

УДК 657:336

УКПП

№ державної реєстрації 0116U004419

Інв. №

Міністерство освіти і науки України
Сумський державний університет (СумДУ)
40007, м. Суми, вул. Р.-Корсакова, 2,
тел. (0542)66-51-10, факс (0542) 33-40-49

ЗАТВЕРДЖУЮ
Проректор з наукової роботи
д-р фіз.-мат. наук, професор

_____ А.М. Черноус

ЗВІТ
ПРО НАУКОВО-ДОСЛІДНУ РОБОТУ

СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ ОБЛІКУ, КОНТРОЛЮ Й
ОПОДАТКУВАННЯ В УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ
(остаточний)

Керівник НДР
д-р. екон. наук

Т.Г. Савченко

2021

Рукопис закінчено 20 грудня 2021 р.

Результати роботи розглянуто науковою радою СумДУ, протокол від 27 січня 2022 р. № _.

СПИСОК АВТОРІВ

Керівник НДР д-р. екон. наук, професор	_____	Т. Г. Савченко (підрозділи 1.3)
	(20.12.2021)	
д-р. екон. наук, доцент	_____	І. О. Макаренко (підрозділи 1.4)
	(20.12.2021)	
д-р. екон. наук, доцент	_____	Л.Л. Гриценко (підрозділи 1.5)
	(20.12.2021)	
д-р. екон. наук, професор	_____	Н.В. Винниченко (підрозділи 1.6, 2.7)
	(20.12.2021)	
канд. екон. наук, доцент	_____	І. М. Бурденко (підрозділи 1.1, 2.5 вступ, висновки)
	(20.12.2021)	
канд. екон. наук, доцент	_____	О. В. Кравченко (підрозділи 1.2, 2.4)
	(20.12.2021)	
канд. екон. наук, доцент	_____	Ю. С. Серпенінова (підрозділи 1.4, 1.5, 2.5)
	(20.12.2021)	
канд. екон. наук, доцент	_____	О. І. Гриценко (підрозділи 2.1.)
	(20.12.2021)	
канд. екон. наук, старший викладач	_____	А. В. Височина (підрозділи 3.1)
	(20.12.2021)	
канд. екон. наук, старший викладач	_____	О. В. Мірошніченко (підрозділи 1.3, 2.7)
	(20.12.2021)	
канд. екон. наук, старший викладач	_____	Н. В. Овчарова (підрозділи 1.2, 1.8)
	(20.12.2021)	
канд. екон. наук, старший викладач	_____	Ж. А. Олексіч (підрозділи 1.5, 2.2)
	(20.12.2021)	
канд. екон. наук, старший викладач	_____	Я. В. Самусевич (підрозділи 3.2)
	(20.12.2021)	

канд. екон. наук, старший викладач	<hr/>	О.А. Скорба (підрозділи 2.6)
	(20.12.2021)	
канд. екон. наук, старший викладач	<hr/>	О. О. Дутченко (підрозділи 2.3)
	(20.12.2021)	
канд. екон. наук, доцент	<hr/>	М. Л. Оніщенко (підрозділи 2.3)
	(20.12.2021)	
аспірант	<hr/>	М.В. Солодуха (підрозділи 1.7)
	(20.12.2021)	
здобувач	<hr/>	І. Ф. Молоток (підрозділ 3.3)
	(20.12.2021)	
студент	<hr/>	А. С. Лінська (підрозділи 1.4)
	(20.12.2021)	
студент	<hr/>	М. В. Солодуха (підрозділи 3.2)
	(20.12.2021)	
студент	<hr/>	А. Д. Таранченко (підрозділи 3.1)
	(20.12.2021)	
студент	<hr/>	І. А. Теницька (підрозділи 3.2)
	(20.12.2021)	
студент	<hr/>	І. М. Харченко (підрозділи 1.2)
	(20.12.2021)	
студент	<hr/>	А.В. Панченко (підрозділи 1.5)
	(20.12.2021)	
студент	<hr/>	К.М. Товстуха (підрозділи 1.5)
	(20.12.2021)	
студент	<hr/>	О.Б. Шаповал (підрозділи 2.4)
	(20.12.2021)	

студент	<hr/> (20.12.2021)	Д. Новікова (підрозділи 2.5)
студент	<hr/> (20.12.2021)	Є.С. Устик (підрозділи 1.8)
студент	<hr/> (20.12.2021)	А. Рудиченко (підрозділи 2.5)
студент	<hr/> (20.12.2021)	Н.Л. Андреева (підрозділи 2.7)

РЕФЕРАТ

Звіт про НДР: 287 с., 37 рис., 51 табл., 262 джерела.

СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ ОБЛІКУ, КОНТРОЛЮ Й ОПОДАТКУВАННЯ В УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ.

Об'єкт дослідження – процес трансформації бухгалтерського обліку та звітності, контролю й оподаткуванню в контексті світових інтеграційних процесів, їх гармонізації та використання в прийнятті управлінських рішень.

Мета дослідження – науково-теоретичного обґрунтування й методологічного забезпечення обліку, аналізу та звітування за витратами на якість обслуговування, логістичних витрат, соціальної відповідальності, забезпечення документального оформлення операцій із товарними залишками для їх подальшої автоматизації на малих підприємствах, оцінювання знецінення одиниці, що генерує грошові потоки, суттєвості в бухгалтерському обліку та аудиті, та економічної ефективності податку на прибуток і перспектив реформування екологічного податку та системи місцевих податків і зборів в Україні.

Методи дослідження: теоретичне узагальнення, наукова абстракція і системний аналіз; аналіз і синтез, індукція та дедукція, системний підхід; порівняння, моделювання, класифікація; графічний, наукова абстракція, а також науково-методичний підхід до визначення найбільш релевантних факторів впливу на параметри його фіскальної ефективності за допомогою регресійного моделювання.

Основні наукові результати:

– обґрунтовані підходи до тестування на зменшення корисності одиниці, що генерує грошові потоки, застосовуючи справедливу вартість;

– доведено доцільність організації соціального обліку та визначено основні напрямки його організації щодо формування облікового забезпечення за соціальними операціями та запропоновано методичний підхід до складання соціальної звітності;

- встановлено відсутність істотного зв'язку між ефективністю діяльності банку та рівнем його прозорості, а також проаналізовано розкриття у інтегрованих звітах банків інформації щодо боротьби з корупцією;
- запропоновано процесно-орієнтований підхід до відображення логістичних витрат, що дозволяє отримати і сформулювати показники для їх подальшого відображення в звітах, зокрема логістичному балансі;
- систематизовано та досліджено основні проблемні аспекти облікового відображення забезпечень майбутніх витрат і платежів;
- запропоновані до використання в обліку малих підприємств програмні продукти, що дозволить покращити контроль за рухом грошових коштів та товарних запасів;
- проаналізовано часові піки дослідження нефінансової звітності та її трансформаційних процесів та обґрунтовані основні причини утворення понятійних кластерів до складу яких входить нефінансова звітність;
- розкрито сутність збалансованої системи показників як методу стратегічної управлінської звітності та мету кожної з її перспектив та сформовано алгоритм формування управлінської звітності транспортно-логістичних витрат на основі збалансованої системи показників;
- обґрунтовано, що основою забезпечення економічної безпеки на підприємстві є управління ризиком, зокрема застосування моделі «трьох ліній захисту», що дозволить координувати процеси управління ризиками та внутрішнього контролю завдяки чіткому визначенню та розмежуванню відповідних функцій та обов'язків;
- обґрунтовано подальше використання блокчейн технологій для нашої країни, що дозволить забезпечити зростання економіки, підвищення рівня соціального життя; визначено та систематизовано сутність категорії облікових парадоксів;
- доведено необхідність нормативного закріплення порогів суттєвості у обліковій політиці суб'єкта господарювання;

- розроблено науково-методичний підхід до визначення найбільш релевантних факторів впливу на параметри його фіскальної ефективності;
- визначено шляхи імплементації світового досвіду щодо гармонізації політики оподаткування відходів;
- розроблено ряд пропозицій щодо реформування окремих елементів місцевих податків і зборів (податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, транспортного податку, туристичного збору, а також оподаткування операцій продажу об'єктів нерухомості), які базуються на фіскальних механізмах, що підтвердили свою дієвість та ефективність у досліджуваних країнах.

ЗМІСТ

	с.
ВСТУП.....	9
1 ОРГАНІЗАЦІЯ Й УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ В ГАЛУЗЯХ ЕКОНОМІКИ	11
1.1 Справедлива вартість у процесі оцінювання одиниці, що генерує грошові потоки на зменшення корисності	11
1.2 Організація обліку та звітності соціально відповідальної діяльності	22
1.3 Імплементация міжнародних стандартів під час формування звітності банків.....	45
1.4 Проблемні аспекти облікової ідентифікації, реєстрації та відображення у звітності логістичних витрат	61
1.5 Проблемні аспекти облікового відображення забезпечень майбутніх витрат і платежів	83
1.6 Базові засади документування операцій із товарними залишками для їх подальшої автоматизації на малих підприємствах	95
1.7 Нефінансова звітність: кластерні взаємозв'язки економічних категорій та причини їх виникнення	121
1.8 Удосконалення управлінської звітності транспортно-логістичної діяльності підприємства	127
2 АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ КОНТРОЛЮ, УПРАВЛІННЯ ТА АНАЛІЗУ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ	136
2.1 Актуальні питання планування й аналізу витрат на якість обслуговування	136
2.2 Трансформація концептуальних засад контролю господарської діяльності підприємства в умовах євроінтеграційних перетворень вітчизняної економіки.....	150
2.3 Ризики економічної безпеки підприємства	157
2.4 Блокчейн технології: стан та перспективи розвитку в Україні	166
2.5 Сутність категорії облікових парадоксів	174
2.6 Визначення суттєвості в бухгалтерському обліку та аудиті	179
2.7 Розвиток обліку за центрами відповідальності в системі управління підприємством	214
3 ПРОБЛЕМИ Й ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ	221
3.1 Економічна ефективність і доцільність трансформації податку на прибуток підприємств в умовах євроінтеграції	221
3.2 Перспективи реформування екологічного податку в Україні в умовах євроінтеграції	229
3.3 Реформування системи місцевих податків і зборів в Україні	236
ВИСНОВКИ.....	252
ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ	260

ВСТУП

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, контролю та оподаткування.

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).

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.

Мета дослідження полягає у розвитку науково-теоретичного обґрунтування й методологічного забезпечення обліку, аналізу та звітування за витратами на якість обслуговування, логістичних витрат, соціальної відповідальності, забезпечення документального оформлення операцій із товарними залишками для їх подальшої автоматизації на малих підприємствах, оцінювання знецінення одиниці, що генерує грошові потоки, суттєвості в бухгалтерському обліку та аудиті, та економічної ефективності податку на прибуток і перспектив реформування екологічного податку та системи місцевих

податків і зборів в Україні. Поставлена мета обумовлює вирішення таких завдань проекту:

- обґрунтувати доцільність та напрямки розвитку обліку та звітності в галузях економіки з урахуванням сучасних тенденцій гармонізації міжнародних стандартів обліку та звітності;

- узагальнити основні вектори трансформації концептуальних засад контролю господарської діяльності підприємства в умовах євроінтеграційних перетворень та аналізу діяльності суб'єктів господарювання;

- дослідити проблеми й перспективи розвитку системи оподаткування в Україні.

Для їх досягнення було використано загальнонаукові методи дослідження: теоретичне узагальнення, наукова абстракція і системний аналіз; аналіз і синтез, індукція та дедукція, системний підхід; порівняння, моделювання, класифікація; графічний, наукова абстракція, а також науково-методичний підхід до визначення найбільш релевантних факторів впливу на параметри його фіскальної ефективності за допомогою регресійного моделювання.

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 [235]. С. Пенман [238] і С. Манько [88] детально описали переваги й недоліки оцінювання за справедливою вартістю. Р. Грачова [30], Ю. Литвинець, 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 [23].

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. 1.1).

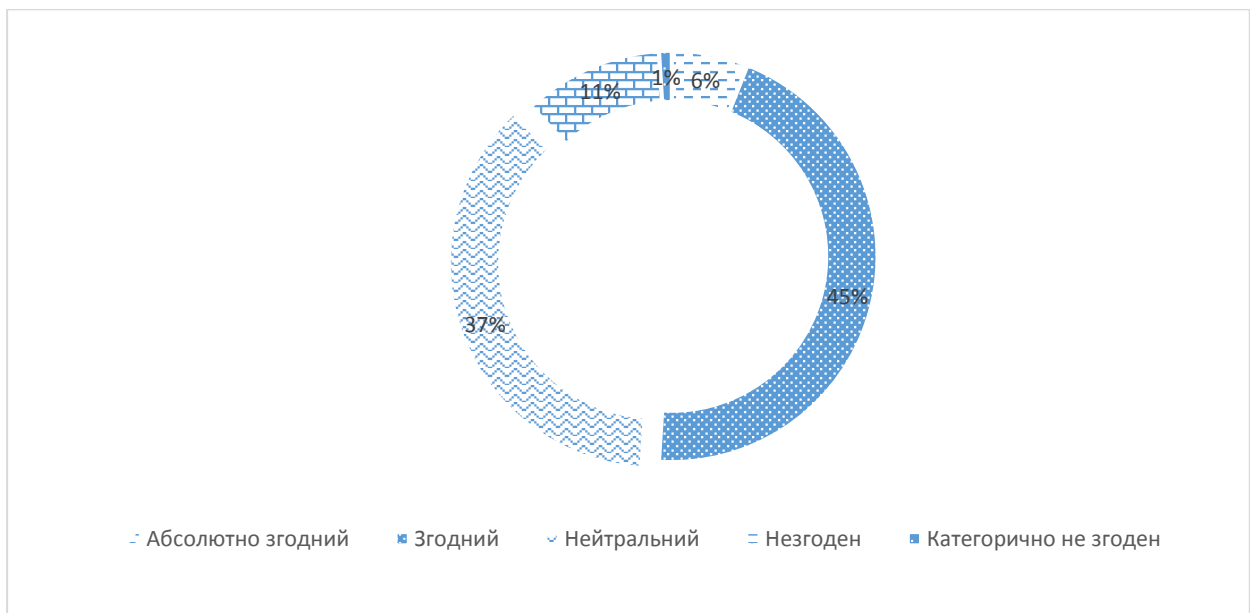


Рисунок 1.1 – Готовність підприємств використовувати в обліку справедливу вартість для управління доходами й активами/пасивами [247]

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 [222].

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. 1.1).

За даними таблиці 1.1, базовий та альтернативний методи мають значні відмінності, зокрема обов'язковість проведення, критерії суттєвості, порядок відображення, процедуру визначення справедливої вартості.

Таблиця 1.1 – 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
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
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. 1.2).

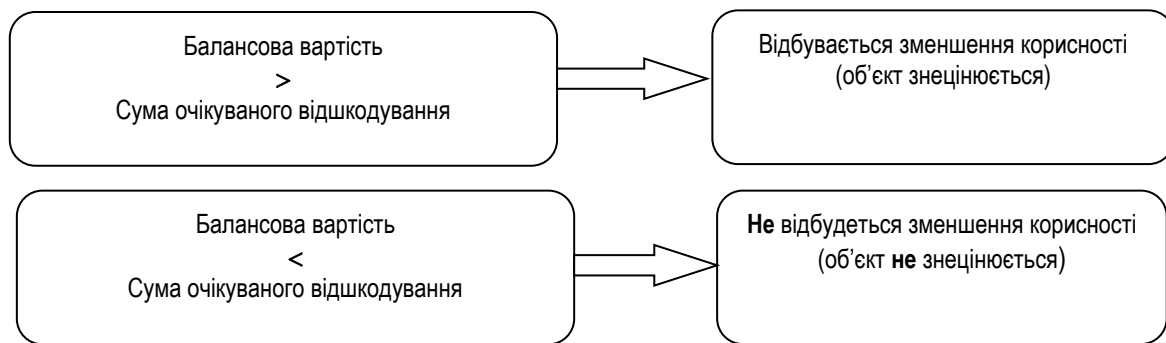


Рисунок 1.2 – Алгоритм визначення зменшення корисності необоротних активів

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) [126].

На практиці за ОГГП 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 [30].

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 ОГГП [189].

Як визначити розмір збитку від зменшення корисності ОГГП? 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. 1.3).



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 1.3 – Балансова вартість одиниці, що генерує грошові потоки

Іноді з практичних міркувань суму очікуваного відшкодування ОГГП визначають з урахуванням активів, що не є складовою цією 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.

Розрахунок вартості використання передбачає визначення грошових потоків. Склад потоків грошових коштів надано у таблиці 1.2.

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. 1.4).

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

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

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 1.2 – 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	Потоки, пов'язаних з удосконаленням і модернізацією активу
Вибуття грошових коштів, безпосередньо пов'язаних із надходженнями:	Потоки 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	Потоки 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 темп 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.

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 1.4 – Визначення чистої вартості реалізації активу/справедливої вартості

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. 1.5).

Розподіляючи збиток (втрати) від зменшення корисності ОГГП, суб'єктові господарювання не варто зменшувати балансової вартості 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);

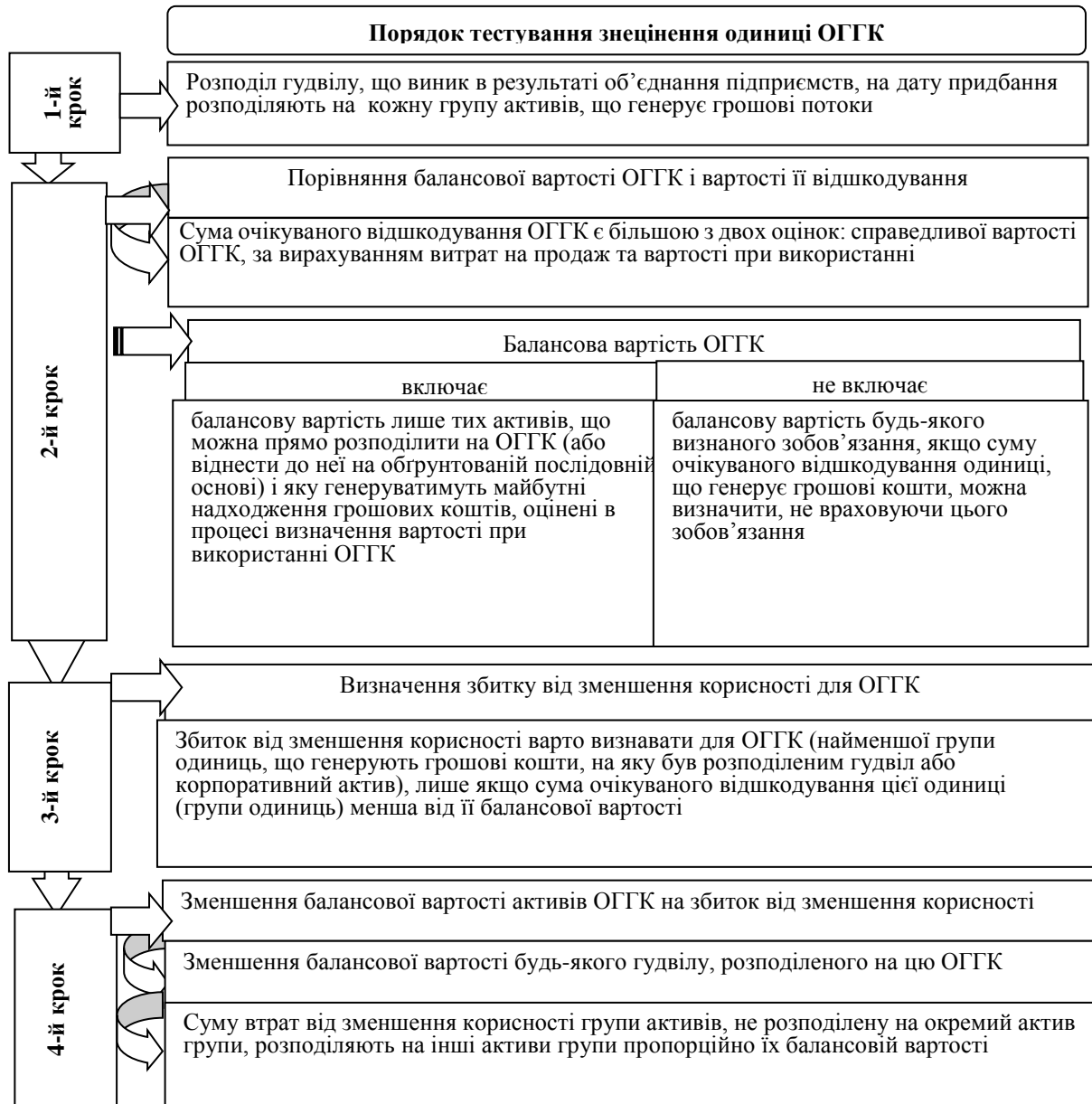


Рисунок 1.5 – Методика тестування на зменшення корисності ОГГК

в) нуля. 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 ОГГК. 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 ОГПП дозволяє уніфікувати процедуру тестування на зменшення корисності ОГПП.

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: IC 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 [39]; 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) [42].

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. 1.3).

Таблиця 1.3 – Результати оцінювання позитивного впливу соціально відповідального бізнесу на показники діяльності підприємств [154]

Показники діяльності підприємств	Позитивний вплив СВБ, % опитаних
Репутація фірми	93,6
Рівень понформованості 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 [67].

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 [59].

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. 1.4).

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-трудова 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.

Таблиця 1.4 – Визначення терміну «соціальна відповідальність»

Автор, джерело	Визначення
Корнєва І. О. [69]	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. [90]	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 [94]	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. [1]	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 [57]	Соціальна відповідальність бізнесу – інтеграція соціальних та екологічних аспектів у щоденну комерційну діяльність підприємств та в їхню взаємодію із зацікавленими сторонами на добровільній основі
Стандарт соціальної відповідальності ISO 26000 [100]	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.[72]	«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 [49]	Соціальна відповідальність – концепція залучення соціальних і екологічних напрямів у діяльність бізнесу на засадах добровільності та взаємодії між різними зацікавленими сторонами (групами впливу)

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 [1]. 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 [94].

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 1.5.

Аналіз підходів до розкриття сутності категорій «соціально відповідальна діяльність» та «соціальний облік» дозволив виокремити його основні аспекти (рис. 1.6).

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, невіддатливих 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.

Таблиця 1.5 – Визначення дефініції «соціальний облік»

Автор, джерело	Визначення
Левицька С. О. [77]	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. [14]	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
Дерій В. А., Дерій М. В. [39]	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. [96]	Соціальний (соціально-спрямований) облік – напрямок в бухгалтерському обліку, що показує ступінь впливу діяльності організації на оточуючих
Краснова М. В. [73]	Соціальний облік – це облік нефінансових показників
Грей Р. [90]	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., М. Х. Б. Перера [228]	Соціальний облік – надання інформації про співробітників та продукцію, а також послуги суспільству, й запобігання або зниження забруднення довкілля



Рисунок 1.6 – Сутність 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, урахуваючи 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, нерегульованість 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. 1.7).



Рисунок 1.7 – Запропоновані напрямки організації соціального обліку щодо формування облікового забезпечення за соціальними операціями

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 загромождена 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. 1.8).

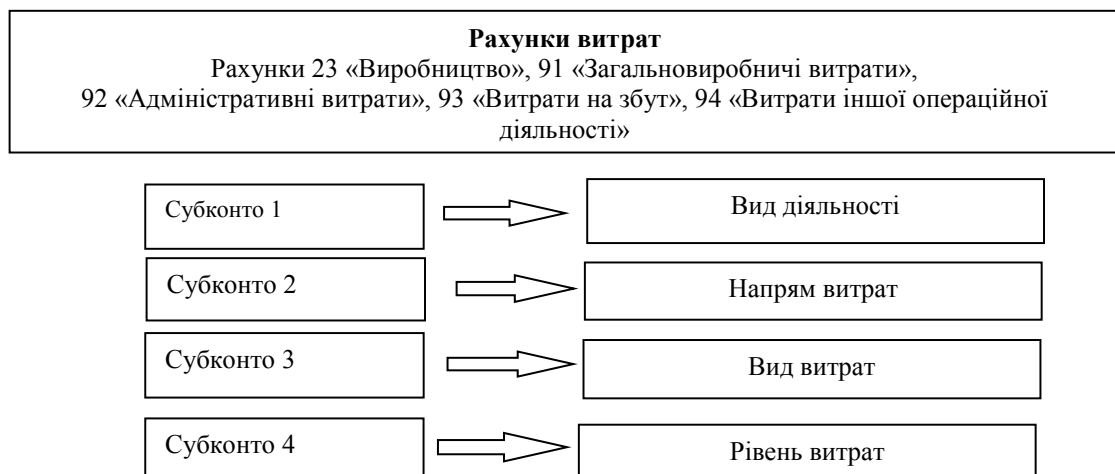


Рисунок 1.8 – Удосконалені субконто для рахунків обліку витрат

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.

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 1.6.

Таблиця 1.6 – 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 1.7.

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.

Таблиця 1.7 – 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 	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
<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.
<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.

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 [42, 130].

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. 1.9).

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. 1.8).

Таблиця 1.9 – Визначення сутності категорії «соціальна звітність»

Автор, джерело	Визначення <i>Документальний підхід</i>
Давидюк Т. В. [39]	Соціальний звіт – це документ, що відображає політику, стратегію і практику компанії у сфері КСО
Груздьева Н. Р. [34]	Соціальний звіт – це добровільно підготовлений документ, що об'єктивно відображає достовірну інформацію про ефективність управління організацією
Лошкарьова І. Е. [45]	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 соціальноорієнтованим організаціям та іншу благодійну діяльність

Продовження таблиці 1.9

Автор, джерело	Визначення
Воробей В. [22]	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» [165]	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
Льбичова Є. В. [58]	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
Лошкарьова І. Е. [45]	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. [193]	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. [39]	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. [192]	Соціальний звіт підприємства – це не просто звіт 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» [164]	Соціальний звіт дозволяє систематизувати все те, що компанія зробила за рік, зібрати воедино всі документи і відкрити зворотний зв'язок із зацікавленими сторонами



Рисунок 1.8 – Підходи до розкриття сутності соціальної звітності

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.

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 [35] 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, недержанням 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. 1.9).

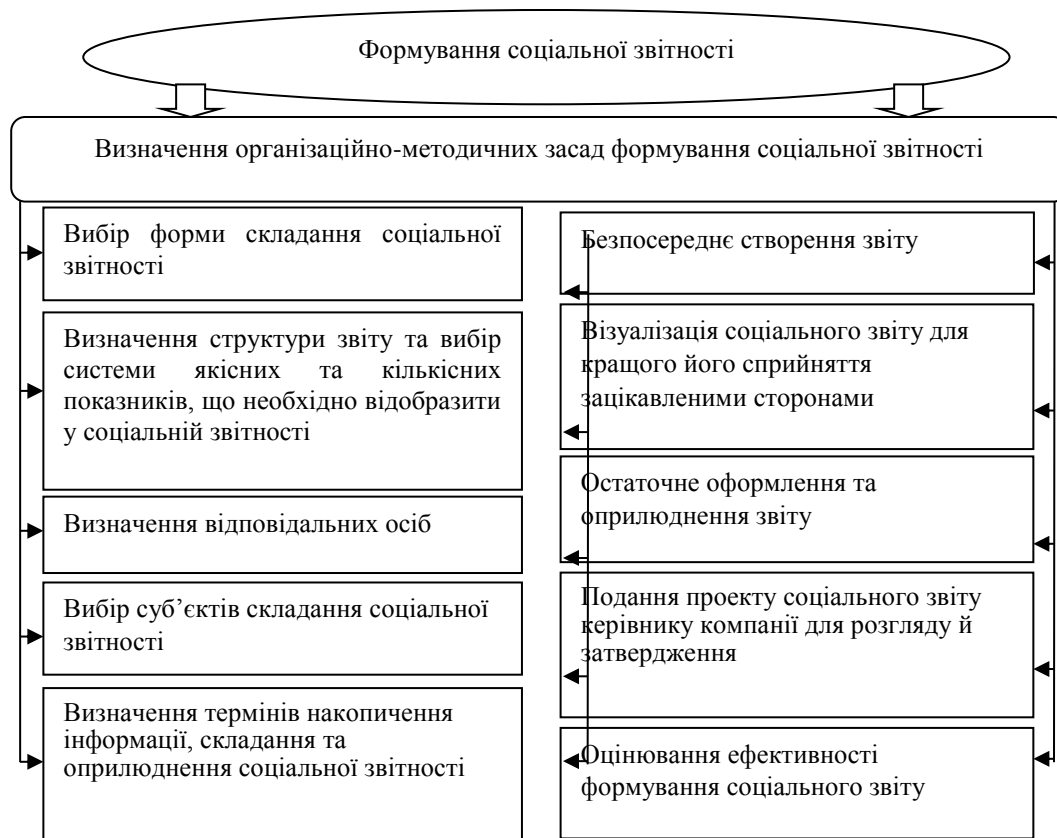


Рисунок 1.9 – Порядок складання соціальної звітності

Пропонуємо скласти 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.

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.

Частина якісних показників пропонуємо оцінювати в бінарній системі: наявно/неаявно (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 шкалою на основі обов'язкового періодичного анкетування.

Якісні й кількісні показники соціальної відповідальності було згруповано відповідно до можливих розділів соціального звіту підприємства (рис. 1.10).

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 відображати 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.

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 працюю, 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 послугами, позитивні відгуки клієнтів
Благотворна допомога	Коефіцієнт відношення витрат на підтримку суспільства, коефіцієнт реалізованих соціальних проектів на користь суспільства	

Рисунок 1.10 – Запропонована система якісних і кількісних показників соціально відповідальної діяльності

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.

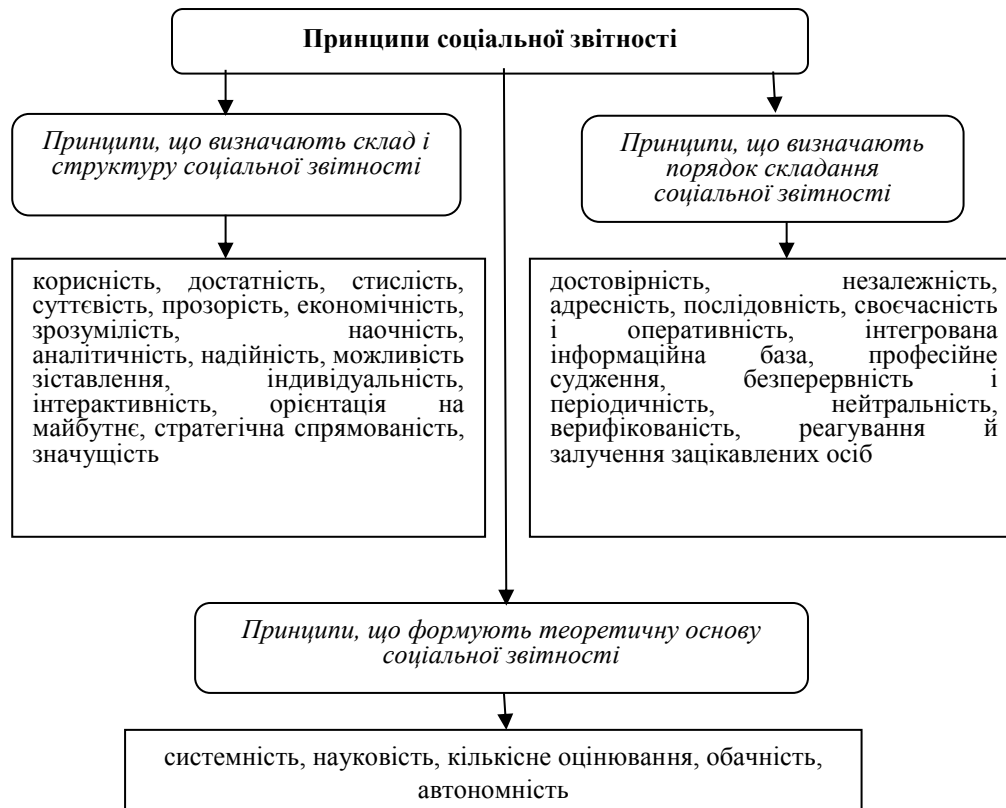


Рисунок 1.11 – Принципи соціальної звітності

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.

1.3 Імплементация 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» [137], 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 [135].

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 [135]. Потрібно підкреслити, що Законом від 5 жовтня 2017 року також були визначені критерії розподілу підприємств на мікро-, малі, середні й великі [137].

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

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 фінансової звітності банків України № 373 [140]. Вона була доповнена 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 [140].

Відповідно до Інструкції № 373 [140] 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 й т.д.); систему, стратегію та політику управління ризиками, суттєві 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 [213]. 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 [110].

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. 1.10).

Таблиця 1.10 – 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 прогнозової 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: <ul style="list-style-type: none"> - 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: <ul style="list-style-type: none"> - ризик; - стратегії управління ризиками й ефективність цих стратегій; - вплив факторів, що виходять за межі фінансової звітності, на операції та фінансову звітність

Проаналізувавши зміст таблиці 1.10 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 1.12 восьми обов'язкових складових інтегрованої звітності доцільно деталізувати через запитання, на які вони повинні надавати відповідь [213].

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 [60, ст. 98–99].

Вимоги щодо змісту Звіту з управління також визначені статтею 19 Директиви ЄС [41]. 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 [60, ст. 100–111].

Статтею 30 Директиви [41] 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 [140]. 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. 1.11).

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.

Як можна помітити на рисунку 1.12, 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.

Таблиця 1.11 – Структура Звіту про управління банків із державною часткою за 2018 рік

№ пор.	Складові Звіту про управління	Банки з державною часткою				
		АТ Укрексім-банк	Приват-банк	АТ Ошад-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			+		

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 кожну 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 1.11), 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 [140].

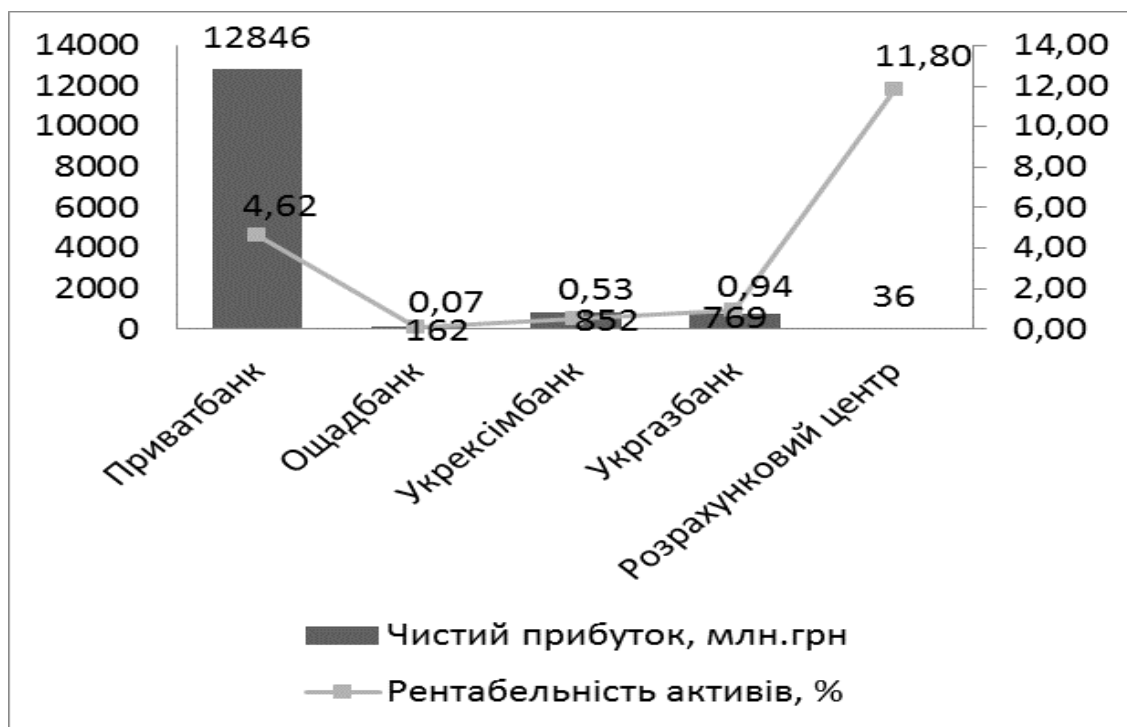


Рисунок 1.12 – Чистий прибуток і рентабельність активів банків із державною часткою в 2018 р.

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 «Укрексімбанк», 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 «Укрексімбанк», 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», «УкрСибБанк», 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. 1.12).

За результатами діяльності у 2018 році банки іноземних банківських груп отримали прибуток, крім АТ «Укрсоцбанк» (рисунок 1.13). 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 кожен гривню використаних активів.

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».

Таблиця 1.13 – Структура Звіту про управління банків іноземних банківських груп за 2018 рік

№ пор.	Складові Звіту про управління	Банки іноземних банківських груп				
		Укросоц банк	АТ «Райффайзен банк Аваль»	ОТП банк	УкрСиб Банк	Ідея Банк
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	+				
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		+	+		

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

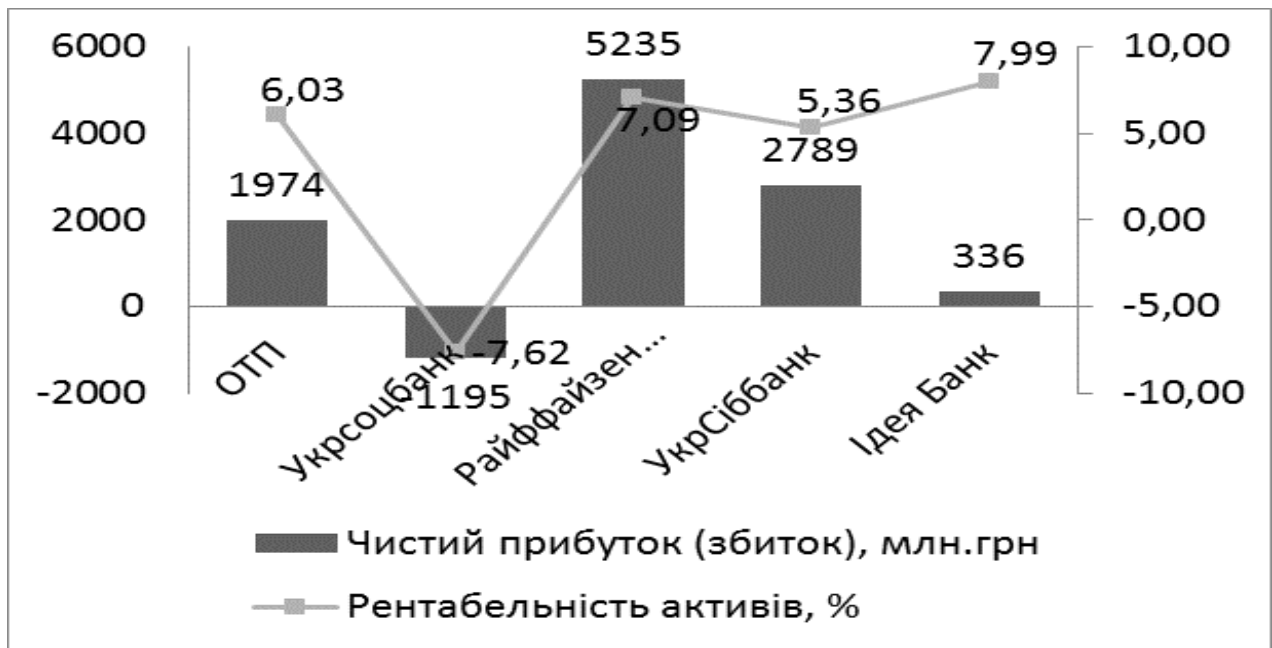


Рисунок 1.13 – Чистий прибуток (збиток) і рентабельність активів банків іноземних банківських груп у 2018 р.

«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 із 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. 1.14).

Як можна помітити з таблиці 1.14, 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».

Таблиця 1.14 – 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	+	+			+

За результатами діяльності у 2018 році досліджувані банки з приватним капіталом отримали прибуток (рис. 1.14). 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.

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.

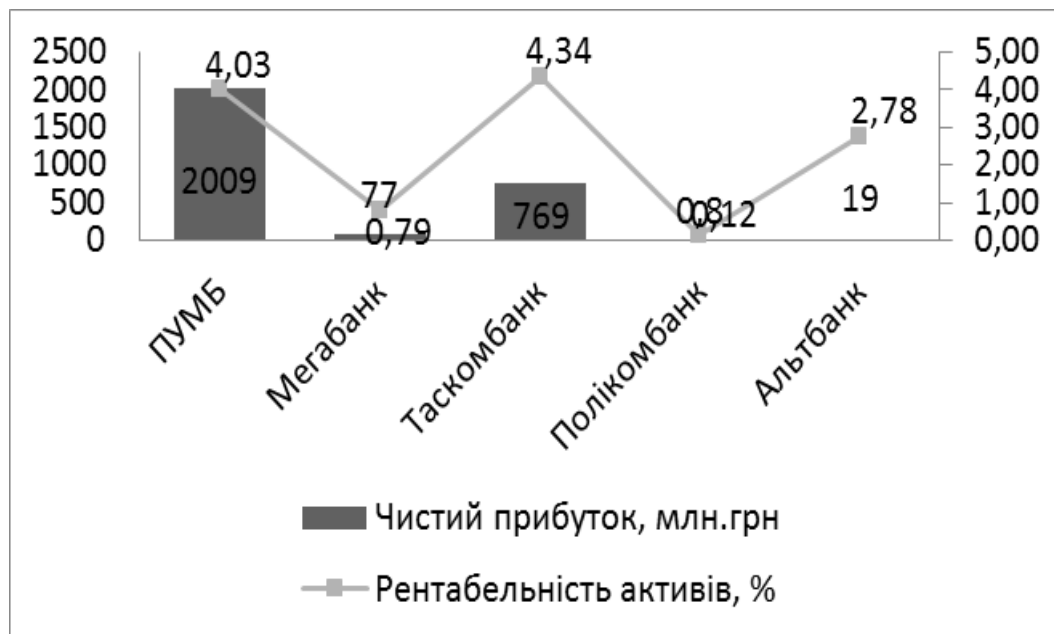


Рисунок 1.14 – Чистий прибуток і рентабельність активів банків із приватним капіталом у 2018 р.

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 [92], зокрема банками [140]. 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.

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 наведеному працях таких учених, як В. І. Ковшик [64], М. А. Мажар [77], Е. В. Новопісна [111], М. В. Рета [147], З. Задорожний [53], М. В. Харченко [181] та інші.

Підходи до класифікації логістичних витрат висвітлені в працях таких науковців, як О. М. Сумець [169], С. М. Нікшич [109], О. М. Гаврись [24], Л. П. Радецька [146], В. С. Рудницький [151] та інші.

Напрями вдосконалення обліку витрат на логістику знайшли своє відображення в працях О. О. Андрухова [3], О. М. Головащенко [26], Л. Г. Медвідь [78], О. М. Сумець [168].

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 вагомий 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 1.15), так в нормативно-правовому регулюванні.

Таблиця 1.15 – Підходи щодо трактування поняття «Логістичні витрати»

Автор, джерело	Визначення поняття «Логістичні витрати»
Ковшик В. І. [64]	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
Мажар М. А. [77]	Логістичні витрати – це витрати на постачання, зберігання та збут, а також витрати всієї системи матеріально-технічного забезпечення
Новопісна Е.В. [111]	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.[147]	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. [53]	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. [227]	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. [181]	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 [147] та М. В. Харченко [181] зосереджують увагу на ресурсній складовій, зазначаючи, що логістичні витрати – це витрати матеріальних, фінансових, трудових, інформаційних ресурсів. В. І. Ковшик [64], Д. Малинджак, А. Газда [227] і Е. В. Новопісна [111] стверджують, що логістичні витрати безпосередньо пов'язані із матеріальним переміщенням продукції та товарів. З. Задорожний та А. Грицишина [53] 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. 1.16).

Таблиця 1.16 – Підходи до класифікації логістичних витрат

Автор, джерело	Ознаки, за якими здійснена класифікація логістичних витрат
Сумець О. М. [168]	Класифікація за фазово-функціональною ознакою: - 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. [109]	Визначено структуру логістичних витрат: - економічна (за логістичними процесами та сферами переміщення матеріального потоку); - управлінська (потреба у плануванні та прогнозуванні)
Гаврись, О. М., Ковшик В.І. [24]	Фасетна класифікація (48 видів логістичних витрат) за трьома рівнями групування: - логістичні функції; - зміна в часі; - етап у ланцюгу постачання
Андрухова О. О., Якімов І. А. [3]	Розподіл за функціями у логістичній системі підприємства: - витрати на постачання; - витрати на підтримку виробництва; - витрати на розподіл; - витрати на інформатизацію
Бернацький М., Ковалак Р. [199]	Синтетична класифікація за критеріями: - тип; - етап та місце існування; - логістичний сегмент; - відношення до розміру використаного матеріалу та виробництва
Малей О. Б. [226]	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. [151]	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. [53]	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. [99]	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. 1.15).

