

Міністерство освіти і науки України
Сумський державний університет

СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ Й ОПОДАТКУВАННЯ В УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ

Монографія

*За загальною редакцією
Т. Г. Савченка, І. М. Бурденко*

Рекомендовано вченою радою Сумського державного університету



Суми
Сумський державний університет
2020

УДК 657:336.221

C91

Рецензенти:

О. П. Славкова – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку Сумського національного аграрного університету;

І. О. Школьник – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри фінансів, банківської справи та страхування ННІ БТ «УАБС» Сумського державного університету;

Н. М. Шмиголь – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку та оподаткування Запорізького національного університету

*Рекомендовано до видання
вченою радою Сумського державного університету
(протокол № 13 від 20 червня 2019 року)*

Сучасні тенденції обліку, аналізу й оподаткування в умовах євроінтеграції : монографія / за заг. ред. Т. Г. Савченка, І. М. Бурденко. – Суми : Сумський державний університет, 2020. – 203 с.
ISBN 978-966-657-804-7

У монографії наведено теоретичне узагальнення та визначено шляхи розвитку окремих об'єктів обліку, звітності, контролю й аналізу діяльності суб'єктів господарювання, а також проблеми та перспективи розвитку оподаткування в Україні. Виявлено проблемні аспекти, систематизовано вітчизняний і зарубіжний досвід та зазначено напрямки вдосконалення організації обліку, звітності, аналізу й оподаткування в умовах активізації в Україні євроінтеграційних процесів.

Видання рекомендоване фахівцям у галузі обліку й оподаткування, студентам та аспірантам економічних спеціальностей, а також науковцям і викладачам закладів вищої освіти.

УДК 657:336.221

© Колектив авторів, 2020

© Сумський державний університет,
2020

ISBN 978-966-657-804-7

ЗМІСТ

ВСТУП.....	С. 5
РОЗДІЛ 1 ОРГАНІЗАЦІЯ Й УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ В ГАЛУЗЯХ ЕКОНОМІКИ.....	8
1.1 Справедлива вартість у процесі оцінювання одиниці, що генерує грошові потоки на зменшення корисності (<i>І. М. Бурденко</i>).....	8
1.2 Організація обліку та звітності соціально відповідальної діяльності (<i>О. В. Кравченко, Н. В. Овчарова, І. М. Харченко</i>).....	26
1.3 Імплементация міжнародних стандартів під час формування звітності банків (<i>Т. Г. Савченко, О. В. Мірошниченко</i>).....	64
1.4 Проблемні аспекти облікової ідентифікації, реєстрації та відображення у звітності логістичних витрат (<i>Ю. С. Серпенінова, І. О. Макаренко, А. С. Лінська</i>).....	88
РОЗДІЛ 2 АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ КОНТРОЛЮ ТА АНАЛІЗУ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ.....	124
2.1 Актуальні питання планування й аналізу витрат на якість обслуговування (<i>О. І. Гриценко</i>).....	124
2.2 Трансформація концептуальних засад контролю господарської діяльності підприємства в умовах євроінтеграційних перетворень вітчизняної економіки (<i>Ж. А. Олексіч</i>).....	145
2.3 Ризики економічної безпеки підприємства (<i>М. Л. Оніщенко, О. О. Дутченко, С. О. Шпіцглюз</i>).....	156

РОЗДІЛ 3	ПРОБЛЕМИ	Й	ПЕРСПЕКТИВИ	
РОЗВИТКУ	ОПОДАТКУВАННЯ	В	УКРАЇНІ.....	172
3.1	Економічна	ефективність	і доцільність	
	трансформації	податку	на прибуток підприємств	
	в умовах	євроінтеграції	(<i>А. В. Височина,</i>	
	<i>А. Д. Таранченко</i>).....			172
3.2	Перспективи	реформування	екологічного	
	податку	в Україні	в умовах євроінтеграції	
	(<i>Я. В. Самусевич, М. В. Солодуха, І. А. Теницька</i>)			183
ВИСНОВКИ.....				198

ВСТУП

Глобалізація в економіці переважно формалізується в межах трьох основних напрямків: розширення міжнародної торгівлі (реальна глобалізація), швидке розповсюдження інформаційних технологій (науково-технологічна та інформаційно-комунікаційна глобалізація) та стрімкого зростання міжнародних потоків капіталу (фінансова глобалізація).

Інтеграційні й глобалізаційні процеси у світі супроводжуються інтернаціоналізацією, консолідацією та технологізацією в усіх сферах бізнесу, зміною й удосконаленням нормативного та інформаційного забезпечення для ухвалення управлінських рішень, розширенням суб'єктів і об'єктів обліку, аудиту, аналізу й оподаткування. Саме ці процеси зумовлюють необхідність проведення реформ у напрямку стандартизації ключових економічних процесів, зокрема у сфері обліку, аналізу, аудиту та відповідального інвестування

Останні десятиліття характеризуються активною діяльністю європейського економічного співтовариства щодо гармонізації та уніфікації нормативного ландшафту, облікових систем і стандартів обліку, звітності, аудиту й відповідального інвестування. Потреба стандартизації в різних сферах вітчизняної економіки виходить на перший план, що сприяє створенню конкурентного середовища, позитивного інвестиційного клімату та узгодженню інтересів як внутрішніх, так і зовнішніх стейкхолдерів у процесі ухвалення рішень.

Поява нових об'єктів та суб'єктів у вітчизняній практиці обліку, контролю й оподаткування потребує удосконалення облікових положень, стандартизації та погодження вітчизняної нормативної бази зі стандартами Європейського Союзу. Крім того, сучасна політична й економічна ситуація в Україні загострює питання ефективного розвитку вітчизняних підприємств, функціонування яких відбувається в умовах невизначеності та ризиків, що потребує дослідження та оцінювання економічної безпеки суб'єктів господарювання.

Актуальність вирішення проблем науково-теоретичного обґрунтування й методологічного забезпечення обліку, аналізу та звітування за витратами на якість обслуговування, логістичних витрат, соціальної відповідальності, створення інституціонального забезпечення процесу відповідального інвестування компаній, оцінювання знецінення одиниці, що генерує грошові потоки, та економічної ефективності податку на прибуток і перспективи реформування екологічного податку, обумовили напрям та зміст досліджень, викладених у розділах цієї монографії.

Наведений матеріал систематизовано в трьох розділах монографії. Перший розділ присвячено окремим аспектам організації обліку, ідентифікації, реєстрації та відображення у звітності логістичних витрат, визначено особливості оцінювання та процедури знецінення одиниці, що генерує грошові потоки, досліджено питання організації обліку й звітності соціально відповідальної діяльності, а також поглиблено питання щодо розкриття банками інформації під час складання Звіту про

управління. У другому розділі монографії проведено аналіз витрат на якість обслуговування, визначено концептуальні засади контролю в управлінні підприємством, досліджено сутність і розроблено напрямки управління ризиками, пов'язаними з економічною безпекою підприємства. У третьому розділі досліджено актуальні питання та перспективи розвитку екологічного податку та економічну ефективність і доцільність трансформації податку на прибуток підприємств в умовах євроінтеграції в Україні.

Монографія підготовлена авторським колективом переважно зі співробітників кафедри бухгалтерського обліку та оподаткування Навчально-наукового інституту бізнес-технологій «УАБС» Сумського державного університету у такому складі: д-р екон. наук, проф. Т. Г. Савченко, д-р екон. наук, доцент І. О. Макаренко, канд. екон. наук, доцент І. М. Бурденко, канд. екон. наук, доцент О. І. Гриценко, канд. екон. наук, доцент О. В. Кравченко, канд. екон. наук, доцент Ю. С. Серпенінова, канд. екон. наук А. В. Височина, канд. екон. наук О. О. Дутченко, канд. екон. наук О. В. Мірошниченко, канд. екон. наук Н. В. Овчарова, канд. екон. наук Ж. А. Олексіч, канд. екон. наук М. Л. Оніщенко, канд. екон. наук Я. В. Самусевич, І. М. Харченко, А. С. Лінська, А. Д. Таранченко, М. В. Солодуха, І. А. Теницька, С. О. Шпіцглуз.

Видання рекомендовано фахівцям у галузі обліку й оподаткування, студентам та аспірантам економічних спеціальностей, а також науковцям і викладачам закладів вищої освіти.

РОЗДІЛ 1 ОРГАНІЗАЦІЯ Й УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ В ГАЛУЗЯХ ЕКОНОМІКИ

1.1 Справедлива вартість у процесі оцінювання одиниці, що генерує грошові потоки на зменшення корисності

Сучасні світові тенденції розвитку теоретичних і практичних засад оцінювання полягають у впровадженні в обліковий процес та процес ухвалення управлінських рішень концепції справедливої вартості й оцінювання за справедливою вартістю. Міжнародні стандарти фінансової звітності наголошують на необхідності додержання усіма суб'єктами господарювання принципів обліку та справедливого оцінювання активів і зобов'язань.

Оцінювання активів та зобов'язань, що базується на справедливій вартості, має прогностичну цінність, тому що допомагає передбачати майбутні грошові потоки, а інформація, яка ґрунтується на справедливій вартості, є релевантною та порівняною. Справедливі цінності нейтральні, тому що залежать від характеристик активу або зобов'язання.

Уведення міжнародних стандартів МСФЗ 13 і ГААП 157 зумовило становлення концепції справедливої вартості та оцінювання на її основі. Проте самі стандарти були наслідком процесів глобалізації й уніфікації методів оцінювання.

К. Нобес здійснив перше значне дослідження основ оцінювання активів у Великобританії та стверджував, що активи, які можуть бути проданими та для яких є надійна ринкова ціна,

варто обліковувати за справедливою вартістю [1]. С. Пенман [2] і С. Манько [3] детально описали переваги й недоліки оцінювання за справедливою вартістю. Р. Грачова [8], Ю. Литвінець, І. Іващенко та інші розглянули методики оцінювання нефінансових активів на зменшення корисності. Проте більшість вітчизняних та іноземних науковців займалися вимірюванням справедливої вартості для окремих об'єктів нефінансових активів. Питання обґрунтування методики оцінювання справедливої вартості для одиниці, що генерує грошові потоки, залишається майже недослідженими.

Можна зауважити, що зміна концепцій оцінювання із історичної вартості на справедливу була спричиненою об'єктивними факторами світової економіки, що не втратили своєї актуальності до сьогодні. Яскравим прикладом є той факт, що облік за історичною (первісною) вартістю сприяв формуванню «інфляційної власності», зокрема його вважають однією з причин кризи 1997–1998 рр. у Азійсько-Тихоокеанському регіоні, що активізувала процес розроблення МСФЗ [4].

Зауважимо, що дослідження науковців щодо готовності застосування справедливої вартості для управління активами й доходами свідчать, що переважна кількість респондентів згодні застосовувати в обліку справедливу вартість для оцінювання активів, зобов'язань і доходів (рис. 1).



Рисунок 1 – Готовність підприємств використовувати в обліку справедливу вартість для управління доходами й активами/пасивами [5]

Як свідчать дані, 51 % респондентів готові використовувати на підприємстві в обліку справедливу вартість для оцінювання активів, зобов'язань й доходів. Лише 11 % респондентів проти та 1 % виявили категоричне небажання й недовіру до оцінювання за справедливою вартістю, вважаючи, що в обліку не має маніпулювання даними.

Підхід до історичної вартості не має сенсу без взаємозв'язку між фінансовими результатами діяльності фірми та ринковою капіталізацією. Проте історичний облік витрат є еталоном, і зростає розрив між ринковою капіталізацією фірм та балансовою вартістю на основі обліку історичної вартості.

Водночас, справедливу вартість не можна ототожнювати з ринковою. Справедлива вартість потребує наявності оцінки, справедливої для двох конкретних зацікавлених, обізнаних, незалежних сторін з урахуванням відповідних переваг або недоліків, що кожна одержить від операції. Хоча ринкова вартість може відповідати цим критеріям, це не завжди так. Справедливу вартість часто використовують для оцінювання корпоративних угод, якщо певна синергія між двома сторонами може означати, що ціна, справедлива для них, є вищою, ніж можлива ціна на більш широкому ринку. Іншими словами, може бути сформованою спеціальна вартість. Ринкова вартість потребує, щоб цього елемента спеціальної вартості не враховували, але він є частиною оцінки справедливої вартості [6].

Справедлива вартість є мірою поточної ринкової вартості, але всі методи поточної вартості не відображають справедливої вартості. У фінансовій звітності під час оцінювання активів використовують певні поточні оцінювання для визначення вартості окремих об'єктів обліку суб'єктів господарювання, властивих базовій моделі обліку, – за історичною собівартістю. Саме ці методи дозволяють наблизити вартість об'єктів обліку до справедливої. Порівняємо основні характеристики базового й альтернативного підходів на прикладі обліку необоротних активів (табл. 1).

За даними таблиці 1, базовий та альтернативний методи мають значні відмінності, зокрема обов'язковість проведення,

критерії суттєвості, порядок відображення, процедуру визначення справедливої вартості.

Таблиця 1 – Порівняльна характеристика базового й альтернативного підходів до оцінювання необоротних активів

Характерна ознака	Базова модель – за історичною собівартістю	Альтернативна модель – за справедливою вартістю
Сутність моделі	Після визнання активом об'єкт основних засобів потрібно обліковувати за його собівартістю мінус будь-яка накопичена амортизація та будь-які накопичені збитки від зменшення корисності	Після визнання активом об'єкт основних засобів, справедливу вартість якого можна достовірно оцінити, необхідно обліковувати за переоціненою сумою, що є його справедливою вартістю на дату переоцінювання мінус будь-яка подальша накопичена амортизація й подальші накопичені збитки від зменшення корисності

Продовження таблиці 1

Характерна ознака	Базова модель – за історичною собівартістю	Альтернативна модель – за справедливою вартістю
Стандарт, який регулює застосування	ПСБО 7, 8, 28 «Зменшення корисності», ПСБО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» ПСБО 32 «Інвестиційна нерухомість»	ПСБО 7, 8
Обов'язковість застосування	Обов'язково	За рішенням суб'єкта господарювання
Частота проведення оцінювання	За наявності зовнішніх чи внутрішніх ознак на знецінення/зменшення корисності	Суттєва різниця між справедливою та балансовою вартістю
Поріг суттєвості	Немає	Величина, що дорівнює 1 % чистого прибутку (збитку) підприємства, або величина, що дорівнює 10% відхилення залишкової вартості об'єктів від їх справедливої вартості
Вартості, використовувані для оцінювання	Вартість очікуваного відшкодування	Справедлива вартість

Продовження таблиці 1

Характерні ознаки	Базова модель – за історичною собівартістю	Альтернативна модель – за справедливою вартістю
Об'єкти оцінювання	Окремий об'єкт обліку або група об'єктів, що генерують грошові потоки	Група основних засобів, до якої належить окремий об'єкт, за яким відбулися суттєві зміни в балансовій вартості
Порядок відображення результатів	Втрати від зменшення корисності активу визнаються іншими витратами (субрахунок 972 «Втрати від зменшення корисності активів»)	Включаються до складу капіталу в дооцінках і відображають в іншому сукупному доході, а суму уцінки – в складі витрат (975)
Суб'єкти проведення оцінювання	Внутрішні	Зовнішні
Документальне оформлення	Акти, що засвідчують факт коригування вартості	Документи, що засвідчують факт надання послуг з експертного оцінювання майна (договір, акт про виконання робіт, висновок про вартість майна)

Джерело: складено автором.

Проте, незважаючи на їх відмінність потрібно зауважити, що і базовий, і альтернативний методи оцінювання спираються на справедливу вартість. Так, застосовуючи базовий метод, обов'язково необхідно переглядати необоротні (нефінансові активи) щодо втрати їх корисності. Водночас уособлення

справедливої вартості відбувається через застосування вартості очікуваного відшкодування.

Зменшення корисності визначають за певним алгоритмом (рис. 2).

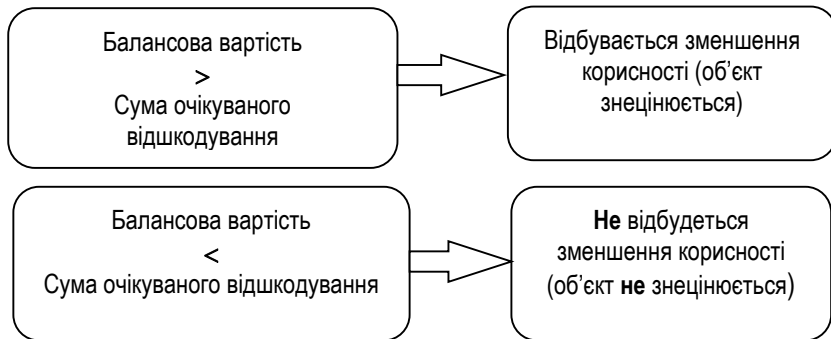


Рисунок 2 – Алгоритм визначення зменшення корисності необоротних активів

Якщо говорити про застосування справедливої вартості для нефінансових активів, то очевидно, що цей вид вартості є досить непопулярним і складним для застосування у вітчизняному обліку. Крім того, немає методичних рекомендацій до її визначення, а також переліку та форми документів, що є основою для відображення в обліку результатів оцінювання за справедливою вартістю. На нашу думку, найбільш реальним є оцінювання нефінансових активів із застосуванням базового методу, але зі щорічною процедурою перегляду на знецінення або зменшення корисності.

Заслуговує на увагу більш детальне дослідження тестування на зменшення корисності одиниці, що генерує грошові потоки (далі ОГГП), – мінімальна група активів,

використання якої приводить до збільшення грошових коштів окремо від інших активів (груп активів) [7].

На практиці за ОГПП зазвичай беруть усе підприємство, тому що виробництво кінцевого продукту пов'язує між собою здебільшого всі підрозділи: в одному виготовляють напівфабрикати, в другому здійснюють доопрацювання, в третьому – пакування та складування. Група підприємств, що утворює вертикально інтегрований холдинг, не може бути роздробленою на декілька одиниць: такий холдинг є повністю одиницею, що генерує грошові потоки. Причина цього – трансфертне ціноутворення [8].

Наприклад, три пивоварні заводи пивоварної компанії функціонують у різних містах, але забезпечуються солодом (основною сировиною для виробництва пива) з центрального солодового заводу за потреби, залежно від попиту на пиво та наявності готового солоду для централізованих поставок. Незважаючи на те що кожен пивоварний завод самостійно генерує грошові потоки, вони залежать не лише від ринкового попиту на пиво в конкретній місцевості. Значний вплив мають централізовані поставки сировини, що не дозволяють ідентифікувати грошові потоки одного заводу окремо від грошових потоків інших. Тому сукупні активи всіх трьох заводів необхідно кваліфікувати як єдину ОГПП[9].

Як визначити розмір збитку від зменшення корисності ОГПП? Вітчизняний і міжнародні стандарти передбачають для цього розрахунок вартості очікуваного відшкодування. Звернемо

увагу на умови, за яких вартість очікуваного відшкодування окремого активу не може бути визначеною:

а) вартість активу під час використання не можна оцінити як близьку до його справедливої вартості за вирахуванням витрат на продаж (наприклад, якщо майбутні грошові потоки від безперервного використання активу настільки малі, що їх можна не брати до уваги);

б) актив не генерує надходження грошових коштів, що не залежать від надходжень грошових коштів від інших активів.

У такому разі вартість під час використання, а отже, суму очікуваного відшкодування, можна визначити лише для ОГГП.

Ідентифікуючи, чи залежать надходження грошових коштів від активу (або групи активів), суб'єкт господарювання враховує різні чинники, зокрема як організований управлінський облік у суб'єкта господарювання (наприклад, за асортиментом продукції, видами господарської діяльності, окремим розміщенням, районами чи регіональними зонами або іншим способом) або як управлінський персонал ухвалює рішення про безперервне використання активів та операцій чи їх ліквідацію.

Тестування ОГГП на знецінення аналогічне перевірці на знецінення окремого активу. Балансову вартість ОГГП потрібно визначати відповідно до визначення вартості очікуваного відшкодування ОГГП. Балансова вартість ОГГП містить у собі балансову вартість лише тих активів, що можна класифікувати як активи такої групи, або її визначають шляхом розподілу

балансової вартості активів на обґрунтованій та послідовній основі (рис. 3).



Балансова вартість одиниці, що генерує грошові кошти:	
	містить у собі балансову вартість лише тих активів, що можна прямо розподілити на одиницю, яка генерує грошові кошти (або віднести до неї на обґрунтованій та послідовній основі) і які генеруватимуть майбутні надходження грошових коштів, оцінені під час визначення вартості при використанні одиниці, що генерує грошові кошти
	не містить у собі балансової вартості будь-якого визнаного зобов'язання, якщо суму очікуваного відшкодування одиниці, що генерує грошові кошти, можна визначити, не враховуючи цього зобов'язання

Рисунок 3 – Балансова вартість одиниці, що генерує грошові потоки

Іноді з практичних міркувань суму очікуваного відшкодування ОГТП визначають з урахуванням активів, що не є складовою цієї одиниці (наприклад, дебіторської заборгованості або інших фінансових активів), чи визнаних зобов'язань (наприклад, кредиторської заборгованості, пенсії та ін.).

ПСБО 28 «Зменшення корисності активів» і МСФЗ 36 «Зменшення корисності активів» визначають суму очікуваного відшкодування як більшу з двох оцінок: чиста вартість реалізації активу або вартість (цінність) використання активу.

Відповідно до вітчизняного положення чиста вартість реалізації активу базується на цінах активного ринку без очікуваних витрат на реалізацію. До витрат на реалізацію належать витрати, що можна прямо пов'язати з продажем активу, за винятком фінансових витрат і витрат із податку на прибуток.

У МСФЗ 36 цю вартість називають справедливою. Найкращим свідченням справедливої вартості активу за вирахуванням витрат на його продаж є ціна за договором, що має обов'язкову силу, про продаж в угоді між добре поінформованими, бажаючими зробити таку угоду сторонами, скорегована з урахуванням додаткових витрат, безпосередньо спрямованих на вибуття цього активу. Отже, будемо вважати, що вартість, визначена в ПСБО 28 як «чиста вартість реалізації активу», тотожна справедливій вартості, застосовуваній у МСФЗ 36.

Чисту вартість реалізації активу можна визначити, навіть якщо актив не продають на активному ринку. У цьому разі сумою очікуваного відшкодування активу можна вважати суму його вартості при використанні (рис. 4).

Розрахунок вартості використання передбачає визначення грошових потоків. Склад потоків грошових коштів надано у таблиці 2.

Відповідно до визначення вартості використання активу необхідно визначити прогностичні грошові потоки. Водночас, оцінюючи вартість використання, суб'єкт господарювання повинен:

- а) базувати прогностичні оцінювання грошових потоків на обґрунтованих і прийнятних припущеннях, що відображають *найкраще оцінювання управлінським персоналом комплексу економічних умов, актуальних упродовж решти строку корисної експлуатації активу;*

Ситуація. Визначення чистої вартості реалізації активу

Компанія «А» працює в орендованих приміщеннях. Їй належить комп'ютерний комплекс, розміщений в одному відділі. Такі комплекси продаються на ринку як завершені комплекси активів.

Професійні оцінювачі розрахували, що комплекс можна продати за 200 000 грн. Їх гонорар за проведення оцінювання – 1 000 грн. Компанія повинна буде демонтувати устаткування й поставити його покупцеві. Демонтаж і доставка коштують 5 000 грн. Спеціальна упаковка – ще 6 000 грн, а витрати на юридичне обслуговування – 2 500 грн.

Рішення

Таблиця – Розрахунок чистої вартості реалізації активу

Показники для розрахунку чистої вартості реалізації активу	Сума, грн
Ціна продажу	200 000
Проведення оцінювання	(1 000)
Демонтаж і доставка	(5 000)
Упаковка	(6 000)
Юридичне обслуговування	(2 500)
Чиста вартість реалізації активу	185 500

Рисунок 4 – Визначення чистої вартості реалізації активу/справедливої вартості

б) базувати прогностні оцінювання грошових потоків на останніх фінансових бюджетах або прогнозах, що охоплюють *період максимум п'яти років*, якщо триваліший період не виправданий. Водночас не можна вносити до них будь-які майбутні надходження або вибуття грошових коштів, очікуваного через майбутню реструктуризацію або підвищення результатів діяльності активу, визначених згідно з оцінками. Якщо в підприємства є досвід визначення суми очікуваного відшкодування активу й розрахунки, що свідчать про достовірність оцінювання майбутніх грошових потоків, то таку

оцінку можна визначити на підставі фінансових планів підприємства, що охоплюють період, більший за п'ять років;

Таблиця 2 – Склад потоків грошових коштів ОГГП

Потоки грошових коштів активу та одиниці, що генерує грошові кошти	
<i>Включають:</i>	<i>Не включають:</i>
Надходження грошових коштів від використання активу - виручка від реалізації продукції (робіт, послуг), отриманою з використанням цього активу або ОГГП	Майбутнє вибуття грошових коштів чи пов'язаних із ними заощаджень витрат (наприклад, зменшення витрат на персонал)
Надходження від продажу активу в кінці періоду його експлуатації	Потоків, пов'язаних з удосконаленням і модернізацією активу
Вибуття грошових коштів, безпосередньо пов'язаних із надходженнями:	Потоків від фінансової діяльності – залучення й повернення кредитів, виплати відсотків тощо
а) змінні витрати на виробництво продукції (робіт, послуг)	Сплати (відшкодування) податку на прибуток
б) витрати на планово-профілактичні ремонти	Потоків від майбутньої реструктуризації
	Надходження грошових коштів від активів, які генерують надходження грошових коштів і не залежать від активу, що переглядають (наприклад, фінансових активів, таких як дебіторська заборгованість)
	Вибуття грошових коштів, пов'язаного із заборгованостями, вже визнаними як зобов'язання (наприклад, кредиторської заборгованості, забезпечення)

Джерело: складено автором.

в) екстраполювати перспективні оцінки, що базуються на бюджетах (прогнозах), *застосовуючи постійний або зменшений*

темпи зростання на наступні роки, якщо зростаючий темп не виправданий. Темп зростання не повинен перевищувати довгострокового середнього темпу зростання щодо видів продукції, галузей або країни (чи країн), у якій діє суб'єкт господарювання, або щодо ринку, на якому використовується актив, якщо зростаючий темп не виправданий.

Суму втрат від зменшення корисності групи активів, не розподілену на окремий актив групи, розподіляють на інші активи групи пропорційно їх балансовій вартості. Наприклад, активи загальногосподарського призначення (адміністративна будівля, офісні меблі, офісне обладнання тощо, іншими словами, все, що ми називаємо корпоративними активами) не генерують і через специфіку їх призначення не можуть генерувати грошових потоків самостійно.

Порядок тестування на знецінення одиниці, що генерує грошові потоки, здійснюють у певній послідовності (рис. 5).

Розподіляючи збиток (втрати) від зменшення корисності ОГП, суб'єктові господарювання не варто зменшувати балансову вартість активу до нижчої за найбільшу з таких величин:

а) його справедливої вартості за вирахуванням витрат на продаж (якщо її можна визначити);

б) вартості активу при використанні (якщо її можна визначити);

в) нуля.



Рисунок 5 – Методика тестування на зменшення корисності ОГГК

Застосування справедливої вартості в обліку є доцільним та обґрунтованим. Облік за справедливою вартістю можна розглядати як зміну парадигми в контексті фінансової звітності, що відштовхує її від історичної спрямованості та наближає до звітності, яка містить перспективу поточної цінності ОГП. Проте визначення справедливої вартості в разі застосування альтернативного підходу є досить складною процедурою, що потребує додаткових фінансових ресурсів і зустрічає певну протидію в самих суб'єктів господарювання. На нашу думку, застосування в межах базового методу справедливої вартості є можливим та обов'язковим. Недодержання норм П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» призводить до викривлення вартісних показників фінансової звітності суб'єктів господарювання та знижує її інформаційну цінність для ухвалення управлінських рішень. Детальний розгляд методики визначення справедливої вартості й втрат від зменшення корисності ОГП дозволяє уніфікувати процедуру тестування на зменшення корисності ОГП.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Nobes C. Asset Measurement Basesin UK and IASC Standards. London : Certified Accountants Educational Trust, 2001.
2. Penman S. Financial Reporting Quality: Is Fair Value a Plusor a Minus? London : ICAEW Information for Better

- Markets Conference, December 18-19, 2006. URL: <http://www.icaew.co.uk/index.cfm?route=143928>.
3. Манько С. Бухгалтерские оценки по справедливой стоимости в условиях финансового кризиса URL: <https://finotchet.ru/print/articles/529>.
 4. Воронина Л. А. Понятие бухгалтерских оценок и их развитие. *Международный бухгалтерский учет*. 2006. №12 (96). С. 22-26.
 5. Tang J., Leong N., Pan, G., OwYong K. K., Lim C. Y. Infairvalueetrust, ornot. URL: https://ink.library.smu.edu.sg/cgi/viewcontent.cgi?article=2554&context=soa_research
 6. Kaur J. The Fairness of the Fair Value Concept. *International Journal of Business and Commerce*. Vol. 3, No. 3: Nov 2013. P. 1-10.
 7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів»: Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2004 р. № 817. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05>.
 8. Грачова Р. Вивчаємо МСФЗ: Знецінення активів: IAS36 «Impairment of assets». *Дебет-Кредит*. № 35. 2006. URL: <http://dtk.com.ua/show/1cid02689.html>.
 9. Штурмина О. С. Международные стандарты учета и финансовой отчетности. Ульяновск : УлГТУ, 2010. 247 с. URL: <http://eclib.net/55/43.html>.

1.2 Організація обліку та звітності соціально відповідальної діяльності

Сучасний етап розвитку вітчизняного суспільства супроводжується зростанням рівня соціально відповідальної діяльності (СВД), спрямованої на ефективне стратегічне управління підприємством завдяки задоволенню інтересів різних стейкхолдерів на взаємовигідних умовах для досягнення максимальних соціально-економічних результатів, сприяння сталому розвитку.

Безпосередньо поняття соціальної відповідальності організацій документально закріплено в міжнародних стандартах, що мають обов'язковий або рекомендаційний характер: ІС CSR08260008000 «Соціальна відповідальність організації. Вимоги» [8]; ISO 26000:2010 «Керівництво із соціальної відповідальності» [9]; SA8000:2008 «Соціальна відповідальність 8000» або «Соціальний захист», який містить вимоги до соціальної відповідальності [10]; AA1000SES Global Standard in Stakeholder Engagement (Стандарт взаємодії із зацікавленими сторонами), розроблений Інститутом соціальної та етичної звітності (Institute of Social and Ethical Accountability – «AccountAbility», Лондон) [11].

Положення міжнародних стандартів спираються на соціальний облік, а його розвиток перебуває на емпіричному етапі, тобто пошуку схем відображення й групування облікових даних. Недостатня розробленість теоретично-методологічних аспектів соціального обліку та звітності, велика практична

необхідність його застосування під час формування корпоративної соціальної звітності свідчать про на актуальність цього питання.

Соціальний обліковий аспект проявляється на різних рівнях: на макрорівні через взаємодію підприємства з державними органами, профспілками, на якому зростання довіри сприяє соціальній стабільності суспільства), на мікрорівні, на якому створення та накопичення соціального капіталу дозволяє суб'єктам господарювання максимізувати прибутки й ефективніше протистояти негативним зовнішнім впливам (табл. 1).

Таблиця 1 – Результати оцінювання позитивного впливу соціально відповідального бізнесу на показники діяльності підприємств [24]

Показники діяльності підприємств	Позитивний вплив СВБ, % опитаних
Репутація фірми	93,6
Рівень поінформованості про бренд	86,2
Відносини з владою	85,5
Конкурентоспроможність	83,3
Інновації	83,0
Доступність ЗМІ	82,8
Задоволеність покупців	81,7
Продуктивність	80,4
Продажі	80,2
Відносини з інвесторами	78,9
Прибутки	77,7
Доступ до ринку	71,3

В Україні концепція соціальної відповідальності лише починає поширюватися через відсутність зацікавленості в здійсненні соціальних заходів, системи інформування

стейкхолдерів про соціальну діяльність підприємства, необхідного досвіду та вдалих прикладів упровадження концепції соціальної відповідальності, додаткових грошових ресурсів [15].

