОЗ України від 19 липня 2005 року № 360 [3].

Під час здійснення контрольних процедур перевіряється та аналізується процес закупівлі медикаментів, визначається забезпечення потреби медичного закладу в них, а також чи береться до уваги під час придбання медикаментів надходження благодійної допомоги. Надалі проводиться аналіз обґрунтованості придбання дорогівартісного медичного устаткування, ефективність його використання, а також випадки придбання витратних матеріалів для цього обладнання вище нормативного рівня.

Важливим кроком для прозорості та ефективності централізованих закупівель в Україні є функціонування системи проведення відкритих публічних закупівель ProZorro, яка в повністю забезпечує створення та розміщення тендерів онлайн, обмін інформацією та документами в електронному вигляді між учасниками торгів та є доступною для аналізу і контролю.

Список використаних джерел:

1. Гончаренко Н. Г. Прийняття обґрунтованих управлінських рішень на підставі економічного аналізу господарської діяльності підприємств. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Міжнародні економічні відносини та світове господарство. 2020. Вип. 30. С. 52-54.
2. Методичні рекомендації ведення обліку лікарських засобів та медичних виробів у закладах охорони здоров'я : Наказ Міністерства охорони здоров'я України від 09 вересня 2014 р. № 635. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635282-14#Text> .
3. Правила виписування рецептів та вимог-замовлень на лікарські засоби і виробу медичного призначення, Порядку відпуску лікарських засобів і виробів медичного призначення з аптек та їх структурних підрозділів, Інструкції про порядок зберігання, обліку та знищення рецептурних бланків та вимог-замовлень: затв. згідно наказу Міністерства охорони здоров'я України від 19.07. 2005 р. № 360 URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0782-05#Text>

Андрій ОХМАК
здобувач

Наталія ГЛУХ
викладач кафедри фінансового контролю та аудиту
Західноукраїнський національний університет
м. Тернопіль, Україна

СПЕЦИФІКА ДІЯЛЬНОСТІ НЕПРИБУТКОВОГО МЕДИЧНОГО ЗАКЛАДУ

В сучасних ринкових економічних умовах шлях розвитку установ охорони здоров'я, що ґрунтується лише на адміністративних методах управління, вичерпав себе, тому що система не може використовувати лише економічні важелі та інструменти для відкриття нових типів медичних установ та покращення якості спеціалізованих професійних послуг, надання альтернативних форм організаційної допомоги тощо. В сукупності це створює основу для посилення дисбалансу та збільшення медичних, соціальних та економічних витрат.

Відповідно до нових реалій ринку виникає потреба у переформатуванні медичної галузі із залученням новітніх підходів до управління закладами охорони здоров'я.

Механізм управління неприбутковим медичним закладом складається з усвідомленої взаємодії між адміністративним суб'єктом (розпорядчим органом установи, який може приймати рішення щодо організації його діяльності та формування перспективного шляху розвитку) та об'єктом управління (закладом охорони здоров'я та системою економічних відносин у процесі його функціонування). Реалізація управлінських функцій ґрунтується на застосуванні комплексу заходів, методів та інструментів, що забезпечують перетворення взаємопов'язаних процесів, тим самим удосконалюючи управлінську систему економічних відносин.

Процес прийняття управлінських рішень у медичних установах постійно ускладнюється через різні фактори, що визначають реальність і потенційну ефективність таких рішень у сучасних умовах. Зміни, що відбуваються в медичній сфері і пов'язані із обмеженим фінансуванням медичних установ, потребою пацієнтів у якісній допомозі, освоєнням сучасних методів лікування та діагностики є факторами, що формують абсолютно інші вимоги до усіх суб'єктів відносин у сфері медицини. Реформування вітчизняної медицини, обмежене фінансування закладів охорони здоров'я, поширення прогресивних методик лікування та діагностування, зростання захворюваності населення та підвищення вимог пацієнтів до якості медичних послуг – чинники, які формують нові виклики до всіх учасників взаємовідносин у медичній галузі [1].

Слід зазначити, що управління медичними закладами, в тому числі і неприбутковими, є ключовим питанням ефективного функціонування системи охорони здоров'я, оскільки від правильно вибраної концепції та її фактичної реалізації будуть залежати ключові показники стану господарюючого суб'єкта, динаміки його розвитку та кінцевого результату його діяльності. Реалізація цих цілей значною мірою залежить від відповідної підготовки, відбору та розміщення кадрів, які мають вибрати необхідну систему, принципи, методи та стилі управління, необхідні для ефективного управління організацією.

Зкладам охорони здоров'я притаманні специфічні ознаки, які зумовлюють деяку зміну загальноприйнятих принципів управління. Перш за все, результатом діяльності є медична послуга, яка передбачає безпосередній контакт із споживачами. У цьому процесі пацієнт є основним елементом, не пасивним об'єктом зовнішнього середовища медичного закладу, а реагує і здійснює активний вплив на весь процес роботи установи. Звідси впливають тонкощі оцінки якості та необхідності надання медичних послуг та, відповідно, результатів діяльності

медичних установ в загальному та роботи їхніх співробітників. Другою особливістю є те, що медичні послуги відносяться до соціальних послуг. Окрім впливу на споживачів, є ще суспільно-соціальні ефекти, які відіграють свою роль у забезпеченні їх через медичне обслуговування.

До найбільш характерних ознак установ охорони здоров'я, що пов'язані з їх діяльністю, і які впливають на процес управління ними, відносяться:

- труднощі у визначенні якості та вимірюванні результатів роботи.
- високий ступінь спеціалізації основних видів діяльності, які часто мають терміновий і невідкладний характер.
- невизначеність та відсутність права на помилку.
- необхідність тісної координації роботи різних відділів;
- необхідність контролю з боку адміністрації медичних установ за діяльністю лікарів, що безпосередньо впливає на визначення обсягу та вартості робіт.

Зростання ефективності системи охорони здоров'я може реалізовуватись шляхом зростання якості управління, відтак зміни слід починати зі зміни ролі та функцій існуючого менеджменту. Конструктивне управління, підґрунтям якого є розуміння економічних процесів, має основним фактором реформування системи, включаючи все необхідне для покращення стану здоров'я населення.

Необхідність впровадження та застосування новітніх методів менеджменту в сучасних медичних закладах стає дедалі актуальнішою. Це пов'язано з орієнтацією країни в розвитку ринкових відносин. В умовах сучасності роль керівника в системі охорони здоров'я, який управляв лікувальними установами наприкінці ХХ століття, змінюється на роль менеджера, який керує довіреною йому організацією з погляду ринкової економіки.

Мета функціонування медичного закладу вагомо відрізняється від мети інших організацій, а отже можливості застосування кількісних показників для вимірювання отриманих результатів обмежені. У медичних закладах медичний персонал має значну автономію, що знижує здатність адміністраторів моніторити результати їх професійної діяльності. Також спостерігається необхідність тісної взаємодії різних професійних груп працівників. Проте якщо у багатьох організаціях існує певний рівень конкурентності серед співробітників, то у медичних закладах це не доцільно.

Процес прийняття управлінських рішень потребує детального обґрунтування та глибокого пізнання невіршених проблем і причин, що зупиняють розвиток підприємства та перешкоджають їм у досягненні цілей. Оскільки економічний аналіз є комплексною функцією системи менеджменту, це дає можливість виявити як позитивні тенденції розвитку, так і негативні фактори й причини, що можуть перешкоджати його нормальному функціонуванню та виконання основних завдань та функцій. Окрім цього, дані економічного аналізу дають можливість здійснювати контроль за основною діяльністю та прогнозувати їх розвиток. Тому слід зазначити, що в системі управління медичними закладами економічний аналіз має практичну спрямованість, яка одночасно виявляє недоліки в організації роботи та контролює його процеси.

Список використаних джерел:

1. Стефанишин Л. С. Теоретико-методичні основи застосування партисипативного управління закладом охорони здоров'я. Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. 2019. № 3. С. 160–166.

Назарій ПАВЛІК
здобувач

Зоряна ЛИТВИН
кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри фінансового контролю та аудиту
Західноукраїнський національний університет
м. Тернопіль, Україна

АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ВИРОБНИЧИХ РЕСУРСІВ

Виробничий потенціал має складну структуру, що містить ресурсні та функціональні складові. Для їхнього ефективного використання необхідно забезпечити управління на основі повної інформації про стан складових виробничого потенціалу за обґрунтованою системою показників, яка відповідає сучасному розумінню сутності поняття ефективності, її видам, методам та стратегіям, а також визначитися з об'єктом і суб'єктом управління.

Розвиток виробництва, зниження собівартості, підвищення рентабельності господарювання залежатимуть від повноти та раціональності використання виробничих ресурсів. Забезпечення конкурентоспроможної діяльності суб'єктів господарювання в умовах ринку потребує нарощування інвестиційних ресурсів, поліпшення структури джерел фінансування інвестицій, оптимізації напрямів їх вдосконалення та створення однакових правових умов для всіх учасників інвестиційного процесу [5, с.268].

Метою будь-якого виробництва є забезпечення ринку конкурентоспроможною продукцією та одержання в результаті її реалізації високого прибутку.

Метою виробничих ресурсів – є забезпечення досягнення цілей підприємства, тобто виконання його економічного призначення і отримання прибутку. Для досягнення цієї мети перед виробничими ресурсами стоять завдання щодо забезпечення:

- безперебійного процесу виробництва;
- виробництва на всіх стадіях виробничого процесу з найменшими витратами;
- виробництво з максимальним виходом продукції [1].

Завжди є актуальним питання щодо ефективності використання виробничих ресурсів підприємства, і тому аналізується багатьма вітчизняними та іноземними вченими, зокрема: І.О.Бланком, П. Друкером, М.І.Долішнім, З.Б. Литвин, М.С.Маршалок, П.Я.Поповичом, І.Д.Фаріоном, В.В. Пастухоною, А.О. Познанською, Д. Ядранським та іншими.

У роботах зазначених науковців відображені значні результати в дослідженні ефективності використання ресурсів суб'єктами господарювання.

Розглянемо думки науковців щодо економічної категорії «ефективність». На думку К.П. Власової, сутність ефективності полягає у стратегічній спрямованості на досягнення мети [9, с. 106], зазначається, що ефективність – це найкращий результат функціонування, отриманий за найменший час, за витрат найменшої кількості ресурсів, що й забезпечує довгострокову перспективу. Тобто автор наголошує на тому, що ефективність повинна бути спрямована на перспективу та відбивати ступінь наближеності до неї. Підтримує таку думку й Мухін В., який під ефективністю розуміє комплексну властивість процесу функціонування системи, що характеризує ступінь його пристосованості до досягнення мети (виконання завдання системи). Такий підхід є слушним для визначення ефективності, яка повинна характеризувати стратегічну спрямованість розвитку певного об'єкта.

В монографії «Оцінювання системної ефективності функціонування і розвитку промислових підприємств» науковці І. Ансофф, А.Е.Воронкова, І.П. Отенко під

ефективністю розуміють ступінь відповідності фактичного результату тому, що можна було б досягти, якби система повністю виконувала свої функції [10].

Таким чином, визначення ефективності не як відносного показника, а як вектора, напрямку розвитку сприятиме більш точному та глибокому розумінню перебігу економічних процесів, тобто ефективність для явищ, що розглядаються, здатна бути показником правильності обраного напрямку діяльності та розвитку. Ефективність є спрямуванням, напрямком, який забезпечує стратегічний успіх, перспективний розвиток, у той час як результативність (відношення результатів до витрат) забезпечує досягнення короткотермінових цілей, тому підґрунтям управління є забезпечення ефективної діяльності та розвитку підприємства, тобто забезпечення спрямованості його руху у визначеному напрямку до поставленої мети, максимально можливого результату. Ефективність виробництва, використання виробничого потенціалу характеризує раціональне використання фінансових, матеріальних, людських та інших економічних ресурсів, функціональна роль ефективності полягає у відображенні рівня й динаміки його розвитку, якісної та кількісної сторони цього процесу. Щодо виробничого потенціалу, ефективність його використання є комплексною характеристикою кінцевих результатів використання економічних ресурсів за визначений період часу для забезпечення розвитку як безпосередньо виробничого потенціалу, так і підприємства в цілому на основі інвестиційно-інноваційної діяльності, що є функціональною частиною структури виробничого потенціалу, та яка забезпечує і характеризує спрямованість до розвитку.

Проте безперервне оновлення досягнень науки та техніки, вагомі зміни законодавчої бази, посилення конкуренції на ринках збуту, підвищення вимог споживачів до якості продукції та інші чинники потребують подальшого опрацювання науково-практичних рекомендацій щодо підвищення ефективності підприємницької діяльності суб'єктів господарювання. У сучасній економіці на ефективність підприємницької діяльності впливає безліч різних, як зовнішніх, так і внутрішніх, чинників.

Фактори, що впливають на обсяг випуску продукції та її якість можна поділити на такі групи: ресурси праці, засоби праці, предмети праці. Всі вони мають різне значення: праця створює нову вартість, засоби праці переносять на продукцію частку своєї вартості, предмети праці є основою створення продукції. Вивчати вплив факторів на зміну обсягу випуску продукції можна за допомогою їх групування та узагальнення (рис. 1) [4, с. 144-145].

Для визначення ефективності використання виробничих ресурсів підприємства можна використовувати два підходи. Вони не замінюють один одного, а доповнюють. Перший підхід – це питомий методичний підхід, який дає порівняльну відносну оцінку як розмірів ресурсів, так і обсягів виробництва, що використовуються для оцінки стану використання окремих видів ресурсів. Адже факторні (всі різномірні ресурси) та результативні (обсяги виробництва) показники виражаються в однакових одиницях виміру (у відсотках). Другий підхід щодо ефективності використання виробничих ресурсів – це абсолютний методичний підхід - результативні показники, що характеризують формування обсягів виробництва в кожній зоні за рахунок кожного виду ресурсів, вираховуються у грошовій оцінці. Це дає можливість визначати невикористані резерви виробництва продукції.

Рішення, прийняті з урахуванням результатів економічного аналізу, сприяють раціональному використанню виробничих ресурсів, запобіганню зайвим витратам, уникненню прорахунків, вирішенню проблемних ситуацій [7, с. 508-514].



Рис. 2. Забезпеченість та ефективність використання виробничих ресурсів, як факторів впливу на зміну обсягу продукції (робіт, послуг)

Примітка: *П* – продуктивність праці; *Фв* – фондовіддача; *Мв* – матеріаловіддача; *Оп* – обсяг випуску продукції; *Ч* – чисельність робітників; *ОЗ* – вартість основних засобів; *М* – матеріальні ресурси.

Ефективність виробництва, використання виробничого потенціалу характеризує раціональне використання фінансових, матеріальних, виробничих ресурсів, функціональна роль ефективності полягає у відображенні рівня й динаміки його розвитку, якісної та кількісної сторони цього процесу. Щодо виробничого потенціалу, ефективність його використання є комплексною характеристикою кінцевих результатів використання економічних ресурсів за визначений період часу для забезпечення розвитку як безпосередньо виробничого потенціалу, так і підприємства в цілому на основі інвестиційно-інноваційної діяльності, що є функціональною частиною структури виробничого потенціалу, та яка забезпечує і характеризує спрямованість до розвитку.

Література:

1. Гвоздей Н.І., Бондарук І. С. Оцінка ефективності використання фінансових ресурсів підприємства. Економічний аналіз. 2018. №1 (28). С. 216–221.
2. Дерій В. А. Економічний аналіз: теорія і практика. Проблеми і перспективи розвитку статистики, аудиту та економічного аналізу: моногр. В. А. Дерій, М. Т. Щирба, Л.А.,
3. Будник, З.Б.Литвин та ін.; за ред. д.е.н., проф. В. А. Дерія. Тернопіль: Крок, 2016. С. 222 – 238. <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/13523>
4. Литвин З.Б. Теорія економічного аналізу: Методичні поради і завдання з дисципліни, для студентів напрямку підготовки «Менеджмент» 6.030601 усіх форм навчання. Тернопіль: Економічна думка, 2010. 224 с.
5. Литвин З.Б., Штефан Б.М. Аналіз ефективності використання виробничого потенціалу підприємства. Економічний аналіз. Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу ТНЕУ.2009 Випуск 4. С. 268-273.
6. Литвин З.Б. Оцінка ефективності використання виробничих ресурсів підприємства. Матеріали засідання круглого столу: «Здобутки та перспективи наукової школи економічного аналізу» За редакцією д.е.н., проф. Шкарабана С. І. Тернопіль: ТНЕУ, 2010. С.19-22.
7. Литвин З.Б. Необхідність економічного аналізу в системі управління суб'єктами господарювання. Електронне науково-практичне фахове видання "Інфраструктура ринку". Випуск № 36. Жовтень 2019 р. С. 508-514.
8. Мних Є.В. Економічний аналіз. Підручник. Київ: Знання, 2011. 630 с.
9. Методи дослідження і організація експериментів. за ред. проф. К.П. Власова. Х. : Гуманитарний Центр, 2001. 256 с.
10. Гонтарева І.В. Оцінювання системної ефективності функціонування і розвитку промислових підприємств : монографія за ред. І.В. Гонтарева. Х. : ВД «ІНЖЕК», 2011. 480 с.

Назарій ПАВЛІК

здобувач

Зоряна ЛИТВИН

*кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри фінансового контролю та аудиту
Західноукраїнський національний університет
м. Тернопіль, Україна*

АНАЛІЗ ВИРОБНИЧОГО ПОТЕНЦІАЛУ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ

В сучасних умовах функціонування підвищується самостійність і відповідальність суб'єктів господарювання в прийнятті управлінських рішень. Ефективність цих рішень багато в чому залежить від об'єктивності, своєчасності та всебічної оцінки виробничих ресурсів підприємства. Економічний аналіз сьогодні відіграє значну роль в управлінні виробництвом і його вдосконаленні, сприяє підвищенню ефективності функціонування. Сучасне середовище змінює роль аналізу господарської діяльності, його основну мету і завдання. Якщо за адміністративно-командної системи управління економічний аналіз виконував функцію

контролю за виконанням планів, то сьогодні посилюється роль таких сфер досліджень, як: ринкове середовище; ефективність управління фінансовими ресурсами; обґрунтованість і дієвість механізму реалізації управлінських рішень [5, с.509].

Важливою передумовою забезпечення ефективності господарської діяльності є відтворення виробничого потенціалу на основі науково-технічного прогресу і здійснення комплексу організаційно-технічних і економічних заходів для підвищення рівня його використання.

У зв'язку з цим, особливо актуальним є питання подальшого наукового вироблення економічного механізму відтворення і управління виробничими ресурсами підприємства, що зумовлює необхідність вдосконалення методики та організації проведення його аналізу.

Значний внесок у дослідженні проблемних питань щодо виробничих ресурсів та потенціалу зробили як зарубіжні вчені – економісти, так і вітчизняні. Проте, немає науково-обґрунтованої методики комплексного економічного аналізу виробничого потенціалу підприємства, мало уваги надається аналізу виробничого потенціалу в процесі формування виробничих програм, планування собівартості, фінансових результатів господарської діяльності, а також при прийнятті управлінських рішень. У теорії економічного аналізу не знайшли достатнього відображення питання аналізу виробничого потенціалу, як важливого інструмента підвищення ефективності виробництва в цілому. Дані питання розглядаються окремо: потенціал трудових ресурсів, основних засобів, матеріальних ресурсів. До таких часткових досліджень виробничого потенціалу належать праці М.Т. Архіпеця, М.І.Бугарі, Е.Й.Заблоцького, В.М.Зарубіна, З.Б.Литвин, Є.В.Мниха, І.Д.Фаріона, А.С.Панкратова, Р.Т.Пелячика та інших.

Потребують вирішення питання, пов'язані з удосконаленням інформаційного забезпечення аналізу виробничого потенціалу підприємств, фірм, підприємств, що дозволить всебічно і повно аналізувати їх господарську діяльність.

Розвиток виробництва, зниження собівартості, підвищення рентабельності господарювання залежатимуть від повноти та раціональності використання виробничих ресурсів. Забезпечення конкурентоспроможної діяльності суб'єктів господарювання в умовах ринку потребує нарощування інвестиційних ресурсів, поліпшення структури джерел фінансування інвестицій, оптимізації напрямів їх вдосконалення та створення однакових правових умов для всіх учасників інвестиційного процесу [3, с.268].

Вирішення проблеми підвищення ефективності господарювання тісно пов'язане з питанням вдосконалення методики економічного аналізу виробничого потенціалу підприємств, фірм, організацій. При аналізі необхідно враховувати, що в умовах ринкових відносин більш чітко виділяються такі особливості виробничого потенціалу, як:

- нестабільність і непередбачливість поведінки потенціалу в конкретних умовах і разом з тим наявність в ньому обмежених можливостей, зумовлених рівнем забезпеченості ресурсами;
- можливість потенціалу протистояти руйнівним тенденціям (негативним чинникам);
- можливість адаптуватися до зміни умов зовнішнього середовища.

У сучасних умовах господарювання суттєво зростає роль своєчасного та повного аналізу господарської діяльності та прийняття (за результатами цього аналізу) відповідних заходів для його поліпшення. Щоб вижити у конкурентній боротьбі і зміцнити свої ринкові позиції, кожне підприємство має постійно шукати резерви підвищення ефективності своєї діяльності. Це об'єктивний процес, без якого неможливий поступальний розвиток суспільства. Аналіз сприяє економічному використанню ресурсів, виявленню та впровадженню передового досвіду, науковій організації праці, запобіганню зайвих витрат, всіляких недоліків у роботі, тощо.

Рішення, прийняті з урахуванням результатів економічного аналізу, сприяють раціональному використанню виробничих ресурсів, запобіганню зайвим витратам, уникненню прорахунків, вирішенню проблемних ситуацій [5, с. 508-514].

При дослідженні виробничого потенціалу доцільно дотримуватися, як галузевого, так і комплексного ресурсного підходу. Зокрема, у взаємозв'язку необхідно розглядати матеріальні, трудові, технічні, технологічні, інформаційні і фінансові ресурси, оскільки сукупна взаємодія їх дає можливість досягати поставлену мету підприємством.

Маючи в своєму розпорядженні ті чи інші засоби виробництва, предмети праці, кадри та інші ресурси, підприємство, фірма може задовольняти потреби споживачів.

У результаті взаємодії всіх складових виробничого потенціалу досягається ефект цілісності, тобто створюються нові властивості, якими кожний окремих вид ресурсу не володіє. Принципове значення має організація комплексного аналізу рівня використання виробничого потенціалу підприємствами, організаціями, фірмами, нових ефективних форм управління, організації і стимулювання праці.

Важливим є глибоке розкриття взаємозв'язку економічних і соціальних факторів, шляхів зростання продуктивності праці, ресурсозбереження, рентабельності господарської діяльності підприємства. У практичній діяльності підприємств, (організацій, фірм) комплексний аналіз виробничого потенціалу практично не проводиться. При формуванні річної програми здійснюються тільки деякі аналітичні розрахунки зі збалансованості наявних виробничих потужностей з плановими обсягами випуску продукції (робіт, послуг). Водночас аналіз необхідно розглядати як один із важливих інструментів наукового управління господарювання, підвищення ефективності на основі поліпшення використання виробничого потенціалу.

При аналізі виробничого потенціалу потрібно враховувати, що підприємство (організація, фірма) представляє собою технологічне і організаційне поєднання двох підсистем – матеріально-технічної і соціально-організаційної. Кожна з них під впливом процесів виробничої діяльності безперервно розвивається. Від результатів цих процесів мають місце різні витрати виробничих ресурсів, а відповідно і ресурсо- трудо- і фондомісткість виробництва.

Безумовно, що промислові, будівельні, сільськогосподарські, торгівельні підприємства мають особливості, які випливають із специфіки різних сфер матеріального виробництва. Водночас в межах кожної із цих сфер спостерігається однотипність основних методичних прийомів в комплексному аналізі, забезпечується один і той же підхід до комплексного дослідження виробничого потенціалу окремих сторін господарської діяльності.

Подальший розвиток економічного аналізу виробничого потенціалу, як практики повинен йти з врахуванням галузевих особливостей і впливати з тієї ролі, яка йому властива в умовах переходу до ринкових відносин.

За допомогою економічного аналізу можна вирішити завдання безпосередньо пов'язані з підвищенням кожної одиниці трудових, матеріальних, фінансових ресурсів, розвитку виробничого потенціалу. Вирішення цих завдань безпосередньо пов'язано з подальшим розвитком методології комплексного аналізу господарської діяльності підприємства. При цьому, в умовах ринкових відносин посилюється зв'язок економічного аналізу з планово-управлінськими рішеннями, які охоплюють все більш комплексні і складні процеси, що вимагає всебічного розвитку і розширення аналітичної роботи.

У ході аналізу виробничого потенціалу необхідно брати до уваги, що зміст і структура його формуються під впливом різноманітних факторів, до основних із них належать:

- стан і тенденції розвитку науково-технічного прогресу;
- стан і використання основних засобів та матеріальних ресурсів;
- забезпеченість і використання робочої сили;

- застосування у виробництві більш ефективних матеріалів і конструкцій, новітніх технологій;
- підвищення техніко-організаційного рівня виробництва.

Звичайно, що вплив цих факторів на виробничий потенціал і їх спрямованість суттєво розрізняється. Кожний з них впливає на величину виробничого потенціалу в цілому, а також на його окремі внутрішні функціонуючі елементи. Найбільш складним питанням, яке виникає в процесі аналізу виробничого потенціалу, є проблема виділення елементів, сукупність яких створюють об'єктивні передумови для досягнення поставленої мети з одного боку, і для вибору стратегії досягнення глобальних цілей в перспективі – з другого. Зовсім недостатньо, вважати, що елементами потенціалу є тільки основні засоби і персонал [4].

Аналіз виробничого потенціалу доцільно проводити за такою схемою:

- оцінка стану і тенденцій зміни виробничого потенціалу в цілому і в ресурсно-структурному аспекті;
- визначення рівня збалансованості виробничої програми з виробничим потенціалом підприємства, виявлення причин його змін (зниження, зростання) порівняно з попереднім періодом;
- визначення і розрахунок впливу факторів науково-технічного прогресу, організаційно-технічного розвитку організації на зміну виробничого потенціалу;
- оцінка придатності виробничого потенціалу для досягнення поставлених стратегічних цілей підприємства, організації (фірми);
- розрахунок впливу виробничого потенціалу на основні економічні показники діяльності;
- пошук резервів підвищення використання виробничого потенціалу, підтримання конкурентного статусу підприємства, організації (фірми).