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 [145].

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.

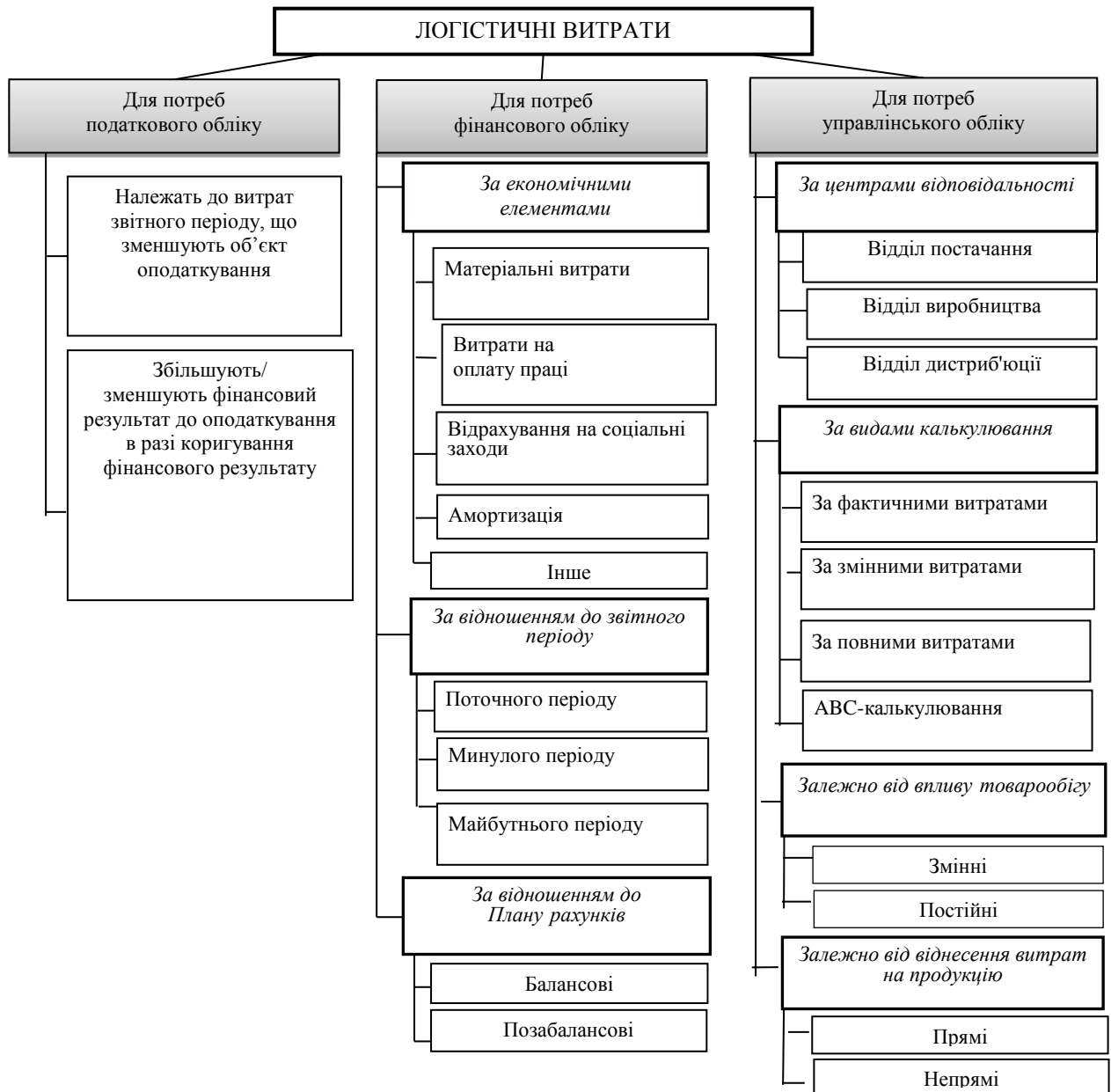


Рисунок 1.15 – Класифікація логістичних витрат для потреб обліку

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» [125]. 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 [169] 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 1.17.

Таблиця 1.17 – 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
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 переміщенню по підприємству	Витрати основного/допоміжного виробництва та загально-виробничі витрати	23, 91	У повному обсязі	Включаються в витрати того звітного періоду, в якому
<i>Збут</i>					
Упаковка	Заробітна плата, вартість упаковки	Витрати на збут	93	Не включаються	Включаються в витрати того звітного періоду
Утримання відділу збуту	Заробітна плата, амортизація ОЗ, соц. відрахування, вартість електро- і теплоенергії, канцтовари	Загально-виробничі витрати	93	Не включаються	Включаються в витрати того звітного періоду, в якому
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	Включаються в витрати того звітного періоду, в якому виникли

Продовження таблиці 1.17

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

Крім того, вчені пропонують відображати логістичні витрати на окремому 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. 1.16).

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.

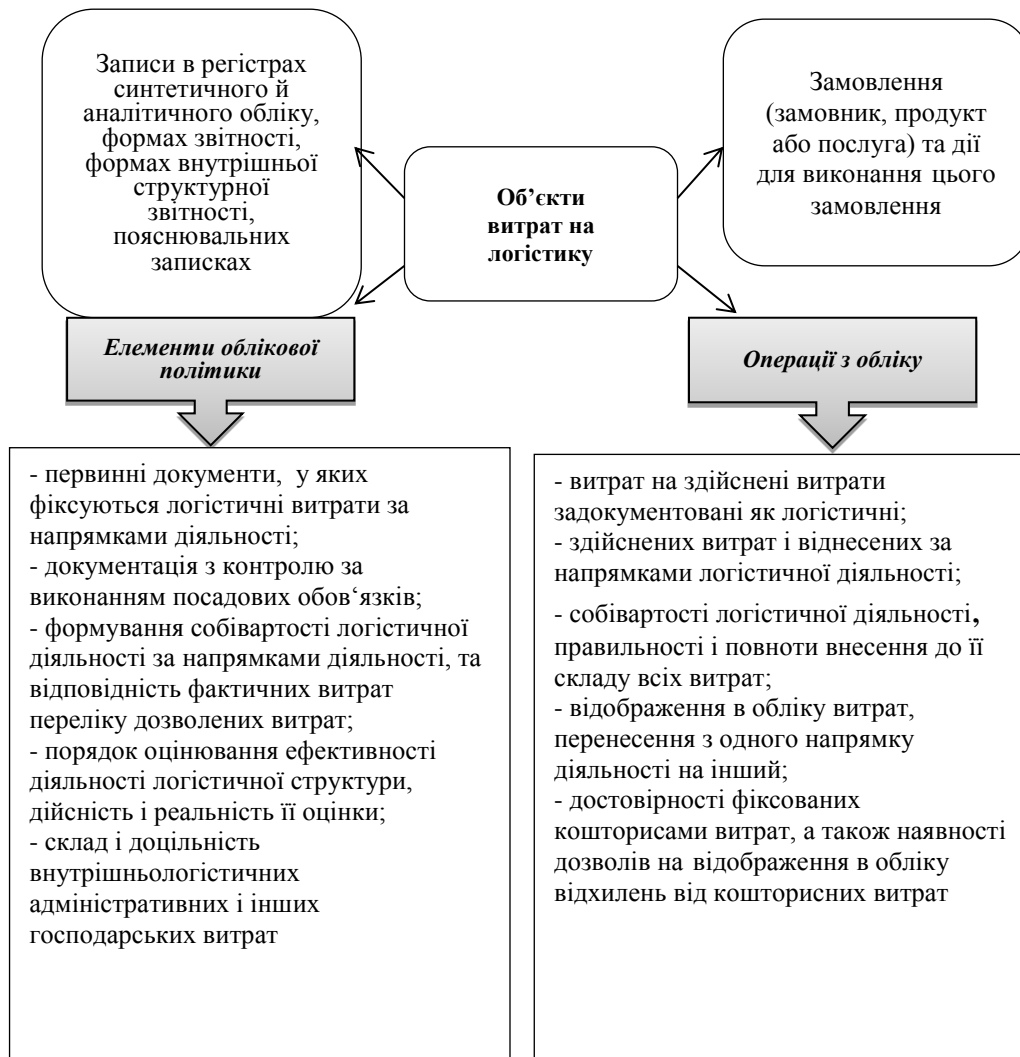


Рисунок 1.16 – Облікові аспекти логістичних витрат

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 [78] 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 [3] говорять про створення нового рахунку 29 «Логістичні витрати на постачання» та розширення рахунків 91 «Загальновиробничі витрати» та 92 «Адміністративні витрати». О. М. Головащенко [26] пропонує розширення наявних рахунків витрат (91, 92, 93) та деталізацію аналітики цих рахунків для потреб обліку логістичних витрат. О. М. Сумець [168] пропонує процесний підхід для обліку логістичних витрат, тобто за фазами логістичного процесу.

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 не 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».

Таблиця 1.18 – Аналіз підходів, щодо вдосконалення обліку логістичних витрат на підприємстві [156]

Автор, джерело	Синтетичний облік		Аналітичний облік	
	Код	Назва рахунку	Код	Назва рахунку
Медвідь Л. Г., Левкович А. В. [78]	23	«Виробництво»	239	«Логістична діяльність» (рахунки 3-го та 4-го порядків – за центрами відповідальності)
Андрухова О. О., Якімов І. А. [3]	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»	
Головашенко О. М. [26]	91	«Загальновиробничі витрати»	911	«Логістичні витрати на виробництво»
	92	«Адміністративні 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. [168]	90	«Собівартість реалізації»	901	«Собівартість реалізованої готової продукції»
			902	«Собівартість реалізованих товарів»
			903	«Собівартість реалізованих робіт послуг»
			904	«Страхові виплати»
	91	«Загальновиробничі витрати»	911	«Логістичні витрати на виробництво»
	92	«Адміністративні 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»

Щодо обліку логістичних витрат на етапі постачання, то на нашу думку, потрібно додержуватися 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 [3] 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 1.18.

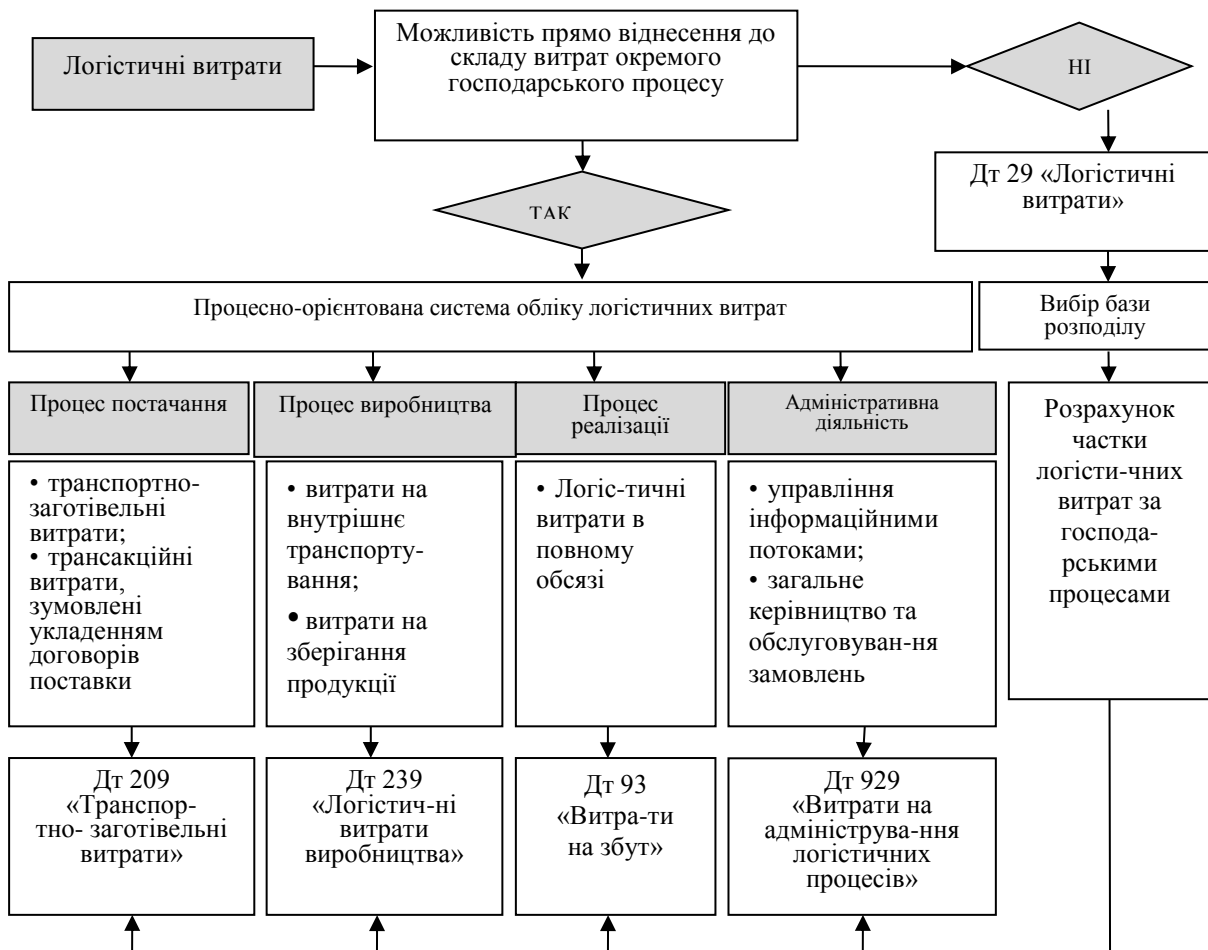


Рисунок 1.18 – Алгоритм відображення логістичних витрат в обліку згідно з процесно-орієнтованим підходом [156]

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.

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 сформулюємо концептуальні відмінності між фінансовою і логістичною звітністю (табл. 1.19).

Таблиця 1.19 – 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 1.20.

Таблиця 1.20 – Логістична складова в обліку та звітності

Код рядка	Стаття балансу	Відображення на рахунках	Пояснення
Активи			
<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>			
1100	Запаси	20, 22, 28	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
1125	Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	36	
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 валюту 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	

В сучасній обліковій практиці з'явилося таке поняття, як «логістичний баланс». Уперше це поняття ввели Мартін Гьобл та Андреас Фрошмайер [209]. 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 [211].

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 1.19.

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.

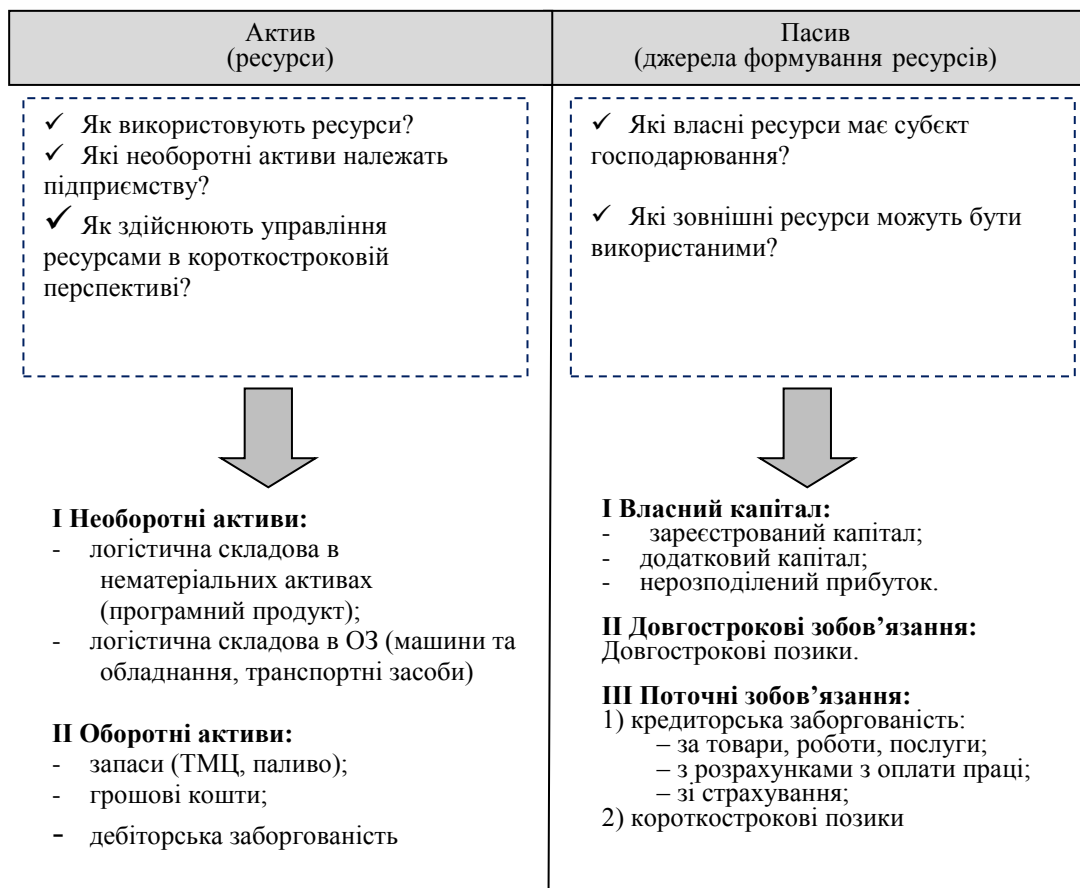


Рисунок 1.19 – Формальна структура логістичного балансу

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. 1.20). 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 зможе 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 1.21.

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-ВІПАнатех: ABIS.ABC	NaviCon	Програма, сумісна з «1С:Підприємство» та MBS Navision

Рисунок 1.20 – 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 1.21 – 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 ефективно використання майна компанії дозволяє уникнути великих витрат на оренду машин і приміщень, що не є необхідними. Аналіз запасів дає уявлення про можливості економії
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

1.5 Проблемні аспекти облікового відображення забезпечень майбутніх витрат і платежів

Відповідно до НП(С)БО11 «Зобов'язання» та МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» забезпечення являють собою зобов'язання з невизначеною сумою або часом погашення на дату балансу. Вони є джерелом для погашення наступних витрат і платежів, що відповідно зменшує ризик невиконання в майбутньому такого зобов'язання.

Варто відзначити, що значна кількість питань щодо бухгалтерського обліку забезпечень майбутніх витрат і платежів є дискусійною та потребує детального вивчення, так як це є одним із ефективних способів попередження ризиків, що можуть виникнути в ході господарської діяльності будь-якого підприємства.

Проаналізувавши праці науковців, сформовано ряд відповідних проблемних аспектів облікового відображення забезпечень майбутніх витрат і платежів (табл.1.22).

Нині серед науковців відсутня єдина точка зору щодо обов'язковості створення забезпечень. Якщо це питання вивчати з позиції Інструкції про застосування Плану рахунків, то така обов'язковість ставиться під сумнів: на рахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» ведеться узагальнення інформації про рух коштів, які за рішенням підприємства резервуються для забезпечення майбутніх витрат і платежів і включення їх до витрат поточного періоду (за винятком суми забезпечення, що включаться до первісної вартості основних засобів) [114]. Це означає, що залежно від ухваленого рішення підприємство може створювати забезпечення, а може його й не створювати.

Інша ситуація виникає при розгляді п.13 НП(С)БО 11 «Зобов'язання». До 2002 р. редакція змісту вказаного пункту була такою: «Забезпечення можуть створюватися для відшкодування наступних (майбутніх) витрат...». За наказом Міністерства фінансів України №989 від 25.12.2002 р. редакція п.13 змінена таким чином: «Забезпечення створюються для відшкодування

наступних(майбутніх) операційних витрат ...» [136]. На думку І. Омецінської, «вилучення слова «можуть» з цього речення дає підстави стверджувати про обов'язковість створення забезпечень майбутніх витрат і платежів» [114].

Таблиця 1.22 – Проблемні аспекти облікового відображення забезпечень майбутніх витрат і платежів

№	Проблемний аспект	Характеристика
1	Питання обов'язковості створення забезпечень	Суперечливі положення у нормативних документах щодо обов'язковості створення забезпечень досить часто зумовлюють відмову підприємств від резервування коштів на покриття майбутніх витрат
2	Невідповідність забезпечень критеріям визнання зобов'язань	Не можна чітко відносити забезпечення до складу зобов'язань через невідповідність критеріям їх визнання
3	Відсутність єдиного підходу до класифікації зобов'язань	Передбачений Планом рахунків бухгалтерського обліку рахунок 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» не охоплює всі види забезпечень, що передбачені П(С)БО 11 «Зобов'язання».
4	Потреба деталізації Плану рахунків стосовно забезпечень	Відсутність деталізації Плану рахунків відносно забезпечень не дає змогу управлінському персоналу задовольнити існуючі потреби в інформації
5	Недосконалість документального відображення забезпечень	Відсутність уніфікованих форм первинних документів для розрахунку величин усіх видів забезпечень
6	Проблема обліку списання (зменшення) забезпечень	Використання сторнування для відображення в обліку наслідків зменшення (списання) забезпечення може призвести до викривлення показників фінансової звітності

Слід зазначити, що ще одним стандартом бухгалтерського обліку, на основі якого можна зробити висновок про обов'язковість створення забезпечень, є НП(С)БО 26 «Виплати працівникам», у п.7 якого ідеться про те, що виплати за невідпрацьований час, що підлягають накопиченню, визнаються зобов'язаннями через створення забезпечень у звітному періоді. Вищезазначене дає змогу стверджувати, що підприємства зобов'язані створювати забезпечення (наприклад, забезпечення на виплату відпусток працівникам).

Суперечливість окремих положень у нормативній базі щодо обов'язковості створення забезпечень призводять до небажання та повної відмову підприємств створювати забезпечення на покриття майбутніх витрат. Для вирішення питання

невизначеності щодо необхідності їх створення необхідно уніфікувати відповідні положення в таких нормативних документах, як Інструкція про застосування Плану рахунків та НП(С)БО 11 «Зобов'язання», з метою виключення їх неоднозначного тлумачення.

Перейдемо до розгляду умов визнання забезпечень, зазначених у НП(С)БО 11 та МСБО 37 (табл. 1.23).

Таблиця 1.23 – Умови визнання забезпечень у НП(С)БО 11 та МСБО 37

Відповідно до МСБО 37 [52]	Відповідно до НП(С)БО 11
<ul style="list-style-type: none"> - суб'єкт господарювання має існуюче зобов'язання (юридичне чи конструктивне) внаслідок минулої події; - ймовірно, що вибуття ресурсів, які втілюють у собі економічні вигоди, буде необхідним для виконання; - можна достовірно оцінити суму зобов'язання 	<ul style="list-style-type: none"> - забезпечення створюється при виникненні внаслідок минулих подій зобов'язання, - погашення якого ймовірно призведе до зменшення ресурсів, що втілюють у собі економічні вигоди, - його оцінка може бути розрахунково визначена

Як бачимо, є певна відмінність у формулюваннях критеріїв визнання забезпечень. У МСБО 37 акцентована увага на можливості достовірної оцінки зобов'язання, тоді як НП(С)БО 11 веде мову про можливість «розрахункового» визначення. На думку Лоханової Н.О., «відповідна інтерпретація в НП(С)БО 11 не є вдалою, оскільки сама по собі можливість розрахунку не підкреслює ключового змісту критерію достовірності, якості інформації про даний об'єкт обліку у звітності» [142].

У свою чергу МСБО 37 вводить поняття «найкраща оцінка» для визнання забезпечень і визначення їх суми. При тому відповідно до п.36 МСБО 37 «сума, визнана як забезпечення, має бути найкращою оцінкою видатків, необхідних для погашення існуючого зобов'язання на кінець звітного періоду». Тобто мається на увазі не просто можливість «розрахункового визначення», як у національному П(С)БО 11 в Україні, а саме «найкраща оцінка видатків, необхідних для погашення існуючого зобов'язання». У свою чергу «найкраща оцінка – це сума, яку суб'єкт господарювання обґрунтовано сплатив би для погашення зобов'язання або передав би його третій стороні на кінець звітного періоду» [52].

Отже, Лоханова Н.О. вважає за доцільне порекомендувати внести уточнення у п.14 П(С)БО 11 в частині критеріїв визнання забезпечень з метою наближення до міжнародної облікової практики. При цьому «доцільно вилучити з формулювання суті відповідної категорії словосполучення «оцінка якого розрахунково визначена» та ввести поняття «достовірно визначена». Це зможе підвищити ступінь гарантування якісного формування інформації про забезпечення» [142].

У роботі В.С. Терещенко до основних ознак забезпечень віднесені: «резервна природа, створення за рахунок власних джерел фінансування і цільовий характер використання». З урахуванням таких ознак автор дає пропозицію називати відповідні економічні об'єкти, що є специфічним видом зобов'язань підприємства, терміном «передбачувані зобов'язання». Це, на її думку, «дозволить не змішувати поняття «зобов'язання» як причину із поняттям «забезпечення майбутніх витрат і платежів» як його можливим наслідком.

Водночас І.Я. Омецінська, вступаючи в дискусію з приводу природи забезпечень як зобов'язань, піддає критиці такий підхід, наводить власні критерії зобов'язань і обґрунтовує висновок, що «забезпечення деяким з них не відповідають. Так, зокрема, заборгованості як такої на момент створення забезпечення не існує». Також І.Я. Омецінська ставить під сумнів доцільність віднесення забезпечень до складу суто зобов'язань через те, що не завжди має місце «неминучість погашення створених забезпечень, оскільки розрахунково визначена їх сума може відрізнятись від фактичної величини витрат, для відшкодування яких вони створювалися. Основною невідповідністю забезпечень критеріям визнання зобов'язань є відсутність ідентифікації суб'єктів» [113]. На підставі таких аргументів робиться висновок про неможливість чіткого віднесення забезпечень до складу зобов'язань та доцільність їх виокремлення «в окрему групу пасивів, які лише прирівнюються до зобов'язань».

У даному випадку не можна не звернути увагу на те, що І.Я. Омецінська в певній мірі скоригувала і зробила більш жорсткими критерії віднесення до зобов'язань. На думку ж Лоханової Н.О., не має принципового значення

введений автором критерій «ідентифікації суб'єкту заборгованості». Ідентифікація персоналій взагалі не вплине на факт несення майбутніх витрат. Саме тому можемо повністю погодитися з думкою В.В. Ходзицької, яка зазначає, що «зобов'язання завжди пов'язане з іншою стороною, щодо якої воно існує. Проте необов'язково знати особу, щодо якої існує зобов'язання, — насправді зобов'язання може стосуватися громадськості в широкому сенсі» [183].

Той факт, що «розрахунково визначена сума зобов'язань» може відрізнятись від фактичної величини витрат, для відшкодування яких вони створювалися» на думку Лоханової Н.А., також не може бути підставою для невизнання забезпечень в якості саме зобов'язань, оскільки це лише питання вибору обґрунтованого і максимально точного методу визначення відповідної суми забезпечення. Зрозуміло, що певний рівень необґрунтованості може мати місце при створенні забезпечень, але це пов'язано з питаннями рівня професійності відповідного облікового фахівця в частині застосування його професійного судження. Однак, такі ж самі питання виникають не лише при створенні забезпечень, а й взагалі-то при розробці облікової політики, а саме: виборі моделей обліку більшості економічних об'єктів, визначенні справедливої вартості в різних ситуаціях тощо [142].

До того ж в п. 25 МСБО 37 чітко зазначено, що «застосування наближених оцінок є суттєвою складовою складання фінансової звітності і не зменшує їхньої достовірності. Це особливо справедливо у випадку забезпечень, які за своїм характером є більш невизначеними, ніж більшість інших статей звіту про фінансовий стан» [52]. Отже, застосування розрахункового методу у процесі визначення забезпечень не змінює їх суті з позицій віднесення до зобов'язань.

Таким чином, забезпечення носять саме природу «зобов'язань» у зв'язку з тим, що в повній мірі відповідають базовому визначенню останніх, відповідно до якого власне з ними й очікується зменшення ресурсів через погашення заборгованості, зумовленої минулими подіями.

Для обліку забезпечень в діючому Плані рахунків передбачений окремий пасивний рахунок 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів», який має вісім

субрахунків: 471 «Забезпечення виплат відпусток», 472 «Додаткове пенсійне страхування», 473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань», 474 «Забезпечення інших витрат і платежів», 475 «Забезпечення призового фонду (резерв виплат)», 476 «Резерв на виплату джек-поту, не забезпеченого сплатою участі у лотереї» і 477 «Забезпечення матеріального заохочення», 478 «Забезпечення відновлення земельних ділянок».

Якщо ж звернутися до НП(С)БО 11 «Зобов'язання», то у п.13 зазначено, що забезпечення створюються для відшкодування наступних (майбутніх) операційних витрат на: виплату відпусток працівникам; додаткове пенсійне забезпечення; виконання гарантійних зобов'язань; реструктуризацію; виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів. При цьому необхідно зазначити, що в Інструкції про застосування Плану рахунків зазначено, що лише на одному рахунку під назвою «забезпечення інших витрат і платежів» знаходять своє відображення операції, пов'язані із формуванням та використанням резервів на реструктуризацію та резервів на виконання зобов'язань за обтяжливими контрактами. Таким чином, можемо спостерігати певну невідповідність між зазначеними нормативними документами.

З метою усунення зазначених недоліків, науковцями пропонується введення нових субрахунків відносно забезпечень майбутніх витрат і платежів до Плану рахунків, відсутність деталізації якого, у свою чергу, не дає змогу управлінському персоналу задовольнити існуючі потреби в інформації.

Проаналізувавши наукові роботи таких вчених, як: М.О. Козлова [66], М.М. Орищенко [115], В.С. Терещенко, Н.І. Петренко, О.О. Пархомчук [120], узагальнимо їх пропозиції по внесенню змін до Плану рахунків (табл. 1.24).

Таблиця 1.24 – Пропозиції щодо внесення змін до Плану рахунку щодо обліку резервів майбутніх витрат і платежів

Автор	Запропоновані зміни
Козлова М.О. [66]	Змінити назви субрахунків з відповідними кодами на: 473 «Резерв на гарантійний ремонт та гарантійне обслуговування», 477 «Резерви на матеріальне заохочення працівників»; запропоновано ввести

	субрахунки 478 «Резерв під знецінення вкладень у цінні папери», 479 «Резерв майбутніх витрат на ремонт власних основних засобів»
Орищенко М.М. [115]	Рахунок 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» перейменувати на «Резерви майбутніх витрат і платежів»; відкрити аналітичні субрахунки в межах субрахунку 473 «Резерв на гарантійний ремонт та обслуговування», а саме 4731 «Резерв на гарантійний ремонт», 4732 «Резерв на гарантійне обслуговування».
Терещенко В.С.	Запропоновано до синтетичного рахунку 47 «Забезпечення (резерви) майбутніх витрат і платежів» відкривати субрахунки 478 «Забезпечення (резерв) майбутніх витрат на охорону навколишнього середовища» і 479 «Забезпечення (резерв) майбутніх витрат на ремонт власних основних засобів»
Петренко Н.І., Пархомчук О.О. [120]	Рахунок 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» перейменувати на «Резерви майбутніх витрат і платежів»; змінити назви субрахунків з відповідними кодами на: 471 «Резерв майбутніх виплат відпусток персоналу»; 472 «Резерв на додаткове пенсійне страхування», 473 «Резерв на гарантійний ремонт і обслуговування (гарантійних зобов'язань)»; 474 «Резерв наступних витрат на реструктуризацію»; 477 «Резерв на матеріальне заохочення працівників»; 479 «Резерв наступних витрат на виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів»

Також М.О. Козлова [66] пропонує до існуючих субрахунків додати ще 478 «Резерв під знецінення вкладень в цінні папери» та 479 «Резерв майбутніх витрат на ремонт власних основних засобів». У свою чергу, доцільність введення останнього субрахунку підтримує і В.С. Терещенко, наголошуючи на тому, що впровадження в практику українських промислових підприємств даного резерву сприятиме: рівномірному включенню майбутніх витрат на проведення ремонтів основних засобів у поточні витрати звітного періоду або у собівартість виробленої підприємством продукції; вирішенню проблеми недостатності джерел фінансування ремонтних робіт; покращенню стану матеріально-технічної бази промислових підприємств і, як наслідок, зростанню продуктивності праці, підвищенню ефективності суспільного виробництва в цілому.

У свою чергу, запропонований перший субрахунок не можна відкривати до синтетичного рахунку 47, призначеного для обліку забезпечень майбутніх витрат і платежів, оскільки резерв під знецінення вкладень у цінні папери є одним з різновидів оціночних резервів, а рахунок, на якому він обліковується, за своєю економічною сутністю є контрарним. Такої ж позиції притримується В.С.

Терещенко: «у Росії даний резерв формується підприємствами і інформація про нього обліковується на окремому рахунку 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений» розділу V «Денежные средства». Окрім того, більшість російських економістів (Н.М. Бібнев, Л.Т. Гіляровська, М.Ю. Медведєв, Л.А. Мельникова, В.В. Нарезний та інші) не включають цей резерв до складу резерву майбутніх витрат і платежів».

На думку С.М. Дячек [47], оскільки норма прибутку по вкладеннях підприємства в цінні папери враховує ризик зниження ціни під впливом факторів зовнішнього середовища та зміни внутрішніх умов функціонування підприємства, практика створення резерву під знецінення вкладень в цінні папери в Україні є недоцільною, тому що в іншому випадку відбувається подвійне страхування одних і тих самих ризиків, що призводить до виникнення витрат, і, як наслідок, до заниження фінансового результату підприємства.

В.С. Терещенко з метою рівномірного відображення витрат на проведення природоохоронних заходів у бухгалтерському обліку пропонує створення спеціального джерела їх фінансування, тобто до існуючої системи облікових резервів додати резерв майбутніх витрат на охорону навколишнього середовища.

Дана позиція вченого є досить обґрунтованою і, на думку Петренко Н.І. та Пархомчук О.О., «zasлугує на своє впровадження у практику діяльності промислових підприємств, для яких є характерними значні викиди забруднюючих речовин у навколишнє середовище» [120].

Для уникнення термінологічної плутанини М.М. Орищенко [115] пропонує відкривати аналітичні субрахунки в межах субрахунку 473 «Резерв на гарантійний ремонт та обслуговування», а саме 4731 «Резерв на гарантійний ремонт» та 4732 «Резерв на гарантійне обслуговування».

На думку Петренко Н.І. та Пархомчук О.О., «включення резерву наступних виплат на виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів та резерву наступних витрат на реструктуризацію до одного субрахунку є недоцільними, оскільки йдеться про зовсім різні об'єкти» [120].

Тому було запропоновано виділити два субрахунки: окремо для обліку операцій, пов'язаних з формуванням резерву наступних витрат на реструктуризацію (субрахунок 474) і окремо для обліку операцій, пов'язаних з формуванням резерву наступних витрат на виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів (субрахунок 479).

Погоджуючись з пропозиціями вищезазначених авторів, втім, вважаємо, що досить складно уніфікувати в існуючому плані рахунків всі можливі варіанти забезпечень. Тому, на нашу думку, залежно від специфіки діяльності підприємства можна розробляти власні аналітичні рахунки в межах існуючого плану рахунків, що обов'язково повинно знайти своє відображення в обліковій політиці підприємства.

Наступною проблемою, що пов'язана з неоднозначністю відображення в обліку забезпечень є оформлення та відображення даних операцій у первинних документах. Адже вони не лише є підставою для облікових записів, але й виконують важливу роль у складанні фінансової звітності.

Так, загалом забезпечення майбутніх витрат і платежів відображаються за допомогою таких документів як розрахунок бухгалтерії, наказ керівника, видатковий касовий ордер, виписка банку, довідка бухгалтерії. Регламентовані первинні документи, за допомогою яких відображають операції з обліку конкретних видів забезпечень на підприємствах, наведено в таблиці 1.25.

Аналіз первинних документів для оформлення операцій з обліку забезпечень показує, що для забезпечення на додаткове пенсійне забезпечення та на виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів відсутні регламентовані первинні документи, у свою чергу, інші види забезпечень оформлюються розрахунками бухгалтерії, бухгалтерськими довідками, а також відповідними наказами й розпорядженнями керівництва.

Таблиця 1.25 – Документування операцій з обліку забезпечень майбутніх витрат

Вид забезпечення	Документальне оформлення
– забезпечення на виплату відпусток працівникам	Бухгалтерська довідка, виписка банку, розрахунково-платіжна відомість працівника

– забезпечення на додаткове пенсійне забезпечення	Бухгалтерська довідка
– забезпечення на виконання гарантійних зобов'язань	Розрахунковий документ, що засвідчує факт купівлі, експлуатаційні документи, гарантійні талони, талони на технічне обслуговування, акт приймання товару на експертизу, книга обліку бракованих товарів та обліку покупців
– забезпечення на реструктуризацію	Затверджений керівником підприємства план реструктуризації з конкретними заходами, термінами їх виконання та сумою витрат
– забезпечення на виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів	Бухгалтерська довідка

У свою чергу, В. С. Терещенко, досліджуючи бухгалтерський облік забезпечень майбутніх витрат і платежів, наводить перелік факторів, що, на її думку, де активізують процес резервування на українських підприємствах. Серед цих факторів дослідниця також виділяє відсутність уніфікованих форм документів для розрахунку забезпечень і відображення результатів їх інвентаризації. Для вирішення цієї проблеми вона пропонує форми таких первинних документів, як «Розрахунок сум місячних відрахувань на формування (поповнення) забезпечення гарантійних зобов'язань», «Довідка-розрахунок сум місячних відрахувань на формування (поповнення) забезпечення майбутніх витрат на поточний ремонт основних засобів», «Довідка-розрахунок сум місячних відрахувань на формування(поповнення) забезпечення майбутніх витрат на капітальний ремонт основних засобів» та розробляє форму акта інвентаризації забезпечень майбутніх витрат і платежів, застосування якої, на її думку, надасть менеджерам можливість контролювати процеси формування і використання зарезервованих коштів, виявляти відхилення, які підлягають коригуванню.

Таким чином, суб'єктам господарювання, що у своїй діяльності створюють чи планують створювати забезпечення, можна рекомендувати застосовувати різноманітні первинні документи, враховуючи особливості їхньої діяльності та доцільності формування відповідних забезпечень. Проте основною проблемою залишається те, що ці документи матимуть рекомендаційний характер і

невідомо, чи виконуватимуть доказову роль, особливо у податковому обліку. Для вирішення цих проблем потрібно імперативно регламентувати процес документування забезпечень.

Не менш важливою є проблема обліку списання (зменшення) забезпечень. Згідно НП(С)БО 11 «Зобов'язання», нарахування або збільшення забезпечення відображається по дебету рахунку обліку витрат одночасно з кредитом рахунку обліку забезпечення (за винятком суми забезпечення, що включається до первісної вартості основних засобів). У випадку зменшення раніше нарахованого забезпечення або відсутності ймовірності вибуття активів для погашення зобов'язань, за якими воно було створене, в обліку методом сторно повторюється проведення щодо формування такого забезпечення на суму розрахованого зменшення (на суму раніше сформовано забезпечення).

На думку Сидоренко О.О., «використання сторнування для відображення в обліку наслідків зменшення (списання) забезпечення може призвести до викривлення показників фінансової звітності. Зокрема, може виникнути ситуація, коли сума сторнованого забезпечення призведе до того, що на рахунках обліку витрат буде відображатись від'ємна сума (наприклад забезпечення було створено у минулому році, а на кінець першого кварталу наступного року, прийнято рішення про його списання у зв'язку з відсутністю ймовірності вибуття активів для погашення майбутніх зобов'язань, і сума такого забезпечення більше, ніж розмір витрат на рахунку, який підлягатиме сторнуванню)» [157].

У зв'язку з цим, Сидоренко О.О. пропонує відображати зменшення (списання) забезпечення методом сторно лише у сумі, яка була нарахована у звітному році, а якщо сума зменшення (списання) забезпечення перевищує такі суми, то на суму перевищення здійснювати запис за дебетом рахунку обліку забезпечення та кредитом рахунку обліку нерозподіленого прибутку (непокритого збитку).

Таким чином, узагальнивши підходи науковців щодо вирішення окреслених вище проблемних аспектів облікового відображення забезпечень

майбутніх витрат і платежів пропонуємо узагальнити наступним чином (табл. 1.26).

Таблиця 1.26 – Напрями удосконалення облікового відображення забезпечень майбутніх витрат і платежів

№	Проблемний аспект	Напрями удосконалення
1	Питання обов'язковості створення забезпечень	Уніфікувати нормативно правову базу щодо обов'язковості створення різних видів забезпечень з метою уникнення неоднозначності трактування
2	Невідповідність забезпечень критеріям визнання зобов'язань	Деталізувати критерії визнання забезпечення з метою їх чіткого віднесення до складу зобов'язань
3	Відсутність єдиного підходу до класифікації зобов'язань	Узгодити діючий План рахунків бухгалтерського обліку щодо рахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» з видами забезпечень, що передбачені П(С)БО 11 «Зобов'язання».
4	Потреба деталізації Плану рахунків стосовно забезпечень	Включати до робочого плану рахунків аналітичні рахунки з обліку відповідних видів забезпечень з урахування специфіки діяльності підприємства та його потреб, а також деталізувати порядок розрахунку таких забезпечень у Наказі про облікову політику.
5	Недосконалість документального відображення забезпечень	Розробити уніфіковані форми первинних документів для розрахунку величин різних видів забезпечень
6	Проблема обліку списання (зменшення) забезпечень	З метою уникнення викривлення показників фінансової звітності, відображати зменшення (списання) забезпечення методом сторно лише у сумі, яка була нарахована у звітному році, а якщо сума зменшення (списання) забезпечення перевищує такі суми, то на суму перевищення здійснювати запис за дебетом рахунку обліку забезпечення та кредитом рахунку обліку нерозподіленого прибутку (непокритого збитку)

Проведений аналіз нормативно-правового забезпечення, а також публікацій фахівців з обраної тематики дає змогу стверджувати про наявність багатьох неузгоджень щодо облікового відображення забезпечень майбутніх витрат і платежів. Зокрема, потребують дослідження та подальшого розвитку питання класифікації забезпечень, уніфікації нормативного регулювання, деталізації існуючого плану рахунків, розробка і удосконалення первинних документів, а також порядку відображення в обліку окремих аспектів зменшення (списання) забезпечень. Систематизовані проблемні аспекти, а також

можливі шляхи їх вирішення дозволять удосконалити досліджувану ділянку обліку з метою її подальшої уніфікації.

1.6 Базові засади документування операцій із товарними залишками для їх подальшої автоматизації на малих підприємствах

У сучасних умовах складність ведення бізнесу супроводжується такими наслідками, як зростання обсягів дебіторської і кредиторської заборгованості, збільшення товарних залишків, зниження їх обіговості, зменшення платоспроможності та загалом погіршення фінансового стану суб'єктів господарювання. Це також потребує від власників бізнесу й управлінського складу здійснення низки заходів щодо активізації діяльності, підвищення обіговості товарів й покращання фінансового становища підприємства. Особливо складнішають ці процеси в умовах тотальної фіскалізації розрахунків, що стали неабияк поширеними останні два роки. Якщо раніше фіскалізації підлягали розрахунки юридичних осіб фізичних осіб-підприємців – загальносистемників та окремих категорій єдинників, то останні зміни, заплановані для впровадження, стосуватимуться всіх приватних підприємців. Це так само викликало значну активність, тому що вимагає від підприємців здійснення обліку товарів. Якщо раніше для цього підприємець не потребував особливих автоматизованих засобів, намагався економити на програмному забезпеченні, обладнанні та інших складових, то тепер у нього є чітке завдання поставити на облік товари, щоб надалі реалізовувати їх із використанням РРО. Звичайно реформи, що почалися в 2020 році й були спрямованими на впровадження тотальної фіскалізації, спричинили хвилю хвилю обурення мікробізнесу, що працює на спрощеній системі оподаткування. Крім того, за умов тотальної фіскалізації досить важливими стали зміни, упроваджені починаючи з 2020 року, у результаті яких яких збільшено граничні суми доходів для спрощеної системи оподаткування. Зокрема, змінився давно застарілий обсяг 300 тис грн. для першої групи та збільшився обсяг для другої й третьої групи до

5 млн грн та 7 млн грн відповідно. Такі зміни істотно впливають на ситуацію, адже для більшості ФОП уже не потрібно приховувати справжні обсяги. Проте досить багато питань залишилися актуальними. Зокрема, питання наявності документів та документального оформлення операцій. Більшість товарів і далі придбають без належного оформлення, що навіть сумлінних підприємців змушує уникати фіскалізації розрахунків. Аналіз діяльності суб'єктів господарювання свідчить про те, що на сьогодні як мінімум більшість контрагентів – оптових постачальників торгують без належного пакета документів.

Насамперед, відповідно до Законодавства України, суб'єкти господарювання повинні здійснювати облік товарів для їх подальшого продажу. Якщо юридичні особи зобов'язані вести повноцінний облік усіх операцій, зокрема пов'язаних з їх реалізацією, то фізичним особам необхідно мати документи на придбані товари.

