

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД
«УЖГОРОДСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ»**

**СУЧАСНИЙ СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ
РОЗВИТКУ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ,
АУДИТУ, ЗВІТНОСТІ,
ОПОДАТКУВАННЯ І КОНСАЛТИНГУ
В УКРАЇНІ**

Монографія

За редакцією

д.е.н., проф. Г.М. Колісник

Ужгород – 2023

УДК 657:657.635:005.942

С 91

Сучасний стан та перспективи розвитку обліку, аналізу, аудиту, звітності, оподаткування і консалтингу в Україні: монографія /за ред. д.е.н., проф. Г.М. Колісник; рец. : І. Б. Садовська, Р. Й. Бачо. Ужгород : Вид-во УжНУ «Говерла»,2023. – 284 с.

ISBN 978-617-8321-09-3

У монографії висвітлюються важливі проблеми обліку, аналізу, аудиту, звітності, оподаткування і консалтингу в Україні в сучасних економічних умовах, а також дається оцінка їх актуального стану та перспектив подальшого розвитку.

Монографія призначена для науковців, студентів вищих навчальних закладів, практикуючих фахівців в сфері економіки, а також для широкого загалу читачів, яких цікавлять досліджувані проблеми.

Рецензенти:

Садовська Ірина Борисівна – д.е.н, професор, завідувач кафедри обліку і оподаткування Волинський національний університет ім. Л. Українки, м. Луцьк, Україна;

Бачо Роберт Йосипович – д.е.н, професор, завідувач кафедри обліку і аудиту Закарпатського угорського інституту ім. Ф. Ракоці ІІ, м. Берегове, Україна.

Рекомендовано до друку

Вченою радою ДВНЗ «Ужгородський національний університет»

(протокол №11 від 22 грудня 2022 р.)

ISBN 978-617-8321-09-3

© Авторський колектив, 2023

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА	5
------------------------	----------

РОЗДІЛ 1. ДОСЛІДЖЕННЯ ПРОБЛЕМ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В СУЧАСНИХ УМОВАХ ГОСПОДАРЮВАННЯ В УКРАЇНІ	7
--	----------

1.1. Організація обліку діяльності суб'єктів підприємницької діяльності підприємств туристично-рекреаційного бізнесу	7
Список використаних джерел	25
1.2. Активи підприємства в системі управління ризиками: обліково-аналітичні аспекти	28
Список використаних джерел	39
1.3. Сучасні тенденції організації обліку та облікових процесів на макрорівні	40
Список використаних джерел	60
1.4. Інформаційне забезпечення консалтингу при розробці облікової політики підприємства в сучасних умовах господарювання	61
Список використаних джерел	93
1.5. Використання сучасних інформаційних технологій в професійній діяльності обліку та оподаткуванні в умовах діджиталізації економіки	95
Список використаних джерел	108

РОЗДІЛ 2. ДОСЛІДЖЕННЯ ПРОБЛЕМ УДОСКОНАЛЕННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ, ОБЛІКОВОГО ТА ПОДАТКОВОГО КОНСАЛТИНГУ, КОНТРОЛЮ І АУДИТУ В СУЧАСНИХ УМОВАХ ГОСПОДАРЮВАННЯ В УКРАЇНІ	109
---	------------

2.1. Методичні підходи щодо ідентифікації управлінського аудиту в системі аудиторсько-консалтингових послуг	109
Список використаних джерел	124
2.2. Концептуальні основи бізнес-консультування: проблема адаптації загальної теорії консалтингу для сфери обліку і оподаткування та шляхи її вирішення	127
Список використаних джерел	163

2.3. Обліковий консалтинг в сфері управлінського обліку як інструмент підвищення ефективності управління прибутком на підприємствах з виробництва світлотехнічної LED-продукції	165
Список використаних джерел	175
2.4. Тенденції розвитку аудиту як явища	177
Список використаних джерел	199

РОЗДІЛ 3. ДОСЛІДЖЕННЯ ПРОБЛЕМ УДОСКОНАЛЕННЯ ПОКАЗНИКІВ ПОДАТКОВОЇ І ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА АНАЛІЗУ В СУЧАСНИХ УМОВАХ ГОСПОДАРЮВАННЯ В УКРАЇНІ

201	201
3.1. Аналіз ролі інфраструктури в інституційному середовищі	201
Список використаних джерел	225
3.2. Аспекти обліково-інформаційного забезпечення та відображення у звітності суб'єкта господарювання виплат працівникам	227
Список використаних джерел	244
3.3. Удосконалення інформаційно-аналітичного забезпечення прийняття управлінських рішень відповідно до актуальних вимог користувачів	245
Список використаних джерел	267
3.4. Аналіз та оцінка соціально-економічного потенціалу особистих селянських господарств у сфері сільського зеленого туризму.....	269
Список використаних джерел	278

ВИСНОВКИ

ВІДОМОСТІ ПРО АВТОРСЬКИЙ КОЛЕКТИВ

ПЕРЕДМОВА

Трансформаційні процеси в умовах кризи, зумовленої воєнними подіями в Україні, вимагають на сьогоднішній день генерування і розробку сучасних науково-обґрунтованих підходів щодо реформування всіх інституційних підвалин економічної системи України. В цих умовах процес реформування інституційного середовища та реалізація стратегії з вдосконалення обліку, аналізу, аудиту, звітності, оподаткування та консалтингу мають взаємодоповнюючий характер.

Колектив науковців кафедри обліку і аудиту Державного вищого навчального закладу «Ужгородський національний університет» (ДВНЗ «УжНУ») з січня 2019 року по грудень 2023 року працює над виконанням ініціативної кафедральної теми: «Сучасний стан та перспективи розвитку обліку, аналізу, аудиту, звітності і оподаткування в умовах євроінтеграції» (код теми: прикладна; індекс УДК: 657:517:336.221; державний реєстраційний номер теми: 0119U100735).

Мета кафедрального дослідження полягає в обґрунтуванні шляхів з удосконалення фундаментальних та прикладних положень теорії обліку, аналізу, аудиту, звітності, оподаткування та консалтингу, а також розробці практично орієнтованих рекомендацій для зазначених сфер в сучасних умовах господарювання в Україні.

До основних завдань дослідження належать:

- розробка рекомендацій з удосконалення законодавчої бази, організаційних та методичних підходів в сфері обліку, аналізу, аудиту, звітності, оподаткування та консалтингу, що є передумовою для їх ефективного реформування у відповідності зі світовими стандартами;
- формування передумов для гармонізації та узгодження вітчизняного законодавства в сфері обліку, аудиту, оподаткування та консалтингу в сучасних умовах господарювання;
- удосконалення інституційних підходів для реалізації функцій обліку, аудиту, аналізу та консалтингу в практиці діяльності вітчизняних суб'єктів бізнесу в сучасних умовах господарювання в Україні;

– окреслення концептуальних напрямів розвитку теорії обліку, аналізу, аудиту та консалтингу в сучасних умовах господарювання в Україні.

Хід виконання кафедрального наукового дослідження постійно відстежується, аналізується та обговорюється вченими-економістами, практиками.

До основних наукових результатів, які знайшли своє відображення в колективній монографії, відносяться наукові дослідження, присвячені проблемам удосконалення обліку, аналізу, аудиту, оподаткування, консалтингу та звітності. В подібному напрямі пропонується колективна кафедральна монографія «Сучасний стан та перспективи розвитку обліку, аналізу, аудиту, звітності, оподаткування і консалтингу в Україні», до підготовки якої, крім науковців нашої кафедри, залучені були студенти-магістранти та студенти бакалаврського рівня спеціальності 071 «Облік і оподаткування» (спеціалізації «Облік і оподаткування» та «Бізнес-консалтинг»).

До монографії, сформованої з трьох розділів, включені 13 параграфів за авторства 14 вітчизняних науковців-економістів, які намагалися зробити посильний внесок у розвиток економічної науки в сфері обліку, аналізу, аудиту, звітності, оподаткування та консалтингу. Серед авторів монографії 1 доктор економічних наук, 9 кандидатів економічних наук, 2 студентки (магістерського рівня освіти) та 1 студентка (бакалаврського рівня освіти).

Монографія складається із передмови, трьох розділів та висновків.

РОЗДІЛ 1

ДОСЛІДЖЕННЯ ПРОБЛЕМ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В СУЧАСНИХ УМОВАХ ГОСПОДАРЮВАННЯ В УКРАЇНІ

1.1. Організація обліку діяльності суб'єктів підприємницької діяльності підприємств туристично-рекреаційного бізнесу¹

Розвиток туризму та ефективність функціонування туристичних організацій багато в чому залежать від побудови бухгалтерського обліку в цій галузі. Різноманітність і складність фінансово-господарської діяльності туристичних підприємств, відмінності галузевих методичних вказівок, рекомендацій, положень та інших документів, що враховують специфіку індустрії туризму, зумовили актуальність і необхідність вивчення бухгалтерського обліку підприємства туристичної індустрії. В останнє десятиріччя, із посиленням в Україні євроінтеграційних процесів, почали впевнено зростати кількість туристичних підприємств та обсяги туристичних потоків. Це завдання нерозривно пов'язане з питаннями ціноутворення та визначення собівартості туристичного продукту, що вимагає удосконалення систем обліку і контролю діяльності туристичного підприємства. Ефективність діяльності туристичних підприємств у сучасних умовах неможлива без чіткої організації бухгалтерського обліку, що є найважливішим інструментом в управлінні витратами, доходами, капіталом та фінансами. На жаль, діюча система обліку та контролю на туристичних підприємствах не цілком відповідає сучасним вимогам становлення та розвитку ринкових відносин. Незважаючи на всі спроби реформування бухгалтерського обліку в туристичній галузі, його результати здатні відповідати лише вимогам фіскальних органів та інших зовнішніх користувачів. Слабко висвітлені ці питання й у економічній літературі. Наявна незначна література з цієї проблеми присвячена переважно традиційному бухгалтерському обліку. Тим часом, у міжнародній практиці бухгалтерський облік прийнято поділяти на дві підсистеми:

¹ Автор п.1.1 монографії: **Павлич М.Р.**, здобувачка 1 курсу освітньої програми «Облік і оподаткування бізнесу» другого (магістерського) рівня вищої освіти спеціальність 071 «Облік і оподаткування» ДВНЗ «Ужгородський національний університет». Науковий керівник: **Колісник Г.М.**, д.е.н., проф., завідувач кафедри обліку і аудиту ДВНЗ «УжНУ».

управлінську та фінансову. Призначення фінансового обліку полягає у наданні інформації, головним чином, для зовнішніх користувачів. А управлінський облік, навпаки, є конфіденційним і його дані використовуються виключно всередині організації її управлінським персоналом для прийняття рішень, що визначають тактику та стратегію розвитку організації.

Облік діяльності підприємств туристичної сфери має низку особливостей, пов'язаних із технологією формування та надання туристичних послуг, структурою туристичного продукту, організаційною формою туристичної діяльності, вимогами законодавства щодо організації та оподаткування.

Учасники відносин, що виникають при здійсненні туристичної діяльності. Учасниками взаємовідносин, що виникають при здійсненні туристичної діяльності виступають юридичні та фізичні особи, які створюють туристичний продукт, надають туристичні послуги (перевезення, тимчасового розміщення, харчування, екскурсійного, курортного, спортивного, розважального та іншого обслуговування) або здійснюють посередницьку діяльність по наданню характерних супутніх послуг, а також громадяни України, іноземні громадяни та особи без громадянства (туристи, екскурсанти, відвідувачі та інші) в інтересах яких здійснюється туристична діяльність [14, с.8].

Іншими совами, учасники туристичної діяльності поділяються на споживачів туристичного продукту і суб'єктів туристичної діяльності (рис. 1.1.1).