За результатами проведеного аналізу за даною схемою потрібно розробляти заходи для більш раціонального використання виробничого потенціалу, акцент в яких повинен бути зроблений на взаємодію ресурсів, що формують виробничий потенціал, на реалізацію стратегічної програми технічного і соціального розвитку підприємства, організації (фірми).

Література:

1. Дерій В. А. Економічний аналіз: теорія і практика. Проблеми і перспективи розвитку статистики, аудиту та економічного аналізу: моногр. В. А. Дерій, М. Т. Щирба, С. І. Саченко, Л.А., Будник, З.Б.Литвин та ін.; за ред. д.е.н., проф. В. А. Дерія. Тернопіль: Крок, 2016. С. 222 – 238. <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/13523>
2. Литвин З.Б. Теорія економічного аналізу: Методичні поради і завдання з дисципліни, для студентів напрямку підготовки «Менеджмент» 6.030601 усіх форм навчання. Тернопіль: Економічна думка, 2010. 224 с.
3. Литвин З.Б., Штефан Б.М. Аналіз ефективності використання виробничого потенціалу підприємства. Економічний аналіз. Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу ТНЕУ.2009 Випуск 4. С. 268-273.
4. Литвин З.Б. Оцінка ефективності використання виробничих ресурсів підприємства. Матеріали засідання круглого столу: «Здобутки та перспективи наукової школи економічного аналізу» За редакцією д.е.н., проф. Шкарабана С. І. Тернопіль: ТНЕУ, 2010. С.19-22.
5. Литвин З.Б. Необхідність економічного аналізу в системі управління суб'єктами господарювання. Електронне науково-практичне фахове видання "Інфраструктура ринку". Випуск № 36. Жовтень 2019 р. С. 508-514.
6. Мних Є.В. Економічний аналіз. Підручник. Київ: Знання, 2011. 630 с.

Роман ПИЛИПЧУК
здобувач

Анна ВАВРИК
здобувач

Зоряна ЛИТВИН
*кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри фінансового контролю та аудиту
Західноукраїнський національний університет
м. Тернопіль, Україна*

АНАЛІЗ ГРОШОВИХ ПОТОКІВ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ

Рух грошових коштів відіграє важливу роль у діяльності підприємства. Вміле управління грошовими потоками дозволяє підвищити його фінансову стійкість, знизити залежність від позичених засобів, прискорити оборотність активів. Незбалансованість у часі надходжень та витрачань грошових коштів заважає неперервній роботі підприємства, веде до виникнення неплатоспроможності навіть у тих, які успішно працюють та отримують прибуток, адже відсутність грошових коштів для здійснення платежів негативно впливає на виробничі і збутові процеси.

Забезпечення ефективного функціонування підприємств потребує економічно грамотного управління їхньою діяльністю, яке багато в чому визначається умінням її аналізувати. За допомогою аналізу вивчають тенденції розвитку, глибоко і системно досліджують фактори зміни результатів діяльності, обґрунтовують плани та управлінські рішення, здійснюють контроль за їх виконанням, виявляють резерви підвищення ефективності виробництва, оцінюють результати діяльності підприємства, виробляють економічну стратегію його розвитку [5, с.509].

Потік грошових коштів, який називають «киснем» бізнесу, має вирішальне значення для успішного господарювання, є визначальним фактором провадження будь-якого бізнесу, рушієм щоденної діяльності, засобом розширеного відтворення і забезпечення платіжної спроможності підприємства.

У працях науковців грошові потоки та грошові кошти завжди були об'єктом наукових дискусій. Огляд економічної літератури засвідчує взаємозв'язок між цими категоріями і наявність різних тлумачень, і це не дивно, оскільки за своїм змістом вони є складними та багатовекторними. У таблиці 1 узагальнено позиції науковців та положення облікових стандартів щодо сутності категорій «грошові кошти» і «грошові потоки».

**XI Міжнародна науково-практична Інтернет-конференція
«Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія»
1 грудня 2022 року, м. Тернопіль**

Таблиця 1

Трактування сутності категорій «грошові кошти» і « грошові потоки» у працях вітчизняних науковців та в облікових стандартах

Грошові потоки		Грошові кошти	
Автор/ стандарт	Сутність категорії	Автор/ стандарт	Сутність категорії
МСБО 7 [9]	Грошові потоки – це надходження та вибуття грошових коштів та їх еквівалентів.	МСО 7 [9]	Грошові кошти – це готівка в касі і депозити до запитання. Еквіваленти грошових коштів -це короткострокові, високоліквідні інвестиції, які вільно конвертуються у відомі суми грошових коштів і яким притаманний незначний ризик зміни вартості
НП(С)БО1 [10]	Категорія «грошові потоки» відсутня, використовується термін «рух грошових коштів (грошей) – це надходження і вибуття грошей та їхніх еквівалентів»	НП(С)БО1 [10]	Грошові кошти (гроші) – готівка, кошти на рахунках у банках та депозити до запитання; еквіваленти грошових коштів (грошей) – короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошей і які характеризуються незначним ризиком зміни вартості.
І. Бланк [1]	Сукупність розподілених по інтервалах періоду часу надходжень і виплат грошових коштів, що генеруються його господарською діяльністю, рух яких пов'язаний з факторами часу, ризику й ліквідності	С.Остафійчук [13]	Грошові кошти – це абсолютно ліквідні активи
І.Спіфанова [4]	Різниця між отриманими й виплаченими підприємством грошовими коштами за певний період часу	І. Несходовський [11]	Гроші – абстрактний вимірник економічних процесів, явищ, об'єктів, який суб'єкти згодні приймати як платіжний засіб

Узагальнюючи вищезазначене, можна відмітити, що категорії «грошові кошти» та «грошові потоки» є схожими, але не тотожними. Грошовий потік є динамічною категорією, яка характеризує рух грошових коштів за певний період, а гроші – статична категорія, яка визначає їх наявність на певну дату і є активом підприємства.

Грошові потоки підприємств виникають при розрахунках з державою, іншими економічними суб'єктами та фізичними особами. Між підприємством і державою грошові потоки виникають під час сплати податків, пені, штрафів тощо. Грошові потоки виникають через розрахунки з постачальниками та покупцями, кредитними установами, страховими компаніями, різними фондами тощо. Грошові потоки з фізичними особами (акціонерами, учасниками), пов'язані з виплатою дивідендів, оплатою праці тощо.

Аналітична підсистема відіграє важливу роль у системі управління грошовими потоками. За її допомогою отримують дані для обґрунтування тактичних та стратегічних управлінських рішень, які дозволяють:

- зменшити потребу у залученні додаткового обсягу грошових коштів;
- підвищити ефективність використання грошових коштів за рахунок росту прибутку;
- знизити потребу у зовнішніх джерелах фінансування, що підвищує фінансову стійкість підприємства;
- підвищити рівень платоспроможності підприємства на підставі збалансування надходжень і витрачання грошових коштів.

Важливим в управлінні рухом грошових потоків є їх оптимізація, мета якої полягає в уникненні дефіцитності грошового потоку, досягнення певної збалансованості між позитивним і негативним грошовими потоками; забезпечення синхронності формування грошових потоків у часі. Оскільки оптимізація грошових потоків пов'язана вибором форм організації руху грошових коштів з урахуванням умов та особливостей функціонування підприємства, то процес оптимізації грошового потоку може бути представлений на рис 1.

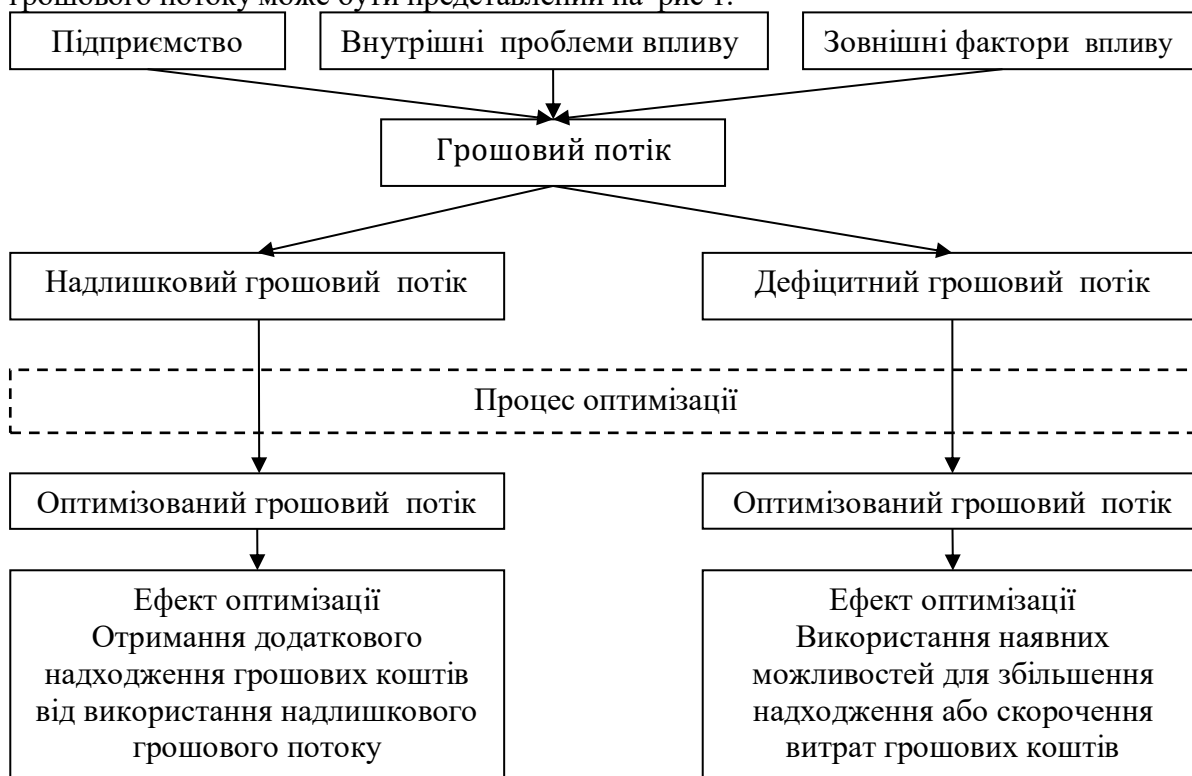


Рис. 1. Процес оптимізації руху грошових коштів підприємства
Джерело: сформовано на підставі [1; 2; 12]

Оптимізації грошового потоку можлива за допомогою двох шляхів:

- за рахунок зростання позитивного грошового потоку або скорочення обсягу негативного;
- за рахунок ефективного використання надлишкового чистого грошового потоку (отримання максимального фінансового ефекту від розміщення при дотриманні умов ліквідності і прийнятної ризику).

Грошові потоки формуються під впливом великої кількості зовнішніх та внутрішніх факторів. Серед сукупності зовнішніх факторів слід відмітити: рівень розвитку національної економіки, кредитної системи; коливання курсу валют; законодавчі обмеження, платоспроможний попит населення тощо. До складу внутрішніх факторів відносять: особливості

діяльності та етап життєвого циклу; політика розподілу чистого прибутку, рівень ефективності використання ресурсів; капіталомісткість виробничого процесу, тривалість операційного циклу і т.д.

З метою оптимізації грошових потоків доцільно будувати дерево цілей, яке передбачає виокремлення стратегічної цілі, підцілей, а також завдань для кожної з підцілей (кількість підцілей та завдань до них може змінюватися). На рис. 2 відображено дерево цілей, яке відображає одну з стратегічну ціль, три підцілі, а також завдань для кожної з них.



Рис. 2. Дерево цілей для оптимізації чистого грошового потоку підприємства
Джерело: сформовано на підставі [1; 3; 12]

З метою досягнення поставленої стратегічної цілі та підцілей формуються заходи за окремими напрямками діяльності підприємства.

Таким чином, за допомогою оптимізації грошового потоку, яка вимагає визначення цілей, завдань та особливостей руху грошових коштів підприємства можна забезпечити бездефіцитність чистого грошового потоку підприємства.

Література:

1. Бланк И. А. Управление денежными потоками. К.: Ника-Центр, Эльга, 2002. 736 с
2. Власюк Т. М., Волинець О. М., Новіцька Н. І. Методичні підходи до аналізу грошових потоків підприємства. *Вісник Київського національного університету технологій та дизайну*. 2014. № 3 (77). С. 36-46.
3. Дорош О. І., Пліш І. В. Планування грошових потоків на підприємстві. *Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку*. 2021. № 2 (6). С. 21-28.
4. Єпіфанова І. Ю. Вхідні та вихідні грошові потоки підприємства як економічна категорія. Матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції «Сучасні тенденції розвитку»

**XI Міжнародна науково-практична Інтернет-конференція
«Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія»
1 грудня 2022 року, м. Тернопіль**

- фінансових та інноваційно-інвестиційних процесів в Україні». Вінниця, 2013. С. 247-249. URL: <http://epifanova.vk.vntu.edu.ua/pub> (дата звернення 02.07.2022).
5. Литвин З. Б. Необхідність економічного аналізу в системі управління. *Інфраструктура ринку*. 2019. Випуск № 36. С. 61-65. URL: http://www.market-infr.od.ua/journals/2019/36_2019_ukr/81.pdf (дата звернення 18.09.2022).
 6. Литвин З. Б., Серединська В. М. Аналіз як невід’ємний інструмент ефективності в системі управління підприємством. III Міжнародна науково-практична конференція «Сучасні детермінанти фіскальної політики: локальний та міжнародний вимір» Тернопіль: ТНЕУ, 2019. С. 237-240.
 7. Литвин З. Б. Теорія економічного аналізу: Методичні поради і завдання з дисципліни, для студентів напрямку підготовки «Менеджмент» 6.030601 усіх форм навчання. Тернопіль: Економічна думка, 2010. 224 с.
 8. Литвин З.Б. Класифікація фінансової звітності як об’єкта аналізу та аудиту. Розділ у колективній монографії. Економічна експертиза: теорія, методологія та організація: монографія за заг. ред. д.е.н., проф. Михайла ЛУЧКА. Тернопіль, ЗУНУ. 2021.С.197-209.
 9. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 7 (МСБО 7) Звіт про рух грошових коштів. Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. 2012. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_019#Text (дата звернення 02.09.2022).
 10. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73. Дата оновлення 09.07.2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення 14.09.2022).
 11. Несходовський І. С. Облік грошових коштів та контроль їх виконання в підприємствах торгівлі: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит». К., 2015. 20с. URL: <http://ven.ztu.edu.ua/article/view/47306> (дата звернення 15.09.2022).
 12. Спільник І., Загородна О. Грошові потоки підприємства: комплексний аналіз за даними фінансової звітності. *Міжнародний науковий журнал*. 2017. Вип. 1–2. С. 67–85.
 13. Остафійчук С. М. Грошові кошти та їх еквіваленти – найліквідніші активи підприємства. *Науковий вісник Ужгородського університету*. 2017. С. 215-220.

Роман ПИЛИПЧУК
здобувач

Зоряна ЛИТВИН
кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри фінансового контролю та аудиту
Західноукраїнський національний університет
м. Тернопіль, Україна

ДЖЕРЕЛА ФІНАНСУВАННЯ СИСТЕМИ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я

Система охорони здоров'я – найбільш чутлива соціальна, політична та економічна сфера будь-якої держави, що є частиною національної культури й має відношення до всього суспільства. Цілі та завдання, що стоять перед системою охорони здоров'я, спрямовані на збереження та зміцнення здоров'я, забезпечення населення доступною й якісною медичною

**XI Міжнародна науково-практична Інтернет-конференція
«Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія»
1 грудня 2022 року, м. Тернопіль**

допомогою відповідно до рівня технологічного розвитку, реальних потреб і згідно з дотриманням принципів рівності та справедливості. Система охорони здоров'я в Україні – це комплексна галузь, яка повинна ґрунтуватися на принципах ефективної взаємодії багатьох центральних органів влади на рівні Міністерств охорони здоров'я, фінансів, економіки, праці та соціальної політики, освіти і науки, з питань надзвичайних ситуацій та інших міністерств та відомств [7, с.112-116].

Актуальні питання формування, розподілу та використання фінансових ресурсів закладів охорони здоров'я найбільш ґрунтовно висвітлювали у своїх працях Н. Авраменко, В. Базилевич, О. Виноградов, В. Дем'янишин, Н. Карпишин, В. Лехан, З. Лободіна, Є. Малік, З. Надюк, В. Рудий та інші.

Організація функціонування системи охорони здоров'я регулюється Конституцією України, Законами, Указами, Наказами/Нормами, Протоколами, Методологічними рекомендаціями (табл.1).

Таблиця 1

Правові рамки регулювання послуг в системі охорони здоров'я

Тип	Опис	Коментарі
Конституція України	Зазначає, що медичні послуги надаються населенню безкоштовно, і що медичні установи не можуть бути ліквідовані.	Ці положення обмежують реформу охорони здоров'я, особливо враховуючи, що поточний і майбутній державний бюджет не може покрити всі медичні потреби населення
Законодавство	На додаток до основоположного Закону України "Основи законодавства про охорону здоров'я в Україні" існують більш ніж 24 інших законів щодо надання медичної допомоги в Україні, а також ряд законів державного фінансування і оподаткування, які впливають на систему. Повний перелік і опис цих законів можна знайти на сайті МОЗ. (www.gov.ua)	безкоштовно, і підтримувати велику інфраструктуру охорони здоров'я. Закони, що регулюють ВІЛ / СНІД і туберкульоз, останнім часом були розроблені (закон по ВІЛ / СНІД був прийнятий, а закон по ТБ не пройшов на момент написання цього звіту), які дотримуються стандартів, що вважаються найкращими міжнародними практиками. Не існує ніяких серйозних перешкод у політиці для доступу та надання якісних послуг у сфері контролю народжуваності. Чотири закони, що ще перебувають у формі проектів, закладуть основу для реформи охорони здоров'я.
Укази	Укази видаються Президентом і використовуються для вирішення конкретних і термінових законодавчих питань. Вони є поширеним способом законотворення в країнах колишнього Радянського Союзу, і ними зловживають в деяких кра	Є кілька указів, пов'язаних із сектором охорони здоров'я в Україні. Чинне законодавство з реформи охорони здоров'я видається не указом, а законами, розробленими Міністерством охорони здоров'я і парламентом, що дозволяє проводити більше публічних і політичних дискусій, але це уповільнює їх прийняття.

Накази/ Норми	Вони створюються в МОЗ, часто за участю робочої групи, що складається з представників Уряду та інших ключових експертів, а також представників зацікавлених кіл поза Урядом.	Накази і норми йдуть за створенням законів, щоб розмежувати методи адміністрування певних програм у галузі охорони здоров'я. Їх можна формулювати та оновлювати набагато легше, ніж закони.
Протоколи	Розробляються Міністерством охорони здоров'я за участю науково-дослідних установ, медичних університетів і ключових фахівців.	Аналітична група отримала змішані результати щодо протоколів, які регулюють надання медичних послуг. Незважаючи на очікування, що вони будуть ґрунтуватися на фактичних даних, це не завжди так, і можуть значно відрізнятися по різних захворюваннях
Методологічні рекомендації	Спускаються з МОЗ на заклади, області і райони, а також на адміністрації охорони здоров'я місцевого рівня.	Вони надають рекомендації щодо стандартів лікування, які передаються у вигляді друкованого наказу. Хоча очікується, що такі рекомендації будуть дотримані, і є докази того, що об'єкти і лікарі докладають зусиль для цього, метод комунікації і відсутність подальших заходів щодо забезпечення виконання рекомендацій може перешкоджати їх ефективному здійсненню.

Існуюча бюджетна система охорони здоров'я не спроможна вирішувати питання надання медичної допомоги громадянам в повному обсязі. Про це свідчить те, що третина українських сімей не має змоги отримати необхідну медичну допомогу в разі потреби. За висновками фахівців, скрутна економічна ситуація, яка склалася в Україні упродовж останніх років, спричинила серйозні труднощі у фінансовому забезпеченні охорони здоров'я. Обсягів коштів, які виділяються для потреб державних і комунальних лікувально-профілактичних закладів, недостатньо для покриття всіх необхідних видатків у сфері охорони здоров'я [1, с.46-47].

Основним джерелом фінансування системи охорони здоров'я ми знаємо, що є бюджет, проте вато зазначити, що самих бюджетних коштів на сьогоднішній день є недостатньо для про фінансування видатків необхідним чином. До того ж, в результаті недостатньо ефективного планування бюджет не завжди є надійним джерелом забезпечення закладів охорони здоров'я фінансовими ресурсами. На сьогоднішній день важко стверджувати про достатність бюджету як джерела фінансування закладів охорони здоров'я. Насамперед варто зазначити, що фінансування галузі охорони здоров'я за рахунок бюджету має декілька передумов:

- неспроможність ринкового механізму у сфері охорони здоров'я протистояти екстерналіям;
- існування інформаційної асиметрії;
- приналежність медичних послуг до суспільних благ;

**XI Міжнародна науково-практична Інтернет-конференції
«Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія»
1 грудня 2022 року, м. Тернопіль**

- нездатність приватного сектору медичних послуг обслуговувати окремі верстви населення (пенсіонери, інваліди, діти);
- наявність деяких сфер неприбуткової діяльності, що не цікавить приватний сектор;
- ситуація, при якій витрати на охорону здоров'я являються інвестиціями в людський капітал ;
- необхідність у здійсненні регулювання діяльності ринку медичних послуг [6, с. 22].

Функціонує декілька моделей централізації ВВП та відповідно систем фінансування охорони здоров'я. Модель фінансування охорони здоров'я є залежною від моделі централізації ВВП (табл. 2).

Таблиця 2

Концептуалізація моделей централізації ВВП та фінансування охорони здоров'я

Моделі централізації ВВП	Характеристика	Модель фінансування охорони здоров'я	Характеристика
Американська модель	Характеризується найменшим рівнем централізації ВВП в бюджеті – близько 25-30%. У сфері охорони здоров'я фінансуються видатки на найменш захищенні верстви суспільства (діти, пенсіонери, малозабезпечені)	Приватна	Фінансування цієї моделі здійснюється в переважній більшості за рахунок коштів фізичних та юридичних осіб, фінансування за рахунок державних коштів є мінімальним та орієнтованим на малозабезпечених людей Переважають приватні медично-страхові структури. Ця модель функціонує в США.
Західноєвропейська модель	Дана модель ґрунтується на акумуляції державою більше третини ВВП (35-45%). Відповідно більш розгалуженою є система охорони здоров'я з паралельним функціонуванням державних і комер	Страхова модель (Модель Бісмарка)	Являється моделлю медичного страхування, яка притаманна державам із помірним рівнем централізації ВВП. Основна перевага такої моделі в тому що витрати на медицину в переважній більшості фінансуються за кошти самих страхувальників. Така модель застосовується у Люксембурзі, Австрії, Німеччині, Швейцарії, Японії.

<p align="center">Скандинавська модель</p>	<p>Ця модель передбачає найвище оподаткування і наявність довіри між платниками податків і державою. Так акумулюючи більше половини ВВП (50-60%), держава в змозі надати якісні і безплатні суспільні послуги. Система охорони здоров'я характеризується значними соціальними гарантіями надання медичної допомоги.</p>	<p align="center">Бюджетна модель (модель Беверіджа, Семешка)</p>	<p>Система ґрунтується на фінансуванні охорони здоров'я в переважній більшості за рахунок коштів Державного та місцевих бюджетів (від 60% до 90%). Модель Беверіджа характеризується мінімальним залученням коштів фізичних та юридичних осіб. Модель Семешка, це модель яка функціонувала, ще в СРСР. Щодо країн в яких функціонує бюджетна модель фінансування, то до них можна віднести Великобританію, Данію, Канаду, Фінляндію, Ірландію, Італію та інші</p>
--	---	--	---

Об'єктивність цих причин зумовила фінансування закладів охорони здоров'я безпосередньо із бюджету. Охорона здоров'я як одна з основних функцій, що здійснює держава є пріоритетною, так у відповідність до функціональної бюджетної класифікації охорона здоров'я включена в 10 основних напрямів діяльності держави [2].

Всесвітня організація охорони здоров'я (ВООЗ) рекомендує оптимальну модель фінансування охорони здоров'я, яка складається із трьох основних джерел:

- ✓ бюджетні кошти – 60%;
- ✓ кошти медичного страхування – 30%;
- ✓ кошти фізичних осіб – 10% [3].

Така система охорони здоров'я за своєю суттю є бюджетностраховою, тобто фактично гібридом. Цікавим є, що в Україні структура фінансування є далекою від оптимальності, за рахунок витрат домогосподарств фінансується 42,3%, що є катастрофічною цифрою. Це є наслідком, по-перше браком бюджетних коштів, по-друге малорозвинутим інститутом медичного страхування та відсутністю державного медичного страхування як такого взагалі. Недофінансованість галузі охорони здоров'я відповідно призводить: зростання корупції, відтік професійних кадрів в наслідок низької заробітної плати, погіршення стану здоров'я населення та занепадом даної галузі.

Статтю 18 закону України «Основи законодавства України про охорону здоров'я» встановлено, що фінансування охорони здоров'я в Україні може здійснюватися за рахунок коштів:

**XI Міжнародна науково-практична Інтернет-конференція
«Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія»
1 грудня 2022 року, м. Тернопіль**

- Державного бюджету України;
- місцевих бюджетів;
- юридичних та фізичних осіб;
- інших джерел не заборонених законом (страхові компанії, благодійні фонди і т.д.).

Відповідно державні та комунальні заклади охорони здоров'я фінансуються за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів. Заклади охорони здоров'я також можуть використовувати інші кошти, з інших джерел, якщо це не заборонено законом для підвищення якості надання медичних послуг. Заклади охорони здоров'я також встановлюють плату за надані послуги з медичного обслуговування, що надаються поза договорами про медичне обслуговування населення [5].

Основою формування коштів закладів охорони здоров'я є поняття фінансових ресурсів закладів охорони здоров'я. Так фінансові ресурси являють собою сукупність як грошових коштів так і капіталу в не грошовій формі.

Заклади охорони здоров'я наголошують на необхідності суворого управління фінансуванням, підвищення показників операційної діяльності та результатів надання медичних послуг, а також розробки інноваційних рішень. Все це дасть можливість підвищити якість надання медичної допомоги, скоротити витрати, уникнути зниження маржі та створити узгоджену структуру витрат і моделей медичного обслуговування відповідно до актуальних тенденцій та моделей оплати медичних послуг. Окрім того, успішному розвитку галузі сприятимуть укріплення партнерських відносин між державою та приватним сектором, інвестування у заходи з попередження хвороб та охорони здоров'я населення, а також вивчення практик і використання досвіду інших галузей [7, с.115].