У підприємців, зі свого боку: гостро постає питання як бути, якщо постачальник не надає належного пакета документів. Законодавство вимагає підтвердження того, що товар був придбаним, але в жодній із норм законодавства не зазначено, що це обов'язково повинна бути товарна накладна. Це може бути і розрахунковий документ. Проте водночас не можна використовувати як підтвердження квитанцію про перерахування коштів на особисті картки, тому що в такому разі ФОП зобов'язаний сплатити податки з виплачених доходів.

Зважаючи на це, для фізичних осіб – підприємців на єдиному податку передбачене певне послаблення у вимогах: вони зобов'язані мати документи, що підтверджують придбання товарів, і не зобов'язані здійснювати повноцінний облік. Проте відсутність офіційно перерахованих коштів на рахунок іншого ФОП може призвести до отримання додаткових штрафних санкцій.

Аналіз відповідальності за недодержання норм законодавства щодо документування господарських операцій, пов'язаних із реалізацією товарів презентований в таблиці 1.27. Такі санкції здебільшого застосовують до суб'єктів господарювання, які знаходяться на загальній системі оподаткування,

або ФОП платників ПДВ. Але наміри впровадити тотальну фіскалізацію призведуть до можливості застосування додаткових штрафних санкцій і до «спрошенців», які не є платниками ПДВ.

Таблиця 1.27 – Штрафні санкції, що застосовуються до суб'єктів господарювання за відсутність документального оформлення операцій з товарами

Законодавчі акти	Види і розмір штрафних санкцій
Закон України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг»	Ст. 20 До суб'єктів господарювання, що здійснюють реалізацію товарів, які не обліковані в установленому порядку, та/або не надали під час проведення перевірки документи, які підтверджують облік товарів, що знаходяться в місці продажу (господарському об'єкті), за рішенням контролюючих органів застосовується фінансова санкція в розмірі подвійної вартості таких товарів, які не обліковані у встановленому порядку, за цінами реалізації, але не менше від десяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. Такі вимоги не поширюються на фізичних осіб – підприємців, які є платниками єдиного податку та не зареєстровані платниками податку на додану вартість (крім тих, які здійснюють діяльність із реалізації технічно складних побутових товарів, що підлягають гарантійному ремонту, а також лікарських засобів та виробів медичного призначення, ювелірних та побутових виробів з дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння, дорогоцінного каміння органогенного утворення та напівдорогоцінного каміння) [3]
Кодекс України про адміністративні правопорушення	Порушення встановленого законом порядку проведення розрахунків у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг - тягне за собою накладення штрафу на осіб, які здійснюють розрахункові операції, від двох до п'яти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян і на посадових осіб – від п'яти до десяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. Дії, передбачені частиною першою цієї статті, вчинені особою, яку протягом року було піддано адміністративному стягненню за такі ж порушення, тягнуть за собою накладення штрафу на осіб, які здійснюють розрахункові операції, від п'яти до десяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян і на посадових осіб – від десяти до двадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян [17]
Податковий кодекс України	П. 121. Порушення встановлених законодавством строків зберігання документів з питань обчислення і сплати податків та зборів, а також документів, пов'язаних із виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. П. 121.1. Незабезпечення платником податків зберігання первинних документів, облікових та інших реєстрів, бухгалтерської та статистичної звітності, інших документів з питань обчислення і сплати податків та зборів протягом установлених статтею 44 цього Кодексу строків їх зберігання та/або ненадання платником податків контролюючим органам оригіналів документів (крім документів, отриманих з Єдиного реєстру податкових накладних) чи їх копій під час здійснення податкового контролю у випадках, передбачених цим Кодексом, – тягнуть за собою накладення штрафних санкцій розміром 1020 грн, повторно - 2040 грн [1]

Закон України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» станом на 2021 рік

урегулює штрафні санкції для підприємців, які здійснюють види діяльності, за якими зобов'язані ставити РРО, проте можна зробити висновок, що із січня 2022 року у разі повної фіскалізації такі штрафи поширюватимуться на всіх підприємців і «єдинників» також.

Загальний рівень відповідальності суб'єктів господарювання фізичних осіб – платників єдиного податку в разі відсутності належного документального оформлення в умовах повної фіскалізації наведений на рисунку 1.21.



Рисунок 1.21 – Відповідальність ФОП на спрощеній системі оподаткування за неналежне оформлення товарів у разі тотальної фіскалізації

Ураховуючи ці положення, потреба в документуванні господарського процесу реалізації товарів зумовлює необхідність автоматизації, тобто забезпечення базовим програмним забезпеченням, а за певних умов таким, що містить у собі спрощений управлінський функціонал. У науковій літературі

виділяють декілька підходів до трактування поняття «автоматизація». Зокрема в таблиці 1.28 презентовані найбільш узагальнені з них.

Аналіз сучасних підходів до автоматизації бізнес-процесів діяльності вітчизняних підприємств свідчить про впровадження автоматизації у двох напрямках. По-перше, у власників бізнесу виникає бажання автоматизації таких основних бізнес-процесів як продаж, оброблення й взаємодія з клієнтською базою, що зумовлено зростанням обсягів діяльності суб'єкта господарювання, різким розширенням клієнтської бази або необхідністю навести лад з огляду на різке збільшення асортименту продукції чи для моніторингу походження товарів. По-друге, в умовах постійного підвищення вимог у сфері документального оформлення операцій і необхідності автоматичного формування звітності суб'єкта господарювання автоматизація бізнес-процесів обумовлена складністю таких процесів та значними за обсягами витратами часу.

Проведений у праці [131] аналіз свідчить про те, що найчастіше автоматизацію здійснюють в розрізі трьох основних сегментів:

1) автоматизація обліку й звітності, яка спрямована на забезпечення потреб облікового процесу. І, як наголошує автор, найчастіше використовують програму 1С, адже вона має низку переваг порівняно з іншими на ринку програмних продуктів. Зокрема зручний інтерфейс і пропрацьовану архітектуру цієї системи автоматизації комфортну для користувачів вартість (очікування = витрати), а також розгалужену систему конфігурацій для різних сфер та обсягів ведення бізнесу;

2) упровадження CRM-системи, використовуваної для забезпечення інформацією управлінський склад підприємства, особливо за умови персоналізованого обслуговування клієнта;

3) ERP-система, що є корпоративною й спрямована на автоматизацію як облікового, так і управлінського функціоналу та побудована за модульним принципом. Вона дає змогу ширше охопити бізнес-процеси підприємства й забезпечує кращі аналітичні можливості підприємства, що підвищує

ефективність в управління та має значну кількість переваг порівняно з іншими системами.

Таблиця 1.28 – Узагальнення підходів до визначення сутності поняття «автоматизація»

Підхід	Сутність поняття
Як загальне явище науково-технічного прогресу	<ul style="list-style-type: none"> – один із напрямів науково-технічного прогресу, що використовує саморегулювальні технічні засоби й математичні методи для звільнення людини від участі в процесах отримання, перетворення, передавання та використання енергії, матеріалів, виробів або інформації чи істотного зменшення ступеня цієї участі або трудомісткості виконуваних операцій [188, 75]; – часткове або повне перекладання стереотипних операцій та бізнес-завдань під контроль спеціалізованої інформаційної системи або програмно-апаратного комплексу, у результаті якого відбувається вивільнення людських і фінансових ресурсів, підвищення продуктивності праці та ефективності стратегічного управління [131]
З психологічної точки зору	<ul style="list-style-type: none"> – розвиток навички або звички до того моменту, коли вона стане рутиною й не потребуватиме особливих зусиль чи керівництв; – стан індивідів, які так автоматично реагують на компульсивні імпульси, що їх можна описати як автомати [200]
З точки зору виконання дії	– поступове впровадження автоматизму шляхом практики [202]
З точки зору окремої науки	– система знань, що дають змогу змушувати машини працювати без участі людини [14]
З точки зору виробничого процесу	– вищий рівень розвитку машинної техніки, за якого регулювання й управління виробничими процесами здійснюється без участі людини, а лише під її контролем [61]

Щороку впровадження ERP-систем набуває великих обертів, оскільки наявні системи постійно вдосконалюють і пропонують усе нові й нові переваги для ринку. Менеджмент великих компаній готовий упроваджувати найновіші версії систем, тому що вони допомагають здійснювати функції менеджменту й значно економлять час і зусилля управлінців. Суб'єкти малого бізнесу розуміють, що вони не можуть вийти на новий рівень не застосовуючи продуктів автоматизації.

Кожна з ERP-систем побудована модульно, тобто залежно від потреб підприємства можна змінювати наповненість цих систем.

Пропонуємо аналіз ключових переваг і недоліків ERP-систем, найбільших на ринку на сьогодні, у таблиці 1.29.

Таблиця 1.29 – Порівняльна характеристика ERP-систем

Характеристика	BAS ERP	SAP	Галактика ERP	SyteLine	Папус ERP	Oracle E-Business Suit	Microsoft Dynamics AX	DeloPro
Модуль управління виробничим процесом	+	+	+	+	+	+	+	+
Можливість розподілу ресурсів	+	+	+	+	+	+	+	+
Модуль фінансового обліку	+	+	+		+	+	+	+
Аналітичний модуль та можливість планування роботи	+	+	+	+	+		+	+
Кадровий модуль	+	+	+		+	+	+	
Управління комунікаціями і взаємодією з контрагентами		+	+	+	+	+	+	+
Можливість працювати в хмарному середовищі або через віддалений доступ	+							+
Інтеграція з іншими програмними продуктами і сервісами	+		+	+	+	-	+	
Розрахована на велику кількість користувачів	+	+	+	+	+	+		+
Розмежування прав доступу і збереження інформації	+				+			+
Застосування для різних сфер діяльності і спеціалізацій	+	+	+		+		+	+
Можливість безкоштовно використовувати	-	-	-	-				+

Більшість опцій, не зазначених у таблиці 4, не анонсовані виробниками під час опису програмного забезпечення, а тому не можна зробити висновок про їх наявність або відсутність. Здебільшого в програмних продуктах подібні модулі, проте велику роль для користувача відіграють легкість інтерфейсу, можливість комфортного впровадження системи без заміни програмних продуктів та як мінімум зручність перенесення інформації або можливість використання вже наявних інформаційних баз. Крім того в умовах пандемії більшість програм стали орієнтованими на можливість дистанційного використання, але водночас важливо зважати на ступінь захищеності інформації. Тобто, можна однозначно

стверджувати про впровадження якоїсь однієї ERP-системи, і теза про те, що варто спробувати тестову версію, також мало впливає на рішення власників про використання окремого продукту.

Адже, щоб скористатися навіть демоверсією, потрібно внести інформацію, що потребує багато часу й зусиль.

Автоматизація бізнес-процесів досить складне завдання, якщо великі суб'єкти бізнесу змушені переходити на такі системи, щоб не поступитися конкурентам на ринку та втриматися в актуальних умовах на плаву, то для невеликих суб'єктів бізнесу це можливість наростити обсяги діяльності. На відміну від великих компаній малий бізнес не готовий відразу автоматизувати всі бізнес-процеси. Якщо для юридичних осіб здебільшого вибирають один із найвідоміших продуктів таких як 1С чи BAS-бухгалтерія, то для фізичних осіб все більшої актуальності набуває пошук продуктів автоматизації, що відповідали б більшості потреб забезпечення у сфері документального оформлення операцій і сфері управлінських потреб власника. Іноді такі потреби обмежуються найбільш примітивними даними для базового аналізу діяльності бізнесу. Чомусь на практиці у сфері автоматизації бізнес-процесів для малого бізнесу вважають, що це досить дорого, й не ефективно й не виправдовує витрат. Проте відсутність належного планування ресурсів компанії не дає змоги перейти на новий рівень роботи. З усіх розглянутих у таблиці ERP-систем для малого бізнесу себе позиціонує саме система «DeloPro». Водночас як показує практика, вона має як переваги, так і недоліки. Крім неї багато продуктів, зокрема «BAS малий бізнес», що також поширюються на цільову аудиторію невеликі компанії й дрібний бізнес.

Перш ніж зробити висновок, яка з програм найефективніша для малого бізнесу, варто визначитися з тим, навіщо малому бізнесу автоматизувати бізнес-процеси. Найпопулярнішою причиною автоматизації бізнесу є скорочення витрат часу робітників на здійснення різних господарських операцій. Крім того, такий аргумент супроводжується необхідністю додаткового навчання працівників або пошуком більш кваліфікованих кадрів, здатних використовувати

всі можливості такої системи, що також іноді є досить проблематичним на сьогодні. Водночас очікування підприємця щодо скорочення штату переважно, не підтверджуються, тому що виникає багато проблем із супроводженням такого програмного забезпечення.

Другим найпоширенішим аргументом є виконання законодавчих вимог щодо фіскалізації діяльності, а отже як мінімум цей продукт повинен взаємодіяти з реєстраторами розрахункових операцій або краще взагалі з програмним реєстратором розрахункових операцій ПРРО. На практиці виконати цю вимогу виявилось набагато складніше, оскільки не залежно від того, що виробники програмного забезпечення анонсують можливість взаємодії програмного продукту з ПРРО, більшість програмних продуктів функціонують некоректно або власник не може з тих чи інших причин правильно налаштувати процеси реалізації товарів і видачі фіскального чека. Найчастіше такі процеси характеризуються великою кількістю помилок та неточностей.

Третя потреба зумовлена необхідністю здійснення внутрішнього контролю й забезпечення виконання аналітичних функцій. На цьому етапі більшість програмних продуктів втрачає сенс, оскільки переважна кількість власників не спроможні повністю використовувати функціонал у сфері аналізу та контролю.

Потреби власника малого бізнесу у сфері аналізу, що відіграють ключову роль під час вибору програмного забезпечення, наведені на рисунку 1.22.

За певних умов програмне забезпечення дає змогу реалізувати аналітичний потенціал, проте через неправильне групування товарів та їх хибну класифікацію можна спостерігати повний безлад у роботі програмного забезпечення в кожному конкретному випадку.

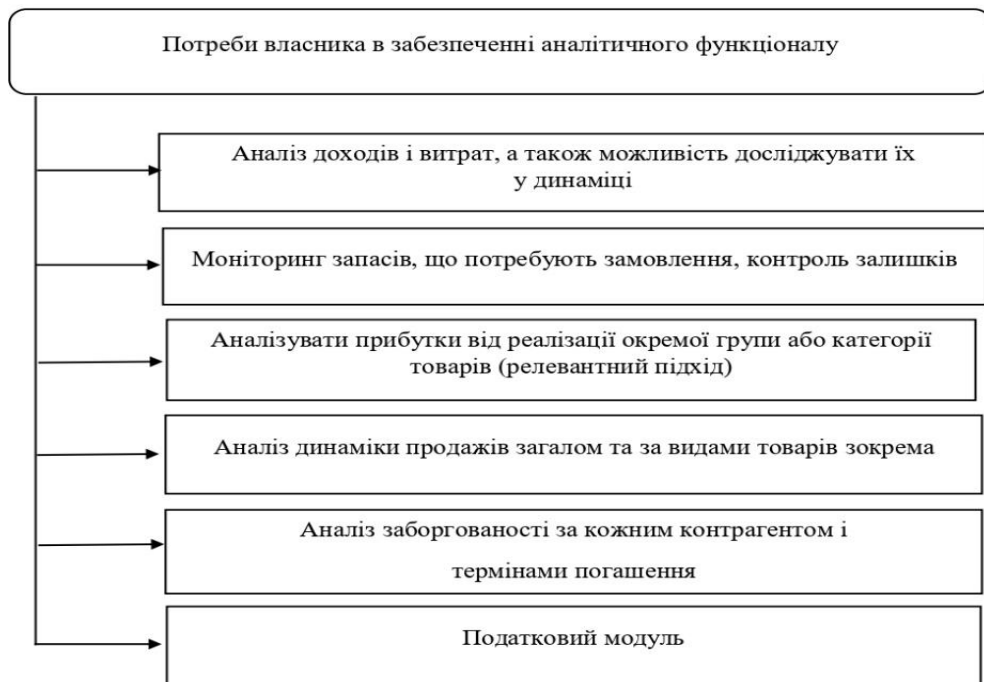


Рисунок 1.22 – Потреби ФОП в аналітичному функціоналі програмного забезпечення

Крім потреб, варто виокремити причини відмови від процесу автоматизації бізнес-процесів. Серед них:

- страх використання чогось нового, зокрема характерний для власників старшого віку або тих, хто вже встиг звикнути до одного з програмних продуктів;
- негативний досвід попередньої автоматизації, що зумовлює не бажання впроваджувати щось нове. У такому разі вирішальний вплив мають обслуговування й сервіс, що забезпечать легке входження в процес автоматизації;
- вартість. Зазвичай нові конфігурації широко використовуваних продуктів дорого коштують і власники бізнесу не готові витратитися на зміну на новішу конфігурацію або перше її впровадження. Водночас у разі останнього особливу роль відіграє низка переваг програмного забезпечення;
- складність упровадження програмного продукту, адже власник враховує не лише вартість продукту, а й витрати на його повноцінне обслуговування: платність додаткових модулів, оплату праці фахівців, які забезпечать якісний процес входження в продукт, додаткові витрати на обслуговування;

- ризики одержання третіми особами доступу до інформації, втрати конфіденційності, уразливість продукту від вірусів і неможливість його захисту;
- відсутність належної технічної, організаційної й кадрової забезпеченості, що також може супроводжуватися додатковими витратами;
- відсутність ефективно вибудованих бізнес-процесів. Власникові потрібно реформувати внутрішні бізнес-процеси, щоб забезпечити легкість упровадження програмного продукту.

Останнє досить часто не враховують під час ухвалення рішення, що так само спричиняє значну кількість труднощів у впровадженні програмного продукту. Для того щоб ефективно побудувати бізнес-процеси, потрібно не лише чітко розуміти їх сутність, а й класифікувати, наповнюючи їх переліком господарських операцій.

Оскільки внутрішнє середовище суб'єктів господарювання може характеризуватися високим рівнем занедбаності відображення господарських операцій і систематизації бізнес-процесів, налагодження бізнес-процесів, готових до автоматизації, може бути досить тривалим, складним та витратним за часом і коштами. А перехід на автоматизовані системи потребує швидкого реформування внутрішніх процесів та не лише, оскільки визначаючись із програмним продуктом, підприємець повинен провести істотні підготовчі роботи з аналізу ринку програмних продуктів, визначення власних потреб, а в разі автоматизації інтернет бізнесу, враховуючи й орієнтуючись на потреби користувачів продукту. За наявності виробничого процесу автоматизація повинна відповідати базовим засадам стратегії розвитку бізнесу, щонайменше, на жаль є не в багатьох.

Важливу роль під час визначення програмного продукту, який використовуватимуть у подальшому, відіграють співпраця з клієнтами, одержання зворотного зв'язку. Саме можливість оперативного реагування на запит клієнта є важливим фактором і необхідністю, враховуючи швидкість змін у внутрішньому й зовнішньому середовищі клієнта.

На етапі ухвалення рішення про впровадження програмного продукту потрібно добре зважити всі за та проти, проаналізувати власну структуру й розподіл функціональних обов'язків. Якщо це не просто програма для обліку, а управлінська система, варто уважно сконцентруватися на її виборі. Здебільшого наявність у суб'єкта бізнесу функціональної структури управління спричиняє багато труднощів в описах і систематизації бізнес-процесів, а отже, може мати додаткові труднощі на етапі здійснення автоматизації. Звичайно, суб'єкт малого бізнесу це не велика компанія, проте це не означає, що впровадження програмного продукту буде простим. Переважно в невеликих компаніях функціональні обов'язки мають змішаний характер і тісно переплітаються між різними функціональними підрозділами, фахівцями. Здебільшого невеликим підприємствам властива відсутність, як уже зазначено вище, стратегії розвитку, а отже, розуміння фахівцями засад, на яких ґрунтується курс підприємства.

Водночас спроби актуалізації інформації, розроблення стратегії та доведення до кожного з працівників базових засад розвитку підприємства створюють враження бюрократизації процедур. Саме тому на підприємстві важливо не просто ефективно розподіляти повноваження, а й розбудовувати попроцесний підхід в управлінні малим бізнесом. Більшість науковців сьогодні наголошують на ефективності такого управління та зазначають, що саме такий метод управління є найбільш простим під час упровадження процесів автоматизації. Водночас особливу увагу за таких умов варто зветати на побудову ефективної взаємодії в середині кожного процесу для формування ефективного інформаційного забезпечення, що буде основою автоматизації процесів.

Серед основних переваг попроцесного підходу до організації й управління малим підприємством можна визначити:

- можливість делегування повноважень, що сприяє підвищенню ефективності управління підприємством;
- орієнтованість на результат і відповідальність за якість виконуваних процесів;
- орієнтованість на потреби споживачів;

- створення умов за яких підвищується оперативність діяльності та ефективність ухвалення рішень;
- аналіз усіх витрат, і зменшення тих із них, що не пов'язані з актуальними процесами;
- створення умов для скорочення часових проміжків одержання інформації для ухвалення рішень, що забезпечує базові умови для підвищення рівня взаємодії й комунікації між процесами;
- створення сприятливих умов для автоматизації бізнесу.

Вагома перевага попроцесного – підходу супроводження процесу від початку до кінця. Крім того, є бачення того, що повинно бути на виході, а отже, відповідна відповідальність та очікуваний результат.

На початку визначення ролі бізнес-процесів у реалізації автоматизації товарних залишків варто чітко ідентифікувати сутність поняття «бізнес-процес» та охарактеризувати наповненість процесу реалізації переліком властивих йому операцій. Отже, сутність поняття «бізнес-процес» презентовано в таблиці 1.30.

Із позиції менеджменту бізнес-процес відрізняється від визначення, що варто враховувати під час автоматизації облікових процесів. А тому класичного визначення бізнес-процесу, що вживають у менеджменті чи ІТ, краще не використовувати.

Саме тому в умовах автоматизації бізнес-процесів пов'язаних з обліком, потрібно орієнтуватися на класичну класифікацію процесів в обліку. Як відомо, у бухгалтерському обліку прийнято виділяти три ключових процеси: постачання, виробництво та збут. Ідея автоматизації цих процесів приходить до власника бізнесу тоді, коли немає можливості набору нових працівників, а ті, які є, страждають від великих обсягів навантаження. Тому, щоб оптимізувати процеси, власник шукає нові рішення.

Коли у власника бізнесу виникає ідея автоматизації, переважно вона зумовлена гострою проблемою змін у роботі бізнесу, насамперед так і характеристики, як «функціонал – ціна – швидкість». Водночас, повний цикл упровадження програмного продукту триває від одного до трьох місяців. Умовно

в разі автоматизації бізнес-процесів підприємства його алгоритм можна презентувати так (рис. 1.23).

Таблиця 1.30 – Аналіз сутності поняття «бізнес-процес»

Автор	Сутність
А. П. Ладанюк, І. В. Ельперін, Т. Л. Мостенська	– структурований набір операцій, визначений для створення необхідного виходу для окремого споживача чи ринку; – сукупність різних видів діяльності, які разом створюють результат (товар або послугу), який має цінність для споживача клієнта або замовника, водночас замовником може бути інший БП; – ланцюжок робіт (операцій, функцій), результатом яких є продукт чи послуга [75]
Вікіпедія	– будь-яка діяльність, що має вхідний продукт, додає вартість до нього, та забезпечує вихідний продукт для внутрішнього або зовнішнього споживача [11]
M. Gaikwad	– низка кроків, які виконує група зацікавлених сторін для досягнення конкретної мети [251, 208]
D. Bourgeois	– це процес, орієнтований на досягнення мети для бізнесу [200]
B. Andersen	– це системна послідовність взаємопов'язаних функцій, що утворюють процес переходу від входу до виходу [200]
M. Robson, M. Ullah	– це робочий процес, який створює рух повноважень між людьми або відділами. Кожен процес можна умовно описати як набір етапів, кроків процедур, які характеризуються послідовністю і певним результатом [202]
В. В. Демиденко	– спланований алгоритм взаємопов'язаних дій чи потоків роботи, який підлягає систематичним змінам під впливом факторів зовнішнього і внутрішнього середовища, у якому задіяні всі ресурси організації, спрямований на задоволення попиту споживачів і максимізацію прибутку. Цей процес має початок (вхід), певну кількість стадій діяльності і результат роботи, який отримується на виході [37]
І. Б. Садовська, Т. В. Божидарнік, К. Є. Нагірська	сукупність однорідних операцій, спрямованих на виконання певного господарського завдання. Господарські процеси або процеси операційного циклу – постачання (придбання), виробництво, реалізація (збут) – відображають процес кругообороту капіталу, спричинений функціонуванням товарно-грошових відносин [153]

Це не означає, що для бізнесу немає інших кроків на шляху до його автоматизації. Для того щоб цей процес проходив «безболісно» для підприємства й воно могло підготуватися до якісних змін у роботі, усе-таки варто зосередитися на запропонованому алгоритмі. Не врахування зазначених моментів може призвести до подовження тривалості процесу автоматизації, а інколи й до необхідності повернутися назад.



Рисунок 1.23 – Алгоритм підготовки до автоматизації бізнес процесів

Найбільш поширеним програмним продуктом у сфері автоматизації торгівельної діяльності залишаються різні конфігурації 1С, зокрема спеціалізований продукт для торгівлі, (як оптової так і роздрібної), приватних підприємств. Окремі конфігурації програми розраховані саме на ФОП-платників єдиного податку, які здійснюють торгівельну діяльність, і забезпечують усі законодавчі вимоги до організації документування господарських процесів. Проте в сучасних умовах таких програмних продуктів досить багато, тому перш ніж перейти до їх порівняння, варто визначитися, які завдання необхідно виконати забезпечуватися за умов автоматизації бізнес процесів малого бізнесу.

Основні завдання в обліку, для яких малий бізнес, зокрема ФОП, автоматизує бізнес процеси:

1) безпосередньо забезпечення облікового процесу в торгівлі, для якого виникає необхідність автоматизації саме операцій із надходження й вибуття товарів (а також у разі надання послуг з обліку надання таких послуг). Тобто програмний продукт повинен повністю забезпечувати можливість сформувати

рахунки, накладні, акти виконаних послуг тощо, тобто повний пакет документів, необхідний для оформлення операцій із реалізації товарів. Крім товарного обліку, програмний продукт повинен здійснювати облік та аналіз інформації в розрізі контрагента, кожного договору чи замовлення. Важливою функцією, якої іноді потребує власник торгівельного підприємства, є оформлення операцій із повернення товарів. І в разі тотальної фіскалізації розрахунків із контрагентами повинна бути можливість підключення реєстратора розрахункових операцій. З урахуванням можливості підключення ПРРО виникає необхідність його коректної синхронізації з програмою. Досвід початку 2021 року свідчить про те, що значна кількість програмних продуктів не коректно синхронізувалася з ПРРО, що створювало значні незручності, а інколи призводило до встановлення звичайного реєстратора розрахункових операцій;

2) у разі реалізації діяльності, пов'язаної з виконанням замовлень. Для автоматизації виникає необхідність створення можливості для постійного моніторингу замовлень: порядку, обсягів, форм і термінів оплати, їх термінів і способів виконання. Водночас аналітичний модуль виконання замовлень повинен забезпечувати можливість кореляції з модулем оплати праці для преміювання чи депреміювання виконавців замовлень, а отже, давати змогу аналізу за виконавцями;

3) складський модуль для аналізу товарних запасів у розрізі груп, підгруп товарних запасів та місць їх зберігання. За певних умов може бути потрібно наявність групування товарних запасів за характеристиками, якісними й кількісними. Звичайно, можна вручну реалізувати цю функцію шляхом правильного групування товарних запасів, проте можливість автоматизації такої функції власники, у яких є товари з різними технічними та якісними характеристиками, сприймаються досить позитивно. Крім зазначених можливостей, обов'язковим щодо обліку товарних запасів модулем повинен бути функціонал, спрямований на облік результатів інвентаризації: можливості оприбуткування чи списання або вирівнювання в разі пересортувань;

4) в умовах активізації інтернет-торгівлі, одночасних оптової й роздрібною торгівлі виникає необхідність обліку товарів за різними цінами залежно від джерела надходження замовлення чи обсягів реалізації, місця зберігання чи – придбання, а також у разі власного виробництва їх використання в господарському процесі виробництва. І хоча для багатьох власників мікробізнесу метод оцінювання запасів у бухгалтерському обліку нічого не говорить, можливість визначення хоча б одного з найбільш застосовуваних методів (ФІФО чи середньозваженої) обов'язково повинен бути передбаченим програмним продуктом;

5) невід'ємною складовою торгівельної діяльності, яку повинен охоплювати програмний продукт, є облік готівкових і безготівкових операцій. Інколи його потрібно реалізовувати в розрізі різних валют. Крім документального забезпечення цих процесів, зокрема можливості формування таких документів, як платіжні доручення, а також прибуткові й видаткові касові ордери, облік за звітами підзвітних осіб, тощо. За таких умов зручно, якщо відразу є можливість провадження обмежень в розрахунках готівкою і такі операції не є санкціонованими в разі бажання їх здійснити;

6) невід'ємною складовою торгівельної діяльності є модуль розрахунків як із дебіторами, так і з кредиторами, який дає змогу не тільки вести облік, а й аналізувати розрахунки за кожним окремим договором чи контрагентом. Додатковою опцією бажана реалізація можливості аналізу операцій за способом розрахунків, а також їх сортування за строками погашення й видами заборгованості;

7) невід'ємною складовою, що обов'язково повинен забезпечувати програмний продукт є облік розрахунків з оплати праці. Водночас у сучасних умовах не достатньо нарахування заробітної плати за посадовими окладами. Оскільки в мікробізнесі досить часто у власника виникає бажання встановити стимули, для того щоб працівники намагалися реалізувати якомога більше товарів, то програмний продукт повинен передбачати можливість як нарахування бонусних систем оплати праці, так і аналізу за кожним працівником,

у розрізі виконання ним своїх функцій. Крім того, необхідна можливість не лише нараховувати заробітну плату, а й оформляти її видачу. Зокрема, обов'язковою складовою в цьому елементі є податкова, що повинна забезпечувати правильне нарахування податків і зборів, а також соціальних пільг. Неабияку важливість має автоматичне формування всіх звітів щодо заробітної плати, та податків і зборів із неї;

8) додатковими опціями кожен підприємець хотів би бачити такі, як моніторинг обсягів доходів для їх неперевищення, синхронізація програмного продукту з інтернет-магазином тощо. Ураховуючи, що здебільшого, для неперевищення доходів можуть відкривати декілька ФОП на різних членів сім'ї, то виникає необхідність створення декількох робочих фірм і можливості легкого переходу між ними. Важливою вимогою власників бізнесу на сьогодні є можливість працювати з програмою онлайн або дистанційно й водночас відразу декільком користувачам. Особливої актуальності така вимога набула в умовах COVID-19. Досить важливою опцією для власників малого бізнесу є можливість придбання окремих опцій поступово, оскільки власники бізнесу іноді не готові викласти відразу всю суму за програмний продукт з усіма можливостями.

Особливу увагу потрібно звернути на те, що в умовах пандемії підходи до автоматизації істотно змінюються, тому що змінюються умови їх реалізації. А тому варто зупинитися на основних моментах такої автоматизації.

1 Широкого використання набувають саме хмарні технології, оскільки малий бізнес найбільш гнучкий до переходу в онлайн. Отже, усі бізнес-процеси легко (звичайно, умовно порівнюючи з великими компаніями), вивести в онлайн. А тому хмарні сервіси набувають значної актуальності саме для власників малого та мікробізнесу.

2 Високий попит на не просто програмні продукти, а продукти, що забезпечують маркетингові можливості, автоматизацію контекстної реклами, інтеграцію з інтернет-магазином тощо.

3 Створення умов, за яких будуть скорочуватися витрати робочого часу, а більшість функцій візьме на себе програмний продукт.

4 Можливість використання інформації в режимі реального часу.

Саме тому на сьогодні втрачає актуальність установлення лише бухгалтерських програмних продуктів, а виходить на перший план можливість установлення інформаційних систем, модульного плану з можливістю їх доповнення, тобто сучасних ERP-систем. Проте мікробізнес, на жаль, здебільшого не готовий до цього, а тому досить популярними залишаються програми спрощеного характеру.

Варто розглянути популярні на ринку продукти автоматизації бізнес-процесів саме для ФОП і мікробізнесу. Зокрема, перша програма «**ERP FOSS**» – це продукт, що дає змогу вести бухгалтерський облік і створює мінімальні можливості для управління через хмарне середовище. Ця програма забезпечує потреби документування типових бізнес-процесів, аналізу інформації за рухом товарних потоків, створення типових звітів та аналітичних реєстрів бухгалтерського обліку. Крім того, вона має базові можливості для аналізу доходів і витрат та спрямована на формування інформації про грошові потоки підприємства.

Однією зі значущих переваг цього програмного продукту є специфіка діяльності, для якої такий продукт найбільш придатний. Отже, вона найефективніша у сфері торгівлі й розрахунків із контрагентами. Крім того, серед істотних переваг цього продукту – можливість його синхронізації з програмним РРО. Можливість його використання для забезпечення інтернет торгівлі є також важливою для роботи мікробізнесу складовою, оскільки вона дає змогу не просто роздрукувати чек, а відправити його на пошту особі, яка зареєструвала покупку в Інтернеті. Характеризується зручністю та забезпечує економію витрат часу й коштів, що також дозволяє економити на працівниках складу, бухгалтерії та штрафних санкціях.

Іншим досить відомим програмним продуктом є система «**BOOKKEEPER**». Ця система дає змогу перевести бухгалтерію в онлайн-середовище та працювати з будь-якого робочого місця. Крім того, виробники продукту анонсують її не лише для мікробізнесу, а й для неприбуткового

сектору, що розширює аудиторію користувачів цією програмою. Програмний продукт «BOOKKEEPER» зручний і простий у використанні, але його функціонал майже обмежений бухгалтерськими функціями. Однією з переваг усе-таки є завершений обліковий цикл, що виконує програма, тобто від виписування первинного документа до подання звітності. BOOKKEEPER дає змогу створення декількох фізичних і юридичних осіб, а також розмежування прав доступу й забезпечення конфіденційності інформації серед користувачів. Програма позиціонована навіть для користувачів, які не мають знань у сфері бухгалтерського обліку або інформаційних технологій.

Зрозуміло, що цей продукт є простим, із певним рівнем функціональності, придатним для використання в різних операційних системах, проте гарантії щодо захищеності та безпеки викликають сумніви.

Ще одна програма – «**ПІДПРИЄМЕЦЬ 4**», що вже достатньо давно діє на вітчизняному ринку. Як і більшість програмних продуктів, вона дає змогу автоматизувати такі процеси, як виробництво й торгівля, а також грошові потоки підприємства. Перевагами продукту є можливість формування елементарних звітів як для ФОП, так і для мікропідприємств, а також автоматизація операцій із ПДВ. Формує звіти, що синхронізуються з М.Е.Дос та іншими сервісами подання звітності. Цей продукт добре синхронізується з інтернет магазинами. Відчутними перевагами є можливість роботи через мобільні пристрої й синхронізація з касовими апаратами, ПРРО, сканерами, принтерами етикеток і штрихкодів та оптимальність для ведення роботи із замовленнями.

Незважаючи на гарантування виробником надійності збереження даних, сервіс зазвичай потрібно розглядати досить критично з цієї точки зору. Але відчутною перевагою цього продукту є збереження інформації не в хмарному середовищі, а на жорсткому диску, що так само створює певний рівень безпечності доступу до даних. Продукт не потребує додаткової плати за оновлення та додаткових витрат на відміну від продуктів, створених у рамках 1С.

Серед таких продуктів можна виділити два основних: «1С: Торгівля для приватних підприємців» та «1С: Управління торгівлею для України». Перша з цих програм призначена саме для ведення обліку приватними підприємцями. Вона є ширшою за функціоналом, проте не такою гнучкою щодо її модифікації порівняно з попередніми. Програма має стандартні конфігурації й дає змогу функціонування в передбачених межах, містить у собі широкі можливості для автоматизації бізнес-процесів підприємця, особливо торгівлі та складського обліку. Взаємодія з клієнтами може бути автоматизованою як у розрізі замовлень, так і в розрізі кожного контрагента, що є досить зручним та функціональним, а отже, має ширші можливості для відображення операцій із грошовими коштами. Водночас програма може вести їх облік у розрізі різних валют і прив'язці ціни товару до конкретної валюти. Що є досить зручним та не потребує ручного коригування цін у разі зміни курсу валют. Звісно, зазначені програмні продукти більше спеціалізуються на торгівельних операціях, проте мають і такі важливі модулі, як облік кадрів та заробітної плати, дають змогу заповнення довідників за працівниками з усією необхідною інформацією, а також податкового обліку основних податків та зборів, пов'язаних з оплатою праці. Із використанням програми можна автоматично формувати книгу обліку доходів підприємства і єдиний звіт із ЄСВ та ПДФО.

Програма безпечна, оскільки її установлюють на ПК і всі бази даних доступні лише на ПК. Хоча в умовах пандемії виникла необхідність дистанційного використання програми, що також стало можливим. Програми автоматично оновлюється через Інтернет, проте виробники залишили за собою право розроблення нових її версій, установлення яких витратне для користувача. Недоліком програми є можливість її застосування підприємцями з незначними оборотами й вузьким колом видів діяльності. Крім того, програма, на жаль, не дає змоги обліку декількох ФОП.

Другий продукт фірми 1С порівняно з першим має низку ширших можливостей, а тому його можуть використовувати не лише ФОП, а й невеликі підприємства, особливо зі значущим асортиментом товарів і більшими

оборотами грошових коштів. Спеціалізацією «1С: Управління торгівлею для України» залишаються торгівельні підприємства, що здійснюють усі види торгівлі: оптову, роздрібну, посередницьку, комісійну, дропшипінг тощо. У цій програмі широко представлений модуль розрахунків як із дебіторами, так і з кредиторамі. Крім того, вона дає змогу проводити елементарні операції, пов'язані з управлінням торгівлею: планування, аналіз та контроль. Спеціалізація на торгівлю створює можливості аналітичного характеру у сфері товарообігу, аналізу запасів, товарних груп, їх вибуття через ефективну систему аналітичного обліку. Крім того, одна з управлінських функцій програми – аналіз цін, що є частиною можливостей управління й аналізу цінової політики підприємства.

Як і будь який інший програмний продукт компанії «1С» програма захищена від сторонніх осіб, дає змогу налаштовувати права доступу, ефективно взаємодіє з клієнт-банком, створює можливості для онлайн-торгівлі. Цей продукт має функцію як бухгалтерського, так і податкового обліку. Крім того, він дає змогу впровадження бонусної системи оплати праці залежно від ефективності роботи торгівельних представників компанії. Особливістю програми є те, що вона передбачає можливість переходу на новий рівень управління підприємством дрібним підприємцям.

«Укрсклад» та «Укрбланк» – два продукти автоматизації обліку, що на нашу думку, є найбільш простими щодо реалізованих у них функцій. Перший здійснює винятково найпростіший складський облік, а другий просто формує первинні документи. Водночас програми містять реєстри аналітичного обліку, але не спрямовані на створення будь-яких звітів. Перевагою звісно, є їх ціна, їх активують один раз, й оновлення безкоштовне. Призначені для сфери послуг або торгівлі, але для дуже малої кількості операцій. І не тому, що є обмеження кількості таких операцій, а тому, що за умови великих обсягів торгівлі складно сформулювати звітність та потрібно переводити діяльність на продуктивніші програми. Ці два програмні продукти дають змогу здійснювати первинний облік касових і банківських документів. Проте мають обмежені можливості

щодо обліку зарплати. Вони ефективні для використання підприємцями-фрілансерами, або тими для кого ФОП є допоміжним видом діяльності. Серед переваг – безпечність: їх установлюють на жорсткий диск. Зручні для використання на ноутбуці, але, на жаль, не доступні дистанційно.

Інший продукт – **«Інфо-підприємство»**. Програма нова й призначена для використання в магазинах. Теж досить проста, але платна. Так само орієнтована на торгівлю та не придатна для автоматизації складних виробничих процесів. Дає змогу вести облік грошових потоків, має модуль обліку оплати праці й забезпечує можливості первинного обліку торгівлі, зокрема і щодо ПДВ.

Продукт має певні гарантії безпеки, оскільки базу даних розміщують на ПК. Добре синхронізується з усім торгівельним обладнанням і може інтегруватися з ПРРО. Помітною перевагою продукту є функція ведення обліку за декількома фізичними та юридичними особами. Придатна для використання суб'єктами, які мають середні й великі обороти.

«Onebox» є конструктором, що можна налаштовувати під користувача, та формувати значну кількість звітів у системі. Проте програма повністю віртуальна й не надає гарантій щодо збереження інформації та безпеки даних. Вона має можливості й бази даних контрагентів, дає змогу здійснювати складський облік, облік за замовленнями, але все одно залишається винятково віртуальним продуктом.

Є низка продуктів, що забезпечують потребу саме в бухгалтерських і податкових звітах. Один із таких – **«iFin Супер-Звіт»**. Перевагою цього продукту є можливість формування та подання податкових звітів. Вона більше призначена для тих підприємців, які не хочуть долучатися до технічного прогресу, проте змушені подавати звітність в електронному вигляді. Незважаючи на те, що вона задовольняє потреби приватного підприємця в створенні первинного документа, веденні оперативного обліку товарів, навіть містить зарплатний модуль, її перевагою для більшості ФОП залишається можливість подання електронної звітності. Виробники передбачили безкоштовний пробний період. Проте, сформувавши інформацію щодо товарів,

зазвичай буде не доцільним тестування багатьох програмних продуктів, тому що супроводжуватиметься значними витратами часу. Істотною перевагою програми є можливість обміну електронними документами з контрагентами. Вона має зручний інтерфейс і приваблює своєю простотою у використанні. Проте є певні прогалини щодо вбезпечення. Вона є повністю онлайн-продуктом, тому бази даних зберігаються на невідомих серверах, що, на нашу думку, повинно турбувати підприємців. Цей продукт не можуть використовувати навіть ті підприємці, які мають найпростіший виробничий процес, що також зумовлює певні обмеження.

Ще один досить широкий відомий продукт – програмний продукт «**FLP.ua**», що є винятково простим варіантом автоматизації роботи ФОП на єдиному податку, які торгують товарами або послугами. Має зручний інтерфейс, модуль розрахунків та обліку грошових коштів, елементарні можливості для формування звітності ФОП на єдиному податку. Як і в попередній програмі, є безкоштовний пробний період. «**FLP.ua**» – продукт, що дає змогу формувати й відправляти електронну звітність і має розширений функціонал складського обліку. Якщо в користувача виникнуть проблеми, то можна зіштовхнутися з відсутністю сервісної підтримки розробників. А отже, перед використанням варто подумати, чи дійсно цей продукт такий цікавий і функціональний.

Програма «**Taxer**» є способом вирішення насамперед податкових проблем приватних підприємців на єдиному податку, але її можуть використовувати і підприємці на загальній системі оподаткування. Цей продукт так само орієнтований на суб'єктів господарювання, які провадять торгівельну діяльність. Він також дає змогу здійснювати облік ПДВ, руху товарів, розрахунків. Є можливість пробного періоду. Може бути використаним для формування податкової звітності без платних ключів, лише за наявності безкоштовних ЕЦП. Програма дає змогу оплачувати податки онлайн, має порівняно невисоку вартість і реалізує модуль оплати праці.

Тим, хто для обслуговування підприємницьких рахунків вибрав «Приватбанк», відкриваються можливості застосування «**Бухгалтерія Онлайн**

в Приват24». Продукт розроблений для зручності користувачів ПриватБанку, які провадять діяльність через «Приват 24 для бізнесу». Сам продукт підходить як для юридичних, так і для фізичних осіб. Функціонує онлайн і вбезпечує всі дані, що є в системі. Як і попередні продукти, переважно спрямований на торгівельні підприємства, реалізує функціонал з оплати праці й дає змогу вести онлайн податковий облік, сплачувати податки, надсилати звіти. Досить зручний, тому що можна працювати з будь-якого місця та гарантовано високий рівень безпеки. Зазвичай уся інформація зберігається на сервері ПриватБанку, а отже, фактично підприємець не може бути впевненим у цілковитій конфіденційності. Сервіс зручний, тому що всі податки зараховуються за актуальними реквізитами й завжди можна видрукувати підтвердження їх сплати, а також простий для розуміння. Головне, що останнім часом він набуває особливої популярності, оскільки не потрібно щось додатково скачувати та реалізовувати, сплачувати значні кошти й водночас одержувати на штрафні санкції.