Споживачі туристичного продукту. Як зазначалось раніше, споживачами туристичного продукту є туристи, екскурсанти, а також інші особи. Зауважимо, що споживачами туристичного продукту можуть бути виключно фізичні особи, частково громадяни України та інших країн, діти, студенти, молоді подружжя, пенсіонери, прихильники експериментальних видів спорту та інші. Єдині вимоги – відсутність у таких громадян заборони на виїзд в ту або іншу країну, відвідати яку вони планують.

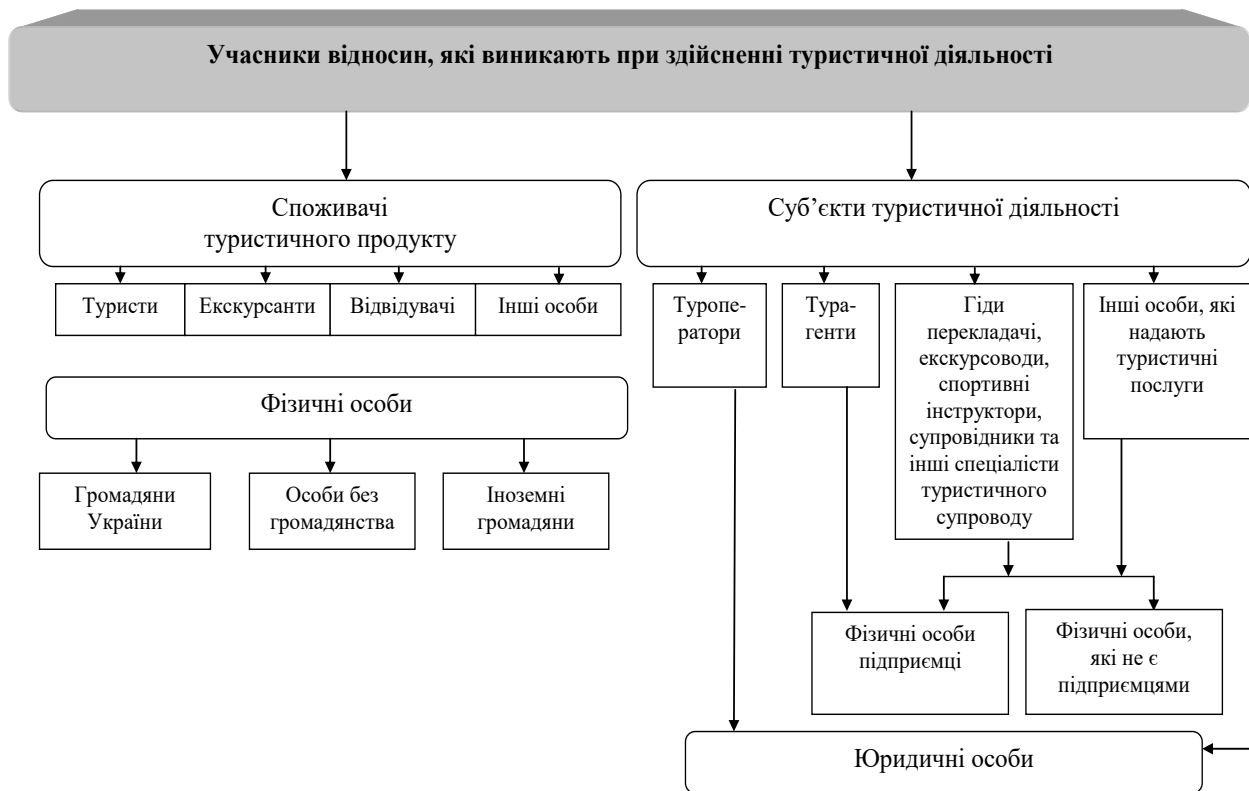


Рис. 1.1.1. Учасники туристичної діяльності [14, с.9]

Суб'єктами, що здійснюють або забезпечують туристичну діяльність, є:

Гіди-перекладачі, екскурсоводи, спортивні інструктори, провідники та інші фахівці туристичного супроводу – фізичні особи, які проводять діяльність, пов'язану з туристичним супроводом і які в установленому порядку отримали дозвіл на право здійснення туристичного супроводу, крім осіб, які працюють на відповідних посадах підприємств, установ, організацій, яким належать чи які обслуговують об'єкти відвідування.

Діяльністю туроператорів є організація і забезпечення створення туристичного продукту. Це – основний критерій, що відрізняє туроператора від турагента з точки зору законодавства, так як діяльність тур агента полягає саме в посередництві по реалізації тур продукту, створеного туроператорами. Туроператори створюють туристичний продукт (розробляють маршрути, складають програми відпочинку), а тур агенти реалізують вже створений туристичний продукт, виступаючи при цьому в ролі посередника.

В якості туроператора може виступати тільки юридична особа, в той же час турагентською діяльністю можуть займатися і юридичні і фізичні особи – підприємці.

З погляду спеціалізації, турагенства можуть бути багатoproфільними, тобто здійснювати комплексне обслуговування різних за запитами клієнтів, і в тому числі спеціалізованими, які спеціалізуються на певних видах обслуговування (організація ділових, спортивних та інших поїздок).

Туроператор є виробником туристичного продукту, формує тури, а саме: розробляє маршрути, замовляє різні туристські послуги у їх безпосередніх виробників – готельних підприємств, транспортних організацій, підприємств харчування, закладів культури, розваг, дозвілля тощо. Крім організації туру, туроператор забезпечує його реалізацію (безпосередньо туристу або через турагента) [14, с.13].

Туроператор може одночасно бути й турагентом. Наприклад, бюро розробляє маршрути як туроператор і частково самостійно продає їх безпосередньо споживачу, а більшу частину продає турагенту, одночасно як турагент за винагороду реалізує тури іншого туроператора.

Розглянемо схему реалізації туристичних послуг, яку представлено на рис. 1.1.2.

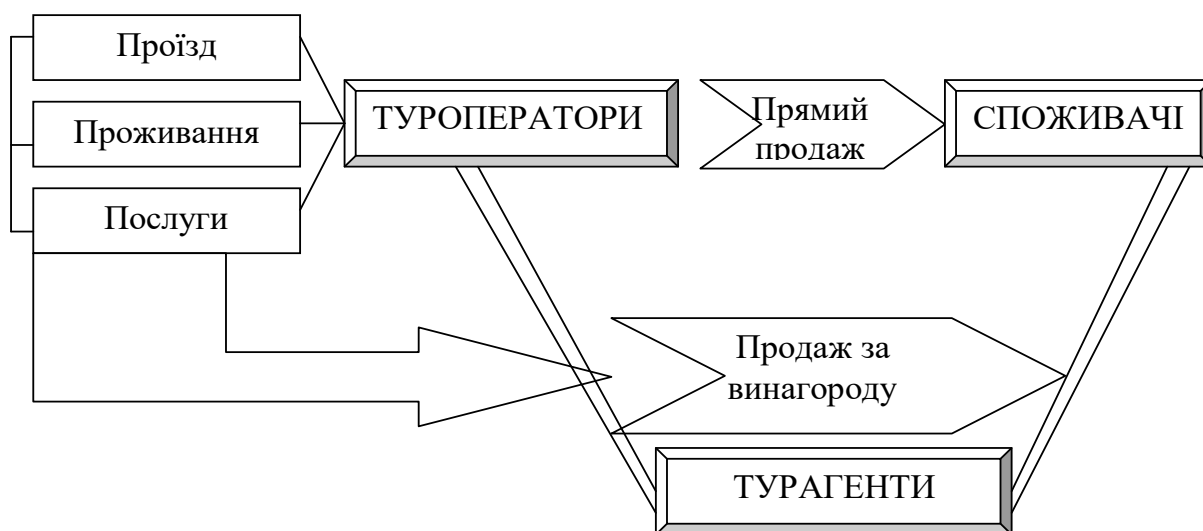


Рис. 1.1.2. Реалізація туристичних послуг [14, с.15]

Турагент продає за певну винагороду тури туроператора на підставі укладеного між ними договору – агентської угоди. Турагент забезпечує рекламу турів, їх продаж і доставку клієнтів до місця початку подорожі, здійснює контроль якості обслуговування, збирає зауваження та побажання клієнтів. Турагент у разі необхідності до придбаного туру додає вартість проїзду туристів від місця формування групи до першого на маршруті пункту розміщення і від останнього на маршруті пункту розміщення до місця формування групи [14, с.13].

Для обліку та оподаткування операцій у сфері туристичної діяльності важливо, що туристичний продукт (турпослуги) є саме послугами (а не товаром), у зв'язку з чим і в бухгалтерському, і в податковому обліку відповідно обліковується за правилами, установленими для послуг.

Специфіка організації обліку туроператорської діяльності зумовлена особливостями взаємовідносин, які виникають в туроператора з клієнтами та постачальниками в процесі формування та реалізації туристичного продукту, який можна представити у наступній послідовності [14, с.77]:

- 1) бронювання та оплата;
- 2) передача та отримання документів, які надають право на споживання туристичного продукту;
- 3) надання туристичного обслуговування (споживання туристами туристичних послуг);
- 4) здійснення остаточних розрахунків після завершення туристичного обслуговування.

На кожному такому етапі відбуваються господарські операції, що повинні бути відображені в обліку (табл. 1.1.1.)

Господарські операції, що повинні бути відображені на етапах реалізації та формування туристичного продукту [14, с.77-78]

Етапи формування та реалізації туристичного продукту, турпослуг	Операції, що повинні бути відображені в бухгалтерському обліку	
	при реалізації турпродукту, турпослуг	при формуванні турпродукту, турпослуг
I. Бронювання та оплата	- розрахунки за авансами одержаними; - розрахунки з турагентами	- розрахунки за авансами виданими; - розрахунки з довірителями, комітентами
II. Наявність документів, що надають право на отримання туристичних послуг	- списання документів	- оприбуткування (зарахування) документів
III. Надання туристичного обслуговування	- визнання доходу від реалізації туристичного продукту, туристичних послуг; - у випадку реалізації через турагента нарахування витрат на збут суми належної йому винагороди	- формування виробничої собівартості турпродукту) - вирахування з доходу сум, що належить довірителям, комітентам, та визнання доходу від реалізації посередницьких послуг - формування собівартості реалізованого туристичного продукту
IV. Проведення остаточних розрахунків	- погашення заборгованості замовника або туристичного агента	- погашення заборгованості постачальникам, довірителям та комітентам

Основними особливостями туристичної діяльності, які потрібно враховувати при організації бухгалтерського обліку, є [14, с.78]:

1) обов'язковість процесів виробництва та споживання туристичних послуг, нездатність їх до зберігання зумовлює те, що туристичних послугу неможливо оприбуткувати як готову продукцію, а тому облікова рахунку 26 «Готова продукція» не ведеться;

2) посередницький характер надання туристичних послуг зумовлює виникнення багатьох посередницьких операцій, які виникають як при реалізації, так і при формуванні туристичного продукту,

туристичних послуг. У зв'язку з цим виникає необхідність обліку розрахунків з посередниками;

3) нематеріальний характер послуг зумовлює необхідність контролю за своєчасним відображенням доходів від реалізації, яке дозволяє ведення аналітичного і синтетичного обліку замовлень за датами фактичного надання послуг. Ця властивість зумовлює також, необхідність оперативного контролю своєчасності надходження первинних документів від постачальників щодо наданих туристичних послуг туристам туроператора;

4) суб'єктами туристичної діяльності, що здійснюють безпосереднє обслуговування туристів, часто виступають фізичні особи-підприємці на спрощеній системі оподаткування. В силу необов'язковості ведення бухгалтерського обліку такими особами обов'язки щодо оформлення актів наданих послуг як правило, покладається на туроператора;

5) реалізація туристичного продукту, туристичних послуг в обов'язковому порядку супроводжується оприбуткуванням та передачею документів, що надають право на їх споживання. Тому, такі документи посідають важливе місце в обліку туристичного оператора;

6) при організації в'їзного та виїзного туризму виникають операції з іноземною валютою;

7) діючий план рахунків не враховує особливості обліку в туризмі. Тому виникає необхідність введення спеціальних субрахунків.