Так, за результатами досліджень Центру «Розвиток корпоративної соціальної відповідальності (КСВ)» компанії на своїх сайтах надають інформацію про КСВ у сфері трудових відносин, розвитку й підтримки громад, охорони довкілля та в бізнес-профілі організацій. Рівень розкриття інформації з КСВ на сайтах найбільших українських компаній залишається досить низьким – близько 21,7 %. Із 99 компаній, сайти яких оцінювали, 41 має вищий за середній рівень розкриття інформації. Як зазначено у звіті в 2017 р. і в попередні роки компанії здебільшого не надавали даних щодо результатів упровадження політики КСВ. На певних сайтах таких даних не оновлювали впродовж останніх 2–3 років, новішу інформацію можна знайти лише в соціальних звітах або новинах [14].

Така ситуація обумовлена цілим комплексом проблем, серед яких і відсутність чіткої регламентації самого поняття соціально відповідальної діяльності.

Для подальшого дослідження особливостей соціально орієнтованого обліку та звітності проаналізуємо підходи до визначення соціально відповідальної діяльності (корпоративної соціальної відповідальності). Розуміння соціальної відповідальності переважно зводиться до прояву зв'язку і взаємозалежності підприємства й суспільства (табл. 2).

Таблиця 2 – Визначення терміну «соціальна відповідальність»

Автор, джерело	Визначення
Корнєва І. О. [16]	Корпоративна соціальна відповідальність – це концепція, згідно з якою компанії інтегрують соціальні та екологічні питання у свою комерційну діяльність та взаємодію із зацікавленими сторонами на добровільній основі
Мельник С. [19]	Соціальна відповідальність бізнесу – сфера діяльності корпорації, компанії, підприємства, фірми, установи, організації, що діє на тристоронній основі роботодавці, органи виконавчої влади, профспілки шляхом вирішення соціально значущих проблем як у самому бізнесі, так і за його межами
Методичні рекомендації щодо формування та впровадження в Україні системи соціальної відповідальності бізнесу [20]	Соціальна відповідальність бізнесу – це сфера діяльності підприємства, яка характеризується вирішенням соціально значущих проблем як у самому бізнесі, так і за його межами, тобто на виробничому (локальному), місцевому, регіональному й національному рівнях
Аделькин Ф. [4]	Соціальна відповідальність бізнесу – це добровільний внесок бізнесу в розвиток суспільства в соціальній, економічній і екологічній сферах, пов'язаних з основною діяльністю компанії або тими, що виходять за рамки певного мінімуму
Зелена книга Європейського Союзу [12]	Соціальна відповідальність бізнесу – інтеграція соціальних та екологічних аспектів у щоденну комерційну діяльність підприємств та в їхню взаємодію із зацікавленими сторонами на добровільній основі

Продовження таблиці 2

Автор, джерело	Визначення
Стандарт соціальної відповідальності ISO 26000 [22]	Соціальна відповідальність – це відповідальність організації за вплив її рішень та діяльності на суспільство та навколишнє середовище через прозору та етичну поведінку, що сприяє сталому розвитку, враховуючи здоров'я та добробут суспільства; враховує очікування зацікавлених сторін та відповідає діючому законодавству, узгоджується міжнародними нормами поведінки та інтегрована діяльність всієї організації
Котлер Ф. [17]	«Корпоративна соціальна відповідальність – це вільний вибір компанії на користь зобов'язання підвищувати добробут суспільства, реалізуючи відповідні підходи до ведення бізнесу і виділяючи корпоративні ресурси
Європейський Альянс КСВ [30]	Соціальна відповідальність – концепція залучення соціальних і екологічних напрямів у діяльність бізнесу на засадах добровільності та взаємодії між різними зацікавленими сторонами (групами впливу)

У рамках цього дослідження вважаємо доцільним насамперед виділити структурний підхід до розкриття сутності СВД:

- у вузькому розумінні охоплює такі аспекти, як забезпечення охорони й безпеки праці, соціально-економічного розвитку персоналу, соціально-трудової реструктуризації, ділової етики, розвитку місцевої та регіональної соціальної інфраструктури;
- у широкому розумінні поряд із соціально-економічними питаннями охоплює напрямки щодо здійснення екологічної та природоохоронної діяльності.

Упровадження положень СВД приводить до логічної необхідності оцінювання її ефективності. Інформаційною базою такого оцінювання є дані бухгалтерського обліку й звітності.

Також чинна практика ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової, податкової, статистичної звітності не дозволяє повною мірою одержати достовірних, повних, точних і релевантних даних щодо СВД суб'єкта господарювання.

Важливе значення для подальшої системи організації соціального обліку мають обсяги здійснення СВД. Як зазначає Ф. Аделькин, соціальна відповідальність бізнесу – це добровільний внесок бізнесу в розвиток суспільства в соціальній, економічній та екологічній сферах, пов'язаних з основною діяльністю компанії або тими, що виходять за рамки певного мінімуму [4]. У цьому визначенні автор відокремлює базову складову, що охоплює врегульовані законодавством України гарантії відповідно до укладеної трудової угоди та мотиваційну (додаткову) складову СВД.

У Методичних рекомендаціях щодо формування та впровадження в Україні системи соціальної відповідальності бізнесу зазначено, що соціальна відповідальність бізнесу – це сфера діяльності підприємства, яка характеризується вирішенням соціально значущих проблем як у самому бізнесі, так і за його межами, тобто на виробничому (локальному), місцевому, регіональному та національному рівнях [20].

Урахування особливостей цих моделей реалізації СВД у подальшому дасть можливість виокремити напрямки соціального

обліку та ключові показники формування соціальної звітності. Відсутність чіткої регламентації СВД ускладнює подальше формування чітких методичних рекомендацій до ведення соціального обліку й формування звітності.

На сьогодні науковці дискутують щодо правомірності відокремлення соціального обліку як самостійного виду бухгалтерського обліку, доцільності його дослідження в системі фінансового обліку. Більшість авторів, досліджуючи проблеми обліково-аналітичного забезпечення СВД, розглядають соціальний облік як елемент бухгалтерського обліку, спрямований на конкретизацію показників соціально-економічної діяльності.

Основні підходи до визначення категорії «соціальний облік» у літературних джерелах наведено в таблиці 3.

Таблиця 3 – Визначення дефініції «соціальний облік»

Автор, джерело	Визначення
Левицька С. О. [6]	Соціальний облік – відображення фактів господарської діяльності в рамках економічних та організаційних заходів використання, збереження, розвитку трудових ресурсів підприємства з урахуванням еколого-економічного забезпечення їх реалізації
Будько О. В. [5]	Облік соціально відповідальної діяльності – це процес формування систематизованих, корисних даних для складання звітності, яка характеризує діяльність суб'єкта господарювання, спрямована на вирішення соціальних і екологічних завдань

Продовження таблиці 3

Автор, джерело	Визначення
Дерій В. А., Дерій М. В. [10]	Соціальний облік – це перманентний процес формування і надання користувачам інформації про економічний, екологічний, соціальний стан підприємства для залучення нових інвесторів та покращення внутрішнього клімату
Мизиковський Є. А. [21]	Соціальний (соціально-спрямований) облік – напрямок в бухгалтерському обліку, що показує ступінь впливу діяльності організації на оточуючих
Краснова М. В. [18]	Соціальний облік – це облік нефінансових показників
Соколов Я. В. [6]	Соціальний облік – це не певний самостійний вид обліку, а насамперед, розширення традиційних меж бухгалтерського обліку (збільшення складу показників бухгалтерської звітності, концентрація на обліку соціальних витрат)
Грей Р. [19]	Соціальний облік – це відкриття нових меж бухгалтерського обліку, а не просто адаптація старих підходів до його ведення; це концепція, яка описує взаємозв'язок соціального й екологічного впливу діяльності фірми на визначені групи користувачів і на суспільство в цілому
Метьюс М. Р., Перера М. Х. Б. [2]	Соціальний облік – надання інформації про співробітників та продукцію, а також послуги суспільству, й запобігання або зниження забруднення довкілля

Аналіз підходів до розкриття сутності категорій «соціально відповідальна діяльність» та «соціальний облік» дозволив виокремити його основні аспекти (рис. 1).



Рисунок 1 – Сутність соціального обліку

Соціальний облік, на наш погляд, повинен охоплювати:

- облік соціальної відповідальності (зокрема, індивідуальних чинників, що мають соціальну значущість, наприклад трудових ресурсів, екологічних витрат);
- облік сукупного впливу (оцінювання сукупних витрат підприємств);

- соціально-економічний облік (оцінювання проектів, фінансованих суспільством із використанням фінансових і нефінансових показників, непіддатливих грошовому оцінюванню, але з великим громадським резонансом);
- облік соціальних показників (довгострокове нефінансове кількісне соціально-статистичне оцінювання);
- громадський облік (спроби побудувати облік у глобальних масштабах), що пов'язує усі види соціального обліку.

Для вітчизняних підприємств соціальний облік є не окремим видом обліку, а похідною частиною бухгалтерського обліку, що дозволяє розкривати інформацію щодо фінансових і нефінансових показників звітності в інтересах різних стейкхолдерів. Здебільшого такі показники стосуються соціальних витрат.

Задоволення інформаційних потреб користувачів облікової інформації про соціальні витрати підприємства можливе лише за умов правильної організації класифікації витрат СВД для їх подальшого документального підтвердження та узагальнення у звітності.

Напрями обліку соціальних витрат залежать від видів соціально відповідальної діяльності, охоплюють внутрішні й зовнішні операції, базові та мотиваційні заходи. Водночас на порядок здійснення обліку СВД впливають інші ознаки, зокрема

їх цільова спрямованість. Ураховуючи цю ознаку, соціальні витрати містять у собі: витрати, пов'язані із соціально-трудовими відносинами, витрати на утримання об'єктів соціальної інфраструктури, охорону праці й безпеку, удосконалення якості готової продукції, реалізацію заходів загальногромадського характеру.

Головне місце серед них на більшості підприємств відведене витратам на виплати працівникам, здійсненим на добровільній та обов'язковій основі.

Першочергове значення для ефективної організації обліку витрат повинне мати визначення джерел їх відшкодування. Так, ураховуючи специфіку та рівні здійснення СВД, витрати на її реалізацію можуть включатися в собівартість виготовленої продукції або вносити до складу інших витрат, фінансуватися за рахунок прибутку, або відшкодовуватися за рахунок цільових надходжень.

Для формування облікової політики доцільно розглядати соціальні витрати, відповідно до видів діяльності: операційної, фінансової та інвестиційної. Більшість соціальних витрат будуть відноситися до операційної діяльності та відображати ті операції, що підприємство здійснює самостійно, а також спільно з іншими підприємствами чи благодійними фондами.

Вагоме місце в забезпеченні реальності й достовірності соціальних витрат займає первинний облік. Якщо розглядати первинні документи в розрізі основних елементів витрат, то необхідно зазначити, що він не має особливостей, порівнюючи з

обліком адміністративних, збутових чи інших операційних витрат.

Для первинного відображення соціальних витрат використовують комплекс типових первинних документів: із нарахування виплат працівникам, понесення матеріальних та інших витрат на утримання об'єктів соціальної сфери. Так, оплату праці працівникам об'єктів соціальної інфраструктури здійснюють на основі табелів робочого часу, розрахунково-платіжних відомостей; надходження товарів (продуктів харчування, медикаментів тощо) відбувається на основі товарно-транспортних, податкових накладних; виконання послуг підтверджують актом надання послуг тощо.

У подальшому, незважаючи на належність до окремої групи, всі витрати, пов'язані з СВД, повинні бути документально підтвердженими, оціненими, відображеними в системі аналітичних і синтетичних рахунків, узагальнені у відповідних формах звітності.

Для обліку базових витрат з оплати праці на підприємствах використовують рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», для обліку розрахунків зі страхування – рахунок 65 із широкою аналітикою. Накопичення витрат на навчання та перекваліфікацію кадрів здійснюють на рахунках 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрат на збут» залежно від того, в якому відділі працює співробітник, який пройшов навчання або перекваліфікацію.

Для обліку витрат на соціальні об'єкти суб'єкти господарювання використовують відповідні субрахунки й аналітичні рахунки до рахунку 94, наприклад, у розрізі обліку окремих об'єктів соціальної сфери, видів таких витрат.

Проте для більшості суб'єктів господарювання формування системи нефінансових соціальних показників є проблематичним через відсутність накопиченого вітчизняного досвіду, неврегульованість нормативно-правового й методичного забезпечень.

Проблеми щодо методів збирання й оброблення даних, вибору ключових показників та їх відображення в звітності, підтвердження їх достовірності є ключовими й у світовій практиці, навіть незважаючи на наявність методичних рекомендацій до розрахунку нефінансових показників, застосування новітніх прогресивних технологій щодо накопичення та оброблення даних тощо.

Ураховуючи вимоги, визначені в Міжнародному стандарті з інтегрованої звітності та GRI 4.0, система соціального обліку повинна формувати обліково-аналітичне забезпечення в розрізі таких показників, як:

- людський капітал: розподіл за віком, плинність кадрів, гендерний баланс, кількість працівників, які пройшли підвищення кваліфікації, кількість годин навчання та інші показники, що відображають компетенції співробітників, їх здібності, досвід, мотивації;
- інтелектуальний капітал: кількість патентів, авторських прав,

програмного забезпечення, ліцензій і показники, що відображають «організаційний капітал» (знання, системи, процедури й протоколи);

- природний (екологічний) капітал: споживання природних ресурсів (повітря, води, землі, корисних копалин і лісу), витрати на екологічну безпеку, екологічні витрати та зобов'язання, інформація про викиди та інші забруднення тощо;
- соціальний капітал: обсяг благодійних внесків, кількість реалізованих соціальних програм, корпоративна соціальна відповідальність, соціальні ліцензії та ін.

Водночас не всі показники можуть бути описаними бухгалтерськими категоріями. Зважаючи на це, пропонуємо в процесі організації соціального обліку в частині формування облікового забезпечення за соціальними операціями виокремлювати технічне, організаційне, методичне, управлінське й аналітичне забезпечення (рис. 2).

Щодо технічного забезпечення соціального обліку передбачає розроблення системи аналітичних рахунків. Оскільки на більшості підприємств автоматизовані системи обліку (1С Бухгалтерія), а для обліку соціальних операцій використовують різні синтетичні рахунки й загромаджена система аналітичних рахунків, то для формування ефективної інформаційної бази пропонуємо додати субконто для рахунків витрат, а саме: 23, 91, 92, 93, 94, на яких залежно від сутності обліковуватимуться соціальні операції (рис. 3).



Рисунок 2 – Запропоновані напрямки організації соціального обліку щодо формування облікового забезпечення за соціальними операціями

У субконто 1 «Вид діяльності» пропонуємо виділити основну, допоміжну, соціальну й екологічну діяльності. Під час обліку операцій соціального характеру відповідно вибирати «Соціальна діяльність». Щоб установити, чи належить господарська операція до соціальної діяльності, необхідно визначити критерії класифікування фактів господарського життя

як соціально активних. Вважаємо доцільним виділити серед таких критеріїв спрямованість на задоволення соціальних потреб зацікавлених сторін; добровільний характер, відсутність примусу; сприяння сталому розвитку стейкхолдерів; можливість кількісного та/або якісного вимірювання.

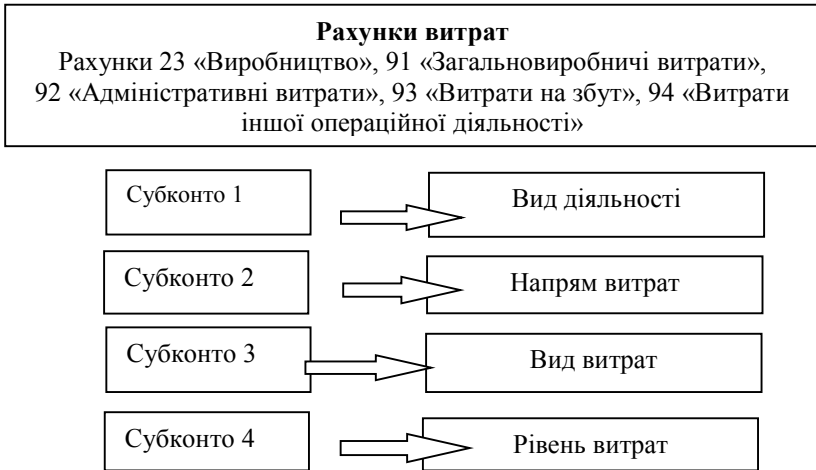


Рисунок 3 – Удосконалені субконто для рахунків обліку витрат

На основі проведеного аналізу особливостей соціально відповідальної діяльності в субконто 2 «Напрямок витрат» пропонуємо визначити такі соціальні напрями: об'єкти соціальної інфраструктури, соціальне забезпечення персоналу, благодійну та спонсорську допомогу.

Кожний напрям витрат рекомендуємо деталізувати за видами витрат субконто 3: об'єкти соціальної інфраструктури (медичний пункт, комплекс громадського харчування, оздоровчий табір, теплиця); соціальне забезпечення працівників

– навчання та перекваліфікація кадрів, грошові виплати до свят, допомоги сім'ям, що мають дітей, профілактичне харчування, проведення культурно-масової роботи тощо; благодійна та спонсорська допомога – витрати на проведення місцевих святкових заходів тощо.

Субконто 4 «Рівень витрат» передбачає два значення: базовий та добровільний рівні.

Крім того, вважаємо доцільним у межах рахунків 4-го класу виділити субрахунки для накопичення операцій, що забезпечуватимуть як внутрішню, так і зовнішню соціально відповідальну діяльність щодо використаного прибутку (рахунок 44).

Організаційне забезпечення соціального обліку передбачає вибір суб'єктів виконання операцій. Ураховуючи, що облік СВД є окремим видом фінансового обліку, то вважаємо доцільним не змінювати закріпленість бухгалтерів за обліком відповідних напрямів діяльності, тому що напрями соціальної діяльності системно різні та мають ґрунтовні облікові особливості. Відповідальним за ведення соціального обліку призначати головного бухгалтера, який додержуватиметься загальних правил оброблення інформації.

Для підвищення рівня інформативності обліку в розрізі основних напрямків ведення СВД варто розробити та застосовувати додаткові форми управлінської звітності, враховуючи специфіку діяльності підприємства. Наприклад, це може бути зведена відомість накопичення соціальних витрат на зразок таблиці 4.

Таблиця 4 – Зведена відомість накопичення соціальних витрат

Вид витрат, тис. грн	За звітний рік	За аналогічний період минулого року	Приріст, %	Частка в структурі заг. соц. витрат у пот. році	Частка в структурі заг. соц. витрат у мин. році
1.Об'єкти соціальної інфраструктури:					
1.1 Медичний пункт					
1.2 Комплекс громадського харчування					
1.3 Оздоровчий табір					
..					
2. Соціальне забезпечення персоналу:					
2.1 Навчання та перекваліфікація					
2.2 Додаткові соціальні витрати передбачені колективним договором					
2.3Профілактичне харчування					
...					
3.Благодійна та спонсорська допомога:					
3.1 Витрати на проведення міських святкових заходів					
3.2...					
Загальна сума соціальних витрат					

Використання такої відомості дозволить відобразити накопичені соціальні витрати відповідно до субконто та

порівняти їх із соціальними витратами за аналогічний період минулого року. Запропонована структура звіту передбачає групування якісних і кількісних показників у розрізі декількох розділів: загальної характеристики СВД підприємства, соціального забезпечення персоналу, показників витрат на об'єкти соціальної інфраструктури, благодійної та спонсорської допомоги. Розкриття інформації щодо показників відповідно до структури слугуватиме основою для ухвалення соціально-економічних рішень та складання та оприлюднення в майбутньому зовнішньої соціальної звітності. Також у формі відомості передбачено розрахунок приросту та частки окремого виду витрат у загальній сумі соціальних витрат. Це дозволить зібрати інформацію для менеджменту щодо вивіряння рішень, ухвалених згідно із соціальною стратегією підприємства.

Робота над внутрішнім соціальним звітом повинна бути передумовою для складання й оприлюднення зовнішнього соціального звіту. Соціальна звітність є одним з інструментів відображення ведення соціально відповідальної діяльності та оприлюднення її зацікавленим сторонам.

Вона є формою документального підтвердження соціальної політики, проведеної бізнес-структурами щодо внутрішніх і зовнішніх груп зацікавлених осіб з урахуванням їх мотивації до користування матеріалами соціальної звітності. У світовій практиці розроблені три форми ведення нефінансової звітності: довільна форма, комплексні звіти, стандартизовані звіти. Кожне підприємство визначає формат соціальної звітності

відповідно до власних потреб, має власну методику, розроблену з урахуванням загальноприйнятих у міжнародній практиці правил і стандартів. Тому соціальна звітність підприємств має різне наповнення, формат і структуру, репрезентування результатів соціально відповідального ведення бізнесу. Більшість показників СВД відображені суб'єктами в різних формах фінансової, управлінської й статистичної звітностей. Зіставлення наведених видів соціального капіталу, що формують вартість суб'єкта господарювання, та форми обов'язкової звітності надано у таблиці 5.

Таблиця 5 – Інформаційне забезпечення формування показників у розрізі виділених видів капіталу

Джерело (форми фінансової та нефінансової звітності)	Наявна інформація
<i>Людський капітал</i>	
<ol style="list-style-type: none"> 1. Звіт із праці. 2. Звіт про умови праці, пільги та компенсації за роботу зі шкідливими умовами праці. 3. Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку. 4. Інформація про зайнятість і працевлаштування громадян, що мають додаткові гарантії у сприянні працевлаштуванню. 5. Звіт про зайнятість та працевлаштування інвалідів 	<p>Інформація щодо кількості робітників, використання робочого часу штатних працівників, складу фонду оплати праці та інших виплат, стану умов праці, пільг та компенсацій за роботу із шкідливими умовами праці та за особливий характер праці</p>

Продовження таблиці 5

Джерело (форми фінансової та нефінансової звітності)	Наявна інформація
<i>Інтелектуальний капітал</i>	
<ol style="list-style-type: none"> 1. Звіт про фінансовий стан. 2. Примітки до річної фінансової звітності. 3. Капітальні інвестиції, вибуття та амортизація активів 	Інформація щодо стану та руху нематеріальних активів
<i>Природний (екологічний) капітал</i>	
<ol style="list-style-type: none"> 1. Звіт про фінансовий стан. 2. Звіт про сукупний дохід. 3. Примітки до річної фінансової звітності. 4. Звіт про охорону атмосферного повітря. 5. Витрати на охорону довкілля та екологічні платежі. 6. Поводження з відходами 7. Податкова декларація з екологічного податку 	Інформація щодо результатів екологічної діяльності, викидів шкідливих речовин в атмосферу, водних об'єктів, утворення та утилізації відходів, оцінювання витрат на охорону довкілля та ін.
Джерело (форми фінансової та нефінансової звітності)	Наявна інформація
<i>Соціальний капітал</i>	
<ol style="list-style-type: none"> 1. Звіт про фінансовий стан. 2. Звіт про сукупний дохід. 3. Примітки до річної фінансової звітності. 4. Звіт про травматизм на виробництві. 5. Звіт із праці. 6. Звіт про умови праці, пільги та компенсації. 7. Звіт про заробітну плату за професіями окремих працівників. 8. Звіт про витрати на утримання робочої сили 	Інформація щодо складу фонду оплати праці та інших виплат, стану умов праці, пільг та компенсацій за роботу із шкідливими умовами праці та за особливий характер праці та ін.

Використання цих даних дозволить суб'єктам господарювання на перших етапах формування соціальної звітності полегшити збирання й оброблення інформації відповідно до вимог чинних стандартів. Сьогодні у світовій практиці найбільш поширені чотири ключових стандарти щодо ведення соціальної звітності:

1. «Директиви глобальної звітності» (GRI – Global Reporting Initiative), що поєднують у собі три основні складові: економіку підприємства, його соціальну й екологічну політику. Стандарти GRI спрямовані на гармонізацію звітності про соціально активну діяльність, що дає можливість порівнювати соціальні звіти різних компаній.
2. «Відповідальність 1000» (Accountability 1000, AA1000), спрямований на впорядкування соціальних ініціатив компанії й підвищення їх ефективності. Він має на меті реорганізувати діяльність підприємства згідно з принципами корпоративної соціальної відповідальності.
3. ISO 26000 «Керівництво із соціальної відповідальності», корисний для підприємств будь-якого розміру та організаційно-правової форми. ISO 26000 призначений для добровільного застосування, тому його не можна використовувати для цілей сертифікації.
4. Стандарт «Соціальна відповідальність» SA 8000 акцентує увагу на трудових відносинах, установлює норми відповідальності роботодавця у сфері умов праці. SA 8000 не

охоплює питань допомоги місцевим громадам, етичних норм ділової практики [11, 23].

В умовах багатоваріантності стандартів формування структури та складу соціальної звітності, відсутності в Україні нормативного документа, що визначає категорії «соціальна звітність підприємства», «соціальний звіт» важливо дослідити підходи до розкриття сутності соціальної звітності. Здійснення цього аналізу дозволить не лише розкрити її економічний зміст, а й визначити її роль та значення в забезпеченні сталого розвитку суб'єкта господарювання (табл. 6).

Проведений аналіз джерел дозволяє зробити висновок про відсутність єдиного підходу до визначення соціальної звітності. Систематизація наведених визначень дала можливість виділити декілька підходів до розкриття її економічної сутності: документальний, інструментальний, процесний і системний (рис. 4).

Таблиця 6 – Визначення сутності категорії «соціальна звітність»

Автор, джерело	Визначення
<i>Документальний підхід</i>	
Давидюк Т. В. [3]	Соціальний звіт – це документ, що відображає політику, стратегію і практику компанії у сфері КСО
Груздьева Н. Р. [8]	Соціальний звіт – це добровільно підготовлений документ, що об'єктивно відображає достовірну інформацію про ефективність управління організацією

Продовження таблиці 6

Автор, джерело	Визначення
Лошкарьова І. Е. [9]	Соціальна звітність – це нефінансова звітність фірм, що охоплює інформацію про проведення економічним суб'єктом соціальних програм, спрямованих на підтримку соціально незахищених шарів населення, заходи підвищення екологічної безпеки, а також допомогу соціально-орієнтованим організаціям та іншу благодійну діяльність
Воробей В. [6]	Соціальна (нефінансова) звітність – це документально оформлена сукупність даних організації, що відображає середовище її існування, принципи та методи співпраці з групами впливу, результати діяльності компанії в економічній, соціальній та екологічній сферах
<i>Інструментальний підхід</i>	
Соціальний звіт «Від груп» [26]	Соціальний звіт – публічний інструмент соціальної відповідальності бізнесу, що призначений для інформування стейкхолдерів про спосіб компанії досягати визначених стратегічними планами цілей щодо її розвитку, соціального добробуту та екологічної стабільності, що дозволяє ефективно оцінювати ризики бізнесу (зокрема, довгострокові) та є важливим фактором оцінювання діяльності компаній акціонерами, інвесторами та громадськістю
Літцова Є. В. [123]	Корпоративний соціальний звіт – інструмент гармонізації економічних, екологічних і соціальних інтересів бізнесу і суспільства; публічний інструмент інформування акціонерів, співробітників, партнерів, клієнтів і всього суспільства про те, як і якими темпами компанія реалізує цілі, зазначені в стратегічних планах, щодо економічної стійкості, соціального благополуччя та екологічної стабільності

Продовження таблиці 6

Автор, джерело	Визначення
Лошкарьова І. Е. [9]	Соціальна звітність – це публічний інструмент інформування акціонерів, співробітників, партнерів, клієнтів та інших користувачів про заходи виконання соціальної відповідальності
<i>Процесний підхід</i>	
Юрченко О. В. [29]	Соціальна звітність – процес підготовки та надання зацікавленим сторонам і суспільству інформації, що відображає соціальні й екологічні наслідки ухвалюваних компанією економічних рішень
Дерій В. А., Дерій М. В. [10]	Нефінансова (соціальна) звітність – це звітність підприємств, що базується на показниках його економічного, екологічного або соціального розвитку чи конкретних заходах такого самого спрямування
<i>Системний підхід</i>	
Горфинкеля В. Я. [28]	Соціальний звіт підприємства – це не просто звід кількісних і якісних показників його громадської діяльності, а складна система інформації, що відображає не лише благодійні та спонсорські програми підприємства, а у будь-які інші соціально значущі аспекти його діяльності, які можуть спричинити істотні наслідки для самого підприємства, споживачів його продукції, акціонерів, державних органів, контрагентів або будь-яких інших пов'язаних з ним груп суспільства
«Социальность ответственных» [25]	Соціальний звіт дозволяє систематизувати все те, що компанія зробила за рік, зібрати воедино всі документи і відкрити зворотний зв'язок із зацікавленими сторонами

Водночас зміст соціальної звітності повинен бути достатнім для характеризування результатів зовнішньої та внутрішньої соціально-відповідальної діяльності підприємства, ефективності реалізації його стратегії. Керівництву необхідно її розглядати як інформаційну базу для прийняття стратегічних

управлінських рішень, спрямованих на підтримку довгострокової конкурентоспроможності підприємства, як інструмент гармонізації економічних і соціальних інтересів бізнесу й суспільства.

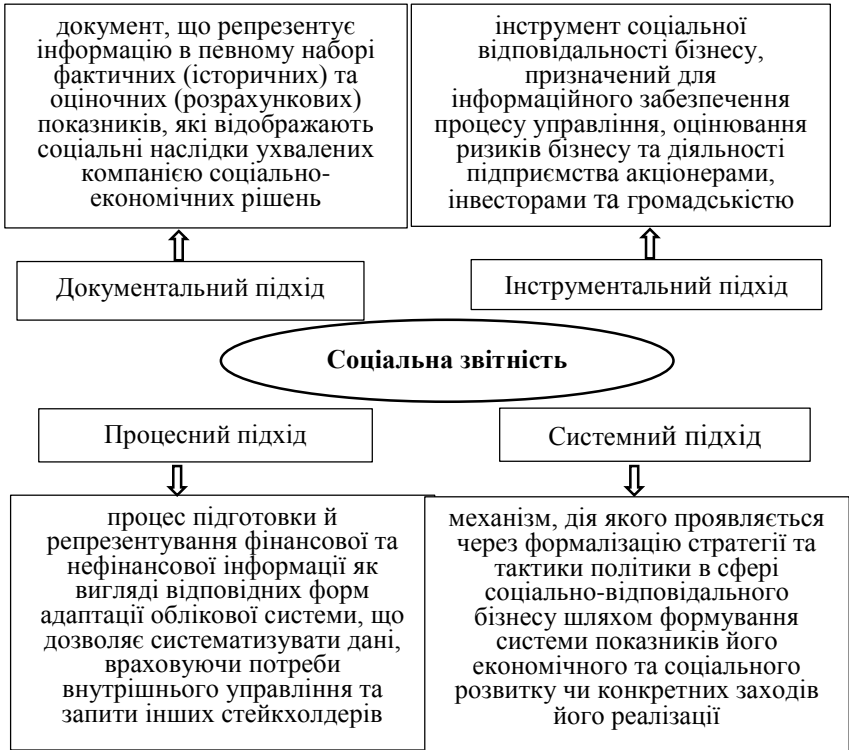


Рисунок 4 – Підходи до розкриття сутності соціальної звітності

Соціальний звіт повинен бути: адресним та відповідати на запити основних груп стейкхолдерів; стратегічно спрямованим і відображати пріоритети діяльності підприємства. Необхідно, щоб дані соціального звіту були реальними, прозорими, достовірними й документально підтвердженими. Верифікований

соціальний звіт може бути перевіреном за допомогою внутрішнього аудиту, зовнішнього оцінювання. Інформація, відображена в звітності, повинна бути суттєвою і впливати на процес прийняття рішень користувачами звітності.