Інший продукт порівняно новий, але вже популярний серед підприємців. Має досить просту назву «**Діловод**». Він є онлайн-сервісом, призначеним для ФОП не платників ПДВ, які займаються торгівельною діяльністю. Цей продукт надійніший у порівняно з багатьма іншими онлайн-сервісами, дає змогу не лише здійснювати первинний облік, а й створювати основні звіти підприємця. Він інтегрується з онлайн-банкінгом, можна одночасно працювати декільком користувачам. Є сервісом для автоматизації торгівельної діяльності, дає змогу обліку декількох суб'єктів господарювання, інтегрування з інтернет-магазинами та обліку в розрізі замовлень. Має можливість надання технічної допомоги в разі виникнення важливих технічних питань. Крім того, у програмі реалізовано можливість ведення декількох фірм і подання від них ключових звітів, зокрема ПДВ.

Ширші можливості має програма «**Торгсофт**», що на відміну від багатьох попередніх дає змогу автоматизувати не лише, торгівлю та складський облік, а й нескладні виробничі процеси. Водночас можна вести облік у розрізі різних напрямів діяльності. Тобто однією з істотних переваг є забезпечення облікового

процесу повного циклу від формування первинних документів до автоматичного складання звітності. Програма забезпечує облік грошових коштів. Крім бухгалтерського обліку, вона дає змогу управлінського обліку, зокрема аналізу прибутковості підприємства й витрат виробництва, а також забезпечує управлінський персонал базовою інформацією для ухвалення управлінських рішень. Крім того у програмі забезпечене ведення податкового обліку, особливо ПДВ та основних податків з оплати праці.

За багатьма параметрами нагадує «1С». Інтегрується з багатьма програмними продуктами, наприклад «М.Е.Дос». Дає змогу використання ПРРО, забезпечує належний рівень безпеки та захисту інформації щодо діяльності підприємства. Програму можна використовувати не лише на комп'ютерах, а й на планшетах чи смартфонах. Забезпечена технічними консультаціями та підтримкою.

Оскільки вона призначена для торгівлі, легко взаємодіє з різним торговельним обладнанням і може бути інтегрованою з інтернет-магазином. Дає змогу впроваджувати бонусні системи, політику знижок та ін. за всіх форм торгівлі. Крім того, у програмі передбачена можливість упровадження системи доступу до інформації з різними правами.

Здебільшого програму використовують магазини, аптеки й інші об'єкти оптової та роздрібної торгівлі. На жаль, у ній не реалізований податковий модуль, що спричиняє певні незручності в її користувачів. Це зумовлює придбання іншого програмного забезпечення.

Ураховуючи, що сьогодні на ринку з'являються й зникають різні програмні продукти, так і не знайшовши свого користувача, усі програми розглянути майже неможливо. Проте варто зазначити, що вони істотно полегшують здійснення бізнес процесів на малих і мікропідприємцях.

За останні роки, особливо в умовах COVID-19, з'явилася значна кількість продуктів автоматизації господарських процесів у ФОП, що не потребують установлення. Так звані «хмарні продукти» доступні з будь-якого місця й не передбачають постійних оновлень. Проте вони також мають низку значущих

недоліків порівняно з багатьма перевагами, що вони пропонують. Зокрема, до таких недоліків належать слабкий захист інформації, можливість доступу до неї третім особам, відсутність гарантій щодо її надійного збереження.

Отже, незважаючи на широкий асортимент продуктів автоматизації бізнес-процесів, для мікропідприємств найбільш затребуваними залишаються продукти, що дають змогу забезпечити документальне оформлення торгівельних операцій. Такий продукт власник вибирає з урахуванням його ключових потреб. Використання управлінських систем є більш бажаним для власників бізнесу, які планують перейти на новий рівень якісного управління, хочуть якісно систематизувати бізнес-процеси й бути конкурентоспроможними на ринку.

За всіх інших умов на вимогу забезпечення документування операцій власник бізнесу виходить з потреб економії, особливо щодо синхронізації з ПРРО та іншим обладнанням.

1.7 Нефінансова звітність: кластерні взаємозв'язки економічних категорій та причини їх виникнення

Відповідно до прийнятої у 2014 році Директиви 2014/95/ЄС [204] нефінансова звітність компаній має важливе значення у формуванні глобальної економіки та стратегій розвитку підприємств та держави в цілому. Висвітлення нефінансової інформації дає можливість підвищити прозорість сектору ведення бізнесу, лояльність суспільства та створити позитивний імідж та інвестиційну привабливість [87].

Проте для того, щоб ці трансформації якнайшвидше відбулись необхідно більш детально розібратись із взаємозв'язками нефінансової звітності з іншими економічними категоріями та проаналізувати що саме вплинуло(-ває) на формування понятійних кластерів.

За допомогою програмного забезпечення «VOSviewer», ми провели бібліометричний аналіз, взявши за основу перелік статей бази «Scopus», які були присвячені дослідженню нефінансової звітності (рис.1.24).

Досліджуючи поняття нефінансової звітності ми виявили 9 взаємозв'язаних між собою кластерів, які містять в собі 77 понять. З дослідження бачимо, що головними понятійними категоріями під час написання наукових статей на тему нефінансової звітності, виступають наступні дефініції: «нефінансова звітність», «інтегрована звітність», «корпоративна соціальна відповідальність», «фінансова звітність», «екологічна звітність» та «сталий розвиток» (рис.1.25).

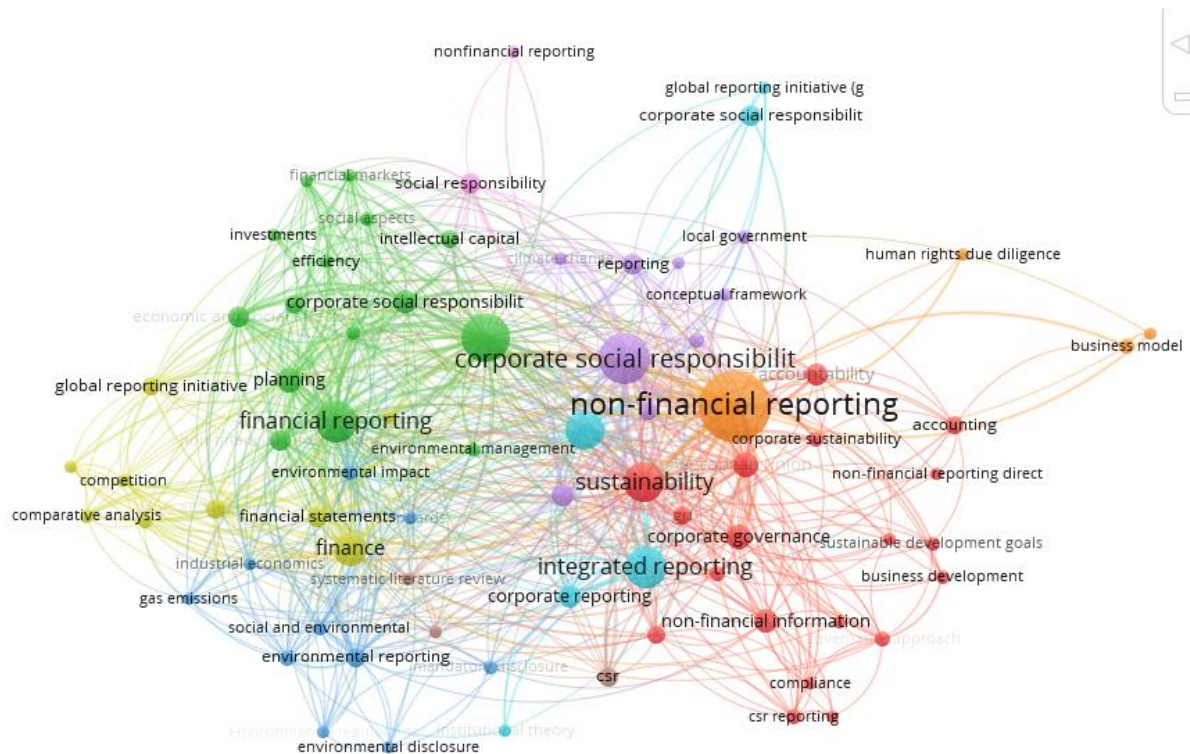


Рисунок 1.24 – Бібліометричний аналіз статей за ключовим поняттям «нефінансова звітність»

Всі вони мають між собою взаємозв'язок, адже за своєю сутністю є взаємозалежними, або ж взаємозамінними. До прикладу, найбільший кластер «нефінансова звітність» включає в себе поняття корпоративна соціальна відповідальність, інтегрована звітність, нефінансова інформація, бізнес-розвиток, фінансова звітність, інтелектуальний капітал, корпоративна звітність та звітність про сталий розвиток. Всі ці поняття є суміжними і «поглинаються» головною дефініцією «нефінансова звітність» (як першочергового поняття). Тобто,

досліджуючи поняття нефінансової звітності вчені, публікації яких є в базі Scopus, виявили взаємопов'язаність та взаємодоповнення цих понять, що сформувалися в ході детального вивчення структури, змісту та форм нефінансової звітності.

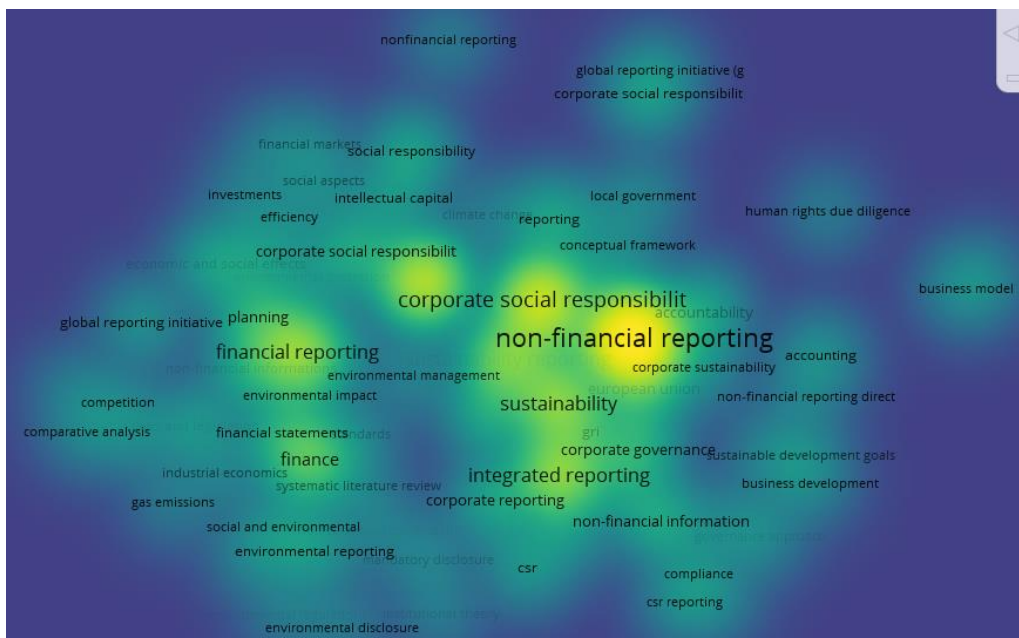


Рисунок 1.25 – Найбільш вживані поняття наукових статей на тему нефінансової звітності

З огляду на часовий проміжок досліджень (рис. 1.26) пік дослідження нефінансової звітності припадає на березень 2016 року. Про це свідчать і показники Google Trends (рис. 1.27).

Така зацікавленість виникла у зв'язку із тим, що у 2016 році впроваджувати звіти з використанням стандартів GRI почали великі державні підприємства [236].

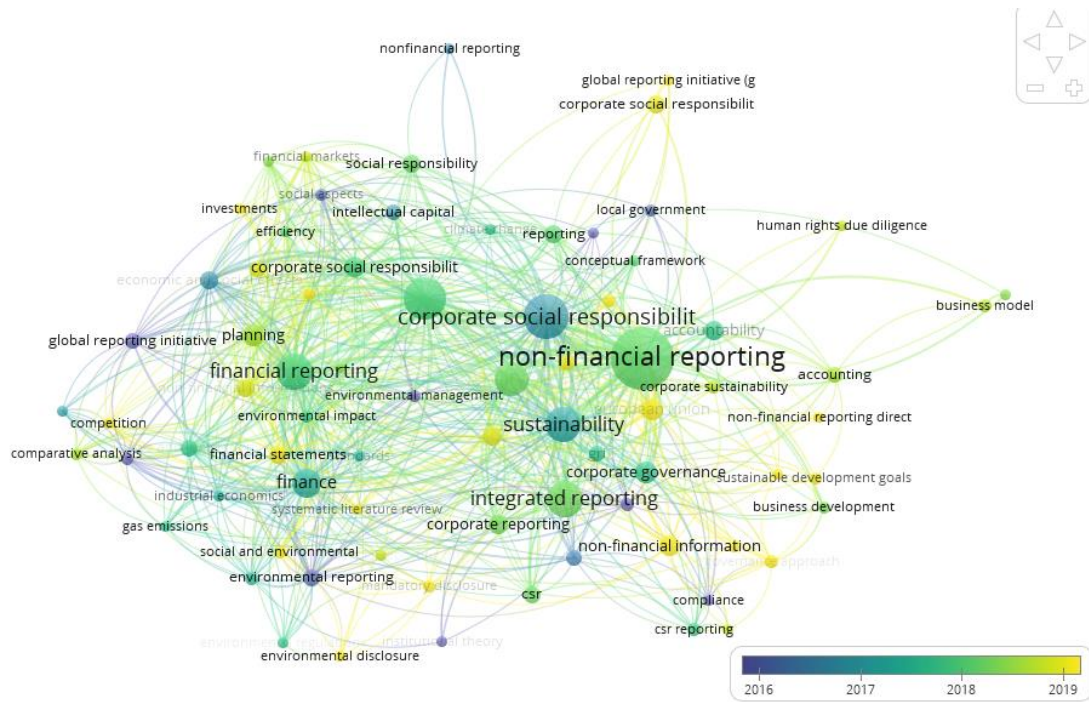


Рисунок 1.26 – Часові рамки дослідження поняття нефінансової звітності

Також було введено дві додаткові форми нефінансової звітності: звіт про управління та звіт КСВ. Це спровокувало вчених досліджувати процес формування нефінансових звітів великих підприємств та порівнювати їх з іншими формами звітів.



Рисунок 1.27 – Показник цитування в мережі Інтернет

Такий самий пік ми спостерігаємо і в 2019 році, який був спричинений розкриттям кращих практик у боротьбі із наслідками поширення SARS-CoV-2 у

нефінансовій звітності, як одному із інструментів комунікації та дозволило згенерувати додаткову нематеріальну цінність компанії/організації та сприяло загальному соціально-економічному розвитку компаній. І найвищого значення він досягає у березні-квітні 2021 року, коли популярності набули такі види нефінансової звітності як country-by-country reporting або звіт про платежі на користь держави [1]. Це змусило науковців звернути увагу на формування таких звітів та аналіз на відповідність їх законодавству ЄС.

З огляду на географічний бібліометричний аналіз (рис. 1.28) чітко можемо виділити 4 кластери.

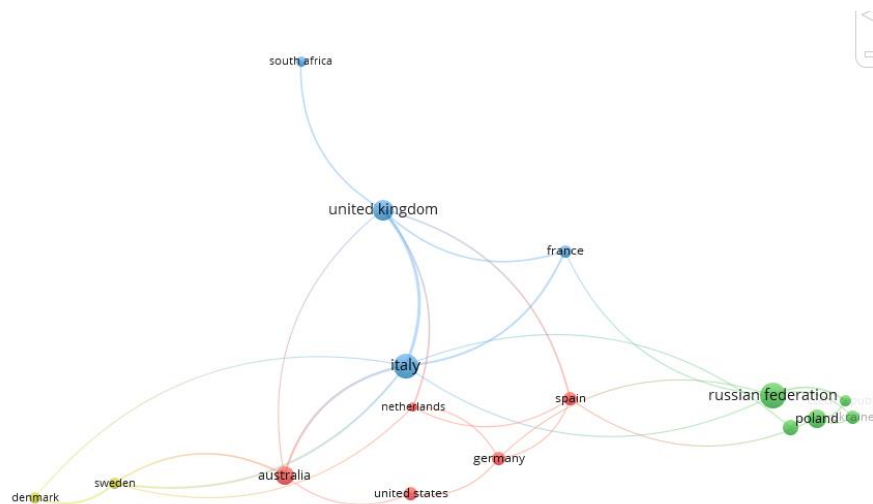


Рисунок 1.28 – Географія опублікованих статей про нефінансову звітність

В перший кластер увійшли наступні країни: Австралія, Німеччина, Нідерланди, Іспанія та США. В другий – Російська Федерація, Польща, Україна, Чехія та Румунія. Всі кластери є взаємозв'язаними, що свідчить про перейняття (або вивчення) досвіду однієї країни вченими із сусідніх країн (схожих за рівнем економічного розвитку) [89].

Часові межі дослідження зосереджені в діапазоні 2015-2021 рр. (рис. 1.29).

Найпершими поняття нефінансової звітності у 2015 році почали досліджувати шведські та датські вчені. Адже в цих країнах було започатковано складання та впорядковано подання звітів підприємств, що становлять суспільно важливий інтерес [244].

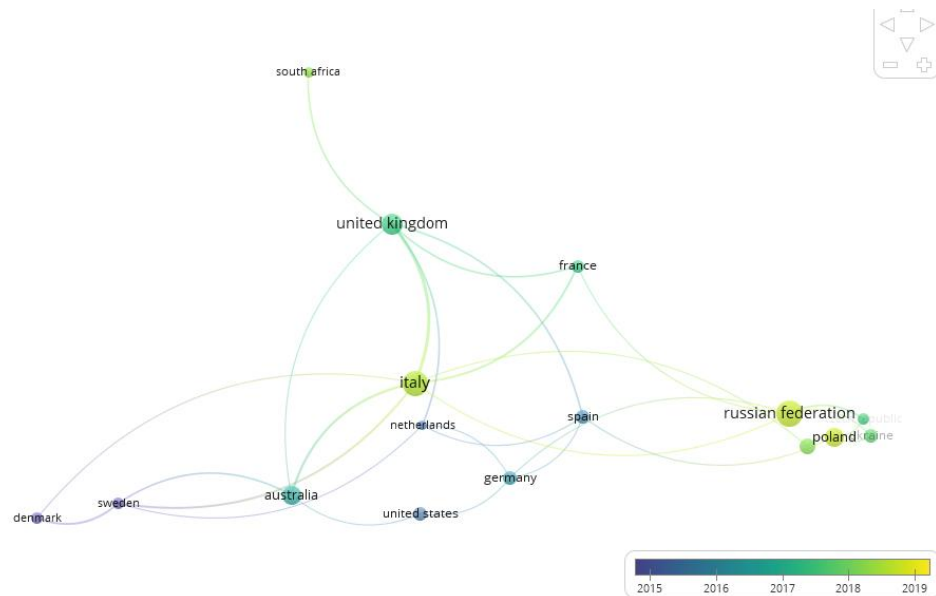


Рисунок 1.29 – Часові рамки дослідження поняття нефінансової звітності за географічною ознакою

В Данії з 1993 р. діє Закон про захист навколишнього середовища, за яким «найбільші забруднювачі» мають подавати екологічний звіт. В Швеції за національним законодавством щодо звітування (2009 р.) компанії державної власності зобов'язані оприлюднювати звіти щодо її екологічної, економічної та соціальної діяльності [161].

В Україні нефінансова звітність тільки закріплює свою позицію, адаптуючи під це нормативну базу та статuti підприємств. Проте дослідження трансформаційних процесів звітування соціально-відповідального бізнесу вже сьогодні впливають на прозорість та доступність звітності.

Через зростання уваги до нефінансової звітності серед науковців та соціально-відповідального бізнесу багато підприємств в найближчому майбутньому вийдуть на новий та якісний рівень висвітлення інформації та все більше стануть впроваджувати та формувати нові світові стандарти звітування. Адже бібліометричний аналіз показав, що нефінансова звітність - це спектрально широка категорія, яка має кластерні зв'язки з великою кількістю економічних явищ та понять. А основними причинами такої кластеризації є глобалізаційні процеси, політичні, екологічні та економічні явища, а також поступове

впровадження європейського законодавства в різних країнах. Саме завдяки цим процесам і виникла потреба і набула поширення у дослідженні та формуванні нефінансової звітності, трансформації якої ще потребують подальших вдосконалень та досліджень.

1.8 Удосконалення управлінської звітності транспортно-логістичної діяльності підприємства

В умовах традиційних підходів до формування обліково-аналітичного забезпечення підприємства основою для аналізу транспортно-логістичних процесів та загальних фінансових результатів діяльності, в тому числі і рівня транспортно-логістичного обслуговування, є переважно фінансова та статистична звітність підприємства.

Так, для задоволення інформаційних запитів підприємств використовують дані форм №1 «Звіт про фінансовий стан» («Баланс»), №2 «Звіт про сукупний дохід» («Звіт про фінансові результати»). Крім того, окремі показники можна також отримати з даних звітності для ведення статистики транспортних засобів, а саме:

- місячна звітність № 51-авто (місячна) «Звіт про перевезення вантажів та пасажирів автомобільним транспортом»;
- квартальна звітність № 31-авто (квартальна) «Звіт про перевезення автомобільним транспортом вантажів за видами вантажів та пасажирів за видами сполучення»;
- піврічна звітність № 51-пас «Обстеження фізичної особи- підприємця, що здійснює пасажирські автоперевезення на маршруті», № 51- вант «Обстеження фізичної особи підприємця, що здійснює вантажні автомобільні перевезення на комерційній основі»;
- місячна звітність про використання та запаси палива № 4-мп;
- річна звітність - № 2-тр (річна) «Звіт про роботу автотранспорту».

Проте необхідно відзначити, що така інформаційна база є досить розрізною, загальною та не надає можливості приймати ефективні управлінські рішення. Досить проблематичним це питання є для підприємств малого бізнесу, які формують більш укрупнені та спрощені форми звітності.

Звітність для цілей управління транспортною логістикою має забезпечувати керівників та управлінців різних рівнів релевантною інформацією та даними, які формуються системою бухгалтерського обліку.

За таких умов роль інформаційного базису на сьогодні може виконуватися саме управлінська звітність, яка здатна забезпечити прийняття найбільш виважених управлінських рішень, направлених на побудову раціональної транспортно-логістичної системи.

Концептуальним питанням яке необхідно визначити при формуванні управлінської звітності це визначення набору показників, які будуть висвітлюватися в звітності та в подальшому будуть об'єктом аналізу, контролю та управління.

Вважаємо, що показники мають відбиратися комбінованим підходом, тобто у звітності повинні застосовуватись як фінансові, так і нефінансові показники.

Сучасним та найбільш поширеним у зарубіжних країнах методом управління зі стратегічною направленістю є такий інструмент стратегічного менеджменту як збалансована система показників (з англ. Balanced Score Card).

Враховуючи суттєвий вплив саме транспортно-логістичної діяльності на загальні фінансово-економічні показники підприємства вважаємо за доцільне при формуванні управлінської обліку та звітності відштовхуватися від системи збалансованих показників. Подальше формування на їх базі управлінської звітності дасть змогу поєднати стратегічне управління та відповідне обліково-аналітичне забезпечення в розрізі ключових аспектів діяльності товариства.

Впровадження управлінської звітності транспортно-логістичної діяльності на базі BSC дозволить:

- чітко сформулювати стратегічну місію та цілі діяльності підприємства, а також окреслити оперативні цілі і тактичні дії, налагодити взаємозв'язок різних рівнів управління та підвищити їх ефективність;
- побудувати систему контролю за показниками ефективності транспортно-логістичної діяльності та їх наступний моніторинг задля вчасного реагування на їх зміни та причини виникнення;
- спрогнозувати, виявити та попередити можливі ризики та загрози;
- покращити нефінансові та фінансові показники діяльності підприємства, збільшити фінансові результати та вартість бізнесу;
- закріпити своє місце на ринку і в галузі, зміцнити конкурентні переваги, підвищити репутацію;
- покращити координацію та підвищити ініціативність і відповідальність працівників всіх рівнів підприємства;
- побудувати та адаптувати систему класичного бухгалтерського обліку та його аналітичної підсистеми до цілей управління зі стратегічною направленістю.

У той же час, форми управлінської звітності повинні не тільки містити дані в розрізі окремих показників, а і давати змогу відслідкувати їх взаємний вплив на досягнення стратегічних цілей розвитку товариства.

Інтегрування управлінської звітності як елементу обліково-аналітичного забезпечення в систему управління транспортною логістикою на основі зазначеного підходу потребує дотримання відповідного алгоритму (рис. 1.30).

Формування управлінської звітності транспортно-логістичної діяльності на підставі BSC для підприємства доцільно розпочати із формулювання головної цілі діяльності та загальної стратегії підприємства, а також визначення стратегічних перспектив, у межах яких буде здійснюватися конкретизація стратегічних цілей (рис. 1.31).



Рисунок 1.30 – Алгоритм складання управлінської звітності транспортно-логістичної діяльності підприємства. Джерело: Сформовано авторами



Рисунок 1.31 – Конкретизація цілі та загальної стратегії підприємства та перспектив в межах їх реалізації. Джерело: Сформовано авторами

Саме в розрізі цих перспектив та напрямків будуть формуватися блоки управлінської звітності транспортно-логістичної діяльності підприємства.

Стратегічні перспективи розвитку пропонуємо об'єднати в стратегічну карту цілей для моделювання зв'язків між цілями за допомогою стратегічних дій, яка буде слугувати додатком до управлінської звітності транспортно-логістичної діяльності.

Найскладнішим етапом формування управлінської звітності транспортно-логістичної діяльності на підставі BSC є правильний підбір показників, які слугуватимуть ключовими вимірниками рівня досягнення стратегічних цілей. Обрані показники транспортно-логістичної діяльності необхідно підібрати таким чином, щоб вони враховували цілі та завдання визначені на попередньому етапі.

Вважаємо, що вимірниками перспективи «Персонал» мають стати якісні та кількісні характеристики складу трудових ресурсів – відділу логістики, оскільки

він обслуговує процес транспортування, ефективність якого залежить від рівня кваліфікації, відповідальності та мотивації працівників.

Оскільки метою здійснення транспортної логістики є мінімізація транспортних витрат, вважаємо, що це досягається за допомогою ефективного управління технічними характеристиками транспортних засобів та їх роботи, аналізу елементів транспортних витрат, зокрема тих, що формують собівартість товарів та транспортних послуг. Тому для перспективи «Внутрішньо-виробничі процеси» вимірниками мають стати показники, що дадуть змогу проаналізувати собівартість транспортування та використання техніко-експлуатаційних можливостей транспортних засобів.

Враховуючи вплив взаємодії з клієнтами та постачальниками на можливість отримання доходу підприємства, вважаємо що ключовими показниками мають стати показники частки ринку та кількості нових постачальників.

Перспектива «Фінанси» системи BSC є результуючою та її рівень ефективності визначається взаємодією управління трьома вищеописаними проекціями, оскільки рішення направлені на дотримання визначених цілей та завдань перспектив транспортної логістики прямо пропорційно впливають на результат досягнення фінансових показників та стратегічних цілей.

Наступним кроком формування управлінської звітності є визначення необхідного обліково-аналітичного забезпечення, що слугуватиме інформаційною базою для розрахунку ключових індикаторів ефективності в межах кожної стратегічної проекції.

При цьому першочергово необхідно визначити взаємозв'язок структури показників фінансової, податкової, статистичної звітності зі структурою додаткових показників управлінської звітності. Це дасть змогу відокремити ті показники які відображається в системі обліку і визначити можливі напрямки адаптації обліку, зокрема, в частині посилення його аналітичності (табл. 1.31).

Таблиця 1.31 – Співвідношення стратегічних цілей, перспектив та показників управлінської звітності транспортно-логістичної діяльності підприємства та їх інформаційне забезпечення

Стратегічні цілі	Перспективи та показники управлінської звітності	Інформаційні джерела			
		Фінансовий облік	Управлінський облік	Дані відділу логістики (маркетинг)	Дані відділу кадрів
Фінанси					
Збільшення прибутку	Рентабельність активів	+	+		
	Маржа прибутку	+	+		
	Коефіцієнт оборотності активів	+	+		
Забезпечення необхідного рівня самофінансування	Коефіцієнт розрахункової платоспроможності	+	+		
	Власні оборотні кошти	+	+		
	Коефіцієнт фінансової стабільності	+	+		
Контрагенти					
Збереження та розширення клієнтської та постачальницької баз	Частка ринку		+	+	
	Кількість нових постачальників		+	+	
Внутрішньо-виробничі процеси					
Збільшення продуктивності ТЗ	Коефіцієнт завантаження ТЗ		+	+	
	Коефіцієнт використання пробігу ТЗ		+	+	
Аналіз собівартості транспортування	Змінні витрати на 1 км пробігу ТЗ	+	+		
	Постійні витрати на 1 годину роботи ТЗ		+	+	
Персонал					
Підвищення кваліфікації працівників	Частка персоналу відповідної кваліфікації		+		+
	Коефіцієнт використання робочого фонду		+	+	+
Підвищення лояльності персоналу	Коефіцієнт зміни середньої заробітної плати працівника	+	+		+

Джерело: Складено авторами

Так, для накопичення, аналізу, контролю та прийняття управлінських рішень необхідно систематизувати запропоновані нами показники кожної перспективи розвитку в єдиному документі – управлінському звіті, який пропонуємо назвати «Звіт за BSC». Так наповненням звіту стануть чотири перспективи, в межах кожної прописані стратегічні цілі. Водночас, для кожної цілі необхідно навести основні показники-вимірники та шифри до них, одиниці

вимірювання та цільове значення (тобто такий показник, який маємо досягти за рахунок реалізації тактичних дій), зазначені періоди (часові межі), протягом якого будуть заноситись та накопичуватись результативні показники. Також вважаємо важливим елементом звіту місце для приміток, оскільки під час аналізу та контролю необхідно фіксувати основні аспекти/фактори/причини, що впливають на рівень ключових показників для прийняття наступних управлінських рішень та коригування тактичних дій та оперативних планів.

Застосування вище наведених показників у стратегічному контексті дасть змогу спланувати витрати та визначити критичні показники стратегічних планів та знайти слабкі місця управлінських рішень, основні підконтрольні показники відповідно до стратегічних цілей підприємства, порівняти планові та фактичні значення підконтрольних показників з метою виявлення причин і наслідків таких відхилень, проаналізувати вплив відхилень на виконання стратегічних планів.

Загальна стратегічно орієнтована система управління потребує удосконалення оперативного управління, що забезпечується впровадженням додаткового обліково-аналітичного та документального забезпечення, що слугуватиме базою для збору та накопичення інформації, відповідних розрахунків, проведення аналізу та прийняття ефективних управлінських рішень. Запропонований алгоритм формування управлінської звітності транспортно-логістичної діяльності забезпечить управлінців покроковою інструкцією до наповнення та структури транспортно-логістичних звітів. Транспортно-логістична звітність дасть змогу контролювати хід виконання логістичних стратегій підприємства направлених на розвиток нових підходів до управління та моделювання логістичних процесів, ефективно координувати учасників логістичного процесу та мінімізувати витрати та підвищити ефективність логістичної діяльності підприємства в цілому

Перспективами подальшого дослідження в межах теми є розробка концептуальної моделі побудови системи рахунків управлінського обліку транспортно-логістичних витрат, детальних планів оперативних та тактичних дій для досягнення визначених стратегічних цілей в межах кожної перспективи,

а також формування додаткового інформаційного забезпечення, що дозволить ефективно здійснювати контроль і аналіз ключових показників та коригування дій.

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 [95].

У сучасних умовах господарювання виникає потреба у комплексній інформації про вплив рішень суб'єктів господарювання на можливості їх стійкого 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 [31].

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 торгову 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 витратоємкості, необхідно також знати про товарно-групову дохідність. Обчислення витратоємкості, 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 2.1.

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.

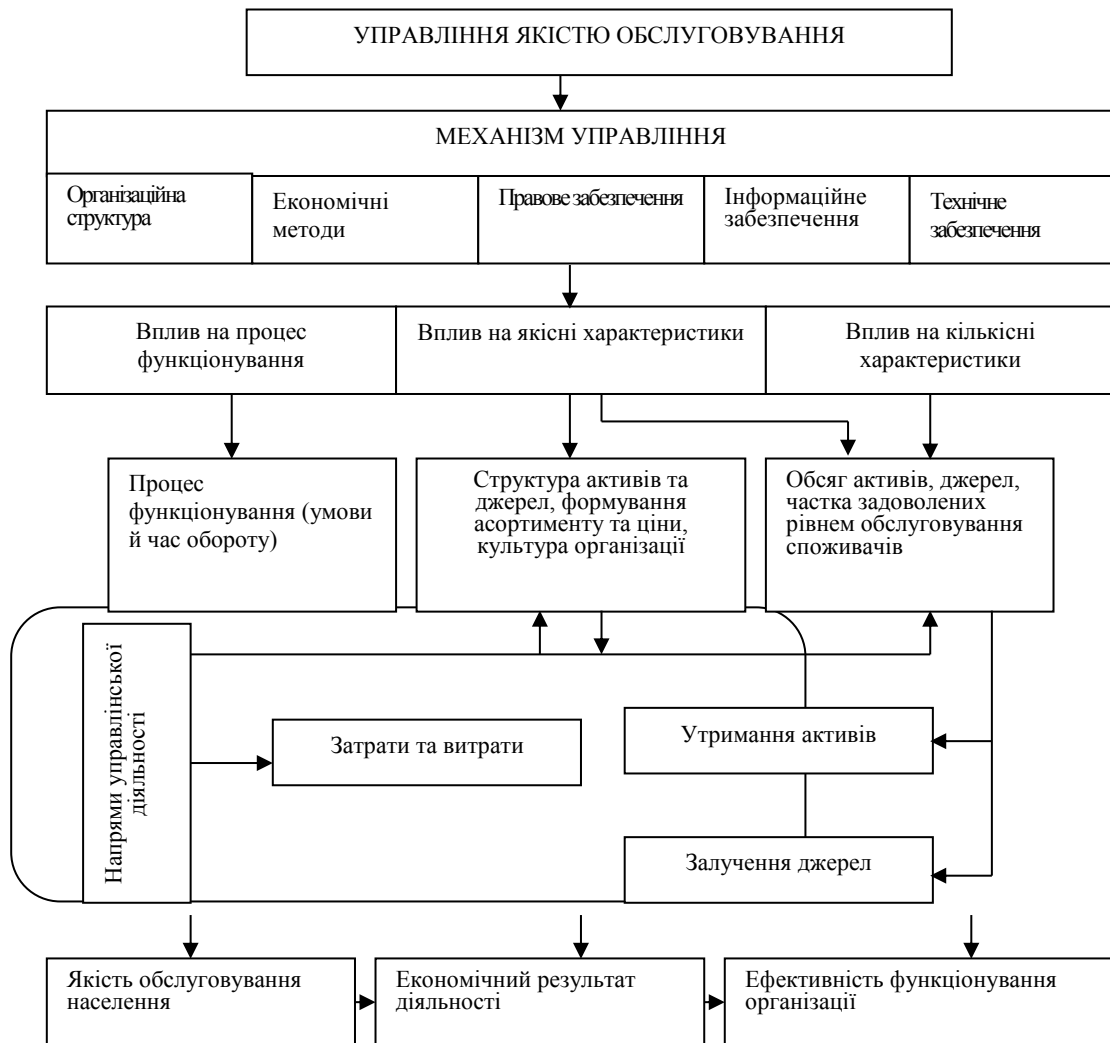


Рисунок 2.1 – Механізм оцінювання впливу якості обслуговування на загальні фінансові результати

Здебільшого даних про витрати, витратоємкість, 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 [128].

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 витратоємкими 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 [112]. Ці принципи зазначені в таблиці 2.1.

Як можна помітити з таблиці 2.1, 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.

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

Таблиця 2.1 – Принципи теорії пізнання, що безпосередньо пов'язані з економічним аналізом якості обслуговування [112]

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
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

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 витратоємкості реалізації товарів та послуг споживачам.

Вивчення витратоємкості 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 витратоємкості 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 витратоємкості 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 унеможливорює 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.

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 базиса, 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. 2.2).

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 2.2 – 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 установлення 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 [15, 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 [15, 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 [84, 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. 2.2).



Рисунок 2.2 – Система контролю за діяльністю на підприємстві [48, 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 [182, 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 з 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 [84, 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 [84, 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 [4].

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 [71, с. 521].

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 [5].

Ризик є невід'ємною частиною підприємницької діяльності, тому що істотно впливає на конкурентоспроможність підприємства як його складова [148].

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 [5].

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 [116].

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 [62, 119].

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 несвоєчасного 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 [116].

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. 2.3).

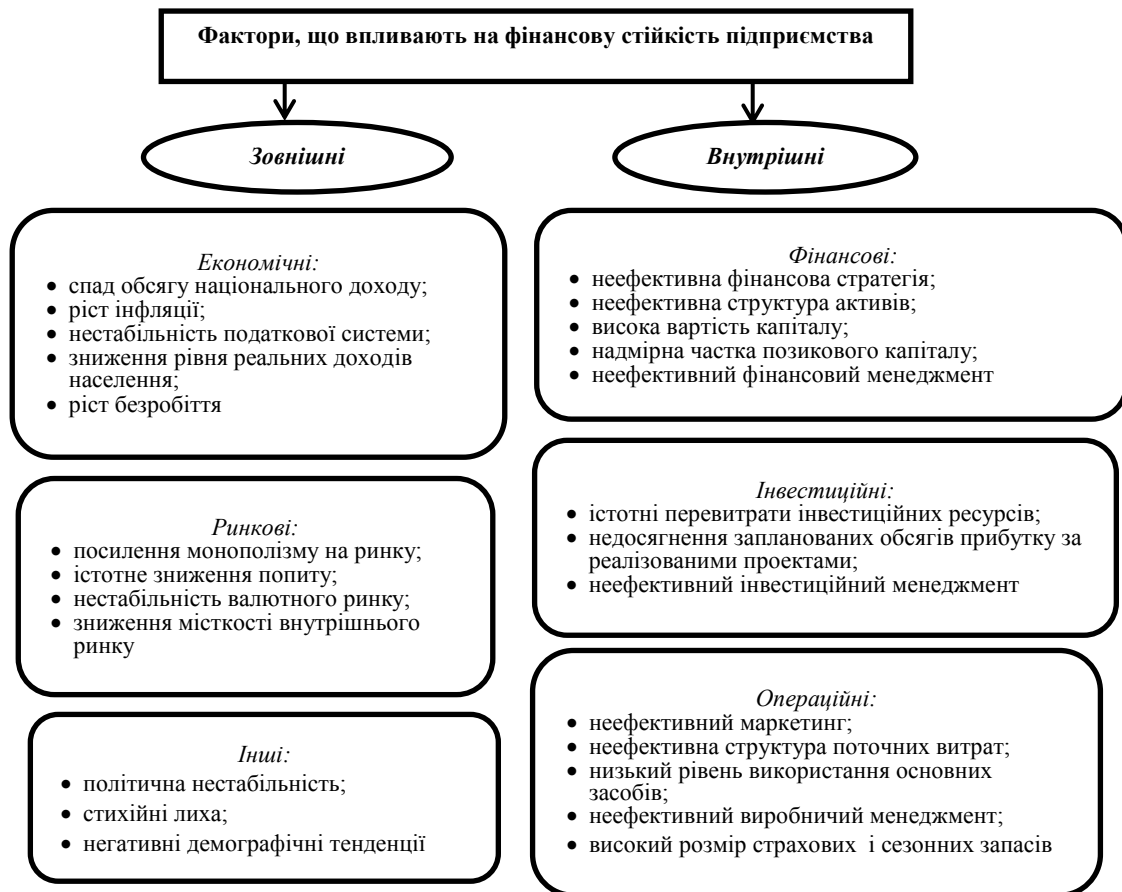


Рисунок 2.3 – Класифікація факторів, що впливають на фінансову стійкість підприємства [116, 174]

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 [108].

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.

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.

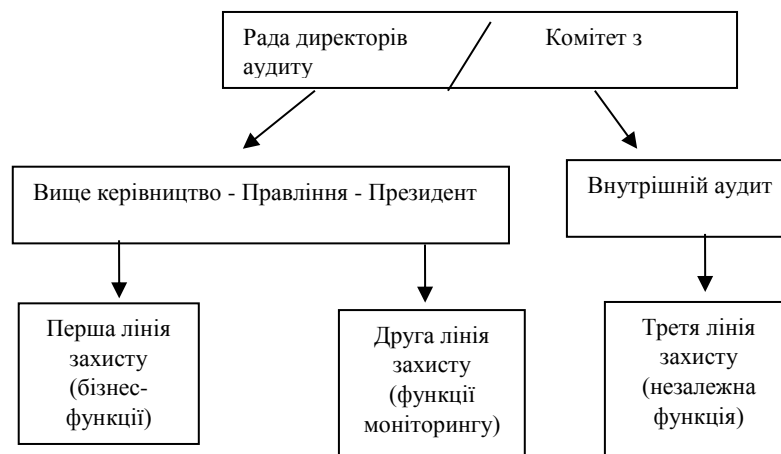


Рисунок 2.4 – Модель «трьох ліній захисту» [176]

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 ліній 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 [176].

Під час розроблення Карти 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 дестабілізуючі чинники. Для забезпечення економічної безпеки й можливості передбачення ризиків на підприємстві повинна бути розроблена система управління економічною безпекою підприємства загалом [62].

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 оціночно-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» [195].

М. В. Ретою, А. О. Івановою узагальнено такі методичні підходи до оцінювання рівня економічної безпеки підприємства [148].

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;

– визначені 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 [179].

Заслуговує на увагу підхід, запропонований В. І. Мунтіяном [179]. 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 [179].

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.

2.4 Блокчейн технології: стан та перспективи розвитку в Україні

Технологію блокчейн винайшли два вчені Стюарт Хабер і У. Скотт Сторнетта. В 1991 році вони створили програмне забезпечення для цифрових документів із мітками часу. Саме їх вважають основоположниками технології блокчейн [105]. Наприкінці 2008 року Сатоші Накамото опублікував технічний документ «Біткоїн: однорангова електронна готівкова система», в якому представив світу децентралізовану валюту – це було народження біткоїна, а також задля цього було запропоновано новий принцип реєстрації транзакцій - Блокчейн 1.0. На сьогодні вже існує третє покоління технології блокчейн, яке знаходиться ще в процесі розвитку, але вже ведеться активна робота над рішеннями, здатними зробити переворот в цій галузі.

На сьогодні ідея блокчейну полягає в тому, що він може бути застосований при підписанні складних угод, які в цілому формують так звані рахунки-фактури. Сутність такої ідеї полягає в автоматизованій системі розрахунків за послугами (наприклад сплати за доставку товару). При цьому будуть відслідковуватися всі попередні транзакції, а також буде створений цифровий ідентифікатор посвідчення особи. Через блокчейн формується спеціальна структура, яка проводить запис всіх операцій - блок транзакцій – та містить дані про транзакції, дерево їх хешів і заголовки з даними, які містять хеші попереднього блоку. Слід також зазначити, що кожен наступний блок підтверджує попередній. Для того щоб така транзакція мала статус «підтвердженої», її потрібно сформувавши в новий блок, разом з цим перевіривши її підпис та формат, а також необхідно здійснити контроль попередніх блоків. У такому випадку всі блоки стають в один ряд, формуючи цілісну систему транзакцій [248].

Світове поширення блокчейну значне. Його використовують такі країни, як: США, Німеччина, Франція, Естонія, Китай, Україна та ін. З розвитком блокчейну було створено Міжнародною організацією зі стандартизації (ISO) комітет щодо розробки міжнародних стандартів технології блокчейн.

США є однією із найбільш потужних країн даного процесу. Саме в цій країні розповсюджені основні біржові фонди, хедж-фонди та криптовалютні компанії, які використовують блокчейн. Крім того блокчейн використовується у фінансовому, земельному, військовому, політичному секторах та секторах нерухомості, у сфері промислового харчування, медицини, фармацевтичній та податковій діяльності. Правове регулювання здійснюється тут таким чином, що операції, пов'язані з платіжним засобом, перебувають під наглядом служби внутрішніх доходів, крім того основним регулятором є Державна комісія з цінних паперів та бірж [254].

Урядом Німеччини у 2019 р. було прийнято комплексну стратегію Blockchain, яка сприяє зменшенню ризиків, пов'язаних з впровадженням цієї технології.

В Естонії, яку на сьогодні вважають самою цифровою країною, вибудувана цифрова електронна інфраструктура за допомогою програми e-Estonia (сіть X-Road), а цілісність даних забезпечує технологія блокчейн. Вона має ряд цифрових функцій, а саме дає змогу голосувати, вести документацію у сфері медицини і проводити розрахунки онлайн, що пов'язані з податками. Регулювання тут здійснює фінансова поліція Естонії.

Уряд ОАЕ з IBM та ConsenSys проводить співпрацю щодо цифровізації, яка повинна бути впроваджена на території всієї держави. Переконавання цих компаній свідчать про те, що такий проект може спростувати думку щодо перевірки ідентифікаційних даних, а також дозволить оцифрувати й відслідковувати фінансову діяльність, сферу медичних послуг, а також інші різноманітні контракти [76].