Список використаних джерел:

1. Авраменко Н.В. Аналіз тенденцій розвитку системи охорони здоров'я в Україні. Економіка та держава. 2019. №8, С.45-47.
2. Бюджетний кодекс України № 2456-VI від 08.07.2010 URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> (дата звернення: 28.05.2019)
3. Волохова І. С. Оцінка ефективності фінансування закладів охорони здоров'я в Україні. Вісник Одеського національного університету. Серія : Економіка, 2017. Вип. 1. Т. 22. С. 130-135. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vonu_econ_2017_22_1_30 (дата звернення: 28.05.2019).
4. Дем'янишин В. Г., Сігаш Т. Д. Модель системи фінансування охорони здоров'я: концептуальні засади й альтернативи. Фінанси України, 2011. № 6. С. 45-53. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fu_2011_6_6.
5. Іванов Ю. Б., Бережна Ю.В. Особливості фінансового забезпечення сфери охорони здоров'я в Україні. Ефективна економіка. 2014. № 11. С. 43-55.
6. 29. Карпишин, Н. І. Фінансове забезпечення охорони здоров'я в реалізації державних функцій на ринку медичних послуг : дис. ... канд. екон. наук : 08.04.01 фінанси, грошовий обіг і кредит. Тернопіль: ТДЕУ, 2006. 187 с. 3.
7. Литвин З.Б., Мінчук Ю. Система функціонування охорони здоров'я України в розрізі основних функцій. *Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія: матеріали міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (Тернопіль, 28 травня 2021 р.)*. Тернопіль: ЗУНУ, 2021. С.112-116.
8. Офіційний сайт Державної казначейської служби України URL : <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu>

Анастасія ПОЙДЮК
здобувач

Зоряна ЛИТВИН
кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри фінансового контролю та аудиту
Західноукраїнський національний університет
м. Тернопіль, Україна

АСПЕКТИ АУДИТУ ФІНАНСОВОГО СТАНУ ПІДПРИЄМСТВА

Без раціонально організованої та проведеної перевірки фінансової звітності неможливо провести аналіз фінансового стану підприємства.

На основі аналізу фінансової звітності користувачі отримують відомості про результати минулих господарських операцій підприємства, його поточний фінансовий стан й перспективи продовження діяльності у майбутньому. В умовах посилення міжнародної стандартизації ведення обліку і складання фінансової звітності та формування єдиного прозорого Інформаційного простору для учасників економічних відносин вкрай важливе правильне розуміння концепцій і методичних положень, закріплених у Міжнародних стандартах фінансової звітності [1]. На підставі вивчення міжнародних стандартів аудиту нами виокремлено три етапи такої перевірки та комплекс робіт, які мають виконуватися на кожному з цих етапів (рис.1.).

На підготовчому етапі аудиторська фірма застосовує у своїй практиці розроблені процедури щодо оцінювання можливості виконання завдань клієнта. Для цього їй потрібно провести попереднє обстеження клієнта згідно вимог МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання та його середовища» [2]. У ході попереднього обстеження доцільно знати і розуміти особливості функціонування бізнесу клієнта, а також галузі у якій він працює, оцінити рівень впливу зовнішніх факторів на діяльність підприємства.

Це дозволить:

- виявити існуючі проблеми;
- оцінити власну здатність аудитора виконати завдання та потребу в залученні інших фахівців для розв'язання малознайомих питань;
- з'ясувати обставини, які можуть впливати на управлінський персонал, підштовхуючи його на спотворення фінансової звітності.

Зокрема, спад ділової активності та її активізація можуть бути причиною навмисних і ненавмисних помилок в обліку та звітності. Скорочення обсягів виробництва через високий рівень конкуренції, зростаюча кількість підприємств-банкрутів у галузі вимагатимуть від аудитора детальніше оцінити можливості клієнта щодо подальшого функціонування. Зростання ділової активності у галузі та розширення масштабів бізнесу у клієнта вимагає збільшення кількості облікового персоналу, а поява серед них недостатньо кваліфікованих кадрів може стати джерелом помилок.

Важливим у ході попереднього обстеження клієнта є оцінювання його бізнес-ризиків, ключових економічних показників діяльності, джерел фінансування; з'ясування основних постачальників та споживачів продукції (робіт, послуг), знайомство з організаційною структурою (місцями розташування виробничих потужностей, територіально віддаленими філіями, дочірніми підприємства), планами керівництва щодо подальшого функціонування підприємства. Отримані знання потрібні не тільки для оцінювання аудиторського ризику,

можливості настання, так званих, подальших подій, але і для вибору потрібних аудиторських процедур, розробки стратегії подальшої взаємодії з клієнтом. Складна організаційна структура підприємства пов'язана з значними масштабами господарювання, потребою у великій кількості персоналу потребує значних витрат для підтримання дієвого внутрішньогосподарського контролю клієнта. Неналежна його організація, низький рівень компетентності та плинність персоналу, відсутність чіткої структури розподілу їх обов'язків та розмежування відповідальності збільшує ймовірність суттєвих помилок.

Під час прийняття завдання аудитор звертає увагу на ділову репутацію власників і управлінського персоналу підприємства-клієнта. Сумніви у їх чесності можуть бути пов'язані з частими змінами партнерів по бізнесу, аудиторів, консультантів і т.п. Для оцінювання чесності клієнта може бути використана інформація із загальнодоступних баз даних, а також результати опитування третіх сторін, персоналу підприємства, попереднього аудитора.

Перед виконанням завдання аудитору потрібно ознайомитися організацією систем обліку і внутрішньогосподарського контролю. При цьому потрібно звернути увагу на облікову політику, організаційну структуру облікової служби, виконувані нею процедури з документування та відображення в обліку фактів господарської діяльності. **При** використанні комп'ютерної техніки й інформаційних систем важливим є з'ясування порядку їх придбання та обслуговування, організація спеціальних тестувань якості з залученням необхідних спеціалістів.

Варто зазначити, що аудитор може прийняти завдання від клієнта лише за умови можливості дотримання ним етичних принципів, що відображають визнання ним своєї відповідальності за захист суспільних інтересів. Детальний розгляд їх сутності поданий у Міжнародному кодексі етики професійних бухгалтерів [9].

Здійснюючи перевірку, аудитор враховує лише суттєві помилки, які виявлені у фінансовій звітності. Це пов'язано з тим, що абсолютної точності показників звітності досягнути неможливе через альтернативність тлумачення обліковими стандартами певних господарських фактів (наприклад, різних методів списання запасів, нарахування амортизації тощо), а також використання облікових оцінок, які ґрунтуються на припущеннях управлінського персоналу (наприклад, ринкова вартість активів). За відсутності суттєвих помилок звітність вважається надійною та достовірною. Суттєвою вважається помилка існування якої дезорієнтує користувача даної звітності при прийнятті рішення, і він зазнає збитків.

Рівень суттєвості помилок ґрунтується на професійному судженні аудитора, оскільки МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту» містить лише загальні рекомендації щодо цього. Враховуючи важливість даного завдання, нами на підставі вивчення літератури та аудиторської практики деталізовано цю роботу у певних етапах (рис.2.).

**XI Міжнародна науково-практична Інтернет-конференція
«Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія»
1 грудня 2022 року, м. Тернопіль**

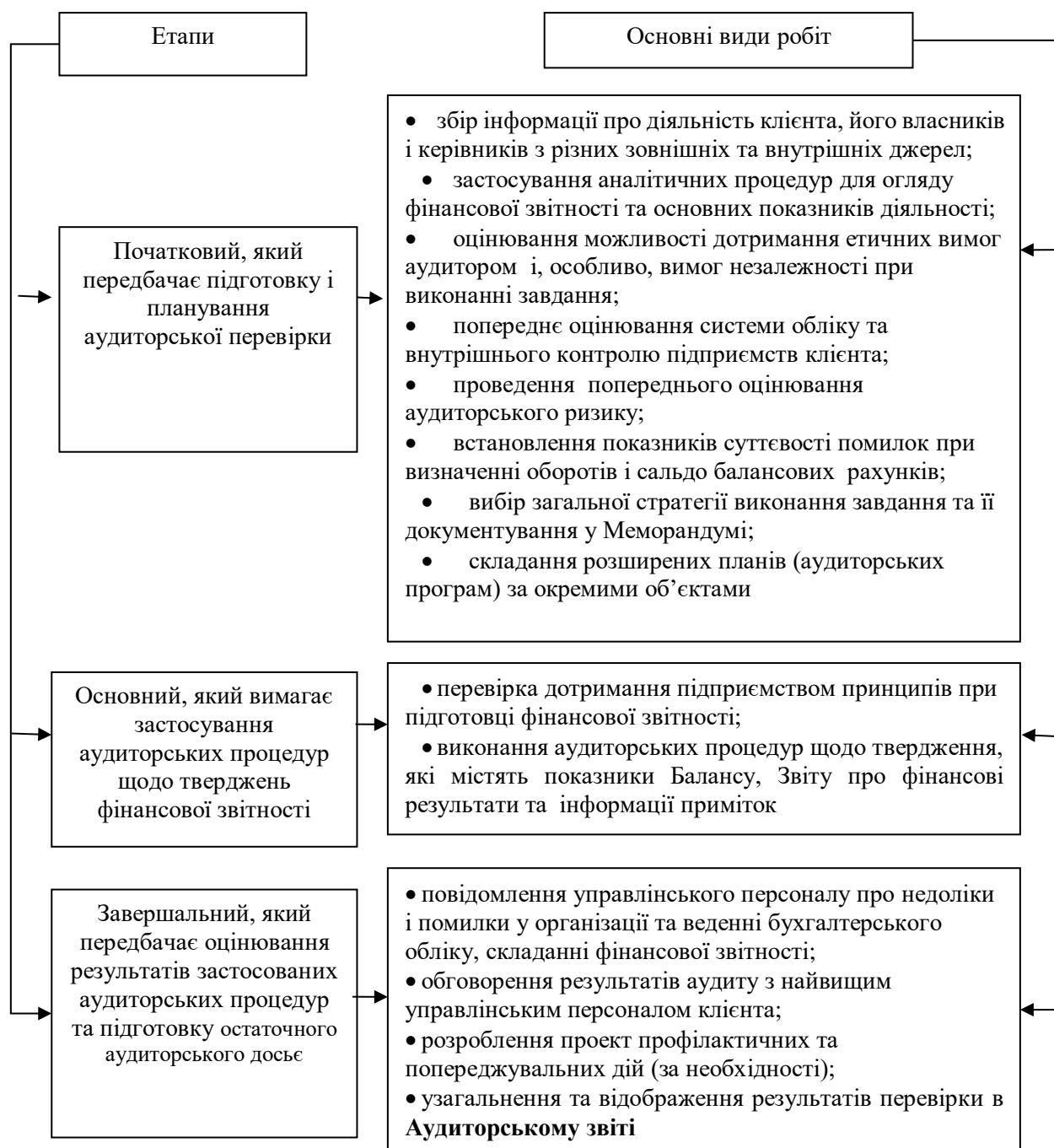


Рис.1. Етапи аудиту фінансової звітності
Джерело: Сформовано на підставі [4;5;6; 7]

Аудиторську перевірку завжди супроводжує певний ризик, а саме ризик того, що аудитор може не виявити існування суттєвих помилок у фінансовій звітності клієнта після її проведення. Згідно з МСА, аудиторський ризик – це ризик того, що аудитор висловить невідповідну аудиторську думку, якщо фінансова звітність суттєво викривлена [2]. Аудиторський ризик є функцією ризиків властивого ризику, ризику контролю та ризику не виявлення. Два перші ризиків існують незалежно від аудиторської перевірки і є результатом діяльності клієнта.

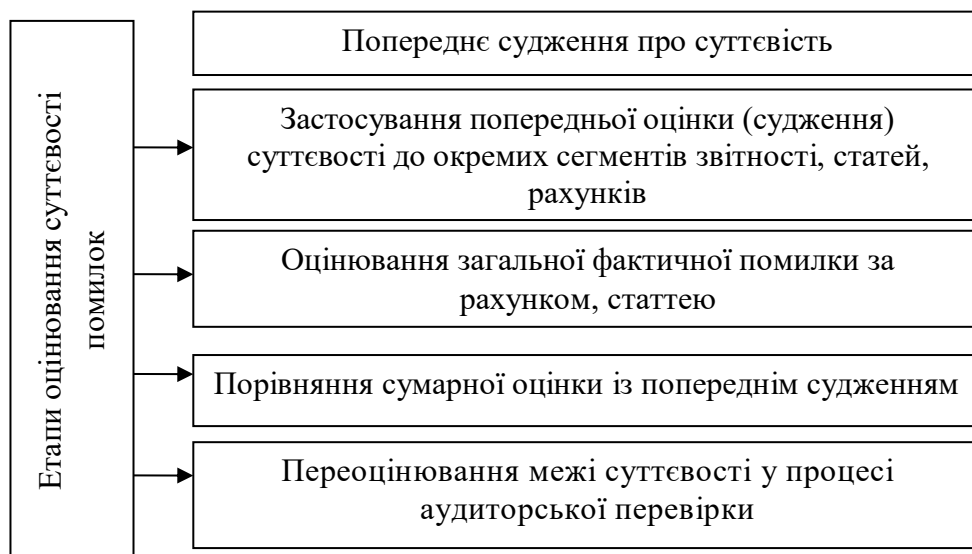


Рис. 2. Послідовність робіт з оцінювання суттєвості помилок
Джерело: сформовано на підставі [4]

Розгляд питання про суттєвість помилок розпочинають із визначення її попереднього рівня. Аудитор, на підставі професійного судження, визначає величину максимальної помилки, яка, не вплине на достовірність звітності. Щоб обрати конкретний відсоток для розрахунку суттєвості від визначеного контрольного показника, аудитор може скористатися рекомендацією відповідного наказу Міністерства фінансів України [10]. Межі суттєвості показників фінансової звітності згідно даного наказу представлено у таб. 1.

Таблиця 1

Межі суттєвості показників фінансової звітності згідно [9]

Господарські операції та події, пов'язані із змінами у складі (рухом):	Межа суттєвості, %
• активів, зобов'язань, власного капіталу	3
• залишкової вартості необоротних активів	10
• доходів і витрат	0,2
• чистого прибутку	2
• інші господарські операції та події	5

а

в

У ході перевірки встановлюється загальна картина фактичних помилок за рахунками, статтями і порівнюється із попереднім судженням про суттєвість. Якщо сумарне значення виявлених помилок нижче за попередньо встановлену межу суттєвості, вони вважаються несуттєвими.

Варто зазначити, що при проведенні аудиту можуть виникнути нові факти, про які аудитор не знав під час попереднього оцінювання рівня суттєвості. Це може вимагати переоцінки рівня суттєвості як у напрямку її збільшення, так і зменшення.

Властивий ризик притаманний бізнесовій діяльності підприємства та системі її обліку за рахунок дії внутрішніх і зовнішніх факторів. Ризик контролю дозволяє оцінити його систему внутрішнього контролю щодо спроможності попереджати та виявляти помилки. Ризик невиявлення суттєвих помилок пов'язаний з роботою аудитора, бо відображає рівень його підготовки. Таким чином, цей вид ризику можна вважати дозволеною похибкою у ході аудиту за існуючих на підприємстві системах обліку та внутрішнього контролю. Відповідальність за дану складову аудиторського ризику змушує аудитора зменшити її до мінімуму. Однак, ризик невиявлення можна лише зменшити, але не ліквідувати. Така ситуація пов'язана з певними обмеженнями, які притаманні аудиторським процедурам, адже деякі аудиторські докази, на яких базується аудиторська думка, можна вважати радше переконливими, а ніж остаточними. Оскільки ризик невиявлення є похідною величиною від властивого ризику і ризику контролю, тому важливим для аудитора є розроблення методики його визначення. Варто зазначити, що загальноприйнята методика відсутня. У МСА 315 подані лише загальні рекомендації щодо оцінювання аудиторського ризику, можливий набір факторів його виникнення на рівні фінансової звітності в цілому, її показників та категорій операцій. Визначення аудиторського ризику ґрунтується на професійному судженні аудитора, тому конкретна методика, як правило, формується кожною аудиторською фірмою. Методика повинна охоплювати перелік факторів властивого ризику та ризику контролю, методи їх кількісного оцінювання та збору інформації.

Вивчення літературних джерел та аудиторської практики дозволив виокремити кілька можливих способів оцінювання складових аудиторського ризику. Наприклад, можна використовувати суб'єктивні міркування, оцінити кожен фактор ризику за єдиною шкалою, що має три градаційні рівні: високий рівень – 70-100%, середній рівень – 40-70%, низький рівень – 1-40%;

потім визначити коефіцієнт важливості кожного фактору за допомогою методу розташування пріоритетів. Для отримання інтегральної оцінки ризику варто застосувати метод сум, додавши суму добутків кількісного значення кожного фактора на його коефіцієнт важливості.

Можна для оцінювання ризику використати метод бальних оцінок. Для цього, кожен з факторів ризику оцінюють за індивідуальною шкалою певною кількістю балів. Величина ризику розраховують шляхом ділення отриманої суми балів на максимально можливу

Основними аудиторськими процедурами, які використовуються для збору інформації при оцінюванні ризику є аналітичні процедури, виконані як процедури оцінки ризиків, а також запити, подані працівникам, попереднім аудиторам, третім особам. Для проведення запитів аудитор розробляє спеціальні анкети, склад яких є справою його професійного судження.

Оцінювання ризиків та рівнів суттєвості є дуже важливим завданням, бо впливає на формування загальної стратегії у Меморандумі, де відображаються ключові рішення щодо обсягу, часу і порядку проведення аудиту. Загальна стратегія аудиту є підставою для розробки детальнішого плану його проведення аудиту.

1. Встановлення рівня суттєвості є одним з найважчих і найважливіших рішень, яке має прийняти аудитор під час аудиту фінансової звітності. Від встановленого рівня суттєвості залежить вибір аудиторських процедур, обсяг необхідних доказів, а також тип аудиторської думки [11, с. 112-115].

За правильне визнання, оцінювання, подання та розкриття різних елементів фінансової звітності відповідає керівництво підприємства. Аудитор розглядає фінансову звітність як твердження або запевнення керівництва щодо цього. Дані фінансової звітності вважатимуться достовірними до тих пір, поки аудитор не матиме доказів, які спростовують такі твердження.

Як відомо, показники фінансової звітності різняться за своїм характером. Так, статті Звіту про фінансовий стан відображають моментні показники, які відображають залишки за активними і пасивними рахунками на дату його складання. У Звіті про фінансові результати

статті містять інтервальні показники, які отримують внаслідок нагромадження оборотів за рахунками доходів та витрат за звітний період.

У примітках до фінансової звітності подаються дані сформовані у системі бухгалтерського обліку, а також можуть подаватися аналітичні і текстові дані.

Через специфічність формування, різні статті фінансової звітності містять у собі різні твердження. У МСА 315 твердження щодо яких аудитор збирає аудиторські докази на основному етапі перевірки поділяються на 3 категорії (рис. 3).

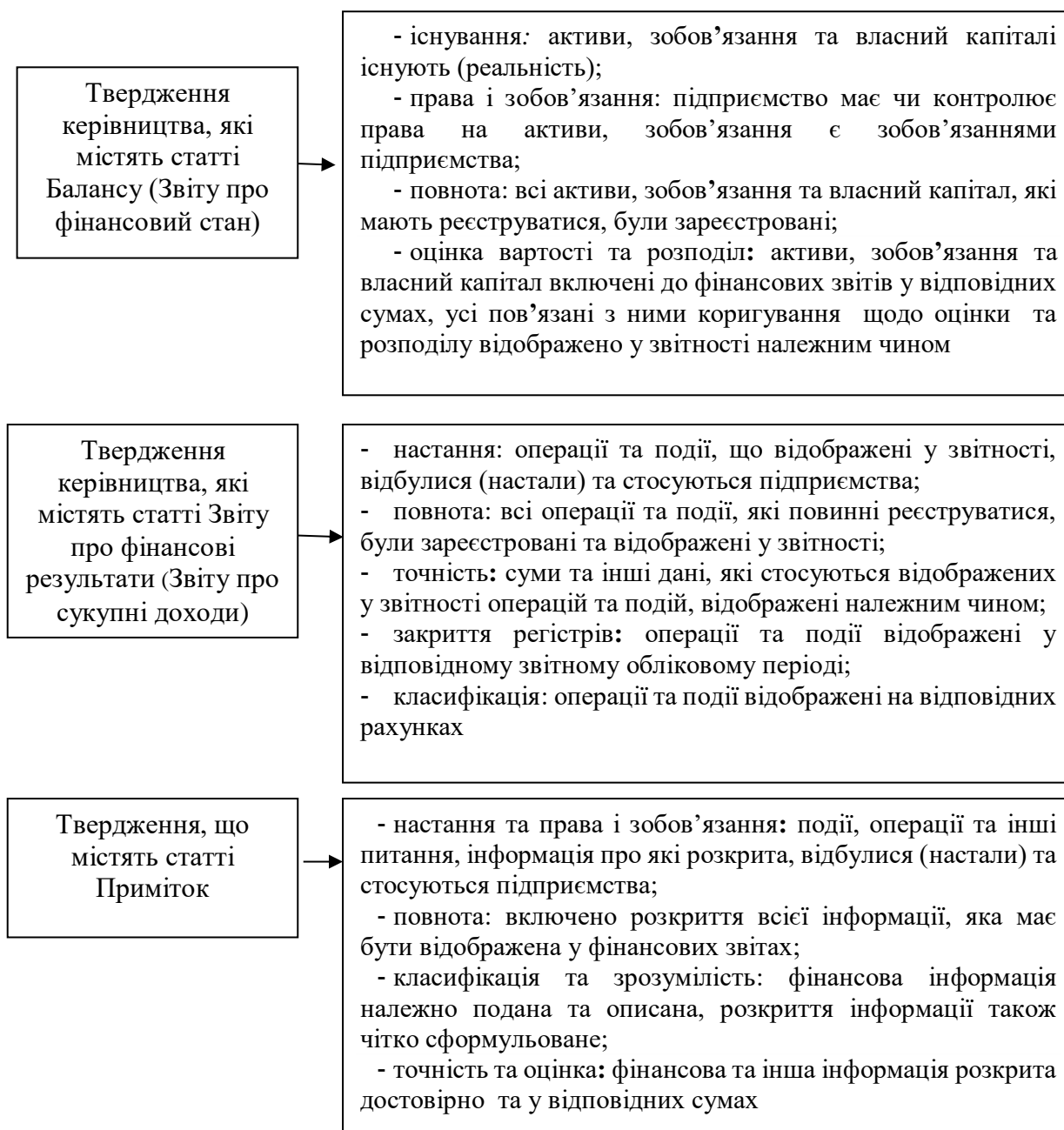


Рис. 3. Сутність тверджень щодо фінансової звітності згідно МСА 315
Джерело: сформовано на підставі [2].

Варто зазначити, що у ході перевірки аудитор повинен отримати письмові запевнення керівництва щодо даних тверджень згідно рекомендацій МСА 580 «Письмові запевнення» [9].

Факт відмови керівництва від надання листів-запевнень може стати причиною модифікації аудиторської думки.

Таким чином, інформація подана у різних статтях фінансової звітності містить різні твердження керівництва. Для того, щоб провести аудит фінансової звітності потрібно встановити сутність тверджень для кожної статті, а лише потім визначитися з доказами, джерелом та процедурою їх отримання.

До переліку аудиторських процедур, які визначені МСА відносять: перевірку, спостереження, зовнішнє підтвердження, повторне обчислення, повторне виконання, аналітичні процедури та запит.

У ході аудиту фінансової звітності виникає потреба в оцінюванні фінансового стану підприємства для формування висновку щодо можливості його подальшого функціонування. Особливість аудиту фінансового стану підприємства полягає у відсутності єдиних офіційних нормативно-правових актів, які його визначають. Цей факт посилює вплив суб'єктивного фактора і вимагає від аудитора знань у сфері фінансового аналізу.

Список використаних джерел:

1. Литвин З.Б. Класифікація фінансової звітності як об'єкта аналізу та аудиту. Розділ у колективній монографії. Економічна експертиза: теорія, методологія та організація: монографія за заг. ред. д.е.н., проф. Михайла ЛУЧКА. Тернопіль, ЗУНУ. 2021. С.197-209.
2. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (видання 2016-2017 року). Частина 1 та 2. URL: <http://www.apu.com.ua/1151-miznarodni-standarti-kontrolyu-yakosti-2016-2017> (дата звернення 12.04.2022).
3. Методичні рекомендації з аналізу і оцінки фінансового стану підприємств. Центральна спілка споживчих товариств України. 28.07.2006. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0006626-06#Text> (дата звернення 18.04.2022).
4. Аудит: підручник / [О.А.Петрик, В.О.Зотов, Б.В.Кудрицький та ін.]; за заг. ред. О.А.Петрик. К.: КНЕУ, 2015. 498 с.
5. Виноградова М.О. Аудит: навчальний посібник. К. : ЦУЛ, 2014. 500 с.
6. Дмитренко І.М. Аудит (за міжнародними стандартами): навч. посіб.К.: Кондор-Видавництво, 2013. 398 с.
7. Петренко Н.І. Методики аудиту фінансової звітності та шляхи її удосконалення. *Вісник ЖДТУ*. 2019. Випуск 1 (51). С.50-56. URL: <http://ven.ztu.edu.ua/article/viewFile/69032/64963> (дата звернення 11.05.2022).
8. Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів (включаючи міжнародні стандарти незалежності). Рада з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (International Ethics Standards Board for Accountant. Видання 2018 року. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/kodex_et.pdf (дата звернення 23.05.2022).
9. Анісімова О.М. Аналіз ділової активності підприємства як системна оцінка ефективності використання власних ресурсів. ДВНЗ «Приазовський державний технічний університет». Зб. наук. праць 2013. С.19-24.
10. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України. Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 № 635. Дата оновлення 14.01.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13?lang=ru> (дата звернення 15.06.2022).
11. Литвин З.Б., Будник Л.А. Суттєвість як критерій оцінювання достовірності фінансової звітності. *Наукові та освітні трансформації в сучасному світі*. Матеріали

**XI Міжнародна науково-практична Інтернет-конференції
«Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія»
1 грудня 2022 року, м. Тернопіль**

Всеукраїнської міждисциплінарної науково-практичної конференції. (Науково-освітній інноваційний центр суспільних трансформацій. м. Чернігів 2021 р.) С.112-115.