Послідовність – застосування з року в рік вибраної облікової політики щодо частині соціальної складової. Звітність необхідно складати своєчасно, відповідно до затвердженого графіка, щоб стейкхолдери мали змогу вчасно реагувати на зміни в компанії та ухвалювати ефективні рішення. Щоб визначити перелік важливих питань для розкриття в соціальному звіті та його послідовного покращання, корисно залучати до обговорення зацікавлених сторін.

Соціальна звітність створює умови зростання вартості бізнесу, тому що розкриває можливості підприємства провадити соціально активну діяльність та бути конкурентоспроможним. Водночас упровадження соціальної звітності характеризується низкою проблем. Так, Т. В. Давидюк [9] серед таких проблем виділяє:

- прихованість реальних відносин між підприємствами і суспільством;
- недостатню соціальну активність;
- наявність значного шкідливого соціального впливу;
- нестачу інформації про соціальну складову діяльності фірми;
- відсутність необхідного досвіду складання соціальної звітності.

Варто додати, що проблемами також є відсутність загальних методичних рекомендацій до складання соціального звіту; наявна інформаційна система на підприємствах забезпечує збирання і накопичення інформації лише для задоволення потреб бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності; впровадження соціальної звітності потребує залучення додаткових кваліфікованих кадрів або звільнення від поточної роботи працівників; необхідність додаткових витрат на впровадження соціальної звітності.

Формування соціальної звітності, розкриття інформації про СВД супроводжується цілою низкою ризиків, пов'язаних із неправильною інтерпретацією інформації щодо соціально активної діяльності, ненавмисним розкриттям конфіденційної інформації, недостатніми ресурсами для її регулярного формування, неодержанням бажаного результату від складання звітності про соціальну діяльність, що також перешкоджає її запровадженню.

Ураховуючи вищезазначені аспекти, пропонуємо загальний підхід до складання соціальної звітності, що можна застосовувати для складання як внутрішнього соціального звіту, так і зовнішнього (рис. 5).

Пропонуємо складати соціальний звіт довільної форми, що дозволить відобразити лише необхідну підприємству релевантну інформацію.

Важливим кроком формування звітності є вибір системи якісних і кількісних показників. Більшість показників будуть

формуватися в системі соціального обліку та мати кількісні характеристики.



Рисунок 5 – Порядок складання соціальної звітності

Відсутність витрат соціального спрямування, що можна кількісно виміряти, не означає відсутності ведення соціально відповідальної діяльності. Кількісні показники можна економічно розрахувати за загальноприйнятими формулами, переважно вони стосуються соціальних витрат.

Частину якісних показників пропонуємо оцінювати в

бінарній системі: наявно/ненаявно (1/0), зокрема щорічний соціальний звіт, соціологічні дослідження, добросовісну ділову практику, наявність колективного договору. Показники кількості позитивних згадок у пресі, частоти перевірок податковими органами, кількості ухвалених позитивних рішень місцевими органами управління вважаємо якісними, тому що вони ґрунтуються на даних, що необхідно збирати з різних джерел та які не мають кількісного вимірювача.

Показники обізнаності потенційних клієнтів або працівників про компанію, рівень задоволеністю працею, клімат в організації пропонуємо оцінювати за 10-бальною школою на основі обов'язкового періодичного анкетування.

Якісні й кількісні показники соціальної відповідальності було згруповано відповідно до можливих розділів соціального звіту підприємства (рис. 6).

Для досягнення якісних характеристик інформації розкритої в соціальній звітності, необхідно визначити комплекс певних принципів, яких варто дотримуватися в процесі здійснення облікових процедур і складання звітності (рис. 7).

Соціально відповідальна діяльність		
	Кількісні показники	Якісні показники
Загальна характеристика підприємства	Показник соціальних витрат на одного працівника, коефіцієнт відношення соціальних витрат до чистого прибутку, коефіцієнт відношення соціальних витрат до суми операційних, кількість приходу нових клієнтів	Щорічний соціальний звіт, соціологічні дослідження, добросовісна ділова практика, обізнаність потенційних клієнтів про компанію, кількість позитивних згадок у пресі, частота перевірок податковими органами, кількість позитивних рішень місцевими органами управління
Соціальне забезпечення персоналу	Відношення витрат на навчання до загальної кількості працівників, коефіцієнт росту заробітної плати, коефіцієнт плинності кадрів, коефіцієнт прийому молодих спеціалістів, коефіцієнт виробничого травматизму, продуктивність праці, плинність кадрів, рівень добровільних звільнень, рівень загальних звільнень, частка постійних працівників у загальній кількості	Обізнаність потенційних співробітників про компанію, коефіцієнт росту освітнього рівня, наявність колективного договору, рівень задоволеністю працею, клімат в організації
Об'єкти соціальної інфраструктури	Коефіцієнт відношення витрат на медичне обслуговування до загальної кількості працівників, які ним скористалися, кількість працівників, які скористалися послугами медичного пункту, кількість дітей, що оздоровилися в таборі, коефіцієнт відношення витрат на здійснення табірної діяльності до загальної кількості осіб, які скористалися послугою, кількість осіб, які повторно скористалися послугою	Рівень задоволеністю наданими медичними/оздоровчими і послугами, позитивні відгуки клієнтів
Благодійна допомога	Коефіцієнт відношення витрат на підтримку суспільства, коефіцієнт реалізованих соціальних проектів на користь суспільства	

Рисунок 6 – Запропонована система якісних і кількісних показників соціально-відповідальної діяльності



Рисунок 7 – Принципи соціальної звітності

Перший блок формують принципи, що відображають теоретичну основу соціальної звітності: системність, науковість, кількісна оцінюваність, обачність, автономність. Обачність передбачає застосування методів оцінювання, що запобігають заниженню оцінювання соціальних зобов'язань і соціальних витрат. Автономність – у соціальній звітності не можна відобразити соціальних витрат і зобов'язань власників підприємства. Принцип системності передбачає створення

інформаційної системи для складання соціальної звітності.

Наступний блок – принципи, що визначають склад і структуру соціальної звітності: корисність, достатність, стислість, суттєвість, прозорість, економічність, зрозумілість, наочність, аналітичність, надійність, можливість зіставлення, індивідуальність, інтерактивність, орієнтація на майбутнє, стратегічна спрямованість, значущість.

Принцип економічності передбачає, що витрати на складання соціального звіту, не повинні бути вищими, ніж отримані доходи від використання концепції соціальної звітності. Якісним критерієм соціальної звітності є принцип надійності. Соціальні аспекти життя фірми не завжди можна точно оцінити. Але потрібно, щоб неточність цих даних не впливала на обґрунтованість рішень. Соціальна звітність компанії повинна бути порівняною, давати можливість зіставити її за різні роки складання. Звіт необхідно зробити зрозумілим і корисним для прийняття рішень користувачами. Інформація, наведена у звіті, повинна бути достатньою для прийняття економічних та соціальних рішень, а загалом соціальний звіт – привабливим для користувача, вмщувати схеми, графіки, таблиці, що полегшують сприйняття інформації.

Третій блок соціальної звітності охоплює такі принципи, як достовірність, незалежність, адресність, послідовність, своєчасність та оперативність, інтегрована інформаційна база, професійне судження, безперервність і періодичність, нейтральність та верифікованість.

Отже, посилення тенденцій ведення соціально відповідального бізнесу зумовлює необхідність поєднання традиційної методологічної концепції бухгалтерського обліку з соціальною проблематикою, формування та розвитку ускладненого обліку, що відображає не лише показники фінансового розвитку, а й основні соціальні аспекти діяльності суб'єкта господарювання.

У контексті управління підприємством більш вагомого значення набуває інструментарій відображення ведення соціально відповідальної діяльності та оприлюднення її зацікавленим сторонам. Соціальна звітність – це система накопичення й узагальнення взаємозв'язаних якісних і кількісних показників соціально відповідальної діяльності, що відображає використання підприємством соціальних програм, проведення соціальних заходів, участь компанії у житті суспільства, для ухвалення управлінських рішень, задоволення інформаційних потреб зацікавлених сторін і створення додаткових умов зростання вартості бізнесу.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Gray R. The social accounting project and Accounting Organizations and Society Privileg in gengagement, imaginings, new accountings and pragmatis movercritique? *Accounting, Organizations and Society*. 2002. 27 (7). P. 687-708.
URL: <http://isiarticles.com/bundles/Article/pre/pdf/9934.pdf>.
2. Mathews M. And Perera M. Accounting theory &

- development. 3rd ed. Melbourne: Thomas Nelson Australia, 1996.
3. Diazetal S. «Biodiversity regulation of eco system services», in H. Hassanetal. Eco systems and human well-being: current state and trends (Washington, DC, Island Press), 2005. P. 297-329.
 4. Аделькин Ф. Результаты исследования социальной ответственности украинского бизнеса. Київ : Блакить, 2005. 349 с.
 5. Будько О. В. Облік соціально відповідальної діяльності як інформаційна основа управління сталим розвитком підприємства. *Інвестиції: практика та досвід*. 2016. № 20. С. 33-38.
 6. Левицька С. О. Соціальний облік: методичний підхід та організаційне забезпечення. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. 2014. № 797. С. 255-262.
 7. Воробей В. Соціальна звітність: стан та перспективи. *Матеріали Зборів мережі Глобального Договору ООН (16 грудня 2009 р.)*. Київ, 2009.
 8. Груздева Н. Р. Социальный отчеткак один из основных этапов социального аудита организации. *Интернет-журнал «НАУКОВЕДЕНИЕ»*. 2013. № 3. URL: naukovedenie.ru/PDF/27evn313.pdf .
 9. Давидюк Т. В. Социальная отчетность в Украине как инструмент управления человеческим капиталом.

- Міжнародний збірник наукових праць Житомирського державного технологічного університету.* 2011. № 3 (21). С. 96-101.
10. Дерій В. А., Дерій М. В. Облікові та аналітичні компоненти нефінансової звітності та їх роль в економічній системі. *Збірник наукових праць Вінницького національного аграрного університету. Серія: Економічні науки.* 2014. Вип. 2 (88). С. 95-103.
 11. Директивы Европейского Союза EU-Directive URL: http://ec.europa.eu/eu_law/introduction/what_directive_en.htm.
 12. Зелена книга Європейського Союзу. URL: http://www.rspenergy.ru/main/static.asp?art_id=1552.
 13. Ильичева Е. В. Корпоративный социальный отчет – инструмент гармонизации экономических, экологических и социальных интересов бизнеса и общества. *Российское предпринимательство.* 2007. Том 8, № 10. С. 42-46.
 14. Індекс прозорості сайтів українських компаній – 2017. URL: http://csr-ua.info/csr-ukraine/wp-content/uploads/2018/10/Transp_Index_2018_preview-.pdf.
 15. Комарова К. В., Ковальчук Н. В. Соціальна відповідальність як складова стратегії розвитку бізнесу на підприємствах України. *Інноваційна економіка.* 2016. № 5-6. С. 25–30. URL: Downloads/inek_2016_5-6_6.pdf.
 16. Корнева І. О. Соціальна корпоративна відповідальність як

- інструмент покращення результатів роботи підприємства.
Молодий вчений. 2017. № 5 (45). С. 618-621.
17. Котлер Ф., Н. Лі Корпоративна соціальна відповідальність. Як зробити якомога більше добра для вашої компанії та суспільства / пер. з англ. С. Яринич. Київ : Стандарт, 2005. 302 с.
 18. Краснова М. В. Бухгалтерское обеспечение подготовки социальной отчетности. *Международный бухгалтерский учет*. 2012. № 9. С. 39-44.
 19. Мельник С. Становлення соціально орієнтованого бізнесу в Україні як складова державної соціальної політики. *Україна: аспекти праці*. 2008. № 5. С. 32-38.
 20. Методичні рекомендації щодо формування та впровадження в Україні системи соціальної відповідальності бізнесу (виробничий рівень) / розробники: С. В. Мельник, Д. Д. Чумаков, М. М. Мартиненко та ін. Луганськ : Державна установа Науково-дослідний інститут соціально-трудових відносин, 2012. 31 с.
 21. Мизиковский Е. А. Теория бухгалтерского учёта. Москва : Юристъ, 2002. 400 с. URL: <http://bwbooks.net/index.php?id1=4&category=biznes&author=mizikovskiy-ea&book=2002>.
 22. Міжнародний стандарт ISO/FDIS 26000 «Керівництво з соціальної відповідальності». URL: <http://csr-eu-jm.com.ua/files/ISO26000.pdf>.

23. Принципи OECD. URL: <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/>.
24. Саприкіна М. А., Ляшенко О., Саєнсує М. А. Корпоративна соціальна відповідальність: моделі та управлінська практика. Київ : Фарбований лист, 2011. 480 с.
25. Социальность ответственных. URL: <https://www.comnews.ru/standart/article/52616>.
26. Соціальний звіт «Віді груп». URL: http://www.vidi-autocity.com/upload/iblock/af9/work_so_2013_.pdf.
27. Харченко І. М., Овчарова Н. В. Соціальна звітність в системі обліково-аналітичного забезпечення менеджменту. *Інфраструктура ринку*. 2018. № 24.
28. Экономика предприятия : учебник для вузов / под. ред. проф. В. Я. Горфинкеля, проф. В. А. Швандара. 3-е изд., перераб. и доп. Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2004.
29. Юрченко О. В. Звітність у системі управління соціальними витратами. *Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу*. 2011. № 2 (14). С. 164-169.
30. Європейський Альянс корпоративної соціальної відповідальності / European Alliance for CSR. URL : <http://ec.europa.eu/enterprise>.

1.3 Імплементація міжнародних стандартів під час формування звітності банків¹

У жовтні 2017 року Верховна Рада України внесла зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1], зокрема щодо визначення поняття «Звіт про управління» та опису загальних вимог до складання такого звіту. Відповідно до зазначеного закону Звіт про управління трактується як документ, що містить фінансову й нефінансову інформацію, яка характеризує стан і перспективи розвитку підприємства та розкриває основні ризики і невизначеності його діяльності [2].

Також у статті 11 Закону зазначено, що звіт про управління й консолідований звіт про управління подаються разом із фінансовою звітністю та консолідованою фінансовою звітністю відповідно. Від подання звіту про управління звільнені мікропідприємства та малі підприємства. Середні підприємства мають право не відображати у звіті про управління нефінансової інформації [2]. Потрібно підкреслити, що Законом від 5 жовтня 2017 року також були визначені критерії розподілу підприємств на мікро-, малі, середні й великі [1].

На виконання положень цього Закону та погодження звітності банків із кращими світовими практиками на початку квітня 2018 року Національним банком України були внесені зміни до Інструкції про порядок складання та оприлюднення

¹Дослідження проведено в межах НДР «Формування системи забезпечення прозорості публічних фінансів як передумова боротьби з корупцією в Україні», номер державної реєстрації 0118U003585.

фінансової звітності банків України № 373 [3]. Вона була доповненою розділом «Структура і зміст Звіту про управління». Установлено, що такий звіт подається разом із річною фінансовою звітністю. Він повинен розкривати фінансову і нефінансову інформацію, а також містити аналіз економічних, екологічних та соціальних аспектів діяльності банку, їх зміни впродовж звітного періоду та вплив у майбутньому на діяльність банку чи можливість спричинення ризиків [3].

Відповідно до Інструкції № 373 [3] у Звіті про управління банки обов'язково повинні розкривати інформація про:

1) характер бізнесу (опис зовнішнього середовища та чинні бізнес-моделі, основні продукти та послуги тощо);

2) цілі керівництва й стратегії досягнення цих цілей (зокрема діяльність у сфері досліджень та інновацій);

3) ключові фінансові та нефінансові ресурси (структуру капіталу, фінансові механізми, людські ресурси, інтелектуальний капітал, технологічні ресурси і т. ін.); систему, стратегію та політику управління ризиками, істотні види ризиків; відносини з акціонерами й пов'язаними особами;

4) результати діяльності та перспективи подальшого розвитку;

5) ключові показники ефективності, використовувані керівництвом для оцінювання результатів діяльності банку відповідно до встановлених цілей.

Постає питання, наскільки Звіт про управління відповідає вимогам Міжнародного стандарту з інтегрованої звітності,

розробленого й затвердженого Міжнародною радою з інтегрованої звітності в 2013 році [7]. Представники Міжнародної ради з інтегрованої звітності пояснюють, що вони не заохочують застосування словосполучення «інтегрований звіт» щодо звітів, не підготовлених відповідно до Міжнародного стандарту, тому що такі звіти можуть давати ринку невірний сигнал про те, що таке інтегрована звітність. На їх думку, інтегрований звіт повинен відповідати вимогам, визначеним пунктом 1.17 Міжнародного стандарту [8].

У свою чергу, в пункті 1.17 зазначено, що інформаційний продукт можна вважати інтегрованим звітом, якщо він відповідає всім суттєвим вимогам Міжнародного стандарту, за винятком ситуацій, за яких: 1) недоступна достовірна інформація або наявні конкретні правові заборони, що призводить до неможливості розкриття суттєвої інформації; 2) розкриття суттєвої інформації призведе до значних збитків у конкурентній боротьбі [7]. До суттєвих вимог Міжнародного стандарту належать: принципи формування й способи використання інтегрованої звітності, обов'язки управлінського персоналу щодо інтегрованого звіту, а також вимоги до його змісту. Пропонуємо розглянути останні, порівнюючи з короткою описовою інформацією, що потрібно наводити на початку фінансової звітності (табл. 1).

Таблиця 1 – Порівняльний аналіз інтегрованого звіту й описової частини фінансової звітності

	Інтегрований звіт	Коротка описова інформація у фінансовій звітності
Мета	Пояснити постачальникам фінансового капіталу, як створюється вартість впродовж часу	Розкрити контекст для трактування змісту фінансових звітів та прогнозої інформації
Користувачі	Постачальники фінансового капіталу й інші, зацікавлені в здатності організації створювати цінність	Поточні й потенційні інвестори, позичальники та інші кредитори
Зміст/структура	Визначені/им п. 1.17 Міжнародного стандарту з інтегрованої звітності: – огляд організації та зовнішнє середовище; – управління; – бізнес-модель; – ризики і можливості; – стратегія і розподіл ресурсів; – результати діяльності; – перспективи на майбутнє; – основні принципи підготовки й презентації звіту	Визначені/им МСБО та МСФЗ: – ризик; – стратегії управління ризиками й ефективність цих стратегій; – вплив факторів, що виходять за межі фінансової звітності, на операції та фінансову звітність

Проаналізувавши зміст таблиці 1 можемо зробити висновок, що Інтегрований звіт виходить за межі формування контексту для читання фінансової звітності. Тобто під час його підготовки потрібно базуватися на з інтегральному мисленні, що передбачає більш широкий і комплексний аналіз тактичних та

стратегічних аспектів розвитку суб'єкта господарювання для надання інформації, необхідної для розуміння процесу створення вартості.

Зміст наведених у таблиці 1 восьми обов'язкових складових інтегрованої звітності доцільно деталізувати через запитання, на які вони повинні надавати відповідь [7].

1. Огляд організації й зовнішнє середовище: чим займається організація та в яких умовах вона працює?
2. Управління: як структура управління організації підтримує її здатність створювати вартість в короткостроковому, середньостроковому й довгостроковому періодах?
3. Бізнес-модель: чи наявна зрозуміла та ефективна бізнес-модель організації?
4. Ризики й можливості: які конкретні можливості та ризики, що впливають на здатність організації створювати вартість упродовж короткострокового, середньострокового й довгострокового періодів, і як організація використовує такі можливості й управляє такими ризиками?
5. Стратегія і розподіл ресурсів: у якому напрямку хоче розвиватися організація та як вона має намір робити це?
6. Результати діяльності: наскільки організація досягла своїх стратегічних цілей і які фінансові результати її діяльності?
7. Перспективи на майбутнє: які труднощі й невизначеності можуть виникнути в організації під час реалізації її стратегії, які потенційні наслідки для її бізнес-моделі та майбутньої діяльності?

8. Основні принципи підготовки й презентації: як організація визначає, які фактори варто зазначити в інтегрованому звіті, та як такі чинники оцінити (кількісно чи якісно)?

Порівнявши вимоги до структури інтегрованої звітності, визначені в п. 1.17 Міжнародного стандарту, та вимоги до структури Звіту про управління банку, визначені Інструкцією НБУ № 373 [3], можна зробити такі висновки. Ці вимоги формально майже збігаються, проте в у Інструкції № 373 менша увага приділена стратегічному аспекту розкриття інформації, а також деталізації методики підготовки інтегрованого звіту. Також недостатньо чітко сформульована вимога щодо розкриття структури управління банку. Частково цей недолік компенсований зобов'язанням банків України детально розкривати структуру власності, а також необхідністю деталізувати окремі аспекти корпоративного управління у своїй фінансовій звітності.

Отже, можна зробити висновок, що запровадження звіту про управління в банківських установах України фактично означає їх перехід до складання інтегрованої звітності відповідно до вимог Міжнародного стандарту з інтегрованої звітності. Останній ґрунтується на інтегральному мисленні, передбачає розкриття фінансової та управлінської звітності, а також інформації щодо інших суттєвих економічних, соціальних та екологічних показників [4, ст. 98–99].

Вимоги щодо змісту Звіту з управління також визначені статтею 19 Директиви ЄС [5]. Відповідно до неї в річному звіті про

управління потрібно наводити достовірний огляд розвитку діяльності компанії та її стану разом із розкриттям наявних у неї основних ризиків і невизначеностей. Звіт повинен містити аналіз як фінансових, так і за необхідності нефінансових показників діяльності, зокрема інформацію з питань довкілля та персоналу. Насамперед Звіт про управління повинен розкривати: ймовірні сценарії подальшого розвитку компанії; інформацію про придбання власних акцій відповідно до статті 24 (2) Директиви 2012/30/ЄС; наявність філій компанії; дані про застосування компанією фінансових інструментів; завдання та політику компанії в управлінні фінансовими ризиками: схильність компанії до цінового ризику, кредитного ризику, ризику ліквідності й ризику грошових потоків. Отже, можемо зробити висновок, що загалом структура звіту про управління банків України відповідає вимогам Директиви ЄС. Більш детально особливості запровадження інтегрованої звітності банків (станом на початок 2018 року) досліджено в монографії [4, ст. 100–111].

Статтею 30 Директиви [5] урегульовано вимоги щодо опублікування Звіту про управління. Ключовими можна вважати вимоги щодо: опублікування в термін, що не перевищує 12 місяців після дати опублікування балансу; оприлюднення висновку офіційного аудитора або аудиту; опублікування консолідованих звітів про управління. Також зазначено, що «суспільно значущі» суб'єкти господарювання, в яких кількість співробітників перевищує 500 осіб, повинні складати й подавати нефінансову інформацію.

Подібні вимоги щодо оприлюднення також визначені Інструкцією № 373 [3]. Зокрема передбачено, що перевірений аудитором річний звіт про управління потрібно оприлюднювати на веб-сторінці банку разом із річною фінансовою звітністю не пізніше 30 квітня. Банки, в яких на звітну дату середня кількість працівників перевищує 500 осіб, крім економічних, екологічних та соціальних аспектів, зобов'язані розкрити питання зайнятості, поваги до прав людини, боротьби з корупцією.

Отже, з травня 2019 року широке коло користувачів (науковців, експертів, інвесторів та клієнтів банків) отримало можливість проаналізувати зміст Звітів про управління банків України. Проаналізуємо зміст Звітів про управління окремих банків України, опублікованих на їх офіційних сайтах. Аналіз проводитимемо в розрізі виділених Національним банком України груп. Спочатку дослідимо структуру звітів про управління банків із державною часткою (табл. 2).

Для того щоб оцінити зв'язок між рівнем транспарентності банку й ефективністю його діяльності, проаналізуємо чистий прибуток і рентабельність активів банків, що також потрібно розкривати у Звіті про управління.

Таблиця 2 – Структура Звіту про управління банків із державною часткою за 2018 рік

№ пор.	Складові Звіту про управління	Банки з державною часткою				
		АТ Укресім-банк	Приват-банк	АТ Ощад-банк	АБ Укргаз-банк	ПАТ «Розрахунковий центр»
1	Характер бізнесу	+	+	+	+	+
1.1	Керівництво та організаційна структура	+	+		+	
1.2	Винагороди банку за звітний період			+	+	+
1.3	Зовнішнє середовище	+	+	+		
1.4	Короткий опис поточної бізнес-моделі			+		+
1.5	Основні продукти та послуги	+		+		+
2	Цілі керівництва та стратегії їх досягнення	+	+	+	+	+
3	Ресурси, ризики та відносини		+	+		+
3.1	Ключові фінансові й не фінансові ресурси	+		+		
3.2	Людські ресурси, боротьба з корупцією	+	+	+	+	+
3.3	Технологічні ресурси	+			+	+
3.4	Система управління ризиками	+	+	+	+	+
3.5	Відносини з акціонерами, пов'язаними особами та стратегічними партнерами			+	+	+
3.6	Екологічні та соціальні аспекти діяльності		+	+	+	
4	Результати діяльності та перспективи подальшого розвитку	+	+	+	+	+
5	Ключові показники діяльності	+		+	+	+
	Кодекс корпоративної етики		+			
	Звіт про корпоративне управління	+		+	+	
	Звернення Голови Наглядової ради			+		
	Звернення Голови Правління			+		

Як можна помітити на рисунку 1, усі банки з державною часткою отримали прибуток за результатами 2018 року. Найбільший прибуток отримав «Приватбанк» (12,8 млрд грн), що є максимумом в історії цього банку та зумовило найбільший за останні 5 років прибуток банківської системи України сумою 21,7 млрд грн. Проте потрібно зазначити, що значна частка цього прибутку є сплаченими державою відсотками за ОВДП, що були переданими на баланс банку під час його націоналізації.

Рентабельність активів дозволяє оцінити відносну ефективність використання активів банку для отримання прибутку. Так, найбільш рентабельними є активи ПАТ «Розрахунковий центр», а саме: банк отримав 11,8 копійки чистого прибутку на кожен гривню використаних активів, що пов'язано з основною діяльністю банку, тому що банк обслуговує процес торгівлі на ринку цінних паперів і є монополістом на цьому ринку.

Найменшу ефективність діяльності, враховуючи значний обсяг активів, продемонстрував Ощадбанк. Однак, порівнявши структуру розкриття інформації у Звіті про управління (таблиця 2), можна зробити висновок, що найменш рентабельний АТ «Ощадбанк» опублікував більш детальний Звіт з управління, ніж більшість інших банків із державною часткою.

Як зазначено вище, відповідно до Інструкції № 373 банки, в яких на звітну дату середня кількість працівників перевищує 500 осіб, крім економічних, екологічних та соціальних аспектів,

зобов'язані розкрити питання зайнятості, поваги до прав людини, боротьби з корупцією [3].

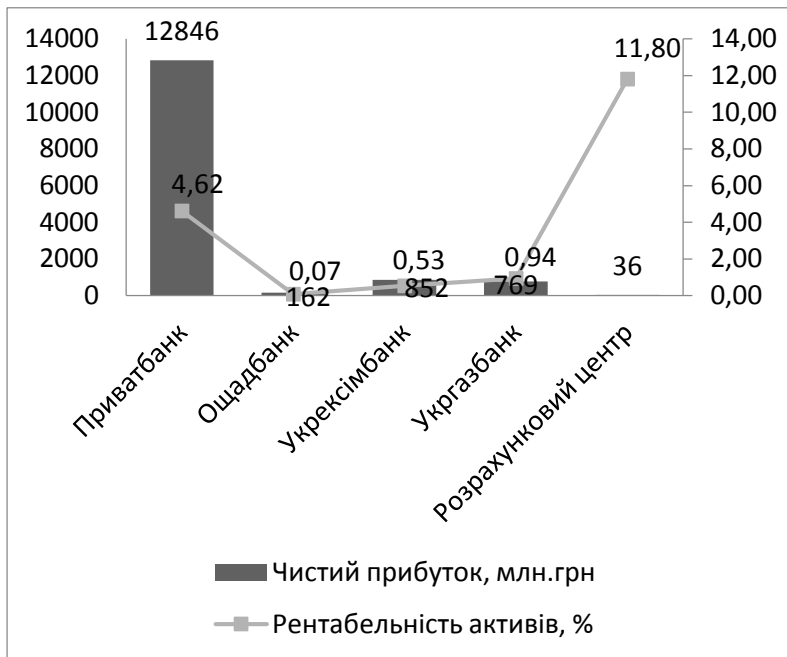


Рисунок 1 – Чистий прибуток і рентабельність активів банків із державною часткою в 2018 р.

Ураховуючи критичну важливість для України питання антикорупційної політики, більш детально проаналізуємо розкриття саме цього аспекту в звітах про управління досліджуваних банків. Особливої ваги питання боротьби з корупцією набуває у контексті діяльності державних банків, що потрібно розглядати як елементи системи забезпечення прозорості публічних фінансів. Ця система, у свою чергу,

повинна стати одним з основних напрямків формування превентивних механізмів боротьби з корупцією в Україні.

АТ «Укресімбанк», Приватбанк, АБ «Укргазбанк» та АТ «Ощадбанк» у своїх звітах зазначають про затвердження та введення в дію антикорупційної програми, а також для нагляду за її реалізацією в банках призначено уповноваженого з питань запобігання корупції.

Крім того, у «Приватбанку» організовано канали для надсилання повідомлень про факти порушення антикорупційної програми, вчинення корупційних або пов'язаних з корупцією правопорушень. Упродовж 2018 року через канали зв'язку надійшло 28 повідомлень щодо можливих порушень антикорупційної програми. За результатами розгляду повідомлень: за 5 фактами направлено матеріали до правоохоронних органів, 1 особу засуджено, 4 звільнено, 8 притягнуто до дисциплінарної відповідальності. Підготовлено 72 висновки про відсутність корупційних ризиків під час надання групою благодійної допомоги. За 2018 рік проведено антикорупційну перевірку 5 622 ділових партнерів групи «Приватбанк».

АБ «Укргазбанк» також зазначає наявність відокремленого каналу (номера телефона й адреси електронної пошти) для повідомлення працівниками банку про факти порушення антикорупційної програми, вчинення корупційних або пов'язаних із корупцією правопорушень. Порушень прав

людини, а також корупційних проявів у звітному періоді не зафіксовано.

У ПАТ «Розрахунковий центр» кількість працівників не перевищує 500 осіб, тому питання зайнятості, поваги до прав людини, боротьби з корупцією не висвітлені.

Отже, банки з державною часткою для боротьби з корупцією розробили й зробили чинною Антикорупційну програму та призначили уповноважених з її реалізації. Крім того, група «Приватбанк» та АБ «Укргазбанк» запровадили відокремлений канал для повідомлення працівниками банку про факти порушення антикорупційної програми.

Варто зазначити, що АТ «Ощадбанк» у Звіті про управління також наводить Звернення Голови Наглядової ради та Звернення Голови Правління, а АТ «Укресімбанк», АТ «Ощадбанк» та АБ «Укргазбанк» додатково надають Звіт про корпоративне управління.

Далі нами було досліджено Звіти про управління 5 банків, що входять до складу відомих іноземних банківських груп (АТ «Укрсоцбанк», АТ «Райффайзен банк Аваль», «ОТП банк», «Укрсіббанк», та АТ «Ідея Банк»). Банки іноземних банківських груп у Звіті про управління також відображають інформацію у розрізі 5 складових. Проте «ОТП банк» не розкриває інформації щодо поточної бізнес-моделі, основних продуктів і послуг, цілей керівництва та стратегії досягнення цих цілей. Питання відносин із пов'язаними особами й акціонерами висвітлює лише АТ «Укрсоцбанк». АТ «Райффайзен банк Аваль» та «ОТП банк»

додатково наводять Звіт про корпоративне управління, Звернення Голови Наглядової ради та Звернення Голови Правління (табл. 3).