Наприклад, для документів, отриманих за посередницькими договорами на продаж та придбання (доцільними є субрахунки 026 та 027 відповідно), для розрахунків з турагентами (доцільним є субрахунок 378), для розрахунків з довірителями та комітентами (субрахунок 686).

Реалізація туристичного продукту відбувається з попередньою оплатою, тому в момент **отримання попередньої оплати** туроператор формує проводки:

Д-т 30 «Каса», 31 «Поточні рахунки в банках»

К-т 681 «Розрахунки за авансами одержаними» – на суму отриманих коштів

Д-т 643 «Податкові зобов'язання»

К-т 641 «Розрахунки за податками» – на суму ПДВ

(сума ПДВ розраховується з вартості винагороди туроператора по тим послугам, які реалізовано на підставі посередницького договору з постачальником)

Перед початком туристичного обслуговування туроператор надає туристу ваучер як документ, що надає право туристам отримати замовлені та оплачені туристичні послуги (туристичний продукт), а також інші документи, що надають право на отримання окремих туристичних послуг (поліс страхування, транспортний квиток тощо). В цей момент необхідно відобразити заборгованість покупців та доходи майбутніх періодів (дохід від реалізації визнається після завершення туристичного обслуговування):

Д-т 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»

К-т 69 «Доходи майбутніх періодів» – на вартість туристичного продукту

Д-т 681 «Розрахунки за авансами одержаними»

К-т 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» – на вартість туристичного продукту

Після закінчення туристичного обслуговування визнається дохід від реалізації туристичного продукту та нараховуються податкові зобов'язання з податку на додану вартість:

Д-т 69 «Доходи майбутніх періодів»

К-т 703 «Дохід від реалізації послуг» – на вартість туристичного продукту

Д-т 703 «Дохід від реалізації послуг»

К-т 641 «Розрахунки за податками» - сума ПДВ розраховується виходячи з вартості тур послуг, які реалізовано за прямими договорами з постачальниками згідно статті 207 ПКУ

Якщо з постачальником окремої туристичної послуги, яка входить до складу реалізованого туристичного продукту, укладено посередницьку угоду, то фактично кошти, отримані від реалізації таких туристичних послуг, є транзитними. Відповідно до НП(С)БО 15 «Дохід» суми, належні таким постачальникам, в дохід від реалізації туристичного продукту не включаються. Тому вартість туристичних послуг, отриманих від постачальника за посередницькою угодою, вираховується з доходу від реалізації на підставі звіту туроператора перед такими постачальниками. При цьому в обліку така реалізація відображається наступним чином:

Д-т 704 «Вирахування з доходу»

К-т 686 «Розрахунки з довірителями, комітентами» – на суму наданих послуг такого довірителя, комітента

За реалізацію туристичних послуг такі постачальники на підставі звітів (актів) туроператора нараховують комісійну (агентську) винагороду туроператору. На дату оформлення такого звіту чи акту в обліку відображають нарахування доходу від надання посередницьких послуг:

Д-т 686 «Розрахунки з довірителями, комітентами»

К-т 703 «Дохід від реалізації послуг» – на суму винагороди з ПДВ

Д-т 703 «Дохід від реалізації послуг»

К-т 641 «Розрахунки за податками» (або 643 «Податкове зобов'язання») – на суму ПДВ

До складу туристичного продукту, сформованого туроператором, можуть включатися туристичної послуги, споживання яких неможливе без передачі туристу грошових документів, які підтверджують право на отримання певних туристичних послуг. До таких грошових документів відносяться санаторно-курортні путівки, страхові поліси, транспортні квитки, вхідні квитки в екскурсійні об'єкти та ін.

Окрім цих грошових документів, туроператор видає туристу ваучер як документ, який є підставою і гарантією для отримання туристом оплаченої послуги або комплексу послуг у суб'єкта туристичної діяльності, що надає послуги.

Документи, що надають право на отримання певних послуг (поштові марки, санаторно-курортні путівки, транспортні квитки тощо), з метою обліку прийнято називати грошовими документами. Інструкцією про застосування Плану рахунків для обліку таких документів призначено спеціальні субрахунки: 331 «Грошові документи в національній валюті» та 332 «Грошові документи в іноземній валюті» рахунку 33 «Інші кошти».

Отже, придбання туристичного продукту, туристичних послуг за договором доручення на придбання. В такому випадку туроператор виступає як туристичний агент.

Податковий облік. Податок на додану вартість. При поставці туроператором туристичного продукту податкові зобов'язання з ПДВ визначаються ним за спеціальними правилами, встановленими у п. 207.6 ПКУ, на дату поставки туристичного продукту (туристичної послуги) споживачеві (тобто на дату оформлення документа, що підтверджує факт такої поставки).

База оподаткування ПДВ, незалежно від того, в якій області здійснюються операції – внутрішнього, в'їзного або виїзного туризму, визначається виходячи з винагорода .

Згідно з п. 207.2 ПКУ при проведенні туроператором операцій з поставки туристичного продукту (туристичної послуги), призначеного для його споживання (отримання) на території України (тобто внутрішній і в'їзний туризм), базою оподаткування ПДВ є винагорода, що визначається як різниця між вартістю поставленого ним туристичного продукту (туристичної послуги) та вартістю витрат, понесених таким туроператором у зв'язку з придбанням (створенням) такого туристичного продукту (туристичної послуги) [15, с.81].

Те ж стосується і туроператора, що здійснює операції з поставки на території України туристичного продукту (туристичної послуги), призначеного для його споживання (отримання) за межами території України, тобто у сфері виїзного туризму. У нього базою обкладення ПДВ також є винагорода, що визначається в тому ж порядку, що і при внутрішньому або в'їзному туризмі п. 207.3 ПКУ.

До витрат, що формує собівартість туристичного продукту, можуть бути віднесені лише витрати, здійснені в рамках діяльності за Законом про туризм, а саме у зв'язку з наданням послуг з перевезення,

тимчасового розміщення (проживання), харчування, екскурсійного, курортного, спортивного, розважального та іншого обслуговування туристів, характерних та супутніх туристичних послуг.

Порядок формування туристичних витрат у туроператора для цілей ПДВ не залежить і від того, на підставі яких договорів здійснені такі витрати – прямих (договори купівлі-продажу) або посередницьких (агентські договори, договори доручення або комісії).

Таким чином, якщо договір про туристичне обслуговування передбачає в якості складових туристичного продукту, сформованого туроператором, і туристичної послуги, пов'язані з характерним і супутнім, в тому числі поставляються туристам на підставі агентських договорів з іншими суб'єктами туристичної діяльності, то ці туристичні послуги в загальній вартості туристичного продукту враховуються туроператором при визначення бази оподаткування ПДВ за правилами «спецтуристична» ст. 207 ПКУ.

Податок на прибуток. На відміну від ПДВ порядок формування туристичних витрат у туроператора для цілей податку на прибуток залежить від того, на підставі яких договорів здійснені такі витрати – прямих (договори купівлі-продажу) або посередницьких (агентські договори, договори доручення або комісії). Тому облік операцій розглянемо в розрізі таких договорів.

Дохід від реалізації туристичного продукту, туристичних послуг визнається в розмірі договірної (контрактної) вартості, за умови, що з постачальниками укладено прямі договори. Якщо окремі послуги чи весь тур продукт реалізовано на підставі посередницького договору, то до доходу включається тільки винагорода за реалізацію таких туристичних послуг, такого туристичного продукту.

Для визначення об'єкта оподаткування туроператором не враховуються в доходи [14,с.83]:

- сума попередньої оплати та авансів, отримана в рахунок оплати наданих послуг;
- суми податку на додану вартість, отримані/нараховані туроператором, нарахованого на вартість продажу туристичних продуктів, туристичних послуг, за винятком випадків, коли підприємство – продавець не є платником податку на додану вартість.

- кошти або вартість майна, що надходять комісіонеру (повіреному, агенту тощо) в межах договорів комісії, доручення, консигнації та інших аналогічних цивільно-правових договорів;

Дохід від надання послуг визнається за датою складення акта або іншого документа, оформленого відповідно до вимог чинного законодавства, який підтверджує надання послуг.

У разі якщо платник податку виробляє товари, виконує роботи, надає послуги з довготривалим (більше одного року) технологічним циклом виробництва та якщо договорами, укладеними на виробництво таких товарів, виконання робіт, надання послуг, не передбачено поетапного їх здавання, доходи нараховуються платником податку самостійно відповідно до ступеня завершеності виробництва (операції з надання послуг), який визначається за питомою вагою витрат, здійснених у звітному податковому періоді, у загальній очікуваній сумі таких витрат та/або за питомою вагою обсягу послуг, наданих у звітному податковому періоді, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані.

Витрати, що формують собівартість реалізованих послуг, визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації таких послуг.

Витрати, які враховуються для визначення об'єкта оподаткування, визнаються на підставі первинних документів, що підтверджують здійснення платником податку витрат, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачено правилами ведення бухгалтерського обліку, та інших документів, встановлених розділом II цього Кодексу.

У разі якщо платник податку здійснює виробництво товарів, виконання робіт, надання послуг з довготривалим (більше одного року) технологічним циклом виробництва за умови, що договорами, укладеними на виробництво таких товарів, виконання робіт, надання послуг, не передбачено поетапної їх здачі, до витрат звітного податкового періоду включаються витрати, пов'язані з виробництвом таких товарів, виконанням робіт, наданням послуг у цьому періоді.

Собівартість виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг складається з витрат, прямо пов'язаних з виробництвом таких товарів, виконанням робіт, наданням послуг, а саме [15,с.84]:

- прямих матеріальних витрат;

- прямих витрат на оплату праці;
- амортизації виробничих основних засобів та нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг;
- загальновиробничі витрати, які відносяться на собівартість виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку;
- вартості придбаних послуг, прямо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг;
- інших прямих витрат, у тому числі витрат з придбання електричної енергії (включаючи реактивну).

Не включаються до складу витрат:

- платежі платника податку в сумі вартості товару на користь комітента, принципала тощо за договорами комісії, агентськими договорами та іншими аналогічними договорами, перераховані платником на виконання цих договорів;
- суми попередньої (авансової) оплати товарів, робіт, послуг;
- витрати, понесені у зв'язку із придбанням товарів (робіт, послуг) та інших матеріальних і нематеріальних активів у фізичної особи – підприємця, що сплачує єдиний податок (крім витрат, понесених у зв'язку із придбанням робіт, послуг у фізичної особи – платника єдиного податку, яка здійснює діяльність у сфері інформатизації).

Туристичний збір. Туристичний збір – це місцевий збір, кошти від якого зараховуються до місцевого бюджету п. 268.1 ПКУ.

Туристичний збір стягується згідно з рішенням сільської, селищної або міської ради. Обов'язок щодо справляння туристичного збору (а саме обов'язок по його нарахування, утримання та сплату до місцевого бюджету) покладено на податкових агентів, перерахованих у п.п. 268.5.1 ПКУ:

Податкову декларацію туристичного збору форма якої затверджена наказом Державної податкової адміністрації України від 21.12.2012 р. № 1402 потрібно подати до податкової протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного податкового кварталу п. п. 49.18.2 ПКУ. Сплатити збір потрібно протягом 10 календарних днів після граничного строку подання декларації за звітний податковий

квартал. Подавати податкову декларацію туристичного збору податковий агент зобов'язаний незалежно від наявності податкового зобов'язання у звітному кварталі [15, с.88].