Японію широко розповсюджує цифрові технології. В рамках стратегії “Безготівкове суспільство” в цій країні використовується правове регулювання,

яке дозволяє здійснювати криптовалютні розрахунки. Контроль за криптобіржами здійснюють державні органи, а віртуальні активи повинні бути в обов'язковому порядку зареєстровані в Агентстві фінансових послуг Японії.

Проте, за прогнозами PricewaterhouseCoopers, у 2021-2023 роках Китай займе лідируючу позицію.

Однією з країн, де цифрові технології носять зміст нейтрального характеру, є Великобританія. Блокчейн-технології тут не досить поширені, а нагляд за такими процесами здійснює Управління фінансового регулювання та нагляду. Дана ситуація спрямована на те, щоб уникнути використання цифрових технологій заради шахрайства, відмивання грошей чи загальним протидіям закону. Натомість Великобританія широко використовує блокчейн у сфері створення штучного інтелекту, а також вносить потужні наукові розробки в сучасні нанотехнології.

У світі блокчейн використовується переважно в бізнесі й великих компаніях. Більшість суб'єктів господарювання вивчають та впроваджують цифровізовані технології в процес управління не тільки фінансової діяльності, а й виробничої. На побутовому рівні блокчейн тісно пов'язаний з криптовалютами, і, в першу чергу, з найбільш відомою з них – біткоїн. Справді, блокчейн є технологічною основою криптовалют, але сфера його застосування набагато ширша. Технології блокчейну наразі можуть застосовуватися в будь-якій сфері. Наприклад у сфері нерухомості. Можна проводити в електронний спосіб купівлю-продаж нерухомості, таким чином всі необхідні дані про власників зберігаються та накопичуються, а процес укладання договорів - значно спрощується. Іншими словами, це дозволяє використовувати блокчейн як документальне свідчення або підтвердження передачі цифрових активів (біткойнів або іншої цифрової валюти). У сфері авторського права та особистих даних. Незмінність дозволяє використовувати блокчейн і як метод доказу відповідності процесів нормативним вимогам - запис усіх дій та отриманих результатів у ланцюжку блоків може бути аудиторським журналом для регулюючих органів [172].

Блокчейн може також використовуватися у галузі охорони здоров'я, медицини та фармацевтиці. Він застосовується для управління електронними медичними картами, ланцюжками поставок ліків, для боротьби з контрафактом, контролю за розподілом донорських органів, проведення клінічних та біомедичних досліджень, віддаленого моніторингу пацієнтів, покращення процедур страхування та виставлення рахунків, а також аналізу медичних даних.

Провідну роль відіграє цифровізація освітнього процесу. Якщо багато освітніх закладів перейдуть на прозору документацію (дипломи, академічні довідки тощо), використовуючи блокчейн або подібні захищені технології, шахраїв у цій сфері поменшає, а також можна буде позбутися ручних перевірок паперових документів, бо саме завдяки впровадженням штучного інтелекту буде проводитися автоматичний контроль паперів.

Цифровізація може бути застосована й у різних фінансових, банківських установах та підприємницькій діяльності. Якщо проаналізувати банківську діяльність, то банки служать для безпечного зберігання та передачі активів, що мають цінність. Блокчейн, захищений цифровим реєстром, може виконувати ці функції.

Міжнародні бухгалтерські корпорації, зокрема компанії “Великої четвірки”, досліджують питання щодо можливості застосування блокчейну в процесі ведення обліку та аудиту., при цьому діяльність самих бухгалтерів зміститься в напрямку формування облікової політики, правильної класифікації та інтерпретації події, а також застосування професійних суджень. Враховуючи це, представникам бізнесу може бути цікаві можливі напрями застосування блокчейну в бухгалтерському обліку, які дозволять знизити витрати на його ведення та збільшити цінність облікової інформації.

За даними дослідження Gartner, на стадію промислового впровадження у 2020 році перейшли 14% корпоративних блокчейн-проектів, тоді як у 2019 році ця частка становила лише 5%. Виходячи з цього, можна зробити висновок, що ріст корпоративного блокчейну набирає неабиякі обороти та поширення у більшості сфер діяльності [38]. За прогнозами Всесвітнього економічного

форуму у Давосі до 2027 року 10% світового ВВП буде зберігатися в мережах блокчейн.

На сьогодні Україна входить до 14 країн-лідерів, які використовують блокчейн-технології, а також до десятки країн, де ці технології використовуються на державному рівні, що є досить позитивним фактом.

Характерним явищем для України є те, що блокчейн найчастіше використовується у галузі високотехнологічних підприємств (Fintech), які конкурують з постачальниками традиційних послуг фінансового сектору економіки. Також на побутовому рівні блокчейн тісно пов'язаний з обігом криптовалют.

Розвиток цієї технології за даними Асоціації Блокчейн України (АБУ) бере початок у 2014 р. Сьогодні ж в блокчейн індустрії України існує вже близько ста компаній і проектів. Активна спільнота, яка включає компанії-засновники, приватних підприємців, експертів та ентузіастів галузі, налічує понад 350 учасників, кожного тижня відбувається захід присвячений питанням блокчейну та криптовалютам.

За даними АБУ у 2019 р. в Україні близько 200 криптокомпаній та блокчейн-компаній, з них 78% компаній орієнтовані як на український, так і на світовий ринки, 16% лише на зовнішні ринки і лише одна компанія виключно на український ринок [237].

Асоціація займається питаннями координації та здійсненням проектів для розвитку індустрії та підвищення рівня освіченості широкої аудиторії в розумінні технології блокчейну та природи криптовалюти.

Серед перших пілотних проектів з використанням цієї технології можна відмітити: електронні земельні аукціони, робота Державного земельного кадастру, Державного реєстру речових прав на нерухоме майно та Система електронної торгівлі арештованим майном (СЕТАМ).

Вперше цю технологію в Україні у 2015 р. було введено через впровадження децентралізованої електронної системи аукціонів державного майна E-Auction 3.0. Метою даної платформи є підтримка некорумпованого,

прозорого процесу приватизації державної та регіональної власності, землі та підприємств. Так, ключовим моментом реалізації якої стало підписання КМУ Меморандуму про розвиток державних електронних аукціонів на Blockchain.

Вже у 2016 р. в Україні відбувся перший у світ аукціон блокчейн: Фонд держмайна розпочав продаж держмайна через електронну торгову систему OpenMarket. Кожний бажаючий через цю технологію може перевірити хронологію подій, які відбувалися під час аукціону.

У 2019 р. цей проект було визнано одним з найкращих на вітчизняному ринку Fintech за останнє десятиріччя. У 2021 р. Україна зробила велику ставку на активізацію крипто валюти, що відповідно передбачає і розвиток даної технології, було ухвалено Закон про легалізацію та регулювання біткоіну.

У 2021 р. Таскомбанк і фінтех-компанія Bitt запустили пілотний проект електронних грошей на блокчейні Stellar, щоб проаналізувати потенціал використання технології блокчейн при випуску електронної гривні. Проект реалізується під контролем НБУ та за підтримкою Міністерства цифрової трансформації і передбачає використання електронних грошей для програмованих виплат заробітної плати працівникам ДП «Дія», р2р-розрахунків та розрахунків з мерчантами.

За очікуванням Закон про платіжні послуги, який регулюватиме обіг цифрових грошей та майбутній випуск цифрової валюти під егідою Нацбанку, набуде чинності у 2022 році.

Важливим фактором становлення та використання блокчейн-технологій в Україні може стати аналіз популярності пошукових запитів користувачів за цією темою в мережі Інтернет (рис. 2.5).



Рисунок 2.5 – Порівняння кількості пошукових запитів за темами «криптовалюта» та «блокчейн» за період 2004-2022 рр. Джерело: згенеровано авторами за допомогою сервісу Google Trends

Так, нами було проведено аналіз двох пошукових запитів – «криптовалюта» та «блокчейн». Якщо порівнювати між собою ці поняття, то з рис. 1 бачимо, що спочатку зароджувалася та досліджувалася в Україні криптовалюта, а потім уже з’являється популярність до технологій блокчейну.

Слід відмітити, що інтерес українців до криптовалюти постає з початком 2000-х років. Так, за даними сервісу Google Trends, станом на 1 січня 2004 року показник популярності пошукових запитів категорії «криптовалюта» в мережі Інтернет становив за 100-бальною шкалою – 41 бал. Це свідчить про те, що рівень інтересу населення до цифрових грошей почав стрімко зростати. Подальші роки були обумовлені спадом популярності криптовалюти – до 2017 року нею майже ніхто не цікавився. Але з середини 2017 року криптовалюта знову набирає обертів в Україні – і це не дивно, адже саме в цей час набуває розвитку сфера цифровізованих технологій та електронної валюти. Найбільш стрімко розвивалася криптовалюта в жовтні 2021 року – тут популярність сягає максимального значення – 100 балів, що майже в 2,5 разів більше ніж в 2004 році.

Українці є одними із найзапекліших користувачів криптовалют у світі, посідаючи четверте місце у рейтингу Global Crypto Adoption Index, складеному компанією Chainalysis. Щорічно українці отримують та відправляють

криптовалюту на \$8 млрд, а обсяг транзакцій із нею за один день становить близько \$150 млн, перевищуючи обсяг міжбанківських обмінів у фіатній валюті.

Наперекір цьому, саме технологія блокчейн є не зовсім популярною та мало застосованою. Україна тільки починає розвиток своїх цифрових технологій. Проте з поширенням електронних грошей, рівень обізнаності населення в сфері блокчейну починає зростати, та, ймовірно, що Україна буде розвиватися та застосовувати технологію блокчейн уже в найближчі роки більш активно. Отже, за результатами проведеного аналізу можна зробити висновок про підвищення зацікавленості до цієї теми в останній час, що, маємо сподівання, вплине і на активізації процесу використання самої технології.

В поданій нижче таблиці наведено основні сильні та слабкі сторони застосування блокчейну в різних сферах, а також охарактеризували його потенційні можливості та загрози.

Таблиця 2.2 SWOT-аналіз використання блокчейн-технологій в управлінській діяльності різних сфер України

Сильні сторони	Слабкі сторони	Можливості	Загрози
- спрощення процесу управління інформацією; - публічність та прозорість; - висока захищеність від хакерських атак; - можливість зекономити час та потенційні ресурси; - висока цифровізація отримання (надання) різноманітних послуг	- відсутність єдиної стандартизованої системи щодо блокчейн-технологій; - відсутність кваліфікованого персоналу; - недосконалість законодавства та нормативних актів; - неможливість впровадити цифровізоване управління даними через слабкий зв'язок та часті перебої мережі Інтернет по Україні.	- впровадження блокчейн-технологій зможе змінити підходи до управлінської діяльності (наприклад спростити документообіг); - високорівневе програмування та штучний інтелект передбачатиме те, що управлінські рішення будуть застосовуватися переважно без втручання людей, тобто автоматично	- через брак досвіду та єдиного підходу досягти бажаного результату буде надто непросто; - також не є виключенням хакерські атаки. Блокчейн-технології хоч і проходять шифрування та кодування, але вірогідність взлому присутня.

Джерело: побудовано на основі загальнодоступної інформації та її безпосереднього аналізу

Якщо зосередити увагу саме на управлінській діяльності різних галузей, то, безумовно, блокчейн може змінити та спростити ситуацію з документообігом, реєстрацією та передачею активів, веденням облікових даних та, взагалі, може спростувати стандартні «ручні» підходи в цілому, втручання людей буде мінімізовано.

Проте, існує ряд недоліків та можливих загроз. Справа в тому, що в світі не існує стандартизованих підходів щодо цифровізованих технологій блокчейну, а в Україні думка, щодо такої діяльності тільки починає досліджуватися і є малоефективною. Для того, щоб Україна повністю або частково застосувала свої цифровізовані технології, знадобиться дуже багато часу. Основним недоліком такого прояву є нестача кваліфікованого персоналу в цій сфері, відсутність чітких законодавчих розмежувань щодо блокчейну та, найголовніше, відсутність високоякісного Інтернет-покриття. Так, безперечно, високорозвинені міста України зможуть застосовувати ці технології, але інші населені пункти (райони, міста з меншим економічним значенням, територіальні громади, села тощо) не мають високоякісного швидкого Інтернету.

Таким чином, подальше використання блокчейн технологій для нашої країни дозволить забезпечити стрімке зростання економіки, підвищення рівня соціального життя, вирішення різноманітних проблем та ін. Проте, щоб повномірно користуватись можливостями блокчейну, необхідно внести зміни до законодавства України.

2.5 Сутність категорії облікових парадоксів

Образи суб'єктів господарювання у свідомості внутрішніх і зовнішніх користувачів можна вважати ознакою обліку. Парадокс – це протилежне звичайному явище або предмет, що суперечить загальноприйнятим правилам і нормам [50]. Парадокс бухгалтерської інформації полягає у суперечливості даних, які складають фінансову звітність, що значно ускладнює її інтерпретацію.

Парадоксом має бути низка протиріч, з такою діяльністю управлінського персоналу у звітності та прийнятті рішень. Розуміючи парадокси як основу, джерела всіх наступних міркувань призводять до того, що парадокси часто плутають з причинами.

• В. Соколов у своїх наукових працях висвітлив такі парадокси облікової інформації:

- наявність прибутку без грошей;
- наявність грошей без прибутку;
- змінилися активи балансу, а баланс прибутку залишився незмінним;
- сума зміненого прибутку із незмінними активами;
- фактично понесені збитки, але показані прибутки;
- певна сума може бути як витратами, так і прибутками;
- один і той самий об'єкт можна віднести як до покриття, так і до оборотних активів;
- залишки не дорівнюють фактичній наявності;
- прибуток з моменту створення до припинення діяльності суб'єкта господарювання не повинен дорівнювати кількості прибутку, отриманого за кожний звітний період;
- звітність відображає факти, які вже мали місце в минулому, а сенс обліку полягає в тому, що користувачі інформації повинні приймати управлінські рішення в майбутньому [63].

Отже, парадокс облікової інформації передбачає оцінку прозорості та відповідності бухгалтерських операцій фактичної наявності чи відсутності об'єктів обліку, що викликає певні розбіжності та сумніви та не дозволяє приймати об'єктивні управлінські рішення..

Формування парадоксів облікової інформації зумовлено багатьма причинами, які слід враховувати під час прийняття управлінських рішень. Більшість парадоксів виникає через розбіжності в трактуванні кількох важливих категорій через економічні та бухгалтерські призми. До таких категорій належать доходи та витрати, різниця між якими сформує прибуток або збиток.

За спотворення прибуткової чи видаткової частини неможливо отримати достовірний результат господарської діяльності.

Найчастіше на підприємствах можна спостерігати парадокс наявності прибутку за відсутності готівки або навпаки. Перший випадок можна пояснити невизнанням доходу при надходженні коштів за попередній продаж продукції, товарів, послуг, у разі відсутності погашення дебіторської заборгованості покупцем або замовником, а надходження готівки відстрочується до дати погашення дебіторської заборгованості.

Парадоксальність попередньої ситуації, наявність грошей і відсутність прибутку простежується у разі продажу товарів, робіт, послуг нижче собівартості, отримання кредитів на погашній основі, резервування потенційних витрат, віднесення майбутніх витрат на звітний період і більше.

Парадокси, засновані на невідповідності збільшення вартості майна підприємства та прибутку за рахунок розміру господарської діяльності з отримання товарів, виконаних робіт, послуг на умовах продовження оплати, безоплатного надходження, переоцінки активів, заборгованості перед учасниками за нараховані дивіденди тощо.

Такі загальні показники суб'єкта господарювання, як прибуток, збиток, вартість інформаційних активів, є маніпулятивними за характером формування в процесі прийняття управлінських рішень. Безвідповідальне розуміння з керівництвом особливостей формування бухгалтерської інформації, створеної помилковими судами про взаємозалежність таких категорій: прибуток, грошові кошти, вартість активів.

Парадокси облікової інформації можна поділити на дві групи: залежно від характеру впливу на обліковий процес і залежно від повноти висвітлення. За характером впливу на облікові процеси можна виділити парадокси з позитивними та негативними ефектами. Позитивним впливом парадоксів на облікові процеси є генерація інноваційних підходів до вирішення проблемних аспектів, а також оптимізація існуючих процесів з урахуванням специфіки керівного складу підприємства для покращення ситуації. Негативні ефекти,

навпаки, іноді призводять до неминучих наслідків, таких як викривлення бухгалтерських даних, що, в свою чергу, впливає на подання всіх видів звітності, в тому числі управлінської..

Залежно від повноти висвітлення парадокси можна класифікувати за впливом на інформацію в цілому та про об'єкти обліку. Вплив на інформацію, загалом, виражається в спотворенні облікових даних, що впливає на подальшу діяльність підприємства в цілому, наприклад, у звітності відображаються факти, що мали місце в минулому, а сенс обліку полягає в тому, що інформація користувачі приймають управлінські рішення в майбутньому. Щодо впливу на інформацію щодо окремих об'єктів обліку, то його можна розділити на доходи, витрати та фінансові резерви; активи; щодо зобов'язань та застави; відносно власного капіталу.

Парадокси облікової інформації можна розділити на каталізатори та інгібітори, які в кінцевому підсумку призводять до відповідних змін. Тригерами парадоксів облікової інформації є процеси та явища, які передують прискоренню обробки інформації через мотиватори. Мотиватори – це стимули для вирішення проблемних аспектів і заповнення або оновлення інформаційних прогалин для подальших успішних управлінських рішень. Процес фасилітації, викликаний попередніми діями, є останнім кроком на шляху компанії до позитивних змін. Вона спрямована на процес колективного прийняття рішень, що значно покращить економічний стан організації. Метод фасилітації є відносно новим і широко поширеним серед розвинених країн завдяки ряду його переваг, таких як:

- оперативність і швидкість прийняття управлінських рішень та делегування відповідальності та завдань;
- модернізація механізмів шляхом генерації нових ідей під специфіку діяльності суб'єкта господарювання;
- швидке реагування та адаптація до змін внутрішнього та зовнішнього середовища;
- трансформаційні процеси переходу на вищий рівень ринку, підвищення конкурентоспроможності;

- з'ясування розумового потенціалу працівників [83].

Слід зазначити, що парадокси перетворення облікової інформації в управлінську в більшості випадків негативні. Їх можна охарактеризувати як інгібітори. Парадоксальні інформаційні інгібітори – це процеси та явища, які уповільнюють процес модифікації облікових даних, продуктом яких є фрустратори. Фрустратори - це бар'єри у вигляді викривлення і пошкодження індикаторів.

Маніпулятивними за характером формування при прийнятті управлінських рішень є такі узагальнюючі показники діяльності суб'єкта господарювання, як прибуток, збиток, вартість інформаційних активів. Припустимо, що управлінський персонал погано розуміє особливості формування облікової інформації. У цьому випадку створюються неточні судження про взаємозалежність таких категорій: прибуток, грошові кошти, вартість активів. На перших етапах прийняття управлінського рішення, а саме пошуку інформації про стан господарюючого суб'єкта, керівництву слід враховувати наступні твердження:

- розмір прибутку не обов'язково залежить від припливу та відтоку активів;
- вивчення відмінностей між збільшенням активів суб'єкта господарювання та розміром прибутку необхідно за будь-яких обставин.

Наявність парадоксів бухгалтерського обліку визначає кількість правил, яких управлінський персонал повинен дотримуватися при використанні облікових даних як основи для подальшого прийняття рішень:

- враховувати парадокси облікової інформації у разі її використання як первинного джерела даних про стан економічного суб'єкта в процесі прийняття управлінських рішень;
- розрахувати якість облікової інформації для вміння точно й неупереджено оцінити отриману інформацію;
- сформувати похідний масив інформації, який буде базуватися на даних бухгалтерського обліку, з урахуванням обраної методології обліку та переліку

ознак дотримання облікової політики, що може суттєво змінити вектор якості інформації;

- перевіряти та контролювати достовірність облікової інформації за первинними документами.

Крім того, бухгалтерська інформація повинна відповідати таким основним вимогам: чітке позиціонування суспільної важливості; повне представлення інтелектуального потенціалу компанії системою бухгалтерського обліку та фінансової звітності; врахування соціальних, екологічних та етичних аспектів компаній як важливих критеріїв їх загальної ефективності; врахування динаміки економічного чинника при розробці підходів до оцінки об'єктів обліку.

На основі досліджень і загалом виявлено, що основною проблемою є очевидний дисбаланс теорії бухгалтерського обліку з етапами економічного, технологічного та інформаційного розвитку соціально-економічного середовища. Проблемою належного управління підприємством є непослідовність, яку можна вирішити лише при розробці нової парадигми бухгалтерського обліку на основі розробки концепції інтегрованої звітності, яка давала б вичерпне уявлення про стан та перспективи суб'єкта господарювання. Врахування виділених парадів облікової інформації дозволяють забезпечити більш об'єктивне уявлення про діяльність підприємств у сучасних умовах.

2.6 Визначення суттєвості в бухгалтерському обліку та аудиті

Концепція суттєвості в фінансовій звітності згадується в Міжнародному стандарті фінансової звітності (МСФЗ) 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності». Метою цього МСФЗ – забезпечити, щоб перша фінансова звітність суб'єкта господарювання, складена за МСФЗ, та його проміжна фінансова звітність за частину періоду, охопленого цією фінансовою звітністю, містили високоякісну інформацію, яка: є прозорою для користувачів і порівняною в усіх відображених періодах; забезпечує прийнятну відправну

точку для обліку за Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ); та витрати на її отримання не перевищують вигоди для користувачів.

Цей МСФЗ застосовується, коли суб'єкт господарювання вперше застосовує МСФЗ. Він не застосовується, коли, наприклад, суб'єкт господарювання: припиняє подання фінансової звітності згідно з національними вимогами, якщо раніше він подавав також інший комплект фінансової звітності, яка містила чітке та беззастережне твердження про відповідність МСФЗ; подавав фінансову звітність у попередньому році згідно з національними вимогами і ця фінансова звітність містила чітке та беззастережне твердження про відповідність МСФЗ; подавав фінансову звітність у попередньому році, яка містила чітке та беззастережне твердження про відповідність МСФЗ, навіть якщо аудитори висловили умовно-позитивну думку в своєму аудиторському висновку про цю фінансову звітність. Цей МСФЗ не застосовується до змін в облікових політиках, зроблених суб'єктом господарювання, який уже застосовує МСФЗ [1].

Користувачами фінансової звітності здатні самостійно оцінити фінансовий стан у суб'єкта господарювання. Але істотно перекручена фінансова звітність може призвести до неправильних висновків про стан суб'єкта господарювання. Але виникає питання щодо визначення поняття суттєвості.

У статті 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» визначені основні принципи ведення бухгалтерського обліку, але визначення принципу суттєвості в ньому не наведено. Про принцип суттєвості, а саме визначення суттєвої інформації наводиться в пункті 3 НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», суттєва інформація – інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності. Суттєвість інформації визначається відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності та керівництвом підприємства.

Але в національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку визначення терміну «суттєвість» та критеріїв суттєвості практично не виписані. Виходить, що суттєвість показує поріг або точку відліку, яку повинна мати

інформація щоб бути корисною власнику, потенційним користувачам, а це фізичні та юридичні особи, яким необхідна інформація про діяльність підприємства для прийняття рішень.

Згідно з роз'ясненнями Міністерства фінансів, суттєвість – це характеристики облікової інформації, які визначають її здатність впливати на рішення користувачів фінансової звітності. Міністерством фінансів зазначається, що питання суттєвості не визначено нормативно-правовими актами. Суб'єктом господарювання самостійно встановлюється суттєвість окремих господарських операцій та об'єктів обліку з урахуванням особливостей діяльності суб'єкта господарювання та необхідності виконання своїх функцій та досягнення результатів, що розкривається в наказі про облікову політику самого суб'єкта господарювання. Суттєвість облікової інформації може бути задана не лише кількісними критеріями, але й якісними ознаками, значимими для її користувачів. У фінансовій звітності суб'єкта господарювання має бути розкрита вся суттєва інформація.

Інформація за статтями, яка не відповідає критеріям і ознакам суттєвості, включаються у статті, призначені для розкриття інших складових класифікаційної групи: активів; зобов'язань; доходів та витрат; інших показників, які виділяються у фінансовій звітності.

З наведеної інформації очевидно, що суттєвість інформації визначається: відповідними національними НП(С)БО та/або МСФО; керівництвом суб'єкта господарювання. Це ж саме дублюється в листі Міністерства фінансів від 27.08.13 р. № 31-08410-07-10/25152. Тобто встановити самостійно критерії суттєвості окремих господарських операцій і об'єктів обліку з урахуванням особливостей своєї діяльності підприємство має право, якщо вони не закріплені бухгалтерськими нормативами. Розкривають їх у Наказі про облікову політику суб'єкта господарювання. Об'єкти суттєвості в бухгалтерському обліку представлені на рис. 2.6 [185].



Рисунок 2.6 – Об'єкти суттєвості в бухгалтерському обліку [7]

Критерій суттєвості для «підприємства загалом» надає можливість використовувати спрощену систему бухгалтерського обліку і подавати скорочену за показниками фінансову звітність. Для цього треба вписатися в рамки суб'єкта малого підприємництва.

Кількісні критерії суттєвості інформації про господарські операції та події встановлюють залежно від обраної бази. Якими їх бачить Міністерство фінансів (табл. 2.3) [185].

Для кожного зі звітів фінансової звітності обирають окрему базу визначення кількісних критеріїв та якісних ознак суттєвості статей фінансової звітності і діапазон кількісних критеріїв (табл. 2.4) [7].

При складанні фінансових звітів суб'єкти господарювання можуть визначати склад статей, за якими розкривається інформація. Виняток становлять випадки, коли така інформація була в попередньому звітному періоді. Вважаємо, що не буде порушенням вказувати у фінансовій звітності усі передбачені в ній рядки (у тому числі й ті, що не містять показників), а за відсутності даних ставити в них прочерки в паперовому вигляді і не заповнювати – в електронному.

Таблиця 2.3 Кількісні критерії суттєвості інформації про господарські операції та події

Об'єкти суттєвості	Діапазон (у % від бази)	База для визначення кількісного критерію суттєвості інформації
1. Господарські операції та події, пов'язані зі зміною у складі активів, зобов'язань, власного капіталу підприємства	До 3 %	Вартість відповідно всіх активів або всіх зобов'язань, або власного капіталу
2. Господарські операції та події щодо доходів і витрат	До 2 %	Сума чистого прибутку (збитку)
	До 0,2 %	Загальна сума доходів підприємства або загальна сума витрат
		Найбільша за значенням класифікаційна група доходів та витрат відповідно. Наприклад, чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)
3. Вартісні відхилення при проведенні переоцінки або зменшенні корисності необоротних активів	До 10 %	Справедлива вартість активу
4. Визначення подібності активів	До 10 %	Справедлива вартість об'єктів обміну
5. Визначення звітного сегмента при розкритті інформації про сегменти	До 10 %	Відповідно чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) або фінансовий результат сегмента, або активи усіх сегментів підприємства
6. Інші господарські операції та події	Не більше 5 %	Критерії та ознаки суттєвості визначаються виходячи з потреб користувачів, економічної доцільності з урахуванням: - обсягів діяльності підприємства; - характеру впливу об'єкта обліку на рішення користувачів; - інших якісних чинників, які можуть впливати на визначення порога суттєвості

Таблиця 2.4 – Кількісні критерії суттєвості для статей фінансової звітності

Об'єкти суттєвості	Діапазон (у % від бази)	База для визначення кількісного критерію суттєвості
1. Для статей Балансу	До 5 %	Сума підсумку Балансу
	До 15 %	Підсумок класу активів, власного капіталу або зобов'язань
2. Для статей Звіту про фінансові результати	До 5 %	Сума чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)
	До 25 %	Сума фінансового результату від операційної діяльності
3. Для статей Звіту про рух грошових коштів	До 5 %	Сума чистого руху грошових коштів від операційної діяльності
4. Для статей Звіту про власний капітал	До 5 %	Розмір власного капіталу підприємства

При складанні фінансової звітності можна додавати статті зі збереженням їх назви і коду рядка з переліку додаткових статей. Проте це можливо, якщо стаття відповідає таким критеріям: інформація є суттєвою; оцінка статті може бути достовірно визначена [185].

Розглянемо ситуації використання суттєвості інформації в НП(С)БО та інших нормативних документів бухгалтерського обліку (табл. 2.5) [185].

Таблиця 2.5 – Приклади використання суттєвості в нормативах бухгалтерського обліку

Норма документа	Випадки застосування суттєвості
Зміни в облікових оцінках	
<u>П. 21 П(С)БО 6</u> <u>«Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»</u>	У примітках до фінансових звітів підприємство зобов'язане розкривати зміст і суму змін в облікових оцінках, які мають суттєвий вплив на поточний період або, як очікується, суттєво впливатимуть на майбутні періоди
Основні засоби (ОЗ)	
<u>П.п. 5.2 П(С)БО 7</u> <u>«Основні засоби»</u>	Підприємство може встановлювати вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів
<i>Бухгалтерські нормативні документи не встановлюють мінімальну або максимальну планку малоцінності. Суб'єкт господарювання сам вирішує, предмети з якою первісною вартістю вважати малоцінними. Тобто критерій розмежування ґрунтується на суттєвості вартості відповідних необоротних активів (НА). Якщо з позиції суб'єкта господарювання НА не суттєві за вартістю, їх відносять до малоцінних й амортизують за спеціальними методами: 50 % / 50 % або 100 %.</i>	
<u>П. 23 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку ОЗ від 30.09.03 р. № 561</u>	Кожна частина об'єкта ОЗ, вартість якої суттєва стосовно первісної та/або балансової вартості об'єкта, може амортизуватися окремо. З цією метою розподіляють первісно визнану суму щодо об'єкта ОЗ на його суттєві частини.
<u>П. 24 Методичних рекомендацій № 561</u>	Строк корисного використання та метод амортизації суттєвої частини об'єкта ОЗ можуть бути такими ж, як строк корисної експлуатації та метод амортизації іншої суттєвої частини цього ж об'єкта.
<u>П. 16 П(С)БО 7, п.п. 2.7.1 Методичних рекомендацій № 635</u>	Підприємство може переоцінювати об'єкт ОЗ, якщо його залишкова вартість суттєво відрізняється від справедливої вартості на дату балансу. Переоцінка ОЗ тієї групи, об'єкти якої вже зазнали переоцінки, надалі має проводитися з такою регулярністю, щоб їх залишкова вартість на дату балансу суттєво не відрізнялася від справедливої вартості.

Продовження табл. 2.5

Норма документа	Випадки застосування суттєвості
	<p><i>Порогом суттєвості для проведення переоцінки або відображення зменшення корисності об'єктів ОЗ п. 34 Методичних рекомендацій № 561 пропонує приймати величину, що дорівнює:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - 1 % чистого прибутку (збитку) підприємства; <p><i>або</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - 10-відсотковому відхиленню залишкової вартості об'єктів ОЗ від їх справедливої вартості.
<p><u>П. 29 Методичних рекомендацій № 561</u></p>	<p>Рішення про характер і ознаки виконаних робіт з поліпшення об'єкта ОЗ приймає керівник підприємства з урахуванням результатів аналізу існуючої ситуації та суттєвості витрат</p>
	<p><i>Тобто підприємство самостійно визначає, на що спрямовані роботи:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - на підвищення техніко-економічних можливостей (модернізація, добудова, реконструкція) об'єкта, що приведе у майбутньому до збільшення економічних вигод або - для підтримання об'єкта в придатному для використання стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання. Для прийняття такого рішення керівник ураховує результати аналізу існуючої ситуації на суттєвість понесених витрат. Орієнтиром тут виступає поріг суттєвості, який зафіксований у наказі про облікову політику.
Нематеріальні активи (НМА)	
<p><u>П. 20 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», п.п. 2.7.2 Методичних рекомендацій № 635</u></p>	<p>Переоцінка НМА тієї групи, об'єкти якої вже зазнали переоцінки, надалі має проводитися з такою регулярністю, щоб їх залишкова вартість на дату балансу суттєво не відрізнялася від справедливої вартості.</p>
<p><u>П.п. 37.7 П(С)БО 8</u></p>	<p>У примітках до фінансової звітності наводять:</p> <ul style="list-style-type: none"> - склад НМА, інформація про які є суттєвою; - їх балансову вартість та - строк корисного використання, що залишився.
Зменшення корисності активів	
<p><u>П.п. 6 і 17 П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів»</u></p>	<p>Про зменшення/відновлення корисності активів можуть свідчити, зокрема, такі ознаки:</p> <ul style="list-style-type: none"> - суттєве зменшення/збільшення ринкової вартості активу протягом звітного періоду; - суттєві негативні/позитивні зміни в технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, у якому діє підприємство, що відбулися протягом звітного періоду - збільшення/зменшення протягом звітного періоду ринкових ставок відсотка або інших ринкових ставок доходу від інвестицій, яке може вплинути на ставку дисконту і суттєво зменшити/збільшити суму очікуваного відшкодування активу; - суттєві зміни способу використання активу протягом звітного періоду або такі очікувані зміни в наступному періоді, які негативно/позитивно вплинуть на діяльність підприємства.

Продовження таблиці 2.5

Норма документа	Випадки застосування суттєвості
П. 20 П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів»	Суму очікуваного відшкодування активу неможливо визначити, якщо теперішня вартість майбутніх грошових надходжень від цього активу суттєво відрізняється від чистої вартості його реалізації та якщо актив самостійно не генерує надходження грошових коштів від його використання.
П. 28 П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів»	У примітках до фінансової звітності розкривають інформацію про визнані втрати від зменшення корисності або вигоди від відновлення корисності окремого активу або групи активів, яка генерує грошові потоки, якщо вони є суттєвими.
Інформація за сегментами	
П.п. 7.2 П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами»	Підприємство самостійно визначає ступінь деталізації географічних регіонів виходячи з необхідності розкриття суттєвої інформації.
П. 11 П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами»	Сегмент, який не відповідає зазначеним у п. 9 П(С)БО 29 критеріям, може бути визнаний звітним сегментом, якщо цей сегмент має важливе значення для підприємства загалом (забезпечує діяльність інших сегментів тощо) і інформація про нього є суттєвою.
Біологічні активи (БА)	
П.п. 26.3 П(С)БО 30 «Біологічні активи»	У примітках до фінансової звітності проводять інформацію про методи і суттєві припущення, що застосовані при визначенні справедливої вартості кожної групи сільськогосподарської продукції та кожної групи БА.
Фінансові витрати	
П. 3 П(С)БО 31 «Фінансові витрати»	Кваліфікаційний актив – актив, який обов’язково потребує суттєвого часу для його створення
<i>Суттєвим</i> Міністерство фінансів пропонує вважати час, який становить більше ніж 3 місяці (див. п. 1.6 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку фінансових витрат від 01.11.10 р. № 1300 , листи Мінфіну від 01.06.06 р. № 31-34000-10-5/11601 і від 16.02.11 р. № 31-34020-07-16/4220).	
П. 11 П(С)БО 31	Капіталізація фінансових витрат призупиняється на період, у якому на суттєвий час зупинилось виконання робіт зі створення кваліфікаційного активу.
Інвестиційна нерухомість (ІН)	
П.п. 35.1 П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість»	У примітках до фінансової звітності розкривають методи та суттєві припущення, що застосовані при визначенні справедливої вартості ІН.

Дослідивши суттєвість з точки зору бухгалтерського обліку та фінансової звітності зазначимо, що: суттєвою вважають інформацію, відсутність якої у фінансовій звітності може вплинути на прийняття рішення користувачами такої

звітності; суттєвість облікової інформації може бути задана не лише кількісними критеріями, але й якісними характеристиками, значимими для користувачів фінансової звітності; суттєвість інформації визначається НП(С)БО, іншими нормативно-правовими актами; для кожного з фінансових звітів обирають окрему базу визначення кількісних критеріїв і якісних ознак суттєвості статей; інформацію за «несуттєвими» статтями включають у статті, які розкривають інші складові класифікаційної групи активів, зобов'язань, доходів та витрат, інших показників, які виділяються у фінансовій звітності; якщо національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності не визначено критерії суттєвості інформації про господарські операції або статті фінансової звітності, суб'єкт господарювання має право самостійно встановити такі критерії зазначивши в Наказі про облікову політику.

В аудиторській, же, практиці саме оцінка суттєвості є предметом професійного судження аудитора. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг Міжнародної федерації бухгалтерів, не містять конкретної методики визначення рівня суттєвості. Вони лише надають рекомендації, які повинен враховувати аудитор, коли приймає рішення щодо суттєвості.

Згідно з Міжнародним стандартом аудиту 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» метою аудиту є підвищення довіри користувачів до фінансової звітності. Це досягається через висловлення аудиторської думки, чи складена фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування. При цьому використовуються формулювання «справедливо й достовірно відображає» або «відображає достовірно в усіх суттєвих аспектах», які є еквівалентними термінами. Аудит, проведений згідно з МСА та відповідними етичними вимогами, надає аудитору можливість формулювати таку думку.

Для обґрунтування аудиторської думки МСА 200 (§5) вимагають від них отримати обґрунтовану впевненість у тому, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства чи помилки. МСА 200 (§6) пояснює, що виявлені аудитором викривлення, в тому числі пропуски, вважаються суттєвими, якщо можна обґрунтовано очікувати, що вони, індивідуально або в сукупності, впливатимуть на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансової звітності. Судження про суттєвість здійснюються з огляду на супутні обставини; на них впливає розуміння аудитором потреб користувачів фінансової звітності у фінансовій інформації, а також величина або характер викривлення чи їхнє поєднання. В аудиторській думці йдеться про фінансову звітність у цілому, тому аудитор не несе відповідальності за виявлення викривлень, які не є суттєвими для фінансової звітності у цілому.

Таким чином, поняття суттєвості є основоположним для цілей аудиту.

Суттєвість необхідно урахувувати під час виконання аудиту аудитор має оновлювати та змінювати загальну стратегію і план аудиту в разі потреби протягом періоду аудиту (МСА 300 §A15).

Хоча суттєвість спочатку визначається на етапі планування, аудитори повинні бути уважними, оскільки під час аудиту можуть змінитися обставини або деякі з результатів перевірки. Це означає, що початкові оцінки суттєвості мають бути переоцінені.

У концептуальних основах фінансового звітування поняття суттєвості часто розглядається у контексті підготовки та подання фінансової звітності. Хоча концептуальні основи фінансового звітування і можуть розглядати суттєвість, використовуючи різну термінологію, зазвичай у них йдеться про викривлення, включаючи пропуски які вважаються суттєвими, якщо обґрунтовано очікується, що вони, окремо або в сукупності, можуть вплинути на економічні рішення користувачів, які приймаються на основі фінансової звітності. Судження щодо суттєвості здійснюється з урахуванням супутніх обставин і залежать від розміру або характеру викривлення, або їх поєднання; та судження щодо питань, які є

суттєвими для користувачів фінансової звітності, здійснюється на основі розуміння загальних потреб у фінансовій інформації користувачів як групи. Можливий вплив викривлень на окремих користувачів, потреби яких можуть значно відрізнятися, не розглядається (МСА 320).

У МСА 320 §9 зазначається, що суттєвість для виконання аудиторських процедур (performance materiality) означає суму або суми, визначені аудитором на рівні, нижчому від суттєвості для фінансової звітності в цілому, для того, щоб знизити до прийнятно низького рівня ймовірність того, що сукупність не виправлених та не виявлених викривлень перевищить розмір суттєвості для фінансової звітності в цілому. Якщо це застосовно, суттєвість для виконання аудиторських процедур також стосується суми або сум, визначених аудитором у розмірі, нижчому від рівня (рівнів) суттєвості для окремих класів операцій, залишків рахунків та розкриття інформації.

Можливо це результат того, що принцип суттєвості – це насамперед фінансова звітність, а не процедура аудиту. Виходячи з цього в кожна країна може самостійно тлумачити поняття суттєвості. Проте важливо, щоб аудитори в процесі проведення аудиту спирались на будь-яке тлумачення суттєвості в аудиті.

Кожний суб'єкт аудиторської діяльності повинен мати власні внутрішні стандарти (методику), за допомогою яких проводиться оцінка суттєвості під час здійснення аудиторської перевірки. Така методика буде своєрідною власною розробкою і втілюватиме накопичений практичний досвід роботи. Оцінка суттєвості відбувається на всіх етапах проведення аудиту, починаючи з етапу укладання договору і завершуючи етапом проведення заключних процедур – формування аудиторської думки.

Проте Міжнародні стандарти аудиту надають лише ключові терміни та визначення щодо суттєвості в контексті аудиту, якими повинні керуватися аудитори, а саме: помилки, які можуть впливати на рішення користувачів фінансової звітності; судження, зважаючи на обставини, враховуючи розмір і

характер викривлень; ці рішення ґрунтуються на загальних потребах користувачів.

Аудитор в процесі планування аудиторської перевірки повинен задокументувати: суттєвість; оцінку викривлень; обґрунтування суттєвості та оцінки викривлень.

Конкретної методики до встановлення суттєвості у жодному МСА не регламентовано, але на практиці він складається з наступних кроків: вибір відповідного показника; визначення рівня (як правило, відсотка) цього показника; обґрунтування вибору.

В практичній діяльності перед аудитором постає задача, як встановити конкретний рівень суттєвості для окремих статей звітності, класів операцій або розкриття інформації.

У МСА 320 §A4 зазначається низка чинників, що можуть вплинути на ідентифікацію відповідного показника. Це передбачає розгляд: елементів фінансової звітності суб'єкта господарювання; наявність статей, на яких будуть зосереджувати увагу користувачі фінансової звітності; характер суб'єкта господарювання, галузь та економічне середовище, в якому працює суб'єкт господарювання; структура власності та способи фінансування.

Відповідно МСА 320 §A5 надається приклад контрольних показників, які можуть бути прийнятними в залежності від умов діяльності суб'єкта господарювання: прибуток до оподаткування, сукупний дохід, валовий прибуток і сукупні витрати, сукупний капітал або вартість чистих активів.

У суб'єкта господарювання, який займається комерційною діяльністю, саме прибуток до оподаткування може бути основним показником для визначення рівня суттєвості. Якщо ж цей показник є нестабільним, то як приклад наводиться валовий прибуток або сукупний дохід, можуть бути більш доречними.

Використання того чи іншого показника для визначення суттєвості необхідно аналізувати за попередні періоди, інформацію щодо фінансових результатів і фінансового стану за поточний період та поточну дату, а також бюджети та прогнози на поточний період з урахуванням значних змін в умовах

діяльності суб'єкта господарювання та відповідних змін по галузі або економічного середовища, в яких функціонує суб'єкт господарювання. Наприклад, у випадку, якщо на початковій стадії суттєвість на рівні фінансової звітності в цілому для певного суб'єкта господарювання визначається виходячи з відсотка прибутку до оподаткування від операцій, що продовжуються, обставини, які спричиняють виняткове зменшення або збільшення такого прибутку, можуть привести аудитора до висновку, що суттєвість на рівні фінансової звітності в цілому можна більш точно визначити, використовуючи показник нормалізованого прибутку до оподаткування від операцій, що продовжуються, на основі результатів минулих періодів (МСА 320).

Необхідно зауважити, що однаковий показник не можна застосовувати для всіх суб'єктів господарювання. Аудитору необхідно застосовувати своє професійне судження, визначаючи відповідний показник, яке повинно складатися не тільки зі знань МСА але практичного досвіду, причому не тільки свого, адже аудитори повинні постійно самовдосконалюватися, беручи участь у вебінарах, семінарах, тощо. Показник, який вибере аудитор повинен бути виправданим, а обґрунтування чітко зафіксовано в робочій документації аудитора.

Якщо брати за основу прибуток, то він є важливим орієнтиром бізнес. Але це може викликати низку питань в аудитора, особливо тоді, коли протягом декількох періодів він є змінним. Особливо коли суб'єктом господарювання керує сам власник і більша частина прибутку за допомогою винагород розподіляється керівництву або акціонерам, або навпаки суб'єкт господарювання зазнає збитків. Трапляються випадки, коли суб'єкт господарювання взагалі розорений протягом звітного періоду.

Іноді нерозумно стверджувати, що статті балансу, які перетворюють прибуток у збиток або навпаки, повинні бути матеріальними. У випадку, коли це буде доведено до логічного завершення, то в результаті аудитори такого бізнесу зіткнуться з низькою суттєвістю.

Деякі із зазначених питань можна вирішити шляхом застосування «скоригованого» прибутку, коли аудиторам доведеться додавати виняткові позиції. В такому випадку перед аудиторам и постає питання, який тип коригування і за яких обставин є взагалі доречним. Відповіддю є, чи дійсно користувачі такої фінансової звітності зосереджені на ньому. Рациональним вважається використання тих показників статей, які повинні бути розкриті у фінансовій звітності як винятки з Концептуальної основи звітування, оскільки користувачі, як правило, орієнтовані на основні результати діяльності суб'єкта господарювання. Але часто аудиторам доцільно додавати такі статті витрат, як винагорода, яка виплачується керівникам або власникам (§ A9 МСА320).