12. Литвин З.Б., Лойко І.І. Організація аудиту власного капіталу підприємства. *Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія*: матеріали міжн. наук.-практ. інтернет- конф. С.132-134. (Тернопіль, грудень, 2021 р.)
13. Литвин З.Б., Угляр Т.Ю. Аудит звіту про фінансовий стан: актуальні питання. *Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія*: матеріали міжн. наук.-практ. інтернет-конф. С.155-157. (Тернопіль, грудень, 2021 р.)

Анастасія ПОЙДЮК
здобувач

Зоряна ЛИТВИН
кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри фінансового контролю та аудиту
Західноукраїнський національний університет
м. Тернопіль, Україна

СУТНІСТЬ ФІНАСОВОГО СТАНУ ПІДПРИЄМСТВА ТА ФАКТОРИ ЙОГО ФОРМУВАННЯ

Аналізуючи фінансовий стан підприємства, досить важливим є дослідження сутності самої економічної категорії «фінансовий стан» у нормативно-правових актах та працях науковців. Незважаючи на розповсюдженість використання даного поняття, однозначності у його трактуванні не має. Для розуміння сутності фінансового стану підприємств звернемося спочатку до чинних нормативно-правових актів (табл.1).

Таблиця 1

Трактування сутності «фінансовий стан»
у вітчизняних нормативно-правових актах»

Джерело	Сутність економічної категорії
Положення «Про порядок здійснення аналізу фінансового стану підприємств, що підлягають приватизації» [1]	сукупність показників, що відображають наявність, розміщення і використання ресурсів підприємства, реальні й потенційні фінансові можливості підприємства
Методичні рекомендації по аналізу фінансово-господарського стану підприємств та організацій [2]	комплексне поняття і відображає рейтинг підприємства на фінансовому ринку, його кредиту і податкоспроможність і характеризується системою показників, які визначають на конкретну дату.

У працях науковців також існують різні погляди на сутність економічної категорії «фінансовий стан» (табл.2).

У табл. 2. виокремлено кілька основних підходів щодо даного поняття. Зокрема:

1. Фінансовий стан характеризує рівень ефективності використання і збалансованості фінансових ресурсів та їх структурних елементів підприємства (активів і джерел їх фінансування) на певний момент часу. Представниками такого підходу є І.О.Бланк, Ю.С. Цал-Цалко. Наголос на певній даті у визначенні вказує на те, що інформаційним джерелом розрахунків є форма №1 фінансової звітності, а саме Звіт про фінансовий стан. На співвідношенні структур активів і пасивів підприємства ґрунтується визначення фінансового стану російськими науковцями А.Д. Шереметом та Р.С. Сайфуліним, вітчизняними науковцями О.В Павловською та Т.О. Фроловою. Оскільки із такого визначення не зрозуміло про що можуть свідчити такі співвідношення, то варто їх деталізувати.

Таблиця 2

Визначення сутності фінансового стану підприємства у працях науковців

Автор, джерело	Визначення сутності
Савицька Г.В. [3]	економічна категорія, яка відображає стан капіталу в процесі його кругообігу та спроможність суб'єкта до саморозвитку на фіксований момент часу.
Поддєрьогін А.М. та колектив авторів [4]	комплексне поняття, яке є результатом взаємодії всіх елементів системи фінансових відносин підприємства, визначається сукупністю виробничо-господарських факторів і характеризується системою показників, що відображають наявність, розміщення і використання фінансових ресурсів.
Банк І.О. [5]	рівень збалансованості окремих структурних елементів активів та капіталу підприємства, а також рівень ефективності їх використання.
Павловська О.В., [6]	співвідношення структур його активів і пасивів, тобто засобів підприємства та їхніх джерел.
Мішура В. Б., Спіцин В. Є. [7]	сутнісна характеристика діяльності підприємств у певний період, що визначає реальну та потенційну можливість підприємства забезпечувати достатній рівень фінансування фінансово-господарської діяльності та здатність ефективно здійснювати її в майбутньому.
Цал-Цалко Ю.С. [9]	рівень ефективності використання ресурсів у господарській діяльності, або точніше, ефективність функціонування механізмів економічної системи на певний момент часу.

2. Фінансовий стан як економічна категорія характеризує стан капіталу підприємства у ході його кругообігу, а також здатність до саморозвитку на певний момент часу. Представниками такого підходу Г.В. Савицька та А.С. Лесюк. Виходячи із розуміння сутності економічної категорії як такої (специфічність ознак, які властиві тільки їй) будь-яку економічну категорію можна вважати поняттям, а не навпаки. Через цю обставину даний підхід до розуміння сутності фінансового стану вимагає більш детального обґрунтування.

4. Фінансовий стан є здатністю підприємства фінансувати свою діяльність. Представники такого підходу є В.Б. Мішура, В.Є. Спіцин. Звичайно, фінансовий стан

характеризує здатність підприємства господарювати, однак, подане визначення не відображає його суттєві характеристики.

5. Фінансовий стан є сукупністю значень показників, які характеризують процес формування та використання фінансових ресурсів. Зокрема, таку позицію займає О.Я. Базилінська розглядає фінансовий стан як сукупність показників, які відображають наявність, розміщення та використання фінансових ресурсів підприємства. Таке визначення є повторенням того, яке подається Міністерством фінансів України та Фондом державного майна. Є науковці які не дають визначення фінансовому стану, а зразу переходять до розгляду показників, які його характеризують. Ми вже вказували на те, що фінансовий стан не варто ототожнювати з сукупністю показників, їх використання дозволяє провести його кількісне оцінювання.

6. Фінансовий стан як комплексне поняття, яке є результатом взаємодії усіх елементів системи фінансових відносин підприємства. Представниками такого підходу є колектив науковців під керівництвом А. М. Поддєрьогіна. Таке тлумачення фінансового стану можна вважати одним із найбільш обґрунтованих, бо у ньому відображено характерні ознаки і напрями. Автори наголошують, що фінансовий стан визначається сукупністю всіх виробничо-господарських факторів.

Проаналізувавши різні підходи щодо сутності поняття «фінансовий стан», можна визначити його основні концептуальні ознаки:

- фінансовий стан узагальнює всі аспекти фінансово-господарської діяльності підприємства;
- фінансовий стан є поняттям, яке можна розглядати у статичі (на певну дату) і динаміці (в аналізованому періоді);
- фінансовий стан є об'єктом, який можна виміряти певною системою показників, які характеризують забезпеченість підприємства необхідними ресурсами, рівень ефективності їх використання і розміщення;
- фінансовий стан є об'єктом аудиту, аналізу та управління.

На підставі узагальнення позицій науковців, сформовано авторське розуміння сутності «фінансовий стан», а саме під ним варто розуміти комплексне поняття, яке виникає у результаті взаємодії різних елементів фінансових відносин під впливом факторів зовнішнього і внутрішнього середовища, вимірюється системою показників, що визначають забезпеченість підприємства необхідними фінансовими ресурсами, рівень ефективності їх використання і розміщення, а також здатність фінансувати свою діяльність.

На фінансовий стан підприємства впливає значна кількість і різноманітність факторів, які піддаються і не піддаються кількісному виміру.

Вивчення літературних джерел дозволяє систематизувати сукупність факторів, які визначають фінансовий стан за такими ознаками:

- за місцем виникнення (зовнішні і внутрішні);
- за структурою (прості і складні);
- за способом виміру (кількісні та якісні);
- за рівнем підпорядкованості (базові, похідні, деталізуючі);
- за видами (економічні; соціально-політичні; фінансові; демографічні; науково-технічні).

На зовнішні фактори підприємство впливати не може, або цей вплив можна оцінити як незначний. Такі фактори відображають ситуацію, яка склалася у державі, в окремих її регіонах, на галузевих ринках тощо та за її кордонами. До складу внутрішніх факторів відносять тих, які залежать від самого підприємства і визначають його методи роботи.

У складі зовнішніх факторів виокремлюються міжнародні, національні та ринкові. Міжнародні фактори впливають на фінансовий стан підприємства через загальноекономічні

важелі, національні – через політичні, економіко-демографічні умови, які склалися, а ринкові – через культурні особливості споживачів, інновації та форми конкуренції.

Політичні та економічні фактори втілюються у заходах державного регулювання національної економіки, захисту прав споживачів та господарюючих суб'єктів, які втілюються у законодавчих та інших нормативно-правових актах.

Склад економіко-демографічних факторів у представлений обсягом потреб і наявним платоспроможним попитом, який у свою чергу визначається доходами населення, цінами тощо. Зниження платоспроможного попиту призводить до неплатоспроможності та банкрутства підприємства.

Фактори, які визначають культурні особливості населення проявляються в особливостях сприйняття продукції споживачами відповідно до віку, статі, професії, освіти і т.п. Впровадження інноваційних технологій у виробничий процес забезпечує конкурентні переваги на ринку, однак вимагає значних інвестицій впродовж тривалого часу, що може здійснювати негативний вплив на фінансові результати підприємства.

У склад якісних факторів, які здійснюють вплив на фінансовий стан підприємства представлений місією, цінностями, репутацією, організаційною структурою та системою управління, адаптивністю та гнучкістю стосовно впливів зовнішнього середовища, прогресивністю технологічних виробничих процесів, стан ринку праці тощо. До кількісних належать рівень кваліфікації управлінського персону та працівників підприємства, його інвестиційна активність, розмір податкових ставок, рівень кредитних ставок, рівень інфляції, рівень монополізації галузі тощо.

Перелік факторів за видами діяльності, які подані у представлені на рис. 1.

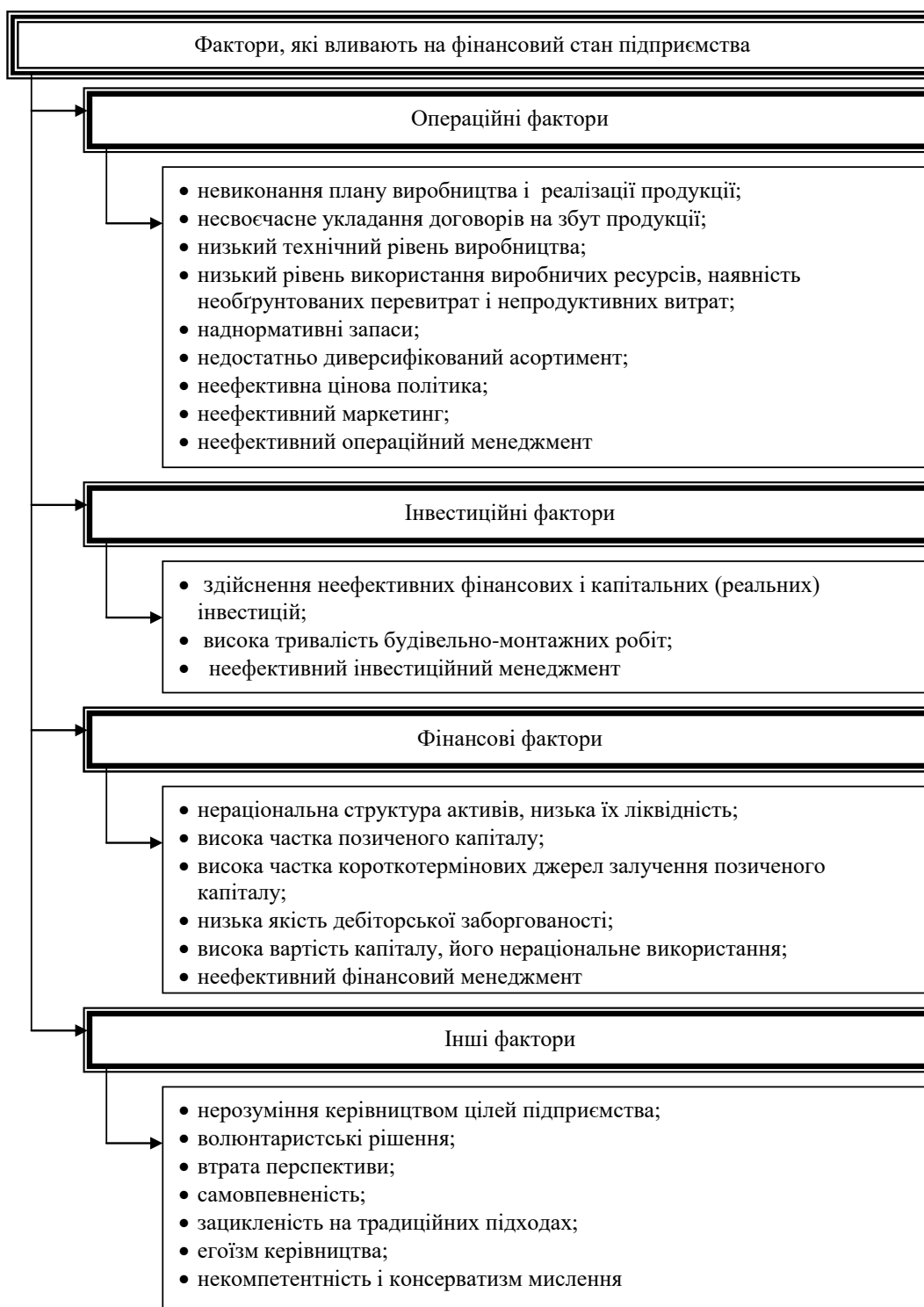
Класифікація факторів за рівнем підпорядкованості дозволяє науковцям акумулювати вплив різних інших факторів у розрізі вище виокремлених ознак класифікації.

До базових факторів або факторів першого рівня у відносять фазу циклу економічного розвитку світової і національної економіки, а також стадію життєвого циклу підприємства.

Стадія економічного розвитку світової економіки визначає міжнародні фактори, які впливають на фінансовий стан підприємств. До міжнародних факторів віднесено стан та циклічність розвитку світових економік, міжнародну політику і конкуренцію; політику міжнародних банків; характер міжнародної торгівлі, яка визначає вигідність міжурядових договорів та угод.

Отже, аналіз фінансового стану підприємств є об'єктивно необхідним і сутність його розкривається в тому, що він забезпечує пошук резервів підвищення рентабельності виробництва, визначає фінансові проблеми та можливі причини їх виникнення, описує можливість погашення зобов'язань перед кредиторами, фінансову стійкість, ділову активність підприємства. Систематичний аналіз дозволить покращити фінансовий стан, а отже й залучити додаткових інвесторів, кредиторів, отримувати більші прибутки [11, с.155-157.].

**XI Міжнародна науково-практична Інтернет-конференція
«Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія»
1 грудня 2022 року, м. Тернопіль**



1. Сукупність факторів, які впливають на фінансовий стан підприємства
Джерело: сформовано на підставі [9; 10]

Список використаних джерел:

1. Про затвердження положення про порядок здійснення аналізу фінансового стану підприємств, що підлягають приватизації: Наказ Міністерства фінансів України та Фонду державного майна України від 26.01.2001 р. № 49/121. Дата оновлення 04.01.2013. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0121-01> (дата звернення 26.03.2022).

**XI Міжнародна науково-практична Інтернет-конференція
«Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія»
1 грудня 2022 року, м. Тернопіль**

2. Щодо Методичних рекомендацій по аналізу фінансово-господарського стану підприємств та організацій. Лист Державної податкової адміністрації України від 27.01.1998 р. № 759/10/20-2117. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v2117225-98#Text> (дата звернення 28.04.2022).
3. Савицька Г.В. Економічний аналіз діяльності підприємства : навч. посібник. 2-ге вид., випр. і доп. К. : Знання, 2005. 662 с.
4. Фінанси підприємств: підручник / [А.М. Поддєрьогін, М.Д. Білик, Л.Д. Буряк та ін.]; кер. кол. авт. і наук. ред. А. М. Поддєрьогін; М-во освіти і науки, молоді та спорту України, ДВНЗ «Київ. нац. екон. унт ім. Вадима Гетьмана». 8-ме вид., перероб. та допов. Київ: КНЕУ, 2013. 520 с.
5. Бланк І.А. Управління фінансовими ресурсами підприємства: навч. посіб. К.: Эльга, 2011. 574 с.
6. Павловська О.В. Фінансовий аналіз: навчально-методичний посібник для самостійного вивчення. К.: КНЕУ, 2010. 388 с.
7. Мішура В. Б., Спіцин В. Є. Економічна сутність, аналіз та оцінка фінансового стану підприємства. *Научный вестник ДГМА*. 2017. № 3 (24). С. 121-126. URL: [http://www.dgma.donetsk.ua/science_public/science_vesnik/%E2%84%963\(24%D0%95\)_2017/article/19.pdf](http://www.dgma.donetsk.ua/science_public/science_vesnik/%E2%84%963(24%D0%95)_2017/article/19.pdf) (дата звернення 03.03.2022).
8. Цал-Цалко Ю.С. Фінансовий аналіз: підручник. К.: Центр учбової літератури, 2013. 566 с.
9. Бланк І.А. Управління фінансовими ресурсами підприємства: навч. посіб. К.: Эльга, 2011. 574 с.
10. Серединська В.М. Загородна О.М., Федорович Р.В. Економічний аналіз : навч. посібник. за ред. проф. Р.В.Федоровича. Тернопіль: Видавництво Астон, 2010. 416 с.
11. Литвин З.Б., Беднарчук Н. Теоретичні аспекти аналізу фінансового стану підприємства. *Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія*: матеріали міжн. наук.-практ. інтернет-конф. С.155-157. (Тернопіль, 2021 р.)
12. Литвин З. Б., Серединська В. М. Аналіз як невід'ємний інструмент ефективності в системі управління підприємством. III Міжнародна науково-практична конференція «Сучасні детермінанти фіскальної політики: локальний та міжнародний вимір» Тернопіль: ТНЕУ, 2019. С. 237-240.

Володимир ПРИНЦ
здобувач

Світлана САЧЕНКО
кандидат економічних наук, доцент
кафедри фінансового контролю та аудиту
Західноукраїнського національного університету
м.Тернопіль, Україна

КЛЮЧОВІ АСПЕКТИ АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

Під час проведення аудиту важливим фактором є його правильна організація. Правильно скоординована діяльність аудитора повинна плануватися заздалегідь, тому що це запорука надійного аудиту.

Метою аудиту є сформулювати звіт про відповідність фінансової звітності в усіх суттєвих аспектах нормативним актам, що регламентують порядок складання та подання фінансової звітності. Контроль операцій з виробничими запасами відіграє важливу роль при аудиті, оскільки їх раціональне використання на підприємстві є важливим фактором

**XI Міжнародна науково-практична Інтернет-конференція
«Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія»
1 грудня 2022 року, м. Тернопіль**

оптимізації витрат виробництва та оподаткування підприємства, що безпосередньо впливає на фінансовий стан підприємства, результати його діяльності [3, с. 93].

Перевірка операцій з виробничими запасами проводиться з метою встановлення достовірності первинних даних про наявність і рух виробничих запасів, повноти і своєчасності відображення первинних даних у зведених документах і регістрах бухгалтерського обліку; правильність оприбуткування виробничих запасів відповідно до прийнятої облікової політики; достовірність відображення облікових записів у звітності господарюючого суб'єкта.

Із визначеної мети та завдань можна виділити основні об'єкти аудиту виробничих запасів щодо підприємства. Їх доцільно розділити на групи:

1) елементи облікової політики:

- перелік витрат, які не включаються до первісної вартості запасів;
- порядок відображення товарно-матеріальних цінностей, які в майбутньому не принесуть економічної вигоди підприємству;
- методика оцінки та списання виробничих запасів;
- порядок визначення первісної вартості запасів, вироблених власними силами;
- порядок списання витрат суб'єкта господарювання при їх запровадженні;
- порядок списання непридатних для подальшої діяльності виробничих запасів;

2) облікові операції, в яких відображають:

- виробничі запаси;
- -малоцінні швидкозношувані предмети;

3) записи в первинних документах, регістрах бухгалтерського обліку та звітності;

4) відомості про порушення порядку ведення бухгалтерського обліку, недоліки, зловживання, які виявлені в контрольно-перевірочних справах, звітах аудиторів, постановках правоохоронних органів [1, с. 79].

Основні питання, які досліджуються під час аудиту виробничих запасів, наведені в таблиці 1.

Таблиця 1.

Перелік питань, які досліджують в ході аудиту виробничих запасів

Досліджуване питання	Джерело інформації
Перевірка повноти оприбуткування запасів	Накладні, товарно-транспортні накладні, акти виготовлення, картки обліку запасів, відомості, журнали, тощо
Перевірка правильності визначення первісної вартості запасів при їх придбанні	Рахунки-фактури, накладні, акти виконаних робіт, наданих послуг
Перевірка фактичної наявності запасів	Інвентаризаційні описи та інвентарні картки обліку запасів
Перевірка законності списання запасів	Договори на продаж, норми витрат на виробництво, норми природного убутку, акти непридатності, тощо
Перевірка методів оцінки запасів при відпуску їх у виробництво, продаж або інше вибуття	Наказ про облікову політику, відомості розрахунку, фактичне списання

Таким чином, проведення ефективної аудиторської перевірки достовірності, законності та повноти відображення в обліку і звітності операцій із збереження, своєчасного надходження та використання виробничих запасів є одним із завдань формування позитивної думки в аудиторському звіті стосовно показників фінансової звітності.

Аудит операцій з виробничими запасами включає такі етапи:

- організаційний та підготовчий;
- дослідницький;
- завершальний, на якому узагальнюють результати аудиту

На підготовчому етапі аудиту, під час загального ознайомлення з підприємством-клієнтом, аудитор визначає склад виробничих запасів, їх технічні характеристики, рівень забезпеченості підприємства ними, ступінь їх споживання, місце розташування, матеріальну відповідальність за них.

Важливою проблемою є оцінка надійності внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту (за наявності) виробничих запасів на підприємстві клієнта.

Після оцінки ступеня довіри до системи внутрішнього контролю виробничих запасів і можливості використання результатів роботи внутрішнього необхідно оцінити загальний аудиторський ризик, який полягає в тому, що аудитор може скласти аудиторський звіт, який не відповідає фактичному фінансовому стану компанії. Це означає, що суттєві помилки у фінансовій звітності можуть залишитися непоміченими аудитором, що призведе до викривлених показників звітності.

Аудиторський ризик визначають за формулою:

$$AP = PBA \times PHSK \times PNP, \quad (1.1)$$

де

PBA – властивий ризик;

PHSK – ризик невідповідності системи внутрішнього контролю;

PNP – ризик не виявлення помилки.

Допустимий розмір аудиторського ризику коливається в межах 1-5 відсотків загального балансу або фінансового результату за звітний період (за вибором аудитора).

Стосовно виробничих запасів аудитор повинен оцінити кожен складову аудиторського ризику, дізнатися про фактори, що на нього впливають. Щодо оцінки системи бухгалтерського обліку аудитор повинен встановити правильність застосування відповідних фінансово-бухгалтерських рахунків, призначених для обліку виробничих запасів; правильне та своєчасне ведення бухгалтерських записів у відповідних журналах та відомостях; безперервність дотримання облікової політики щодо виробничих запасів; рівень кваліфікації працівників бухгалтерії [2, с. 72].

Ризик невиявлення помилки означає, що значні помилки у фінансовій звітності можуть залишитися поза увагою аудитора внаслідок проведення вибіркового аудиту, неправильного застосування тестових засобів контролю, неправильної інтерпретації результатів аналітичного огляду та інших аудиторських процедур, використання неефективних методів, а також обмеження в отриманні інформації про виробничі запаси. Чим вищий рівень ризику внутрішнього контролю та оцінений аудитором ризик системи бухгалтерського обліку, тим менший рівень ризику невиявлення слід планувати для забезпечення якості аудиту.

Кількість і типи аудиторських процедур, які будуть виконуватися, залежать від розрахункового рівня ризику контролю стану виробництва.

На підготовчому етапі аудитор також складає план і програму перевірки виробничих запасів. Загальний план аудиту визначає види робіт і терміни аудиту. Програма аудиту певною мірою визначає загальний план аудиту: обсяг, види та послідовність контрольних процедур, термін їх проведення, виконавців, робочу документацію. Програма є інструктивним матеріалом, який визначає методи документального та фактичного контролю, які використовуються при контролі операцій з виробничими запасами [4, с. 110].

Собівартість виробничих запасів становить значну частину собівартості продукції, і правильне калькулювання собівартості залежить від того, наскільки правильно сформована собівартість виробничих запасів у момент їх придбання.

Отже, на підготовчому етапі аудитор повинні ознайомитися з діяльністю підприємства та отримати інформацію, що характеризує господарські процеси з виробничими запасами. Слід зазначити, що в процесі та проведенні аудиту загальний план і програма аудиту можуть бути переглянуті. Зміни, внесені до плану і програми, та причини цих змін детально документуються аудитором. Швидке уточнення плану та програми аудиторського обстеження дозволить швидко вирішити проблеми, що виникають під час контролю та коригування роботи експертів.

Список рекомендованої літератури:

1. [Бунда О. М.](#), Вітюк Т. І. Аудит запасів виробничих підприємств. [Проблеми інноваційно інвестиційного розвитку](#). 2020. № 23. С. 78-86.
2. Манько Н. Ф. Організаційні засади застосування професійного судження в аудиті: монографія - Вінниця : Рогальська І. О. [вид.], 2021. 287 с.
3. [Сиротюк Г.](#), Сиротюк К. Методичні особливості аудиту виробничих запасів. [Вісник Львівського національного аграрного університету. Серія: Економіка АПК](#). 2015. № 22(1). С. 92-97.
4. [Тарасенко А. В.](#) Формування інформаційного забезпечення аудиту виробничих запасів машинобудівних підприємств. [Облік і фінанси](#). 2015. № 2. С. 109-113.

Володимир ПРИНЦ
здобувач

Світлана САЧЕНКО
*кандидат економічних наук, доцент
кафедри фінансового контролю та аудиту
Західноукраїнського національного університету
м.Тернопіль, Україна*

ОСОБЛИВОСТІ АНАЛІЗУ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Метою аналізу ефективності використання виробничих запасів є отримання інформації, яка дозволить об'єктивно і точно оцінити, ефективність управлінських рішень щодо створення портфеля замовлень на виробничі запаси, виявлення резервів підвищення ефективності використання ресурсів, розробку засобів їх мобілізації.