За результатами діяльності у 2018 році банки іноземних банківських груп отримали прибуток, крім АТ «Укрсоцбанк» (рисунок 2). Збитковість останнього переважно зумовлена істотними витратами на формування резервів.

Щодо аналізу рентабельності активів найбільш ефективно функціонував АТ «Ідея Банк», що отримав 7,99 копійки чистого прибутку на кожну гривню використаних активів.

Таблиця 3 – Структура Звіту про управління банків іноземних банківських груп за 2018 рік

№ пор.	Складові Звіту про управління	Банки іноземних банківських груп				
		Укрсоц-банк	АТ «Райффайзен-банк Аваль»	ОТП банк	Укрсиб-банк	Ідея Банк
1	2	3	4	5	6	7
1	Характер бізнесу	+	+			
1.1	Інформація про банк Місія. Цінності	+	+		+	+
1.2	Органи управління	+		+		+
1.3	Організаційна структура	+	+	+		+
1.4	Успіхи та рейтинги у 2018 році	+		+	+	+
1.5	Зовнішнє середовище	+	+	+	+	+
1.6	Короткий опис поточної бізнес-моделі	+	+		+	
1.7	Основні продукти та послуги	+	+		+	+
1.8	Роль банку у розвитку суспільства	+	+			+
2	Цілі керівництва та стратегії їх досягнення	+	+		+	+
2.1	Інновації та розробки	+				

Продовження таблиці 3

1	2	3	4	5	6	7
3	Ресурси, ризики та відносини					
3.1	Екологічні аспекти	+			+	+
3.2	Соціальна відповідальність	+	+	+	+	+
3.3	Система винагороди	+	+		+	
3.4	Система управління ризиками	+	+	+	+	+
3.5	Відносини з акціонерами, пов'язаними особами та стратегічними партнерами	+				
4	Результати діяльності й перспективи подальшого розвитку	+	+	+	+	+
5	Ключові показники діяльності	+	+	+	+	+
	Звіт про корпоративне управління		+	+		+
	Корпоративна соціальна відповідальність			+		
	Звернення Голови Правління		+	+		
	Звернення/Звіт Голови Наглядової ради		+	+		

Якщо порівнювати рентабельність активів державних банків і банків іноземних банківських груп, то більш рентабельними є останні, рентабельність активів цих банків перебуває в межах 5,36–7,99 %, крім АТ «Укрсоцбанк», що зазнав збитків. Проте незважаючи на збитковість діяльності, цей банк опублікував більш повний Звіт з управління, ніж більшість інших досліджуваних банків цієї групи.

Також АТ «Укрсоцбанк» зазначає, що в банку затверджено Кодекс корпоративної етики та Антикорупційну програму, які розміщено у вільному доступі та на офіційному сайті. Крім того, призначено особу, відповідальну за впровадження антикорупційної програми у банку, карту

корупційних ризиків, а також активізовано лінію довіри «we_care».

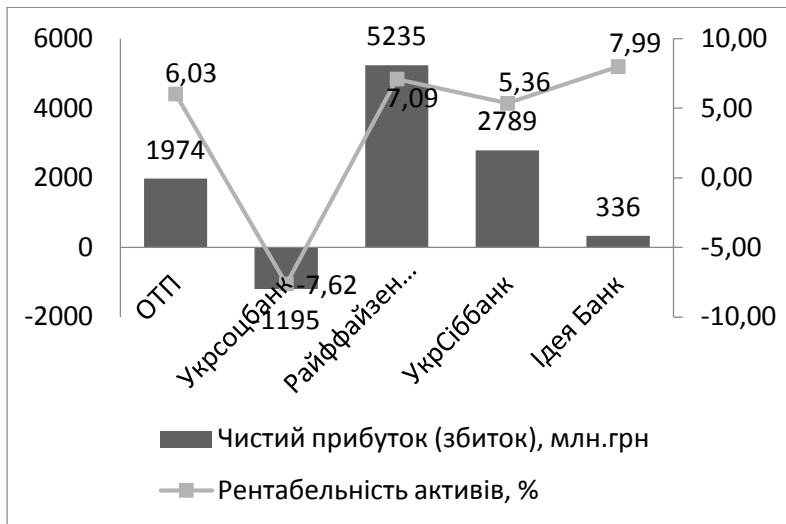


Рисунок 2 – Чистий прибуток (збиток) і рентабельність активів банків іноземних банківських груп у 2018 р.

АТ «Райффайзен банк Аваль» посилається на внутрішні нормативні документи банку, що передбачають усі можливі заходи протидії корупції та запобігання фінансовим зловживанням, проте ці заходи недеталізовані.

«ОТП Банк» зазначає про ухвалення принципу нульової толерантності до фактів корупції та хабарництва, неприйняття усіх форм корупції та надання повної підтримки у питаннях боротьби з корупцією.

АТ «Укрсиббанк» посилається на Програму боротьби з хабарництвом та корупцією, а також декларує нульову толерантність до корупції.

АТ «Ідея Банк» також посилається на принцип нульової толерантності до фактів корупції, хабарництва та шахрайства. Для запобігання та протидії корупції в банку заплановані розроблення та запровадження антикорупційної програми.

Отже, банки іноземних банківських груп під час складання Звіту про управління додержуються мінімальних вимог щодо його змісту, визначених Інструкцією № 373 і декларують додержання принципу нульової толерантності до корупції.

Остання група банків, проаналізованих нами у межах цього дослідження, належить до банків з приватним капіталом, тобто їх контролюють резиденти України (табл. 4).

Як можна помітити з таблиці 4, банки з приватним капіталом у Звіті про управління розкривають менше інформації, ніж банки з державною часткою та банки іноземних банківських груп. Так, серед досліджуваних банків лише АТ «Полікомбанк» у розділі «Інформація про банк» описує поточну бізнес-модель та основні продукти та послуги. Цілі керівництва та стратегії досягнення цих цілей не характеризують АТ «Мегабанк» і АТ «Альтбанк». Екологічні та соціальні аспекти діяльності розкриті лише у звітах ПУМБ та АТ «Мегабанк». Проте, Кодекс корпоративної етики наявний у АТ «Мегабанк», ПУМБ і АТ «Альтбанк».

За результатами діяльності у 2018 році досліджувані банки з приватним капіталом отримали прибуток (рис. 3). Варто зазначити, що всі банки акцентують увагу на позитивній

тенденції до збільшення розміру прибутку у 2018 році, порівнюючи з попередніми роками, та окреслюють перспективу подальшого збільшення прибутку в майбутньому.

Таблиця 4 – Структура Звіту про управління банків із приватним капіталом за 2018 рік

№ пор.	Складові Звіту про управління	Банки з приватним капіталом				
		ПУМБ	Мега-банк	Таском-банк	Поліком-банк	Альт-банк
1	Характер бізнесу	+		+	+	
1.1	Органи керівництва та корпоративне управління	+			+	+
1.2	Макроекономічне середовище		+	+	+	+
1.3	Досягнення та рейтинги у 2018р	+	+	+	+	
1.4	Короткий опис поточної бізнес-моделі				+	
1.5	Основні продукти та послуги				+	
2	Цілі керівництва та стратегії досягнення цих цілей	+		+	+	
3	Ресурси та ризики	+	+	+	+	+
3.1	Людські ресурси	+	+	+		+
3.2	Технологічні ресурси		+	+		+
3.3	Екологічні та соціальні аспекти діяльності	+	+			
3.4	Система управління ризиками	+	+	+	+	+
3.5	Відносини з пов'язаними особами та акціонерами	+	+		+	
4	Результати діяльності та перспективи подальшого розвитку	+	+	+	+	+
5	Ключові показники діяльності		+	+	+	+
	Звіт про корпоративне управління		+	+	+	+
	Кодекс корпоративної етики	+	+			+

Цікавим, на наш погляд, є факт отримання АТ «Альтбанк» прибутку сумою 19 млн грн за кількості працівників 68 осіб. Зростання прибутку банк пояснює позитивною динамікою

відповідних показників доходу, зваженою політикою щодо прийняття кредитних ризиків та оптимізацією витрат.

Рівень рентабельності активів банків із приватним капіталом не досить високий. За ним банки цієї групи поступаються банкам, що належать до іноземних банківських груп, але переважають більшість банків з державним капіталом. Потрібно зазначити, що в цій групі банків також не виявлено істотної кореляції між ефективністю діяльності комерційних банків та рівнем їх прозорості.

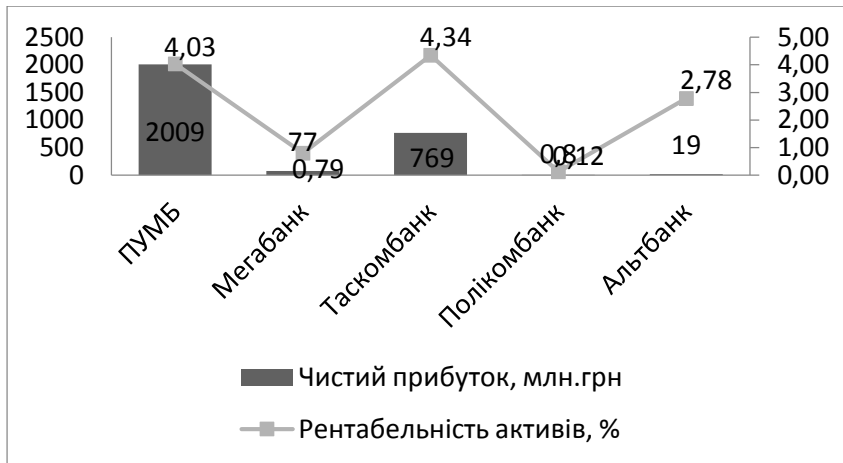


Рисунок 3 – Чистий прибуток і рентабельність активів банків із приватним капіталом у 2018 р.

Далі проаналізуємо повноту розкриття питань пов'язаних із боротьбою з корупцією у звітах цих банків. ПУМБ під час висвітлення питань щодо боротьби з корупцією посилається на Кодекс корпоративної етики без уточнення відповідних заходів.

АТ «Мегабанк» зазначає, що основне джерело корупції зосереджене в органах та установах, що мають вплив на

ухвалення важливих громадських або господарських рішень (судах, міністерствах, комітетах та інших). Банківський бізнес за своїм змістом не є основним джерелом корупції, а зона ризику переважно пов'язана із кредитуванням і проведенням інших операцій для клієнтів. АТ «Мегабанк» зазначає, що ці ризики нівелюють шляхом застосування ефективної внутрішньобанківської нормативної бази. Крім того, служба безпеки банку проводить первинну перевірку співробітників банку щодо причетності до фінансових та інших злочинів.

АТ «Таскомбанк» посилається на антикорупційну програму. У банку закріплено принцип неприйняття корупції в будь-яких її проявах (принцип «нульової толерантності» до корупції).

АТ «Полікомбанк» у Звіті про управління не наводить інформації щодо боротьби з корупцією, хоча кількість працівників банку перевищує 500 осіб. Кількість працівників у АТ «Альтбанк» менша за 500 осіб, тому питання боротьби з корупцією у Звіті не розглянуте.

Отже, дослідивши Звіти про управління 15 банків із різною формою власності відповідно до класифікації НБУ, можна зробити висновок, що більшість банків формально додержуються мінімальних вимог до розкриття інформації у Звіті про управління, визначених Інструкцією № 373. Відповідно зміст Звіту про управління банків України загалом формально відповідає ключовим вимогам Міжнародного стандарту з інтегрованої звітності, розробленого та затвердженого

Міжнародною радою з інтегрованої звітності у 2013 році, а також Директиві Європейського Союзу 2014/95/ЄС з нефінансової звітності.

Проте, варто зазначити, що банки з державною часткою та банки іноземних банківських груп розкривають інформацію у Звіті про управління більш повно та послідовно. Банки з приватним капіталом складають цей звіт певною мірою формально та узагальнено. Зважаючи на те що Звіт про управління банки склали вперше, сподіваємося, що в майбутньому банки будуть розкривати інформацію більш повно та детально.

За результатами цього дослідження також зроблено висновок про відсутність істотного зв'язку між ефективністю діяльності банку та його прозорістю. Зазначене оцінювання проводили шляхом зіставлення структури розкриття інформації у Звіті про управління за 2018 рік із показниками прибутковості діяльності банку за цей самий період. Цей висновок є релевантним для кожної із досліджуваних груп банків.

Більш ґрунтовно дослідивши висвітлення питання боротьби з корупцією, можна зробити висновок, що більшість банків у своїх Звітах про управління наводять лише загальні декларації щодо боротьби з корупцією. Проте в цих звітах майже немає опису чітких механізмів реалізації цих декларацій, а також статистичного аналізу результативності антикорупційних заходів. Потрібно зазначити, що корупція (щодо її практичної реалізації) має переважно фінансовий прояв. Як наслідок, на

окремих етапах реалізації корупційних схем використовують різноманітні комбінації банківських операцій. Отже, впровадження прозорих та ефективних банківських механізмів боротьби з корупцією є критично важливим для реалізації успішної антикорупційної політики в державі.

Особливої ваги питання боротьби з корупцією набуває в контексті діяльності державних банків, як складових системи забезпечення прозорості публічних фінансів. Ця система, у свою чергу, повинна стати одним із основних напрямків формування превентивних механізмів боротьби з корупцією в Україні. Проте у Звіті про управління за 2018 рік лише «Приватбанк» розкрив певні конкретні аспекти антикорупційних заходів. Інші державні банки обмежилися декларативними твердженнями.

Узагальнивши наведений вище матеріал, можна зробити висновок, що Україна досягла істотного прогресу у формуванні нормативних вимог, необхідних для складання якісної інтегрованої звітності середніми та великими підприємствами [6], зокрема банками [3]. У 2019 році банки України вперше опублікували Звіти про управління, що за своєю структурою у більшості суттєвих аспектів відповідають міжнародним підходам до складання цього виду звітності. Проте ця відповідність значною мірою має формальний, а не змістовий характер. Подальше системне поглиблення розкриття інформації на засадах інтегративного мислення забезпечить якісне підвищення транспарентності банків і сприятиме формуванню ефективних механізмів контролю за їх діяльністю як в аспекті оцінювання

фінансових та нефінансових ризиків, так і щодо запровадження ефективних превентивних механізмів боротьби з корупцією.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення деяких положень : Закон України від 5 жовтня 2017 року № 2164-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2164-19#n124>.
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 липня 1999 року № 996. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
3. Про порядок складання та оприлюднення фінансової звітності банків України : інструкція, затверджена постановою Правління НБУ від 24.11.2011 р. № 373. URL:<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1288-11>.
4. Інтегрована звітність в контексті євроінтеграції України: сучасний стан, перспективи розвитку та запровадження : монографія / за заг. ред. Т. Г. Савченка, О. І. Гриценко. Суми : М. Д. Вінніченко, 2018. 126 с.
5. Директива Європейського Союзу 2014/95/ЄС з нефінансової звітності від 22 жовтня 2014 р.
6. Методичні рекомендації зі складання звіту про управління : рекомендації, затверджені наказом Мінфіну України від 07.12.2018 р. № 982. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0982201-18>.

7. InternationalIntegratedReportingFrameworkURL:<http://integratedreporting.org/http://integratedreporting.org/faqs/>.
8. Новини інтегрованої звітності. *Вісник МСФЗ*. 2017. № 8. URL:
http://ifrs.ligazakon.ua/ua/magazine_article/FZ001276
<https://www.bank.gov.ua/>.
9. Директива Європейського Союзу 2013/34/ ЄС з щорічної фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності та пов'язаних з ними звітів певних типів компаній 26 червня 2013 року.
10. Про банки та банківську діяльність : Закон України від 07.12.2000 р. № 2121-III. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2121-14>.

1.4 Проблемні аспекти облікової ідентифікації, реєстрації та відображення у звітності логістичних витрат

У загальній структурі витрат торгівельного або виробничого підприємства логістичні витрати займають вагомe місце. Побудова та розвиток ефективної логістичної інфраструктури підприємства сприяє забезпеченню стабільної та безперебійної роботи, формує надійну репутацію, що в результаті безпосередньо впливає на фінансові результати діяльності.

З огляду на це важливого значення набувають питання ідентифікації, класифікації та реєстрації логістичних витрат для потреб обліку, тому що облікова інформація є основою для ухвалення управлінських рішень.

Різні облікові аспекти логістичних витрат досліджували багато науковців. Зокрема, питання визначення сутності та трактування поняття «логістичні витрати» було наведеним у працях таких учених, як В. І. Ковшик [10], М. А. Мажар [12], Е. В. Новопісна [17], М. В. Рета [21], З. Задорожний [9], М. В. Харченко [28] та інші.

Підходи до класифікації логістичних витрат висвітлені в працях таких науковців, як О. М. Сумець [27], С. М. Нікшич [16], О. М. Гаврись [7], Л. П. Радецька [20], В. С. Рудницький [23] та інші.

Напрями вдосконалення обліку витрат на логістику знайшли своє відображення в працях О. О. Андрухова [6], О. М. Головащенко [8], Л. Г. Медвідь [12], О. М. Сумець [26].

Проте незважаючи на велику кількість публікацій, зазначена облікова ділянка потребує подальшого розвитку й дослідження. Зокрема, не існує єдиної думки науковців щодо визначення сутності, складу та класифікації логістичних витрат. Недосконалість наявного плану рахунків та відсутність єдиного підходу щодо методики облікового відображення логістичних витрат спричиняє плутанину й складність відображення цих витрат у регістрах та звітності.

Світові тенденції ведення бізнесу демонструють величезні зв'язки з логістикою. Ефективність логістичної інфраструктури та сервісу безпосередньо впливає на дохідність діяльності. Кожне підприємство в будь-якій галузі господарства зазнає витрат на логістику як власним коштом, так і на умовах аутсорсингу. Проте у вітчизняних компаніях замало досвіду та практичних навичок раціонального ведення обліку та контролю цього виду витрат.

За даними різноманітних сучасних досліджень із кожним роком збільшується величина логістичних витрат. У структурі логістичних витрат найбільша питома вага належить витратам на транспортування продукції, значними за своєю величиною також є витрати на зберігання на складах. Решту становлять інші логістичні витрати: вартість тари та її ремонт, послуги сторонніх організацій і торгових посередників, витрати на управління логістичною системою тощо.

Управління витратами на логістику відіграє вагомую роль для підприємств, що займаються міжнародною торгівлею. У

такому разі величина логістичних витрат у загальній вартості продукції (палива, оформлення дозвільних документів, страхування, фрахту, митних платежів тощо) може мати вирішальний вплив на рентабельність.

Варто зазначити, що склад логістичних витрат залежить від характеру товару та специфіки діяльності підприємства. Нераціональне планування здійснення логістичної діяльності може призвести до значних витрат, прострочення термінів доставки та псування продукції. Логістичні витрати належать до накладних, проте вони є значним резервом зменшення невиробничих витрат та часу.

Логістика як сфера наукових знань є, з одного боку, окремою теоретичною базою, з іншого, – це прикладна галузь, що має дуже важливе практичне застосування. Логістичні витрати досліджують для підвищення ефективності управління, оптимізації фінансових потоків, подальшого розподілу і калькуляції витрат. Така багатогранність цієї категорії зумовлює відсутність як єдиного трактування серед науковців (таблиця 1), так в нормативно-правовому регулюванні.

Таблиця 1 – Підходи щодо трактування поняття «Логістичні витрати»

Автор, джерело	Визначення поняття «Логістичні витрати»
Ковшик В. І. [10]	Логістичні витрати – це витрати підприємства, пов’язані з управлінням, переміщенням та зберіганням матеріалів, енергії, продукції та інформації вздовж ланцюга постачання від точки їх виникнення і до точки споживання

Продовження таблиці 1

Автор, джерело	Визначення поняття «Логістичні витрати»
Мажар М. А. [12]	Логістичні витрати – це витрати на постачання, зберігання та збут, а також витрати всієї системи матеріально-технічного забезпечення
Новопісна Е. В. [17]	Логістичні витрати – складова загальних витрат підприємства, що є витратами, які супроводжують рух матеріального потоку для виконання пріоритетного завдання логістичної системи – доставки товару в потрібне місце, в потрібній кількості, за певний термін і заданого рівня витрат
Рета М. В. [21]	Логістичні витрати – це грошове вираження сукупності витрачених матеріальних, трудових, фінансових, інформаційних ресурсів підприємства, пов'язаних із забезпеченням бізнес-процесів та операцій з переміщення матеріальних потоків у межах логістичної системи
Задорожний З., Грицишина А. [9]	Логістичні витрати – це складова витрат операційної діяльності підприємства, пов'язаних із вивченням ринку запасів, їх закупівлею і складуванням, зберіганням, відвантаженням і зовнішнім транспортуванням
Малинджак Д., Газда А. [5]	Логістичні витрати – це витрати, пов'язані з широкомасштабним переміщенням товарів, що залежать від параметрів, які базуються на часі та просторі, а також елементах оцінювання. Витрати на логістику є результатом того, що логістика створює умови для виникнення цих рухів, управляє ними та захищає їх
Харченко М. В. [28]	Логістичні витрати – це витрати матеріальних, фінансових, трудових та інформаційних ресурсів, зумовлені дотриманням підприємствами своїх зобов'язань із виконання робіт та надання послуг на замовлення споживачів

Отже, серед дослідників немає єдиної думки щодо сутності трактування логістичних витрат. Так, М. В. Рета [21] та М. В. Харченко [28] зосереджують увагу на ресурсній складовій, зазначаючи, що логістичні витрати – це витрати матеріальних, фінансових, трудових, інформаційних ресурсів. В. І. Ковшик [10], Д. Малинджак, А. Газда [5] і Е. В. Новопісна [17] стверджують, що логістичні витрати безпосередньо пов'язані із матеріальним переміщенням продукції та товарів. З. Задорожний та А. Грицишина [9] пропонують для цілей обліку ввести поняття «логістичні затрати».

Кожен з авторів виокремлює певні особливості у трактуванні вищезгаданої категорії, проте всі автори погоджуються, що логістичні витрати виникають під час здійснення підприємством логістичних операцій і функцій (транспортування, складування, обслуговування замовлення та споживання).

Результати проведених досліджень дають можливість стверджувати, що в науковій сфері немає єдиної думки серед дослідників щодо концептуальних основ формування, управління та організації логістичних процесів. У широкому розумінні логістичні витрати – це загальна величина ресурсів (матеріальних, фінансових, трудових, інноваційних, інтелектуальних, інформаційних) на здійснення підприємством логістичних операцій і функцій (транспортування, складування, обслуговування замовлення та споживання) для забезпечення нормального життєвого циклу продукції відповідно до положень

логістичної концепції підприємства, що передбачає економію часу та підвищення конкурентоспроможності в бізнес-середовищі.

Для більш глибокого дослідження сутності логістичних витрат та подальшої трансформації теоретичних підходів в облікову площину, необхідно детальніше розглянути підходи до класифікації логістичних витрат (табл. 2).

Таблиця 2 – Підходи до класифікації логістичних витрат

Автор, джерело	Ознаки, за якими здійснена класифікація логістичних витрат
Сумець О. М. [26]	Класифікація за фазово-функціональною ознакою: <ul style="list-style-type: none"> - поточні (просування матеріальних цінностей, управління інформаційними потоками, витрати, пов'язаними з форс-мажорами та ризиками, відсотки за використання позичкового капіталу); - капітальні (на створення запасів, пов'язаними з незавершеним виробництвом, вкладення в інфраструктуру)
Нікшич С. М. [16]	Визначено структуру логістичних витрат: <ul style="list-style-type: none"> - економічна (за логістичними процесами та сферами переміщення матеріального потоку); - управлінська (потреба у плануванні та прогнозуванні)
Гавриш О. М., Ковшик В. І. [7]	Фасетна класифікація (48 видів логістичних витрат) за трьома рівнями групування: <ul style="list-style-type: none"> - логістичні функції; - зміна в часі; - етап у ланцюгу постачання
Андрухова О. О., Якімов І. А. [6]	Розподіл за функціями у логістичній системі підприємства: <ul style="list-style-type: none"> - витрати на постачання; - витрати на підтримку виробництва; - витрати на розподіл; - витрати на інформатизацію

Продовження таблиці 2

Автор, джерело	Ознаки, за якими здійснена класифікація логістичних витрат
Бернацький М., Ковалак Р. [1]	Синтетична класифікація за критеріями: - тип; - етап та місце існування; - логістичний сегмент; - відношення до розміру використаного матеріалу та виробництва
Малей О. Б. [4]	Логістичні витрати класифікують як: 1) капіталізовані: - основний капітал (основні засоби, нематеріальні активи); - оборотні активи(запаси, незавершене виробництво); 2) поточні: - за етапами процесу відтворення; - за центрами витрат; - за основними складовими логістичних процесів; - за економічними елементами; - за елементами витрат (індивідуально для кожної компанії)
Рудницький В. С., Рудницька О. В. [23]	Класифікація для потреб управлінського обліку: - за можливістю впливу на управлінські рішення; - відповідно до результатів АВС-аналізу; - АВС-калькулювання; - залежно від обсягу товарообороту; - за статтями витрат на збут
Задорожний З., Грицишина А. [9]	Групування витрат відповідно до певних цілей: - за способом перенесення вартості на продукцію; - за видами продукції (робіт, послуг); - за статтями калькуляції; - за економічним змістом (елементами витрат); - за місцем виникнення витрат; - за календарними періодами; - за функціями управління; - залежно від доцільності їх здійснення
Міротін Л. Б. [14]	Розподіл за видами: - продуктивні витрати; - витрати на підтримку логістичного бізнесу; - витрати на нагляд; - збиткові витрати.

Незважаючи на розмаїття трактувань категорії «логістичні витрати», загалом простежується єдність за економічною сутністю, але в межах цієї єдності спостерігаються певні відмінності в складі суб'єктів, об'єктів, функцій, ресурсів тощо, що зумовлює потребу у виокремленні таких критеріїв для їх подальшого групування й узагальнення для побудови класифікації логістичних витрат.

Проведений аналіз свідчить про наявність значного наукового інтересу до питання класифікації логістичних витрат, що має як теоретичне, так і практичне значення. Щодо методології класифікація логістичних витрат є важливим інструментом, що забезпечує усвідомлення їх сутності, впорядкованості та формалізації. У практичній площині класифікація логістичних витрат дозволяє визначити обґрунтований підхід до їх аналізу та вибору шляхів оптимізації.

Проте в межах цих підходів логістичні витрати здебільшого досліджують щодо загальної економічної теорії або фінансової оптимізації, що не завжди враховує зручність облікового відображення. Оскільки предметом нашого дослідження є саме облікові аспекти логістичних витрат, ми пропонуємо класифікувати логістичні витрати за трьома обліковими напрямками (рис. 1).



Рисунок 1 – Класифікація логістичних витрат для потреб обліку

Варто зазначити, що основне завдання обліку логістичних витрат не точне відображення їх у звітності, а розуміння їх сутності та взаємозв'язку з процесами, що відбуваються на підприємстві. Обґрунтовані твердження, що для ефективного управління такими витратами необхідно створювати дві автономні підсистеми обліку в логістичному менеджменті – окремо управлінську й фінансову, з урахуванням специфіки кожної з них [19].

Розподіл за відповідними потребами допомагає кожному виду обліку здійснювати свою мету:

- податковому – безпомилкове нарахування й сплату податків;
- фінансовому – правильне відображення витрат у звітності та внесення до собівартості;
- управлінському – контроль та підвищення ефективності витрат.

Отже, на основі проведеного аналізу підходів сучасних дослідників до класифікації логістичних витрат запропоновано авторську класифікацію логістичних витрат для потреб обліку. Зокрема, визначено, що окремо варто виділяти витрати для потреб податкового, бухгалтерського та управлінського обліку, що дозволить забезпечити ефективне інформаційно-облікове поле для ухвалення управлінських рішень на різних рівнях та центрах відповідальності.

Незважаючи на велику кількість досліджень і публікацій, присвячених загальнотеоретичним питанням логістики, доцільно

зазначити, що поза увагою науковців залишаються окремі облікові аспекти логістичних процесів. Зокрема, немає затверджених рекомендацій та форм звітності щодо ідентифікації та визначення таких витрат, також виникають труднощі під час відображення логістичних витрат в обліку та фінансовій звітності. Із цього випливає, що в керівництва логістичні витрати перебувають поза достатньою увагою та контролем.

Будь-який суб'єкт господарювання для зручності та повноти відображення логістичної інформації повинен врахувати особливості та певну специфіку ідентифікації та реєстрації логістичних витрат в обліковій політиці та в схемах документообігу.

Зауважимо, що облік логістичних витрат в Україні не є регламентованим. Основним документом щодо обліку витрат є П(С)БО 16 «Витрати» [18]. Проте цей нормативно-правовий акт не розкриває специфіки саме логістичних витрат. Окремі науковці пропонують для усунення зазначеного недоліку внести певні зміни в чинну нормативну базу. Зокрема, О. М. Сумець [27] в своїй монографії пропонує ввести доповнення до П(С)БО 16 щодо визначення поняття й класифікації логістичних витрат або розробити окремий П(С)БО «Логістичні витрати».

У Плані рахунків також є певні незручності щодо облікового відображення логістичних витрат. Рахунки, використовувані для накопичення інформації про логістичні витрати, такі:

- 209 «Інші матеріали» – міститься інформація про транспортно-заготівельні витрати (ТЗВ);
- 91 «Загальновиробничі витрати»;
- 92 «Адміністративні витрати» – витрати на управління логістикою;
- 93 «Витрати на збут» – за своєю сутністю є логістичними витратами.

Особливості ідентифікації та реєстрації логістичних витрат надані в таблиці 3.

Крім передбачених рахунків, також розроблена практика розширення субрахунків та аналітичних рахунків відповідно до потреб кожного окремого підприємства (наприклад, розширення субрахунків 91, 93 рахунків).

Таблиця 3 – Облікова ідентифікація логістичних витрат за процесним підходом

Вид логістичної діяльності	Складова логістичних витрат	Об'єкт обліку	Шифр рахунку	Включення до собівартості готової продукції	Вплив на фінансовий результат звітного періоду
<i>Постачання</i>					
Витрати на фізичне переміщення, під час купівлі основних засобів	Транспортні затрати, навантажувально-розвантажувальні роботи	Первісна вартість основних засобів	10	Амортизація	Опосередковано, впродовж усього періоду нарахування амортизації

Продовження таблиці 3

Вид логістичної діяльності	Складові логістичних витрат	Об'єкт обліку	Шифр рахунку	Включення до собівартості готової продукції	Вплив на фінансовий результат звітного періоду
Витрати на фізичне переміщення, при купівлі запасів	Транспортно-заготівельні витрати	Фактична вартість виробничих запасів	20, 22, 28	За ступенем використання у виробничому процесі	Опосередковано, за ступенем використання у виробничому процесі
<i>Виробництво</i>					
Витрати на фізичне переміщення запасів між виробничими операціями	Транспортні витрати на переміщення по підприємству	Витрати основного /допоміжного виробництва та загально-виробничі витрати	23, 91	У повному обсязі	Включають до витрат того звітного періоду, в якому виготовлена готова продукція
<i>Збут</i>					
Упаковка	Заробітна плата, вартість упаковки	Витрати на збут	93	Не включаються	Включаються до витрат того звітного періоду, в якому виникли
Утримання відділу збуту	Заробітна плата, амортизація ОЗ, соц. відрахування, вартість електро- і теплоенергії, канцтовари	Загально-виробничі витрати	93	Не включаються	Включають витрат того звітного періоду, в якому виникли

Продовження таблиці 3

Вид логістичної діяльності	Складова логістичних витрат	Об'єкт обліку	Шифр рахунку	Включення до собівартості готової продукції	Вплив на фінансовий результат звітного періоду
Утримання складу готової продукції (товару)	Заробітна плата, амортизація ОЗ, соц. відрахування, вартість електро- і теплоенергії, вартість виготовленої продукції (товару)	Витрати на збут	93	Не включаються	Включають до витрат того звітного періоду, в якому виникли
<i>Адміністрування</i>					
Утримання відділу поставок	Заробітна плата, амортизація ОЗ, соц. відрахування, вартість електро- і теплоенергії	Загальногосподарські витрати	92	Не включаються	Включають до витрат того звітного періоду, в якому виникли
Утримання складу виробничих запасів	Заробітна плата, амортизація ОЗ, соц. відрахування, вартість електро- і теплоенергії	Загальногосподарські витрати	92	Не включаються	Включають до витрат того звітного періоду, в якому виникли

Крім того, певні вчені говорять про створення окремого рахунку 29 «Логістичні витрати». Узагальнювати інформацію про логістичні витрати варто у відповідних регістрах журнально-ордерної форми обліку, а в аналітичному розрізі – у відповідних відомостях. Усі специфічні особливості обліку логістичних витрат на окремо взятому підприємстві повинні бути охарактеризованими в обліковій політиці підприємства (рис. 2).