Але використання середнього значення базового показника за декілька років може виправити ситуацію що склалася. Зазвичай це справа самої професійності та професійного судження аудитора, але аудитори повинні пояснити, чому було обрано саме цей показник. Але якщо у суб'єкта господарюванні відбулись зміни, то іноді сумнівно використовувати саме підхід усереднення задля встановлення рівня суттєвості.

У випадку, коли суттєвість буде відрізнятись від, незважаючи, що масштаб діяльності суб'єкта господарювання не змінювався, аудитор мотивує погодження, що скоригований прибуток не є відповідним показником для визначення суттєвості та необхідно знайти інший показник, приміром, загальний дохід.

При визначенні суттєвості раніше аудитори дуже рідко використовували середнє значення з двох, трьох чи більше різник показників. На сьогодні ця методика стає поширеною, переважно тому, що в МСА 320 про це не згадується, щоб користуватися середніми показниками. Відтак, це означає, що в МСА також відсутня інформація, що це недоречно. Але аргументом проти середнього показника є те, що аудитори не застосовують жодного з цих показників. Якщо, приміром, користувачі фінансової звітності зосереджуватимуться на прибутку, обороті та чистих активів, то в цьому випадку використання суттєвості на

середньому значенні цих показників, може призвести до показника який може бути занадто великий для хоча б одного з цих показників.

Самої методики визначення (встановлення) рівня суттєвості практично нічого не прописано в МСА 320, але постійно робиться акцент на професійне судження аудитора, тобто аудитор постійно ризикує в визначенні показника суттєвості. В самому стандарті в § A8, в якості прикладу до показників прибутку до оподаткування та загальних доходів і витрат під час визначення загальної суттєвості, які призначені для аудиту: виробничого бізнесу (5% прибутку до оподаткування від діяльності, яка продовжується); неприбуткової організації (1% від загального доходу або витрат). Виходячи з цього робимо висновок, що і нижчі, і вищі відсотки можуть бути прийнятними, адже в стандарті заборони цьому немає.

Таким чином кульмінацією є те, що аудиторі можуть використовувати діапазон рівнів для кожного з показників, а діапазони які будуть використовуватись є схожими.

Отже, великі аудиторські фірми та мережі будуть прагнути користуватися різними діапазонами показників для суб'єктів господарювання, як зареєстрованих, так і не зареєстрованих на біржі. Це буде раціональним дивлячись не те, як зацікавлені сторони часто різні, так і те, що вони взагалі можуть мати різні переваги, на яких базуються їх економічні рішення.

Як правило аудиторські фірми та мережі аудиторських фірм видають вказівки (положення про визначення суттєвості), у яких написано, що оцінка рівня суттєвості визначається на рівні «до X%» чи «Y% або менше». Водночас рівні орієнтування змінюватимуться залежно від обставин. Це вимагає професійного судження аудитора. Однак регулярна критика з боку регуляторів полягає в тому, що вони бачать, що аудиторі приймають рішення «навмання», завжди використовуючи верхній кінець діапазону [55].

Бувають випадки, коли конкретний залишок статті балансу, класу операцій або розкриття у фінансовій звітності гарантує нижчий рівень суттєвості, тому що користувачі можуть обґрунтовано очікувати викривлення в меншому розмірі,

ніж суттєвість на рівні фінансової звітності в цілому. МСА 320 (§ A11) пропонує аудитору розглянути чинники, які слід враховувати під час визначення такої суттєвості, а саме:

- чи впливають законодавчі та нормативні акти або застосовна концептуальна основа фінансового звітування на очікування користувачів (наприклад, транзакції з пов'язаними сторонами) та винагорода директорів/власників);

- ключові розкриття стосовно галузі (наприклад, витрати на дослідження та розробки для фармацевтичної компанії);

- чи зосереджена увага на певному аспекті бізнесу, що окремо розкривається у фінансовій звітності (наприклад, розкриття щодо сегментів або значного поєднання бізнесу).

Іноді один показник для визначення суттєвості не здається достатнім, хоча МСА 320 вимагає визначення єдиної загальної суттєвості, проте здатність установити нижчий питомий рівень суттєвості для окремих залишків рахунків, класів операцій і розкриття інформації тут можуть допомогти (Приклад 1) [55].

Приклад 1. Визначення загальної та специфічної суттєвості

Загальна вартість інвестицій суб'єкта господарювання за звітний рік у пенсійні плани становить 4 млн грн, але загальна дебіторська заборгованість від активних членів пенсійної програми становить лише 350 тис. грн. Застосування будь-якого розумного відсотка до попереднього пенсійного плану може перевищити всі показники (наприклад, звіту про фінансові результати) та інші залишки (наприклад, заборгованості дебіторів). Рішення полягає у визначенні загальної суттєвості на основі загальної вартості інвестицій, а потім установити нижчу специфічну суттєвість для суми заборгованості щодо пенсійних планів, кредиторської заборгованості, інших витрат.

Суттєвість стосується фінансової звітності, щодо якої аудитор надає свій звіт. Якщо фінансова звітність готується за звітний період, який більший або менший від дванадцяти місяців, як це може статися у випадку новоствореного

суб'єкта господарювання або зміні звітного періоду, суттєвість стосуватиметься фінансової звітності, підготовленої за цей звітний період (МСА 320 § А7).

Суттєвість для виконання аудиторських процедур (яка за визначенням становить одну чи кілька величин) призначена для того, щоб зменшити до прийнятно низького рівня ймовірність того, що сукупність не виправлених і не виявлених викривлень фінансової звітності перевищить суттєвість на рівні фінансової звітності в цілому. Крім того, суттєвість для виконання аудиторських процедур, що належать до рівня суттєвості, визначеного для окремого класу операцій, залишків рахунків або розкриття інформації, призначена для того щоб зменшити до прийнятно низького рівня ймовірність того, що сукупність не виправлених і не виявлених викривлень для певного класу операцій, залишків рахунків або розкриття інформації перевищить рівень суттєвості для цього певного класу операцій, залишків рахунків або розкриття інформації. Визначення суттєвості для виконання аудиторських процедур не є суто механічним розрахунком, а передбачає застосування професійного судження. Воно залежить від розуміння аудитором суб'єкта господарювання, доповненого під час виконання процедур оцінки ризиків, характеру й розміру викривлень, ідентифікованих під час попередніх завдань з аудиту, та відповідно від очікування аудитора щодо викривлень у поточному періоді (МСА 320 § А13). Необхідно зауважити, що в цьому випадку ключовим словом буде «ризик». Тобто встановивши загальну суттєвість, необхідно зауважити, що суттєвість виконання завжди буде нижчою, але залежати це буде вже від професійного судження аудитора. Як це може виглядати на практиці? Скажімо є два практично однакових суб'єкта господарювання, які здійснюють свою діяльність в одній галузі та подібним рівнем доходу. Але перше підприємство більше уваги приділяє системі внутрішнього контролю, застосовуючи ефективні процедури контролю. Друге ж підприємство навпаки покладається на лише систему бухгалтерського обліку. В такому випадку загальна суттєвість буде схожою, але ризик суттєвого викривлення у другого суб'єкта господарювання буде вищий, в такому випадку суттєвість виконання буде нижчою.

Припустимо, що загальна суттєвість, яку визначили аудитори для суб'єкта господарювання, фінансова звітність якого перевіряється, становить 3 378 тис. грн і суттєвість виконання була встановлена в розмірі 980 тис. грн. Для такої статті, як отримані передоплати (з метою перевірки ключових тверджень для аудиту), суттєвість виконання може змінюватися так, як показано в табл. 2.6 [101].

Таблиця 2.6 – Зміна суттєвості виконання

№ з/п	Сума попередньої оплати, тис.грн	Плановий підхід
1.	800	Аудитор може нічого не робити, оскільки немає ризику суттєвих викривлень.
2.	140	Сума більше суттєвості виконання, отже, можливо, потрібно буде аудиторам виконати деякі аудиторські процедури. Цілком імовірно, що будуть проводитись аналітичні процедури, засновані на очікуваних передплатах.
3.	4800	Оскільки ця сума значно більша, ніж загальна суттєвість, аудитору необхідно зібрати більше достатніх і прийнятних доказів. Наприклад, аудитори можуть вирішити застосувати зовнішні підтвердження, перевірку договорів тощо стосовно особи, яка є дебітором.

Встановлення на практиці суттєвості виконання (табл. 2.7) на підставі наведеного вище прикладу [101].

Суттєвість на рівні фінансової звітності в цілому залишається на одному і тому ж рівні, але до того моменту змін в обставинах, що відбулись протягом проведення аудиту, з'явилась нова інформація або зміни у розумінні аудитором суб'єкта господарювання внаслідок виконання належних аудиторських процедур, наприклад інші фінансові результати ніж очікувались, в такому випадку аудитор зобов'язаний переглянути таку суттєвість.

Протягом проведення аудиту фінансової звітності, аудитор виявляє викривлення які повинен оцінити вплив цих не виправлених викривлень на фінансову звітність суб'єкта господарювання. Саме для оцінки викривлень під час під час аудиту, а також розглядає відповідальність аудитора за оцінку впливу не виправлених викривлень, призначений МСА 450 «Оцінка викривлень,

виявлених під час аудиту». В свою чергу оцінка виявлених викривлень вимагає від аудиторів вже професійного судження. Аудиторам же в свою чергу важливо враховувати розмір і характер виявлених викривлень, а також викривлень, які на перший погляд є невеликими, будуть суттєвими завдячуючи характеру таких викривлень.

Таблиця 2.7 – Установлення суттєвості виконання

№ з/п	Суттєвість та інші показники	2020 рік, тис. грн	2019 рік, тис. грн	2018 рік, тис. грн
1.	Суттєвість виконання	980	800	750
Було оцінено ризик як середній (через кадрові зміни персоналу, який виконує облік і складає фінансову звітність), і тому було визначено суттєвість виконання на рівні 65% від загальної суттєвості відповідно до настанов мережі аудиторської фірми (або методології аудиту, конкретної аудиторської фірми).				
Установлення специфічної суттєвості для залишків з високим ризиком, класів операцій та розкриття інформації (за 2020 рік)			Суттєвість, %	Суттєвість виконання, %
2.	Операції з фізичними особами, які є пов'язаними сторонами		7	6
Ці операції більш чутливі до невеликих змін				
3.	Вочевидь незначні помилки	Рівень, нижче за який помилки вважаються вочевидь незначними, становить 5% від загальної суттєвості, тому це 169 тис. грн. Але слід зауважити, що помилки не можуть бути незначними через характер викривлень, навіть якщо вони менші за цей показник.		

МСА 450 §5, наголошує, що аудитор повинен акумулювати викривлення, виявлені під час аудиту, крім тих, що є вочевидь незначними. Причому в § A2 та §A3 цього ж МСА зазначено, що термін «вочевидь незначні» не є синонімом «несуттєві». Викривлення, які є вочевидь незначними, є викривленнями зовсім іншого (меншого) порядку або взагалі іншого характеру, ніж ті, які можна визначити суттєвими, викривлення, взяті окремо або в сукупності, що явно не мають значних наслідків, якщо їх оцінювати критеріями розміру, характеру або обставин. Коли існує хоч якась невпевненість в тому, чи є окреме або кілька викривлень вочевидь незначними, викривлення розглядається як те, що не є вочевидь незначним. Аудитор може визначити суму, нижчу від якої викривлення сум в окремих звітах будуть вочевидь незначними, а необхідності в їхній

аккумуляції не буде, оскільки аудитор вважає, що накопичення цих сум не матиме суттєвого впливу на фінансову звітність. При цьому викривлення сум, вищих від зазначеної суми, або які стосуються сум, можуть виявитись не вочевидь незначними, якщо їх розглядати з урахуванням критеріїв характеру чи обставин, та, якщо це так будуть необхідно акумулювати окремо.

На практиці аудитори, як правило, розглядають суму на основі діапазону до 5% від загальної суттєвості. Знаходження викривлень в межах діапазону або чи може бути виправдана сума понад діапазон залежить від професійного судження аудиторів. Наприклад, якщо під час минулого аудиту суб'єкта господарювання було виявлено велику кількість викривлень у сумі, наближеній до нижньої межі діапазону, то аудиторам доречно в поточному році зменшити ризик того, що незначні викривлення (які не були б зафіксовані, якби поріг вочевидь незначних викривлень був встановлений занадто високим), можуть дістатися рівня, про який слід повідомити керівництву та особам, що наділені найвищими повноваженнями [101].

Для допомоги аудитору (МСА 350 § А6) в оцінці впливу акумульованих у процесі аудиту викривлень та інформуванні управлінського персоналу і тих, кого наділено найвищими повноваженнями, щодо цих викривлень, може бути корисним розрізняти викривлення на фактичні, викривлення внаслідок судження і викривлення внаслідок прогнозу:

– Фактичні викривлення – це викривлення, щодо яких немає ніяких сумнівів.

– Викривлення внаслідок судження – це різниці, що виникають внаслідок судження управлінського персоналу, включаючи ті, що стосуються визнання, вимірювання, подання та розкриття інформації у фінансовій звітності (включаючи вибір та застосування облікової політики), яку аудитор вважає необґрунтованою або неналежною.

– Викривлення внаслідок прогнозу – це найкраща можлива для аудитора оцінка викривлень у генеральних сукупностях включно з прогнозом викривлень,

виявлених в аудиторських вибірках, на всі генеральні сукупності, з яких була взята вибірка.

Прикладом є визначення аудитором резерву для списання запасів у розмірі від 150000 грн до 200000 грн. В резерв суб'єктом господарювання на відповідні цілі було зарезервовано 100000 грн, в результаті викривлення встановлені аудитором внаслідок судження будуть становити 50000 грн (150000-100000).

Стаються випадки упередженого ставлення керівництва суб'єкта господарювання, в такому разі аудитор повинен провести якісну оцінку того, чи є фінансова звітність суттєво викривленою. Прикладом оцінки викривлень фінансової звітності є ситуація коли аудитори розробили тести для дебіторської заборгованості (далі – ДЗ), які передбачають два методи вибору елементів для тестування (відповідно до параграфа A52 МСА 500):

1. вибір окремих елементів для тестування (зважаючи на розмір та/або ризик);

2. аудиторську вибірку елементів з решти сукупності:

Викривлення були виявлені як у визначених тестах, так і у вибірці.

Викривлення у вибірці прогнозувались для визначення можливих невивірених викривлень у сукупності: загальна сукупність ДЗ: 5 000 000 грн (456 елементів).

1. Вибір окремих елементів для тестування, попередньо відібраних до вибірки: 890 000 грн (10 елементів). Викривлення, виявлені шляхом тестування цих елементів = 3 400 грн (це фактичні викривлення, і, оскільки тут не було задіяно вибірки, цей результат не доцільно екстраполювати на всю сукупність).

2. Вибірка: вартість елементів, включених до вибірки: 474 000 грн (100 елементів). Викривлення, виявлені у відібраних елементах: 1 290 грн.

Викривлення внаслідок прогнозу: 9895 грн.

Розрахунок: $1\,290 \div 474\,000 \times (5\,000\,000 - 890\,000 - 474\,000)$.

Для включення до узагальнення викривлень у робочу документацію аудитора: фактичні викривлення: 3 400 грн + 1 290 грн = 4 690 грн; викривлення внаслідок прогнозу: 9 895 грн [11].

Аудитор повинен своєчасно повідомляти відповідний управлінський персонал про всі викривлення, акумульовані під час аудиту, якщо це не заборонено законом або нормативними актами, і вимагати від управлінського персоналу їх виправлення (МСА 450 §8).

У процесі переконання керівництва суб'єкта господарювання про те, що фінансові звіти повинні бути «відкориговані» в результаті ідентифікації викривлень унаслідок прогнозу, оскільки, беручи до уваги вибірковий ризик, не може бути впевненості, що прогнозовані викривлення надають справжні викривлення в сукупності. У випадку, коли прогнозовані викривлення в поєднанні з іншими виявленими викривленнями нижче загальної суттєвості, аудитор може констатувати – фінансова звітність позбавлена суттєвих викривлень, якщо ж навпаки, в аудитора виникає проблема щодо існування суттєвого викривлення фінансової звітності суб'єкта господарювання. В такому разі в аудитор повинен зробити запит до керівництва суб'єкта господарювання дослідити цю сукупність, або самому провести ряд додаткових тестувань сукупності для спростування, або підтвердження своєї думки.

В результаті проведених аудитор повинен визначити, чи є неправильні викривлення суттєвими самі по собі або взяті сукупно. Розглянувши при цьому розмір і характер виправлень як стосовно конкретних класів операцій, залишків рахунків або розкриття, так і фінансової звітності в цілому, а також особливі обставини їх виникнення; вплив невикорисованих викривлень попередніх періодів як стосовно конкретних класів операцій, залишків рахунків або розкриттів інформації, так і на фінансову звітність у цілому. При чому, Кожне окреме викривлення суми розглядається для оцінки його впливу на відповідні класи операцій, залишки рахунків або розкриття інформації, в тому числі чи не перевищено рівень суттєвості для конкретного класу операцій, залишків рахунків або розкриття (МСА 450).

Крім цього, кожне окреме викривлення якісного розкриття розглядається для оцінки його впливу на відповідне розкриття інформації (відповідні розкриття інформації) та його загального впливу на фінансову звітність у цілому.

Визначення того, чи є суттєвим викривлення в якісному розкритті в контексті застосовної концептуальної основи фінансового звітування та конкретних обставин суб'єкта господарювання, є питанням, яке вимагає застосування професійного судження. Приклади, де такі викривлення можуть бути суттєвими, включають: неточні або неповні описи інформації щодо цілей, політик та процесів управління капіталом для суб'єктів господарювання, зайнятих у страховій та банківській сферах; пропуск інформації щодо подій чи обставин, які призвели до збитків внаслідок знецінення (наприклад, значне довгострокове зниження попиту на метал чи конкретний товар) у суб'єкта господарювання, зайнятого у видобуванні корисних копалин; неправильний опис облікової політики стосовно важливої статті у звіті про фінансовий стан, звіті про прибутки та збитки, звіті про зміни в капіталі або звіті про грошові потоки; неналежний опис чутливості суб'єкта господарювання до валютного курсу у звіті суб'єкта господарювання, що займається міжнародною торгівлею (МСА 450). У МСА 450 § A21 зазначено, що обставини деяких викривлень можуть змусити аудитора оцінити їх як суттєві окремо або разом з іншими викривленнями, акумульованими під час аудиту, навіть якщо вони й нижчі від рівня суттєвості для фінансової звітності в цілому. Обставини, що можуть вплинути на оцінку, включають ступінь, до якого викривлення: впливає на дотримання вимог законодавства; впливає на дотримання боргових або інших контрактних умов; стосується неправильного вибору або застосування облікової політики, що не має суттєвого впливу на фінансову звітність поточного періоду, проте, вірогідно, матиме суттєвий вплив на фінансову звітність майбутніх періодів; маскують зміни в доходах або інші тенденції, особливо в контексті загальної економічної ситуації або ситуації в галузі; впливає на коефіцієнти, які використовуються для оцінки фінансового стану, результати діяльності або рух грошових коштів суб'єкта господарювання; впливає на інформацію щодо сегментів, яка надається у фінансовій звітності (наприклад, значущість питання для сегмента або іншої частини бізнесу суб'єкта господарювання, які було виявлено як такі, що відіграють значну роль у роботі або прибутковості суб'єкта

господарювання); має наслідком підвищення компенсацій управлінському персоналу, наприклад, забезпечуючи дотримання вимог про виплату винагород, премій або інших заохочень; є значним для розуміння аудитором минулого повідомлення користувачів, наприклад щодо прогнозованої прибутковості; стосується статей, де задіяні конкретні сторони (наприклад, якщо зовнішні сторони в операціях мають родинні зв'язки з представниками управлінського персоналу); є пропуском інформації, яка конкретно не вимагається застосовною концептуальною основою фінансового звітування, але яка, на думку аудитора, є важливою для розуміння користувачем фінансового стану, фінансових результатів або потоків грошових коштів суб'єкта господарювання; впливає на іншу інформацію, яку включено в річний звіт суб'єкта господарювання (наприклад, інформацію, яка наводиться в «Обговоренні та аналізі управлінського персоналу» або «Огляді операційних та фінансових показників»), і, як очікується, можуть вплинути на економічні рішення користувачів фінансовою звітністю.

Але в МСА також зазначається не тільки про відповідальність управлінського персоналу суб'єкта господарювання при виникненні суттєвих викривлень, а також про відповідальність аудитора МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності». В цьому стандарті розглядається відповідальність аудитора, що стосується виявлених фактів шахрайства, при аудиті фінансової звітності. Основна відповідальність за запобігання й виявлення шахрайства покладається як на тих, кого наділено найвищими повноваженнями, так і на управлінський персонал суб'єкта господарювання. Важливо, щоб управлінський персонал під наглядом тих, кого наділено найвищими повноваженнями, приділяв особливу увагу запобіганню шахрайства, що може зменшити можливість скоєння шахрайства та утримати від вчинення шахрайства, а також переконати працівників не вчиняти шахрайство через високу ймовірність його виявлення і покарання. Це передбачає створення культури чесності та етичної поведінки, яку може укріпити активний нагляд тих, кого наділено найвищими повноваженнями. Нагляд тих, кого наділено

найвищими повноваженнями, охоплює розгляд потенційної можливості уникнути заходів контролю або іншого неналежного впливу на процес фінансового звітування, наприклад, спроби управлінського персоналу управляти доходами для впливу на розуміння аналітиками результатів діяльності та прибутковості суб'єкта господарювання.

У відповідності до МСА 200, аудитор, який проводить аудит відповідно до МСА, несе відповідальність за отримання достатньої впевненості у тому, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства чи помилки. Через властиві обмеження аудиту існує неминучий ризик того, що деякі суттєві викривлення фінансової звітності можна не виявити навіть у тому разі, якщо аудит належно спланований і виконується відповідно до МСА.

Потенційний вплив властивих обмежень є особливо значущим у випадку викривлення внаслідок шахрайства. Ризик невиявлення суттєвого викривлення внаслідок шахрайства вищий, ніж ризик його невиявлення внаслідок помилки. Причина полягає в тому, що шахрайство може бути пов'язаним із складними та ретельно організованими схемами, розробленими для його приховування, такими як підробка, навмисний пропуск запису операцій або навмисне неправильне тлумачення для аудитора. Такі спроби приховування виявити ще важче, якщо вони супроводжуються змовою. Змова може змусити аудитора повірити, що аудиторські докази є переконливими, тоді як насправді вони є хибними. Спроможність аудитора виявити шахрайство залежить від таких чинників, як досвідченість порушника, періодичність та обсяг маніпулювань, ступінь змови, відносний розмір окремих сум, якими маніпулюють, а також від посадового рівня причетних осіб. Незважаючи на те що аудитор може ідентифікувати потенційні можливості для вчинення шахрайства, йому важко визначити, чи спричинені викривлення у предметі судження, наприклад у облікових оцінках, шахрайством або помилкою(МСА 200).

Крім того в МСА 200 зазначається що, ризик невиявлення аудитором суттєвого викривлення внаслідок шахрайства управлінського персоналу вищий,

ніж ризик внаслідок шахрайства працівників, оскільки управлінський персонал часто має можливість прямо або опосередковано маніпулювати обліковими записами, подавати неправдиву фінансову інформацію або уникати процедур контролю, розроблених для запобігання подібних випадків шахрайства з боку інших працівників.

Отримуючи обґрунтовану впевненість, аудитор несе відповідальність за збереження професійного скептицизму протягом усього аудиту, розгляд можливості нехтування контролем управлінським персоналом і визнання того факту, що аудиторські процедури, які є ефективними для виявлення помилки, можуть бути неефективними для виявлення шахрайства. Вимоги цього МСА розроблені для допомоги аудитору в ідентифікації та оцінці ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства і розробці процедур для виявлення такого викривлення.

Якщо для визначення суттєвості аудитори використовують оцінку якісних показників, як це прикладом наведено в МСА 450 (§ A20). Можуть існувати обставини, за яких аудитор дійде висновку, що викривлення класифікації не є суттєвим у контексті фінансових звітів у цілому, хоча воно й може перевищувати рівень або рівні суттєвості, прийняті при оцінці інших викривлень. Наприклад, неправильна класифікація статей балансу може не вважатися суттєвою в контексті фінансової звітності в цілому, якщо сума неправильної класифікації незначна порівняно з розміром відповідних статей балансу, не впливає на звіт про фінансові результати або основні коефіцієнти. Якщо, наприклад, класифікація суми, яка є помилковою перевищує загальну суттєвість між двома рядками активу балансу, можна вважати не суттєвою, якщо були несуттєвим відсотком для кожного з рядків. Але якщо ці рядки балансу були коштами на рахунках у банку, а показники цих статей використовувались для розрахунку показника ліквідності, то ця сума вважалась би суттєвою, навіть якщо вона менша за загальну суттєвість.

Якщо виникає ситуація коли викривлення компенсують один одного. Наприклад, одночасно було ідентифіковано викривлення доходу та витрат, які

кожен перевищують загальну суттєвість, вони не можуть бути прийняті аудитором як несуттєві, тому що може вплинути на висновки користувачів фінансової звітності, якби доходи та витрати були відображені без викривлень. Наприклад, інвестор приймає рішення щодо інвестування, тощо.

У МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності» пояснюється, як наслідки викривлення, що є або може бути результатом шахрайства, слід розглядати стосовно інших аспектів аудиту, навіть якщо сума викривлення не є суттєвою щодо фінансової звітності. Залежно від обставин викривлення в розкриттях інформації можуть також вказувати на шахрайство і виникати, наприклад, внаслідок: оманливих розкриттів, які є наслідком необ'єктивності суджень управлінського персоналу; або багатьох повторюваних чи неінформативних розкриттів, націлених на ускладнення правильного розуміння питань у фінансовій звітності. Розглядаючи можливі наслідки викривлень у класах операцій, залишках рахунків та розкриттях інформації, аудитор застосовує професійний скептицизм відповідно до МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту».

Крім цього в МСА 450 (§ A17) зазначається, що кожне окреме викривлення якісного розкриття розглядається для оцінки його впливу на відповідне розкриття інформації та його загального впливу на фінансову звітність у цілому. Визначення того, чи є суттєвим викривлення в якісному розкритті в контексті застосовної концептуальної основи фінансового звітування та конкретних обставин суб'єкта господарювання, є питанням, яке вимагає застосування професійного судження. Приклади, де такі викривлення можуть бути суттєвими, включають: неточні або неповні описи інформації щодо цілей, політик та процесів управління капіталом для суб'єктів господарювання, зайнятих у страховій та банківській сферах; пропуск інформації щодо подій чи обставин, які призвели до збитків внаслідок знецінення (наприклад, значне довгострокове зниження попиту на метал чи конкретний товар) у суб'єкта господарювання, зайнятого у видобуванні корисних копалин; неправильний

опис облікової політики стосовно важливої статті у звіті про фінансовий стан, звіті про прибутки та збитки, звіті про зміни в капіталі або звіті про грошові потоки; неналежний опис чутливості суб'єкта господарювання до валютного курсу у звіті суб'єкта господарювання, що займається міжнародною торгівлею.

Оцінюючи викривлення, аудиторам необхідно постійно враховувати вплив викривлень, які виникли у попередніх періодах. Наприклад, якщо коригування має щорічний вплив (коригування скорочення випуску продукції), необхідно враховувати ефект попереднього року, що може призвести до збільшення або зменшення загального рівня викривлень.

МСА 450 (§A23) пояснює, що кумулятивний вплив несуттєвих не виправлених викривлень попередніх періодів може бути суттєвим для фінансової звітності поточного періоду. Існують різні прийнятні підходи до оцінки аудитором впливу таких не виправлених викривлень на фінансову звітність поточного періоду. Використання одного й такого самого підходу до оцінювання забезпечує послідовність дій у різних періодах.

Вважаємо за доцільне при визначенні суттєвості враховувати не тільки розмір викривлення, але і характер викривлення. В результаті, необхідно застосовувати професійне судження поряд з визначенням числової оцінки суттєвості викривлення. Акумулюючи всю інформацію про суб'єкта господарювання та його контрагентів, аудитору необхідно передбачити чи можуть виявлені викривлення під час аудиту в фінансовій звітності, впливати на користувачів такої звітності, якщо вони залишились не виправленими.

Виявлені аудитором викривлення повинні постійно аналізуватися аудитором на визначення їх впливу на загальний план та програму аудиту, а саме: чому виникла помилка: чи це пов'язано з недосконалістю функціонування системи контролю суб'єкта господарювання; чи це через некомпетентність, халатність та неухважність персоналу суб'єкта господарювання тощо. Аудитор повинен оцінити ризик невиявлення викривлень і як ці викривлення можуть вплинути на фінансову звітність, якщо сукупність виявлених викривлень близька до суттєвості. Наприклад, аудитори визначили загальний рівень суттєвості 100

тис. грн. Під час проведення аудиту виявлено фактичні викривлення, які впливають на оподатковуваний прибуток 50 тис. грн. Сума явно нижче загальної суттєвості, при цьому не виявлено жодних упереджених дій (відсутність наміру) з боку управлінського персоналу суб'єкта господарювання. Здавалося б можна дійти висновку, що викривлення не є суттєвим. Але як можна бути впевненим, що подальші викривлення відсутні? Як бачимо, використання принципу суттєвості на етапі планування та проведення аудиту передбачає зростання ризику виявлення викривлень. Але аудиторам необхідно забезпечити хоча б виправлення фактичних виправлень, інакше якщо до виявлених не виправлених викривлень може додатися не виявлені викривлення, відповідно ще більше може бути викривлення фінансової звітності суб'єкта господарювання в будь яку сторону.

У випадках коли викривлення в сукупності наближаються до загальної суттєвості, в такому разі аудитори можуть вимагати виправлення виявлених викривлених, також вимагати від керівництва суб'єкта господарювання додаткової перевірки на ділянках обліку де було ідентифіковано викривлення на предмет з'ясування чому це сталося.

Протягом аудиту може виникнути ситуація, коли знадобиться переглянути суттєвість виконання яка була на початку перевірки та переоцінити вплив на тестування, але це може статися у разі виявлення поширеної кількості виправлень.

Як відомо протягом проведення аудиту, аудитори повідомляють керівництво суб'єкта господарювання стосовно суттєвості та виявлених викривлень, також така інформація доноситься до осіб наділених найвищими повноваженнями. Але практика таких повідомлені дуже різноманітна. Такі комунікації починаються вже на етапі планування, під час проведення аудиту, а також на завершальному етапі аудиту.

У відповідності до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 01.08.2021 р. № 2258-VII, від аудиторів вимагається повідомляти про рівень суттєвості при обов'язковому аудиті підприємств, що

становлять суспільний інтерес. В МСА 260(§A13) зазначається, що інформація може включати такі питання: як аудитор планує розглядати значні ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства чи помилки; як аудитор планує розглядати ділянки з більш високими оціненими ризиками суттєвого викривлення; підхід аудитора до внутрішнього контролю, що має відношення до аудиту; застосування концепції суттєвості в контексті аудиту; характер та обсяг спеціальних навичок або знань, потрібних для виконання запланованих аудиторських процедур або оцінки результатів аудиту, включаючи використання роботи експерта аудитора; якщо застосовується МСА 701 «Повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті незалежного аудитора» – попередня точка зору аудитора щодо питань, які можуть бути сферами значної уваги аудитора під час аудиту, і тому можуть бути ключовими питаннями аудиту; запланований аудитором підхід до розгляду індивідуальних звітів та розкриття інформації про будь-які значущі зміни в застосовній концептуальній основі фінансового звітування або в бізнес-середовищі, фінансовому стані чи діяльності суб'єкта господарювання.

Аудитори можуть обговорювати рівень суттєвості та поріг незначних викривлень під час безпосереднього проведення аудиту, з метою повідомлення про виявленні помилки відповідальним менеджерам суб'єкта господарювання. В такому разі, особи яким доручено керівництво мають згоду погодитись з запропонованим рівнем суттєвості, або викласти власний погляд на поріг суттєвості щодо повідомлення помилки.

Відповідальні за управління особи можуть обґрунтовано запропонувати аудиторам використання іншого рівня суттєвості. У випадку коли буде запропонований нижчий рівень суттєвості в аудиторів буде менше проблем, якщо особи, відповідальні за управління розуміють, що це збільшує обсяг роботи аудиторів і відповідно плату за аудит. Недоцільним буде коли особи відповідальні за управління навпаки запропонують аудиторам підвищення рівня суттєвості, особливо у випадку мотивації на зменшення вартості проведення аудиту.

Управлінський персонал суб'єкта господарювання може бути зацікавлений у виявленні викривлень іншого рівня, ніж поріг встановлений аудитором для накопичення викривлень. У тому разі коли управлінський персонал зацікавлений у виявленні викривлень нижчого рівня ніж визначений аудитором, аудиторам необхідно визначитись з можливістю накопичення цих викривлень на нижчому рівні. Якщо ж наділені управлінськими повноваженнями зацікавлені у повідомленні про викривлення на вищому рівні, ніж аудитор, то аудиторам доведеться повідомляти про всі викривлення.

У відповідності до МСА 450 (§ 8, 9), аудитор повинен своєчасно повідомляти відповідний управлінський персонал про всі викривлення, акумульовані під час аудиту, якщо це не заборонено законом або нормативними актами. Аудитор повинен вимагати від управлінського персоналу виправлення цих викривлень. Якщо управлінський персонал відмовляється виправляти деякі або всі викривлення, про які йому повідомив аудитор, аудитор повинен отримати розуміння підстав управлінського персоналу не робити виправлень і враховувати це розуміння, оцінюючи, чи фінансова звітність у цілому не містить суттєвих викривлень.

На завершальному етапі проведення аудиту, у відповідності до МСА 450 (§12,13), аудитор повинен повідомити тих, кого наділено найвищими повноваженнями, якщо це йому не заборонено законодавчими або нормативними актами, про не виправлені викривлення та їх можливий вплив окремо або в сукупності на висновок у звіті незалежного аудитора. В повідомленні аудитора має зазначатися кожне окреме суттєве не виправлене викривлення. Аудитор повинен звернутися із запитом про виправлення не виправлених викривлень. Аудитор повинен також повідомити тих, кого наділено найвищими повноваженнями, як про вплив не виправлених викривлень попередніх періодів на конкретні класи операцій, залишки рахунків або розкриття інформації, так і на фінансову звітність у цілому.

Необхідно також звернути увагу на п.14 МСА 450, в якому аудитор повинен звернутися із запитом про надання письмового запевнення до

управлінського персоналу та, де це доречно, до тих, кого наділено найвищими повноваженнями, що він вважає, що вплив не виправлених викривлень, взятих окремо або в сукупності, на фінансову звітність у цілому не є суттєвим. Обґрунтованістю щодо не виправлення може бути лише, коли відповідальні за управління особи вважають таке викривлення несуттєвим, або у випадку не згоди щодо ідентифікованого викривлення аудитором.

Якщо викривлення в сукупності не мають впливу на фінансову звітність суб'єкта господарювання, то в такому випадку вони можуть залишитись не виправленими. В інших випадках аудитор розглядає про надання замовнику модифікованої аудиторської думки.

У відповідності з МСА 320 (п.14) аудитор повинен включити до аудиторської документації такі суми, а також чинники, використані для їх визначення:

- суттєвість на рівні фінансової звітності в цілому;
- якщо це застосовно, рівень або рівні суттєвості для окремих класів операцій, залишків рахунків і розкриття інформації;
- суттєвість для виконання аудиторських процедур; та
- інформацію щодо будь-яких переглядів під час виконання аудиту.

В документи аудитора можуть бути включені документи в яких визначається та обговорюється суттєвість. Офіційного чи встановленого формату не існує, документи аудитора повинні мати обґрунтування суттєвості, реєструватися тощо. Також аудитором документується процедура перегляду суттєвості, оцінка впливу рівня суттєвості на стратегію та план аудиту. В свою чергу обсяг необхідної документації залежить від складності суджень аудитора, чим складніше ситуація, тим відповідно більше буде пояснень та документування.

Відповідно до МСА 450 (п.15) аудитор повинен включити в аудиторську документацію⁵ (див. пара- граф А30):

- суму, нижчу за яку викривлення можна вважати вочевидь незначними;
- усі викривлення, акумульовані під час аудиту, та чи було їх виправлено;

– висновок аудитора щодо суттєвості цих не виправлених викривлень, взятих окремо або в сукупності, та основу такого висновку.

Наведемо приклади для розрахунку суттєвості та специфічної суттєвості для певних напрямів (приклади 1, 2) [55].

Приклад 1. Суб'єкт господарювання є компанією, що займається інвестиціями в нерухомість. Його стратегія полягає у розвитку об'єктів власності задля отримання вигоди від зростання вартості цих активів. Крім того, він генерує доходи від оренди. Основний ключовий показник ефективності, за яким керівництво оцінює результати діяльності і який воно чітко розкриває в річному фінансовому звіті, – це загальна сума повернутого майна, приріст капіталу, включаючи прибутки та збитки від розпорядження майном, орендна плата та пов'язані з цим витрати.

Отже, найважливіший показник для користувачів фінансової звітності – це значення інвестиційна нерухомість. У результаті аудитор обирає вартість чистих активів як показник для розрахунку суттєвості та обирає 1% чистих активів для значення суттєвості. Аудитор обґрунтував цей показник, розглянувши якісні фактори, зокрема, те, що основним фінансовим договором суб'єкта господарювання є позика. Це підсилює важливість чистих активів, але, враховуючи загальні умови, аудитор впевнений, що 1% чистих активів є відповідним показником для розрахунку суттєвості.

Хоча, акцентуючи увагу на справедливій вартості об'єктів нерухомості, користувачі фінансової звітності не нехтуватимуть фінансовими показниками щодо доходу від оренди та пов'язаних з нею витратами, оскільки це становить невелику частину загальної віддачі від використання інвестиційного майна. Відповідно, аудитор застосує нижчу специфічну суттєвість для інших статей у звіті про прибутки та звіті про фінансовий стан, окрім інвестиційної власності та руху справедливої вартості інвестиційної власності. Розрахунок буде ґрунтуватися вже на 5% від доходу від оренди за вирахуванням супутніх витрат.

Суттєвість виконання становитиме 75% від загальної суттєвості.

Вочевидь незначний поріг викривлень становитиме 5% від загальної суттєвості, оскільки їх було мало виявлено у попередніх аудитах.

Таблиця 2.8 – Оцінка суттєвості в документації

№ з/п	Показник	Сума, тис. грн
1	Чисті активи	42 056
2	Загальна суттєвість (1%) (заокруглено)	400
3	Суттєвість виконання	300
4	Нижча специфічна суттєвість для статей, крім інвестиційної нерухомості та зміни справедливої вартості інвестиційного майна	30
5	Сума, нижче за яку викривлення можна вважати вочевидь незначними	20

Приклад 2. Використання скоригованого прибутку до оподаткування як орієнтир загальної суттєвості.

Умова: Суб'єкт господарювання – приватна компанія, яка вважається орієнтованою на прибуток. Загальна суттєвість була визначена на основі 10% прибутку до оподаткування (далі – ПДО) від діяльності, що триває.

Цей показник визначений як релевантний для користувачів фінансової звітності, таких як управління та власники, які зосереджуються на прибутку, оскільки це прямо чи опосередковано впливає на їх винагороду і дивіденди та їх здатність реінвестувати у розвиток бізнесу.

ПДО було скориговано на суму зменшення корисності активів. У результаті впливу переоцінки продажних цін за прогнозами руху грошових потоків було визнано винятковий вплив на зменшення корисності активів цього року. Торік подібних зменшень не було і не очікується, що зменшення корисності повториться в майбутньому. Тому аудитор визначив, що під час розрахунку суттєвості не враховуються витрати на зменшення корисності, оскільки вважає, що користувачі фінансової звітності зосереджуватимуться на основних результатах діяльності підприємства. Аудитор вважає за доцільне використовувати 10% цієї скоригованої цифри, оскільки це загальновизнаний

відсоток для ПДО для приватних компаній та вважає підходящим для використання з відкоригованим ПДО. Отже, загальна суттєвість визначається в такий спосіб:

Таблиця 2.9 – Оцінка суттєвості в документації

№ з/п	Показник	Сума, тис. грн
1	ПДО	6 186
2	Додання витрати від знецінення	450
3	Скоригований ПДО	6 636
4	Загальна суттєвість (10% скоригована до цілих тис. грн)	660

Враховуючи потенційну чутливість, аудитор використає нижчу специфічну суттєвість для витрат від знецінення у розмірі 45 000 грн. Суттєвість виконання становитиме 75% від загальної суттєвості, враховуючи досвід аудитора щодо виявлення дуже малої кількості помилок у попередніх аудитах.

Під час підготовки аудиторської документації МСА 230 «Аудиторська документація» (§ 8) Аудитор повинен скласти аудиторську документацію, достатню для надання можливості досвідченому аудитору, який не мав попереднього відношення до аудиту, зрозуміти: характер, час і обсяг аудиторських процедур, виконаних відповідно до вимог МСА та застосовних законодавчих і нормативних вимог; результати виконаних аудиторських процедур та отриманих аудиторських доказів; значущі питання, які виникають під час аудиту, висновки, яких дійшли стосовно цих питань, та значні професійні судження, висловлені під час формування цих висновків.

Таким чином, методики визначення суттєвості за МСФЗ та МСА встановлюються виключно на основі професійного судження аудитора, а також обов'язково повинна зазначатися в обліковій політиці суб'єкта господарювання. У кожній державі аудитори самостійно враховуючи особливості національного законодавства встановлює загальний рівень суттєвості та в подальшому використовує його при проведенні аудиту.

2.7 Розвиток обліку за центрами відповідальності в системі управління підприємством

В найбільш загальному розумінні центр відповідальності є структурним підрозділом в середині організації, що здійснює певний набір господарських операцій, очолюється конкретною особою, що приймає управлінські рішення та несе за них відповідальність. В Україні ідея управлінського обліку за центрами відповідальності отримала свій розвиток як відповідь на потребу покращення внутрішньофірмового управління.

Ключовим терміном в цій концепції управлінського обліку є поняття «центр відповідальності». Тому з метою ґрунтовного розгляду сутності управлінського обліку за центрами відповідальності проведемо критичний аналіз підходів різних вчених до цього поняття (табл. 2.10), виділимо спільні та відмінні ознаки, а також на основі аналізу запропонуємо власне уточнене визначення економічної категорії «центр відповідальності».

Таким чином, розглянувши підходи різних науковців щодо визначення сутності поняття «центр відповідальності», можна виділити схожі ознаки:

- центр відповідальності є відокремленим структурним підрозділом підприємства;
- результати роботи центру відповідальності обов'язково вимірюються і контролюються керівником (менеджером) центру;
- керівник (менеджер) центру несе пряму відповідальність за результати діяльності ввіреного йому підрозділу.

За результатами аналізу пропонується наступне уточнююче визначення поняття: центр відповідальності – це частина організації, що найчастіше всього представлена відокремленим структурним підрозділом, який управляється менеджером, що відповідає за певний бізнес-процес чи господарську діяльність підприємства, та генеровані цією діяльністю доходи, витрати, ресурси та фінансові результати.

Таблиця 2.10 – Підходи до визначення поняття «центр відповідальності»

Автор / джерело	Визначення
П.І. Атамас [6, с.124]	Підрозділ, який очолює керівник, що несе особисту відповідальність за результати його роботи
Ф.Ф. Бутинець [16, с. 42]	Сегмент діяльності підприємства, в якому встановлено персональну відповідальність керівника за показники діяльності, які він повинен контролювати
В. Добровольський [44, с. 89]	Структурний підрозділ, що здійснює певний набір господарських операцій, який здатний здійснювати безпосередній вплив на витрати або доходи від цих операцій і відповідає за величину цих витрат або доходів
Х.Л. Дюкарева [46, с. 159-168]	Організаційна одиниця системи управління, керівник якої наділений певними повноваженнями, делегованими йому вищим керівництвом, та відповідальний за досягнення планових контрольних показників та використання ресурсів якими розпоряджається (матеріальними, трудовими, фінансовими)
І.Г. Жукова [51, с. 393-398]	Частина організації, по якій доцільно акумулювати облікову інформацію про діяльність такого центру. Звіти центрів відповідальності повинні включати статті доходів і витрат, на які може вплинути менеджер центру
В.С. Лень [79, с. 121]	Будь-який підрозділ підприємства, де контролюється поява витрат, одержання доходів і який перебуває під управлінням єдиного керівника
І.М. Лепетан [80, с. 19-24]	Структурний підрозділ організації, на чолі якого стоїть керівник (менеджер), який контролює в певному для даного підрозділу ступені витрати, доходи і кошти, що інвестуються в цей сегмент бізнесу
Р. Сидоренко [158, с. 326]	Групування витрат, котре дозволяє поєднати в одному процесі місця виникнення витрат: виробництво, цех, ділянку, бригаду з відповідальністю керуючих ними менеджерів
М. Скрипник [160, с. 48]	Місце, де виникають правові відношення між учасниками господарських процесів

Як відзначає Ю.Ю. Миронова облік за центрами відповідальності (від англ. responsibility accounting) є не новою але досить цікавою та практичною концепцією. Варто погодитися з тим, що подібний підхід до формування управлінського обліку на основі центрів відповідальності є актуальним для компаній, для яких контроль за доходами та витратами є ключовою умовою виживання на ринку. При цьому для диверсифікованих підприємств, що мають по декілька напрямів діяльності, облік по центрам відповідальності виступає обов'язковою умовою успішного функціонування на ринку [97, с. 174-178].