Аналізу ефективності використання виробничих запасів проводять з застосуванням система техніко-економічних показників. Ці показники можуть змінюватися залежно від особливостей діяльності підприємства та видів виробничих запасів. У цілому всі ці показники

відображають рівень і суму матеріальних витрат, а не кількість виробничих запасів. Вони показують собівартість виробничих запасів, використаних для виготовлення продукції чи надання послуг, та рівень їх витрат – частку матеріальних витрат у собівартості виготовленої продукції чи наданих послуг.

Нормативні витрати виробничих запасів на одиницю продукції, на конкретну послугу і на визначений обсяг виконаної роботи є ключовим елементом системи управління та аналізу ефективності використання виробничих запасів. Завданням аналізу є пошук джерел оптимізації використання виробничих запасів і зниження матеріаломісткості продукції чи послуг [1, с.132].

Матеріаломісткість продукції (послуг) - вартісний показник, який відображає рівень матеріаломісткості на кожен гривню готової продукції чи наданих послуг. Його розраховують як співвідношення між сумою всіх матеріальних витрат та собівартістю готової продукції чи наданих послуг:

$$M_m = \frac{\sum (K \cdot H^n \cdot \Pi^n)}{\sum (K \cdot \Pi_T)} \quad (1.1)$$

де M_m — матеріаломісткість продукції чи послуг, грн;

K — обсяг випуску продукції, надання послуг;

H^n — норма витрачання n -матеріалу на одиницю продукції чи послуг;

Π^n — ціна одиниці n -виду матеріалу за період аналізу, грн;

Π_T — відпускна ціна одиниці продукції (послуг), грн.

Матеріаловіддача продукції (послуг) є зворотним показником до показника матеріаломісткості і характеризує виробництво продукції чи надання послуг з кожної гривні витрачених виробничих запасів, його розраховують як відношення вартості продукції чи послуг до суми матеріальних витрат:

$$M_v = \frac{1}{M_m} = \frac{\sum (K \cdot \Pi_T)}{\sum (K \cdot H^n \cdot \Pi^n)} \quad (1.2)$$

де M_v - матеріаловіддача продукції (послуг), грн.

Важливим джерелом економії виробничих запасів є зниження матеріаломісткості продукції (послуг), яка відображає рівень використання виробничих запасів окремого виду продукції чи надання послуг. Під час аналізу також слід звернути увагу на частку матеріальних витрат у собівартості продукції чи послуг, що характеризує рівень використання виробничих запасів за структурою виробництва. Цей показник розраховують діленням суми матеріальних витрат до загальної собівартості продукції (послуг) [2, с. 104].

У ході виробничої діяльності завжди мають місце відхилення фактичних показників від нормативних. Норма матеріаломісткості відображає повний рівень ефективності використання виробничих запасів і показує чи повну економію або перевитрати виробничих запасів по відношенню до встановлених нормативів. При розрахунку цього коефіцієнта необхідно перерахувати планову суму матеріальних витрат на фактичний обсяг виробництва продукції чи надання послуг. Показник розраховують діленням фактичних витрат виробничих запасів до планових витрат на фактичний обсяг продукції (послуг) та асортимент. Оптимальне його значення не повинно перевищувати 1.

За завданнями аналізу ефективного та раціонального використання виробничих запасів можуть бути розраховані часткові показники матеріаломісткості. Вони характеризують рівень повного використання окремих видів і груп виробничих запасів (металоємність, паливомісткість, сировини, енергомісткість тощо). Такі розрахунки проводить служба управління виробництвом. Для оцінки ефективного і раціонального використання виробничих запасів необхідно також розраховувати такі показники:

- коефіцієнт оборотності виробничих запасів, який розраховується діленням середнього (за період) залишку виробничих запасів у грошовому вираженні на середньоденну витрату за той же період:

$$T_o = \frac{\sum (O_n^n + O_k^n)}{2 \sum C^n} \quad (1.3)$$

де T_o - швидкість оборотів виробничих запасів, у днях;

O_n^n — обсяг виробничих запасів n-виду на початок періоду (у грошовому еквіваленті);

O_k^n — обсяг виробничих запасів n-виду на кінець періоду (у грошовому еквіваленті);

C^n — середнє добове споживання n-виробничого запасу, грн;

- оборотність виробничих запасів. Цей показник визначають співвідношенням вартості продукції чи послуг до середнього залишку виробничих запасів:

$$R = \frac{2 \sum (K \cdot \Pi_T)}{\sum (O_n^n + O_k^n)} \quad (3.4)$$

де R — оборотність виробничих запасів, кількість оборотів.

- термін зберігання виробничих запасів, який розраховують діленням кількості календарних днів у періоді, до оборотності виробничих запасів:

$$T_z = KД : R_{об} \quad (3.5)$$

де T_z — термін зберігання виробничих запасів у днях;

$KД$ — кількість календарних днів;

$R_{об}$ — кількість оборотів виробничих запасів.

Аналіз ефективного і раціонального використання виробничих запасів за цими показниками здійснюється службою фінансового управління і полягає у визначенні тенденцій зміни темпів обертання запасів у конкретному періоді, [2, с. 105]. Якщо під час аналізу виявилось, що терміни обороту запасів збільшилися, тобто спостерігається тенденція до зменшення обсягу виробництва, слід прийняти рішення про зменшення надходжень виробничих запасів. Відношення обсягу виробництва і реалізації продукції чи надання послуг до величини виробничих запасів на кожному підприємстві різне. Це залежить від характеру бізнесу та цілей підприємства.

Отже, актуальною є проблема забезпечення ефективного та раціонального використання виробничих запасів. Тому для вирішення цієї проблеми необхідні нові підходи.

Список використаної літератури:

1. [Хоменко Л. М.](#), Волошин Є. О. Фінансовий аналіз виробничих запасів із застосуванням динамічної моделі. [Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки](#). 2021. № 6(1). С. 132-136.
2. [Шум М. А.](#), Гулько К. С. Особливості обліку та аналізу виробничих запасів на підприємствах України в сучасних умовах. [Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство](#). 2017. Вип. 15(2). С. 166-169.

Ігор ПРИНЦ

здобувач

Західноукраїнського національного університету

м. Тернопіль, Україна

ЄВРОПЕЙСЬКИЙ ВЕКТОР УКРАЇНИ ТА ЙОГО ВПЛИВ НА ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ АУДИТ

Європейська інтеграція – процес зближення України Європейського Союзу як на правовому рівні, так і на рівні існуючих у суспільстві правил і звичаїв. Його мета – ввести Україну в Європейський Союз.

Сьогодні Україна стає надійним партнером ЄС і рухається до членства в ньому. Це не є швидким процесом, але ми на шляху реалізації Угоди про асоціацію України з ЄС, ухвалення необхідних (євроінтеграційних) законів і впровадження реформ.

У руслі євроінтеграційного процесу українська влада налаштована на реформи, які дозволять нам остаточно попрощатися з пережитками радянського минулого, бюрократією, зневагою до народу, економічною й технологічною відсталістю. Вони планомірно перетворюють Україну на країну з належним рівнем життя.

Україна давно прагне наблизитися до європейських стандартів у всіх сферах державного та суспільного життя. Безумовно, повною мірою, це відноситься такої важливої сфери державного управління, як ДФК та аудит. Багато експертів у цій галузі висловлювали необхідність гармонізації практики функціонування національних систем фінансового контролю з європейськими стандартами.

Варто зазначити, що національні стандарти фінансового регулювання в

Європі формувалися еволюційним шляхом протягом тривалого часу достатньо. Протягом тривалої еволюції сучасного західного суспільства сформувалися інститути та інструменти фінансового контролю в національному масштабі.

В даному випадку в основному мова йде про країни Західної Європи та Америки. Що стосується України, то вона має адаптувати існуючу практику функціонування національної системи фінансового контролю до нових європейських стандартів не формально, а реально. Водночас варто зазначити

Зазначимо, що Україна вже пройшла певні кроки на цьому шляху, які прямо прописані в законодавстві.

Незважаючи на певні відмінності в національних системах фінансового контролю в різних європейських країнах, вони діють відповідно до однієї (стандартної) організації.

Методологічно-концептуальна основа має принципове значення, оскільки не йдеться про адаптацію до певного набору стандартів, особливо практики в національній сфері фінансового контролю в країнах Європи та про гармонізацію національних практик фінансового контролю в Україні, Це поширене явище

Ще один момент, на який ми хочемо звернути увагу при розгляді цього питання, на товарних ринках ефективність контролю з боку контролюючого органу в країні практично неможлива. Немає сумніву, що для контролю над цими ринками потрібні міжнародні контролюючі органи. Зараз робота міжнародних і наднаціональних фінансових регуляторів тільки починається. Безумовно, за цих обставин важливого значення набуває теоретичне осмислення ролі контролю у світовій економіці. Що стосується України, то вона має долучитися до співпраці європейських країн у цьому плані та активно сприяти діяльності цих міжнародних інституцій на власній території.

На нашу думку, наступним важливим моментом, на який слід звернути увагу при розгляді питання європейських стандартів здійснення фінансового контролю в Україні, є те, що хоча в Європі існують гармонізовані стандарти його здійснення, вони базуються на питаннях ЄС щодо управління державними фінансами. Вони в розділі 28 Міжнародної організації найвищих органів щодо фінансового контролю(аудиту) державних фінансів (INTOSAI), але в країні-Країни-члени ЄС та решта розвинутих країн потребують єдиного підходу до розуміння природи національних фінансових контрзаходів.

Ігор ПРИНЦ

здобувач

Західноукраїнський національний університет

м.Тернопіль, Україна

ДО ПИТАННЯ ЄВРОПЕЙСЬКОЇ ПРАКТИКИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

Забезпечення раціонального використання та збереження державних фінансових ресурсів, досягнення економії бюджетних коштів потребує створення дієвої системи державного фінансового контролю.

Контроль постійно має практичне призначення та формується на чіткій фазі управлінського процесу. Відповідно до цього актуальними проблемами у галузі державних фінансів, котрі вимагають активізації та в дальшому піднесенню наукових досліджень, є запити теорії та діяльності формулювання призначення державного фінансового контролю в управлінні фінансовою діяльністю країни.

Активна роль контролю в управлінні бюджетною діяльністю країни виражається у тому, що він не обмежується тільки констатацією відхилень від вимог прийнятих рішень, а його дані використовуються для допомоги динамічного піднесення усього порядку управління, прийому більше переконливих управлінських рішень.

Контроль як окрема й самостійна функція управління не поглинає інші функції, а проникає в них, активно впливаючи на ефективність їх виконання.

Основною метою державного фінансового контролю є раціональне використання бюджетних коштів, централізованих і децентралізованих спеціальних фондів для стабілізації фінансів суб'єктів господарювання державної форми власності. Важливим напрямком фінансового контролю є своєчасне та повне виконання фінансових зобов'язань фізичних та юридичних осіб перед бюджетом, дотримання податкового законодавства.

Україна давно прагне наблизитися до європейських стандартів у всіх сферах державного та суспільного життя. Безумовно, повною мірою, це відноситься такої важливої сфери державного управління, як державний фінансовий контроль та аудит. Багато експертів у цій галузі висловлювали необхідність гармонізації практики функціонування національних систем фінансового контролю з європейськими стандартами.

Вищі органи фінансового контролю в країнах ЄС проводять незалежні фінансові аудити, щоб переконатися, що державні ресурси використовуються ефективно, результативно та економно, а також перевірити, чи державні витрати та зібрані доходи відповідають чинним

**XI Міжнародна науково-практична Інтернет-конференція
«Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія»
1 грудня 2022 року, м. Тернопіль**

нормам. Вони підтримують парламентський контроль за діяльністю уряду через об'єктивні та неупереджені аудиторські звіти, що ґрунтуються на фактах, тим самим сприяючи вдосконаленню політики, програм, державного управління та управління фінансами в країні. Їх діяльність сприяє зміцненню довіри громадян до механізмів контролю в суспільстві та подальшому розвитку належно функціонуючих демократичних систем

INTOSAI надає вищим органам фінансового контролю інституційну структуру для підтримки розвитку та передачі знань, покращення глобального урядового аудиту, розвитку спеціалізованих можливостей та зміцнення позиції та впливу вищих органів фінансового контролю членів INTOSAI у їхніх країнах.

EUROSAI є однією з регіональних груп INTOSAI. Він був заснований у 1990 році і на той час налічувала 30 органів-членів (вищі органи фінансового контролю з 29 європейських країн та Європейський суд аудиторів). Станом на 2022 рік налічує 51 учасника.

Михайло ПУШКАР

*доктор економічних наук, професор
кафедри фінансового контролю та аудиту*

Оксана РЕКИС

*здобувач
Західноукраїнський національний університет
м. Тернопіль, Україна*

КОНЦЕПЦІЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

В економіці України аудит упроваджений порівняно недавно внаслідок переходу вітчизняних підприємств до ринкової відносин, а тому вітчизняна аудиторська наука спирається здебільшого на праці зарубіжних авторів.

З цього приводу Г.М. Давидов зазначав у монографії «Аудит: теорія і практика», що передумовою виникнення аудиторської науки були такі обставини як [1, с. 327]:

- потреба виробництва і запити менеджменту на контроль облікових записів призвели до появи фахівців, які займалися аудитом;
- поступове накопичення аудиторських знань, необхідних для задоволення постійно зростаючих потреб практики щодо посилення контролю за фінансовою діяльністю підприємств.

Аудит не міг виникнути і сформуватися в аграрному типі виробництва, оскільки на ній стадії розвитку цивілізації відсутній пізнавальний науковий апарат і «Лише з першим прийняттям парадигми (вона формується в той період, коли виникає певна маса людей, що працюють у певній галузі знань, а їх ідеї поширюються внаслідок створення спеціальних

журналів, організації наукових товариств, виділення спеціальних курсів в академічній освіті»
.Кун

Одним із перших українських авторів, який видав монографію з теорії і практики аудиту був Г.М.Давидов. Розкриваючи механізм взаємодії потреб дійсності, практики і знання про аудиті він робить узагальнення щодо ступеня розвитку набутих знань цієї науки на основі ідей зарубіжних авторів [1, с. 326]: - Л. Діксі, Р. Монтгомері та Д. Робертсона, зміст яких полягає у таких напрямках практичної й теоретичної діяльності, як розкриття вільних і мимовільних помилок (Л. Діксі), аудитор вільний у своїх ідеях і на підставі інструкцій розробляє свої власні аудиторські процедури (Л. Діксі), розробка концепції тестового аудиту (Р. Монтгомері), опір на судження аудитора (Р. Монтгомері), немає особливої потреби в абсолютно точних даних (Р. Монтгомері), врахування принципу суттєвості (Р. Монтгомері), виявлення помилок і фальсифікації (Р. Монтгомері), дотримання концепції Д. Робертсона та концепції Р. Адамса

Враховуючи те, що аудит своїм основним завданням вважає підтвердження правильності ведення обліку, то й спосіб мислення аудиторів співпадає зі способом мислення бухгалтерів, тому й класики зарубіжного аудиту тривалий час зосереджували свою увагу на облікових записах.

Через деякий час фахівці зрозуміли, що між обліком і аудитом, як окремими науками, мало спільного. Облік здійснює вимірювання, групування й обробку фактів господарської діяльності і формування показників фінансової звітності в той час, як аудит на основі облікової інформації оцінює діяльність облікової служби щодо складання фінансових звітів з точки зору правдивості відображеної в них інформації з урахуванням вимог стандартів ведення обліку.

Зрозуміло й те, що бухгалтери виконують рутинні дії з процедур обробки даних і відображення інформації в регістрах і звітності, а діяльність аудиторів пов'язана з творчим підходом до вивчення ситуацій, в яких формується інформація та правдивість отримання інформації про події господарської діяльності, а також слід врахувати і те, що за умов обмеження часу на виконання роботи і ризик можливих помилок у звітних даних клієнта аудитор дає висновок, який має не абсолютний, а ймовірний характер.

Якщо бухгалтери обмежені у своїх діях процедурами й алгоритмами і виконують рутинну роботу з обробки стандартних даних і тому вони позбавленні творчості, робота аудитора вимагає творчого підходу, його судження відіграє вирішальну роль щодо висновків не лише якості роботи облікової служби, а й різноманітних сторін діяльності підприємства щодо минулих, сучасних і навіть майбутніх подій господарського життя.

Г.М.Давидов зазначав, що аудит, як наука, вимагає систематизації знань, запропонувавши групування змісту теорії аудиту в чотири блоки – сутність наукового знання (передумови й елементи, предмет і метод, форма діяльності та мовна система аудиторів); мета (розробка теорії, методик аудиту); структура наукового знання (логічна, мовна, методологічна, функціональна, змістова), логічна система (об'єкти, суб'єкти, предмет, методи), які в сукупності розкривають сутність аудиту [1, с. 113].

Інший підхід характерний для теоретичного узагальнення процесу аудиту застосовував Р. Монтгомері, який можна реконструювати на основі книги «Аудит Монтгомері». Порівняно з підходом Г.М. Давидова аудит Монтгомері розкриває в логічній послідовності процес аудитування, що цілком закономірно, оскільки Монтгомері був практиком і піонером у становленні нової науки про аудит. [2]:

З одного боку, було важливо дати добре описану методику здійснення аудиторського процесу практикуючими аудиторами, а з іншого – відсутність теорії позначилася на загальному розвитку науки, яка скоріше нагадує мистецтво, ніж науку. Недостатня увага з боку науковців до теорії призводить до емпіризму в процесі викладання аудиту, як набору малообгрунтованих міркувань з теорії та практики круто замішаних на суб'єктивізмі викладачів.

Авторам книги «Аудит Монтгомері» вдалося структурувати елементи аудиту в порядку, показаному на рис. 1, на якому показано теоретичну базу аудиту в період його становлення (визначення мети, процедур, рівня ризику), що було достатнім на початку ХХ ст., але не відповідає вимогам розвитку науки в ХХІ ст.

За минулий період отримано певний досвід практики функціонування аудиту в світі та значно збагатився арсенал методів пізнання, а тому теорія аудиту повинна бути суттєво доповнена новими елементами. Що стосується практичної сторони аудиту фінансової звітності, то автори «Аудиту Монтгомері» розробили досить струнку та ефективну концепцію аналізу структури внутрішнього контролю та методів перевірки звітності й об'єктів господарської діяльності, які пройшли перевірку часом і є актуальними в наші дні. Проте, парадигма аудиту завжди розвивається на основі поступових змін в економічних системах країн світу: змінюється облік, який трансформується під впливом досягнень науки і техніки та з'явилася комп'ютерна техніка, що дозволяє обробляти великі масиви даних і отримувати різноманітну інформацію, а не тільки фінансову, як раніше.

Сучасна облікова система дає можливість розкрити з достатньою глибиною сутність явищ і процесів господарської діяльності у просторовому, часовому, особовому, інформаційному, управлінському та інших вимірах у динаміці й отримати великий обсяг інформації для управління бізнесом.

. З точки зору науки про контроль, яка формувалася в епоху модернізму і в світлі вчення Е.Канта, будь-яка практика вимагала лише доброї методики і не дуже переймалася проблемами теорії, тому й сутність аудиту в теоретичному сенсі залишилася в зародковому етапі до наших днів.

Про тенденцію недооцінки теорії аудиту свідчать публікації вітчизняних і зарубіжних авторів. Серед багато численних публікацій лише поодинокі з них розкривають проблематику теорії, зокрема книга проф. Миронової О.А. та Азарської М.О., які акцентують увагу на таких питаннях як види аудиту, його концепція (логічна структура, постулати, принципи, категорії, методи, об'єкти), нормативна база, моделі, стандарти, етапи проведення, контроль якості та узагальнення і реалізація результатів аудиту, майже нічого не дає для розвинутої теорії науки як [3].

Кардинальні зміни у системі обліку, які можна очікувати найближчим часом, будуть відбуватися на основі синтезу підсистем фінансового, управлінського і стратегічного обліку з використанням комп'ютерної техніки та різноманітних програм обробки даних, що на порядок поглибить пізнання та розуміння сутності, тенденцій та закономірностей розвитку складного механізму функціонування підприємства у швидкозмінному і багатовекторному середовищі. А це безпосередньо позначиться на теорії аудиту, зміст якої повинен відбивати нові реалії в інформаційній сфері внаслідок виникнення на підприємствах ідеального обліку.

**XI Міжнародна науково-практична Інтернет-конференція
«Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія»
1 грудня 2022 року, м. Тернопіль**

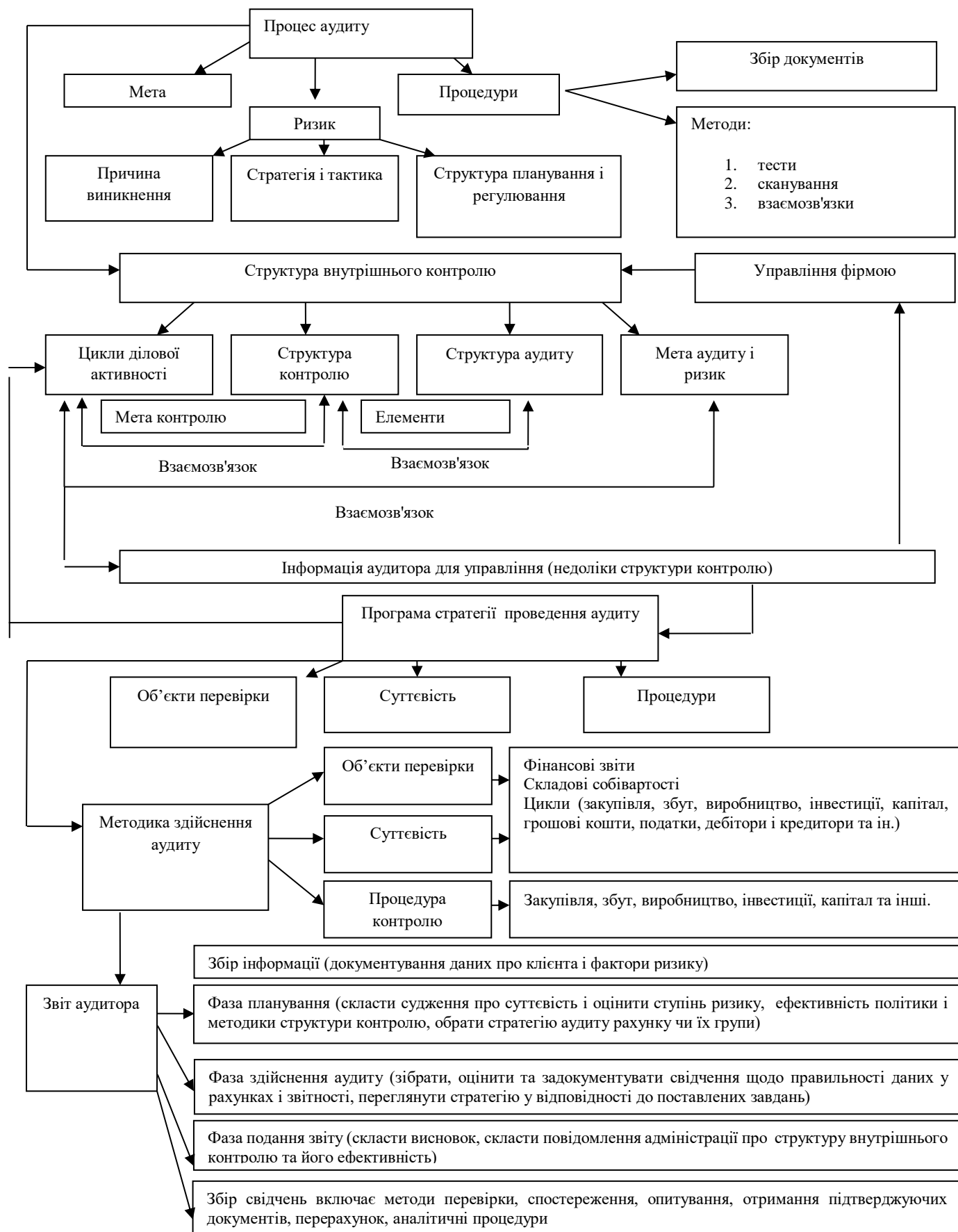


Рис. 1. Процес аудиту Р. Монтгомері (реконструкція Пушкарка М.С.)

Формування ідеальної системи обліку – це шлях до розширення комп'ютерних технологій отримання інформаційних ресурсів для менеджменту, який у повсякденному житті поки що позбавлений необхідної інформації, отриманої в реальному часі, а тому йому приходится приймати рішення в умовах високого рівня невизначеності та ризику.

Як зазначив проф. Соколов Я.В. як [4, с. 154]: «бухгалтери й аудитори зобов'язані поступово переходити від установки ретроспективної до установки перспективної», що об'єктивно вимагає змін в системі обліку, оскільки вони є проявом загальної форми буття будь-яких об'єктів, явищ, процесів, відношень тощо. Зміни означають перехід із одного стану в інший в результаті руху і взаємодії об'єктів між собою, вони показують вектор розвитку економіки підприємства, що й вимагає системи спостереження та вимірювання фактів господарської діяльності.

Знання подальших перспектив розвитку системи обліку в постіндустріальному суспільстві необхідні як передумова удосконалення концепції аудиту й аудиторської діяльності, для яких ця система є об'єктом дослідження й умова його існування та функціонування. Без дослідження системи обліку існування аудиту втрачає сенс, а тому концепцію аудиту потрібно розглядати у зв'язку з обліком та його трансформуванням від простих форм організації до складних динамічних систем.

У зв'язку із змінами у системі обліку підлягають уточненню концептуальні основи аудиту в частині теоретичної бази, організаційної структури та методології дослідження господарської діяльності підприємства.

Теоретична база науки про аудит вимагає розробки образу науки через модель, яка може вплинути на практичну діяльність і визначати її корисність для бізнесу, що передбачає розкриття сутності аудиту, структури та аксіології (цінності) для економіки країни та підприємств, а через його образ можна сформулювати мету, завдання, методи дослідження

На сучасному етапі розвитку економіки мета аудиту потребує уточнення, оскільки вона полягає не лише в підтвердженні правильності складання фінансової звітності (це одне із завдань до того ж не основне), а в сприянні бізнесу в організації структури внутрішнього контролю, який би гарантував ефективну роботу персоналу підприємства на всіх етапах технологічного процесу виробництва й управління ним. Мета визначає завдання аудиту та тих користувачів інформації, яким подають рекомендації щодо удосконалення контролю за діяльністю підприємства як [5, с. 108-122].

Для теорії аудиту важливо сформулювати закони, принципи, регулятори (методи), технологію, організацію, розширення методів аудиту (рис.2).