З метою формування тур продукту туроператором з партнерами укладає договір, в залежності від цивільно-правової форми якого й визначається порядок документального оформлення розрахунків по формуванню туристичного продукту (табл. 1.1.2). Необхідно звернути увагу, що окремі туристичні послуги (наприклад, екскурсійні) можуть надаватися фізичними особами – не підприємцями. В такому разі туроператор з ними укладає договір підряду на надання послуг.

Основна посередницька роль в туристичній діяльності відведена туристичним агентам. У відповідності до ст. 5 Закону України «Про туризм» туристичні агенти здійснюють посередницьку діяльність по реалізації туристичного продукту туроператорів і туристичних послуг інших суб'єктів туристичної діяльності, а також по реалізації характерних і супутніх послуг.

Таку діяльність можуть здійснювати і туроператори, реалізуючи туристичний продукт інших туроператорів, в тому числі іноземних (ч. 4 ст. 37 Закону про туризм), або туристичні послуги інших суб'єктів туристичної діяльності (ч. 2. ст. 17 Закону про туризм). Наприклад, туроператор на основі агентського договору може реалізувати білети на проїзд, екскурсії, міські тури, вистави та інші видовищні міроприємства, може продавати і бронювати готельні послуги або путівки для відпусток, перепродавати організовані подорожі та інші послуги по каталогу, надавати послуги по страхуванню.

Таблиця 1.1.2

**Документальне оформлення формування туристичного продукту
в залежності від договірних відносин туроператора
з партнерами [14, с.91]**

Види договорів	Договір надання послуг	Посередницький договір на продаж туристичних послуг	Договір підряду	Договір купівлі-продажу (для товарів)
1	2	3	3	4
Документ для проведення попередньої оплати	Рахунок-фактура	Рахунок-фактура з визначеною в ньому розміру винагороди туроператора	Договір	Рахунок - фактура
Підтвердження оплати	Безготівковий розрахунок - платіжне доручення, банківська виписка (при безготівковому розрахунку)			
	Готівковий розрахунок – звіт про використання коштів наданих на відрядження або під звіт з доданням підтверджуючого документа на оплату (фіскальний чек, квитанція з банку, корінець до прибуткового касового ордеру). По договору підряду оплата проводиться видатковим касовим ордером.			
Отримання документів на споживання туристичних послуг	Санаторно-курортна путівка, транспортний квиток тощо		Не надають	
Отримання послуг (товарів)	Акт наданих послуг	Акт-звіт туроператора про реалізацію послуг	Акт наданих послуг	Накладна

Юридичні відносини між учасниками туристичної діяльності оформляються відповідними договорами рис. 1.1.3.

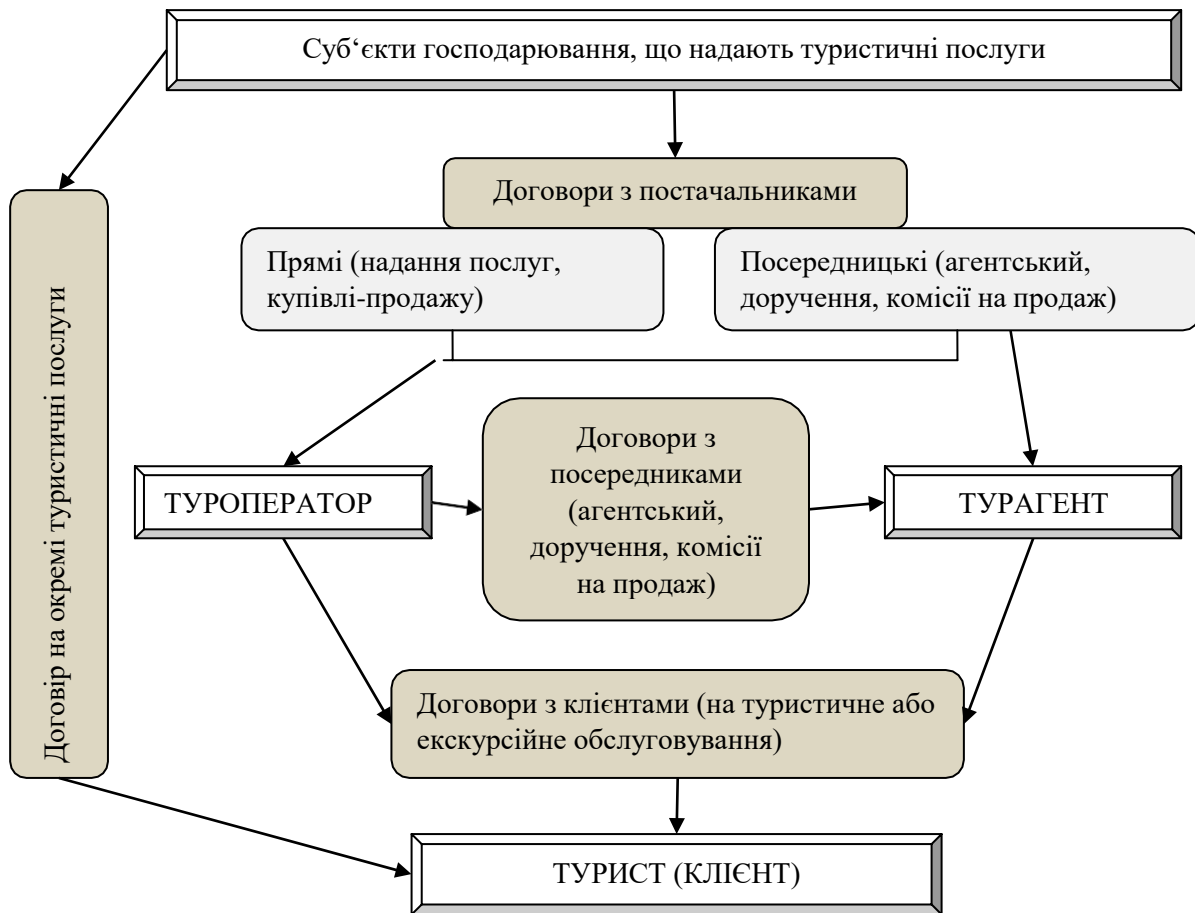


Рис. 1.1.3. Організація договірних відносин між суб'єктами туристичної діяльності [14, с.54]

Договори туроператора необхідно розглядати в розрізі трьох напрямків:

- 1) договори з постачальниками (суб'єктами, що надають окремі туристичні послуги);
- 2) договори з турагентами;
- 3) договори з клієнтами.

Договори турагента необхідно розглядати в розрізі таких напрямків:

- 1) договори з туроператором;
- 2) договори з постачальниками разових туристичних послуг;
- 3) договори з клієнтами.

Договори з постачальниками. Для споживача туристичний продукт розглядається як єдиний цілий комплекс туристичних послуг. В той же час для туроператора такі послуги можуть бути як власними так і придбаними (рис. 1.1.4).

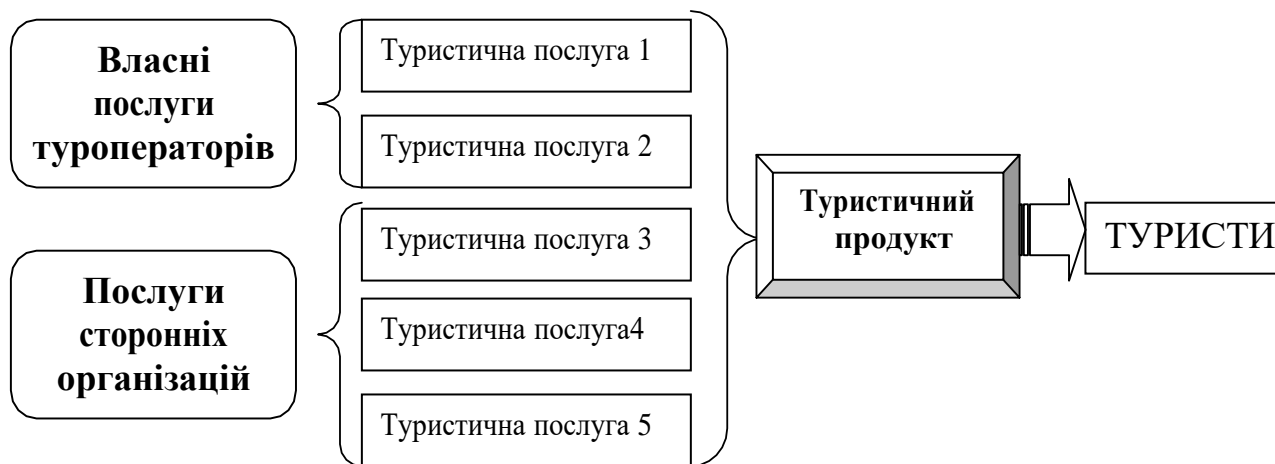


Рис. 1.1.4. Формування туристичного продукту за рахунок власних туристичних послуг туроператора і сторонніх організацій [14, с.55]

Отже, частина туристичних послуг, які входять до туристичного продукту, сформованого туроператором, може надаватися туроператором самостійно (екскурсійні, послуги супроводжуючого тощо). Інша частина туристичних послуг (проживання, харчування, транспортне обслуговування, послуги страхування тощо), можуть надаватися сторонніми організаціями, з якими туроператор може укласти як прямі договори (купівлі-продажу, надання послуг), так і посередницькі (агентський, договір комісії, договір доручення).

Згідно загальних правил посередницька діяльність може здійснюватися на основі договорів комісії, доручення або агентського договору. Громадянсько-правову сутність таких договорів представлено у (табл. 1.1.3).

Укласти договір на туристичне обслуговування має право або безпосередньо туроператор, або від імені туроператора це може робити турагент. В свою чергу, п. 6.4 Ліцензійних умов прямо вказує на те, що при реалізації туристичного продукту через турагента туроператор має укласти з турагентом відповідну агентську угоду в письмовій формі. Таким чином, між туроператорами і тур агентами взаємовідносини мають ґрунтуватися на основі агентського договору. Однак,

посередницькі послуги по реалізації одиничних туристичних послуг (готельних, транспортних, екскурсійних тощо) можуть надаватися на основі договору комісії або доручення, укладеного з відповідним постачальником (не туроператором).

Таблиця 1.1.3

Види посередницьких договорів

Види договорів	Зміст
Агентський договір	По агентському договору одна сторона (комерційний агент) зобов'язується надати послуги іншій стороні (суб'єкту, якого представляє агент) при укладенні договорів або сприяти їх укладенню (надання фактичних послуг) від імені цього суб'єкта і за його рахунок (ч. 1 ст. 297 ГКУ)
Договір доручення	По договору доручення одна сторона (доручений) зобов'язується здійснювати від імені і за рахунок другої сторони (довірителя) визначенні відповідні дії. Правова угода здійснена довіреним, створює, змінює, припиняє громадянські права і обов'язки довірителя (ч.1. 25ст...1000 ЦКУ)
Договір комісії	По договору комісії одна сторона (комісіонер) зобов'язується по дорученню другої сторони (комітента) за платню здійснювати оду або кілька ділових угод від свого імені, але за рахунок комітента (ч.1. 25ст..1011 ЦКУ)

В залежності від способу реалізації туристичного продукту, використовуються різні первинні документи. Так, якщо замовником є юридична особа, то у випадку попередньої оплати туроператор оформляє рахунок-фактуру. Підтвердженням оплати є банківська виписка (при безготівковому розрахунку), фіскальний чек, прибутковий касовий ордер (при готівковому розрахунку). Перед початком подорожі туроператор передає замовнику ваучер, транспортні квитки, страхові поліси та інші документи, необхідні для споживання туристичного продукту. Підставою для нарахування доходу є підписаний обома сторонами акт про туристичне обслуговування, який оформляється після завершення туристичного обслуговування.