У табл. 2.11 представлено підходи до визначення сутності обліку за центрами відповідальності.

Ідеальної схеми організації обліку за центрами відповідальності, яка була б універсальною та підходила для всіх без винятку підприємств, не існує, так як всі компанії різні, і відповідальність за господарські операції також делегується по-різному. Унікальна організаційна структура, специфічний набір статей звітності, стиль керівництва в управлінні компанією та особливості взаємодії відділів створюють значні труднощі та вимагають індивідуального підходу до побудови управлінського обліку за центрами відповідальності.

Таблиця 2.11 – Підходи до визначення поняття «облік за центрами відповідальності»

Автор / джерело	Визначення
О.М. Миронюк [98]	Система обліку, яка вимірює, оцінює відповідність досягнутих результатів запланованим по кожному підрозділу (центру відповідальності), який є самостійним об'єктом бюджетного (планового) процесу і відповідає за виконання переліку бюджетних показників, закріплених за ним при розробці зведеного бюджету підприємства на майбутній бюджетний період.
О.С. Полікарпова [124, с. 97-100]	Система обліку, яка здійснюється на рівні центрів відповідальності накопичення інформації про витрати і доходи, калькулюванні витрат, визначенні фінансового результату, підготовки звітності та сприяє аналізу та оцінці діяльності центрів та підприємства в цілому.
О.Я.Чернін [187, с. 101-108]	Система обліку, яка забезпечує відображення, накопичення, аналіз та надання інформації про витрати і результати, що дозволяє оцінювати діяльність окремих центрів відповідальності і їх керівників.

Однак незважаючи на те, що при побудові на підприємстві обліку за центрами відповідальності потрібно враховувати індивідуальні особливості підприємства (структуру, технології, способи організації виробництва, рівень технічного оснащення, кадровий потенціал), все одно можна виділити деякі загальні вимоги до організації подібної системи обліку:

- при розподілі підприємства на центри відповідальності враховується структура компанії, як організаційна, так і виробнича;
- кожен центр відповідальності має свого керівника (менеджера), відповідального за виконання необхідних завдань;
- кожен центр відповідальності розробляє свої показники для оцінки; чітко формуються обов'язки відповідальних за центрами осіб;

– кожен центр відповідальності розробляє і встановлює свої форми внутрішньої звітності [6, с. 10-12].

Організація обліку за центрами відповідальності неможлива без виділення окремих видів центрів відповідальності. Аналіз широкого кола наукових джерел засвідчив, що існує досить багато критеріїв, відповідно до яких здійснюється класифікація центрів відповідальності.

Найбільш часто зустрічається критерій (ознака) – «залежність від сфери впливу, рівня повноважень та обов'язків», відповідно до якого центри відповідальності поділяються на: центр доходів, центр витрат, центр прибутку та центр інвестицій [9]. Так, центрами витрат є виробничі підрозділи, керівники яких відповідають за величину понесених витрат. В свою чергу, центрами доходів є структурні підрозділи, керівники яких відповідають за розмір сгенерованих доходів. Найбільше значення для багатьох підприємств при організації управлінського обліку грають центри прибутку, керівники яких несуть відповідальність за фінансові результати. Також в окремих випадках підприємства активно займаються інвестиційною діяльністю, що вимагає формування також і центрів інвестицій, керівники яких несуть відповідальність за фінансові результати та використання прибутку на інвестиційні потреби.

У табл. 2.12 здійснено порівняльну характеристику центрів відповідальності затрат, доходів, прибутку та інвестицій за такими параметрами, як: завдання управлінського обліку, критерії оцінки діяльності центру, фінансова відповідальність, повноваження керівників.

Крім наведених вище найбільш поширених центрів відповідальності, що виділяються відповідно до критерію «залежність від сфери впливу, рівня повноважень та обов'язків», існують також і інші критерії.

Так, М.О. Столярова здійснює розподіл центрів відповідальності на підприємстві в залежності від виконуваних функцій на наступні центри: центр постачання, центр збуту, центр виробництва, центр надання послуг основному виробництву, центр управління діяльністю, тощо [167, с. 17-22].

Таблиця 2.12 – Порівняльна характеристика центрів затрат, доходів, прибутку та інвестицій

Критерій	Тип центру відповідальності			
	Центр затрат	Центр доходів	Центр прибутку	Центр інвестицій
Завдання управлінського обліку	Вимірювання і фіксація витрат на вході в ЦВ	Фіксація результатів діяльності ЦВ на виході	Вимірювання і фіксація витрат на вході в ЦВ, витрат усередині цього центру, кінцевих результатів його діяльності на виході	Вимірювання і контроль витрат і доходів ЦВ, а також оцінка ефективності використання інвестицій
Критерії оцінки діяльності центрів	Прямі витрати	Розмір виручки	Розмір отриманого прибутку	Ефективність використання інвестицій (норма прибутку на інвестиції)
Критерії фінансової відповідальності керівників центрів	Керівник ЦВ відповідає за понесені витрати	Керівник відповідає за отримання доходів, але не несе відповідальності за витрати	Керівник відповідає одночасно як за доходи, так і за витрати ЦВ	Керівник відповідає за доходи і витрати ЦВ, а також за ефективність використання інвестованих в нього коштів
Управлінські повноваження керівників центрів	Найменші управлінські повноваження, які обмежуються контролем за формуванням витрат і їх доцільністю	Управлінські повноваження зосереджуються на питаннях отримання доходів	Великі повноваження у прийнятті рішень (наприклад, за кількістю і якістю виробленої продукції, наданих послуг)	Найбільші управлінські повноваження (наприклад, прийняття власних інвестиційних рішень)
Примітка	Центри витрат можуть бути відокремлені або входити до складу інших ЦВ	Можуть бути виділені центри маржинального доходу (різниця між виручкою і змінними витратами)	Кількість центрів прибутку залежить від ступеня децентралізації управління	Як правило, центр інвестицій - це організація в цілому

Примітка: ЦВ – центр відповідальності

Джерело: складено авторами на основі [98, 80, 160, 9]

По відношенню до основної операційної діяльності підприємства центри відповідальності поділяються на центр основного виробництва та центр допоміжного виробництва [80, с. 174-178].

За ознакою відношення до внутрішнього господарського механізму центри відповідальності поділяються на аналітичні та госпрозрахункові центри [82, с. 69-77]. Ще одним варіантом класифікації центрів відповідальності є їх поділ за принципами: 1) функціональний; 2) територіальний; 3) відповідності організаційній структурі; 4) подібності структури витрат [160]. Д. Костроміна здійснює розподіл центрів відповідальності в залежності [70]:

– від визначення мети внутрішньо фірмового управління виділяє стратегічні та оперативні центри відповідальності;

– від рівня управління - підприємство; відділи та служби підприємства; окремі види виробництва; цех; виробнича ділянка; бригада.

Ґрунтуючись на проведеному аналізі підходів до класифікації центрів відповідальності під час організації обліку за центрами відповідальності, слід зробити висновок про те, що найбільш універсальною класифікацією варто вважати виділення їх виходячи з обсягу повноважень і відповідальності, критерієм яких є характер економічних показників, за які несе відповідальність відповідний центр доходів, витрат, прибутку або інвестицій, вважаючи цей підхід до класифікації інваріантним до сфери, галузі та масштабом бізнесу підприємства.

Таким чином, варто зазначити, що облік за центрами відповідальності представляє собою упорядковану систему, яка допомагає вимірювати (оцінювати) відповідність фактично витрачених ресурсів чи досягнутих результатів запланованим показникам по кожному підрозділу, що виступає відповідним центром доходів, витрат, прибутку чи інвестицій. Завдяки наявному делегуванню повноважень підрозділу, що визнаний як центр відповідальності, саме завдяки цьому він і отримує подібний статус. При цьому виявлені відхилення по запланованих показниках фіксуються не тільки в тому місці, де вони виникли, але також і по відповідальній особі, що є керівником відповідного центру відповідальності.

Узагальнюючи викладене вище, можна зробити наступні висновки. Запровадження центрів відповідальності є відповіддю на виклики динамічного зовнішнього середовища, коли підприємствам для ефективного управління стає недостатнім простого ведення обліку, а напрямом його вдосконалення стало запровадження центрів відповідальності. Центри відповідальності дають змогу отримувати релевантну інформацію про доходи, витрати, фінансові результати з відповідною деталізацією по підрозділах підприємства. При цьому виникають нові внутрішньорганізаційні відносини, підрозділи не тільки реалізують спільну стратегію організації, але і безпосередньо беруть участь у її формуванні, посилюючи її об'єктивність.

Використання центрів відповідальності в загальній структурі підприємства дозволяє розмежувати основні функції, повноваження, права та обов'язки, необхідні для здійснення фінансово-господарської діяльності. Підрозділи в даній ситуації є самостійними одиницями бюджетного (планового, госпрозрахункового) процесу, керівники яких відповідають за виконання бюджетних (планових) показників. Внаслідок делегування повноважень від центрів відповідальності нижчого рівня до вищих можливо визначити відхилення фактичних результатів діяльності підрозділів та підприємства в цілому за видами продукції (робіт, послуг), місцями виникнення доходів, витрат і відповідальним за ці результати особам (підрозділам).

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 [184] досліджували загальні аспекти фіскальної ефективності податку на прибуток підприємств України та її динаміку; Т. А. Далевська [36] та Н. Б. Ярошевич [196] проводили дослідження фіскальної ефективності податку на прибуток підприємств України щодо потенціалу цього податку відповідно до формування доходів державного бюджету; В. П. Вишневський [18] 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 3.1.

Таблиця 3.1 – 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 3.2.

Таблиця 3.2 – 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 3.2 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 3.3.

Таблиця 3.3 – 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 3.4.

Таблиця 3.4 – 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 3.4, 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» [166].

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 [20]. 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 [162].

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.

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 3.5, 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 3.5 – 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 безпеки

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. Стисло характеристику податків на звалища в окремих країнах ЄС наведено в таблиці 3.6.

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 звезення відходів на смітники [245].

Таблиця 3.6 – 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
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 тону 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 біорозкладаних відходів із кухні та ресторанів, біорозкладані 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
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 О ₂ /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 [225].

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 [224].

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 [246]. За останні десять років Греція була засуджена 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 самотійно, 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 [232].

Австрійський податок на смітники був уведений 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 [223]. 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, установлення 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 [233]. 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 домовок теплом і 250 тисяч домовок електрикою [194]. 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 сміттєперероблювальний 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 сміттєперероблювальним 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 податковий 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.

3.3 Перспективи удосконалення системи місцевих податків і зборів в Україні

На сучасному етапі розвитку економіка України перебуває на стадії активізації трансформаційних процесів, що охоплюють низку важливих сфер та ланок національного господарства. Разом з тим, сферою, трансформація якої має важливе стратегічне значення та виступає невід’ємною передумовою сталого соціально-економічного розвитку країни та регіонів, є система державних та

місцевих фінансів, а тому з переходом до активної фази реформи фінансової децентралізації в Україні у 2015 році, особливий науковий та прикладний інтерес викликає порівняння ключових показників ефективності функціонування місцевих бюджетів у до- та пореформений періоди.

Справедливо зауважити, що одним із найважливіших цільових орієнтирів фінансової частини реформи децентралізації у нашій державі є формування фінансово незалежних та самодостатніх територіальних громад, що відповідним чином позначається на показниках доходної та видаткової частин місцевих бюджетів. Зокрема, у даному контексті важливого значення набуває створення адекватної фінансової бази функціонування органів місцевого самоврядування, що, перш за все, вимагає оптимізації системи місцевих податків і зборів. Разом з тим, не менш важливим завданням у контексті реформи є перерозподіл видаткових повноважень між рівнями бюджетної системи, що, з одного боку, має базуватися на принципі субсидіарності (передавання повноважень щодо прийняття управлінських рішень стосовно фінансування суспільних послуг максимально наближено до їх кінцевого реципієнта), а з іншого боку, не створювати негативних прецедентів щодо надмірного видаткового тягара на місцеві бюджети. Таким чином, від фінансової самодостатності органів місцевого самоврядування та місцевих бюджетів значною мірою залежить якість надання суспільних послуг мешканцям територіальних громад, а також загальний рівень добробуту в конкретному регіоні та країні в цілому.

Справедливо зауважити, що за період реалізації реформи фінансової децентралізації вдалося досягнути певних позитивних зрушень у цьому напрямку. Так, за даними [103] питома вага власних доходів місцевих бюджетів у ВВП за 2015-2019 рр. зросла з 5,1% до 6,8% (або з 68,6 млрд. грн. до 267 млрд. грн.), а сума місцевих податків і зборів на 1 мешканця за аналогічний період збільшилася з 1006,7 грн. до 1864,2 грн., тоді як частка місцевих податків та зборів у власних доходах місцевих бюджетів підвищилася з 26,6% до 27,5%. Однак, враховуючи той факт, що саме податкові надходження є основою для формування власних фінансових ресурсів органів місцевого самоврядування,

такі показники питомої ваги податкових надходжень все ще є недостатніми для забезпечення високого рівня фінансової автономії відповідних територіальних громад.

Крім того, варто зауважити, що відповідно до Бюджетного кодексу України [17] податкові надходження місцевих бюджетів формуються за рахунок безпосередньо місцевих податків і зборів (податок на майно; єдиний податок; туристичний збір та збір за місця для паркування транспортних засобів), а також відрахувань від загальнодержавних податків і зборів (податок на доходи фізичних осіб; рентна плата; акцизний податок з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі підакцизних товарів; податок на прибуток). Проте недостатня фіскальна ефективність місцевих податків та зборів, а також перманентний пошук оптимальних пропорцій розподілу загальнодержавних податків між державним та місцевими бюджетами актуалізує необхідність вивчення кращих практик європейських країн з метою ідентифікації найбільш ефективного патерну, що може стати бенчмаркінг-моделлю для України у контексті реформування системи місцевих податків і зборів.

З метою реалізації поставленого завдання запропоновано методичний підхід, що передбачає послідовну реалізацію кількох етапів, а саме:

– формування інформаційної бази для проведення дослідження: географічна структура вибірки традиційно представлена дванадцятьма унітарними європейськими країнами, серед яких Естонія, Литва, Словаччина, Угорщина, Словенія, Франція, Італія, Польща, Україна, Чехія, Латвія, та Данія; ключовий показник аналізу – рівень податкової автономії місцевих бюджетів, що розраховується як співвідношення обсягів податкових надходжень місцевих бюджетів до податкових надходжень зведеного бюджету країни, що розраховується фахівцями Міжнародного валютного фонду [207]; часовий горизонт аналізу – 2008–2019 рр.;

– здійснення кластеризації (за методом ієрархічної кластеризації Уорда) за показником податкової автономії;

– порівняльний аналіз тенденцій зміни рівня податкової автономії за 2008–2019 рр. у розрізі кластерів, сформованих для дванадцяти відібраних унітарних країн Європи;

– здійснення бенчмаркінг-аналізу країн, що потрапили до одного з Україною кластеру за рівнем податкової автономії, та формалізація на його основі пропозицій щодо реформування вітчизняної системи місцевих податків і зборів.

Отже, у контексті характеристики першого етапу даного дослідження – формування його інформаційної бази, варто зауважити, що вибір саме показника податкової автономії у якості основи для його здійснення обґрунтовано його інформативністю та використанням провідними міжнародними організаціями (Міжнародним валютним фондом, Організацією економічного співробітництва та розвитку) для оцінювання ефективності реалізації податкової політики у контексті посилення фінансової самодостатності місцевих бюджетів.

Наступним етапом дослідження є безпосередньо визначення бенчмаркінг-кластеру, тобто групи країн, досвід яких доцільно детально проаналізувати у контексті реформування системи місцевих податків і зборів в Україні. Технічно дане завдання було реалізовано з використанням інструментарію ієрархічної кластеризації Уорда у програмному продукті Stata 12.0/SE. Результати даного етапу дослідження представлено дендрограмою на рис. 3.1.

Таким чином, за результатами цього етапу дослідження можна відмітити, що вибірка з дванадцяти унітарних європейських країн за рівнем співвідношення податкових надходжень місцевих бюджетів до аналогічного показника зведеного бюджету за методологією ієрархічної кластеризації Уорда може бути поділена на два кластери, а саме:

– кластер 1, до якого увійшли чотири країни з низьким рівнем податкової автономії (до 10 %), такі як Естонія (1), Литва (2), Словаччина (3) та Угорщина (4);

– кластер 2, до якого увійшли вісім країн з середнім рівнем податкової автономії (10–30 %), а саме: Словенія (5), Франція (6), Італія (7), Польща (8), Україна (9), Чехія (10), Латвія (11) та Данія (12).

У даному контексті варто також відзначити, що саме другий кластер є цільовим бенчмаркінг–кластером для України, а тому більш глибокий аналіз структурних, організаційних та функціональних засад функціонування системи місцевих податків і зборів у таких країнах як Словенія, Франція, Італія, Польща, Чехія, Латвія та Данія є перспективним з урахуванням необхідності розробки на його основі дорожньої карти реформи системи місцевих податків і зборів в Україні.

Наступним етапом у розрізі даного дослідження є порівняльний аналіз тенденцій зміни рівня податкової автономії за 2008–2019 рр. у розрізі кластерів, сформованих для дванадцяти відібраних унітарних країн Європи, що буде реалізовано на основі статистичної інформації, наведеної у табл. 3.7 та 3.8, та представлених у вигляді графіків на рис. 3.7.

Таблиця 3.7 – Динаміка співвідношення обсягів податкових надходжень місцевих бюджетів до податкових надходжень зведеного бюджету дванадцяти унітарних країн Європи за 2008–2019, од.

Країна	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Естонія	0,0180	0,0154	0,0138	0,0184	0,0191	0,0227	0,0241	0,0206	0,0176	0,0164	0,0152	0,0147
Литва	0,0211	0,0193	0,0172	0,0176	0,0278	0,0301	0,0281	0,0270	0,0201	0,0210	0,0225	0,0215
Словаччина	0,0384	0,0402	0,0388	0,0378	0,0437	0,0428	0,0404	0,0424	0,0414	0,0394	0,0280	0,0275
Угорщина	0,1745	0,1758	0,1686	0,0977	0,1001	0,0950	0,1008	0,0940	0,0883	0,0844	0,0865	0,0878
Словенія	0,1171	0,1225	0,1436	0,1432	0,1686	0,1815	0,1809	0,1849	0,1811	0,1747	0,1586	0,1569
Франція	0,1720	0,1719	0,1785	0,1797	0,1983	0,1593	0,1955	0,1963	0,1919	0,1945	0,1964	0,2013
Італія	0,1816	0,1733	0,1755	0,1669	0,1593	0,1581	0,1603	0,1686	0,1630	0,1692	0,1648	0,1422
Польща	0,2022	0,2011	0,2022	0,2028	0,2044	0,1933	0,1905	0,2019	0,2061	0,2102	0,2101	0,2088
Україна	0,2314	0,2361	0,2648	0,2588	0,2837	0,2870	0,2327	0,2497	0,2430	0,2239	0,1784	0,2192
Чехія	0,2574	0,2540	0,2497	0,2596	0,2536	0,2501	0,2437	0,2395	0,2490	0,2599	0,2520	0,2621
Латвія	0,2354	0,2369	0,2487	0,2646	0,2752	0,2924	0,2782	0,2686	0,2634	0,2664	0,2619	0,2602
Данія	0,3067	0,3100	0,2394	0,2488	0,2581	0,2682	0,2683	0,2649	0,2653	0,2502	0,2649	0,2685

Отже, на основі представленої статистичної інформації умовно можна визначити групу країн з низьким рівнем децентралізації податкових

надходжень (до 10%), до якої належить Естонія, Литва, Словаччина та Угорщина, тоді як решта країн характеризується помірним та середнім рівнем децентралізації податкових надходжень, що також підтверджено поділом у розрізі проведеного кластерного аналізу. Слід зауважити, що Угорщина у 2005–2007 рр. належала до групи країн з помірним та середнім рівнем податкової автономії, але у 2008 році рівень аналізованого показника в країні скоротився з 16,86 % у 2007 році до 9,77 % у 2008 році, що значною мірою вплинуло на розподіл країн між кластерами.

Таблиця 3.8 – Мінімальне, максимальне значення, базисний та ланцюговий темпи приросту показника податкових надходжень місцевих бюджетів до податкових надходжень зведеного бюджету дванадцяти унітарних країн Європи за 2005–2019, од.

Країна	Мінімальне значення за період	Максимальне значення за період	Базисний темп приросту	Ланцюговий темп приросту (середній за період)
Естонія	1,05% (2019)	2,41% (2011)	-41,33%	-1,70%
Литва	1,72% (2007)	3,01% (2010)	-16,26%	1,18%
Словаччина	2,25% (2019)	4,37% (2009)	-41,43%	-2,34%
Угорщина	8,20% (2019)	17,58% (2006)	-52,99%	-4,38%
Словенія	11,71% (2005)	18,49% (2012)	25,98%	2,35%
Франція	15,93% (2010)	20,66% (2019)	20,11%	1,41%
Італія	14,22% (2016)	18,16% (2005)	-19,07%	-1,36%
Польща	19,05% (2011)	21,23% (2019)	5,01%	0,12%
Україна	17,84% (2015)	28,70% (2010)	-14,20%	0,48%
Чехія	23,95% (2012)	26,98% (2018)	4,74%	0,40%
Латвія	23,54% (2005)	29,24% (2010)	7,69%	0,84%
Данія	23,94% (2007)	31,00% (2006)	-13,39%	-0,70%

Аналізуючи зміну рівня показника податкової автономії у досліджуваних країнах (за даними табл. 3.2), варто зазначити, що для 7 з 12 країн притаманний негативний базисний темп приросту (за відносним значенням показника), причому найбільший низхідний тренд зафіксовано у таких країнах як Угорщина, Словаччина та Естонія, у яких протягом досліджуваних 15 років рівень показника співвідношення податкових надходжень місцевих бюджетів до аналогічного показника зведеного бюджету скоротився на 52,99 %, 41,43 % та

41,33 % відповідно. Натомість, найкраща позитивна динаміка показника порівняно з початком періоду аналізу характерна для таких держав як Словенія, Франція та Латвія, у яких рівень податкової автономії місцевих бюджетів за визначений часовий проміжок зріс на 25,98 %, 20,11 % та 7,69 % відповідно.

Разом з тим, можна відмітити, що варіація даного показника протягом усього періоду аналізу (за ланцюговим темпом приросту) характеризується відсутністю значних флуктуацій. Зокрема, позитивною щорічною динамікою зміни рівня податкової автономії характеризуються 7 з 12 досліджуваних унітарних європейських країн, серед яких найбільш інтенсивний середньорічний приріст притаманний для Словенії (2,35 %), Франції (1,41 %) та Литви (1,18 %). У свою чергу, для 5 з 12 країн характерне щорічне скорочення рівня аналізованого показника, причому найбільший середньорічний темп скорочення рівня співвідношення податкових надходжень місцевих бюджетів до аналогічного показника зведеного бюджету зафіксовано в Угорщині (-4,38 % на рік), Словаччині (-2,34 %) та Естонії (- 1,70 %).

Наступним етапом даного дослідження є більш ґрунтовний аналіз практики місцевого оподаткування країн – бенчмарків, досвід яких доцільно врахувати у контексті формалізації пропозицій щодо реформування вітчизняної системи місцевих податків і зборів, що підтверджено результатами ієрархічної кластеризації (методом Уорда). Таким чином, з метою виконання поставленого завдання буде проведено аналіз організаційно-функціональних елементів місцевих податків у таких країнах як Словенія, Франція, Італія, Польща, Чехія, Латвія та Данія.

Приймаючи до уваги той факт, що в Україні система місцевих податків і зборів представлена податком на майно (на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, транспортним податком та платою за землю), єдиним податком, туристичним збором та збором за місця для паркування транспортних засобів (ст. 10 Податкового кодексу України [121]), то саме на посилення та удосконалення цих елементів системи місцевого оподаткування і буде більшою мірою направлений бенчмаркінг-аналіз. Натомість вивчення інших

альтернативних податкових інструментів є менш пріоритетним завданням у розрізі даного блоку дослідження, оскільки розширення кількості місцевих податків і зборів в Україні є недоцільним з точки зору їх фіскальної та економічної ефективності.

Попередній бенчмаркінг-аналіз засвідчив, що реформування системи майнового оподаткування доцільно здійснювати з урахуванням досвіду Данії, Латвії, Італії та Чехії; транспортного податку – Польщі; туристичного збору – Італії; операцій від продажу об'єктів нерухомості – Словенії та Франції.

Отже, у контексті аналізу системи майнового оподаткування в Данії можна відзначити, що у країні існує податок, що сплачують юридичні особи, у власності яких перебувають будівлі комерційного призначення. Цей податок зараховується до місцевого бюджету, хоча основні організаційно-функціональні засади його нарахування та справляння визначаються органами влади вищого рівня, а органи місцевого самоврядування мають право лише на встановлення ставок податку у межах максимально визначених органами влади вищого рівня (подібно до вітчизняної практики). Об'єктом оподаткування податком на нерухомість комерційного призначення в Данії є нерухоме майно, що використовується як офіс, магазини, готелі, фабрики, майстерні або для інших подібних цілей. У контексті оподаткування розрізняють приміщення комерційного призначення, що знаходяться у державній та приватній власності. Зокрема, у першому випадку базою оподаткування виступає як вартість землі під об'єктом нерухомості, так і вартість будівлі, тоді як приміщення комерційного призначення, котрі перебувають у приватній власності, обкладаються цим податком лише у межах вартості такого об'єкта нерухомості. Варто також зауважити, що для таких об'єктів нерухомості комерційного призначення податок нараховується лише на вартість, яка перевищує 50 000 данських крон (дещо більше 170 тис. грн. з урахуванням офіційного курсу гривні до данської крони, встановленого Національним банком України на 19.02.2020 р. [117]). Ставка податку встановлюється за рішенням органів місцевого самоврядування, але не повинна перевищувати 1 % бази оподаткування. За

рахунок даного податку у 1995–2018 рр. акумулювалося близько 0,3 % податкових надходжень зведеного бюджету країни [206, 215, 256].

У свою чергу, податок на нерухоме майно, що перебуває у власності фізичних осіб, належить до загальнодержавних, а не місцевих податків у Данії. Базою оподаткування цим податком також виступає оціночна вартість об'єкта нерухомості. Ставки встановлюються наступним чином: 1 % – для об'єктів оподаткування, вартістю до 3,04 млн. данських крон, та 3 % – для об'єктів оподаткування, вартістю понад визначений поріг [240, 215, 256].

У Латвії податок на нерухоме майно належить до місцевих податків, його базою оподаткування є кадастрова вартість об'єкта нерухомості. Варто зауважити, що починаючи з 2013 року право на встановлення ставки податку делеговане органам місцевого самоврядування, які можуть визначати її в межах коридору 0,2–1,5 % (до 3 % за спеціальних умов, передбачених законодавством). Граничний термін публікації ставок податку на нерухоме майно – 1 листопада року, що передує плановому. У випадку, якщо органами місцевого самоврядування до визначеної дати не опубліковано оновленої інформації щодо ставок, які будуть діяти у наступному фінансовому році, їх розмір встановлюється наступним чином:

1) 1,5 % кадастрової вартості земельної ділянки, будівель або їх частин та інженерних споруд;

2) для об'єктів житлової нерухомості:

– 0,2 % кадастрової вартості об'єкта нерухомості, якщо вона нижче 56 915 євро (дещо більше 1,5 млн. грн. за курсом, офіційно встановленим Національним банком України на 19.02.2020 р. [117]);

– 0,4 % – для об'єкта нерухомості, кадастрова вартість якого варіюється від 56 915 до 106 715 євро (від 1,5 до 2,8 млн. грн.);

– 0,6 % – для об'єкта нерухомості, кадастрова вартість яких більше 106 715 євро (понад 2,8 млн. грн.).

Крім того, у Латвії встановлено мінімальний розмір податку на нерухоме майно для кожного платника податку, що складає 7 євро (185 грн.). Попри те, що

базовий податковий період за цим податком – календарний рік, його сплата відбувається щоквартально (не пізніше 31 березня, 15 травня, 15 серпня та 15 листопада) у розмірі однієї чверті річної суми податку, або ж цей податок може бути сплачений одним авансовим платежем. За рахунок податку на нерухоме майно формується близько 3 % податкових надходжень зведеного бюджету країни [242, 218, 259].

У Чехії податок на нерухомість зараховується також до місцевих бюджетів. Об'єктом оподаткування виступають як земельні ділянки різного призначення, так і будівлі та споруди (комерційного та некомерційного призначення). Базою оподаткування за земельними ділянками є її вартість, розрахована на основі нормативної грошової оцінки за 1 м², визначеної відповідним органом місцевого самоврядування. У розрізі податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, базою оподаткування виступає площа об'єкта нерухомості. Ставки податку на нерухомість встановлюються наступним чином:

- для ріллі, виноградників, садів та лук – 0,75 % бази оподаткування;
- для лісів та водойм, що використовуються для вирощування риби, – 0,25 % бази оподаткування;
- для земельних ділянок під некомерційну забудову та подвір'я – 0,2 чеських крон за квадратний метр;
- для земельних ділянок під забудову, на яку видано дозвіл на будівництво, – 2 чеські крони за квадратний метр (ця ставка податку множиться на коефіцієнт від 1,0 до 5,0 відповідно до розміру муніципалітету; місцеві органи влади мають обмежені повноваження щодо встановлення цього коефіцієнта);
- за інші земельні ділянки, які використовуються для підприємницької діяльності, сільськогосподарського виробництва, лісового та водного господарства – 1 чеська корона за квадратний метр (1,06 грн. за офіційним курсом, встановленим Національним банком України на 19.02.2020 р. [117]); для інших видів підприємницької діяльності ставка податку становить 5 чеських за квадратний метр землі;

- для житлових будинків – 2 чеські крони за квадратний метр (може збільшуватися коефіцієнт від 1,0 до 5,0 відповідно до розміру муніципалітету);
- для будинки для сімейного відпочинку – 6 чеських за квадратний метр;
- за гаражі, побудовані окремо від житлових будинків – 8 чеських крон за квадратний метр;
- за об'єкти нерухомості, що використовуються для первинного сільськогосподарського виробництва, ведення лісового або водного господарства – 2 чеські крони за квадратний метр;
- за об'єкти нерухомості, що використовуються для промислового виробництва, цивільного будівництва, транспорту, енергетики або іншого сільськогосподарського виробництва – 10 чеських крон за квадратний метр;
- для квартир та інших нежитлових приміщень – 2 чеські крони за квадратний метр.

Податок, який не перевищує 5000 чеських крон (5300 грн.), повинен бути сплачений не пізніше 31 травня поточного податкового періоду, в іншому випадку податок можна сплатити двома рівними платежами – до 31 травня та до 30 листопада поточного податкового періоду. Платники податків, зайняті у сільськогосподарському виробництві, зобов'язані сплачувати податок двома рівними частинами до 31 серпня та до 30 листопада поточного податкового періоду. За рахунок надходжень від податку на майно протягом 1995–2018 рр. у Чехії формувалося близько 0,5–0,7 % податкових надходжень зведеного бюджету країни [249, 51, 255].

Податок на нерухомість в Італії також є елементом системи місцевого оподаткування. Об'єктом оподаткування податком на нерухомість є будівлі, площі під забудову, земельні ділянки. Ставки податку визначено національним законодавством, проте орган місцевого самоврядування мають право їх змінювати у межах певного діапазону або навіть знижувати до нуля. Основна ставка для первинного місця проживання становить 0,5 %. Податок сплачується двома рівними частинами – до 16 червня та до 16 грудня поточного податкового періоду. Протягом 2012–2018 рр. надходження від податку на нерухомість

складали 2,8–3,4 % податкових надходжень зведеного бюджету країни [250, 217, 258].

Отже, узагальнення досвіду майнового оподаткування у країнах – бенчмарках (Данія, Латвія, Чехія, Італія) дозволило сформулювати певні пропозиції щодо удосконалення організаційно-функціональних засад справляння податку на нерухоме майно в Україні, а саме:

- для більшості країн базою оподаткування податку на нерухомість є не її площа, а вартість об'єкта нерухомості, що обґрунтовує доцільність запровадження аналогічного підходу в Україні;

- враховуючи той факт, що в нашій країні у розрізі податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, є пільги для фізичних осіб (такого роду пільги також присутні і у практиці майнового оподаткування досліджуваних країн), вважаємо за доцільне зберегти цю норму, змінивши лише її механізм, а саме: оподатковувати лише вартість об'єкта нерухомості понад 170 тис. грн.;

- з метою поліпшення фіскальної ефективності податку на нерухоме майно доцільно повернутися до рівня ставки даного податку, що функціонувала в Україні до 2016 р., а саме – 3 % бази оподаткування, скасувавши при цьому прив'язку до рівня мінімальної заробітної плати (варто зауважити, що цю ставку запропоновано встановити як граничну, зберігши за органами місцевого самоврядування право на її зменшення з урахуванням специфічних параметрів соціально-економічного розвитку відповідної територіальної громади);

- з метою забезпечення мінімального обсягу податкових надходжень від даного податку до місцевого бюджету запропоновано встановити його мінімальну суму на рівні 17 грн. (аналогічно до практики Латвії);

- з метою зменшення негативних стимулів для ухилення від сплати податку запропоновано імплементувати можливість розбивки його сплати (враховуючи досвід Чехії та Італії) за умови, що сума нарахованого податку перевищує розмір мінімальної зарплати, а саме: платіж з податку на нерухоме майно (за заявою платника) розбити на 2 рівні транші (1-й – у

встановлені Податковим кодексом строки – протягом 60 днів після вручення податкового повідомлення-рішення, 2-й – до 15 грудня).

Варто зауважити, що у контексті посилення фінансової самодостатності місцевих бюджетів доцільно також перейняти досвід Франції та Словенії щодо оподаткування операцій з продажу нерухомості. Так, у Франції до місцевого бюджету зараховується специфічне державне мито, що стягується у випадку переходу права власності на новозбудований об'єкт нерухомості у термін до 5 років особі, іншій ніж агенту з продажу нерухомості. Базою справляння державного мита є фактична ринкова ціна об'єкту нерухомості. Ставка держмита встановлюється для квартир у розмірі 4,50 % (максимальна ставка), що збільшується на додатковий місцевий податок у розмірі 1,20 % (встановлюється центральним урядом, тоді як органи місцевого самоврядування мають право зменшити його до 0,50 % за певних умов). Протягом 1995–2018 рр. у Франції від цього державного мита було акумульовано від 0,6 % до 1,16 % сумарного обсягу податкових надходжень зведеного бюджету країни [216, 257].

У свою чергу, у Словенії елементом податку на нерухоме майно є трансакційний податок, об'єктом оподаткування яким виступає операція з продажу нерухомого майна. Натомість базою розрахунку податку є ціна продажу відповідного об'єкта нерухомості. Ставка податку становить 2 % бази оподаткування. Платник податку зобов'язаний здійснити сплату податку на операції з нерухомим майном протягом 30 днів після вручення йому податкового повідомлення-рішення про нарахування такого податку (потенційний платник податку зобов'язаний подати до контролюючого органу за місцем розташування об'єкта нерухомості декларацію протягом 15 днів після здійснення операції з нерухомим майном, а контролюючий орган, у свою чергу, протягом 30 днів після її отримання приймає рішення про нарахування податкового зобов'язання, яке формалізується податковим повідомленням-рішенням). У 1995–2018 рр. за рахунок податку на операції з нерухомим майном забезпечувалося від 0,17 % до 0,43 % сумарного обсягу податкових надходжень зведеного бюджету Словенії [243, 220, 261].

Таким чином, з урахуванням досвіду Франції та Словенії щодо оподаткування операцій з продажу нерухомого майна в Україні запропоновано вилучити зі складу податку на доходи фізичних осіб та закріпити за місцевими бюджетами податок на операції з продажу нерухомості (за умови переходу права власності у термін менше 3 років з моменту його придбання) та встановити ставку цього податку у розмірі до 2 % від оціночної вартості об'єкта нерухомості, що продається.

Країною – бенчмарком у контексті реформування транспортного податку є Польща (єдина країна у цільовому кластері з відповідним податком-аналогом, що зараховується до місцевого бюджету). Об'єктом оподаткування транспортним податком у Польщі є транспортні засоби з максимально допустимою загальною вагою понад 3,5 тони. Ставки податку встановлюються органами місцевого самоврядування у межах відповідних мінімальних та максимальних ставок, встановлених Законом про місцеві податки та збори. Максимальні ставки транспортного податку щороку індексують на рівень інфляції (на 2020 рік ставки варіюються від 847,70 злотих (приблизно 5240 грн. за курсом Національного банку України, встановленого на 19.02.2020 р. [117]) до 3238,26 злотих (20015 грн.). Мінімальні ставки транспортного податку оновлюються відповідно до волатильності обмінного курсу польського злотого до євро у тому випадку, якщо цей курс у перший робочий день жовтня звітного року більш ніж на 5 % відрізняється від аналогічного показника, визначеного на ту ж дату попереднього року. Сплата податку відбувається двома частинами – до 15 лютого та 15 вересня звітного року. Протягом 1995–2018 рр. від транспортного податку у Польщі надходило від 0,6 % до 0,15 % сумарного обсягу податкових надходжень зведеного бюджету країни [230, 219, 260]. З урахуванням польського досвіду, в Україні також запропоновано щорічно індексувати ставку транспортного податку (25000 грн) на рівень інфляції.

У 2019 році в Україні було запроваджено варіацію ставок для внутрішнього та в'їзного туризму. Так, відповідно до Податкового кодексу України [121] ставка збору для внутрішнього туризму становить 0,5 % розміру

мінімальної заробітної плати, встановленої на 1 січня відповідного фінансового року, та 5 % – для в'їзного. Варто зауважити, що у попередній редакції ставка туристичного збору встановлювалася органами місцевого самоврядування у діапазоні від 0,5 % до 1 % бази оподаткування, що визначалася як вартість проживання, зменшена на суму податку на додану вартість. Експерти [152, 21, 141] відмічають, що чинна практика нарахування туристичного збору є дискримінаційною як стосовно закордонних туристів, котрі вимушені сплачувати більшу суму збору, так і щодо суб'єктів туристичного бізнесу, які надають послуги з бюджетного туризму, оскільки ставка збору у чинній редакції Податкового кодексу України не залежить від вартості проживання в апартаментах. Таким чином, виявлені проблемні аспекти національної практики оподаткування туристичним збором можуть негативно вплинути на туристичний потенціал України, обумовлюючи зменшення податкових надходжень від цього збору до місцевих бюджетів. Зазначене обумовлює необхідність зміни організаційно-функціональних засад справляння збору.

Враховуючи той факт, що найбільш туристично привабливою країною серед тих, що потрапили до бенчмаркінг-кластеру є Італія, то саме досвід цієї країни у сфері справляння туристичного збору запропоновано вважати еталонним. Зокрема, за результатами аналізу встановлено, що ставка туристичного податку в Італії встановлюється органами місцевого самоврядування у діапазоні до 5 євро за ніч перебування (до 10 євро для Риму та Венеції), але розмір ставки визначається для конкретної адміністративно-територіальної одиниці пропорційно очікуваній ціні за проживання в місці проживання. У 2011–2018 рр. за рахунок туристичного збору забезпечувалося від 0,01 % до 0,05 % податкових надходжень зведеного бюджету країни [253].

З урахуванням бенчмаркінг-аналізу, в Україні запропоновано скасувати варіацію ставок туристичного збору для внутрішнього та в'їзного туризму, встановивши граничну ставку у розмірі 5 % бази оподаткування. У свою чергу, запропоновано також повернутися до попередньої версії бази оподаткування – вартості проживання за 1 день ночівлі для 1 особи, ефективність якої

підтверджена практикою провідних туристичних країн світу та підтримується вітчизняними експертами у цій сфері.

Отже, за результатами бенчмаркінг-аналізу структурних та організаційно-функціональних особливостей справляння місцевих податків і зборів у країнах (Словенія, Франція, Італія, Польща, Чехія, Латвія та Данія), що на основі методу ієрархічної кластеризації Уорда віднесено до цільового кластеру, було розроблено ряд пропозицій щодо реформування окремих елементів місцевих податків і зборів (податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, транспортного податку, туристичного збору, а також оподаткування операцій продажу об'єктів нерухомості), які базуються на фіскальних механізмах, що підтвердили свою дієвість та ефективність у досліджуваних країнах. Практична імплементація розроблених пропозицій, з нашої точки зору, сприятиме збільшенню обсягів податкових надходжень до місцевих бюджетів, поліпшуючи при цьому рівень їх податкової автономії, а також дозволить посилити не лише фіскальну й економічну ефективність місцевих податків і зборів, а й їх регуляторний потенціал. Усе вищезазначене створить передумови для успішного продовження позитивного вектору реформи фінансової децентралізації в Україні, ключовим пріоритетом якого є формування фінансово самодостатніх територіальних громад та місцевих бюджетів.

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.

У ході виконання даного етапу роботи були отримані наступні наукові та прикладні результати.

Обґрунтовані підходи до тестування на зменшення корисності одиниці, що генерує грошові потоки, застосовуючи справедливу вартість. Доведено, що 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 виокремлено основні характеристики категорій «соціально відповідальна діяльність» та «соціальний облік», «соціальна звітність», розроблено комплекс принципів, яких варто додержуватися у процесі здійснення облікових процедур і складання звітності. Доведено доцільність організації соціального обліку та

визначено основні напрямки його організації щодо формування облікового забезпечення за соціальними операціями. Запропоновано методичний підхід до складання соціальної звітності, який дозволить зформувати обліково-аналітичне забезпечення в розрізі таких показників, як людський капітал, інтелектуальний капітал, природний (екологічний) капітал, соціальний капітал через систему якісних і кількісних показників соціальноповідальної діяльності.

Подальше системне поглиблення розкриття інформації на засадах інтегративного мислення потребує підвищення якості розкриття фінансової та нефінансової інформації, підвищення транспарентності 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 транспарентності, 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 ході дослідження була запропонована класифікація логістичних витрат, виокремлено особливості облікової ідентифікації та реєстрації логістичних витрат, що сприятиме підвищенню ефективності їх аналізу, управління та оптимізації. Для вирішення питання облікової реєстрації логістичних витрат запропоновано процесно-орієнтований підхід до їх відображення, що дозволяє

отримати і зформувані показники для їх подальшого відображення в звітності, зокрема логістичному балансі.

Наявність багатьох неузгоджених питань щодо забезпечень: обов'язковість створення, різні підходи до класифікації, недосконалість нормативного регулювання, складність розрахунку розміру та порядку відображення в обліку, вимагає вирішення цих питань. Запропоновано за рахунок виокремлення різних видів забезпечень, уніфікації нормативного регулювання, деталізації існуючого плану рахунків (за рахунок введення нових субрахунків відносно забезпечень майбутніх витрат і платежів за видами забезпечень до Плану рахунків, відсутність деталізації якого, у свою чергу, не дає змогу управлінському персоналу задовольнити існуючі потреби в інформації). Крім того, у роботі удосконалено склад первинних документів (враховуючи особливості їхньої діяльності та доцільності формування відповідних забезпечень), а також з метою уникнення викривлення показників фінансової звітності запропоновано відобразити зменшення (списання) забезпечення методом сторно лише у сумі, яка була нарахована у звітному році.

Аналіз сучасних підходів до автоматизації бізнес-процесів діяльності вітчизняних підприємств свідчить про впровадження автоматизації у двох напрямках. По-перше, у власників бізнесу виникає бажання автоматизації таких основних бізнес-процесів як продаж, оброблення й взаємодія з клієнтською базою, що зумовлено зростанням обсягів діяльності суб'єкта господарювання, різким розширенням клієнтської бази або необхідністю навести лад з огляду на різке збільшення асортименту продукції чи для моніторингу походження товарів. По-друге, в умовах постійного підвищення вимог у сфері документального оформлення операцій і необхідності автоматичного формування звітності суб'єкта господарювання автоматизація бізнес-процесів обумовлена складністю таких процесів та значними за обсягами витратами часу. З метою інформаційного забезпечення суб'єктів господарювання щодо грошових

потоків та товарних запасів розглянуті програмні продукти та виокремлено їх переваги та недоліки.