Рисунок 2 – Облікові аспекти логістичних витрат

Отже, на цьому етапі вітчизняної бухгалтерської практики варто виокремити такі особливості облікової ідентифікації та реєстрації логістичних витрат:

- чинним Планом рахунків не передбачені окремі рахунки для обліку логістичних витрат;
- є потреба в чіткому визначенні всіх витрат, які безпосередньо пов'язаних з логістичною діяльністю підприємства;
- для організації своєчасного обліку групування витрат необхідно здійснювати як за видами робіт та операцій, так і за центрами відповідальності;
- недостатньо контролювати витрати лише підприємства, також необхідно й ще враховувати витрати всіх учасників логістичного ланцюга.

Науковий інтерес до логістичних витрат зумовлений потребою розроблення теоретико-методичних рекомендацій щодо їх класифікації, калькуляції та ідентифікації для оптимізації фінансових потоків і підвищення ефективності управління такими витратами. Оскільки облікова інформація є найважливішим джерелом інформаційного забезпечення, то облікові аспекти логістичних витрат потребують детального дослідження. Зокрема, варто відзначити відсутність методичних рекомендацій щодо обліку та розподілу логістичних витрат, недосконалість чинного законодавства з регулювання цього питання, а також невідповідність чинного плану рахунків потребам обліку логістичних витрат.

Окремі питання вдосконалення обліку логістичних витрат висвітлені в працях багатьох вітчизняних науковців (табл. 4). Так, Л. Г. Медвідь та А. В. Левкович [12] пропонують здійснювати облік за центрами відповідальності другого рівня, розробивши робочий план рахунків з використанням аналітики 3-го та 4-го порядків.

О. О. Андрухова та І. А. Якімов [6] говорять про створення нового рахунку 29 «Логістичні витрати на постачання» та розширення рахунків 91 «Загальновиробничі витрати» та 92 «Адміністративні витрати». О. М. Головащенко [8] пропонує розширення наявних рахунків витрат (91, 92, 93) та деталізацію аналітики цих рахунків для потреб обліку логістичних витрат. О. М. Сумець [26] пропонує процесний підхід для обліку логістичних витрат, тобто за фазами логістичного процесу.

Таблиця 4 – Аналіз підходів, щодо вдосконалення обліку логістичних витрат на підприємстві [25]

Автор, джерело	Синтетичний облік		Аналітичний облік	
	Код	Назва рахунку	Код	Назва рахунку
Медвідь Л. Г., Левкович А. В. [12]	23	«Виробництво»	239	«Логістична діяльність» (рахунки 3-го та 4-го порядків – за центрами відповідальності)
Андрухова О. О., Якімов І. А. [6]	29	«Логістичні витрати на постачання»	-	-
	91	«Загальновиробничі витрати»	911	«Умовно-постійні логістичні витрати»
			912	«Умовно-змінні логістичні витрати»
	92	«Адміністративні витрати»	921	«Логістичні витрати на адміністрування»

Продовження таблиці 4

Автор, джерело	Синтетичний облік		Аналітичний облік	
	Код	Назва рахунку	Код	Назва рахунку
Головаше- нко О. М. [8]	91	«Загально- виробничі витрати»	911	«Логістичні витрати на виробництво»
	92	«Адмініста- тивні витрати»	921	«Логістичні витрати на адміністрування»
	93	«Витрати на збут»	931	«Логістичні витрати на збут»
			932	«Логістичні витрати на транспортування»
			933	«Логістичні витрати на виконання замовлень»
Сумець О. М. [26]	90	«Собівартість реалізації»	901	«Собівартість реалізованої готової продукції»
			902	«Собівартість реалізованих товарів»
			903	«Собівартість реалізованих робіт послуг»
			904	«Страхові виплати»
	91	«Загально- виробничі витрати»	911	«Логістичні витрати на виробництво»
	92	«Адміністра- тивні витрати»	921	«Логістичні витрати на адміністрування»
	93	«Витрати на збут»	931	«Логістичні витрати на збут»
			932	«Логістичні витрати на транспортування»
			933	«Логістичні витрати на виконання замовлення»

Фактично, в плані рахунків для обліку логістичних витрат передбачено лише один рахунок – 93 «Витрати на збут». Проте,

на нашу думку логістичні витрати можуть виникати на будь-якому етапі господарської діяльності, а не лише на етапі реалізації. Тому цей рахунок на забезпечує в повному обсязі потреби облікового відображення логістичних витрат.

Також ми не погоджуємося із пропозиціями окремих авторів щодо аналітичної деталізації рахунку 93 «Витрати на збут» щодо логістичних витрат, тому що витрати на збут є за своєю природою логістичними витратами і повинні належати до їх складу в повному обсязі. Тому доречніше погодитися з пропозиціями авторів щодо аналітичної деталізації в частині логістичних витрат для інших рахунків. Зокрема, в сучасних умовах зростання витрат на обслуговування інформаційних потоків та документообігу є доцільним виокремлення аналітичного рахунку для обліку цих витрат у складі рахунку 92 «Адміністративні витрати», наприклад 929 «Витрати на адміністрування логістичних процесів».

Щодо обліку логістичних витрат на етапі постачання, то на нашу думку, потрібно дотримуватися загальноприйнятої практики внесення таких витрат у первісну вартість придбаних запасів з відображенням транспортно-заготівельних витрат (що за своєю природою також є логістичними витратами) за дебетом рахунку 209.

Для вирішення проблеми облікової реєстрації логістичних витрат пропонуємо відображати такі витрати згідно з процесно-орієнтованим підходом.

Якщо логістичні витрати можна безпосередньо спрямовувати на відповідний процес, то ці витрати пропонуємо обліковувати таким способом:

- процес постачання (дебет рахунку 209 «Транспортно-заготівельні витрати»): транспортно-заготівельні витрати, трансакційні витрати, зумовлені укладенням договорів поставки;

- процес виробництва (дебет рахунку 239 «Логістичні витрати виробництва»): витрати на внутрішнє транспортування й зберігання продукції;

- процес реалізації (дебет рахунку 93 «Витрати на збут»)

– логістичні витрати в повному обсязі;

- адміністративна діяльність (дебет рахунку 929 «Витрати на адміністрування логістичних процесів»): управління інформаційними потоками, загальне керівництво та обслуговування замовлень.

Якщо не можна безпосередньо віднести логістичні витрати до складу витрат окремого господарського процесу, пропонуємо використовувати спеціальний рахунок з подальшим списанням логістичних витрат після їх розподілу.

Ми згодні з пропозицією авторів О. О. Андрухова та І. А. Якімов [6] щодо виділення окремого рахунку для обліку логістичних витрат, проте пропонуємо його назву викласти в редакції 29 «Логістичні витрати», а не «Логістичні витрати постачання», а також використовувати цей рахунок, лише якщо логістичні витрати не можна безпосередньо віднести до складу витрат окремого господарського процесу. У такому разі

доречним буде застосування бази розподілу (прямі матеріальні витрати, пряма витрати на оплату праці, години праці робітників, машино-години тощо), що повинна бути вибраною підприємством самостійно з урахуванням власної специфіки діяльності.

Авторське узагальнення досліджених підходів дає можливість формалізувати власний підхід для вирішення облікової реєстрації логістичних витрат, що продемонстровано на рисунку 3.

Запропонований авторський підхід щодо вирішення проблеми ідентифікації та реєстрації логістичних витрат для потреб бухгалтерського обліку з урахуванням пропозицій щодо вдосконалення зазначеної ділянки дозволяє узагальнити розроблені підходи в єдиному алгоритмі для оптимізації та підвищення інформативності облікового відображення логістичних витрат.

Сучасна облікова практика не містить установлених норм і правил, щодо регулювання звітності, що містить інформацію про логістичні витрати. Проте для управлінців важливо вміти користуватись інформацією, наведеною в документах для всебічного розуміння порядку використання ресурсного потенціалу підприємства.



Рисунок 3 – Алгоритм відображення логістичних витрат в обліку згідно з процесно-орієнтованим підходом [25]

У минулому багато компаній класифікували логістику як службову функцію, підпорядковану виробництву та збуту. Сьогодні логістику розглядають як вирішальний конкурентний фактор для максимізації прибутку. Отже, вона переходить від другорядного обслуговування до вирішальної

функції управління, а тому, потребує відповідної деталізації у розроблених формах звітності. Спочатку сформуємо концептуальні відмінності між фінансовою і логістичною звітністю (табл. 5).

Таблиця 5 – Порівняння фінансової та логістичної звітності

Характеристика	Логістична звітність	Фінансова звітність
Часовий аспект	Минуле, сьогодення і майбутнє	Минуле і сьогодення
Структура і зміст	Індивідуальні, підібрані для кожної конкретної компанії, рішення, комунікації	Регулюються нормативно-правими актами
Користувачі	Внутрішні	Зовнішні
Цілі	Оптимізація логістичних процесів	Достовірне відображення інформації про діяльність
Критерії якості	Придатність рішень для логістики, відповідність логістичним процесам	Придатність для аудиту, відповідність інструкціям
Ступінь детальності відображення інформації	Більш детальна інформація	Менш детальна інформація
Гласність	Комерційна таємниця	Відкрита та доступна

Отже, внутрішньогосподарська логістична звітність відрізняється від фінансової більшою докладністю, може містити інформацію, що не розповсюджується за межі підприємства; має дані про минулі та майбутні події та прибуток; характеризує наслідки від потенційних рішень.

Провівши аналогію із загальноприйнятим балансом і виокремивши лише облікові аспекти щодо логістичних витрат, узагальнена інформація репрезентована в таблиці 6.

В сучасній обліковій практиці з'явилося таке поняття, як «логістичний баланс». Уперше це поняття ввели Мартін Гьобл та Андреас Фрошмайер [2]. Вони вважають, що цей інструмент має значні переваги як для промислових, так і для комерційних підприємств. Він дозволяє застосовувати цілісний підхід до перевірки логістичної ефективності капіталу та активів, отриманих від логістичних операцій. Логістичний баланс дозволяє відтворювати альтернативні операційні та стратегічні сценарії, що створює основу для логістичних рішень. Отже, логістичний баланс, на їхню думку, забезпечує міцне підґрунтя для нових стратегій, концепцій і заходів [3].

Таблиця 6 – Логістична складова в обліку та звітності

Код рядка	Стаття балансу	Відображення на рахунках	Пояснення
<i>Активи</i>			
<i>Необоротні активи</i>			
1000	Нематеріальні активи	12	Використання програмного забезпечення для автоматизації логістичних процесів
1010	Основні засоби	10	Безліч обладнання, транспортних засобів та приміщень (зокрема, складів) використовувани логістичними підрозділами
<i>Оборотні активи</i>			
Код рядка	Стаття балансу	Відображення на рахунках	Пояснення
1100	Запаси	20, 22, 28	

1125	Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	36	Ця складова має вирішальне значення для ліквідності бізнесу, тому що недостача ТМЦ, неефективне управління оборотними коштами і велика сума дебіторської заборгованості негативно впливають на ефективність логістичної діяльності
1165	Гроші та їх еквіваленти	30, 31	
Пасиви			
<i>Власний капітал</i>			
1400	Зареєстрований капітал	40	Власні основні засоби, отримані як внесок до капіталу підприємства, збільшують валову балансу, інвестиційну привабливість підприємства та дають можливість для підвищення автономності і незалежності від контрагентів (логістичних організацій)
1410	Додатковий капітал	42	
1420	Нерозподілений прибуток	44	
<i>Зобов'язання</i>			
1510	Довгострокові кредити банків	50	Щодо логістики основним елементом для аналізу є кредиторська заборгованість за товар, роботи, послуги Використання орендованих транспортних засобів/приміщень веде до збільшення постійних витрат. Якщо вищезазначені об'єкти були придбаними за кредитні кошти, крім основної суми боргу сплачують відсотки за кредит. Отже, структура логістичних витрат впливає на склад зобов'язань
1600	Короткострокові кредити банків	60	
1615	За товари, роботи, послуги	63	
1625	Поточна кредиторська заборгованість зі страхування	65	
1630	Поточна кредиторська заборгованість з розрахунками з оплати праці	66	

Основним результатом у логістиці, зазначеним у логістичному балансі, є прибуток. Цей баланс призначений для різних показників ефективності. Він ілюструє потенціал

рентабельності логістики, центральні процеси логістики, необхідні активи та їх вплив на продуктивність капіталу в єдиному балансі. Отже, в разі запозичення з традиційної структури балансу ми також говоримо про частини: активів і пасивів (власного капіталу та зобов'язань), що зображено на рисунку 4.

Структура логістичного балансу аналогічна структурі звичайного. Також логістичний баланс виконує подібні цілі та має на меті забезпечити загальне уявлення про логістику організації та надавати корисну інформацію для пошуку оптимальних рішень.

Ліва частина балансу – ресурси підприємства, що в загальній практиці називають активами. У логістиці до необоротних активів безпосередньо належать об'єкти для здійснення логістичної діяльності: склади, а також транспортні засоби. Крім того, діяльність логістичної системи відображається в так званих оборотних активах. Загалом сторона активів розкриває, які логістичні системи були розробленими з наявних ресурсів. Це традиційний рівень співвідношення з параметрами вимірювання, такими як надійність доставки, точність доставки, співвідношення пошкоджених товарів та задоволення клієнтів.

Частка власного капіталу та зобов'язань відображає належність пасивів до логістики. Власний капітал – це власні ресурси (наприклад, внески засновників до статутного капіталу). Зовнішні ресурси – це насамперед кредиторська заборгованість та залучені кредитні кошти. Відповідно до цього джерело

ресурсів містить у собі всі ресурси та можливості, а також фінансові можливості компанії, що інвестує в логістику.

Актив (ресурси)	Пасив (джерела формування ресурсів)
<div style="border: 1px dashed black; padding: 5px;"> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Як використовують ресурси? ✓ Які необоротні активи належать підприємству? ✓ Як здійснюють управління ресурсами в короткостроковій перспективі? </div>	<div style="border: 1px dashed black; padding: 5px;"> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Які власні ресурси має суб'єкт господарювання? ✓ Які зовнішні ресурси можуть бути використаними? </div>
	
<p>I Необоротні активи:</p> <ul style="list-style-type: none"> - логістична складова в нематеріальних активах (програмний продукт); - логістична складова в ОЗ (машини та обладнання, транспортні засоби) <p>II Оборотні активи:</p> <ul style="list-style-type: none"> - запаси (ТМЦ, паливо); - грошові кошти; - дебіторська заборгованість 	<p>I Власний капітал:</p> <ul style="list-style-type: none"> - зареєстрований капітал; - додатковий капітал; - нерозподілений прибуток. <p>II Довгострокові зобов'язання: Довгострокові позики.</p> <p>III Поточні зобов'язання:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) кредиторська заборгованість: <ul style="list-style-type: none"> - за товари, роботи, послуги; - з розрахунками з оплати праці; - зі страхування; 2) короткострокові позики

Рисунок 4 – Формальна структура логістичного балансу

Завдання підготовки логістичного балансу полягає в тому, щоб використовувати його структуру для більш обґрунтованих та кращих структурованих рішень із логістики та одночасно дозволити впливати на ці рішення впродовж певного часу. Як і в разі з традиційним балансом, корисність логістичного балансу як інструмента підтримки прийняття рішень стає

очевидною уже з аналізу балансу. Це означає, що інтерпретація цифр і наслідки, що виникають, призводять до потенціалу раціоналізації та змін процесів, які стають визначальними факторами для підвищення конкурентоспроможності компанії в динамічному середовищі.

Уся звітність повинна ґрунтуватися на принципі мінімізації витрат з максимальною корисністю для управлінської ланки. Так, облікова політика повинна регулювати процеси збирання, оброблення й узагальнення інформації за допомогою реєстрів і звітності, а побудована система управління логістичними витратами – відповідати потребам обліку та вимогам часу.

Управління логістичними витратами може становити істотну частину вартості товару, що обмежує їх конкурентоспроможність та ринковому середовищі. Вирішенням зазначеної проблеми є впровадження автоматизованих програмних продуктів для обліку логістичних витрат (рис. 5). Водночас підприємство може використовувати наявне програмне забезпечення або індивідуально розробити його з урахуванням специфіки й конкретних потреб.

Автоматизований облік основних засобів і нематеріальних активів, задіяних в логістичній діяльності, може бути здійсненим у розрізі інвентарних номерів. Автоматизація обліку дебіторської заборгованості надає можливість контролювати порядок погашення дебіторської заборгованості (у розрізі покупців та замовників). Також програмний продукт

зможє надавати інформацію про наявні ТМЦ (наприклад, товари, ПММ, МШП, запасні частини тощо).

Кредиторська заборгованість у результаті застосування програмних продуктів може обліковуватися в розрізі окремих постачальників і підрядників. Інформацію про суми позик (довгострокових та короткострокових) можна прослідкувати в розрізі банківських установ.

Використання логістичного балансу, складеного на основі стандартного звіту про фінансовий стан, створює для підприємства ряд переваг в умовах функціонування в ринковому середовищі. Така звітність надає необхідну інформацію та створює підґрунтя для здійснення автоматизованого обліку логістичних витрат.

У результаті впровадження автоматизованого обліку логістичних витрат підприємство одержує ряд переваг, наведених у таблиці 7.

Програмний продукт	Розробник	Характеристика
OROS ABC	SAS Institute	Розвинений програмний продукт, що підтримує ABC-калькулювання
ProcessCostAnalyzer	IDS Scheer AG	Професійний вузькоорієнтований програмний продукт. Призначений для обліку трудомістких процесів, не підтримує розрахунку собівартості
AllFusionProcessModeller	ComputerAssociation	Підтримує розрахунок вартості процесів, проте необхідно вводити інформацію вручну
IDEF0. EM TOOL	«Ориентсофт»	Аналогічний до AllFusionProcessModeller
1С-ВПАнатех: ABIS.ABC	NaviCon	Програма, сумісна з «1С:Підприємство» та MBS Navision

Рисунок 5 – Приклади програмних забезпечень для автоматизації обліку логістичних витрат

У результаті використання єдиної інтегрованої інформаційної системи можна виділити такі способи скорочення логістичних витрат:

- здійснення консолідації вантажів завдяки оптимізації замовлень;
- зменшення часу на оброблення замовлення;
- передавання частини логістичних функцій на аутсорсинг;

- контроль і відслідковування ланцюга поставок у режимі реального часу за допомогою автоматизованих систем;
- раціональне використання транспортних засобів підприємства;
- оптимальне планування графіка виробництва, маршрутів та часу доставки.

Таблиця 7 – Переваги автоматизації обліку логістичних витрат

Заходи	Характеристика
Оптимізація замовлення	Чим менша кількість продукції в замовленні, тим вища вартість логістики. Програмне забезпечення створює передумови, щоб об'єднувати замовлення, оптимізувати вид транспорту або використовувати інші параметри завантаження. Крім того, дозволяє аналізувати кількість щотижневих замовлень, обсяг та відстань доставки
Час замовлення (час виконання)	Чим менше витрачено часу, тим вища вартість логістики. Дає можливість максимально використати пільги від перевізників та мінімізувати виплату додаткових платежів за термінову доставку або порушення умов договору
Зменшення тривалості очікування	Чим довше очікування, тим вища вартість логістики. Контроль за середнім часом очікування дозволяє визначити центри розподілу з високими витратами на обслуговування
Уникнення надмірного застарілого інвентарю	Товари, що не продаються не завжди зберігають свою цінність. За певних умов може бути вигідним дарувати, ніж тримати це. Правильний аналіз допомагає оптимізувати ці рішення
Використання активів	Максимально ефективне використання майна компанії дозволяє уникнути великих витрат на оренду машин і приміщень, що не є необхідними. Аналіз запасів дає уявлення про можливості економії

Продовження таблиці 7

Заходи	Характеристика
Асортиментна стратегія	Чим більший асортимент, тим вищі витрати на товар. Складські приміщення повинні бути ширшими, що робить логістику складнішою. Тому необхідно знайти баланс між асортиментом і вартістю, що збільшує конкурентні переваги
Відстеження	Ідеться про серію процесів, що дозволяють стежити за розвитком продукту на кожному етапі. Таким способом задовольняється вимога клієнтів щодо контролю зростаючого обсягу інформації про товари та послуги. Зокрема, це перевірка знаходження товарів у режимі реального часу
Програми співпраці	Одним з найефективніших інструментів для зменшення витрат є кооперація з постачальниками та перевізниками, що передбачає створення відносин через моніторинг показників, таких як стратегії продажів і коригування прогнозів придбання; аналіз процесів доставки; ідентифікація та отримання товару, уникнення затримок, втрат продажів, виникнення надлишкових запасів, повернень та потенційних витрат унаслідок неефективності
Управління поверненням товару	Повернутий продукт створює подвійну й потрібну вартості прийому та плати за доставку. Дає можливість здійснювати аналіз інформації про повернення та визначати можливі причини, такі як неправильні ціни, неправильна адреса доставки, відсутність відповідності замовленню
Контроль рахунків-фактур	Електронні рахунки-фактури, полегшують контроль за фінансами і забезпечують економію витрат на оплату праці персоналу. Один із способів досягнення більшої та кращої організації – це контроль даних, як транспортних ставок на кілометр, так і додаткових витрат на очікування завантаження

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Biernacki M., Kowalak R. Rachunek kosztów logistyki w zarządzaniu przedsiębiorstwem, *Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, Wrocław, 2010. P. 34.
2. Göbl M., Froschmayer A. Logistikals Erfolgspotenzial – The power of logistics: Vonder Strategiezum logistischen Businessplan – From strategy to logistics business plan. *Deutsch-Englisch/German-English Gebundenes Buch* – 14. Juli 2011.
3. Hammer M. Reengineering the Corporation: A Manifesto for Business Revolution, Michael Hammer and James Champy, Nicholas Brealey Publishing, London, 1993 (*Harper Collins in U.S.A*). 223 p.
4. Maley A. Logistic costs in the accounting system: the problem of identification and registration. Accounting, Audit, Analysis: Science, Studies and Business Synthesis to mark 70th anniversary of Accounting and Audit Department: International Scientific Conference Held in Lithuania October 15–16, 2015 at Vilnius University, Faculty of Economics. Vilnius : Vilnius university publishing house, 2015. P. 233–240.
5. Malindzak D., Gazda A. Podstawy teorii logistyki w przedsiębiorstwie. *Oficyna Wydawnicza Politechniki Rzeszowskiej*. Rzeszów, 2011.
6. Андрухова О. О. Організація обліку логістичних витрат. *Наука й економіка*. 2010. № 4. С. 70–73.

7. Гавриць О. М. Фасетна класифікація логістичних витрат промислових підприємств. *Економічний аналіз* : зб. наук. праць. 2014. Том 16, № 2. С. 90–97.
8. Головащенко О. М. Інформаційне забезпечення визнання логістичних витрат. *Торгівля і ринок України* : зб. наук. праць. 2010. № 30 (Т. 2). С. 399–404.
9. Задорожний З. Логістичні витрати та їх класифікація. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2017. Вип. 2. С. 109–117.
10. Ковшик В. І. Управління логістичними витратами машинобудівних підприємств : дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.00.04 : галузь знань 051; Нац. техн. ун-т «Харків. політехн. ін-т». Харків, 2017. 240 с.
11. Кузнецова Т. В. Логистические затраты: экономическое содержание, состав, типология . *Экономика и управление*. 2012. № 3 (31). С. 29–34.
12. Левкович А. В. Управлінський облік витрат у системі управління логістичною діяльністю підприємства. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу* : зб. наук. пр. Вип. 3 (38). Житомир : ЖДТУ, 2017. С. 85–93.
13. Мажар М. А. Управління логістичними витратами підприємства. *Вісник аграрної науки Причорномор'я*. 2012. Вип. 3. С. 86–91. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/vanp_2012_3_15 (дата звернення: 10.04. 2019).

14. Миротин Л. Б. Эффективность логистического управления : учеб. для вузов. Москва : Экзамен, 2004. 448 с.
15. Мішина С. В. Ієрархічна класифікація логістичних витрат за функціональним призначенням. *Бізнесінформ*. 2011. № 9 (404). С. 103–105.
16. Нікшич С. М. Оцінювання слабо структурованих складових логістичних витрат машинобудівних підприємств : автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук : 08.00.04 – економіка та управління підприємствами (машинобудування та приладобудування); Національний університет «Львівська політехніка». Львів, 2008. 24 с.
17. Новопісна Е. В. Чинники, що впливають на формування логістичних витрат підприємства. *Управління проектами та розвиток виробництва*: зб. наук. пр. Луганськ : вид-во СНУ ім. В. Даля, 2009. № 4 (32). С. 123– 129.
18. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (дата звернення: 10.04.2019).
19. Пушкар М. С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів): монографія. Тернопіль : Карт-бланш, 2006. 334 с.
20. Радецька Л. П. Багатокритеріальна класифікація логістичних витрат у системі управлінського обліку. *Вісник*

Хмельницького національного університету. Економічні науки. 2011. № 2 (т. 1). С. 113–117.

21. Рета М. В. Логістичні витрати: визначення, класифікація та облік. *Бізнесінформ.* 2012. № 8. С. 155–158.

22. Рогатюк О. В. Методи управління витратами на вітчизняних підприємствах. 2012. URL :

<http://nauka.kushnir.mk.ua/?p=27366>(дата звернення: 10.04. 2019).

23. Рудницький В. С. Логістичні витрати основних бізнес-процесів у торгівлі та їх класифікація. *Облік, оподаткування і контроль : теорія та методологія* : зб. матеріалів міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. Тернопіль, 30 черв. 2017 р. Тернопіль : ТНЕУ, 2017. С. 57–58.

24. Серпенінова Ю. С., Лінська А. С. Напрямки вдосконалення обліку логістичних витрат. Сучасна наука: проблеми і перспективи (частина II): матеріали IV міжнар. наук.-практ. конф., м. Київ, 6–7 жовтня 2018 року. Київ : МЦНД, 2018. С. 29–30.

25. Серпенінова Ю. С., Лінська А. С. Проблемні аспекти ідентифікації та облікового відображення логістичних витрат. *Інфраструктура ринку.* 2018. № 23. URL: <http://www.market-infr.od.ua/journals/uk/23-2018> (дата звернення: 10.04. 2019).

26. Сумець О. М. Логістичні витрати підприємств олійно-жирової галузі: формування та оцінювання : монографія. Харків. гуманіт. ун-т «Нар. укр. акад.». Харків : НУА, 2017. 243 с.

27. Сумець О. М. Логістичні витрати підприємства: теоретичний аспект: монографія. Харків : КП «Міськдрук», 2013. 224 с.
28. Харченко М. В. Аспекти дослідження логістичних витрат та їх вплив на дохідність діяльності аеропорту. *Економічний аналіз* : зб. наук. праць. 2015. Том 19. № 2. С. 148–157.

РОЗДІЛ 2 АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ КОНТРОЛЮ ТА АНАЛІЗУ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ

2.1 Актуальні питання планування й аналізу витрат на якість обслуговування

Намагання досягнення найвищих результатів за найменших витрат часто призводить до економічного суперництва підприємств щодо цінових факторів. Водночас у сучасних умовах господарювання надзвичайно важливим є удосконалення механізмів ефективного управління витратами, зокрема витратами на якість. Для ухвалення ефективних управлінських рішень необхідна достовірна та повна інформація, що надає бухгалтерський облік. Особливо зростає роль планування та аналізу в контексті можливостей ухвалення ефективних управлінських рішень.

Для успішної діяльності будь-яке підприємство повинно контролювати свої витрати та порівнювати їх з отриманими економічними вигодами. Саме тому на підприємстві необхідно здійснювати аналіз зазначених витрат на покращання якості обслуговування. Для ефективного проведення економічного аналізу якості обслуговування необхідно правильно організувати аналітичну роботу, створити умови, що забезпечуватимуть вивчення взаємозв'язків між окремими показниками діяльності суб'єкта господарювання. Цим зумовлена актуальність нашого дослідження.

Над вирішенням проблем теорії й методології планування, оцінювання та обліку витрат, пов'язаних з якістю, працювали Г. Г. Азгальдов (проблеми кількісного оцінювання витрат на якість); В. Н. Войтоловський (досліджені проблеми організації контролю якості); В. І. Гіссін (проблеми управління якістю); А. В. Глічов (розробив вітчизняну теорію управління якістю); Е. М. Карлик (досліджував вартісний аспект якості); Ц. П. Новиченко (проблеми обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, зокрема з урахуванням її якості); В. Ю. Гвоздін (питання управління якістю); В. В. Окрепілов (економічні проблеми якості і конкурентоздатності); Т. Д. Попова (облік, аналіз і аудит витрат на якість); К. М. Рахлін (питання менеджменту якості); Е. І. Тавер (кількісне оцінювання якості продукції); Дж. Шанк (стратегічне управління витратами); О. В. Фоміна (облік та аналіз витрат в системі забезпечення якості), В. М. Пархоменко (облік і аналіз витрат на якість) та інші.

Проте на сьогодні залишаються невирішеними проблеми, пов'язані з плануванням витрат на якість обслуговування та їх аналізом. Організація планування витрат на якість може бути здійсненою в системі управлінського обліку або відповідно адаптованою у фінансовому обліку.

Під час організації аналітичної роботи щодо якості обслуговування необхідно пам'ятати, що від особливостей фінансово-господарської діяльності буде залежати ефективність організації аналітичної роботи щодо оптимізації витрат на

управління якістю, тому що вони визначають рівень зазнаних витрат на організацію обслуговування споживачів.

На нашу думку, варто приділяти увагу соціальній та економічній ефективності фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання. Не можна розробити єдиного підходу до визначення необхідного переліку показників для забезпечення соціальної ефективності, тому що кожна організація має самостійно визначати показники результативності для формування найбільш точної характеристики свого специфічного внеску в стійкий розвиток зацікавлених сторін та суспільства.

Необхідно шукати можливості поєднання соціального та економічного ефектів функціонування підприємств.

Соціальний ефект цієї роботи проявляється у покращанні якості обслуговування населення, створенні умов для покупців, економії їх витрат на придбання товарів. Економічну ефективність обчислюють у більш раціональному використанні ресурсів, збільшенні продуктивності праці робітників, прискоренні оборотності товарів.

Чітка організація аналітичного процесу є умовою успішного проведення економічного аналізу. У методологічних рекомендаціях із формування складу витрат та порядку їх планування в торгівельній діяльності немає вказівок щодо складу й групування витрат на якість обслуговування, порядку їх відособленого відображення в системі бухгалтерського і

оперативного обліку, порядку калькуляції з урахуванням її якості тощо [3].

У сучасних умовах господарювання виникає потреба у комплексній інформації про вплив рішень суб'єктів господарювання на можливості їх стійкового розвитку. Таку інформацію наводять у звітності про стійкий розвиток, головною метою складання якої є підготовка та надання даних корисних зовнішнім користувачам для ухвалення рішень у контексті стійкого розвитку.