У випадку реалізації туристичного продукту безпосередньо туристу акт про туристичне обслуговування може замінити бухгалтерська довідка (практика показує, що після завершення обслуговування досить важко отримати від туриста підписаний ним акт наданих послуг).

Основним документом, який засвідчує право туриста на отримання туристичного продукту є ваучер.

Ваучер заповнюється в трьох примірниках, перші два видаються туристу або керівнику групи, третій – залишається в тур фірми. Один примірник пред'являються туристом або керівником суб'єкту, що надає туристичні послуги.

Якщо туристичний продукт реалізується через турагента на підставі посередницького договору, то для здійснення оплати туроператор виставляє рахунок-фактуру. Особливістю такого рахунку-фактури є те, що в ньому повинна бути відображена сума винагороди турагента. Облік діяльності підприємств туристичної сфери має низку особливостей, пов'язаних із технологією формування та надання туристичних послуг, структурою туристичного продукту, організаційною формою туристичної діяльності, вимогами законодавства щодо організації та оподаткування.

Отже, діяльності туристичних підприємств неможлива без чіткої організації бухгалтерського обліку, що є найважливішим джерелом інформації прийняття необхідних управлінських рішень. Нині система бухгалтерського обліку у туристичних підприємств має відповідати вимогам ринкової економіки. Це означає розгляд бухгалтерського обліку у двох його частинах – фінансового та управлінського, як це практикується і досить добре викладено в економічній теорії країн із розвиненою ринковою економікою.

Список використаних джерел

1. Білова Н. Ліцензування туроператорської і турагентської діяльності. // Податки та бухгалтерський облік. № 33 (800), квітень 2005. С. 26 – 41.
2. Вовк Л., Бандура Д. Особливості обліку туризму: облік продажу (реалізації) туристичного продукту туроператором і турагентом // Обліково-аналітичні системи суб'єктів господарської діяльності в Україні. Науковий збірник, спецвипуск 15(частина 2), за ред. доц. В.Є. Швеця. Львів: Інтереко, 2005 С. 367 – 374
3. Волочай О. Організація внутрішнього та міжнародного туризму // газета „Бухгалтерія», № 36 (607) від 06.09.2004 р.

4. Давидюк Т.В. Бухгалтерський облік: навч. посіб. / Т.В. Давидюк [та ін.]. Харків: Гельветика, 2016. 391 с.
5. Данканич Т.П. Оподаткування туристичної діяльності в умовах дії Податкового кодексу України URL: <http://www.nbuv.gov.ua> URL: <http://blog.liga.net>
6. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», прийнятий Верховною радою України 16 липня 1999 р, № 996-XIУ зі змінами внесеними згідно із Законом України від 22.12.2011 р. № 4224-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>
7. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996, із змінами та доповненнями URL: http://www.nibu.factor.ua/ukr/info/Zak_basa/Z996.
8. Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 р. № 2464-VI URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2464-17>
9. Закон України «Про ліцензування певних видів господарської діяльності» від 01.06.2000 р. № 1775-III зі змінами та доповненнями згідно Закону України № 4023-VI від 15.11.2011р. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>
10. Закон України «Про рекламу» від 03.07.96 р. № 270/96-ВР зі змінами та доповненнями згідно Закону України № 3235- 17 від 19.04.2011р. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>
11. Закон України «Про страхування» від 07.03.96 р. № 85/96-ВР (остання редакція від 04.07.2013 р. док. №406). URL: <http://zakon.rada.gov.ua>
12. Закон України «Про туризм» від 15.09.95 р. № 324/95-ВР (остання редакція від 04.11.2012 р. док. № 5316-17) URL: <http://zakon.rada.gov.ua>
13. Коваленко О. Туроператор надає послуги з в'їзного туризму: особливості оподаткування з прибутку. // Все про бухгалтерський облік, № 76 від 15.08.2011 р. С.36-40.
14. Колісник Г.М. Бухгалтерський облік в туризмі: навч. посіб. / Г.М. Колісник, Л.О. Гелей, Т.П. Данканич. Ужгород: Вид-во УжНУ «Говерла», 2016. 140 с.
15. Колісник Г. М., Слюсаренко В. Є. Аудит: навчальний посібник. Ужгород: «Ужгородська міська друкарня», 2016. 456 с.

16. Кулаковська Л.П. Організація і методика аудиту: навч. посіб. / Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча. К.: Каравела, 2004. 568 с.

17. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73 URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

18. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» від 29.11.1999 № 290. – із змінами і доповненнями. URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

19. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» від 31.12.1999 № 318. – із змінами і доповненнями. URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

20. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток» від 28.12.2000 № 353. – із змінами і доповненнями. URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

21. Перелік санаторно-курортних закладів, операції з продажу путівок в які на санаторно-курортне лікування дітей не підлягають обкладенню податком на додану вартість, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 05.08.97 р. № 835. зі змінами та доповненнями згідно Постанови КМУ № 835-2001-п від 23.09.2011 року. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>

22. Податковий кодекс України, затверджений Законом України № 2755-17 від 02.12.2010 року, зі поточними змінами і доповненнями остання редакція від 28.10.2022 р. підстава – 2643-IX. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>

23. Усе про облік та організацію туристичної діяльності / Клищенко Я., Басова І., Білова Н., Войтенко Т. Вид. 6-те, перероб. і доп. Х.: Фактор, 2013. 224 с.

1.2. Активи підприємства в системі управління ризиками: обліково-аналітичні аспекти²

В сучасних умовах глобалізації економічних процесів та економіки України у зоні ризику можливих втрат у ринковому середовищі знаходиться більшість підприємств. За своєю сутністю ризик підприємницької діяльності – це усвідомлена можливість небезпеки виникнення непередбачених втрат очікуваного прибутку, активів, майна, грошей через випадкові зміни умов економічної діяльності, несприятливі обставини, події. Тому важливо вчасно передбачати ризики, аналізувати причини небажаного розвитку подій, враховувати попередній негативний досвід, постійно коригувати систему господарських операцій, зокрема активів з метою зменшення небажаних втрат і максимізації фінансового результату у процесі управління. Виходячи з цього, актуальним є розвиток облікової науки та аналітичної практики в умовах зміни особливостей діяльності підприємств в системі ризиків, удосконаленням моделей і систем прийняття управлінських рішень, оскільки облікова система є основою інформаційної підтримки управління підприємством.

Одним із напрямів розвитку діяльності підприємств є поява нових моделей управління активами, які передбачають диверсифікацію ризиків шляхом заміни одних видів активів на інші (неринкових позик чи грошових потоків (дебіторської заборгованості) на різні види цінних паперів), що вільно обертаються та ліквідні на ринку капіталу. У зарубіжній практиці управління активами в системі ризику використовується вже давно, а в Україні даний інструмент майже не використовується. Вищенаведене підкреслює актуальність досліджень у даній сфері, зумовлює необхідність розробки обліково-аналітичного забезпечення операцій з активами в системі управління ризиками та вимагає розробки нових підходів до функціонування облікової системи в умовах появи нових моделей обліково-аналітичного забезпечення інформацією у системі управління активами на підприємстві.

² Автор п. 1.2 монографії: **Поп Я.М.**, здобувачка 3 курсу освітньої програми «Облік, аудит і оподаткування» першого (бакалаврського) рівня вищої освіти за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування» ДВНЗ «Ужгородський національний університет». Науковий керівник: **Шевря Я.В.**, к.е.н., доц., доцент кафедри обліку і аудиту ДВНЗ «УжНУ».

Питанням обліково-аналітичного забезпечення управління ризиками на основі активів підприємства приділяли увагу І.А. Бланк, К.П. Боримська, І.М. Вигівська, Л.В. Гнилицька, І.Л. Грабчук, О.М. Гончаренко, З.В. Гуцайлюк, О.П. Дріга, О.О. Зеленіна, І.А. Панченко, О.В. Фоміна та ін. Особливості управління ризиками на основі аналізу та управління активами підприємства досліджували Г.О. Дорошенко, М.С. Кисельова, О.О. Казаков, О.В. Можарівський, К.О. Петрова, О.С. Новак, Т.М. Посталюк, А.О. Солдатова, А.М. Шелепов та ін. Не дивлячись на значні досягнення у дослідженні даної проблематики, актуальними залишаються дослідження у напрямку теоретичного обґрунтування та практичного вирішення питань що стосуються необхідності розробки сучасних підходів до організації і методики обліково-аналітичного забезпечення операцій з активами в системі управління ризиками в умовах військового стану для економіки України.

В сучасних умовах господарювання можна констатувати чітку залежність розвитку системи обліково-аналітичного забезпечення управління від зміни підходів до управління різними сферами господарської діяльності підприємства. Одним із прикладів такої взаємодії є широке запровадження теорії ризиків в обліково-аналітичних дослідженнях, і як наслідок, на сьогодні існує значна кількість наукових праць, присвячених питанням обліково-аналітичного забезпечення управління підприємницькими та господарськими ризиками, основною метою яких є формування методики їх облікової оцінки, встановлення рівня впливу на фінансові результати діяльності підприємства та створення інформаційних передумов для формування комплексу заходів із підвищення ефективності управління ризиками з метою забезпечення їх мінімізації.

Поняття «ризик» не є об'єктом бухгалтерського обліку, однак еволюція підходів до розуміння господарської діяльності вимагає від облікової науки дослідження впливу ризиків на результати функціонування економічних систем, тому це є однією із найбільш актуальних проблем, яка потребує вирішення. Дана проблема особливо актуалізувалась починаючи з кінця 60-х років ХХ ст., коли досить відчутною і явною стала дестабілізація функціонування ринків, а існуючі системи планування показників почали значно відрізнятись від

фактично одержаних результатів. На результати діяльності підприємств усе більшою мірою почали вливати загрози різних видів, які призводили до одержання негативного результату, ймовірність настання яких почали називати ризиком. Тому для забезпечення ефективного управління в умовах інтенсифікації кризових явищ і ситуацій невід'ємним атрибутом системи управління великими підприємствами поступово стала підсистема ризик-менеджменту, що забезпечує зниження ймовірності одержання негативних результатів діяльності та можливих втрат, які виникають у результаті їх настання.

Оскільки система обліково-аналітичного забезпечення є основним джерелом інформації для прийняття управлінських рішень та менеджменту на підприємстві, доцільним є використання її засобів як інструменту для управління ризиками підприємницької діяльності. Під управлінням у даному випадку можна розуміти як процес інформаційного забезпечення управління та інформаційної підтримки заходів із мінімізації ризиків (страхування, хеджування, диверсифікації тощо), так і безпосереднє управління ризиками шляхом застосування бухгалтерського методичного інструментарію (професійного судження, облікової політики, політики управління активами, особливостей формування фінансової звітності тощо).

Зокрема, І.М. Вигівська відмічає з цього приводу, що бухгалтерський облік суб'єкта господарювання є одним із економічних інститутів, за допомогою інструментів якого можна здійснювати вплив на рівень підприємницьких ризиків [2, с. 92].

У сучасній економіці одним із основних джерел інформації для ухвалення економічно обґрунтованих рішень є фінансова звітність, яка забезпечує високий рівень достовірності, але при цьому їй властива і певна міра невизначеності, що зумовлює виникнення, так званого, бухгалтерського ризику. Першопричиною цього ризику є фактор людської природи, а також неточність, властива організації самого процесу обліку. На нашу думку, для того щоб обліково-аналітична система змогла стати інструментом управління активами в системі управління ризиками, слід забезпечити виконання таких взаємопов'язаних завдань:

- визнання ризику (фактів господарської діяльності, пов'язаних із ризиком, закладеним в активах) у системі бухгалтерського обліку;

- оцінка ймовірності втрати економічних вигід активами під впливом ризику;

- вибір методичного інструментарію управління активами в системі управління ризиками, притаманного специфіці діяльності підприємства та системі його бухгалтерського обліку і фінансової звітності;

- відображення на рахунках бухгалтерського обліку та у фінансовій звітності інформації про активи підприємства, які містять у собі підприємницькі ризики та наслідки їх впливу на показники діяльності підприємства.