На рис. 2. показано зв'язок між теорією і практичною діяльністю аудиторів. Теорія висвітлює шлях пізнання об'єкта дослідження, показує ті елементи і зв'язки між ними, що визначають глибинну сутність цієї науки. Сутність аудиту полягає не стільки у відслідковуванні явищ і процесів господарської діяльності та уявлення про бізнес клієнта за допомогою органів відчуття (зору, слуху та ін.), та засвідчення правильності складання звітних форм, скільки в його визнаній цінності як суспільного інституту держави, що сприяє зростанню довіри з боку інвесторів до бізнесу завдяки посередництву третьої сторони – аудитора, який виступає гарантом, який висловлює своє судження у письмовій формі щодо надійності фінансового стану клієнта. Аудит, як наука, формує інформаційне поле економіки, позбавлене обману і шахрайства у сфері бізнесу і фінансів, тому він надалі буде виконувати свою позитивну роль обслуговуючи інтереси інвесторів, державних органів та суспільства в цілому.

**XI Міжнародна науково-практична Інтернет-конференція
«Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія»
1 грудня 2022 року, м. Тернопіль**

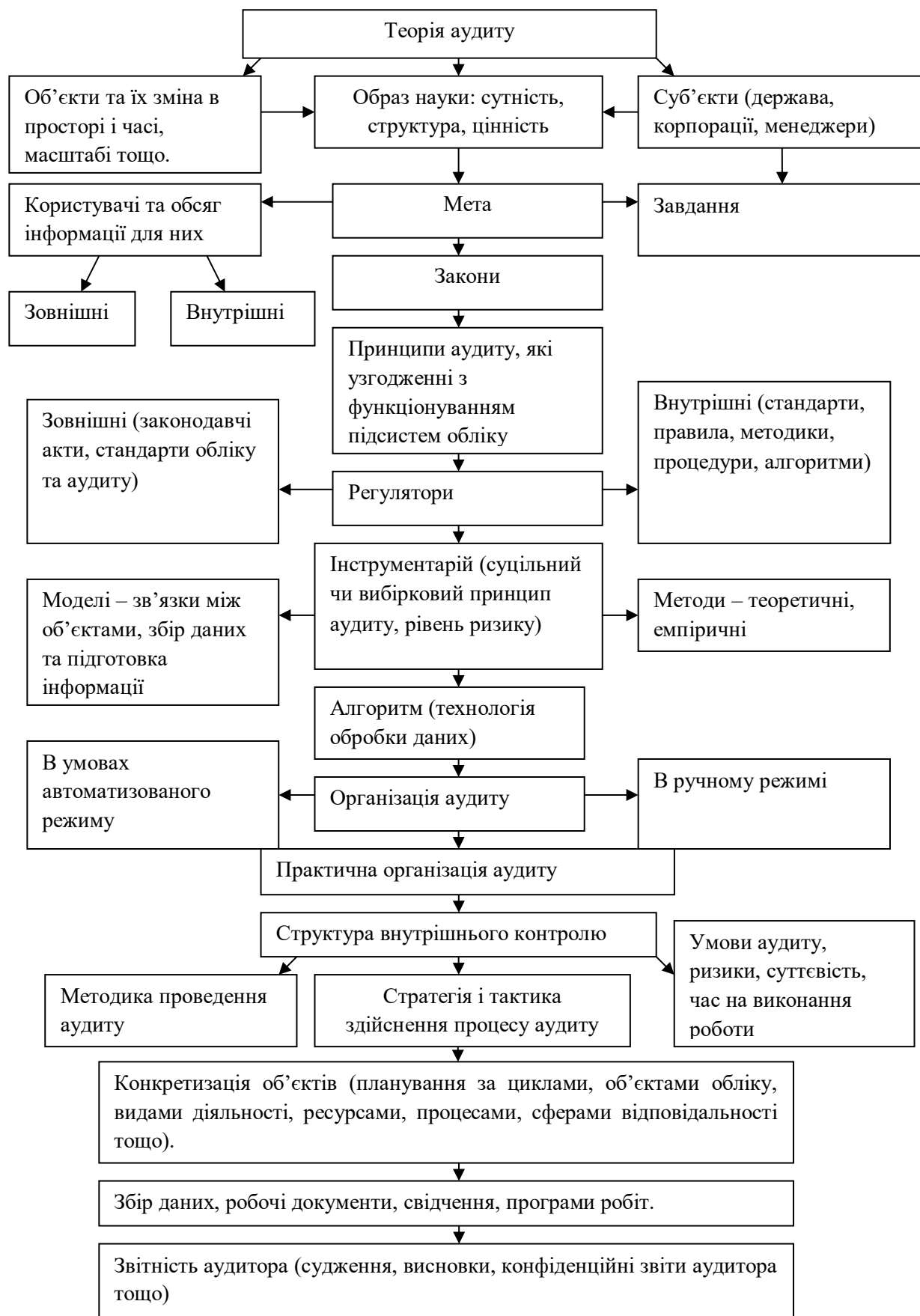


Рис.2.. Концептуальні основи аудиту (розробка М.С. Пушкаря)

Мета аудиту полягає в отриманні різноманітної інформації для користувачів, але в нашій країні ця мета гіпертрофована через її регламентацію державою в односторонньому спрямуванні – підтвердженні правильності показників фінансової звітності, в той час, коли ринковому середовищі потрібно посилити функцію сприяння створенню раціональної системи внутрішнього контролю на підприємстві. Від мети залежить сукупність актуальних завдань науки і практики, проте, в аудиті, як і в обліку, науковці не розрізняють ці завдання, що гальмує розвиток як теорії, так і практики.

До цього часу ведуться дискусії з приводу принципів функціонування аудиту і шукають їх абстрагуючись від принципів обліку. Логічно припустити, що такі методи повинні бути узгоджені з принципами обліку, який виступає у широкому тлумаченні як центральний синтезований об'єкт аудиту.

Якщо аудит – наука, а не мистецтво, то настав час здійснити аналіз її сучасної парадигми та відкрити закони, що управляють розвитком цієї наукової галузі знань.

Аналіз літературних джерел (монографій, підручників, посібників, наукових статей і тез наукових конференцій) свідчить про відсутність концептуальних основ, які би систематизовано охоплювали проблематику цієї науки, тому видається доречною спробою окреслити хоча б наближено до істини питання розробки концепції теорії аудиту, як одну з можливих версій її вирішення сподіваючись на активне обговорення у середовищі науковців, що дасть поштовх для подальших наукових досліджень, які інтелектуально поглиблять існуючу сферу аудиторської діяльності.

Список використаної літератури

1. Давидов Г.М. Аудит: теорія і практика: монографія. Кіровоград: ТОВ «Імекс-лтд», 2006. 324 с.
2. Аудит Монтгомери / Ф.Л.Дефлиз, Г.Р.Дженик, В.М.О'Рейли, М.Б.Хирш; Пер. с англ. Под. ред.. Я.В.Соколова. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. 542 с.
3. Миронова О.А., Азарская М.А. Аудит: теорія и методология. М.: Омега, 2007. 176 с.
4. Соколов Я.В., Терехов А.А. Очерки развития аудита. М.: ШДФБК, 2004. 376 с.
5. Пушкар М.С. Теорія пізнання у розвитку науки про контроль: монографія. Тернопіль: Карт-бланш, 2011. 140 с.

Оксана РЕКИС

здобувач

*Західноукраїнський національний університет
м. Тернопіль, Україна*

ОСНОВНІ СТАДІЇ АУДИТУ ВИРОБНИЧОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Виробничу діяльність підприємства справедливо відносять до найбільш складних у структурному відношенні порівняно з постачальницькою та збутовою, оскільки через технологічний процес виробництва здійснюються зв'язки виробництва із споживанням ресурсів, які надходять із зовнішнього середовища та збутом продукції на зовнішніх ринках.

Якщо виробнича діяльність відбувається всередині підприємства (у його внутрішньому середовищі), то два інших важливих процеси – постачання та збут – за межами підприємства.

Ці обставини здебільшого й визначають організацію та методологію облікового процесу на підприємстві, і як наслідок, методологічні підстави для проведення аудиту.

Сутність аудиту процесу виробництва полягають у виявленні ефективності споживання різноманітних ресурсів для випуску продукції, формування собівартості окремих видів продукції, контроль витрат бізнес-процесів, які формують ланцюжок додаткової вартості, дотримання норм витрачання ресурсів, контроль витрат з боку працівників управління, методи обліку окремих видів продукції, управління запасами та інші питання.

Особливості виробничого циклу створення вартості продукції вимагають від аудиторів не лише знань з обліку, а й з технології виробництва продукції, менеджменту, наукової організації праці, нормування, бюджетування, планування та навіть психології людини і виробничого персоналу та інших дисциплін інженерного й гуманітарного циклу.

У зв'язку з цим важливого значення набуває підготовча стадія аудиту на конкретному підприємстві, яка пов'язана з плануванням аудиторської перевірки, послідовністю виконання робіт, терміном проведення контрольних заходів.

Планування починається з визначення стадій аудиторського процесу, який передбачає такі види робіт (рис. 1).

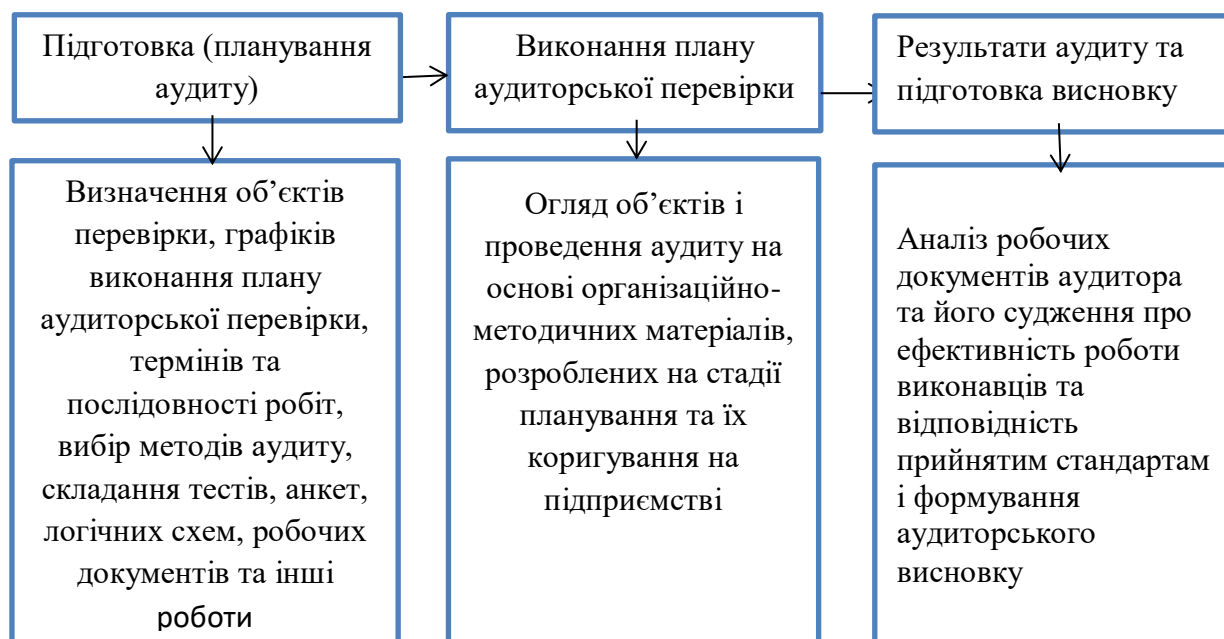


Рис.1. Стадії аудиторської перевірки процесу виробництва продукції

Аудит виробництва включає три основні стадії – виконання підготовчих робіт до виїзду на об'єкт, проведення планової роботи на об'єкті та узагальнення результатів аудиторської перевірки та складання офіційного аудиторського звіту.

Перша стадія аудиту називається камеральною, вона здійснюється працівниками служби внутрішнього аудиту у відповідності до календарного плану аудиторських перевірок, визначає перелік об'єктів, що підлягають аудиту, термін проведення роботи аудиторів, методи (суцільні чи вибіркові), розробка анкет для опитування облікових та інших працівників, які здійснюють контроль виробничого процесу, складання логічних схем формування собівартості та калькулювання окремих видів продукції, перевірка методів оцінки ресурсів, спожитих у виробництві, складання робочих документів з контролю бізнес-процесів та інші роботи, які виникають безпосередньо на робочих місцях.

На другій стадії аудиту виробництва реалізуються заходи попередньої стадії з урахуванням підготовлених організаційно – методичних документів. Аудит починається з огляду об'єктів, які стосуються процесу виробництва, визначення структури витрат у кожному

підрозділі підприємства та методики нормування, бюджетування, документування, системи контролю витрат, проведення інвентаризацій майна, контролю руху виробів між цехами та методів запобігання зловживань з товарно-матеріальними цінностями.

Детальна перевірка об'єктів аудиту здійснюється після огляду, метою якого є уточнення методів перевірки виходячи з принципу сутєвості, рівня ризику та значимості витрат у структурі витрат, Найбільш ризикованими статтями собівартості продукції більшості галузей промисловості є матеріальні витрати і заробітна плата з відрахуваннями на соціальне страхування.

Метою аудиту виробництва є збір доказів про відповідність законодавству та затвердженій директором підприємства обліковій політиці, яка береться до уваги при виявленні відхилень у формуванні собівартості продукції від стандартів. При необґунтованих відхиленнях виявляються причини і як вони вплинули на собівартість і прибуток від збуту продукції.

Важливе значення для стадії аудиторської перевірки має вивчення системи внутрішнього контролю витрат на виробництво і середовище контролю, під яким розуміють дотримання функції контролю з боку системи менеджменту, контролю за витратами з боку уповноважених осіб. Які відповідають за витрачання конкретних видів ресурсів, контроль облікових процедур, контроль засобів виробництва та оцінка ризиків управлінським персоналом щодо неефективного використання ресурсів у виробництві [1, с.161].

Доцільно відзначити, що внутрішній аудит має більшу цінність для бізнесу, ніж зовнішній, що пояснюється його активним впливом безпосередньо на результати діяльності підприємства [2, с.131-157].

Особливу роль у внутрішньому аудиті витрат на виробництво відіграють бізнес-процеси, оскільки в них переплітаються інтереси практично кожної служби апарату управління та матеріально-відповідальних осіб за витрачання ресурсів. Підрозділи підприємства служать центрами, де відбувається концентрація витрат у розрізі окремих бізнес-процесів, а контроль окремих видів ресурсів на виробництві продукції по кожному бізнес-процесу здійснюють відповідальні особи за певну сферу ресурсів - за матеріали, напівфабрикати, відходи виробництва, паливо, електроенергію, пару, гарячу і холодну воду, витрати робочого часу працівників, складання калькуляцій, рух готової продукції та інші.

Бізнес-процес означає будь-яку діяльність, що має вхідний продукт, додає вартість до нього та продукує вихідний продукт для внутрішнього чи зовнішнього споживача. На практиці виділяють три види бізнес-процесів:

- бізнес-процеси, які управляють функціонуванням системи – управління структурними підрозділами, корпоративне управління та стратегічний менеджмент;
- основні бізнес-процеси, які формують основний бізнес компанії і створюють основний потік доходів - виробництво, операційна діяльність, допоміжне виробництво, постачання, маркетинг, збут;
- сервісні бізнес-процеси, які обслуговують основний бізнес – облікова, кадрова, юридична служби та інші [3, с. 99-100].

Аудит починається з вивчення документації про виділення підрозділів та бізнес-процесів у них. Для аудиту бізнес-процесів використовують регламентні документи – схеми, графіки, технічну документацію, які розкривають порядок їх регламентації. Такі регламенти потрібні для складання плану та програми аудиторського завдання. Метою аудиту є розробка рекомендацій щодо поліпшення функціонування бізнесу підприємства.

Етапи і склад робіт з внутрішнього аудиту бізнес-процесів передбачає такий обсяг основних питань при проведенні аудиту [3, с.103]:

Ухвалення рішення про проведення аудиту - вибір об'єкта та цілей аудиту; комплектація аудиторської групи та розподіл обов'язків.

Моделювання та вивчення бізнес-процесів - проведення попередньої наради з керівником бізнес-процесу; наукова концепція та елементи процесів; виявлення проблем у функціонуванні; вивчення нормативних документів з точки зору регламентації процесів тощо.

Організація і планування аудиту - пошук інформації про бізнес-процес та його організація. розробка плану і програми аудиту, нормування ресурсів для проведення аудиту, розробка робочої документації аудитора, план проведення аудиту за підрозділами, темами, об'єктами, термінами проведення аудиту - проведення інструктажу членів аудиторської групи, узгодження строків проведення внутрішнього аудиту з керівником бізнес-процесу (підрозділу, підприємства) що перевіряється

Збір та обробка інформації про бізнес-процес - анкетування керівників та фахівців бізнесу-процесу за планом проведення робіт; Збір та обробка інформації відповідно до типових форм робочих документів аудитора, методи дослідження бізнес-процесів у їх фактичному стані та динаміці (моделювання бізнес-процесів, їх класифікація, виявлення зовнішніх та внутрішніх факторів ризику, що впливають на бізнес-процеси, оцінка заходів із зниження ризиків у функціонуванні бізнес-процесів.

Рекомендації з удосконалення бізнес-процесів - схеми внутрішнього контролю бізнес-процесів та їх поліпшення, виявлення сильних і слабких сторін, загроз і можливостей, стратегія розвитку бізнесу на тривалу перспективу, розробка рекомендацій з удосконалення внутрішнього контролю бізнес-процесів.

Аналіз інформації та підготовка звіту - порівняння інформації про бізнес-процеси з еталоном (планом), регламентами та вимогами до інформації, отриманої для менеджменту, виявлення недоліків, проведення заключної наради з керівником бізнес-процесу: ознайомлення менеджерів з результатами внутрішнього аудиту, формування звітів для керівників підприємства і менеджерів різних рівнів управління.

Моніторинг результатів аудиту - спостереження за усуненням недоліків та пропозицій щодо удосконалення бізнес-процесів згідно з прийнятим календарним графіком з впровадження змін у бізнес-середовищі.

На третій стадії аудиту вивчаються зібрані докази, які зафіксовані у робочих документах аудиторів та формулюється судження про відповідність функціонування предмета перевірки прийнятим стандартам, нормам, правилам і процедурам

Розуміння цілей, завдань і змісту бізнес-процесів дозволяє аудиторам формувати судження щодо ефективності роботи персоналу і надавати обґрунтовані рекомендації щодо шляхів підвищення надійності внутрішнього контролю на підприємстві та ефективності системи управління.

Отже, оцінку ефективності підприємств доцільно проводити у розрізі бізнес-процесів, використовуючи для цього такі групи показників: показники виконання (час виконання процесу, кількість працівників, що беруть участь у виконанні процесу), вартості (вартість виконання процесу та його підтримки в стані очікування), ефективності (відношення фактичного часу виконання процесу до планового часу виконання, додана вартість, створювана процесом), якості (ступінь задоволеності користувача результатами процесу), моніторингу (охопленість інформаційною системою), регульованості (можливість управління бізнес-процесом).

Список використаних джерел:

1. Рядська В.В., Петраків Я.В. Аудит: практикум. К.: ЦУЛ, 2009. 464 с.
2. Проблеми і перспективи розвитку аудиту в Україні: монографія. Тернопіль: Карт-бланш, 2012. 220 с.
3. Пушкар М.С., Семанюк В.З. Внутрішній аудит: підручник. Тернопіль: ТНЕУ, 2016. 211 с.

Tetiana SMOLINSKA
student at the West Ukrainian National University
Ternopil, Ukraine

CONTRON IN THE PRODUCTION COST MANAGEMENT SYSTEM

The results of the enterprise's activity, its competitiveness, resistance to changes in the market environment mainly depend on the management system and methods. Implementation of improved management methods is impossible without the use of modern approaches to control. A clearly regulated system of control at the enterprise is the basis for making management decisions. It serves as a criterion for the quality of the development and implementation of such management functions as: planning, rationing, accounting, economic analysis of the enterprise's activities. Control is an integral part of enterprise management.

The organization and functioning of the internal control system is of increasing interest to owners and managers of Ukrainian enterprises, because an effective internal control system is the most reliable prerequisite for improving the management system. Those enterprises that are convinced of the effectiveness of the control systems, having implemented some of its elements, are ready to invest in its development.

Production costs as an object of control are one of the most important, since checking the elements that make them up requires a complete and correct understanding of the specifics and features of their formation. At the same time, production costs are an object of management, as they make up the production cost and the cost of goods sold.

With the development of enterprises, the problem of achieving the unity of management and control becomes increasingly acute.

The cost management system is related to the general enterprise management system and management decision-making. The purpose of cost management of the enterprise is to achieve effective functioning of the enterprise based on rational use of resources, expanded reproduction and economic growth.

Today, a significant number of scientists are engaged in defining the essence of the concept of "cost management", but there is no single approach to the interpretation of this category. Individual researchers consider cost management from different positions: from the position of financial management; from the point of view of economic analysis; from the accounting point of view.

Specialists have developed separate aspects of accounting, costing, analysis, rationing and cost planning, but the issue of ambiguity in the interpretation of the essence of cost management remains relevant to the present time.

In modern concepts of management, system, situational, subject, process and functional approaches are distinguished [1; 2].

The subject approach is used to improve existing objects or systems. The process approach involves the interrelationship of management functions. When applying it, each of the management functions is considered as a separate continuous process for achieving the set tasks.

The essence of the functional approach is revealed through solving tasks using a set of functions. Functional cost management is based on constant monitoring of the level of costs generated in the functional centers of the enterprise. This makes it possible to detect deviations in the amount of costs in time and eliminate them with the help of management decisions.

The purpose of functional cost management in general consists in the organization of management accounting from the position of a functional approach: full control over costs for the performance of general functions of the enterprise; analysis of the functional structure of costs, determination of ratios for the performance of general functions of the enterprise; information support

for making management decisions from the point of view of the general functions performed by the enterprise; carrying out a functional and cost analysis of the company's activities in order to identify the ways and methods of the most rational use of the general functions of the company; obtaining and analyzing information on changes in the level of costs at functional centers both in general and for individual types of resources.

Thus, the cost management system should consist of a set of such interrelated components as: subject, object, subject, environment and organizational structure, elements and functions, technique and methods, input elements, output elements and performance evaluation. Each listed component can act as a subsystem of the management system.

Literature

1. Гура Н. О. Облік видів економічної діяльності: підручник. К.: Центр учбової літератури, 2010. 392с.
2. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку: підручник. 3-тє вид., перероб. і доп. К.: Знання, 2008. 535 с.

Tetiana SMOLINSKA
student at the West Ukrainian National University
Ternopil, Ukraine

CLASSIFICATION AND GROUPING OF COST AS AN IMPORTANT CONDITION FOR THEIR DETERMINATION AND MANAGEMENT

In the conditions of the development of market relations, the main task of any enterprise is to obtain the maximum profit. Therefore, the role of cost accounting and their management is very significant today. The dynamism of the external environment, the variability of markets, modern business conditions, and the development of new technologies determine the construction of a modern, more effective cost management system at the macro and micro levels.

The primary task of building accounting at the enterprise is to obtain a certain structured flow of management data, suitable for supporting management processes. The organization of cost accounting at enterprises mainly depends on the technology and organization of production, the nature of the manufactured products, the management structure and other factors that determine the processes of documenting business transactions, their systematization, generalization and display, analytical and synthetic accounting, delineation and allocation of costs etc.

Formation and accounting of expenses largely depends on their clear and functional classification.

The classification of costs is their scientifically based systematization according to certain uniform characteristics. This is their grouping and systematization according to management needs. Its use helps not only to better plan and account for expenses, but also to analyze them more accurately, as well as to identify certain relationships between individual types of expenses and to calculate the degree of their influence on the level of cost and profitability of production.

Combining costs according to certain characteristics is the basis of accounting, product costing, analysis and control. Classification of expenses is necessary for calculating the cost of manufactured products, for determining the unit cost of the product and setting the price. Grouping establishes a certain ratio between costs, it ensures mutual control and coordination between them,

which is achieved due to economically expedient classification of costs by groups. This is one of the defining points of the rational organization of cost accounting.

Summarizing approaches to the classification of costs, we will highlight the following features: by the method of transferring the cost to products (direct and indirect); by the degree of influence of the volume of production on the level of costs (variable, constant); according to the definition of the relationship to the cost of production (costs of products, costs of the period); by types of expenses (economic elements, costing articles); according to the homogeneity of costs (single-element, complex), according to centers of responsibility (production costs, workshop, site, technological redistribution); by types of products (costs per product, typical product samples, homogeneous products, orders, sold products); by calendar period (current expenses, expenses of future periods, long-term expenses, one-time expenses); according to the expediency of expenses (productive, unproductive), by types of activity (operational, financial, investment, other expenses).

It is very difficult to determine the cost of a separate type of product by evaluating each type of cost. Therefore, when planning, accounting and cost analysis, it is necessary to combine costs according to a certain common feature into a limited number of groups.

The most important is the method of classification of costs according to their economic content and purpose in the production process. The main characteristics by which the classification is carried out: firstly, homogeneity in economic content and, secondly, the commonality of the production purpose and the place of occurrence of costs. According to these features, all production costs are classified by economically homogeneous elements and cost accounting items.

When classifying costs according to economically homogeneous elements, it does not matter where and for what purpose certain types of resources are spent, it is only necessary that the costs included in one group have the same economic nature. In scientific theories, costs are classified according to five economic elements (material costs, labor costs, costs of social activities, depreciation, other costs).

The significance of such grouping of costs is as follows.

First, such a grouping makes it possible to distinguish the costs of embodied (material labor) and living labor. Note that in all cases, only purchased material resources are taken into account by element. The costs of material resources of own production consumed in the production process cannot be directly attributed to the corresponding elements, since the costs associated with the production of these resources are a complex of heterogeneous costs of the enterprise, which are related to different elements according to their economic content.

Labor costs are reflected in the cost price through depreciation deductions. The costs of living labor are represented by the basic and additional wages of all production personnel of the enterprise, as well as deductions for social insurance. All other costs cannot be attributed to separate elements and therefore they are included in one economic element - "Other costs".

Secondly, the grouping of costs by elements makes it possible to identify the economic features of individual industries and industries: their material intensity, energy intensity, and labor intensity, which makes it possible to determine the main directions for reducing the cost of production for each industry.

Thirdly, this grouping allows you to link the cost plan in monetary form with other sections of the long-term or annual plans of the enterprise or industry.