Варто зазначити, що підходи до якісного відображення цієї інформації в різних суб'єктах господарювання можуть бути різними. На перший погляд, неможливо створити єдиних концептуальних засад щодо відображення такої інформації в інтегрованій звітності, тому що екологічні та соціальні аспекти діяльності можуть істотно відрізнятися залежно від виду, форми та завдань ведення бізнесу.

Показники соціальної звітності не можливо порівняти, тому що кожна організація повинна самостійно визначати показники результативності для формування найбільш точної характеристики свого специфічного внеску в стійкий розвиток зацікавлених сторін та суспільства.

На нашу думку, таким фактором могла б бути якість обслуговування зацікавлених осіб. Ця категорія охоплює соціальні та екологічні аспекти діяльності, забезпечує головну мету діяльності компаній та безумовно впливає на рівень економічних показників.

Також у сучасних умовах проблема якості є найважливішим чинником підвищення рівня життя, економічної, соціальної та екологічної безпеки.

Якість обслуговування необхідно розглядати щодо рівня задоволення населення, обслуговуваного запропонованим рівнем послуг і товарів [1].

У результаті для забезпечення прибуткової роботи комерційного підприємства керівництву необхідно:

- знати суму затрат на кожний вид товару, щоб визначити можливе зниження ціни з урахуванням затрат за їх конкретним видом;

- відмовитися від використання в комерційному обороті товарів, що не мають достатнього попиту за конкретної ціни, якщо подальше зниження цін на ці товари неможливе внаслідок високих затрат на цей товар;

- установити торгіву націнку диференційовано за кожним видом товарів, не нижчу за витрати на їх реалізацію (якщо це дозволяє попит).

Також у сучасних умовах проблема якості є найважливішим чинником підвищення рівня життя, економічної, соціальної й екологічної безпеки.

Для цього необхідна калькуляція витрат. Щоб одержати дані про рентабельність товарних груп, крім витратоємності, необхідно також знати про товарно-групову дохідність. Обчислення витратоємності, дохідності та рентабельності товарних груп загалом становить комерційну калькуляцію.

У ринковій економіці потенціал калькуляції може бути повністю задіяним для вирішення таких основних завдань:

- підвищення конкурентоспроможності товарів завдяки економічно обґрунтованому зниженню цін (торгової націнки) на товари;

- визначення та вибору найбільш рентабельних товарів;

- виявлення збиткових товарних груп для розроблення рекомендацій щодо підвищення їх рентабельності або зняття з обороту;

- визначення оптимальної ціни щодо попиту та конкурентоспроможності окремих товарів шляхом зміни торгової націнки.

Методика планування витрат від операційної діяльності базується на класифікації витрат. Для досягнення мети бухгалтерського обліку, аналізу та планування витрати підприємства об'єднують в однорідні групи за різними ознаками. Загалом витрати групують та обліковують за видами, місцями виникнення та носіями витрат, відповідно до діяльності підприємства. Кожен вид витрат визначають, ґрунтуючись на економічному змісті кожного елемента витрат. Види витрат є базою для формування калькуляційних статей витрат. На нашу думку, наявний перелік статей витрат на збут не дає можливості оцінити якості обслуговування населення.

Витрати на якість обслуговування повинні забезпечувати найкраще пристосування до задоволення невеликих за обсягом

потреб конкретного покупця: можливості зміни асортименту товарів, працювати у зручні для покупця години тощо.

Як відомо, доходи і витрати відображають у бухгалтерському обліку та зазначають у звіті про фінансові результати згідно з принципом нарахування й відповідності доходів і витрат. Принцип відповідності передбачає, що обов'язковою супровідною умовою отримання доходу є здійснення підприємством витрат для цього. Цей принцип забезпечує визначення фінансово результату звітного періоду (доходу) одночасно з витратами, здійсненими для отримання цих доходів.

Управління якістю обслуговування полягає у впливі на обсяг та особливості функціонування суб'єкта господарювання для підвищення ефективності здійснення фінансово-господарської діяльності.

Водночас завдання підвищення функціонування суб'єкта господарювання є одним із важливіших завдань управлінської діяльності. Безперечно, якість обслуговування дійсно впливає на формування економічного результату. За певних умов цей вплив може бути вирішальним як для результатів поточного фінансування організації, так і для її фінансово-господарського стану в майбутньому.

У процесі управління регулюють величину оборотного капіталу, суму витрат на утримання запасів та залучення ресурсів, необхідних для забезпечення процесу виробництва та реалізації товарів та послуг, що прямо впливає на кінцеві

фінансові результати роботи, та, як наслідок, на ефективність функціонування організації та рівень задоволення споживачів. Механізм впливу наведений на рисунку 1.



Рисунок 1– Механізм оцінювання впливу якості обслуговування на загальні фінансові результати

З одного боку, обсяг реалізації залежить від витрат на якість обслуговування, тому що для найбільшого задоволення споживачів необхідно формувати відповідний перелік товарів чи послуг. З іншого боку, від обсягу реалізації певною мірою залежать обсяг та рівень витрат на якість обслуговування. Саме тому застосувати наявні методики для планування витрат у разі планування витрат на якість обслуговування неможливо.

На нашу думку, в основі планування цих витрат повинен бути насамперед необхідний перелік товарів та послуг для якісного обслуговування споживачів та об'єкти планування культури економічної організації.

Здебільшого даних про витрати, витратоємність, дохідність за товарними групами не наводять, але для розрахунку прибутку за товарними групами необхідна точна інформація. Водночас найбільш прийнятним методом калькулювання витрат є обліково-розрахунковий метод.

Він дозволяє одержати достатньо точну інформацію про витрати за товарними групами. Цей метод може бути застосованим без ускладнень в оптовій торгівлі, тому що в ній облік надходжень та реалізації ведуть за окремими одиницями товарів. Під час калькулювання затрат за товарними групами в роздрібних торгових підприємствах для одержання даних про реалізацію за товарними групами бажано використовувати розрахунково-касове обладнання.

Щодо товарів дострокового надходження й сезонного зберігання потрібно брати середні суми за рік (середньомісячні,

середньоквартальні). Як наслідок можуть бути допущеними певні відхилення в розрахунках, що є найбільш точними носіями інформації для аналізу та прогнозування в торгівлі в сучасних умовах господарювання. Дані калькуляційних розрахунків дозволять обґрунтувати управлінські рішення з найбільшим ступенем достовірності.

Якщо в магазині не ведуть обліку реалізації за групами товарів, то під час калькулювання затрат показник товарообороту варто замінити на суму надходження товарів за аналізований період. Дані про надходження товарів можна одержати з прибуткових документів за досліджуваний період. У такому разі суми витрат повинні дорівнювати поточним витратам. Загальна сума поточних витрат дорівнює дебетовому обороту рахунку⁹³ «Витрати на збут» за аналізований період або сумі дебетових оборотів за цим рахунком, якщо калькуляцію здійснюють за декілька звітних періодів упродовж року. Дані про окремі поточні витрати можна одержати з аналітичного обліку, первинних документів.

Облікові аспекти якості продукції наведені в працях певних науковців, зокрема Т. Д. Попової, яка пропонує для планування витрат увести у План рахунків бухгалтерського обліку окремий збірно-розподільний рахунок «Витрати на якість». За його дебетом упродовж місяця будуть відображатися всі витрати, пов'язані з якістю, а після закінчення місяця з його кредиту вони будуть списаними на рахунки фінансових результатів [6].

Отже, планування та групування витрат на якість можливе в межах будь-якого процесу і в розрізі аналітичних рахунків другого порядку до рахунку 93 «Витрати на якість обслуговування».

Для спрощення збирання даних в обліку підприємства можливі зміни наявних та введення додаткових реєстрів. Їх вибір і зміст буде залежати від змісту реєстрів, чинних до введення комерційної калькуляції. Такі зміни в управлінському обліку зумовлені тим, що його зміст повинен відповідати завданням управління, іншими словами, забезпечувати інформацією для ухвалення оптимальних управлінських рішень.

У міжнародній практиці таке вдосконалення роботи бухгалтерії відповідає критерію «релевантності» під час оцінювання облікової інформації. Релевантність є основним критерієм, за яким інформація повинна бути пов'язаною з діями, що передбачають одержання бажаного результату. У такому разі таким результатом буде вибір оптимальної ціни окремих товарів для підвищення товарообороту й забезпечення рентабельності продажу на підставі комерційної калькуляції.

Здебільшого в процесі калькуляції вихідні дані кожної статті узагальнено щодо встановленої номенклатури витрат розподіляють за допомогою розрахунків за товарними групами.

Отже, можна одержати величину, що характеризує запас фінансової міцності. У межах цієї величини можна зменшити рівень торгової націнки на товари, забезпечуючи беззбиткову роботу підприємства.

Для забезпечення реалізації за вищої надбавки можливо доведеться знайти нові ринки збуту, використовувати більш активні форми продажу та ін. Наступною умовою забезпечення рентабельності продажу за цими групами товарів є необхідність зниження витрат, пов'язаних з їх реалізацією. Керівництво повинне знайти можливості зниження затрат за нерентабельними групами, скоротити витрати за будь-якими статтями витрат для цих груп, здійснювати пошук постачальників, які пропонують товар за більш низькими цінами.

У результаті калькуляційних розрахунків можна встановити, які товари є менш витратоємними й найбільш рентабельними, виявити збиткові товари, визначити напрями формування асортиментного складу товарів, можливості маневрування торговими націнками та величинами затрат.

Законодавчо розробленої класифікації та складових витрат на якість на сьогодні не існує, тому підприємствам необхідно самостійно розробляти найбільш прийнятні для нього класифікації, пов'язані з якістю обслуговування. Така класифікація повинна бути затвердженою керівником та закріпленою в Наказі про облікову політику в розділі щодо обліку витрат. Зазначимо, що для кожного підприємства система обліку витрат на якість обслуговування є індивідуальною.

Питання організації аналітичної роботи, пов'язаної з якістю обслуговування на підприємстві потребує чіткого окреслення завдань і принципів, на яких базується така

діяльність. Це необхідно для більш повного та всебічного розуміння сутності цієї роботи.

Актуальні декілька поглядів учених щодо принципів економічного аналізу. Зокрема О. В. Олійник зазначає, що відповідно до теорії пізнання можна виділити принципи теорії пізнання, безпосередньо пов'язані з економічним аналізом [5]. Ці принципи зазначені в таблиці 1.

Як можна помітити з таблиці 1, принципи пізнання, певною мірою можна застосувати й до економічного аналізу, зокрема до економічного аналізу якості продукції та якості обслуговування. Так, розглядаючи принцип пізнаваності можна стверджувати, що саме за допомогою аналітичного розгляду цього питання можна зробити відповідні висновки щодо стану якості обслуговування на підприємстві.

Таблиця 1 – Принципи теорії пізнання, що безпосередньо пов'язані з економічним аналізом якості обслуговування [5]

Назва принципу	Характеристика принципу і його зв'язок з економічним аналізом
Принцип пізнаваності	Економічні явища та процеси є пізнаваними, слугують об'єктами пізнання економічних наук, зокрема для економічного аналізу якості
Принцип об'єктивності	Ґрунтується на тому, що об'єкт пізнання, яким би він не був, існує поза і незалежно від суб'єкта, процесу пізнання. У процесі пізнання об'єкта аналітик повинен використовувати перевірену, достовірну інформаційну базу, оцінювати і діагностувати у взаємозв'язку із взаємообумовленістю з іншими об'єктами, застосувати адекватний до потреб і цілей методичний інструментарій

Продовження таблиці 1

Назва принципу	Характеристика принципу і його зв'язок з економічним аналізом
Принцип визначальної ролі практики в процесі пізнання	Базується на визнанні суспільної практики основною, кінцевою метою пізнання та критерієм істини. Практика дає матеріал для пізнання, визначає характер його засобів, замовлення на досягнення тих чи інших проблем. Водночас необхідно знати діаметрально протилежну точку зору щодо мірила практики в науці – У. ван Куайна – з огляду на системний характер наукового знання емпірична перевірка окремо взятих висновків теорії неможлива
Принцип історизму	Передбачає вивчення сучасного стану предмета дослідження, реконструкцію минулого, а саме: виявлення основних етапів генезису явища або процесу, що вивчають, прогнозування тенденцій розвитку. Застосування цього принципу в аналітичних дослідженнях щодо якості продукції означає вивчення економічних явищ і процесів (предмету пізнання) з урахуванням конкретних умов, в яких вони виникли і розвиваються. Водночас необхідно усвідомити, що економічний аналіз як сервісна система повинен бути адекватним соціально-економічній системі, постійно удосконалюватися зі зміною економіки
Принцип суперечності	Методологічний інструментарій економічного аналізу постійно удосконалюється, актуалізуються або з'являються нові прийоми та способи, триває дискусія щодо доцільності використання складних математизованих методик, адекватності методичного апарату запитам користувачів тощо

Принцип об'єктивності передбачає, що інформація, використовувана для проведення аналізу повинна бути достовірною та адекватно відобразити стан відповідного суб'єкта господарювання.

Але оскільки результат проведення аналітичного дослідження можна вважати суб'єктивним, то це потребує відповідного кваліфікаційного рівня аналітика в тій сфері, в якій проводять цей аналіз.

Отже, для проведення аналізу якості вважаємо необхідним володіння аналітиком відповідними знаннями щодо якості.

Кожен вид витрат визначають відповідно до економічного змісту кожного елемента витрат. Види витрат є базою для формування калькуляційних статей витрат.

На нашу думку, наявний перелік статей витрат на збут не дає можливості оцінити якість обслуговування населення. Варто також приділяти увагу вивченню витратоємності реалізації товарів та послуг споживачам.

Вивчення витратоємності реалізації окремих груп товарів дозволяє вирішити певні аналітичні завдання:

- виявити економічні показники торгівлі окремими групами товарів для їх використання в процесі управління торговими процесами;
- провести аналіз витрат з урахуванням змін у структурі товарообороту;
- визначити напрями економії витрат на реалізацію окремих груп товарів;
- обґрунтувати розмір торгівельних націнок (знижок).

В основі цієї роботи повинні бути товарно-груповий бухгалтерський облік витрат, розрахунок витратоємності

товарних груп за статтями витрат, економіко-математичні методи тощо.

Товарно-групові витрати є сумою витрат за статтями, встановленими на підставі розрахунку впливу факторів, зумовлених відмінностями витратоємності окремих груп товарів.

Для комерційних підприємств особливе значення має планування збуту, що базується на цінах, обороті й вартості реалізації.

Інформацію про збут потрібно формувати в розрізі груп товарів, кількості та частоти замовлення, рівня задоволеності споживачів якістю обслуговування.

У процесі аналізу розглядають такі показники: динаміку кількості населення, споживання товарів на душу населення, динаміку доходів та купівельної спроможності, динаміку попиту та виробничих потужностей конкурентів.

З одного боку, обсяг реалізації залежить від витрат на якість обслуговування, тому що для найбільшого задоволення споживачів необхідно формувати відповідний перелік товарів чи послуг. З іншого боку, від обсягу реалізації певною мірою залежать обсяг та рівень витрат на якість обслуговування.

Основою формування об'єктивних факторів якості обслуговування варто вважати мінімальний споживчий бюджет як набір продовольчих і непродовольчих товарів і послуг у натуральному і вартісному вираженні, що забезпечує задоволення основних фізіологічних і соціально-культурних потреб людини. Поняття споживчого кошика вживають у

багатьох країнах світу. Такий набір використовують для розрахунку мінімального споживчого бюджету відповідно до вартості споживчого кошика в актуальних цінах. Споживчий кошик служить також базою порівняння розрахункових і реальних рівнів споживання.

Ціна і національні особливості споживчого кошика в кожній країні свої: споживчий кошик американця налічує 300 продуктів і послуг, француза – 250, англійця – 350, німця – 475. Український споживчий кошик нещодавно був розширеним до 297 найменувань продуктів.

Ціна вітчизняного споживчого кошика залежить від рівня роздрібних цін на товари і тарифів на платні послуги (наприклад, комунальні платежі). Ця практика відома у всьому цивілізованому світі. Із кожного виду потреб до розрахунку вносять придбання відносно дешевих товарів, здебільшого за державними фіксованими цінами. Якщо, наприклад, на ринку конкретний продукт або послугу продають за більш низькими цінами, за основу беруть найнижчий рівень.

Водночас якість обслуговування торгівельними підприємствами, на нашу думку, не відповідає потребам споживачів. Формування асортименту товарів не спирається на маркетингове дослідження попиту й часто зводиться до укладення договорів з доступними та найбільш вигідними постачальниками продукції. Дуже часто до уваги навіть не беруть змісту затвердженого в державі споживчого кошика. Споживчий

бюджет не забезпечується в повному обсязі, а особливо це спостерігається в сільській місцевості.

Формуванням споживчого кошика займається Кабінет Міністрів України. На основі даних щодо споживчого кошика та споживчого бюджету розраховують мінімальну зарплату й мінімальні пенсії.

Проте аналіз асортименту роздрібної мережі України показав, що підприємці не керуються необхідним для формування споживчого кошика переліком товару. Насамперед це простежується в сільській місцевості, де асортимент не вміщує навіть товарів першої необхідності. Якщо говорити про ціноутворення, то взагалі спостерігаються невідповідності.

Так, для отримання максимального прибутку за найменших витрат суб'єкти господарювання усе частіше реєструються як фізичні особи-підприємці. Ця обставина спрощує ведення бухгалтерського обліку (що є основою інформаційного забезпечення якісного аналізу господарської діяльності) та не створює умов для дослідження особливостей збуту та унеможлиблює обґрунтоване ціноутворення. За цих обставин не можна взагалі говорити про забезпечення якості обслуговування населення.

Дослідивши принцип визначальної ролі практики в процесі пізнання, розглядаючи питання якості, додержуємося підходу, що роль практики в разі такого виду аналізу є доволі значною, тому що, використовуючи емпіричні дані щодо цього питання, ми зможемо простежити динаміку зміни відповідних

показників, і тим самим застосувати відповідні заходи щодо їх покращання та оптимізації витрат на її забезпечення.

Застосування принципу історизму під час економічного аналізу якості продукції передбачає, що для виконання аналітичних досліджень важливо спиратися не лише безпосередньо на економічні явища, а й на умови, за яких вони виникли. Тобто, використовуючи знання щодо середовища, в якому проводять економічний аналіз певних явищ, він може принести ефективні результати, тому що в такому разі враховують усі фактори, що здійснюють вплив на це явище.

Отже, витрати обігу є суспільно необхідними затратами, що забезпечують високу культуру торгового обслуговування населення. Витрати на якість обслуговування – складна економічна категорія. Здебільшого нинішні методи обліку і звітності не дозволяють безпосередньо й точно виокремити таких витрат підприємницьких структур. Для цього необхідно провести конкретний і детальний (емпіричний) аналіз структури витрат та її елементів.

Планування витрат на якість обслуговування торговельного підприємства передбачає вирішення таких завдань:

- орієнтацію товарообороту на зміну та розвиток споживчого ринку;
- забезпечення підприємству необхідної суми виручки та прибутку;

- забезпечення ефективного використання ресурсного потенціалу;
- відповідності структури товарообороту структурі попиту споживачів;
- забезпечення ритмічної роботи підприємства.

До основних проблем визнання та аналізу якості обслуговування як економічної категорії варто віднести:

- відсутність раціональної, ефективної асортиментної політики кожного підприємства. У її розробленні необхідно приділити увагу оновленню асортименту, здешевленню продукції, конкурентоспроможності на ринку товарів у державі та за її межами, особливо це стосується забезпечення переліку споживчого кошика та якості продукції;

- відчувається потреба в удосконаленні єдиної системи стандартизації та якості товарів, що передбачає розроблення конкретних технічних регламентів; підвищення інформаційного забезпечення та покращання якості життя через планування асортименту продукції відповідно до потреб населення (особливо в сільській місцевості); активізації відповідальності споживачів, що впливає на їх вибір товарів; удосконаленні механізму ціноутворення та лібералізації внутрішнього ринку;

- реалізацію принципу якості обслуговування потрібно забезпечити системою правового регулювання, спрямованою на можливість визнання витрат на якість обслуговування, забезпечення виконання кодексу ділової конкуренції проти здійснення недоброякісної конкуренції;

– завдання економічного аналізу якості обслуговування полягають в оцінюванні стану якості на підприємстві за попередні та звітний період, виявленні відхилень, причин і резервів поліпшення якості обслуговування.

Вирішення зазначених вище проблем забезпечує найбільш повну реалізацію аналітичних процедур щодо якості й забезпечує більш високий та продуктивний рівень даних для ухвалення управлінських рішень, а фінансовими вимірниками якості є витрати на якість.

Отже, організація ефективного економічного аналізу якості – досить важлива й кропітка робота, тому що від її правильності та раціональності залежить ефективність управлінських рішень, ухвалюваних на основі результатів проведених аналітичних досліджень.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Гриценко О. І. Сутність витрат на якість обслуговування. *Інноваційна економіка. Всеукраїнський науково-виробничий журнал*. Тернопіль. 2012. № 5 (31). С. 133–137.
2. Гриценко О. І., Скорба О. А. Внутрішньогосподарський контроль витрат на якість обслуговування: управлінський аспект. *Актуальні проблеми економіки*. 2015. № 3 (165). С. 365–373.
3. Методологічні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування торгівельній діяльності: затверджені наказом Міністерства економіки та з питань європейське інтеграції України від 22.05.2002 р. № 145. Бібліотека голоvbуха. Облік в торгівлі. 2002. № 16. С. 18.

4. Пархоменко В. М. Якість продукції як основа виконання договірних зобов'язань: обліковий вимір. *Міжнародний збірник наукових праць «Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу»*. Випуск 1 (13). С. 110–124.
5. Олійник О. В. Розвиток економічного аналізу в умовах інституційних змін: монографія. Житомир : ЖДТУ, 2008. 653 с.
6. Попова Т. Д. Учет затрат на качество. *Бухгалтерский учет*. 2001. № 11. С. 71–72.

2.2 Трансформація концептуальних засад контролю господарської діяльності підприємства в умовах євроінтеграційних перетворень вітчизняної економіки

Сьогодні розвиток економіки характеризується певною нестабільністю. Це проявляється в зміні усталеної парадигми економічних зв'язків між усіма ланками економічної системи, що впливає на ефективність управління підприємством і потребує формування дієвої системи контролю, яка сприятиме своєчасному:

- одержанню інформаційного профілю підприємства керуючими суб'єктами;
- управлінню ризиками;
- коригуванню стратегії діяльності підприємства для досягнення довгострокових цілей.

Формування системи ефективного контролю набуває характеру базису, що повинен бути наявним на різних рівнях

управління підприємством. Тобто система ефективного контролю є запорукою успішної діяльності підприємства.

Вагомий внесок у дослідження загальної теорії контролю та системи контролю зокрема, зробили такі вітчизняні та зарубіжні вчені, як М. Т. Білуха, Ф. Ф. Бутинець, Н. І. Дорош, І. К. Дрозд, Є. В. Калюга, Г. Г. Кірейцев, Л. В. Нападовська, Б. Ф. Усач, В. О. Шевчук та інші.

В умовах глобалізації та зміни пріоритетів підприємств, які проводять діяльність на території України, для ефективного функціонування та сталого розвитку потребують адаптації сучасних управлінських процесів, що полягають у вмінні використовувати і застосовувати прогресивні теорії, методи й інструменти управління, досвід провідних зарубіжних компаній у сфері контролю.

Контроль – це процес нагляду керівництва за досягненням підприємством поставлених цілей. Він необхідний для виявлення актуальних та попередження виникаючих проблем раніше, ніж вони спричинять серйозні наслідки. Самі собою мета, завдання, плани та структура організації визначають напрямок діяльності, а контроль направляє виконання робіт, розподіляючи зусилля правильно та ефективно.

Матеріальні та грошові ресурси, виробничі процеси, діяльність людей, результати діяльності підприємства, – все це підлягає контролю. Саме такий глобальний контроль дає можливість з'ясувати, чи відповідає установленим завданням,

стратегії діяльність підрозділів різних ієрархічних рівнів та наскільки вона ефективна.

На сьогодні в умовах істотної волатильності економічних відносин в Україні важко собі уявити ефективний контроль господарсько-фінансової діяльності підприємства без провадження значної аналітичної діяльності. Контроль у сучасних умовах господарювання доцільно окреслити як систему, що складається з елементів входу (інформаційного забезпечення контролю), елементів виходу (інформації про об'єкт управління, одержаної в результаті контролю) і сукупності таких взаємозв'язаних ланок: центрів відповідальності; техніки контролю (усталених алгоритмів аналізу й технології ухвалення управлінських рішень); процедури контролю та системи обліку (рис. 1).

Будь-який вид контролю потрібно здійснювати з урахуванням певних принципів, у цьому полягає науковість підходу до визначення ефективної системи контролю:

1) ідентичність – об'єкт управління подібний, а отже, і контроль повинен за структурою бути йому відповідним;

2) публічність – контроль необхідно проводити відкрито (за винятком особливих умов), результати контролю повинні бути доступними для співробітників підприємства;



Рисунок 1 – Система контролю

3) усеохопленість у межах об'єкта контролю – цей принцип посідає особливе місце серед принципів контролю, тому що без належного інформаційного наповнення, забезпеченого повсюдним, постійним характером контролю, останній не може бути ефективним;

4) координованість – узгодження й установа доцільного співвідношення дій різних відділів чи органів, що здійснюють контроль, їх структурних підрозділів і посадових осіб для досягнення цілей з найменшими витратами сил і засобів.

Контроль є об'єктивною необхідністю, тому що навіть плани, що підприємство вважає оптимальними, можуть бути нереалізованими, якщо вони не будуть доведеними до виконавців різних рівнів, а за їх виконанням не буде налагодженим постійний та об'єктивний контроль [2, с. 33].

Так, для того щоб контроль був ефективним, він повинен бути найпростішим контролем щодо тих цілей, для яких він призначений. Якщо система контролю складна і виконавці, які взаємодіють із нею, не розуміють і не підтримують її, то така система контролю не може бути ефективною, тому що задана складність призводить до хаосу [2, с. 34].

На сучасних підприємствах повинні бути важливі елементи контролю, необхідні для реалізації процесу управління підприємства загалом. Кожний з елементів буде ефективним за умови періодичності його використання.

Необхідність контролю на підприємстві, на наш погляд, зумовлюють такі чинники:

- неналежний рівень налагоджених комунікацій між різними підрозділами підприємства, діяльність яких безпосередньо впливає на його результати: виробничий, бухгалтерський, планово-економічний, продажний;
- постійний пошук шляхів оптимального використання наявних ресурсів;
- необхідність задоволення потреб широкого кола контрагентів (інвесторів, кредиторів, співробітників, тощо);
- дії в умовах, що постійно змінюються під впливом зовнішніх факторів.

Правильно вибудована система контролю забезпечує певні переваги для підприємства. По-перше, управління витратами. Управління витратами, а відповідно й прибутком,

перебуває в зоні компетенції підприємства, а не залежить лише від тенденцій ринку та платоспроможності споживача. По-друге, додаткові маневри. Правильно вибудована система контролю дає можливість чітко усвідомити економічну модель свого підприємства, а маючи чітке уявлення про особливості роботи свого підприємства, власник одержує можливість маневрувати в конкурентній боротьбі. По третє, побудова правильної стратегії. Можливість будувати і змінювати стратегію роботи підприємства залежно від обставин [4, с. 18].

Наявність зазначених переваг позитивно впливає на результати діяльності підприємства, але перша перевага дає можливість істотно спростити механізми визначення низки найважливіших для підприємства показників, зокрема це стосується визначення різних видів собівартості, фінансових результатів, а також ухвалення ефективних управлінських рішень, контролю та регулювання.

Щодо самого процесу контролю, то він складається з таких взаємозв'язаних етапів:

- 1) установлення цілей контролю – вироблення стандартів і критеріїв;
- 2) проведення спостережень і вимірювання фактичних результатів роботи;
- 3) порівняння фактичних результатів із запланованими;
- 4) управлінські заходи для виправлення будь-яких значних відхилень від планових показників (рис. 2).



Рисунок 2 – Система контролю за діяльністю на підприємстві [3, с. 86].

Стандартизація передбачає встановлення конкретних цілей, прогрес щодо яких бажаний для підприємства. Важливою характеристикою таких цілей є те, що їх можна кількісно виміряти. Особливості цих цілей такі: по-перше, вони характеризуються наявністю тимчасових рамок; по-друге, передбачений конкретний критерій оцінювання.

Критерій оцінювання необхідний для визначення ступеня виконання роботи. Визначені критерії дозволяють керівництву підприємства зіставляти реально зроблену роботу із запланованою, зокрема за допомогою показників результативності для таких величин, як прибуток, обсяг продажів, вартість матеріалів та ін., тому що вони піддаються кількісному виміру.

Однак певні важливі цілі й завдання організації неможливо кількісно виразити. Наприклад, соціально-психологічний або моральний рівень на підприємстві. У такому разі вдаються до допомоги різних соціологічних опитувань і досліджень [6, с. 334].

Для того щоб визначити, наскільки ефективна виконувана робота, необхідно мати повну інформацію про робочий процес. Тому на другому етапі процесу контролю обов'язкове проведення спостережень і вимірювання фактичних показників. Для вимірювання фактичних показників ефективності роботи зазвичай використовують такі джерела інформації, як особисті спостереження, звіти.

Щодо інших етапів, то контроль за результатами можна здійснювати на основі зворотного й випереджального зв'язків.

Контроль із застосуванням зворотного зв'язку передбачає контроль виходу продукції, порівняння її обсягів із цільовими показниками та здійснення за необхідності певних коригувальних дій.

Контроль із застосуванням випереджального зв'язку необхідно проводити після визначення очікуваних результатів на певних етапах діяльності і після завершення відповідних етапів порівнювати результати із запланованими показниками. Завданням контролю з випереджальним зв'язком є недопущення помилок у діяльності до того, як виникнуть будь-які відхилення від очікуваних результатів.

Одним із найважливіших етапів контролю за результатами є виділення центрів відповідальності, зокрема центрів витрат, доходів, прибутку та інвестицій, формування бюджетів для кожного центру відповідальності, організація обліку виконання бюджетних завдань та ідентифікація й аналіз причин відхилень.

На нашу думку, основними чинниками, що впливають на ефективне функціонування системи контролю, в умовах сьогодення є:

- ставлення керівництва до системи внутрішнього контролю;
- урахування зовнішніх умов функціонування підприємства (розміру, організаційної структури, масштабів і видів діяльності, розгалуженості місця розміщення його відокремлених підрозділів, стратегічних установок, цілей і завдань, ступеня механізації і комп'ютеризації діяльності, ресурсного забезпечення);
- рівень компетентності кадрового складу [4, с. 18].

Ми вважаємо потрібним розвивати нові напрями вдосконалення системи контролю, тому що в підприємства, що

постійно розвивається, постійно зростає потреба в підтриманні належного рівня інформативності. Для ефективного й успішного впровадження контролю на підприємствах України варто зосередити увагу на вирішенні таких проблем, як:

- 1) вибір варіанта організації системи контролю залежно від розміру підприємства, галузі і сфери діяльності підприємства;
- 2) визначення параметрів інформаційного забезпечення, що надходитиме з інших організаційних рівнів, форм інформування, термінів надходження, відповідальних за вчасне та правильне подання цієї інформації;
- 3) запровадження ефективного технічного функціонування системи контролю, що значно підвищить оперативність контролю завдяки мінімізації розриву в часі між збиранням вхідної інформації та одержанням вихідних, опрацьованих даних, необхідних для складання управлінської звітності та прийняття на її основі ефективних управлінських рішень [4, с. 18].

Отже, передумовами виникнення контролю на підприємстві є:

- невизначеність. План організації – це план на довгострокову перспективу, що визначає стратегію розвитку підприємства як основу стабільного і сталого довгострокового функціонування компанії. Як результат, для уникнення або зменшення невизначеності, керівництво не може обійтися без постійного контролю;

- попередження виникнення ризиків. Контроль дозволяє виявити проблеми, помилки, порушення, відхилення та відповідно скоригувати діяльність підприємства ще до того, як ці проблеми призведуть до кризи;
- підтримання успіху. Контроль визначає, які саме напрями діяльності підприємства сприяли досягненню його загальних цілей.