Основна ідея даних пропозицій полягає в тому, що під час побудови системи управління активами в системі ризиків підприємства слід враховувати особливості побудови його обліково-аналітичної системи та інформаційну технологію, на основі якої розроблені базові теоретичні засади бухгалтерського обліку (подвійний запис, обачність, історична собівартість та ін.). Це дасть змогу в цілому забезпечити інтегрування обліково-аналітичної інформації з моделями прийняття рішень, що використовуються для управління ризиками та мінімізації наслідків їх настання.

Отже, бухгалтерський ризик – це ймовірність несприятливого фінансового результату для підприємства внаслідок неправильного відображення фактів господарської діяльності (неправильна інтерпретація змісту господарської операції, помилки при визначенні кореспондуючих рахунків, неточності в оцінці активів тощо), невідповідності обраної облікової політики, що застосовується на підприємстві. Бухгалтерський ризик неминуче утворюється в процедурах реєстрації, оцінки і узагальнення інформації у грошовому вимірнику про майно, активи, власний капітал і зобов'язання підприємства. У зв'язку з цим підприємству необхідно жорстко регламентувати облікові процедури, зокрема щодо обліку активів, що дозволить ідентифікувати ризики і вчасно виявляти їх наслідки. Важливу роль у цьому питанні повинна відігравати якісно розроблена облікова політика підприємства та облікові альтернативи, що трансформують активи підприємства.

Необхідність удосконалення порядку і форми організації обліково-інформаційного забезпечення системи управління ризиками пов'язана з

обмеженою можливістю бухгалтерського обліку переважної більшості суб'єктів господарювання забезпечити управлінський персонал необхідною інформацією про ризики, які притаманні активам та їх потенційні наслідки. Справа в тому, що існуюча система бухгалтерського обліку та організаційно-методичні підходи до її побудови, які використовуються на підприємствах в сучасних умовах господарювання, мають фіскальну спрямованість і орієнтовані в першу чергу на дотримання вимог податкового законодавства щодо розрахунку та сплати податків до бюджету, вчасного звітування перед податковими органами. Однак, запити користувачів облікової інформації стосовно потреб внутрішньогосподарського управління (особливо про наявні та потенційні ризики) часто не повністю забезпечуються обліковим персоналом через завантаженість з виконанням нормативних вимог податкового законодавства, недотримання яких передбачає фінансові санкції.

Одним із факторів інформаційної обмеженості процесу управління активами в системі управління ризиками можна вважати недостатній рівень підготовки облікового персоналу до формування такої інформації для потреб управління, а управлінського персоналу – до сприйняття та використання облікової інформації в процесі управління [1, с. 65]. Сама облікова система має бути вдосконалена таким чином, щоб вона змогла забезпечувати надання необхідної інформації про активи та ризики, а саме:

- облікову оцінку господарських ризиків, пов'язаних з активами;
- втрату економічних вигід від використання активів під впливом ризиків;
- ризики як факти господарської діяльності (умовні активи, умовні зобов'язання);
- професійні ризики бухгалтера та аналітика при наданні інформації про активи для прийняття рішень.

Одним з методів управління активами в системі управління ризиками є їх диверсифікація. Диверсифікація ризиків в активах - це спосіб оптимізації управлінських рішень з метою зменшення сукупного ризику за рахунок його розподілу між складовими активів, що характеризуються різними рівнями ризику. Тобто підприємство вкладає кошти не в один, а в декілька видів активів (грошові кошти, цінні

папери, інвестиції); виготовляє не один, а декілька видів чи моделей продукції; здійснює інвестиції не в один, а в декілька проектів і т.ін. При цьому рівень сукупного ризику в активі зменшується за рахунок різного рівня ризикованості окремих варіантів дії та неодночасного настання випадків негативних явищ (подій). Усі ці варіанти диверсифікації ризиків повинні знайти відображення в аналітичному обліку підприємства на рахунках активів, фінансових і капітальних інвестицій, витрат виробництва тощо.

Диверсифікація активів як елемент системи управління ризиками на підприємстві зумовила появу значної кількості наукових питань, які потребують теоретичного обґрунтування для підвищення ефективності впровадження даного інструменту в практичну діяльність вітчизняних підприємств. При цьому слід обов'язково враховувати, що реальний продаж активів здійснюється не в усіх випадках, тому за умови здійснення активної диверсифікації відбувається лише перерозподіл ризиків, що не призводить до кінцевого продажу активів (для прикладу необоротних). Формування моделі управління ризиками підприємства на основі забезпечення ефективного управління активами передбачає обґрунтування провідних завдань та методів нейтралізації ризиків, серед яких ряд вчених виділяють різні типи стратегій нейтралізації ризиків.

Одним з видів нейтралізації ризиків, що пов'язані з активами підприємства в системі управління може бути хеджування ризиків – це вид нейтралізації ризиків, спрямований на укладання зустрічних операцій з купівлі-продажу базових активів із використанням похідних цінних паперів. Інструментом хеджування є інструменти строкового ринку (деривативи) – форвардні та ф'ючерсні контракти, опціони і своп-контракти. При первісному визнанні деривативу як інструмента хеджування його відображають на позабалансовому рахунку 03 «Контрактні зобов'язання», де і обліковують до закриття позиції на строковому ринку. Оскільки для цілей управління операціями хеджування важливою є мета використання похідних фінансових інструментів – мінімізація ризиків (хеджування) чи отримання додаткового прибутку (спекуляція) – рекомендується відкривати до рахунку 03 «Контрактні зобов'язання» окремі субрахунки: 031 «Контрактні зобов'язання з метою хеджування» та

03 «Контрактні зобов'язання з метою спекуляції». Це дасть можливість у системному порядку одержувати необхідну інформацію про стан і рух об'єктів та інструментів хеджування [1, с. 235].

У Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій передбачено окремий субрахунок 379 «Розрахунки за операціями з деривативами», але не передбачено окремого синтетичного рахунку для обліку похідних фінансових інструментів. Тому доречною є пропозиція науковців відкривати спеціальні субрахунки: 144 «Довгострокові похідні фінансові інструменти» до синтетичного рахунка 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» та 353 «Короткострокові похідні фінансові інструменти» до синтетичного рахунка 35 «Поточні фінансові інвестиції» [3, с. 115].

Отже, диверсифікація ризику в системі управління активами з одного боку розглянута нами як способів безпечного фінансування діяльності за допомогою ринку капіталу через продаж (передачу) неліквідних фінансових активів (наприклад, простроченої дебіторської заборгованості) й одержання інших видів фінансових активів, які мають вищий рівень ліквідності. З позиції бухгалтерського обліку диверсифікація ризику активів – це сукупність операцій, які призводять до трансформації одних видів активів (дебіторської заборгованості, грошових коштів, запасів) в інші види активів (більш ліквідних) на різних засадах – продажу, обміну, списання і придбання тощо, що залежать від обраної форми реалізації диверсифікації на конкретному підприємстві. Тому якщо з позиції фінансів основними проблемами використання диверсифікації активів є механізми їх здійснення та аналіз їх впливу на можливості регулювання ринкових відносин і руху позичкового капіталу, то з позиції обліку – це забезпечення достовірного інформаційного супроводу даного процесу трансформації одних видів активів в інші. З позиції економічного аналізу важливу роль відіграє вплив диверсифікації активів на основні фінансові показники підприємства, а також аналіз доцільності їх здійснення на основі врахування витрат, що були понесені в результаті їх реалізації. В системі обліково-аналітичного забезпечення управління ризиками можна виокремити три основні підходи:

1) створення можливості для безпечного фінансування господарської діяльності;

2) підвищення ліквідності активу балансу підприємства та забезпечення відповідності вимогам різних груп зовнішніх користувачів (банків, інвесторів, інституційних інвесторів, регуляторів ринку капіталу тощо);

3) розподіл ризиків шляхом їх диверсифікації, які притаманні одним видам активів у активи з низьким рівнем ризику в процесі управління діяльністю підприємства.

У цілому такі підходи дають змогу убезпечити підприємство від ризику банкрутства, тобто від неможливості погасити свої зобов'язання перед кредиторами, та підвищити показники ефективності використання капіталу підприємства. Тому особливо важливу роль у процесі здійснення диверсифікації активів має обліково-аналітична система, яка є засобом обґрунтування необхідності її здійснення та інформаційної підтримки її проведення, з одного боку, та інструментом визначення ефективності її проведення та аналізу досягнення поставлених перед нею цілей, з іншого боку.

Серед суто бухгалтерських методів нейтралізації або зменшення негативного впливу підприємницьких ризиків на фінансові результати діяльності підприємства особлива роль належить створенню різного роду резервів. Питання створення та використання на підприємстві резервів для внутрішнього страхування ризиків регулюються як на законодавчому рівні, так і обліковою політикою підприємства, галузевими стандартами та іншими нормативно-правовими актами [5, с. 185].

На сьогодні вченими запропонована значна кількість шляхів мінімізації ризиків на основі управління активами, які базуються на традиційних підходах ризик-менеджменту. Так, на думку Г.О. Дорошенко, як засоби мінімізації ризиків диверсифікації у світовій практиці використовуються: збір і аналіз додаткової інформації; зовнішня і внутрішня кредитна підтримка [4, с. 286]. Зокрема, всі механізми зовнішньої кредитної підтримки (страхування безперервності відсоткових платежів, надання додаткових гарантій, страхове покриття випущених цінних паперів та ін.) та внутрішньої кредитної підтримки (географічна диверсифікація активів, формування спеціального

резервного фонду, видача гарантій та ін.) є прикладами традиційних інструментів мінімізації підприємницьких ризиків.

Як показує дослідження, на сьогодні зовсім незначна увага приділена ролі бухгалтерського обліку та економічного аналізу активів в системі управління ризиками. На нашу думку, для покращення цього показника можна виділити такі напрями обліково-аналітичного забезпечення управління активами в системі управління ризиками:

- надання достовірної інформації про активи, які залучені у процесі диверсифікації ризиків, так і активів, що не містять ознак ризику, та облікова підтримка процесу їх відокремлення від інших активів на основі формування необхідних синтетичних рахунків та аналітичних розрізів. Тобто, необхідно уточнювати класи рахунків активів, до яких активи у межах диверсифікації мають бути віднесені. На нашу думку, клас рахунку має визначатись залежно від типу активів, які включені в процес диверсифікації ризиків;

- облікове відображення ризиків та наслідків процесу трансформації активів в залежності від ступеня їх ліквідності за допомогою різних варіантів (продажу, фінансування, дольової участі, оренди тощо);

- відображення в обліковій системі фактів господарської діяльності, пов'язаних із диверсифікацією активів та усіма ризиками, що їх супроводжують на підприємстві [6, с. 125];

- застосування інструментарію бухгалтерського резервування, що дає змогу формувати резерви для забезпечення непередбачуваних ризиків, які притаманні окремим елементам активів залежно від специфіки діяльності підприємства (дебіторська заборгованість, інвестиційна нерухомість, основні засоби, гудвіл, запаси тощо);

- оцінка ймовірності втрати економічних вигід активами підприємства, як об'єктом бухгалтерського обліку у межах диверсифікації під впливом ризиків;

- відображення на рахунках бухгалтерського обліку та у фінансовій звітності інформації ризику диверсифікації активів та наслідки їх впливу на показники фінансово-господарської діяльності підприємства.