For the management of the enterprise and its divisions, it is important to know not only the total amount of costs for one or another economic element, but also the amount of costs for the production of certain types of products, as well as the specific purpose and place of occurrence of these costs. Based on the element-by-element approach, it is impossible to determine the unit cost of a specific product, because when several types of products are produced, it is a problem to allocate costs by elements to individual types of products. In addition, grouping by elements does not include costs associated with the sale of products.

The specified shortcomings are eliminated when classifying the costs that make up the cost of production by costing items, when the principle of unity of purpose and place of resource consumption is the basis for the grouping of costs (that is, for what type of product, for what purpose and at what stage of the production process).

The grouping of expenses by articles is used to determine the cost of certain types of products (units or the entire production), which is important for the analysis and operational management of the activities of individual areas, shops and the enterprise as a whole, for the organization of intra-economic analysis and planning for reducing the cost of specific products.

Thus, depending on the production need, the nomenclature of cost estimation items may change slightly. It depends on the specifics of technological processes and production features.

Валентина ШЕВЧУК
здобувач

Михайло ЛУЧКО
*доктор економічних наук, професор
завідувач кафедри фінансового контролю та аудиту
Західноукраїнського національного університету
м.Тернопіль, Україна*

ДО ПИТАННЯ АНАЛІЗУ ДІЯЛЬНОСТІ НЕПРИБУТКОВОГО КОМУНАЛЬНОГО МЕДИЧНОГО ЗАКЛАДУ

Розвиток ринкової економіки диктує свої умови функціонування, що поширюється також на заклади охорони здоров'я. У системі охорони здоров'я протягом довгого періоду часу домінували адміністративні методи управління. Такий підхід був основою екстенсивного розвитку та невідповідності медичної системи вимогам часу. Розвиток сучасної ринкової системи на основі економічних інструментів та важелів впливу стимулює розвиток нових медичних закладів та ступеня надання допомоги медичними закладами.

Основними вимогами часу стосовно медичних закладів є підвищення якості надання профільних послуг, оптимізації витрат та збільшення соціальних гарантій [4]. Такий підхід можливий лише із впровадженням новітніх систем управління комунальним медичним закладом, розробки спеціальних методів менеджменту на основі новітніх підходів, проте з врахуванням специфіки охорони здоров'я.

Вітчизняна структура охорони здоров'я перебуває на етапі реформування та створення нової моделі функціонування. Нова модель є більш наближеною до європейських стандартів та містить новітні практики в наданні медичної допомоги. Модернізація структури охорони здоров'я в комунальному медичному закладі полягає в налагодженні дієвої комунікації між пацієнтами, як споживачами послуг медичної установи та медичними працівниками, як надавачами цих послуг. Оскільки за новою реформою надходження коштів до неприбуткового комунального медичного закладу відбувається завдяки пацієнтам, то особливо важливого

**XI Міжнародна науково-практична Інтернет-конференція
«Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія»
1 грудня 2022 року, м. Тернопіль**

значення набуває процес отримання медичної допомоги та документальне підтвердження фактів здійснення лікування. Така комунікація відбувається на основі формування трикутника Споживач – Послуга – Постачальник.

С. О. Назарко зазначає, що «медичною послугою є продукція медичного закладу, яка полягає в поверненні здоров'я та забезпеченні звичайного життя населення» [3]. Постачальником виступає медичний заклад, як виробниче підприємство, що здійснює свою діяльність на основі злагоджених управлінських дій з врахуванням принципів маркетингу та менеджменту. Сучасні теоретики та практики виокремлюють ряд інноваційних підходів у системі управління, а саме логістичні підходи, тайм-менеджмент, проект-менеджмент, які з врахуванням специфіки галузі можуть бути застосовані і у неприбуткових медичних закладах. Основним напрямом маркетингових переваг у медичній галузі є якісні показники надання медичних послуг, адже саме вони є ключовим параметром звернення пацієнтів. За цими показниками пацієнти, як замовники послуг, оцінюють кінцевий результат [2].

Якість медичної системи у значному обсягу залежить від здатності пацієнтів отримувати кваліфіковану допомогу вчасно. Цей показник роботи медичної системи характеризується доступністю та кількістю закладів охорони здоров'я, їх географічним розташуванням, транспортним сполученням, забезпеченням профільними спеціалістами та лікарняними місцями, доступністю медикаментів. Для характеристики медичної системи України наведено показники зміни кількості закладів надання медичної допомоги на основі статистичної інформації протягом 2000-2021 років в таблиці 1. У таблиці міститься інформація про кількісні характеристики лікарняних закладів та лікарняних ліжок.

Таблиця 1

Показники кількості лікарняних закладів та лікарняних ліжок протягом 2000-2021 років [5; 6]

Рік	Кількість лікарняних закладів, тис. од.	Динаміка кількості лікарняних закладів, тис. од.	Приріст або зменшення кількості лікарняних закладів, %	Кількість лікарняних ліжок, тис. од.	Динаміка кількості лікарняних ліжок, тис. од.	Приріст або зменшення кількості лікарняних ліжок, %
2000	3,3	-	-	466	-	-
2005	2,9	-0,4	-12,12	445	-21	-4,51
2010	2,8	-0,1	-3,45	429	-16	-3,60
2015	1,8	-1	-35,71	333	-96	-22,38
2016	1,7	-0,1	-5,56	315	-18	-5,41
2017	1,7	0	0,00	309	-6	-1,90
2018	1,7	0	0,00	302	-7	-2,27
2019	1,6	-0,1	-5,88	295	-7	-2,32
2020	1,6	0	0,00	275	-20	-6,78
2021	1,2	-0,4	-25,00	245	-30	-10,91

Протягом 2000-2021 років значно зменшилась кількість закладів охорони здоров'я. На основі статистичної інформації наведеної у таблиці 1.1 простежується динаміка різкого зменшення кількості лікарняних закладів вторинної та третинної ланки. Аналізуючи представлені дані видно, що в 2000 р. існувало 3,3 тис медичних закладів, які розміщували 466 тис хворих. Уже через п'ять років їх кількість зменшилась на 12,02 %, а саме 0,4 тис. У 2015 р. кількість медичних закладів становила 1,8 тис одиниць, що на 35,71 % менше ніж в 2010 р. Це є одним із пікових періодів у зменшенні закладів охорони здоров'я. У наступні роки їх

**XI Міжнародна науково-практична Інтернет-конференція
«Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія»
1 грудня 2022 року, м. Тернопіль**

кількість залишалась приблизно на однакових показниках. Винятком став 2021 рік, який характеризується значним зменшенням закладів охорони здоров'я (на 25 % менше у порівнянні з досліджуваним попереднім роком, що становить 0,4 тис. одиниць). Значне зменшення лікарняних закладів зумовлено значною оптимізацією медичних установ, їх укрупненням та узагальненням. У графічному вираженні динаміка кількості лікарняних закладів представлена на рис. 1.

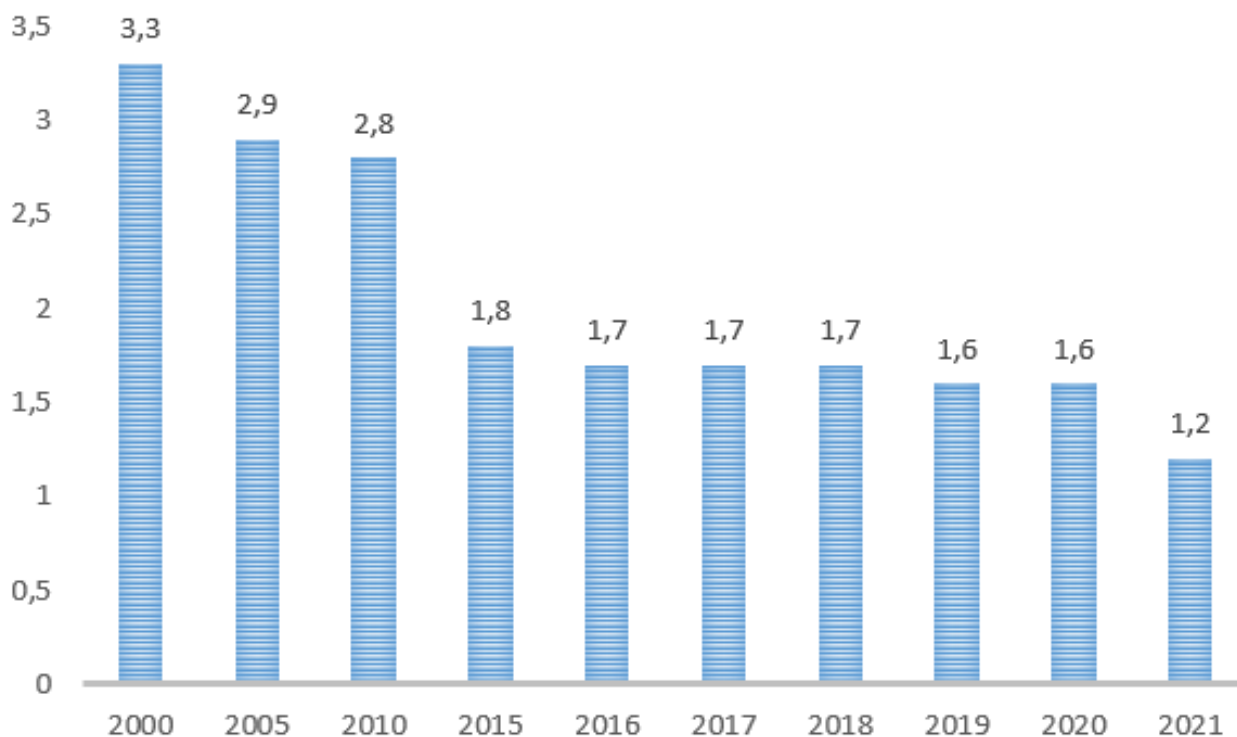


Рис. 1. Динаміка кількості лікарняних закладів протягом 2000-2021 років, тис. одиниць

Проте оцінювати кількість та якість лікарняних закладів тільки за кількісними показниками є доволі необ'єктивно. Їх роботу також варто вивчати у поєднанні з числовим вираженням лікарняних ліжок. Протягом 2000-2021 років кількість лікарняних ліжок також значно зменшилась, а саме в 2000 р. їх кількість становила 466 тис. одиниць, а в 2021 р. – лише 245 тис. одиниць. Така динаміка спостерігалась протягом усього періоду. В 2005 році кількість лікарняних місць становила 445 тис., в 2010 – на 3,6 % менше (429 тис. од.), в 2015 – на 22,38 % менше (тобто на 96 тис. од. менше (333 тис. одиниць).

У 2016 році кількість лікарняних місць зменшилась на 5,41 % (18 тис. од.), 2017 – 1,9 % (6 тис. од.), 2018 – 2,27 % (7 тис. од.), 2019 – 2,32 % (7 тис. од.), 2020 – 6,78 % (20 тис. од.). Найбільшого зменшення кількості лікарняних ліжок було досягнуто в 2021 році, а саме їх кількість становила 245 тис. од, що на 10,91 % менше у порівнянні з попереднім роком. Зважаючи на динаміку забезпечення лікарняними місцями 2021 рік можна вважати найбільш кризовим від початку медичної реформи. У графічному вираженні динаміка кількості лікарняних ліжок представлена на рисунку 2.

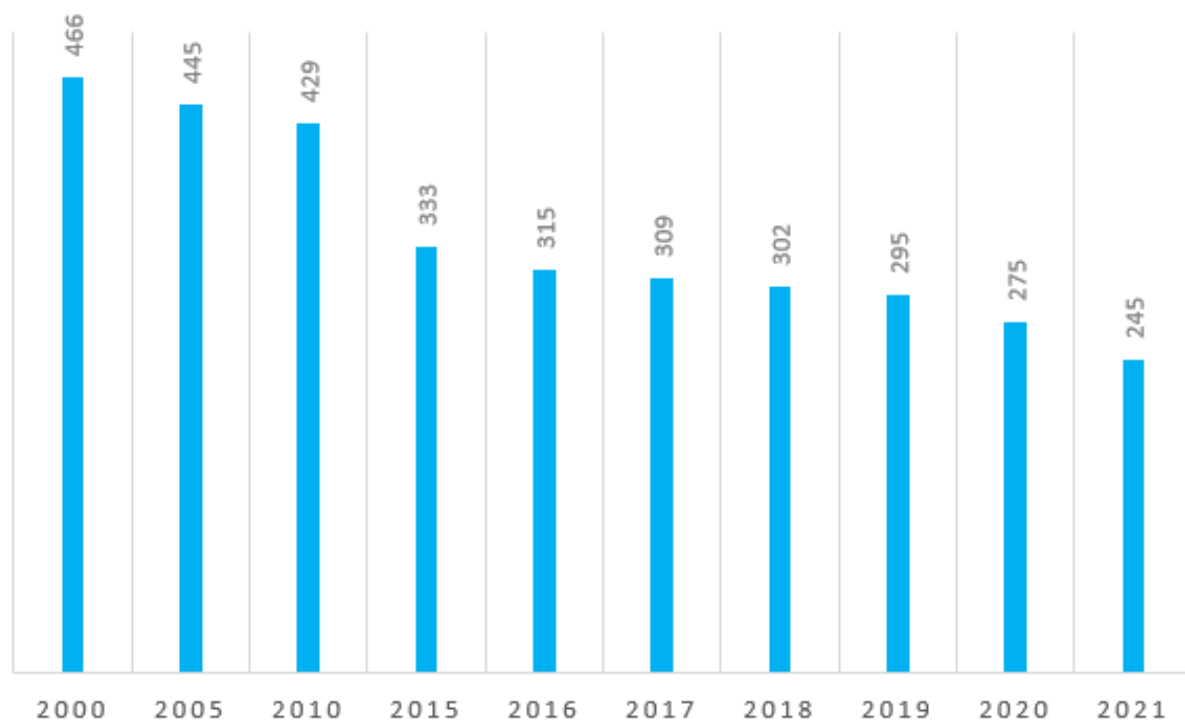


Рис. 2. Динаміка кількості лікарняних місць

Провівши детальний аналіз рисунків 1 та 2 можна зробити висновок, що незважаючи на однаковий рівень кількості медичних закладів, а саме 1,7 тис. одиниць, протягом 2016-2018 років кількість лікарняних місць продовжувала зменшуватись (з 315 тис. одиниць до 302 тис. одиниць). Значне зменшення лікарняного забезпечення показує гострий дефіцит медичних ресурсів, що в свою чергу може вплинути на якість та тривалість життя населення.

Ключовими факторами конкурентоспроможності закладів охорони здоров'я є:

- адміністративна ефективність (результативність використання наявних фінансових, кадрових, інформаційних ресурсів);
- медична ефективність (здатність вирішувати потреби споживачів шляхом надання лікувальних та консультативних послуг);
- економічна ефективність (здатність здійснювати медичну допомогу з оптимальним використанням ресурсів та фінансів);
- безпечність (надана медична допомога повинна мінімізувати ризики погіршення здоров'я);
- результативність (отримання найкращих результатів шляхом надання медичних послуг, які ґрунтуються на принципах доказової медицини та наукових знаннях);
- своєчасність (розробка оптимальних термінів отримання медичних послуг);
- рівність (медична допомога надається в однаковому обсягу не залежно від статі, раси, віросповідання, національності, соціально-економічного статусу та місця проживання);
- людиноцентричність (зорієнтованість медичної системи на особливості культурних та індивідуальних цінностей) [1].

На основі проведеного дослідження вітчизняної системи надання медичних послуг можна зробити висновки, що протягом останніх років відбувається значне зменшення медичних закладів та кількості лікарняних місць. Тому з метою ефективної комунікації в межах медичної системи необхідно ефективно застосовувати сучасні здобутки інформаційного забезпечення з метою ефективної комунікації між пацієнтами та закладами охорони здоров'я. Менеджмент

закладів охорони здоров'я, спрямований на якість, має цільове направлення на чотири основних вектори, а саме: забезпечення медичними препаратами та обладнанням; забезпечення кваліфікованого адміністративного персоналу; забезпечення профілактичної, діагностичної, лікувальної, реабілітаційної допомоги та догляду за хворими; контроль, оцінка та аналіз кожного виду діяльності.

Список використаних джерел:

1. Ефективне управління медичними закладами. Можливості МІС. URL : <https://euromd.com.ua/post-8164-efektivne-upravlinnya-medichnimi-zakladami-mozhливosti-mis>.
2. Зима І. Я. Механізми інституційної трансформації державного управління охороною здоров'я. Рівне, 2019. 248 с.
3. Назарко С. О. Ефективне управління медичним закладом в умовах реформування системи охорони здоров'я. Ефективна економіка. 2020. № 1. Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2020_1_23
4. Смирнов С. О., Бикова В. Г. Механізм економічного управління закладами охорони здоров'я. Управління розвитком. 2016. № 3. С. 78–83.
5. Статистичний щорічник України за 2020 р. Державна служба статистики України, 2021. 455 с. URL : https://ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/2021/zb/11/Yearbook_2020.pdf
6. Україна у цифрах. 2021. Статистичний збірник. Державна служба статистики України, 2022. URL : https://ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/2022/zb/08/zb_Ukraine%20in%20figures_21u.pdf

Валентина ШЕВЧУК
здобувач

Михайло ЛУЧКО
*доктор економічних наук, професор
завідувач кафедри фінансового контролю та аудиту
Західноукраїнського національного університету
м.Тернопіль, Україна*

ОСОБЛИВОСТІ ПРОЦЕСУ СТВОРЕННЯ НЕПРИБУТКОВОГО КОМУНАЛЬНОГО МЕДИЧНОГО ЗАКЛАДУ

Вітчизняна охорона здоров'я характеризується стрімкими трансформаційними процесами на основі загальноприйнятих світових методиках та практиках. Основні вектори трансформування спрямовані на органи державної влади, що зумовлює перерозподіл функціональних обов'язків підконтрольних установ та організацій, зміну напрямів їх впливу, збільшення залучення міжнародних організацій, вдосконалення підготовки медичних кадрів усіх рівнів, активізацію процесів децентралізації фінансування медичних закладів та розробку нової нормативної та правової системи у сфері охорони здоров'я.

Функціонування медичної системи у значному обсягу впливає на усі сфери національної економіки та визначає ефективність діяльності держави загалом та її населення зокрема. До одних із найбільш вагомих трансформаційних процесів у сфері охорони здоров'я можна віднести реформування діяльності медичних закладів. Протягом тривалого періоду в Україні більшість медичних установ різних рівнів надання послуг зосереджувались у власності держави. Проте розвиток ринкової економіки зумовив особливі вимоги в медичній сфері, чим зумовив низку векторів реформування та трансформації закладів охорони здоров'я. Водночас попит споживачів на якісні медичні послуги сформував нові вимоги до медичних установ.

Згідно закону України «Основи законодавства України про охорону здоров'я» заклади надання медичної допомоги можуть існувати у державній, приватній та комунальній власності [2]. Згідно чинного законодавства України закладам охорони здоров'я надається право перетворення у комунальні некомерційні підприємства відповідних територіальних громад. Такий перехід у форму комунальних некомерційних підприємств сприяє переходу підприємства до більшої самостійності, фінансової і господарської автономії й більшої управлінської гнучкості. Такий підхід стимулюватиме медичні заклади покращувати якість медичних послуг, збільшувати економічну ефективність, оптимізувати витрат бюджетних коштів та розширювати конкурентні переваги.

За своєю сутністю комунальна форма власності має ряд значних переваг. Особливо це проявляється на регіональному рівні, коли вона максимально наближена до територіальних громад. У статті 64 Господарського кодексу України визначається, що кожен господарюючий суб'єкт самостійно визначає властиву йому організаційну структуру, також у його компетенції формувати чисельність працівників і їх штатний розпис. В результаті значного реформування медичної системи дослідження роботи комунального медичного закладу стає об'єктом ряду науковців [1; 3].

Алгоритм процесу перетворення закладів охорони здоров'я із бюджетних в комунальні неприбуткові підприємства складається з ряду етапів. На першому етапі орган розпорядник закладу охорони здоров'я приймає відповідне рішення про необхідність перетворення. Документальним фактом обраного вектору дій стає рішення з положеннями про Припинення комунальної установи шляхом перетворення у комунальне некомерційне підприємство.

На другому етапі голова комісії з перетворень подає державному реєстратору протягом трьох днів із офіційного прийняття рішення документ про початок процесу перетворення. На цей період комісія з перетворення підприємства набуває усіх повноважень стосовно управління медичним закладом. Розпорядник бюджетної установи, а саме селищна, сільська, міська, районна або обласна рада, приймаючи рішення про перехід медичного закладу в комунальне неприбуткове підприємство зобов'язується створити комісію з перетворення та визначити порядок і терміни представлення кредиторам вимог до медичного закладу.

Третій етап передбачає проведення комісії з перетворення інвентаризації усього майна медичного закладу та розгляд наявних кредиторських вимог. Також комісія з перетворення на четвертому етапі здійснює оцінку наявного майна, це положення вступило в дію з 31 грудня 2018 р. За результатами перевірки на п'ятому етапі формуються передавальні акти до правонаступників, які визначають наявне майно, обов'язки та права. Саме цей документ повинен вміщувати перелік усіх прав й обов'язків, інформацію про рухоме та нерухоме майно, розмір пасивів які успадковує комунальне підприємство. Селищна, сільська, міська, районна чи обласна ради затверджують відповідним рішенням передавальний акт про актуальний стан медичного закладу у період проведення нових реєстраційних дій.

Наступним етапом процесу перетворення є прийняття рішення уповноваженим органом, тобто власником, або виконавчим органом рішення стосовно затвердження акту

передачі та формування статут нового підприємства. Окреслене рішення за своїм змістом є підтвердженням створення нового підприємства.

На сьомому етапі голова комісії з перетворення медичного закладу подає до державного реєстратора заяву, що містить дані про новостворену юридичну особу в результаті перетворення. Також на цьому етапі визначається неприбутковість організації чи установи. У момент реєстрації окреслених документів фактично створюється нова установа.

На заключному етапі відбувається ряд законодавчих дій. А саме уповноважений орган чи власник здійснюють безпосереднє внесення статутного капіталу, що було сформовано рішенням й статутом. Фінансове управління або власник за наявної необхідності можуть вносити зміни у фінансовій документації. Відділом кадрів медичного закладу вноситься реєстраційний запис, який містить зміну найменування неприбуткового комунального медичного закладу у внутрішніх документах та трудових книжках. На основі перетворення відкриваються нові розрахункові рахунки у банках, змінюються казначейські рахунки у відповідності до юридичного підґрунтя. Керівником новоствореного медичного закладу здійснюється подача та підготовка документів з метою отримання ліцензії на проведення медичної роботи, роботи з наркотичними препаратами й прекурсорами, адже термін дії старої ліцензії згідно Закону України «Про ліцензування видів господарської діяльності» є чинним лише протягом трьох місяців.

Відповідно до Закону України «Про ліцензування видів господарської діяльності» й постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Ліцензійних умов провадження господарської діяльності з медичної практики» при приєднанні, злитті чи реорганізації медичного закладу правонаступник, тобто створений неприбутковий комунальний медичний заклад має право провадити діяльність з метою забезпечення життя та здоров'я населення згідно попередньої ліцензії протягом трьох місяців. Відтак медичний заклад повинен отримати нову ліцензію передбачену чинним законодавством, а з закінченням терміну попередня втрачає чинність.

Відповідно до Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо управління об'єктами державної та комунальної власності» для неприбуткових комунальних медичних закладів рекомендованим є створення наглядової ради, як органу корпоративного управління. Оскільки чітких правил до функціонування та створення наглядової ради чинне законодавство не висуває, то територіальна громада, підпорядкуванню якої належить медичний заклад, самостійно розробляє умови його функціонування та повноваження.

Згідно Господарського кодексу України діяльність неприбуткового комунального медичного закладу здійснюється на основі статуту, в якому визначається предмет діяльності, з метою виключення імовірності виходу за окреслену межу. Статут неприбуткового медичного закладу обов'язково повинен вміщувати інформацію про:

- ✓ провадження медичної практики;
- ✓ інформацію про вибір показника надання допомоги у сфері медицини, а саме вторинний – спеціалізований або третинний – високоспеціалізований;
- ✓ вид медичної допомоги – амбулаторний або стаціонарний;
- ✓ перелік усіх інших видів діяльності в сфері медицини згідно чинного законодавства;
- ✓ проведення зовнішньоекономічної діяльності згідно чинного законодавства;
- ✓ інформацію про здійснення діяльності пов'язаної з придбанням, використанням, відпуском, перевезенням, зберіганням та знищенням психотропних речовин, наркотичних засобів та прекурсорів;
- ✓ переліку платних медичних послуг пацієнтам згідно чинного законодавства;
- ✓ переліку інших послуг медичного закладу для юридичних та фізичних осіб.

**XI Міжнародна науково-практична Інтернет-конференція
«Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія»
1 грудня 2022 року, м. Тернопіль**

Створення неприбуткових комунальних медичних закладів призводить до тримання ряду переваг чітко визначених у нормативних документах. Відтак, у відповідь на ринкові умови функціонування при переході з бюджетної установи до комунальних медичних закладів отримується низка позитивних ефектів, а саме:

- бюджетний заклад охорони здоров'я повинен дотримуватися суворих фінансових правил, зокрема щодо управління активами та фінансуванню закладу. Керівник бюджетного закладу охорони здоров'я має значно меншу свободу дій, ніж комунального медичного закладу. Крім того, вони мають більше свободи у формуванні кадрової політики та внутрішньої організаційної структури медичної установи;
- комунальний медичний заклад може надавати працівникам будь-які законні варіанти оплати праці;
- у відмінності від бюджетних установ, комунальний медичний заклад охорони здоров'я з фінансовою автономією приймають рішення на основі власних фінансових планів. Це дозволяє медичному закладу бути більш самостійним та гнучким при виборі управлінських рішень та обрання напрямку дій;
- підприємство має право об'єднуватися з іншими закладами охорони здоров'я, які діють як підприємства. Це дозволяє членам асоціації ділитися ресурсами, матеріалами та кваліфікованими кадрами між собою. Це також дозволяє їм співпрацювати для підвищення ефективності та спільного використання ресурсів, робочої сили та фінансових ресурсів між членами;
- комунальний медичний заклад має право найму та укладення договорів стосовно надання медичних послуг фізичними особами-підприємцями, які мають реєстрацію та діючу ліцензію про право на медичну практику [1, с. 166].

Окреслені переваги отримуються завдяки ефективнішій організаційній та правовій формі. Проте досконаліша форма організації роботи медичного закладу повинна впливати також на якість послуг, що надаються.