Відповідно до вищезазначеного, будь-який вид управління не може існувати без контролю, тому що управління не може існувати без перевірки виконання встановлених вимог, уявлення, розуміння фактичного стану об'єктів управління [1].

Можемо стверджувати, що контроль – це найважливіший фундаментальний елемент управління та є його основною функцією, тому що всі функції управління, зокрема планування, мотивація, створення організаційних структур, нерозривно пов'язані з контролем. Контроль має безперервний циклічний характер, тому що повинен постійно вдосконалюватися на базі аналізу та оцінювання результатів попередніх періодів та адаптуватися відповідно до результатів такого аналізу й нових цілей.

І як результат, для того щоб бути ефективним, контроль повинен відповідати таким вимогам, як всеосяжність, безперервність, цілеспрямованість, своєчасність, оперативність, законність, оптимальність, поєднуючи в собі перевірку якості роботи з наданням своєчасної допомоги [5, с. 521].

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Астахова Н. И., Москвитин Г. И. Менеджмент : учебник для прикладного бакалавриата / под общей редакцией Н. И. Астаховой, Г. И. Москвитина. Москва : Издательство Юрайт, 2014. 422 с.
2. Бутинець Т. А. Управлінський контроль та його елементи. *Житомирський державний технологічний університет*. 2010. № 1. С. 31–37
3. Економіка підприємства : підручник І. О. Чаюн, Г. М. Богославець, Н. С. Довгаль та ін. ; за заг. ред. проф. Н. М. Ушакової. Київ, Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2005. 569 с.
4. Лозовський О. М., Чабан Ю. С. Управлінський контроль як складова ефективної діяльності підприємства. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. Випуск 6. Частина 3. 2014. С. 16–19.
5. Котлер Ф. Маркетинг. Менеджмент. Аналіз, планування, впровадження, контроль. Пітер, 1999. 896 с.
6. Хедоурі Ф., Мескон М. Х. Основи менеджменту. Москва : ИНФРА-М, 1992. 869 с.

2.3 Ризики економічної безпеки підприємства

Політична й економічна ситуація в Україні загострює питання ефективного розвитку вітчизняних підприємств,

функціонування яких відбувається в умовах невизначеності та ризиків.

Діяльність сучасних підприємств пов'язана з таким економічним явищем, як ризик. Водночас кожна галузь має певні ризики, властиві саме їй, що змушує глибше вивчати, аналізувати й передбачати ризики, які зустрічаються на шляху учасників ринку під час виробництва, переробки та збуту продуктів.

Особливістю ризику діяльності підприємства в сучасних умовах є те, що:

- по-перше, ризики набули тотального, глобального характеру;
- по-друге, ризикованих ситуаціях дедалі більше виникає необхідність в одноосібних рішеннях;
- по-третє, середовище діяльності підприємств стає ринковим, тому на нього впливають такі чинники, як конкуренція, кон'юнктура, нестабільність у попиті й цінах тощо;
- по-четверте, ризик дедалі більше перетворюється на товар через розвиток і вдосконалення страхування [4].

Ризик є невід'ємною частиною підприємницької діяльності, тому що істотно впливає на конкурентоспроможність підприємства як його складова [8].

За своєю сутністю ризик – це усвідомлена можливість виникнення непередбачених втрат очікуваного прибутку, грошей, майна через несприятливі обставини, випадкові зміни умов економічної діяльності. Від можливих втрат у ринковому середовищі ніхто не застрахований [1].

Ризики, що супроводжують фінансову діяльність суб'єкта господарювання, формують портфель ризиків підприємства, який визначають поняттям «фінансовий ризик». Рівень фінансового ризику зростає з розширенням масштабів фінансової діяльності, з прагненням менеджерів підвищити дохідність фінансових операцій, опануванням нових технологій.

Фінансовий ризик підприємства є результатом вибору його власниками або менеджерами альтернативного фінансового рішення, спрямованого на досягнення бажаного цільового результату фінансової діяльності за ймовірності зазнати економічного збитку (фінансових втрат) через невизначеність умов його реалізації [6].

Аналізуючи економічну безпеку підприємства та найбільш важливі види ризиків щодо виробничої діяльності підприємства, Г. Б. Клейнер, виділяє зазначені нижче види фінансового ризику та чинники їх виникнення [3, 7].

1. Ризик неповернення передплати постачальником. Причини: рішення постачальника про тимчасове або кінцеве присвоєння отриманої як передплата суми, неможливість її виплати конкретному підприємству через використання до розірвання договору.

2. Ризик неотримання або несвоечасного отримання плати за реалізовану продукцію. Причини: прийняття рішення споживачем про використання призначеної для оплати суми на інші цілі, відсутність необхідної суми.

3. Ризик неотримання зовнішніх інвестицій і кредитів.

Причини: незадовільні враження інвесторів або кредиторів від перспектив та можливостей підприємства, виток негативної інформації, публікація відомостей, що загрожують репутації підприємства, різке падіння курсу акцій підприємства, критикування споживачами продукції підприємства.

Ризики підприємства можна поділити на негативні та позитивні. Джерелом загроз є негативні ризики, що можуть призвести підприємство до фінансової неспроможності, тобто спричинити зниження рівня його економічної безпеки.

Небезпеки й загрози, що впливають на економічну безпеку, можна поділити на зовнішні (не залежні від діяльності підприємства) та внутрішні (безпосередньо залежні від діяльності підприємства), а також на існуючі та можливі.

До зовнішніх факторів, що впливають на економічну безпеку суб'єктів господарювання, належать економічні, правові, ринкові, технологічні та технічні, географічні, соціально-культурні, міжнародні.

Внутрішні фактори впливу на систему економічної безпеки суб'єктів господарювання: кадровий потенціал, засоби праці, інформаційне забезпечення прийняття рішень, системні фактори [6].

Отже, функціонування суб'єктів господарювання та формування їх економічної безпеки повністю залежить від сукупності факторів зовнішнього і внутрішнього середовища, що впливають на систему економічної безпеки (рис. 1).

Визначення чинників впливу дає можливість суб'єктам господарювання адаптуватися до постійної зміни середовища та успішно виживати в умовах конкуренції. Адаптація потребує здатності до розвитку, трансформації елементів господарської діяльності та системи управління в такому напрямку, який забезпечує економічну безпеку [5].

Внутрішні та зовнішні фактори фінансової стійкості підприємства пов'язані між собою, але різноспрямовані. Тому позитивний вплив певного чинника може бути зниженим або ліквідованим негативним впливом іншого, більш вагомого.

Одним із потужних інструментів забезпечення економічної безпеки на підприємстві є управління ризиком. У зарубіжних компаніях управління ризиками – ознака високої корпоративної зрілості. Більшість підприємств використовують модель «трьох ліній захисту», що координує процеси управління ризиками та внутрішнього контролю завдяки чіткому визначенню та розмежуванню відповідних функцій та обов'язків. Підвищенню результативності будь-якого бізнесу сприяє надійні і ефективні системи внутрішнього контролю та управління ризиками. Відповідальність за безперебійне функціонування цих систем несе керівництво компанії, покликане запровадити інтегровану систему управління ризиками та внутрішнього контролю із урахуванням галузевої специфіки.

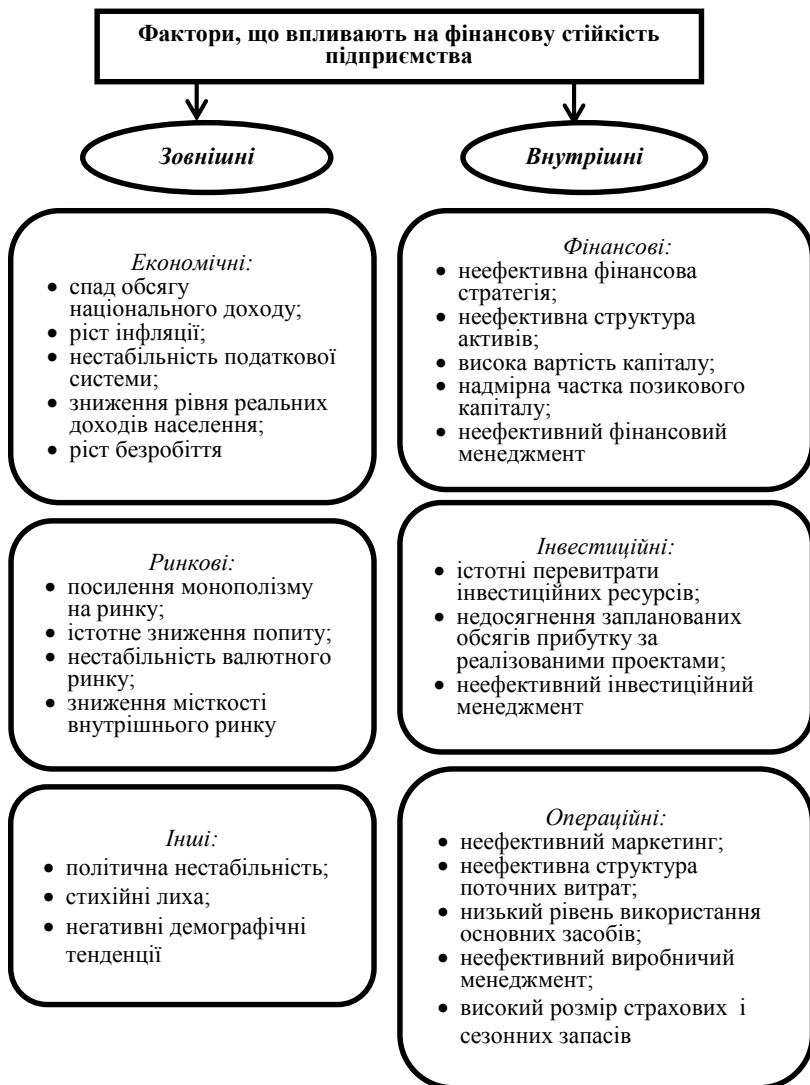


Рисунок 1 – Класифікація факторів, що впливають на фінансову стійкість підприємства [6, 10]

Під час побудови інтегрованої системи, крім галузевої належності, необхідно враховувати розмір організації,

нормативно-правове середовище, в якому вона здійснює діяльність, корпоративну культуру і ряд інших чинників.

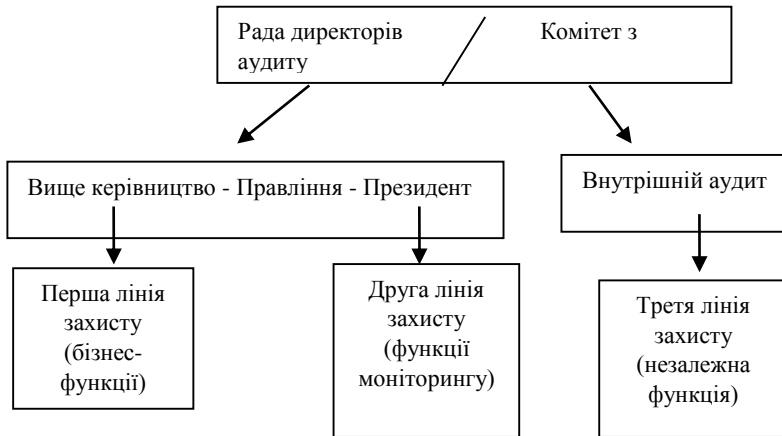


Рисунок 2 – Модель «трьох ліній захисту» [11]

Перша лінія захисту. Структурні підрозділи формують першу лінію захисту за допомогою механізмів контролю, що відповідають за впровадження елементів управління ризиками в процес ухвалення рішень і ключові бізнес-операції компанії. Структурні підрозділи є власниками ризиків і несуть відповідальність за виявлення, управління, зниження рівня ризиків, аналіз і формування звітності за ключовими ризиками. Керівники структурних підрозділів зобов'язані розробити, впровадити та забезпечити функціонування контрольних процедур у своїх підшефних бізнес-процесах.

Друга лінія захисту. Підрозділи, відповідальні за управління ризиками в компанії, розробляють і впроваджують методологічний підхід до управління ризиками, визначають

стандарти і координують дії компанії у сфері управління ризиками, зокрема відповідні процеси, технології та культуру. До компетенції цих підрозділів не повинна належати відповідальність за своєчасне виявлення та оцінювання ризиків, тому що цим займаються підрозділи першої лінії захисту. Другу лінію зазвичай становлять підрозділи, відповідальні за управління ризиками, систему внутрішнього контролю, безпеку, комплаєнс, юридичний супровід тощо. Вони забезпечують безперервний моніторинг процесів розроблення й функціонування контрольних процедур першої лінії захисту, консультують із питань управління ризиками, проводять навчання співробітників компанії.

Третя лінія захисту. Рада директорів оцінює й затверджує рівень ризиків компанії з урахуванням стратегічних цілей і завдань у сфері управління ризиками. Комітети з аудиту, управління ризиками тощо, допомагають раді директорів контролювати ефективність системи управління ризиками організації. Служба внутрішнього аудиту проводить незалежне оцінювання якості процесів управління ризиками, виявляє порушення, пропонує способи вдосконалення системи управління ризиками. Рада директорів ухвалює цей висновок як керівництво до дії. Під наглядом комітету з аудиту служба внутрішнього аудиту проводить моніторинг функцій першої і другої лінії захисту, а також здійснює контроль за виконанням коригувальних заходів щодо вдосконалення системи управління ризиками. Необхідно чітко визначити функції та обов'язки осіб,

які беруть участь у процесах управління ризиками та внутрішнього контролю, забезпечивши ефективну взаємодію та обмін інформацією між ними, а також підготовку відповідної звітності.

Внутрішній аудит може використовувати у своїй діяльності результати роботи інших суб'єктів системи внутрішнього контролю, які здійснюють моніторинг та оцінювання системи внутрішнього контролю за окремими напрямками діяльності.

Для чіткого поділу зон відповідальності в організації створюють Карту гарантій. Карта гарантій – документ, відповідно до якого здійснюють контрольну функцію на різних рівнях [11].

Під час розроблення Карту гарантій використовують внутрішні документи компанії, а саме: класифікатор ризиків і процесів, карту ризиків та інші документи, що визначають взаємодію суб'єктів системи внутрішнього контролю, які здійснюють моніторинг і оцінювання системи внутрішнього контролю за окремими напрямками діяльності.

Отже, можна стверджувати, що суб'єкти господарювання постійно повинні діагностувати стан внутрішнього та зовнішнього середовищ, оцінювати рівень фінансової стійкості та планувати рівень економічної безпеки. Типологія факторів впливу дає можливість виявити ризики і загрози, що виникають із зовнішнього та внутрішнього середовищ функціонування, вчасно та ефективно на них реагувати, що, у свою чергу, гарантує

економічну безпеку суб'єкта господарювання. Загалом сучасне підприємство повинне управляти фінансовими ризиками, що виникають через різні дестабілізувальні чинники. Для забезпечення економічної безпеки й можливості передбачення ризиків на підприємстві повинна бути розроблена система управління економічною безпекою підприємства загалом [3].

Оцінювання економічної безпеки здебільшого ґрунтується на фінансово-економічних показниках діяльності підприємства та балансовому узагальненні його активів і капіталу. Проте таке оцінювання є звуженим щодо охоплення ризиків і загроз, не відображає ймовірності їх впливу, а фактично більшою чи меншою мірою деталізує фінансово-економічний стан суб'єкта ринкової економіки, динаміку його фінансових результатів (прибуток, рівень ринкової капіталізації). Безперечно, такий оцінно-аналітичний процес певною мірою враховує коливання фінансових показників ліквідності внаслідок дій зовнішніх факторів. Рівень економічної безпеки, залежний від конкретного стану характеристик функціонування і розвитку економічної системи, оцінюють за кількісним і якісним підходами. Водночас «важливою вимогою є аргументований вибір критеріїв оцінювання її рівня та показників для констатації кількісної оцінювання рівня економічної безпеки» [13].

М. В. Ретай, А. О. Івановою узагальнено такі методичні підходи до оцінювання рівня економічної безпеки підприємства [8].

1. Традиційні, що базуються на оцінці ефективності та надійності функціонування підприємства, зокрема:

- показників ефективності функціонування підприємства та захисту його майна і ресурсів;
- показників фінансової стійкості підприємства;
- теорії розпізнавання кризових станів підприємства;
- методах розпізнавання банкрутства.

2. Нетрадиційні, що базуються на оцінюванні рівня розвитку, ризиків, ринкової вартості підприємства, зокрема:

- порівнянні величини інвестицій підприємства і ресурсів, необхідних для підтримки економічної безпеки;
- визначенні ринкової вартості та економічної захищеності капіталу підприємства;
- оцінюванні стану ризиків, виявленні системних ризиків його розвитку.

Процес розроблення управлінських рішень щодо забезпечення достатнього рівня економічної безпеки підприємства повинен бути науково обґрунтованим. Це передбачає застосування методів економіко-математичного моделювання.

Метою управління економічною безпекою підприємства є підтримка підприємством такого рівня використання ресурсів, здатного забезпечувати фінансову стійкість підприємства, прибутковість і рентабельність бізнесу, оптимальну структуру його капіталу тощо [12].

Заслугове на увагу підхід, запропонований В. І. Мунтіяном [12]. Згідно з цим підходом процес забезпечення економічної безпеки передбачає такі етапи:

- аналіз загроз негативних впливів на економічну безпеку;
- оцінювання поточного рівня економічної безпеки за основними напрямками аналізу, зокрема фінансовою звітністю і фінансовим станом підприємства, результатами його господарської діяльності;
- аналіз конкурентних переваг і розміщення підприємства на ринку на основі оцінювання та вивчення технологічного і виробничого потенціалу цього підприємства, рівня менеджменту, організаційної структури, якості виробничої, інноваційної, економічної політики тощо.

Економічною безпекою підприємства можуть управляти відповідно до його інноваційного розвитку. У такому разі рівень економічної безпеки підприємства залежить від економічної доцільності побудови певної послідовності впровадження управлінських та загальногосподарських заходів із подолання небезпек і загроз. Оцінити таку послідовність можна за допомогою діагностики пріоритетності управлінських заходів відповідно до певних цільових функцій формування системи економічної безпеки підприємства [12].

Отже, перелік завдань, що потребують вирішення під час створення системи управління економічною безпекою підприємства досить широкий. Для підтримання позиції на ринку суб'єкти господарювання повинні постійно діагностувати стан

внутрішнього та зовнішнього середовищ, оцінювати рівень своєї фінансової стійкості.

Моніторинг, оцінювання та аналіз стану економічної безпеки конкретного суб'єкта господарювання ускладнюється в умовах недостатньої передбачуваності результатів фінансово-економічних процесів. Саме тому оцінювання економічної безпеки підприємства необхідно розглядати як інструмент системи управління. Водночас уніфікація концептуальних основ дозволить задати параметри системи загалом, тому що окремі складові економічної безпеки підприємства повинні враховувати специфічні ризики, властиві тій чи іншій галузі.

За таких умов особливої актуальності набуває «проекування економічної безпеки» – процесу, що стосується не лише методів і способів встановлення рівня економічної безпеки, а й є дієвим інструментарієм для системи управління економічною безпекою підприємства загалом.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Атамас П. Й., Атамас, О. П., Крамаренко Г. О. Роль бухгалтерського обліку в управлінні ризиками підприємництва. *Академічний огляд*. 2016. № 1. С. 60–69. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ao_2016_1_8.
2. Бланк И. А. Управление финансовой безопасностью предприятия : учебник. Київ : Эльга, Ника-Центр, 2004. 784 с. URL: <https://www.chitalkino.ru/blank-i-a/upravlenie-finansovoy-bezopasnostyu-predpriyatiya/>.

3. Клейнер Г. Б., Тамбовцев В. А., Качалов Р. М. Предприятие в нестабильной экономической среде: риски, стратегии, безопасность. Москва : ОАО «Изд-во «Экономика», 1997. 228 с.
4. Кондратюк О. І. Вплив ризиків на господарську діяльність підприємства. *Актуальні проблеми економіки*. 2013. № 3. С. 78–82. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ape_2013_3_9.
5. Некрасенко Л. А., Рибалка Ю. М. Складові управління фінансовою безпекою підприємств. *Наукові праці ПДАА*. Вип. 3. Т 2. Економічні науки. Полтава : ПДАА. 2011. С. 162–167 URL : <https://www.pdaa.edu.ua/sites/default/files/nppdaa/3.2/162.pdf>.
6. Оспішев В. І., Нагорна І. В. Класифікація чинників впливу на фінансову стійкість підприємств. *Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг*. 2009. Вип. 2. С. 218–223. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/esprstp_2009_2_34.
7. Петренко Л. М., Бегун А. В. Ризики в управлінні фінансовою безпекою підприємства. *Вчені записки* : зб. наук. пр. Київ : КНЕУ, 2012. Вип. 14. С. 96–106. URL: http://ir.kneu.edu.ua/bitstream/2010/3437/3/Petrenko_L-2.pdf.
8. Рета М. В., Іванова А. О. Методичні підходи до оцінки рівня фінансової безпеки підприємства. *Вісник Нац. техн. ун-ту «ХПИ»* : зб. наук. пр. Темат. вип.: *Технічний прогрес*

- і ефективність виробництва*. Харків : НТУ «ХПІ». 2013. № 21 (994). С. 29–37. URL: <http://repository.kpi.kharkov.ua/handle/KhPI-Press/7349>.
9. Тимченко Н. М. Теоретичні аспекти управління ризиками діяльності підприємств в умовах необхідності забезпечення їх конкурентоспроможності. *Economic security and protection of information: theory, methodology, practice : collective monograph*. EdizioniMagi, Roma, Italy, 2016. 112 p.
URL: http://ecofin.at.ua/monografy_Italy_2016.pdf.
 10. Ткаленко Я. М., Криниця С. О. Фінансова стійкість підприємства та фактори впливу на неї. *International Scientific Journal «Internauka»*. URL: www.inter-nauka.com/uploads/public/14508993787623.pdf.
 11. Тоқун М., Садова Н. Линии защиты компании. Карта гарантий. *Бухгалтерський облік. Податки. Аудит*. URL: <https://www.audit-it.ru/articles/audit/a104/979017.html>.
 12. Фінансово-економічна безпека підприємств України: стратегія та механізми забезпечення : монографія / Т. Г. Васильців, В. І. Волошин, О. Р. Бойкевич, В. В. Каркавчук Львів : Видавництво, 2012. 386 с. URL: <http://lv.niss.gov.ua/articles/461/>.
 13. Яремко І. І. Формалізація оцінки економічної безпеки соціально-економічних систем: концептуальні засади і підходи. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. *Менеджмент та підприємництво в*

Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. 2012.

№ 748. С. 276–280.

URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/VNULPM_2012_748_42.

РОЗДІЛ 3 ПРОБЛЕМИ Й ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

3.1 Економічна ефективність та доцільність трансформації податку на прибуток підприємств в умовах євроінтеграції

Трансформація податкової системи України спрямована на синхронізацію з загальноєвропейською практикою оподаткування та ключовими світовими принципами побудови податкової системи. Основні зміни стосуються на спрощення механізмів нарахування та сплати податків, а також відмови від неефективних фіскальних інструментів на користь більш дієвих та результативних. Завдяки активному обговоренню необхідності трансформації в Україні податку на прибуток підприємств на податок на виведений капітал особливої актуальності набуває дослідження фіскальної ефективності податку на прибуток із позиції як держави, так і бізнесу, й відповідно підтвердження чи спростування на основі проведеного аналізу доцільності таких змін.

Наявна значна кількість публікацій вітчизняних і закордонних науковців, присвячених дослідженню особливостей оподаткування податком на прибуток, а також окремим підходам щодо оцінювання його фіскальної ефективності, зокрема В. П. Хомутенко та А. В. Хомутенко [1] досліджували загальні аспекти фіскальної ефективності податку на прибуток підприємств України та її динаміку; Т. А. Далевська [2] та Н. Б. Ярошевич [3] проводили дослідження фіскальної

ефективності податку на прибуток підприємств України щодо потенціалу цього податку відповідно до формування доходів державного бюджету; В. П. Вишневський [4] здійснив опосередкований аналіз фіскальної ефективності податку на прибуток через з'ясування його внутрішньої природи, місця та значення цього податку в системах оподаткування різних країн та ін. Отже, можна зауважити, що більшість досліджень фіскальної ефективності податку на прибуток спрямовані на оцінювання бюджетоутворювального потенціалу цього податку, тоді як його прийнятність та регуляторна ефективність для корпоративного сектору залишається поза увагою, що й зумовлює необхідність подальших досліджень у цьому напрямку.

Для ідентифікації результативності функціонування податку на прибуток в Україні запропоновано науково-методичний підхід до визначення найбільш релевантних факторів впливу на параметри його фіскальної ефективності.

Першим етапом цього підходу є формування масиву статистичних даних основних факторних та результативних показників, що є інформаційною базою дослідження. Як факторні змінні був вибраним набір змінних, що відображають стан соціально-економічного розвитку в країні і можуть мати вплив на фіскальну ефективність податку на прибуток. Блок результативних змінних репрезентований окремими індикаторами характеристики фіскальної ефективності. Часовий діапазон дослідження охоплює період 2005–2016 рр. Інструментом визначення характеру та напрямку впливу

факторів на фіскальну ефективність податку на прибуток є багатофакторне регресійне моделювання, здійснене з використанням програмного продукту Stata 12.

Другим етапом підходу є безпосередньо здійснення регресійного моделювання та характеризування одержаних результатів у розрізі окремого результативного показника. Варто зауважити, що набір незалежних змінних моделей варіюється, що зумовлено пошуком найбільш значущого варіанта, базуючись на значенні коефіцієнта детермінації (значення показника за різними моделями коливається від 0,93 до 0,99).

Перейдемо до безпосередньої характеристики результатів дослідження. Розрахунок впливу факторів на обсяг податку на прибуток наведено в таблиці 1.

Таблиця 1 – Результати моделювання впливу соціально-економічних факторів на обсяг податку на прибуток за 2005–2016 рр.

	Коефіцієнт	P > t
Темп приросту ВВП, %	-398,23	0,014
Доходи Зведеного бюджету, млн грн	0,05	0,001
Індекси цін виробників промислової продукції, % (до грудня попереднього року)	803,30	0,003
Темп приросту прямих інвестицій, %	99,54	0,045
Рівень зайнятості населення, % до загальної кількості населення	23324,67	0,001
Темпи зростання реальної заробітної плати, % (до попереднього року)	278,36	0,014
Константа	-1755956,00	0,001

Отже, варто звернути увагу, що значення, наведені в графі «Коефіцієнт», свідчать про вказують на характер, силу та

напрямок зв'язку, тоді як параметр « $P > |t|$ » відображає статистичну значущість коефіцієнтів моделі (показник не повинен бути більшим за 0,1, що відповідає 90 % довірчому інтервалу). Отже, за результатами регресійного моделювання можна зробити висновок, що усі параметри моделі є статистично значущими на довірчому інтервалі – 95 %, коефіцієнт детермінації моделі – 0,9895. До факторів, що позитивно впливають на обсяг надходжень від податку на прибуток, належать зростання доходів Зведеного бюджету України (збільшення факторного показника на 1 млн грн. супроводжується зростанням обсягу надходжень з податку на прибуток на 0,0503 млн грн); зростання індексу цін виробників промислової продукції на 1 % приводить до зростання обсягу надходжень з податку на прибуток на 803,3 млн грн; зростання темпу приросту прямих інвестицій на 1 % спричиняє збільшення обсягу надходжень з податку на прибуток на 99,54 млн грн; зростання рівня зайнятості населення на 1 % призводить до збільшення обсягу надходжень з податку на прибуток на 23324,67 млн грн; збільшення реальної заробітної плати на 1 % супроводжується збільшенням обсягу надходжень з податку на прибуток 278,36 млн грн.

Негативно на обсяг надходжень з податку на прибуток впливає зростання темпу приросту ВВП: збільшення факторної ознаки на 1 % призводить до скороченням обсягу надходжень з податку на прибуток на 398,23 млн грн.

Отже, в контексті зростання абсолютного обсягу надходжень від податку на прибуток можна використовувати канали ринку праці, інвестиційної привабливості та рівня життя населення, тоді як збільшення темпів приросту ВВП не має прямої дії на результативний показник.

Розрахунок впливу факторів на рівень податкового навантаження з податку на прибуток наведено в таблиці 2.

Таблиця 2 – Результати моделювання впливу соціально-економічних факторів на рівень податкового навантаження з податку на прибуток за 2005–2016 рр.

	Коефіцієнт	P > t
Зміна дефлятора ВВП, %	-0,28	0,011
Темп приросту ВВП, %	-0,38	0,011
Доходи Зведеного бюджету, млн. грн.	6,47e-06	0,014
Індекси цін виробників промислової продукції, % (до грудня попереднього року)	0,39	0,011
Індекс споживчих цін, %	0,39	0,013
Прямі інвестиції (акціонерний капітал) із країн світу в економіці України, млн дол. США	-0,01	0,010
Рівень зайнятості населення, у % до загальної кількості населення	11,31	0,010
Константа	-877,93	0,011

За даними таблиці 2 можна помітити, що всі факторні змінні є статистично значущими на довірчих інтервалах 99 і 95 %; коефіцієнт детермінації моделі становить 0,9994. Отже, до факторів, що зумовлюють зростання податкового навантаження з податку на прибуток, належать зростання доходів Зведеного бюджету, збільшення індексу цін виробників промислової

продукції та індексу споживчих цін, підвищення рівня зайнятості населення. Отже, можна зробити висновок, що інфляційний тягар та орієнтація на бюджетоутворювальну роль податку на прибуток призводить до погіршення умов ведення бізнесу внаслідок зростання податкового навантаження, що потрібно враховувати в процесі контрциклічної податкової політики.

Водночас до зниження податкового навантаження призводить покращення показників загального економічного розвитку держави та інвестиційного клімату. Розрахунок впливу факторів на фіскальну значущість податку на прибуток (питому вагу надходжень з податку на прибуток у загальній сумі податкових надходжень) надано у таблиці 3.

Таблиця 3 – Результати моделювання впливу соціально-економічних факторів на питому вагу надходжень з податку на прибуток у загальній сумі податкових надходжень за 2005–2016 рр.

	Коефіцієнт	P > t
Доходи Зведеного бюджету, млн грн	- 0,01	0,010
Темп приросту прямих інвестицій, %	0,04	0,041
Рівень зайнятості населення, у % до загальної кількості населення	3,41	0,035
Темпи зростання / зниження реальної заробітної плати, % (до попереднього року)	0,06	0,073
Константа	-234,46	0,039

Усі факторні змінні моделі, що зазначені в таблиці 3, є статистично значущими на одному з довірчих інтервалів 99, 95 і 90 %; коефіцієнт детермінації моделі – 0,9960. Отже, варто відзначити, що посиленню фіскальної значущості податку на прибуток сприяють зростання темпів приросту прямих

інвестицій, рівня зайнятості населення та реальної заробітної плати, тобто активізації політики у сфері покращання інвестиційного клімату України, підвищення добробуту населення та стану ринку праці дозволяє одержати бонуси й у сфері прибуткового оподаткування. Натомість зростання загального обсягу доходів Зведеного бюджету України призводить до зниження фіскальної значущості податку на прибуток, тобто відбувається розмивання фіскального потенціалу саме цього податку за рахунок інших податків, вплив яких на формування доходів бюджету є більш істотним.

Розрахунок впливу факторів на коефіцієнт еластичності податку на прибуток наведено в таблиці 4.

Таблиця 4 – Результати моделювання впливу соціально-економічних факторів на коефіцієнт еластичності податку на прибуток за 2005–2016 рр.