- здійсненні аналізу можливих ризиків в системі управління активами та потреб підприємства у диверсифікації з метою обґрунтування ефективних управлінських рішень;
- застосуванні аналітичного інструментарію в процесі тактичного та стратегічного планування притаманних ризиків і реалізації їх диверсифікації;
- проведенні аналізу якості активів, які можуть містити у собі ризики;
- обґрунтуванні переваг диверсифікації активів в системі управління ризиками для появи можливостей додаткового надходження майбутніх економічних вигод чи зниження ризику їх вибуття в процесі підвищення поточної ліквідності та інвестиційної привабливості підприємства.

Підсумовуючи результати наукових досліджень, можна зробити висновок, що розвиток ринкових відносин в умовах глобалізації економіки характеризується появою нових методів управління ризиками на підприємстві, одним із яких є диверсифікація активів, що формує перед обліково-аналітичною системою підприємства нові напрями подальшого вдосконалення. Ефективність здійснення будь-яких господарських операцій, що пов'язані з активами підприємства залежить від правильно прийнятих рішень і містить у собі ризики, процес формування інформації про які відбувається на основі аналізу значних обсягів інформації, основним джерелом якої виступає обліково-аналітична система підприємства. На підставі проведеного дослідження можна зробити такі висновки:

1. Ризики – невід'ємна складова підприємницької діяльності в ринкових умовах. Їх неможливо повністю уникнути, але що стосується ризиків, пов'язаних з активами, то їх можна прогнозувати і на цій підставі передбачати заходи для зменшення їх негативного впливу на фінансові результати діяльності підприємства.

2. Важливим елементом системи управління активами в умовах ризиків є збір і накопичення інформації в бухгалтерському обліку про активи, які містять у собі потенційні ризики, характер їх прояву, витрати на їх запобігання та вплив на фінансові результати діяльності підприємства. Важливу роль в інформаційному забезпеченні управління

ризиками відіграє система бухгалтерського обліку, економічного аналізу та фінансової звітності.

3. Серед методів нейтралізації негативних наслідків ризиків, які пов'язані з активами підприємства, і знаходять відображення в бухгалтерському обліку, можна вказати такі: комерційне страхування ризиків, самострахування шляхом створення страхових резервів для покриття потенційних збитків, диверсифікація і хеджування ризиків, розвиток системи бухгалтерського обліку, економічного аналізу та удосконалення фінансової звітності.

4. Одним з сучасних напрямів розвитку бухгалтерського обліку є обґрунтування його інформаційно-сервісної ролі в системі управління ризиками. На сьогодні обліково-аналітична система підприємства повинна бути не лише засобом фіксації минулих подій, а стати дієвим інструментом аналізу причин виникнення, засобом мінімізації ризиків та втрат, що виникають у результаті операцій з активами підприємства в процесі управління. Застосування диверсифікації як інструменту трансформації наявних активів у більш ліквідні з метою зниження ризиків та покращання показників фінансової звітності супроводжуються значною кількістю ризиків, в управлінні якими важливу та основну роль відіграє удосконалена обліково-аналітична система генерування інформації про стан активів підприємства.

5. До складу основних напрямів удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління ризиками при диверсифікації активів віднесено такі: обліково-інформаційна підтримка процесу диверсифікації активів; удосконалення облікової політики щодо процесу трансформації активів; відображення ризиків диверсифікації активів в процесі управління; використання бухгалтерських резервів; оцінка ймовірності втрати економічних вигід активами як нові об'єкти бухгалтерського обліку та аналізу; аналітичне обґрунтування доцільності прийняття рішень щодо диверсифікації ризиків на базі управління активами; обґрунтування переваг застосування диверсифікації ризиків та управління активами для надходження додаткових майбутніх економічних вигід та зменшення ризику їх можливого вибуття.

Отже, в сучасних умовах глобалізації потребує подальшого вдосконалення теоретико-методологічний інструментарій та організація

бухгалтерського обліку і економічного аналізу активів у системі управління ризиками у світлі появи нових видів ризиків з урахуванням специфіки діяльності підприємства.

Список використаних джерел

1. Атамас П.Й. Роль бухгалтерського обліку в управлінні ризиками підприємництва / П.Й. Атамас, О.П. Атамас, Г.О. Крамаренко // Академічний огляд. 2016. № 1. С. 60–69.

2. Вигівська І.М. Місце бухгалтерського обліку в управлінні підприємницькими ризиками / І.М. Вигівська // Materialy V mezinarodni vedecko-prakticka konference «Moderni vymozenosti vedy-2009»: Dil 2. Ekonomicke vedy. Praga: Publishing House «Education and Science» s.r.o., 2009. 96 s. S. 92-94.

3. Гнилицька Л.В. Бухгалтерський облік як інструмент управління ризиками підприємницької діяльності // Фінанси України. 2014. № 3. С. 114-125.

4. Дорошенко Г.О. Механізми мінімізації ризиків при диверсифікації активів // Вісник економіки транспорту і промисловості. 2013. № 42. С. 283-287.

5. Дріга О.П. Диверсифікація активів: особливості механізму здійснення та облікового відображення // Науковий вісник НЛТУ України: зб. наук.-техн. пр.; гол. ред. Ю.Ю. Туниця. 2015. Вип. 25.7. С. 182-188.

6. Шеверя Я.В. Обліково-аналітична складова активів як основа системи управління ризиками на підприємстві / Я.В. Шеверя // Облік, аналіз, аудит і оподаткування в умовах глобалізації економіки: тези доповідей I Міжнародної науково-практичної конференції (м. Ужгород, 21 квітня 2017 р.). Ужгород: Видавництво УжНУ «Говерла», 2017. С.123-125.

1.3. Сучасні тенденції організації обліку та облікових процесів на мікрорівні³

Метою розвитку бухгалтерського обліку є створення прийнятних умов та передумов послідовного та успішного виконання системою бухгалтерського обліку властивих їй функцій. Зокрема, функції формування інформації про діяльність суб'єктів господарювання, корисної для прийняття економічних рішень зацікавленими зовнішніми та внутрішніми користувачами (власниками, інвесторами, кредиторами, органами державної влади, управлінським персоналом суб'єктів господарювання та ін.).

У процесі розвитку особливу актуальність для підтримки єдності та цілісності системи бухгалтерського обліку набуває забезпечення стабільності цієї системи. Першорядне значення у цьому має виявлення ризиків розвитку (неадекватність реальної економічної ситуації, непорівнянність інформації, непослідовність регулювання, односторонність розвитку та ін.).

Як показує вітчизняний та світовий досвід, розвиток бухгалтерського обліку має відбуватися у тісному зв'язку зі змінами економічної ситуації в країні та відповідати характеру та рівню розвитку господарського механізму.

Сучасний бухгалтерський облік являє собою інформаційну базу, на основі якої суб'єкти господарювання готують бухгалтерську звітність юридичної особи та консолідовану фінансову звітність. Крім того, інформація, що формується в бухгалтерському обліку, використовується для складання управлінської, податкової, статистичної звітності, звітності перед органами нагляду. При необхідності на основі цієї інформації повинні складатися також інші види звітності.

У зв'язку з цим головне завдання в галузі бухгалтерського обліку полягає у забезпеченні відносної незалежності організації облікового процесу від певного виду звітності. Принципи та вимоги до організації облікового процесу, а також базові правила бухгалтерського обліку повинні встановлюватися з урахуванням принципів та вимог

³ Автор п. 1.3 монографії: **Кесарчук Г.С.**, к.е.н. доц., доцент кафедри обліку і аудиту ДВНЗ «УжНУ».

національних та МСФЗ таким чином, щоб суб'єкти господарювання мали можливість формувати інформацію для різних видів звітності.

Тому для виконання поставлених завдань, виникає необхідність перегляду організаційних засад обліку. Для посилення корисності обліку є необхідним вибудувати таку його систему, організаційну структуру або форму, яка поряд з адекватним відображенням господарських явищ надавала інформацію на запит всього управлінського персоналу і системи управління в цілому. Традиційна структура облікових служб, форми традиційних облікових реєстрів, системи показників і способи їх узагальнення, строки і форми їх представлення не повною мірою відповідають цим вимогам.

Відповідно об'єктивною є необхідність трансформування обліку у напрямі перетворення його в активний елемент управління, що, серед іншого, впливає на необхідність розвитку форм організації обліку.

Кожний суб'єкт господарювання для досягнення цих цілей повинен стежити за отриманням та обробкою достовірної інформації. Якщо відомості про виробництво точні та отримані в ранні терміни, то і управління підприємством буде більш ефективне. Бухгалтерський облік дає достовірну систематично-економічну інформацію. Різні дані стають основою прийняття управлінських рішень, де їх систематизують і обробляють.

Бухгалтерський облік являє собою впорядковану систему збору, реєстрації та узагальнення інформації в грошовому вимірнику про стан майна, зобов'язань підприємства та їх зміни шляхом суцільного, безперервного та документального обліку всіх господарських операцій. Маючи тривалу історію, бухгалтерський облік застосовується у всьому світі та притаманний усім соціальним системам.

Керівники підприємств та різні юридичні особи використовують дані бухгалтерського обліку. Ефективність бухгалтерського обліку багато в чому залежить від його правильної організації для підприємства. У часто мінливих умовах ринкової економіки бухгалтерський облік має бути оперативним, достовірним і максимально результативним, а також необхідно, щоб його організація відповідала всім сучасним вимогам.

Бухгалтерський облік є основою бізнесу, без якого він не міг би існувати в сучасних умовах ринкової економіки. Він дає точну

інформацію про кругообіг коштів підприємства, яку використовують його працівники для того, щоб приймати обґрунтовані та ефективні управлінські рішення, які забезпечують збільшення доходів та рентабельності підприємства, а також показує всі зміни у виробничій, постачальній та комерційній діяльності підприємства.

Керівник підприємства приймає дієві управлінські рішення, акцентуючи свою увагу на реальних фінансових можливостях та враховуючи відповіді на такі питання:

- чи зможе підприємство виконати взяті ним зобов'язання?
- чи даватиме його виробництво прибуток, і якого рівня рентабельності воно досягне?
- чи потрібно робити фінансові вкладення в інші виробництва чи залучати інвестиції?

Відповіді на вищевикладені та інші питання можна лише за умови, що інформація буде достовірною та вчасно одержаною. Власник підприємства або уповноважена ним особа, при якісному використанні облікової інформації обирає найкращий варіант дій при прийнятті відповідного управлінського рішення [6]. Лише за умов раціональної організації бухгалтерського обліку досягається своєчасне формування об'єктивної облікової інформації в усіх аспектах діяльності підприємства.

Основними передумовами раціональної організації бухгалтерського обліку для підприємства є: прийняття оптимальних обсягів та строків отримання облікової інформації, яка необхідна для оперативного управління виробництвом та складання бухгалтерської та статистичної звітності; високий рівень загальноекономічної та спеціальної підготовки працівників облікової служби; раціональна організація технології та управління виробництвом; коректне вирішення питання про характер облікових взаємин між центральною бухгалтерією та структурними підрозділами підприємства; використання у обліку сучасної обчислювальної техніки та програмних продуктів; планування організації облікового процесу.

Раціональна організація бухгалтерського обліку повинна забезпечити: передачу достовірної звітності у визначені строки; точне та своєчасне зазначення всіх господарських операцій у звітності та обліку; результативний контроль за ефективністю роботи підприємства та його внутрішньогосподарських підрозділів; найбільш дієве

використання персональної електронно-обчислювальної техніки та високу продуктивність праці облікового персоналу; ефективне контролювання економічного та раціонального використання трудових, матеріальних та фінансових ресурсів. Головними складовими та засобами системи організації бухгалтерського обліку є: реєстри; робочий план рахунків; структура та організація облікового апарату та визначення виконуваних ним функцій; первинні облікові документи; внутрішня бухгалтерська звітність; документообіг; використання засобів механізації та автоматизації обліку [6].