Список використаних джерел:

1. Обуховська Л. І. Виявлення переваг функціонування медичних закладів у формі комунальних підприємств. Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. Економічні науки. 2019. Вип. 4. С. 161–171
2. Основи законодавства України про охорону здоров'я : Закон України від 19.11.1992 р. Відомості Верховної Ради України, 1993, № 4, ст.19
3. Сазонець І. Л., Зима І. Я. Соціальні інститути в трансформації державної системи управління охороною здоров'я. Рівне : Волинські обереги, 2018. 168 с.

Svitlana YURCHYK
student at the West Ukrainian National University
Ternopil, Ukraine

ACTIVITIES OF TRANSPORT COMPANIES AS AN OBJECT OF INTERNAL AUDIT

Analyzing the existing approaches to understanding the activity of carrier enterprises as an object of internal audit, it should be noted that the organization of accounting of the main activities of carrier enterprises involves ensuring the display of information on all economic transactions determined by the type of activity of the carrier enterprise, from the conclusion of the contract, registration the primary document before determining the financial result of business operations, or its other end.

However, the listed signs and criteria require clarification and updating, since the main activity of carrier enterprises in modern conditions is more extensive and comprehensive, which requires accounting reflection based on the existing regulatory and legal framework. Accordingly, for a detailed analysis of the organizational aspects of accounting and internal audit of the activity of transport companies, it is necessary to find out, first, the industry specificities of the latter, because the subject and result of the activity of the carrier is the provision of freight transportation services - the transportation of goods by trucks.

Analyzing the transport market of Ukraine, it is necessary to determine the specific industry specifics. First, it is customer-oriented: in transport, the ability to offer the necessary combination of various transport services, types of transport required by the client is decisive in choosing a carrier. The next industry feature of this market is free pricing.

With the existing system of free pricing, each carrier company sets prices for transport services and other types of related services, taking into account the costs of activity, the level of the customer's ability to pay, the level of existing prices on the market, and others. By the way, in many countries, restrictions apply, as a rule, to certain types of transportation and for a certain period.

A peculiarity of the transport market can be considered the variability of the conditions on which agreements are concluded between cargo owners and carriers. The provision of services to each individual client has its own characteristics, which must be investigated and considered in the terms of the contract [3, p.220-226]. A special feature of transport markets is the close relationship between carriers providing transport services and commodity markets.

In the conditions of a market economy, requirements for the quality of services are determined by the objective market needs of cargo owners. The speed of delivery, delivery terms, consignments, cost of transportation, possibility of transshipment, formation of individual consignments of cargo for the final consumer depend, first, on where and under what conditions the realization of the cargo provided for transportation takes place.

Competition in the transport industry has become increasingly intense over the last decade, stimulating the process of industry consolidation, as evidenced by the formation of large transport and logistics companies, the growth of operations, the expansion of the range of services and the geographical diversification of business. A noticeable factor in the growth and competitiveness of the industry was the increase of assets by transport companies: the purchase of vehicles, the construction and lease of warehouse real estate, the expansion of the scope of activity and types of services, which is also confirmed by the data of the conducted survey of transport companies.

Considering the above, the object of accounting and internal audit of the activities of transport companies, in a broad sense, is the main activity defined by the company's charter, which should be considered taking into account the industry characteristics, since the specifics of the industry have a direct impact, in particular, on the legal regime of that or other type of economic activity. Thus,

considering the activities of transport companies as an object of accounting and auditing, taking into account the Law of Ukraine "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine" [1], accounting involves the process of registration, accumulation, summarization, storage and transmission of information about activities carrier companies to users to make management decisions. In turn, according to the Law of Ukraine "On Financial Reporting and Auditing" [2], an audit is an audit service for checking accounting data and indicators of financial reporting and/or consolidated financial reporting of a legal entity or representative office of a foreign business entity, or of another entity that submits financial statements and consolidated financial statements of the group, in order to express an independent auditor's opinion about its compliance in all material aspects with the requirements of national accounting regulations (standards), international financial reporting standards or other requirements.

Under certain conditions, the activity of carrier enterprises as an object of internal audit is the process of organizing an internal audit of the main activity of carrier enterprises, as a set of a number of economic operations for the provision of services, performance of works, sale of goods and material values, in the conditions of diversification of the types of activities of transport industries that ensure the formation of income, expenses and financial results and cause changes in the structure of assets, liabilities, and equity are aimed at increasing the financial stability of carrier enterprises.

Literature

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14> (дата звернення: 02.09.2022).
2. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про аудиторську діяльність» URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2738-15> (дата звернення: 08.08.2022).
3. Хмелевський О.В. Істотні умови договорів вантажних перевезень: обліковий та податковий аспект. Вісник Хмельницького національного університету. 2011. Т.3 № 6. С. 220-226.

Svitlana YURCHYK
student at the West Ukrainian National University
Ternopil, Ukraine

FEATURES OF THE ORGANIZATION OF INTERNAL AUDIT OF THE MAIN ACTIVITIES OF THE ENTERPRISE

The research of the vast majority of transport companies indicates the absence of an internal audit service in their organizational structure, the absence of a program, the procedure for conducting an internal audit, and the processing, research, generalization of the recommendations of scientists, leads to the conclusion that the organization of an effectively functioning internal audit system is a multi-level process, which includes the following stages:

- analysis and comparison of the objectives of the operation of the enterprise determined for the previous economic conditions, the previously adopted direction of development, the strategy with the types of activities, sizes, organizational structure, as well as with its capabilities;
- development and documentation of a new, in accordance with business conditions, business concept of the carrier company, as well as measures necessary for the development of the

chosen concept, with the aim of improving and increasing the efficiency of the company's activities, achieving strategic goals and strengthening its position on the market. Documenting the company's policies, developed on the basis of the analysis, for each aspect of activity (image, financial, production, sales, innovation, investment, accounting, personnel) will allow effective control of the carrier's activities;

- analysis of the effectiveness of the existing management structure and its adjustment. It provides for the development of regulations on the organizational structure of management with the definition of administrative, functional and methodical subordination of the areas of activity of its components, functional duties, regulations of their mutual relations, their rights and duties. It is necessary to develop (detail) a schedule of document flow, a staff list, job instructions with a clear indication of the rights, duties and responsibilities of each structural unit and employee. In the absence of the specified approach, it is impossible to carry out a clear coordination of the functioning of all control links;

- development of formal standard procedures for control of specific financial and economic operations to streamline the efficiency of resource management, assess the level of reliability of information as a basis for making management decisions;

- carrying out an internal audit of the carrier company according to the developed programs.

Among the issues to be developed, the most relevant for carrier companies are the determination of approaches to the formation of the internal audit service, its documentary support, clarification and coordination of the content of internal audit standards, based on industry needs.

In general, the formation of the internal audit service, the introduction of the position of the internal auditor of the carrier company can be carried out according to the following main stages: identification and clear definition of the scope of the internal auditor's issues; definition and detailing of the functions of the internal auditor, internal audit service; combining functions of the same type; development and documentary approval of the Regulation on the internal audit service; determination of cooperation schemes, determination of duties, rights and responsibilities of each structural unit of the internal audit service with the development of job instructions; integration of the internal audit service with other elements of the carrier's management process; development of internal audit provisions and the Code of Professional Ethics of internal auditors.

The place of internal audit in the organizational structure of the carrier company, its functional direction, number and qualification requirements for internal auditors depend, first of all, on the following factors: the purpose of creating an internal audit service, introducing the position of internal auditor; the role of the internal control system in enterprise management; organizational and legal form, size, resources, volumes and types of activity of the carrier company; locations of separate units or subsidiaries.

The key conditions for the successful functioning of the company's internal audit service are compliance with the requirements for its organization at the company and compliance with the principles of its effectiveness.

Among the principles of the effectiveness of the internal audit service of the carrier company, the following should be highlighted: the principle of responsibility, which provides for the establishment of responsibility for the performance of each control function assigned to the internal auditor as a subject of internal control; the principle of balance, which provides for the compliance of the duties of the internal auditor with the corresponding scope of rights and powers and vice versa; the principle of timely notification of deviations, which is especially relevant at the preliminary control stage; the principle of compliance of the controlling and controlled system, which provides for the adequacy of the internal audit system to the system of internal audit objects; the principle of comprehensiveness, which provides that objects of different types should be covered by the appropriate internal audit; the principle of division of duties, which provides for the impossibility of

assigning functions to one person at the same time, regarding the authorization of the operation, the display of the operation in the accounting registers, and ensuring the preservation of the assets obtained as a result of the operation; the principle of permission, which provides for the organization of mandatory provision of permission and approval of economic transactions by responsible persons within the limits of their powers.

The effectiveness of the internal audit will depend on the following factors:

- distribution of primary control functions between different employees;
- honesty, decency and interest of the enterprise's administration;
- the rationality and expediency of the distribution of control functions;
- quick response to changes in internal and external operating conditions of the carrier as factors of its modernization;
- giving priority attention to operations that are of strategic importance for the company's activity;
- rational organization of control with the aim of obtaining an economic effect (the costs of carrying out control procedures should not exceed the economic effect of the control);
- fixing each separate control function under one responsibility center, it is impossible to fix one function under two responsibility centers;
- the impossibility of terminating control procedures in connection with the withdrawal of individual subjects of internal control;
- the presence of a clear regulation of the company's control activity determines the effectiveness of the functioning of the internal audit unit.

Indicators that confirm the effectiveness of the internal audit service at the enterprise are: implementation of approved audit plans; the number of identified significant risks; the percentage of audit recommendations accepted and implemented by the management staff; the economic effect of the implementation of the recommendations; the number of repeated audit recommendations; satisfaction of audit clients.

Юрій ЯРИЙ
здобувач

Марія ШЕСТЕРНЯК
*кандидат економічних наук
доцент кафедри фінансового контролю та аудиту
Західноукраїнський національний університет
м.Тернопіль, Україна*

АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Зважаючи на перебування України у стані війни, щоденних руйнуваннях наявних у підприємств зони бойових дій основних засобів перед керівництвом постає чимало нових викликів та загроз. Попри першочергові завдання із збереження виробничих потужностей власних підприємств, колективів своїх працівників, релокації бізнесів у «відносно спокійних регіонах» залишається актуальним питання підвищення ефективності використання наявних основних засобів.

Для проведення ефективного аналізу структури і динаміки основних засобів підприємства джерелами інформації, як правило, виступають: погоджений бізнес-план та план

матеріально-технічного розвитку, форма звітності № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)», форма № 2 «Звіт про фінансові результати», форма № 5 «Примітки до річної фінансової звітності», зведена форма № 11–ОЗ «Звіт про наявність і рух основних засобів, амортизацію (знос)», форма № 2-кб (потужності) «Звіт про введення в дію основних фондів, будівель, споруд та потужностей», інформація про уцінку або дооцінку наявних на балансі основних засобів, заповнені та оформлені належним чином інвентарні картки з обліку основних засобів, при проведених ремонтах – відповідно проектно-кошторисна або технічна підтверджуюча документація та інші первинні та зведені документи, що застосовуються для цілей обліку наявності та руху основних засобів.

Дослідження показують, що більшість науковців пропонують розпочинати аналіз основних засобів із вивчення їх фактичної наявності у порівнянні із наявною обліковою інформацією, дослідження їхньої динаміки у часі та структури (активної та пасивної частини).

На підприємствах, як правило, основні засоби поділяють у відповідності до Наказу про облікову політику, а саме:

- промислово-виробничі основні засоби;
- непромислові основні засоби;
- основні засоби невиробничого призначення.

У випадку, якщо підприємство є промисловим, то промислово-виробничі засоби, що є на його утриманні формують виробничу потужність. Усі виробничі основні засоби поділяють на активну частину (яка представлена робочими машинами й виробничим обладнанням) і, відповідно, пасивну частину (тобто ті основні засоби, які не беруть безпосередньої участі у виробничому процесі).

Доцільно виділяти й інші підгрупи, які слід формувати відповідно до їхнього основного функціонального призначення (тобто, це будівлі і споруди виробничого призначення, окремі склади виробничих запасів та готової продукції, виробниче обладнання, окремі робочі та силові машини, вимірювальні інструменти та пристрої, автомобільний транспорт тощо).

Переконані, що така детальна класифікація потрібна для вияву прихованих можливостей для підняття ефективності застосування основних засобів на ґрунті оптимізації їхньої конструкції та структури. Особливу увагу при цьому варто звернути на коефіцієнти співвідношення активної і пасивної часток у загальній їх структурі, силових і продуктивних машин, адже саме від їхнього оптимального використання напряду залежать такі показники як фондовіддача, рентабельність основних засобів та в цілому фінансове становище підприємства.

Підсумувавши вищевказане зазначимо, що в загальному аналіз основних засобів повинен здійснюватися у наступній послідовності:

- 1) вивчається обсяг, структура і динаміка основних засобів підприємства;
- 2) в складі основних засобів аналізується питома вага активної і пасивної їх частини;
- 3) оцінюється рух і оновлення основних засобів на основі розрахунку наступних показників: коефіцієнту вибуття основних засобів, який характеризує частку основних засобів, що вибули за аналізований період; коефіцієнту введення в дію нових основних засобів, який характеризує частку введених основних засобів в загальній їх сумі; коефіцієнту оновлення основних засобів, який характеризує приріст нових основних засобів в загальній їх сумі; швидкості оновлення основних засобів, який характеризує середній період повного їх оновлення; коефіцієнт зносу основних засобів.

Вивчення стану основних засобів та їх використання є життєвою необхідністю для забезпечення подальшого їх відтворення та й взагалі є просто важелем підвищення ефективності функціонування підприємства.

Усі аналітичні показники стану й ефективності застосування наявних основних

засобів можна згрупувати у три комплексні групи, які розкривають:

- 1) забезпечення підприємства потрібними йому для провадження діяльності основними засобами;
- 2) ситуацію із наявністю та технічними характеристиками основних засобів;
- 3) продуктивність вжитку основних засобів.

Досліджуючи склад основних виробничих потужностей на підприємстві, їх потрібно поділити на активну й пасивну частини, обов'язково обчисливши частку кожної із попередньо названих груп. У подальшому потрібно детально вивчити зміну співвідношення між ними. Позитивною тенденцією в зміні основних засобів є перевищення темпів росту виробничих засобів порівняно з невиробничими, активної їх частини над пасивною. Це свідчить про правильну економічну політику підприємства щодо підвищення ефективності використання основних засобів. Хоча підвищення питомої ваги активної частини основних засобів характеризує прогресивність структури, ріст технічної оснащеності підприємства, сприяє збільшенню випуску продукції, росту фондівіддачі, але в той же час відсутність пасивної частини основних засобів, її низька частка свідчить про відсутність нормальних умов праці, веде до травматизму зниження продуктивності праці тощо.

Аналіз основних засобів починають з оцінки їх наявності, стану, структури і динаміки у звітному періоді. При цьому необхідно зрівнювати ритми їх переміни з динамікою збільшення вартості виготовлюваної готової продукції або об'ємів виготовлення продукції у натуральних показниках. Позитивною при цьому вважається ситуація, коли останній із зазначених показників буде мати більш високі темпи збільшення у порівнянні із основними засобами.

У наступному етапі для підсумовуючої оцінки змін основних засобів за звітний досліджуваний період і характеру цих змін необхідно обраховувати коефіцієнти оновлення основних засобів, їх введення, виходу, приросту та відтворення основних засобів.

Так, зокрема коефіцієнт оновлення (*К_{он}*) відображає інтенсивність оновлення основних засобів і обчислюється за формулою:

$$K_{он} = Z_{пост.} / Z_{кін.р.} \quad (1)$$

де *Z_{пост.}* – вартість основних засобів, що надійшли за відповідний період;

Z_{кін.р.} – вартість основних засобів на кінець року.

Цей коефіцієнт рекомендується розраховувати: за всіма основними засобами та названими вище групами промислово-виробничого призначення, зокрема активною їх частиною; за окремими групами промислово-виробничих засобів; за основними видами устаткування.

Разом з тим, коефіцієнт введення (*К_{вед}*) обчислюють як відношення введених в дію основних засобів до вартості засобів на кінець відповідного періоду:

$$K_{вед} = Z_{введ.} / Z_{кін.р.} \quad (2)$$

де *Z_{введ.}* – вартість введених в дію основних засобів.

Для повнішого аналізу доцільно порівняти коефіцієнт оновлення за активною частиною з коефіцієнтом оновлення за всіма основними засобами (промислово-виробничими) і вивчити, за рахунок якої саме частини основних засобів більшою мірою відбувається їх оновлення. Якщо отримаємо вищий коефіцієнт оновлення щодо частини основних засобів, що є активною, то це дає підставу для висновку, що оновлення основних засобів відбувається власне через активну частину (що при наявності всіх інших рівних умов має позитивну дію на показник фондівіддачі основних засобів).

Список використаних джерел:

1. Лучко М. Р., Жукевич С. М., Фаріон А. І. Фінансовий аналіз: навч. посіб. Тернопіль: ТНЕУ, 2016. 304 с.
2. Мних Є.В., Барабаш Н.С. Фінансовий аналіз : підручник. К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2014. 536 с.
3. Цал-Цалко Ю.С. Проблеми оцінки стану та ефективності використання основних засобів підприємства. Вісник ЖІТІ. 2001. № 15 С. 162.
4. Шестерняк М. М. Економічний аналіз: перспективи розвитку. *Збірник тез доповідей XV Ювілейної Міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених «Економічний і соціальний розвиток України у XXI столітті: національна візія та виклики глобалізації»*, (м. Тернопіль, ТНЕУ, 29-30 березня 2018 р.). Тернопіль: «Економічна думка ТНЕУ», 2018. С. 233-235. URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/28188/1/233.PDF>

Юрій ЯРИЙ
здобувач

Марія ШЕСТЕРНЯК
кандидат економічних наук
доцент кафедри фінансового контролю та аудиту
Західноукраїнський національний університет
м.Тернопіль, Україна

ДО ПИТАННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Наявність та рух основних засобів на підприємстві є одним із важливих чинників, що впливають на результати діяльності суб'єкта господарювання. В умовах воєнного часу підприємства вимушені переїздити та переміщувати свої виробничі потужності з одного регіону в інший. Відповідно виникає потреба у різних формах контролю за наявністю, рухом та використанням основних засобів. Так, зокрема система аудиту основних засобів має на меті підтвердження точності та раціональності ведення обліку на підприємстві, від чого залежить подальший процес відтворення, оновлення, поповнення та в підсумку – забезпеченість суб'єкта господарювання конкурентоспроможними та модерними засобами праці. Питання організації аудиту основних засобів є актуальним для кожного підприємства, позаяк від достовірності облікової інформації та їх показників залежить правильність формування фінансової звітності.

Існує думка, що «під аудитом основних засобів розуміють перевірку правильності оформлення первинних документів та організації бухгалтерського обліку основних засобів» [1, с. 24].

Метою аудиторської перевірки основних засобів є висловлення аудитором незалежної та об'єктивної думки щодо правильності їхньої оцінки, законності, повноти відображення показників основних засобів у фінансовій звітності, відповідності визначеній обліковій політиці та цілям діяльності підприємства.

Практика свідчить, що для правильної організації аудиту основних засобів на підприємстві слід визначити основні завдання, виконання яких допоможе аудиторіві отримати достовірну інформацію щодо наявності та руху основних засобів, а саме:

**XI Міжнародна науково-практична Інтернет-конференція
«Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія»
1 грудня 2022 року, м. Тернопіль**

- оцінка фактичної наявності основних засобів;
- дослідження технічного стану груп основних засобів;
- перевірка відповідності положенням визначеної облікової політики в частині основних засобів;
- перевірка права власності на основні засоби;
- перевірка правильності віднесення активів до основних засобів та їх класифікації;
- перевірка правильності відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку та документального оформлення з надходження, нарахування амортизації, внутрішнього переміщення, ремонту, вибуття основних засобів;
- зіставлення даних аналітичного обліку з даними синтетичного обліку;
- перевірка відповідності показників фінансової звітності з показниками синтетичного обліку;
- аналіз ефективності використання основних засобів на підприємстві.

При організації аудиту основних засобів, виходячи із вищевказаних завдань, потрібно врахувати, що об'єктами аудиту є наявність і стан збереження основних засобів, переміщення за різними каналами, оцінка та переоцінка основних засобів, витрати на поточний та капітальний ремонт основних засобів, їх модернізацію, реконструкцію та інші покращання, амортизація, ліквідація, реалізація чи інше вибуття основних засобів, а також стан оперативного, інвентарного, аналітичного та синтетичного обліку основних засобів, відображення інформації щодо основних засобів у фінансовій звітності.

Звернемо увагу, що на практиці аудитор отримавши пропозицію від підприємства-клієнта на проведення аудиту, насамперед, повинен зібрати інформацію про цього суб'єкта господарювання, ознайомитись із специфікою діяльності та сферою господарювання. І вже проводячи перевірку правильності ведення бухгалтерського обліку та повноти відображення у фінансовій звітності інформації про основні засоби аудитор має підтвердити повне дотримання підприємством-клієнтом нормативно-правових актів щодо бухгалтерського обліку, аудиту, регулювання діяльності та дотримання Міжнародних стандартів аудиту.

Для якісного та всебічного аудиту основних засобів потрібні достовірні джерела інформації. Вони напряму залежать від обсягів аудиту, його повноти та всеохоплення. Для проведення повного аудиту варто використати всю дозволена інформацію, яка торкається основних засобів підприємства.

Як правило, на підприємстві такою інформаційною базою можуть слугувати:

- затверджений та погоджений Наказ про облікову політику підприємства з відповідними додатками;
- усі первинні документи з обліку основних засобів, серед яких: накладні, акти приймання-передачі (внутрішнього переміщення); акти списання (ліквідації); довідки; акти переоцінки; рахунки-фактури; паспорти з технічними характеристиками інвентарних об'єктів; інвентарні картки обліку; описи інвентарних карток; акти інвентаризації та порівняльні відомості за результатами інвентаризації;
- інші облікові реєстри, що використовуються для відображення господарських операцій з обліку основних засобів;
- Головна книга;
- фінансова звітність у повному або скороченому обсязі: Баланс (Звіт про фінансовий стан) (форма № 1); Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (форма № 2); Звіт про рух грошових коштів (форма № 3); Звіт про власний капітал (форма № 4); Примітки до річної фінансової звітності (форма № 5);
- попередні акти та посвідки попередніх ревізій, аудиторські висновки й інша важлива документація, що узагальнює та підтверджує отримані результати контролю;

**XI Міжнародна науково-практична Інтернет-конференція
«Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія»
1 грудня 2022 року, м. Тернопіль**

- погоджені кошториси та затверджені завдання чи плани капітальних ремонтів основних засобів;
- при наявності страхові поліси, контракти на гарантійний супровід, угоди про оперативну оренду, різного роду патенти, свідоцтва тощо.

Функціонування будь-якого господарюючого суб'єкта значно залежить від нормативної бази, що регулює правові та економічні відносини підприємства з державою, з іншими підприємствами та організаціями, з трудовим колективом тощо.

Водночас варто відмітити, що для аудитора під час проведення аудиту основних засобів важливими є:

1) підтвердження правильності документального відображення та своєчасного віддзеркалення в обліку дій з основними засобами суб'єкта господарювання, їх придбання (або інше надходження), внутрішній рух і списання з балансу або інше вибуття;

2) дослідження правильності та точності арифметичних дій при розрахунку амортизації, а також своєчасності віддзеркалення суми зносу основних засобів у синтетичних відомостях;

3) дослідження доцільності та правомірності проведення усіх видів ремонтів та поліпшень наявних основних засобів, одночасний контроль сум витрат на капітальний ремонт (модернізацію), за правильністю та повнотою їх відображення;

4) дослідження правильності включення у фінансові результати доходів та витрат, що пов'язані із від вибуттям (в т.ч. і ліквідацією) основних засобів (активів, утримуваних для продажу);

5) інспекція процедури збереження наявних основних засобів;

6) дослідження передумов проведення та правильності власне розрахунків показників індексації основних засобів;

7) підтвердження або спростування законності і правильності висвітлення на рахунках обліку операцій, що характеризують рух основних засобів;

8) підтвердження своєчасності, повноти та правильності списання тієї частини основних засобів, що залишилася недоамортизованою, на фінансові результати діяльності суб'єкта господарювання [2].

Отже, проведення аудиту на підприємстві та отримання позитивного аудиторського висновку дасть підприємству впевненість у правильності та повноті відображення операцій в системі обліку, що пов'язані із наявністю та рухом основних засобів на підприємстві.

Список використаних джерел:

1. Евдокименко С.В. Аудит организации бухгалтерського учета в рамках действия П(С)БО 7 «Основные средства». *Аудитор України*. 2010. № 5. С. 24-31.
2. Whittington, P. & Pany, M. (2001). *Principles of auditing & other assurance services*. New York: Mc Graw-Kill. Coso.org. (2017). Welcome to COSO. [online] Available at: <https://www.coso.org/Pages/default.aspx> [Accessed 23 Sept. 2017].
3. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 р. (Відомості Верховної Ради (ВВР), 2018, № 9, ст.50), (із змінами і доповненнями), поточна редакція від 01.08.2021 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>
4. Лучко М.Р., Шестерняк М. М. Деякі аспекти обліку переоцінки основних засобів. *Науковий вісник Ужгородського університету*. Серія «Економіка». Випуск № 11. Ужгород, 2002. С. 194-197.
5. Міжнародні стандарти аудиту. *Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2016-2017 року. Частина I, Частина II, Частина III*. URL: <https://mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-auditu>

НАУКОВЕ ВИДАННЯ

**ХІ МІЖНАРОДНА НАУКОВО-ПРАКТИЧНА
ІНТЕРНЕТ-КОНФЕРЕНЦІЯ**

**«ОБЛІК, ОПОДАТКУВАННЯ І КОНТРОЛЬ:
ТЕОРІЯ ТА МЕТОДОЛОГІЯ»**

1 ГРУДНЯ 2022 р.

м. Тернопіль

Підписано до друку 06.03.2023 р.
Формат 60x90/16. Гарнітура Times.
Папір офсетний. Друк на дублікаторі.
Умов. друк. арк. 13,4. Обл.-вид. арк. 21,2.
Тираж 100 прим.

Видавець та виготовлювач
Західноукраїнський національний університет
вул. Львівська, 11, м. Тернопіль 46009

*Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи
до Державного реєстру видавців ДК № 7284 від 18.03.2021 р.*