	Коефіцієнт	P > t
Індекси цін виробників промислової продукції, % (до грудня попереднього року)	0,25	0,009
Прямі інвестиції (акціонерний капітал) із країн світу в економіці України, млн дол. США	-0,01	0,002
Рівень зайнятості населення, % до загальної кількості населення	6,50	0,023
Темпи зростання / зниження реальної заробітної плати, % (до попереднього року)	-0,28	0,051
Константа	-423,29	0,051

Усі змінні моделі, подані у таблиці 4, є статистично значущими на довірчих інтервалах 95 і 99 %; коефіцієнт детермінації становить 0,9346. Варто зазначити, що коефіцієнт

еластичності податку на прибуток відображає залежність зміни податкових надходжень, порівнюючи з темпами зростанням ВВП, тобто для держави більш прийнятною буде висока еластичність податку на прибуток, тому що мінімальне економічне зростання буде супроводжуватися зростанням податкових надходжень, акумульованих у бюджеті, тоді як для бізнесу, навпаки, більш прийнятною буде можливість створювати додану вартість без надмірного податкового навантаження. Отже, збільшенню коефіцієнта еластичності податку на прибуток сприяє зростанню рівня зайнятості та індексу цін промислової продукції, тоді як збільшення обсягів прямих інвестицій та зростання реальної заробітної плати супроводжується скороченням коефіцієнта еластичності. Одержані результати можна використати у процесі контрциклічного регулювання, тому що залежно від стадії економічного циклу органам державної влади більш вигідно мати те чи інше значення коефіцієнта еластичності, оскільки на стадії зростання позитивно вплине на наповнюваність державного бюджету висока еластичність, тоді як на етапі рецесії нееластичність податку на прибуток може сприяти мінімізації зниження бази формування доходів державного бюджету.

Отже, проведений аналіз дозволив зробити висновок, що якісні та кількісні вимірники фіскальної ефективності податку на прибуток залежать від ряду соціально-економічних факторів, що є абсолютно закономірним явищем. У процесі розроблення державної політики у сфері покращання фіскальної віддачі від

цього податку, варто брати до уваги, що позитивно як на абсолютний обсяг надходжень, так і на низку відносних параметрів впливає покращання інвестиційного клімату, стану ринку праці й добробуту населення. Проте водночас бюджетоутворювальний потенціал аналізованого податку є низьким, тому що податкові надходження від податку на прибуток є значно еластичнішими до зростання доходів бюджету. Крім того, впродовж 2004–2016 рр. спостерігається перманентне зниження питомої ваги податку на прибуток у доходах Зведеного бюджету з 18,3 % до 7,69 % на початок і кінець періоду аналізу відповідно, що також негативно характеризує фіскальну ефективність цього податку.

Ураховуючи вищезазначене, дискусії щодо заміни податку на прибуток підприємств податком на виведений капітал видаються цілком обґрунтованими. Наразі Міністерство фінансів України оприлюднило проект Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо податку на виведений капітал» [5].

Суть моделі оподаткування виведеного капіталу полягає в оподаткуванні лише того капіталу, що виводиться із бізнесу (дивідендів та іншого нерозподіленого прибутку, операцій та платежів, використовуваних для оптимізації податку). Саме ці операції стануть об'єктом оподаткування. Через спрощення правил розрахунку об'єкта оподаткування спроститься і процес адміністрування цього податку.

Справедливо зауважити, що аналоги податку на виведений капітал вже імплементовано в Естонії та Грузії, що дозволило досягнути значних позитивних результатів у цих країнах. Так, Естонія у 2014 і 2015 роках посідала перше місце як у загальному рейтингу Індексу конкурентоспроможності податкових систем (International Tax Competitiveness Index), так і щодо оподаткування прибутку підприємств [6]. Водночас згідно із дослідженням Тартуського університету, Центру політичних досліджень Praxis на замовлення Міністерства фінансів Естонії, за період з 2000–2006 рр. податкове навантаження скоротилося майже втричі [7].

Отже, запровадження податку на виведений капітал замість податку на прибуток в Україні також може стати стимулом для бізнесу реінвестувати кошти у виробництво та розвиток. Це також спростить правила оподаткування та процедуру адміністрування і покращить інвестиційний привабливість та конкурентоспроможність країни, а також відновить справедливість в оподаткуванні шляхом вирівнювання податкового навантаження.

Водночас вітчизняну модель можна доповнити такими позитивними положеннями естонської моделі, як пільги та звільнення від оподаткування, особливо для тих підприємств, що є представниками інноваційного та високотехнологічного бізнесу. Крім того, доцільно було б законодавчо закріпити також спектр цільових напрямків використання коштів, отриманих від оподаткування прибутків бізнесу (з нашої точки зору, найбільш

доречними є розвиток інновацій та підтримка малого бізнесу). Такий крок дозволить збільшити мотивацію серед представників бізнесу сплачувати податок, тому що ланцюжок «податок – суспільне благо», який є одним із вирішальних факторів, що впливають на лояльність платника податку щодо рівня податкового навантаження стане більш прозорим.

Отже, перехід в Україні до податку на виведений капітал з урахування досвіду Естонії та позитивних новацій інших країн світу дозволить посилити фіскальну ефективність прибуткового оподаткування як для держави, так і для бізнесу, що приведе до позитивних результатів як у коротко-, так і в довгостроковій перспективі.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Хомутенко В. П., Хомутенко А. В. Фіскальна ефективність податку на прибуток підприємств в Україні. *Економіка та держава*. 2017. № 2. С. 61–65
2. Далевська Т. А., Гороховська Т. А., Чигрин В. В. Податок на прибуток підприємств як інструмент наповнення бюджету. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. № 5. С. 363–366.
3. Ярошевич Н. Б., Ілюсь Ю. Ю. Податок на прибуток у доходах державного бюджету України: проблеми та перспективи. URL: http://www.nbu.gov.ua/portal/chem_biol/nvnltnu/21_7/288_Jar.pdf.

4. Вишневський В. П., Веткин А. С. Налогообложение: теории, проблемы, решения. Донецк : ДонНТУ, ИЭП НАН Украины, 2006. 504 с.
5. Статистична інформація. *Офіційний сайт Міністерства фінансів України* : веб сайт. URL: <https://www.minfin.gov.ua/>
6. Влияние необложения налогом нераспределенной прибыли предприятия на инвестиции и развитие экономики. Praxis : веб сайт. URL: http://www.praxis.ee/fileadmin/tarmo/Projektid/Valitsemine_ja_kodanike%C3%BCChiskond/VUEFvene_veebi/Tulum_i_kokkuvote_RU.pdf.
7. Соколенко В. А., Панченко А. С. Вплив законодавчих змін на податок на прибуток підприємств. *Вісник Нац. техн. ун-ту «ХПИ»* : зб. наук. пр. Серія : *Актуальні проблеми управління та фінансово-господарської діяльності підприємства*. 2016. № 43 (1215). С. 85–90.

3.2 Перспективи реформування екологічного податку в Україні в умовах євроінтеграції

У країнах Європи на сьогодні ефективно функціонує близько 500 різновидів екологічних податків. Водночас, як показує практика, найбільш ефективним у процесі проведення екологічних податкових реформ є саме реформування податків на відходи, що забезпечує як приріст податкових надходжень, так і значне скорочення рівня забруднення довкілля. В Україні оподаткування відходів представлено у складі екологічного

податку. Водночас, як свідчать дані таблиці 1, нинішні ставки є низькими та не стимулюють промислових підприємств та домогосподарств до скорочення обсягу утворених відходів, особливо, враховуючи той факт, що фізичні особи не є платниками такого податку.

Таблиця 1 – Характеристика екологічного податку на відходи в Україні (відповідно до ст. 246 ПКУ)

КН	Рівень небезпечності відходів	Ставка податку, грн за 1 т
I	Надзвичайно небезпечні:	1405,65 грн за 1 т
	– містять ртуть	865,47 грн за од.
	– люмінесцентні лампи	15,06 грн за од.
II	Високонебезпечні	51,2 грн за 1 т
III	Помірнонебезпечні	12,84 грн за 1 т
IV	Малонебезпечні	5 грн за 1 т
	Малонебезпечнінетоксичні відходи гірничої промисловості	0,49 грн за 1 т
Місце (зона) розміщення відходів		Коефіцієнт
У межах населеного пункту або на відстані менший 3 км		3
На відстані від 3 км і більше від меж населеного пункту		1

Примітка: КН – клас небезпеки

Також варто зазначити, що з 1 січня 2019 року було підвищено ставки, які повинні застосовувати платники податку під час розрахування податкових зобов'язань з екологічного податку, проте цього недостатньо для повноцінного стимулювання скорочення шкідливого впливу на довкілля. Саме тому для покращання ситуації з оподаткуванням відходів в Україні необхідно проаналізувати досвід країн ЄС з питань оподаткування сміттєзвалищ та розробити шляхи впровадження

такого досвіду в нашій країні у напрямку гармонізації політики оподаткування відходів.

В європейських країнах податок на відходи передбачає здебільшого додатковий платіж до звичайних витрат на відправку відходів на полігон. Одночасно податок створює стимули для альтернативних та більш стійких способів утилізації відходів. Податок застосовують переважно до будівельних і інертних відходів, а також від залишків біологічно небезпечних відходів. Крім податку, в певних країнах передбачена заборона на звалище, в якій зазначено, яка частка відходів може бути розміщеною. У європейських країнах податок стягують податкові та митні органи, природоохоронні органами чи муніципалітети. Стислу характеристику податків на звалища в окремих країнах ЄС наведено в таблиці 2.

Однією з проблем неефективності екологічного оподаткування в Україні є низькі ставки, що особливо чітко простежується, порівнюючи з країнами Європи.

Розглянемо детально досвід Великобританії у питанні дешевих звалищ, головна проблема яких була пов'язаною з фільтрацією, міграцією газу, згенерованого шляхом гниття вогнетривких матеріалів. Дешевизна сміттєзвалищ стала гальмом для ініціатив, спрямованих на соціально відповідальне ставлення виробників відходів, тому що граничні витрати від захоронення відходів були мінімальними або нульовими для багатьох економічних суб'єктів. У «Білій книзі з відходів» 1995 року урядом було визначено основні цілі податку на звалища:

- 1) забезпечити таку вартість використання полігонів, що стимулюватиме виробників та споживачів економічно та ефективно використовувати вироблені відходи; 2) установити граничну величину кількості вироблених відходів; 3) мінімізувати зведення відходів на смітники [6].

Таблиця 2 – Характеристика податків на звалища в окремих країнах ЄС

Країна	Основна інформація за податком на звалища	Упроваджені заборони щодо звалищ/Примітки
1	2	3
Данія	Податок на місце з 1987 року. 475 DKK/т (63,3 €) перед ПДВ (ПДВ 79 € вкл.)	З 1997 року забороняється утилізація і горючих відходів (3% ТО у 2011 році)
Естонія	З 1990 року. 29,84 €/т у 2017 році	Заборона на необроблені відходи з 2004 р.; несортовані ТПВ з 2008 р.
Фінляндія	70 €/т в 2017 році	Заборона: органічних відходів (ТО > 10 %) в звіті з 1.01.2016 р. Заборона на будівництво та знесення відходів, набере чинності з 2020 р.
Франція	150 €/т на «несанкціоновані» полігони; А: 32 €/т на «авторизовані» полігони В: 23 €/т на «авторизовані» звалища з 75% відновлення енергії. Інші «дозволені» полігони: 40 €/т	Заборона на необроблені відходи з 2002 року. Заборона відходів від муніципалітетів, яких не мають схеми розділення джерел

Продовження таблиці 2

Країна	Основна інформація за податком на звалища	Упроваджені заборони щодо звалищ/Примітки
Ірландія	75 €/т із 1.07.2013	Директива щодо цільових біорозкладаних відходів 2020 р.
Латвія	Податок на звалища, що застосовується з 1991 року: 25 €/т у 2017 р.; 35 €/т у 2018 р.; 43 €/т у 2019 р.; 50 €/т в 2020 р.	Немає заборон
Литва	3 €/т у 2017 р.; 5 €/т у 2018 р.; 21,72 €/т у 2019 р.; 27, €/т з 2020 р.	Із 2000 року заборона на шини. Із 2013 р. заборона на необроблені муніципальні відходи
Нідерланди	Уведений у 1995 році, скасований у 2012 році, відновлений у 2015 році. 13,11 € за тонну у 2017 році	Заборона з 1995 р. на 35 потоків відходів, зокрема горючі та відходи, що біологічно розкладаються (ТО > 5 %). У 2017 р. вона охоплює понад 60 потоків
Словаччина	Податок уведений 1.1.2014. Тарифи з 2016 року: 9,96 €/тМВт, зібраних менше ніж за 4 окремі фракції; 5,98 €/т МВт, зібрані в 4 окремі фракції; 4,98 €/т МВт, зібрані в 5 окремих фракцій	Із 1.07.2016 заборона на сортування біорозкладених відходів із кухні та ресторанів, біорозкладені комунальні відходи з садів, парків та кладовища
Швеція	Із 2000 року. Плата з 2015 року: 500 SEK (50 €)	Заборона: з 2002 р. заборона на сортовані горючі відходи; 2005 р. – органічних відходів

Продовження таблиці 2

Країна	Основна інформація за податком на звалища	Упроваджені заборони щодо звалищ/Примітки
Словенія	Податок, введений у 2001 році. Останнє оновлення: 2014 р. 11 €/т	З 2011 р. заборона на теплотворну здатність > 6 МДж/кг, ТО > 5%, АТ4 > 10 мг О2/г сухої речовини. Ця заборона також передбачає змішані комунальні відходи та окремо зібрані відходи
Швейцарія	Інертні відходи: 5CHF/т (4.3 €). Стабілізовані відходи, зола: 16 CHF/т (13,7 €); Підземне звалище в чужій країні: 22 CHF/т(18,9 €)	Заборона на необроблені та горючі відходи 2000 р.

Джерело: складено на основі [3].

Податок на полігони у Великобританії – це автономний інструмент, що мав чітке природоохоронне призначення. Проте на сьогодні надходження від полігонів на 90 % формують державний бюджет, тоді як решта спрямовані до Фонду Спільнот Полігонів. Дані екологічної звітності Великобританії демонструють постійно зростаючий рівень оподаткування. Стандартний податок на полігони підвищився на 8 фунтів стерлінгів на тонну в рік, до 86–88 фунтів стерлінгів у 2017 році, він стабілізується до 2020 року. У 2009 році у Великобританії зареєстровано близько 450 сміттєзвалищ, порівнюючи з 1 200 у 2001 році. Програма «Ефективність використання ресурсів та

відходів» реінвестувала частину надходжень від податку на полігони [1].

Щодо України, то урядові держави варто звернути увагу на збільшення ставок податку на відходи. Одним з напрямків реформування може бути диференціація ставок податку на полігони відповідно до області (градація може відбуватися за кількістю вироблених відходів споживачами) та кількості вироблених відходів підприємствами.

Управління відходами є однією з найбільш серйозних та складних екологічних проблем у Греції. Утилізація сміття залишається домінуючою проблемою: понад 80 % муніципальних відходів утилізуються на законних та незаконних звалищах, водночас середній показник розміщення відходів на звалищах у країнах ЄС становить близько 40 % обсягу утворених відходів [7]. За останні десять років Греція була засудженою Європейським судом за функціонування 70 незаконних сміттєзвалищ та відсутність відновлення ще 223 незаконних полігонів, згодом закритих. Із 2015 року Греції було призначено штраф на декілька мільйонів євро за ці порушення впродовж року.

Відповідно до Рамкової директиви ЄС щодо відходів 2008/98/ЄС уряд Греції у 2012 році ухвалив закон (ст. 43), згідно з яким органи влади на підприємствах, які спрямовують неперероблені відходи на полігони, повинні станом на січень 2014 року сплатити податок за ставкою, починаючи з 35 євро/т,

що щороку збільшується на 5 євро/т на рік до максимальної ставки 60 євро/т. Проте цю реформу ще не реалізовано.

Використання досвіду Греції може бути інструментом, що дозволить Україні знизити рівень нагромадженого зовнішнього державного боргу, який за даними Мінфіну на 31.10.2018 становить 38 646 млн дол. США, завдяки формуванню додаткових надходжень від штрафних санкцій за сміттєзвалища.

Відповідно до Інтерактивної мапи сміттєзвалищ налічують 315 стихійних звалищ, водночас загальна кількість різних видів полігонів по всій Україні досягає 6000. Цей показник значно вищий, ніж у Греції, значить нам необхідно акумулювати дії уряду, громадських організацій та екологічних установ для переведення мінімум 70 % сміттєзвалищ у непрацюючий режим для запобігання в майбутньому європейських штрафних санкцій, враховуючи перспективи євроінтеграції України.

Податок на відходи (податок на звалище), введений у 1996 році, є найважливішим податком у Фінляндії. Податки на відходи призначені для сприяння їх переробці та скороченню кількості відходів, що потрапляють на полігони. Податок на смітник сплачує власник полігона, який компенсує такі витрати через плату за прийом відходів. Особливістю полігонного податку Фінляндії є прозорість нарахування та відкритість звітів щодо використання таких надходжень для зовнішніх користувачів. В Україні ситуація зовсім інша: платежі за відходи населення сплачує самостійно, у складі тарифу за житлові послуги. Система встановлення тарифів для споживачів не є

прозорою та не стимулює до раціонального поводження з відходами. Розмір і порядок унесення оплати за негативний вплив на довкілля не визначені чітко. Унаслідок цього немає стимулу до переробки відходів [4].

Австрійський податок на смітники був уведеним у 1989 році для фінансування очищення заражених ділянок, що попередньо зумовили запровадження такого податку. Австрія залишається єдиною країною-членом ЄС, де доходи від податку на полігон використовують винятково за цільовим призначенням. У 2014 році вони становили близько 1,2 мільярда євро [2]. Через відсутність цільового призначення надходжень від екологічного оподаткування досвід Австрії стане поштовхом для уряду України щодо внесення змін до Податкового Кодексу, в якому необхідно зазначити, що податкові надходження від екологічного податку потрібно використовувати лише за призначенням, тобто для будівництва очисних споруд, очищення територій, установа альтернативних джерел енергії та ін., а не для покриття дефіциту бюджету.

Також не можна не відзначити країну-лідера у сфері переробки сміття – Швецію, 50,6 % відходів у якій переробляють удруге, 48,6 % спалюють для виробництва енергії, і лише 0,8 % відправляють на полігони – туди потрапляє винятково те сміття, з яким нічого не можна зробити. Найцікавіше, що шведи не лише відправляють на переробку близько 2,3 млн т сміття, а й імпортують його. Основними імпортерами сміття є Великобританія, Ірландія та Норвегія [5]. Водночас уряди цих

країн також платять кошти за позбавлення від звалищ, тобто Швеція не лише навчилася заробляти на переробці власного сміття, а й отримує подвійну винагороду від організації системи управління відходами. Шведи змусили сміттєзвалища ефективно працювати. У країні діє 32 заводи з переробки сміття, що забезпечують 810 тисяч домівок теплом і 250 тисяч домівок електрикою [8]. Щодо України, то ситуація погіршується. У країні офіційно зареєстровано лише 4 сміттєспалювальних заводи: у Києві, Харкові, Дніпропетровську та окупованому Севастополі. Але функціонує лише київський завод «Енергія», водночас його потужності вистачає на спалювання лише 28 % відходів Київської області. Уряду країни необхідно звернути увагу на можливість надання дотацій і пільг (з урахуванням вимог процесу євроінтеграції) щодо оподаткування сміттєперероблювальних заводів для їх масового будівництва та подальшої ефективної роботи на благо людей і довкілля.

З огляду на результати розрахунків, проаналізований досвід країн ЄС і вітчизняні реалії, робимо висновок, що Україні необхідно гармонізувати вітчизняну систему екологічного оподаткування до європейських практик для збереження довкілля та ефективного використання екологічних податкових надходжень у розрізі розглянутих вище напрямків.

Податок на відходи в Україні повинен бути важелем, що веде до зміни поведінки споживачів і виробників, зумовлює виникнення ініціатив, спрямованих на створення більш екологічно чистих умов життя та покращання стану екології.

Ураховуючи все зазначене, було розроблено альтернативні схеми реформування екологічного податку в Україні, що враховують особливості сплати податку на відходи споживачами, а також схему відповідальності виробника та можливості одержання пільг.

Було визначено декілька альтернатив:

1) фізичні та юридичні особи сплачують податок за забруднення довкілля, в складі якого є частка податку на сміття, що підлягає оподаткуванню. Такі особи передають свої зобов'язання на утилізацію відходів певній транспортній компанії, що представляє їх інтереси та основним обов'язком якої є доставка відходів на сміттеперероблювальний завод. У свою чергу, юридичні особи подають періодичну звітність до державних цільових фондів про кількість відходів за певний період. Держава, відповідно до виду відходів формує Положення «Про поводження з окремими видами відходів (спалювання/захоронення/утилізацію/переробку)», а також надає пільги на сплату податків сміттеперероблювальним заводам та субсидії для стимулювання їх до будівництва та ефективної роботи в майбутній перспективі;

2) друга альтернатива відрізняється від першої тим, що для юридичних осіб необхідна організація індивідуального збору за кількість виробленого сміття та належного поводження з відходами. У разі додержання вимог поводження з відходами таку установу звільняють від податку. Також важливим етапом є те, що юридичні особи повинні напряму заключати контракти зі

сміттєперероблювальними заводами та консолідовано подавати звітність про кількість вироблених та переданих на переробку відходів. Щодо фізичних осіб, то їх взаємодія з транспортними компаніями залишається сталою;

3) третя альтернатива передбачає спільну відповідальність, реалізовану таким способом: юридичні особи укладають контракти зі сміттєперероблювальними заводами через наділену відповідними функціями організацію, що на основі періодичної звітності, наданої юридичними особами, буде спрямовувати потік відходів до найменш навантажених заводів для зниження швидкості зношування приладів переробки й ефективного функціонування кожної такої установи. Щодо повноважень влади, то в такій альтернативі вплив здійснюють лише на випуск ліцензій та визначення суми наданих субсидій. Проте, варто зазначити, що в разі недодержання таких альтернатив юридичні особи та організації, наділені певними функціями, повинні сплатити до бюджету податкові надходження у формі штрафних санкцій.

Отже, кінцевий вибір альтернативи реформування екологічного податку на відходи повинен бути здійсненим урядом країни відповідно до найбільш ефективної організації справляння такого податку. Водночас у розрізі кожної альтернативи необхідним є визначення переліку платників податків, їх ранжування за найбільш великими утворювачами відходів, областями й фізичними особами та розроблення концепції будівництва заводів для переробки сміття.

Як показує досвід європейських країн, поєднання заходів, спрямованих на розбудову полігонів і модернізацію обладнання, використовуваного для збирання й транспортування відходів, дає можливість за 10–12 років зменшити витрати на будівництво нових полігонів для захоронення відходів.

Тобто, використовуючи досвід країн ЄС щодо управління відходами, Україна зможе не лише зменшити кількість відходів, полігонів і несанкціонованих сміттєзвалищ, а й оновити систему управління та політику оподаткування відходів шляхом її реорганізації й гармонізації.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Landfill Tax in the United Kingdom. *Institute for European Environmental Policy*. URL:
<https://ieep.eu/uploads/articles/attachments/e48ad1c2-dfe4-42a9-b51c-8fa8f6c30b1e/UK%20Landfill%20Tax%20final.pdf?v=63680923242>.
2. Landfill Tax, Incineration Tax and Landfill Ban in Austria. *Institute for European Environmental Policy*. URL:
<https://ieep.eu/uploads/articles/attachments/5bcba177-793e-4ed5-acbb-ffc8e0dc238f/AT%20Landfill%20Tax%20final.pdf?v=63680923242>.
3. Landfill-taxes-and-bans-overview. *Cewep*, 15.12.2017. URL:
<http://www.cewep.eu/wp-content/uploads/2017/12/Landfill-taxes-and-bans-overview.pdf> (дата звернення: 01.12.2018).
4. Municipal waste management in Finland. *European Environment Agency*, February 2013.

- URL: <https://www.eea.europa.eu/publications/managing-municipal-solid-waste/finland-municipal-waste-management> (дата звернення 29.10.2018).
5. Municipal waste management in Switzerland. *European Environment Agency*, February 2013. URL: <https://www.eea.europa.eu/publications/managing-municipal-solid-waste/switzerland-municipal-waste-management> (дата звернення: 29.10.2018).
 6. Solid Waste Management. *The Worldbank*. – 2018. URL: <http://www.worldbank.org/en/topic/urbandevelopment/brief/solid-waste-management> (дата звернення 28.10.2018).
 7. Support to Member States in improving waste management based on assessment of Member States' performance. *Report on behalf of the European Commission under contract 070307/2011/606502/SER/C2*. Vipro, 2012. Roadmap for Greece. Country factsheet Greece. URL: http://ec.europa.eu/environment/waste/framework/pdf/GR%20factsheet_FINAL.pdf (дата звернення: 29.10.2018).
 8. Як Швеція досягнула утилізації 99 % сміття та імпортує його з інших країн. *iPress.ua*. 2017. URL: http://ipress.ua/video/yak_shvetsiya_dosyagnula_utylyzatsii_99_smittya_ta_importuie_yogo_z_inshyh_krain__infografika_video_234612.html (дата звернення: 28.10.2018).

ВИСНОВКИ

Рух України в напрямку Європейського Союзу зумовлює невідворотні перетворення у сферах обліку, звітності, контролю, аналізу й оподаткування. Сучасні реформи в економіці потребують розроблення науково-методичних підходів та визначення конкретних заходів для вдосконалення оцінювання одиниці, що генерує грошові потоки, організації обліку й звітності соціально-відповідальної діяльності та стандартизації відповідального інвестування, звітності банків, контролю та аналізу витрат на якість, визначення економічної ефективності та доцільності трансформації податку на прибуток, розгляду перспектив реформування екологічного податку в Україні в умовах євроінтеграції.

Сучасні світові тенденції розвитку теоретичних і практичних засад оцінювання полягають у впровадженні в обліковий процес та процес ухвалення управлінських рішень концепції справедливої вартості й оцінювання за справедливою вартістю. Обґрунтовані підходи до тестування на зменшення корисності одиниці, що генерує грошові потоки, застосовуючи справедливу вартість, є доцільними та обґрунтованими. Облік за справедливою вартістю можна розглядати як зміну парадигми в контексті фінансової звітності, що забезпечує її докорінну трансформацію від історичної спрямованості до звітності, яка містить перспективу поточної цінності одиниці, що генерує грошові потоки.

Посилення тенденцій ведення соціально-відповідального бізнесу зумовлює необхідність поєднання традиційної методологічної концепції бухгалтерського обліку з соціальною проблематикою, формування та розвитку обліку, що відображає не лише показники фінансового розвитку, а й основні якісні та кількісні показники соціально-відповідальної діяльності. Для досягнення якісних характеристик інформації, соціальної звітності було розроблено комплекс принципів, яких варто додержуватися у процесі здійснення облікових процедур і складання звітності, а також запропоновано методичний підхід до складання соціальної звітності.

Подальше системне поглиблення розкриття інформації на засадах інтегративного мислення потребує підвищення якості розкриття фінансової та нефінансової інформації, підвищення прозорості банків, що сприятиме формуванню ефективних механізмів контролю за їх діяльністю, в аспекті як оцінювання фінансових та нефінансових ризиків, так і запровадження ефективних превентивних механізмів боротьби з корупцією. Запровадження звіту про управління у банківських установах України фактично означає їх перехід до складання інтегрованої звітності відповідно до вимог Міжнародного стандарту з інтегрованої звітності. У рамках дослідження було встановлено відсутність істотного зв'язку між ефективністю діяльності банку та рівнем його прозорості, а також проаналізовано розкриття у інтегрованій звітності банків інформації щодо боротьби з корупцією.

Побудова та розвиток ефективної логістичної інфраструктури підприємства сприяє забезпеченню стабільної й безперебійної роботи, формує надійну репутацію, що в результаті безпосередньо впливає на фінансові результати діяльності. З огляду на це важливого значення набувають питання ідентифікації, класифікації та реєстрації логістичних витрат для потреб обліку, тому що облікова інформація є основою для ухвалення управлінських рішень. У монографії запропонована класифікація логістичних витрат, виокремлено особливості облікової ідентифікації та реєстрації логістичних витрат, що сприятиме підвищенню ефективності їх аналізу, управління та оптимізації.

У сучасних умовах господарювання надзвичайно важливим є вдосконалення механізмів ефективного управління витратами, зокрема витратами на якість. Для ухвалення ефективних управлінських рішень необхідна достовірна та повна інформація про специфіку витрат на якість. Особливо зростає роль планування та аналізу таких витрат у контексті можливостей ухвалення ефективних управлінських рішень.

Зміна парадигми економічних зв'язків між усіма ланками економічної системи впливає на ефективність управління підприємством і потребує формування дієвої системи контролю. У монографії обґрунтовано, що контроль повинен відповідати таким вимогам, як всеосяжність, безперервність, цілеспрямованість, своєчасність, оперативність, законність, оптимальність, сприятиме своєчасному одержанню

інформаційного профілю підприємства керуючими суб'єктами; управлінню ризиками; коригуванню стратегії діяльності підприємства для досягнення довгострокових цілей.

Діяльність сучасних підприємств пов'язана з таким економічним явищем, як ризик. Моніторинг, оцінювання та аналіз стану економічної безпеки конкретного суб'єкта господарювання ускладнюється в умовах недостатньої передбачуваності результатів фінансово-економічних процесів. Саме тому оцінювання економічної безпеки підприємства необхідно розглядати як інструмент системи управління. Водночас уніфікація концептуальних основ дозволить задати параметри системи загалом, тому що окремі складові економічної безпеки підприємства повинні враховувати специфічні ризики, властиві тій чи іншій галузі.

Трансформація податкової системи України спрямована на синхронізацію із загальноєвропейською практикою оподаткування та ключовими світовими принципами побудови податкової системи. Основні зміни стосуються на спрощення механізмів нарахування й сплати податків, а також відмови від неефективних фіскальних інструментів на користь більш дієвих і результативних. Завдяки активному обговоренню необхідності трансформації в Україні податку на прибуток підприємств на податок на виведений капітал особливої актуальності набуває дослідження фіскальної ефективності податку на прибуток із позиції як держави, так і бізнесу, й відповідно підтвердження чи спростування на основі проведеного аналізу доцільності таких

змін. Перехід в Україні до податку на виведений капітал з урахування позитивних новацій інших країн світу дозволить посилювати фіскальну ефективність прибуткового оподаткування як для держави, так і для бізнесу, що приведе до позитивних результатів як у коротко-, так і в довгостроковій перспективі.

У роботі проаналізовано досвід країн Європейського Союзу з питань оподаткування сміттєзвалищ і розроблено шляхи впровадження такого досвіду в нашій країні в напрямку гармонізації політики оподаткування відходів. Вибір альтернативи реформування екологічного податку на відходи повинен бути здійсненим урядом країни відповідно до найбільш ефективної організації справляння такого податку. Водночас у розрізі кожної альтернативи необхідним є визначення переліку платників податків, їх ранжування за найбільш великими утворювачами відходів, областями та фізичними особами, а також розроблення концепції будівництва заводів для переробки сміття. Використовуючи досвід країн Європейського Союзу щодо управління відходами, Україна матиме змогу не лише зменшити кількість відходів, полігонів і несанкціонованих сміттєзвалищ, а й оновити систему управління та політику оподаткування відходів шляхом її реорганізації й гармонізації.

Наукове видання

**СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ ОБЛІКУ,
АНАЛІЗУ Й ОПОДАТКУВАННЯ
В УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ**

Монографія

*За загальною редакцією
Т. Г. Савченка, І. М. Бурденко*

Художнє оформлення обкладинки Є. В. Нікітюка
Редактор О. В. Федяй
Комп'ютерне верстання І. М. Бурденко

Формат 60×84/16. Ум. друк. арк. 11,86. Обл.-вид. арк. 10,26. Тираж 300 пр. Зам. №

Видавець і виготовлювач
Сумський державний університет,
вул. Римського-Корсакова, 2, м. Суми, 40007
Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 3062 від 17.12.2007