Важливою умовою діяльності таких підприємств є прозорість та підзвітність. Будь-яка бізнес структура має діяти відповідно до норм законодавства, враховувати інтереси суспільства та всіх стейкхолдерів, а також створювати дієву та результативну систему звітування. Відповідно до норм не так давно прийнятої Директиви, складовою такої системи є нефінансова звітність, трансформаційні процеси якої потребують її систематичного вивчення. У ході дослідження обґрунтовані основні причини утворення понятійних кластерів до складу яких входить нефінансова звітність, а також вказані основні міжнародні стандарти що визначають важливість та принципи формування нефінансової звітності.

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.

Загальна стратегічно орієнтована система управління потребує удосконалення оперативного управління, що забезпечується впровадженням додаткового обліково-аналітичного та документального забезпечення, що слугуватиме базою для збору та накопичення інформації, відповідних розрахунків, проведення аналізу та прийняття ефективних управлінських рішень. Запропонований алгоритм формування управлінської звітності транспортно-логістичної діяльності забезпечить управлінців покроковою інструкцією до наповнення та структури транспортно-логістичних звітів. Транспортно-логістична звітність дасть змогу контролювати хід виконання логістичних стратегій підприємства направлених на розвиток нових підходів до управління та моделювання логістичних процесів, ефективно координувати

учасників логістичного процесу та мінімізувати витрати та підвищити ефективність логістичної діяльності підприємства в цілому.

Зміна парадигми економічних зв'язків між усіма ланками економічної системи впливає на ефективність управління підприємством і потребує формування дієвої системи контролю. У дослідженні 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.

Запровадження центрів відповідальності є відповіддю на виклики динамічного зовнішнього середовища, коли підприємствам для ефективного управління стає недостатнім простого ведення обліку, а напрямом його вдосконалення стало запровадження центрів відповідальності. Центри відповідальності дають змогу отримувати релевантну інформацію про доходи, витрати, фінансові результати з відповідною деталізацією по підрозділах підприємства. При цьому виникають нові внутрішньорганізаційні відносини, підрозділи не тільки реалізують спільну стратегію організації, але і безпосередньо беруть участь у її формуванні, посилюючи її об'єктивність. У ході аналізу характерних ознак сутності поняття «центр відповідальності» набуло подальшого розвитку трактування даної дефініції, а саме центр відповідальності – це частина організації, що найчастіше всього представлена відокремленим структурним підрозділом, який управляється менеджером, що відповідає за певний бізнес-процес чи господарську діяльність підприємства, та генеровані цією діяльністю доходи, витрати, ресурси та фінансові результати.

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. Обґрунтовано, що основою забезпечення економічної безпеки на підприємстві є управління ризиком, зокрема застосування моделі «трьох ліній захисту», що дозволить координувати процеси управління ризиками та внутрішнього контролю завдяки чіткому визначенню та розмежуванню відповідних функцій та обов'язків.

Україна тільки починає розвиток своїх цифрових технологій. Проте з поширенням електронних грошей, рівень обізнаності населення в сфері блокчейну починає зростати, та, ймовірно, що Україна буде розвиватися та застосовувати технологію блокчейн уже в найближчі роки більш активно. Отже, за результатами проведеного аналізу можна зробити висновок про підвищення зацікавленості до цієї теми в останній час, що, маємо сподівання, вплине і на активізації процесу використання самої технології.

Управління підприємством передбачає отримання достовірної інформації про основні показники його діяльності. Усе це викликає необхідність застосування методик, що дозволять найбільш точно встановити пороговості як корисної інформації, так і викривленої інформації. Саме закріплення методики визначення суттєвості в обліковій політиці суб'єкта господарювання дозволить досягти якості облікової інформації для цілей управління.

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. Для ідентифікації результативності функціонування податку на прибуток в Україні запропоновано науково-методичний підхід до визначення найбільш релевантних факторів впливу на параметри його фіскальної ефективності. Результати моделювання впливу соціально-економічних факторів на обсяг податку на прибуток за 2005-2016 рр. емпірично довели, що:

- до факторів, що позитивно впливають на обсяг надходжень від податку на прибуток, належать зростання: а) доходів Зведеного бюджету України; зростання індексу цін виробників промислової продукції; б) темпів приросту прямих інвестицій; в) рівня зайнятості населення; г) збільшення реальної заробітної плати;

- негативно на обсяг надходжень з податку на прибуток впливає зростання темпу приросту ВВП;

- 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;

- 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.

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.

На сучасному етапі розвитку економіка України перебуває на стадії активізації трансформаційних процесів, що охоплюють низку важливих сфер та ланок національного господарства. Разом з тим, сферою, трансформація якої має важливе стратегічне значення та виступає невід'ємною передумовою сталого соціально-економічного розвитку країни та регіонів, є система державних та місцевих фінансів. За результатами бенчмаркінг-аналізу структурних та організаційно-функціональних особливостей справляння місцевих податків і зборів у країнах (Словенія, Франція, Італія, Польща, Чехія, Латвія та Данія), що на основі методу ієрархічної кластеризації Уорда віднесено до цільового кластеру, було розроблено ряд пропозицій щодо реформування окремих елементів місцевих податків і зборів (податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, транспортного податку, туристичного збору, а також оподаткування операцій продажу об'єктів нерухомості), які базуються на фіскальних механізмах, що підтвердили свою дієвість та ефективність у досліджуваних країнах.

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1. Аделькин Ф. Результаты исследования социальной ответственности украинского бизнеса. Київ: Блакить, 2005. 349 с.
2. Андерсен Бьёрн. Бизнес-процессы. Инструменты совершенствования. / пер. с англ. С. В. Ариничева; науч. ред. Ю. П. Адлер. М.: РИА «Стандарты и качество», 2003. 272 с.
3. Андрухова О. О. Організація обліку логістичних витрат. *Наука й економіка*. 2010. № 4. С. 70–73.
4. 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.
5. 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.
6. Атамас П.Н. Управлінський облік: навч. посіб. М–во освіти і науки України, Дніпропетров. ун–т економіки та права. 2–ге вид. К.: ЦУЛ, 2009. 440 с.
7. Аулін В.В., Великодний Д.О., Дьяченко В.О. Теоретико-методологічні основи побудови транспортно-логістичних систем. 2021. URL: <http://dspace.kntu.kr.ua/jspui/bitstream/123456789/11251/1/Aulin%20V.V.%20Theoretical%20and%20methodological%20bases%20of%20logistics%20of%20transport%20and%20production%20systems%20.pdf>
8. Ачкасова Л.М. Місце і роль транспортної логістики в загальній логістичній системі. *Економіка транспортного комплексу*. 2017. Вип. №30. С. 76-85. URL: <http://etk.khadi.kharkov.ua/article/view/136706/133727>
9. Берестецька О. Застосування концепції центрів відповідальності для управління витратами підприємства. Вісник Тернопільського національного технічного університету. 2018. №11 (43). URL: http://elartu.tntu.edu.ua/bitstream/123456789/17918/5/Berestetska_stattya.pdf

- 10.Белоусова І. А. Розвиток бухгалтерської професії як важливий чинник подолання економічної кризи в Україні. Бухгалтерський облік і аудит. 2009. № 5. С. 3–6.
- 11.Бізнес-процес. Офіційний сайт Вікіпедія. URL: <https://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%91%D1%96%D0%B7%D0%BD%D0%B5%D1%81-%D0%BF%D1%80%D0%BE%D1%86%D0%B5%D1%81>.
- 12.Бланк И. А. Управление финансовой безопасностью предприятия: підручник. Київ: Эльга, Ника-Центр, 2004. 784 с. URL: <https://www.chitalkino.ru/blank-i-a/upravlenie-finansovoy-bezopasnostyu-predpriyatiya/>
- 13.Боярко І. Емпірична оцінка корисності обліково-фінансової інформації для стратегічного менеджменту підприємств України / І. Боярко, Л. Гриценко. // Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії і практики. – 2020. – С. 109–115;
- 14.Будько О. В. Облік соціально відповідальної діяльності як інформаційна основа управління сталим розвитком підприємства. *Інвестиції: практика та досвід*. 2016. № 20. С. 33-38.
- 15.Бутинець Т. А. Управлінський контроль та його елементи. *Житомирський державний технологічний університет*. 2010. № 1. С. 31–37
- 16.Бутинць Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. 4-те вид., доп. і перероб. Житомир: ПП «Рута», 2010. 480 с.
- 17.Бюджетний кодекс України: Закон України, Кодекс від 08.07.2010 р. № 2456-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
- 18.Вишневецький В. П., Веткин А. С. Налогообложение: теории, проблемы, решения. Донецк: ДонНТУ, ИЭП НАН Украины, 2006. 504 с.
- 19.Вінья П. Епоха криптовалют. Як біткони і блокчейн змінюють світовий економічний порядок. НьюЙорк: Pan Books Limited, 2017. – 432 с.
- 20.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%BChiskond/VUEFvene_veebi/Tulum_i_kokkuvote_RU.pdf
21. Волкова О. Г. Фіскальна ефективність місцевого оподаткування в Україні. *Інфраструктура ринку*. 2019. Випуск 28. С. 263–269.
 22. Воробей В. Соціальна звітність: стан та перспективи. *Матеріали Зборів мережі Глобального Договору ООН (16 грудня 2009р.)*. Київ, 2009.
 23. Воронина Л. А. Понятие бухгалтерских оценок и их развитие. *Международный бухгалтерский учет*. 2006. №12 (96). С. 22-26.
 24. Гавриш О. М. Фасетна класифікація логістичних витрат промислових підприємств. *Економічний аналіз: зб. наук. праць*. 2014. Том 16. № 2. С. 90–97.
 25. Гладій І.О. Формування системи управлінської звітності в процесі реалізації стратегії підприємства. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки»*. 2020. Вип. №38. С. 92-95.
 26. Головащенко О. М. Інформаційне забезпечення визнання логістичних витрат. *Торгівля і ринок України: зб. наук. праць*. 2010. № 30 (Т. 2). С. 399–404.
 27. Голуб Н.О. Теоретичні основи організації обліково-аналітичного забезпечення. *Міжнародний збірник наукових праць «Облік. Економіка. Менеджмент»*. 2014. Вип. № 4. С. 94-98.
 28. Горбач Т.О. Теоретичні основи дослідження якості облікової інформації в бухгалтерській (фінансовій звітності) / Т.О. Горбач, С.С. Дрозд // Електронне наукове фахове видання з економічних наук «Modern Economics», №6. – 2017 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://modecon.mnau.edu.ua/issue/6-2017/UKR/horbach.pdf>.
 29. Господарський кодекс України [Електронний ресурс]: Закон України від 16.01.2003 № 436-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/436-15>.
 30. Грачова Р. Вивчаємо МСФЗ: Знецінення активів: IAS36 «Impairment of assets». *Дебет-Кредит*. № 35. 2006. URL: <http://dtk.com.ua/show/1cid02689.html>.

31. Гриценко О. І. Сутність витрат на якість обслуговування. *Інноваційна економіка. Всеукраїнський науково-виробничий журнал*. Тернопіль. 2012. № 5 (31). С. 133–137.
32. Гриценко О. І., Скорба О. А. Внутрішньогосподарський контроль витрат на якість обслуговування: управлінський аспект. *Актуальні проблеми економіки*. 2015. № 3 (165). С. 365–373.
33. Гришко В.В., Болдирева М.Л. Управління транспортною логістикою в умовах євроінтеграції. *Вісник Полтавського національного технічного університету «Економіка і регіон» Серія «Економіка та управління підприємствами»*. 2016. Вип. № 1 (56). С. 31-37
34. Груздева Н.Р. Социальный отчет как один из основных этапов социального аудита организации. *Интернет-журнал «НАУКОВЕДЕНИЕ»*. 2013. № 3. URL: naukovedenie.ru/PDF/27evn313.pdf.
35. 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.
36. Далєвська 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.
37. Демиденко В. В. Управління бізнес-процесами як складова процесного підходу до управління підприємством. *Ефективна економіка*. 2015. № 11. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4517>.
38. Денис О.Б. Перспективи використання технології Blockchain на фінансових ринках. Причорноморські економічні студії. 2019. Вип. 45. С. 140-144. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/bses_2019_45_28.
39. 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.
40. 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.
41. Директива Європейського Союзу 2014/95/ЄС з нефінансової звітності від 22 жовтня 2014 р.
42. Директиви Європейського Союзу EU-Directive URL:
http://ec.europa.eu/eu_law/introduction/what_directive_en.htm.
43. Діб, О., Брусміче, К.-Л., Дюран, А., Теа, Е. Блокчейн для підприємства: огляд, можливості та виклики. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: URL:
https://www.researchgate.net/publication/322078519_Blockchain_for_enterprise_Overview_Opportunities_and_Challenges.
44. Добровський В.М., Гнилицька Л.В., Коршикова Р.С. Управлінський облік: навчальний посібник. 3-ге вид., зі змінами. КНЕУ, 2012. 235 с.
45. Дудін Є.А. Удосконалення транспортної діяльності як складової логістичної системи підприємства. *Науковий журнал «Управління розвитком»*. 2014. Вип №8 (171). URL:
<http://www.prostir.pdaba.dp.ua/index.php/journal/article/view/64>
46. Дюкарева Х.Л. Концептуальні основи побудови облікової системи центрів відповідальності суб'єктів господарювання. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2016. № 18.6. С. 159-168.
47. Дячек С.М. Відображення в бухгалтерському обліку та аналіз резервів молокопереробних підприємств АПК: автореф. дис. на здобуття наукового ступеню канд. екон. наук.: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит». С.М. Дячек. Київ. 2008. 22 с.
48. 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.

49. Європейський Альянс корпоративної соціальної відповідальності / European Alliancefor CSR. URL: <http://ec.europa.eu/enterprise>.
50. Єршова Н.Ю. Якість облікової інформації: методичний підхід до оцінювання. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит*. 2014. URL: http://repository.kpi.kharkov.ua/bitstream/KhPI-Press/18651/1/2014_Yershova_Yakist_oblikovoi.pdf.
51. Жукова І.Г. Сучасне поняття центрів відповідальності в системі управління витратами. *Облік і фінанси*. 2012. Вип. 9(1). С. 393-398.
52. Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи: Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 37 від 01.01.2012 р. Офіційний сайт Міністерства фінансів України. URL: http://minfin.gov.ua/document/92448/MSBO_37.pdf
53. Задорожний З. Логістичні витрати та їх класифікація. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2017. Вип. 2. С. 109–117.
54. Зачем Таксер предпринимателю? Офіційний сайт компанії Taxer. URL: <https://taxer.ua>.
55. Згурська С.Й. Суттєвість в аудиті фінансової звітності: досвід застосування європейських практик. Частина 1. Аудиторська палата України. URL: https://www.apu.com.ua/wp-content/uploads/2019/12/%D0%A1%D1%83%D1%82%D1%82%D1%94%D0%B2%D1%96%D1%81%D1%82%D1%8C-%D0%A71_%D0%97%D0%B3%D1%83%D1%80%D1%81%D1%8C%D0%BA%D0%B0-%D0%A1.%D0%98%CC%86_.pdf
56. Згурська С.Й. Суттєвість в аудиті фінансової звітності: досвід застосування європейських практик. Частина 2.: Аудиторська палата України. URL: https://www.apu.com.ua/wp-content/uploads/2019/12/%D0%A1%D1%83%D1%82%D1%82%D1%94%D0%B2%D1%96%D1%81%D1%82%D1%8C-%D0%A72_%D0%97%D0%B3%D1%83%D1%80%D1%81%D1%8C%D0%BA%D0%B0-%D0%A1.%D0%98%CC%86_.pdf

57. Зелена книга Європейського Союзу. URL: http://www.rsppenergy.ru/main/static.asp?art_id=1552.
58. 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.
59. Индекс прозорості сайтів українських компаній – 2017. URL: http://csr-ua.info/csr-ukraine/wp-content/uploads/2018/10/Transp_Index_2018_preview-.pdf.
60. 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 р. – 126 с.
61. Квіта Г. М., Шіковець К. О., Безсмертна Ю. С. Моделювання виробничих процесів автоматизованого виробництва. URL: http://economyandsociety.in.ua/journals/15_ukr/49.pdf.
62. 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.
63. Ковалів Ю.І. Літературознавча енциклопедія: у 2 т. / авт.-уклад. Ю.І. Ковалів. Київ: ВЦ «Академія», 2007. Т. 2: М - Я. С. 181.
64. 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.
65. Кодекс України про Адміністративні правопорушення: Закон, від 07.12.1984 р. № 8073-X. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10#Text>
66. Козлова М. О. Документування процесу облікового резервування. *Вісник ЖДТУ*. 2012. № 1 (59). С. 90–94.

67. 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.
68. 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.
69. Корнева І. О. Соціальна корпоративна відповідальність як інструмент покращення результатів роботи підприємства. *Молодий вчений*. 2017. № 5 (45). С. 618-621.
70. Костромина Д.В. Управление затратами и прибылью предприятия на основе организации центров финансовой ответственности. 2014. URL: http://www.diplom.krsk.info/stFsost_22.htm
71. Котлер Ф. Маркетинг. Менеджмент. Аналіз, планування, впровадження, контроль. Пітер, 1999. 896 с.
72. Котлер Ф., Лі Н. Корпоративна соціальна відповідальність. Як зробити якомога більше добра для вашої компанії та суспільства /пер. з англ. С. Яринич. Київ: Стандарт, 2005. 302 с.
73. Краснова М. В. Бухгалтерское обеспечение подготовки социальной отчетности. *Международный бухгалтерский учет*. 2012. № 9. С. 39–44.
74. Кузнецова Т. В. Логистические затраты: экономическое содержание, состав, типология. *Экономика и управление*. 2012. №3(31). С. 29–34.
75. Ладанюк А. П., Ельперін І. В., Мостенська Т. Л. Автоматизація бізнес-процесів підприємства. URL: http://dspace.nuft.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/4126/1/St_01.pdf.
76. Лапко О.О., Солосіч О. С. Технологія блокчейн: поняття, сфери застосування та вплив на підприємницький сектор. *Бізнес Інформ*. 2019. № 6. С. 77–82.
77. Левицька С.О. Соціальний облік: методичний підхід та організаційне забезпечення. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. 2014. № 797. С. 255-262.

78. 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.
79. Лень В. С. Управлінський облік: навч. посіб. 2-е вид., випр. Київ: Знання-Прес, 2016. 317 с.
80. Лепетан І.М. Організація управлінського обліку за центрами витрат у сільськогосподарських підприємствах. *Агросвіт*. 2019. №3. С. 19-24.
81. Лист ВАСУ від 02.06.2011р. № 742/11/13-11.
URL: <https://ips.ligazakon.net/document/DFS02911>
82. Лищенко О.Г., Горбань В.В. Облік витрат за центрами відповідальності. *Вісник Запорізького національного університету. Економічні науки*. 2018. № 3. С. 69-77.
83. Літовченко Б. В., Коляда С. П. Професіоналізація ризик-менеджменту – шлях від коучингу до фасилітації. *Вісник АМСУ. Серія: Економіка*. 2015. № 1 (53).
URL: http://www.scientificview.umsf.in.ua/archive/2015/1_53_2015/11.pdf.
84. 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.
85. 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.
86. Мазур Н.А. Бухгалтерські підходи до побудови теорій: переваги та сучасне трактування. *Серія Економічні науки*. 2014. С. 130–133.
87. Макаренко І. О. Актуальні тренди у розвитку нефінансової звітності в Україні. Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація: збірник тез доповідей учасників XVII Всеукраїнської наукової конференції. К.: ДП «Інформ. – аналіт. агентство», 2019. С. 101 - 103.

- URL:<http://194.44.12.92:8080/jspui/handle/123456789/3771> (дата звернення 27.08.2021)
88. Манько С. Бухгалтерские оценки по справедливой стоимости в условиях финансового кризиса URL: <https://finotchet.ru/print/articles/529>
89. Мацьків Р. Т. Нефінансовий звіт – складова управління соціальною відповідальністю підприємств нафтогазового комплексу. *Ефективна економіка*. 2015. № 3. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=3926>.
90. Мельник С. Становлення соціально орієнтованого бізнесу в Україні як складова державної соціальної політики. *Україна: аспекти праці*. 2008. № 5. С. 32-38.
91. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів: наказ Міністерства фінансів України від 30.09.2003 № 561. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/card/v0561201-03>.
92. Методичні рекомендації зі складання звіту про управління: наказ Мінфіну України від 07.12.2018 р. №982. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0982201-18>
93. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 № 635. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13#Text>.
94. 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-трудова відносин, 2012. 31 с.
95. Методологічні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування торгівельній діяльності: затверджені наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 22.05.2002 р. № 145. Бібліотека головбуха. Облік в торгівлі. 2002. № 16. С. 18.
96. 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>.
97. Миронова Ю.Ю. Облік витрат за «центрами відповідальності» та «центрами витрат» на підприємстві. *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: Економіка*. Ужгород: УжНУ, 2016. Ч. 1. № 29. С. 174-178.
98. Миронюк О.В. Облік витрат за центрами виникнення і сферами відповідальності – основа контролю за витратами: збірн. наук. праць Буковинського університету. Серія: Економічні науки. 2019. Вип. 5. URL: http://zbirnuk.bukuniver.edu.ua/issue_articles/13.pdf
99. Миротин Л. Б. Эффективность логистического управления: учеб. для вузов. Москва: Экзамен, 2004. 448 с.
100. Міжнародний стандарт ISO/FDIS 26000 «Керівництво з соціальної відповідальності». URL: <http://csr-eu-jm.com.ua/files/ISO26000.pdf>.
101. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. URL: <https://mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-audit>.
102. Мішина С. В. Ієрархічна класифікація логістичних витрат за функціональним призначенням. *Бізнесінформ*. 2011. № 9 (404). С. 103– 105.
103. Моніторинг процесу децентралізації влади та реформування місцевого самоврядування (станом на 10 січня 2020 р.). URL: <https://decentralization.gov.ua/uploads/library/file/526/10.01.2020.pdf>.
104. МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності»: Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку від 01.01.2012 № 929_004. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_004.
105. Накамото С. Біткоїн: однорангова електронна система готівки. URL: <https://bit coin.org/bitcoin.pdf>
106. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 Загальні вимоги до фінансової звітності: наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № № 73 із змінами та доповненнями. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>.

107. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку: Міністерство фінансів України. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/SH000099.html.
108. 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>
109. 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.
110. Новини інтегрованої звітності. *Вісник МСФЗ*. 2017. № 8. URL: <https://www.bank.gov.ua/>.
111. 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.
112. Олійник О. В. Розвиток економічного аналізу в умовах інституційних змін: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2008. 653 с.
113. Омецінська І.Я. Особливості утворення та порядок визнання зобов'язань за видами. *Облік і фінанси АПК*. 2011. № 3. С. 28-34. Режим доступу: http://kapitanvova.ucoz.ua/_ld/5/582_3_Omecin.pdf
114. Омецінська І. Сутність забезпечень, порядок їх визнання та оцінки. *Економічний аналіз*. 2010. Випуск 6. С. 285-288.
115. Орищенко М.М. Облік і аудит резервів капіталу: методологія та організація: автореф. дис. на здобуття наукового ступ. канд. екон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит». Київ, 2009. 20 с.
116. Оспіщев 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.
117. Офіційний курс гривні щодо іноземних валют на 19.02.2020 р. / Національний банк України. URL: <https://bank.gov.ua/ua/markets/exchangerates?date=19.02.2020&period=daily>.
118. 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.
119. 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.
120. Петренко Н.І. Удосконалення обліку резервів майбутніх витрат і платежів. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнар. зб. наук. праць. Серія «Бухгалтерський облік, контроль і аналіз»*. 2011. Вип. 2 (20). С. 385-396.
121. Податковий кодекс України: Закон України, Кодекс від 02.12.2010 р. № 2755-VI (редакція від 01.01.2020 р.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
122. Податковий кодекс України: Закон від 02.12.2010р. № 2755-VI. URL: https://ips.ligazakon.net/document/T10_2755?an=12018.
123. Подолянчук О.А. Облікова інформація та її якісні характеристики відповідно до облікових стандартів / О.А. Подолянчук // *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит.* – 2018 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://efm.vsau.org/storage/articles/February2020/ybOZQMIRWBAuPz2dwybX.pdf>;
124. Полікарпова О. С. Особливості впровадження управлінського обліку на основі «центрів відповідальності». *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки.* 2013. № 4. С. 97-100.

125. 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).
126. 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>.
127. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995р. N88. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/REG704?an=21>.
128. Попова Т. Д. Учет затрат на качество. *Бухгалтерский учет*. 2001. № 11. С. 71–72.
129. Предприниматель 4.2. Офіційний сайт компанії «Автоматика». URL: <https://predpr4.com/index.htm>.
130. Принципи OECD. URL: <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/>.
131. Присакар І. І. Автоматизація сучасного бізнесу як наслідок інформатизації суспільства. *Інтелект XXI*. 2018. № 3. URL: http://www.intellect21.nuft.org.ua/journal/2018/2018_3/35.pdf.
132. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 01.08.2021 № 2258-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>.
133. Про банки та банківську діяльність: Закон України від 07.12.2000 р. № 2121-III. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2121-14>.
134. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>.
135. 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>.

136. Про внесення змін до деяких положень (стандартів) бухгалтерського обліку: наказ Міністерства фінансів України від 25.11.2002 р. № 989. URL: www.liga.net.
137. 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>.
138. Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг: Закон України від 06.07.1995р. № 265/95-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/265/95D0%B2%D1%80#Text>.
139. Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання». Наказ Міністерства фінансів України № 20 від 31.01.2000. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>
140. 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>.
141. Про схвалення Стратегії розвитку туризму та курортів на період до 2026 року: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 16 березня 2017 р. № 168-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/168-2017-p>.
142. Лоханова Н.О. Проблеми обліку забезпечень в системі управління економічною стійкістю підприємств. *Вісник Одеського національного університету. Серія: Економіка*. 2014. Т. 19, Вип. 2(6). С. 77-81. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vonu_econ_2014_19_2%286%29__19
143. Програми «1С: підприємство». Офіційний сайт компанії «Форт-БіТуБі». URL: <http://www.1c.kiev.ua/about/>
144. Програма «Инфо-предприятие». Официальный сайт компании «Инфопредприятие». URL: <https://uvelirsoft.com.ua/>.
145. Пушкар М. С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів): монографія. Тернопіль: Карт-бланш, 2006. 334 с.

146. Радецька Л. П. Багатокритеріальна класифікація логістичних витрат у системі управлінського обліку. *Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки*. 2011. № 2 (т. 1). С. 113–117.
147. Рета М. В. Логістичні витрати: визначення, класифікація та облік. *Бізнесінформ*. 2012. № 8. С. 155–158.
148. Рета М. В., Іванова А. О. Методичні підходи до оцінки рівня фінансової безпеки підприємства. *Вісник Нац. техн. ун-ту «ХПІ»: 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>
149. Робсон М., Уллах Ф. Практическое руководство по реинжинирингу бизнес-процессов: пер. с англ. под ред. Н. Д. Эриашвили. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. 224 с.
150. Рогатюк О. В. Методи управління витратами на вітчизняних підприємствах. 2012. URL: <http://nauka.kushnir.mk.ua/?p=27366> (дата звернення: 10.04. 2019).
151. 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.
152. Савчук Т. Туристичний збір 2019 року: проблеми оподаткування. URL: <http://www.visnuk.com.ua/uk/news/100013254-turistichniy-zbir-2019-roku-problemi-opodatkuвання>.
153. Садовська І. Б., Божидарнік Т. В., Нагірська К. Є. Бухгалтерський облік: навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури, 2013. 688 с.
154. Саприкіна М. А., Ляшенко О., Саєнсус М. А. Корпоративна соціальна відповідальність: моделі та управлінська практика. Київ: Фарбований лист, 2011. 480 с.
155. 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.
156. 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).
157. Сидоренко О. О. Проблеми обліку списання (зменшення) забезпечень та шляхи їх вирішення. Режим доступу: ekona.org.ua/repository/download/194.pdf
158. Сидоренко Р. В. Внутрішня звітність центрів відповідальності. *Вісник Львівської комерційної академії*. 2011 Вип. 35 С. 326-328.
159. Скриньковський Р. М., Костюк Н. Р., Коваль Н. М., Галелюк М. М. Діагностика транспортної діяльності як складової логістичної системи підприємства. *Журнал «Проблеми економіки». Серія «Економіка та управління підприємствами»*. 2016. Вип. №2. URL: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&2_S21P03=FILA=&2_S21STR=PeKon_2016_2_17
160. Скрипник М. І. Організація обліку витрат у розрізі центрів витрат та центрів. *Облік і фінанси АПК*. 2017 № 1 С. 46-49.
161. Снежко Е. Корпоративная социальная ответственность как неотъемлемая часть ведения бизнеса [Електронний ресурс] / Е. Снежко. – URL: <http://www.capital.ua/ru/publication/23871-dlya-ukrainskogo-biznesa-korporativnaya-sotsialnaya-otvetstvennost-v-osobennosti-kak-sostavnaya-boleemasshtabnogo-yavleniya-ustoychivogo-razvitiya-sustainable-development-dosikh-por-neredko-voSprinimaetsya-kak-zagranichnaya-dikovinka-i-dazhekrupnui> (дата звернення 29.08.2021)

162. Соколенко В. А., Панченко А. С. Вплив законодавчих змін на податок на прибуток підприємств. *Вісник Нац. техн. ун-ту «ХПИ»*: 2016. № 43 (1215). С. 85–90.
163. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2000. 157 с.
164. Социальность ответственных. URL: <https://www.comnews.ru/standart/article/52616>.
165. Соціальний звіт «Віді груп». URL: http://www.vidi-autocity.com/upload/iblock/af9/work_so_2013_.pdf.
166. Статистична інформація. *Офіційний сайт Міністерства фінансів України*: веб сайт. URL: <https://www.minfin.gov.ua/>
167. Столярова, М. А. Центры ответственности: сущность и необходимость создания. *Экономический анализ: теория и практика*. 2017. №16 (97). С. 17-22.
168. Сумець О. М. Логістичні витрати підприємств олійно-жирової галузі: формування та оцінювання: монографія. Харків. гуманітар. ун-т «Нар. укр. акад.». Харків: НУА, 2017. 243 с.
169. Сумець О. М. Логістичні витрати підприємства: теоретичний аспект: монографія. Харків: КП «Міськдрук», 2013. 224 с.
170. Сухорукова Т.Г., Назаренко І. Л., Устенко М. О. Основні напрямки розвитку та завдання транспортної логістики. *Вісник економіки транспорту і промисловості. Серія «Проблеми транспортного комплексу України»*. 2018. № 62. URL: <https://econpapers.repec.org/article/scn031720/default3.htm>
171. Терещенко В. С., Чацкіс Ю. Д. Теорія та методологія бухгалтерського обліку забезпечень майбутніх витрат і платежів: монографія. Донецьк: 2010. 238 с.
172. Технологія блокчейн. Як це працює в бізнесі [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://minfin.com.ua/ua/2017/09/07/29878823/>.
173. 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.
- 174.Ткаленко Я. М., Криниця С. О. Фінансова стійкість підприємства та фактори впливу на неї. *International Scientific Journal «Internauka»*. URL: www.internauka.com/uploads/public/14508993787623.pdf.
- 175.Токмакова І.В. Проблеми та перспективи розвитку транспортної логістики в умовах глобалізації економічного простору. *Вісник економіки транспорту і промисловості. Серія «Загально-економічні питання»*. 2011. Вип. № 35. С. 274-277.
- 176.Токун М., Садова Н. Линии защиты компании. Карта гарантий. *Бухгалтерський облік. Податки. Аудит*. URL: <https://www.audit-it.ru/articles/audit/a104/979017.html>.
- 177.Томчук О.Ф., Градомська І.О. Використання методів стратегічного управлінського аналізу під час прийняття управлінських рішень. *Науковий журнал «Інфраструктура ринку. Серія «Бухгалтерський облік, аналіз і аудит»*. 2020. Вип. №4. 309-312. URL: http://www.market-infr.od.ua/journals/2020/41_2020_ukr/52.pdf
- 178.Ухвала ВАСУ від 18.08.2015 р. № К/800/19833/15). URL: <https://ips.ligazakon.net/document/DFS0291.1>
- 179.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/>.
- 180.Харченко І. М., Овчарова Н. В. Соціальна звітність в системі обліково-аналітичного забезпечення менеджменту. *Інфраструктура ринку*. 2018. № 24.
- 181.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.

182. Хедоурі Ф., Мескон М. Х. Основи менеджменту. Москва: ИНФРА-М, 1992. 869 с.
183. Ходзицька В.В. Методичні аспекти обліку забезпечень непередбачених активів і зобов'язань відповідно до міжнародних стандартів *Фінанси, облік і аудит*. 2012. № 19. С.375-383. URL: <http://kneu.edu.ua/userfiles/arch/12-4424.pdf#page=375>
184. Хомутенко В.П., Хомутенко А. В. Фіскальна ефективність податку на прибуток підприємств в Україні. *Економіка та держава*. 2017. № 2. С. 61–65
185. Царевська Т. Суттєвість для бухобліку та фінзвітності. Бухгалтерський тиждень вересень, 2017/36. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/bn/2017/september/issue-36/article-30177.html>.
186. Цветкова Н.М. Методологічні питання формування управлінського обліку та звітності для прийняття стратегічних рішень. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації*. 2018. С. 203-210.
187. Чернін О. Я. Управлінський облік за центрами відповідальності на підприємствах оптової торгівлі. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки*. 2014. № 3. С. 101-108.
188. Чи потрібна автоматизація бізнесу? Офіційна сторінка Українська софтверна ІТ компанія «TQM systems». URL: <https://tqm.com.ua/ua/likbez/ua-articles/chy-potribna-avtomatyzaciya-biznesu#avtomatizatsiya>.
189. Штурмина О. С. Международные стандарты учета и финансовой отчетности. Ульяновск: УлГТУ, 2010. 247 с. URL: <http://eclib.net/55/43.html>.
190. Щирська А.Ю. Вимоги користувачів до якості облікової інформації. *Економіка підприємства та просторово-кластерний бізнес*. 2018. № 139. URL: <http://economicspace.pgasa.dp.ua/article/view/165693>.
191. Щодо суттєвості у бухгалтерському обліку і звітності: лист Міністерства фінансів України від 29.07.2003 № 04230-04108. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v4108201-03#Text>.

192. 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.
193. Юрченко О. В. Звітність у системі управління соціальними витратами. *Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу*. 2011. № 2 (14). С. 164-169.
194. 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).
195. 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.
196. Ярошевич Н. Б., Ілюсь Ю. Ю. Податок на прибуток у доходах державного бюджету України: проблеми та перспективи. URL: http://www.nbuv.gov.ua/portal/chem_biol/nvnltsu/21_7/288_Jar.pdf.
197. «iFin» – надійний український сервіс подання електронної звітності. Офіційний сайт компанії «iFin». URL: <https://www.ifin.ua/>.
198. Anagnostopoulou S.C., Tsekrekos A.E., Voulgaris G. Accounting conservatism and corporate social responsibility. *British Accounting Review*, 2021. Volume 53, Issue 4, URL: <https://www.scopus.com/record/display.uri?eid=2-s2.0-85090489961&origin=resultslist&sort=plf-f&src=s&nlo=&nlr=&nls=&sid=e11c3455922ff8fee4ebf0b488d360a1&sot=b&sdt=b&sl=38&s=TITLE-ABS-KEY%28non-financial+reporting%29&relpos=12&citeCnt=0&searchTerm=> (дата звернення 28.08.2021)

199. Biernacki M., Kowalak R. Rachunek kosztów logistyki w zarządzaniu przedsiębiorstwem, *Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, Wrocław, 2010. P. 34.
200. Bourgeois D. Business Processes. *Information Systems for Business and Beyond Biola University*. 2014. URL: <https://bus206.pressbooks.com/APA> Dictionary of Psychology. URL: <https://dictionary.apa.org/>.
201. Cunningham B., Nikolai L. A., Bazley J. Accounting: Information for Business Decisions / B. Cunningham. Cengage AU, 2020. 560 p.
202. DeKeyser R. M. Exploring Automatization Processes. 1996. Vol. 30. No. 2. pp. 349-357.
203. 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. Pp. 297–329.
204. Directive 2014/95/EU of the European Parliament and of the Council of 22 October 2014 amending Directive 2013/34/EU as regards disclosure of non financial and diversity information by certain large undertakings and groups, *Official Journal of the European Union L 330/1*. URL: [at: http://eurlex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32014L0095](http://eurlex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32014L0095). (Дата звернення 25.08.2021)
205. Elaoud A., Jarboui A. Auditor specialization, accounting information quality and investment efficiency. *Research in International Business and Finance*. 2017. P. 616–629.
206. Financial levy on commercial premises in Denamrk (situation on 2020/01/31). *Taxes in Europe Database*. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxDetails.html?id=174/1577833200.
207. Fiscal Decentralization Dataset. *International Monetary Fund*. URL: <http://data.imf.org/?sk=1C28EBFB-62B3-4B0C-AED3-048EEEBB684F>.

208. Gaikwad M. What is a Business Process? Definition, Examples, and advantages. Processology. URL: <https://blog.processology.net/what-is-a-business-process>
209. 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.
210. 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). Pp. 687–708. URL: <http://isiarticles.com/bundles/Article/pre/pdf/9934.pdf>.
211. 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.
212. Helden J. Van, Reichard Ch. Making sense of the users of public sector accounting information and their needs. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*. 2019. C. 478–495
213. International Integrated Reporting Framework. URL: <http://integratedreporting.org/http://integratedreporting.org/faqs/>.
214. International Tax Highlights 2020 (Czech Republic). *Deloitte*. URL: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-czechrepublichighlights-2020.pdf>.
215. International Tax Highlights 2020 (Denmark). *Deloitte*. URL: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-denmarkhighlights-2020.pdf>.
216. International Tax Highlights 2020 (France). *Deloitte*. URL: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-francehighlights-2020.pdf>.

217. International Tax Highlights 2020 (Italy). *Deloitte*. URL: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-italyhighlights-2020.pdf?nc=1>.
218. International Tax Highlights 2020 (Latvia). *Deloitte*. URL: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-latviahighlights-2019.pdf?nc=1>.
219. International Tax Highlights 2020 (Poland). *Deloitte*. URL: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-polandhighlights-2020.pdf>.
220. International Tax Highlights 2020 (Slovenia). *Deloitte*. URL: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-sloveniahighlights-2020.pdf>.
221. Jansky P. Country-by-Country Reporting and other financial transparency measures affecting the EU. *Combating Fiscal Fraud and Empowering Regulators*, 2020. Volume 8, P. 132-157. URL: https://scholar.google.com/citations?view_op=view_citation&hl=en&user=9TDZU6wAAAAJ&cstart=20&pagesize=80&citation_for_view=9TDZU6wAAAAJ:Ak0FvsSvgGUC (дата звернення: 20.08.2021)
222. Kaur J. The Fairness of the Fair Value Concept. *International Journal of Business and Commerce*. Vol. 3, No. 3: Nov 2013. P. 1-10.
223. 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>.
224. 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>.
225. 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>.

226. 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.
227. Malindżak D., Gazda A. *Podstawy teorii logistyki w przedsiębiorstwie. Oficyna Wydawnicza Politechniki Rzeszowskiej*. Rzeszów, 2011.
228. Mathews, M.R., Perera, M.H.B. *Accounting theory and development*. (3rd Ed.). Melbourne: Thomas Nelson Australia, 1996.
229. Meinzer M. Comparing Tax Incentives across Jurisdictions: a pilot study [Electronic resource]/ Meinzer M., Etter- Phoya R., Diakite M. - Available at SSRN, 2019. URL: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3483437.
230. Motor vehicles tax in Poland (situation on 2020/01/01). *Taxes in Europe Database*. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxDetails.html?id=458/1577833200.
231. Mügge D., Linsi L. The national accounting paradox: how statistical norms corrode international economic data // *European journal of international relations*. 2021. T. 27. №. 2. C. 403-427.
232. 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).
233. 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>.
234. Nixon B., Burns J. The paradox of strategic management accounting. *Management Accounting Research*. 2012. №. 4, p. 229-244.
235. Nobes C. *Asset Measurement Bases in UK and IASC Standards*. London: Certified Accountants Educational Trust, 2001.

236. Official website of Global Reporting Initiative (GRI). URL: <https://www.globalreporting.org/Pages/default.aspx>
237. Overview of the blockchain industry in Ukraine. *Blockchain Association of Ukraine*. May 2019, Kyiv.. URL: <https://bau.ai/wp-content/uploads/2019/05/Overview-of-the-blockchain-industry-in-Ukraine.pdf>.
238. Penman S. Financial Reporting Quality: Is Fair Value a Plus or a Minus? London: ICAEW Information for Better Markets Conference, December 18-19, 2006. URL: <http://www.icaew.co.uk/index.cfm?route=143928>.
239. Principal registration duties in France (situation on 2020/01/01). *Taxes in Europe Database*. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxDetails.html?id=289/1577833200.
240. Property value tax in Denmark (situation on 2020/01/21). *Taxes in Europe Database*. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxDetails.html?id=142/1577833200.
241. PwC Global Blockchain Survey // [PricewaterhouseCoopers](https://www.pwc.com/jg/en/publications/blockchain-is-here-next-move.html). – 2018. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [Electronic resource]. Access mode: <https://www.pwc.com/jg/en/publications/blockchain-is-here-next-move.html>
242. Real estate tax in Latvia (situation on 2020/01/01). *Taxes in Europe Database*. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxDetails.html?id=4542/1577833200.
243. Real property transaction tax in Slovenia (situation on 2020/01/01). *Taxes in Europe Database*. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxDetails.html?id=545/1577833200.
244. Schnitger A., Holle F., Kockrow M. Tax and Transparency: Reporting in Accordance with the Global Reporting Initiative. Intertax, 2021. Volume 49. Issue 8-9, P. 702 - 712. URL: <https://www.scopus.com/record/display.uri?eid=2-s2.0-85111737118&origin=resultslist&sort=plf-f&src=s&nlo=&nlr=&nls=&sid=e11c3455922ff8fee4ebf0b488d360a1&sot=b&sdt=b&sl=38&s=TITLE-ABS-KEY%28non->

- [financial+reporting%29&relpos=79&citeCnt=0&searchTerm=](#) (дата звернення 02.09.2021)
245. Solid Waste Management. *The Worldbank*. 2018. URL: <http://www.worldbank.org/en/topic/urbandevelopment/brief/solid-waste-management> (дата звернення 28.10.2018).
246. 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*. Bipro, 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).
247. Tang J., Leong N., Pan, G., OwYong K.K., Lim C. Y. Infairvaluwetrust, ornot. URL: https://ink.library.smu.edu.sg/cgi/viewcontent.cgi?article=2554&context=soa_research.
248. Tapscott D. & Tapscott A. Blockchain revolution: how the technology behind bitcoin is changing money, business, and the world. 2016. URL: books.google.com.
249. Tax on real estate in Czech Republic (situation on 2020/01/01). *Taxes in Europe Database*. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxDetails.html?id=110/1577833200.
250. Tax on real estate in Italy (situation on 2020/01/01). *Taxes in Europe Database*. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxDetails.html?id=2601/1577833200.
251. The Extensive Guide to Business Processes. Kissflow as their digital workplace. URL: <https://kissflow.com/workflow/bpm/business-process/>.
252. Torslov T., Jansky P., Garcia-Bernardo J. Multinational corporations and tax havens: evidence from country-by-country reporting. *International Tax and Public Finance*, 2021, Volume 1.

253. Tourist tax in Italy (situation on 2019/01/01). *Taxes in Europe Database*. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxDetails.html?id=5105/1546297200.
254. What is Blockchain Technology? A Step-by-Step Guide For Beginners. URL: <https://blockgeeks.com/guides/what-is-blockchain-technology>.
255. Worldwide Tax Summaries 2020 (Czech Republic). *PwC*. URL: <https://taxsummaries.pwc.com/czech-republic>.
256. Worldwide Tax Summaries 2020 (Denmark). *PwC*. URL: <https://taxsummaries.pwc.com/denmark>.
257. Worldwide Tax Summaries 2020 (France). *PwC*. URL: <https://taxsummaries.pwc.com/france>.
258. Worldwide Tax Summaries 2020 (Italy). *PwC*. URL: <https://taxsummaries.pwc.com/italy>.
259. Worldwide Tax Summaries 2020 (Latvia). *PwC*. URL: <https://taxsummaries.pwc.com/latvia>.
260. Worldwide Tax Summaries 2020 (Poland). *PwC*. URL: <https://taxsummaries.pwc.com/poland>.
261. Worldwide Tax Summaries 2020 (Slovenia). *PwC*. URL: <https://taxsummaries.pwc.com/slovenia>.
262. Yaremko I. J., Pylypenko Lubomyr M., Tyvonchuk Olena I. The Paradigms of Accounting and Financial Reporting. *Pobrane z czasopisma International Journal of Synergy and Research*. 28.01.2021 pp. 135–146.