В процесі організації обліку на підприємстві особливу увагу звертають на планування облікової роботи.

На ефективність організації бухгалтерського обліку значною мірою впливає форма і структура апарату бухгалтерії. Підприємство самостійно обирає форму, структуру та визначає чисельність бухгалтерії, враховуючи при цьому форму власності та види діяльності, обсяги виробництва та чисельність працівників, обсяги облікової роботи та рівень її автоматизації.

Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку підприємство може обирати такі форми його організації:

- введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером;
- користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи;
- ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою;
- самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства.

Тому керівнику необхідно визначитися з формою організації обліку і створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, створити передумови для виконання головним бухгалтером обов'язків щодо оформлення та надання документів. Для того, щоб організація бухгалтерського обліку була найбільш раціональною, необхідно розробити план його організації. План організації бухгалтерського обліку включає: план інвентаризації; графік документообігу та план документації; план звітності; план рахунків та

їх кореспонденції; план організації праці працівників бухгалтерії; план технічного оформлення обліку.

Форми, строки та порядок проведення інвентаризації (планової та позапланової) мають бути прописані у плані інвентаризації. Його складають таким чином, щоб перевірка наявності цінностей не впливала на адекватну роботу підприємства.

Інвентаризація забезпечує збереження об'єктів господарювання, а також вірогідність, обґрунтованість показників звітності, тому у процесі її проведення необхідно дотримуватись вимог чинного законодавства, не допускати лише формального заповнення інвентаризаційних описів, а вимагати ретельної перевірки наявності і стану об'єктів господарювання шляхом їх безпосереднього переважування, перемірювання, тощо.

Інвентаризація є однією із трудомістких ділянок підготовчих робіт зі складання річної звітності, тому її проведення необхідно ретельно організувати та спланувати. Це дозволить з мінімальними витратами робочого часу, людських, фінансових та матеріальних ресурсів реалізувати мету її проведення.

При її плануванні керуються Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань, а також внутрішніми регламентами, зокрема, Наказ про проведення інвентаризації, яким регламентують:

- склад робочих груп, що залучаються до інвентаризації кожного об'єкта господарювання залежно від його специфіки;
- відповідального за координацію робіт з проведення інвентаризації та узагальнення її результатів;
- чітке визначення повноважень членів інвентаризаційних комісій та суб'єктів перевірок (матеріально-відповідальних осіб);
- повну назву об'єкта інвентаризації (структурного підрозділу підприємства);
- мету інвентаризації щодо кожного об'єкта;
- періодичність проведення інвентаризації;
- терміни проведення інвентаризації та підведення підсумків.

Планові інвентаризації проводяться робочими інвентаризаційними комісіями, які призначені наказом голови постійної інвентаризаційної комісії. Комісія складається щонайменше з трьох осіб на чолі із заступником керівника підприємства. До її складу включають

спеціалістів відповідного профілю (матеріалознавців, товарознавців, технологів, інженерів, механіків, тощо), залучають працівників апарату бухгалтерії та матеріально-відповідальних осіб.

Забезпечення прийняття оперативних управлінських рішень неможливе без чітко організованої системи збору і обробки облікових даних. Своєчасність обліку полягає в забезпеченні підприємств своєчасною інформацією, необхідною для прийняття ефективних рішень, розробки конкретних заходів, оперативного керівництва. Організація збору і обробки облікової інформації на підприємстві має відповідати принципу економічності (економії матеріальних і трудових ресурсів), що досягається шляхом раціональної організації обліку, використання прогресивних форм його ведення, автоматизацією обліково-обчислювальних робіт тощо.

Внаслідок агрегування показників первинної документації в обліковій системі формується інформація, що набуває нової якості, відмінної від початкової. Наприклад, первинна інформація про витрачання засобів на виробництво набуває нової якості, яка характеризує величину витрат і новостворений продукт. Таким чином облікова система, як інформаційна база, відображає не тільки рух засобів і джерел, але й ефективність (продуктивність) їх використання, а тому цікавить широке коло учасників ринкової економіки, як внутрішніх так і зовнішніх. Більшість важливих рішень, незалежно від їх суті, базується на фінансових розрахунках. Облік забезпечує ці розрахунки потрібною базисною інформацією та дає аналітичну орієнтацію щодо можливих чинників та наслідків альтернатив, які розглядаються. Водночас облік дає змогу здійснювати зворотній зв'язок, адже фінансові звіти підприємства, які періодично складаються для зацікавлених осіб, містять у собі й відомості про економічні наслідки раніше прийнятих рішень.

Щодо документації вказують перелік документів для обліку різних господарських операцій, а також проставляють у бланках розрахунки їх необхідної кількості. Підприємства мають право застосування форм документів, які самі розроблять або використання типових форм первинних облікових документів. Після вибору форми бланків роблять заявку на їх придбання або роблять замовлення в друкарні на їх надрукування.

У плані звітності вказується список звітних форм, строки подання звітності, період, за який складається певна форма звіту, адреси установ та організацій, найменування, прізвища посадових осіб, які одержують звіти, спосіб подання звітів, та прізвища працівників, які відповідальні за складання звітності, з зазначенням переліку робіт, що вони виконали. Перша частина плану звітності містить необхідні відомості щодо звітності, що надається зовнішнім користувачам, а друга – відомості щодо звітності, яку отримує від окремих підрозділів підприємства.

У плані технічного оформлення обліку наводиться детальний опис форми обліку, що застосовується на даному підприємстві, а також зазначається перелік технічних засобів.

У плані організації праці працівників бухгалтерії визначається штат бухгалтерії та структура апарату бухгалтерії, прописується посадова характеристика кожного працівника, позначаються заходи щодо підвищення їх кваліфікації, складаються графіки облікових робіт[3].

При організації обліку на підприємстві висувається ряд питань до облікової політики. Облікова політика суб'єкта господарювання як один з інструментів організації бухгалтерського обліку на мікрорівні характеризується тим, що її мета – це забезпечення користувачів якісною обліковою інформацією, яка спрямована на складання фінансової звітності. За чинним законодавством область впливу облікової політики обмежена рамками локального рівня. Визначення поняття «облікова політика» в Україні регламентовано Законом «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», відповідно до якого під обліковою політикою розуміється «сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності» [1].

Бухгалтерський облік визначається великою кількістю нормативних документів, які часто носять рекомендаційний характер. Нормативні документи дозволяють вибрати варіант ведення обліку за певними об'єктами. Адже держава не може наказувати всім, хто бере участь у господарських відносинах, однакові облікові процедури. Вони повинні відбивати особливості діяльності кожного суб'єкта господарювання, оскільки умови господарювання та завдання кожного з них суто індивідуальні.

Облікова політика підприємства складається з певних методів та форм ведення бухгалтерського обліку, прийнятих підприємством, виходячи з особливостей своєї діяльності та загальноприйнятих правил, зміни умов господарської діяльності, зміни законодавства, реорганізації підприємства (злиття, приєднання, поділу, виділення, перетворення). При формуванні облікової політики необхідно дотримуватись певних вимог: повноти, обачності, пріоритету змісту над формою, несуперечності та раціональності. Причому виходити необхідно з того, що: за часом діяльність безперервна; облік зобов'язань та майна організації здійснюється окремо від зобов'язань та майна інших юридичних та фізичних осіб; не зважаючи на реальний час здійснення грошових надходжень або видатків, всі господарські операції з виробництва відносяться до того звітного періоду, у якому вони мали місце. Облікову політику підприємства застосовують послідовно з року у рік [5].

Наказ щодо облікової політики повинен відображати методичні, організаційні та технічні сторони бухгалтерського обліку. Облікова політика формується за умови обґрунтування та вибору способів ведення бухгалтерського обліку відповідно до чинного законодавства. Вона ґрунтується на конкретних загальноприйнятих нормах ведення бухгалтерського обліку, що забезпечують єдину систему формування економічних показників діяльності суб'єктів господарювання. В результаті цього, отримавши достовірну інформацію про результати діяльності підприємств та реальний фінансовий стан, користувачі фінансової інформації (державні органи управління, банки, страхові компанії, інвестори, кредитори) зводять до мінімуму підприємницький ризик завдяки зменшенню до прийнятного рівня інформаційногоризику для користувачів фінансової звітності [2].

Важливою складовою організації бухгалтерського обліку є вибір організаційних форм. На даний момент існує дві форми організації бухгалтерського обліку – це централізована та децентралізована форма. Коли організація бухгалтерського обліку ведеться за децентралізованою формою, обліковий апарат не зосереджується в одному місці, а розміщується в окремих виробничих підрозділах підприємства, у яких ведеться аналітичний і синтетичний облік, складаються звітність і баланси підрозділів. В такому випадку головна бухгалтерія веде контроль над постановкою обліку окремих

топологічних ділянок підприємства, і, навіть, робить зведений баланс і звіти. За такої форми організації найважливіші функції обліку здійснюють бухгалтерії структурних підрозділів підприємства.

Коли організація бухгалтерського обліку ведеться за централізованою формою, весь обліковий апарат організації зосереджено у головній бухгалтерії, в якій також ведеться весь аналітичний і синтетичний облік. А у підрозділах здійснюється лише первинна реєстрація господарських операцій [4].

На практиці стало очевидно, що централізована форма організації бухгалтерського обліку створює передумови для найбільш ефективного управління обліковим процесом і забезпечує дієвий контроль з боку головного бухгалтера, що дозволяє краще розподіляти працю між обліковими працівниками та якомога ефективніше використовувати персональні електронно-обчислювальні машини. Саме тому більшість організацій застосовують централізовану форму бухгалтерського обліку, а децентралізація обліку застосовується переважно лише на великих підприємствах [2].

Не зважаючи на форму організації обліку, необхідно ретельно ставитися до структури бухгалтерії та враховувати фактори, що її визначають. Структура бухгалтерії складається з працівників бухгалтерського апарату, які виконують облікові функції з урахуванням принципів поділу праці. Такі фактори як технічні засоби обліку та обсяг облікової роботи багато в чому впливають на структуру бухгалтерського апарату. Усі працівники бухгалтерії підпорядковуються безпосередньо головному бухгалтеру за лінійної структури бухгалтерії. Ця структура бухгалтерії може застосовуватись у невеликих організаціях, де чисельність апарату не перевищує 10 осіб.

При вертикальній організації бухгалтерського обліку створюють проміжні групи управління (відділи, сектори, бюро): виробничо-калькуляційна, яка здійснює облік витрат виробництва та обчислює собівартість продукції, формує звітність про виробництво, визначаючи результати внутрішньогосподарського розрахунку; група обліку готової продукції, що веде облік готової продукції на складах та здійснює її реалізацію; матеріальна група управління, яка контролює облік придбання матеріальних цінностей, їх надходження та витрачання. Зазвичай, саме у цій групі здійснюється облік основних засобів.

Група обліку оплати праці, яка веде облік витрат праці робітників, нараховує зарплату працівникам, контролює використання фонду оплати праці, облік усіх розрахунків із бюджетом, працівниками підприємств; загальна група, що складається з працівників, які ведуть облік інших операцій та Головну книгу, що складають бухгалтерський баланс та інші форми фінансової звітності.

Штати та структура бухгалтерії залежать від обсягу робіт, які вона виконує, та рівня автоматизованої обробки облікової інформації. Підприємство самостійно визначає загальну чисельність облікових працівників, враховуючи кількість працівників, обсяг виробництва та реалізації готової продукції (товарів, робіт, послуг), їх кваліфікаційний та професійний склад.

Керівник господарюючого суб'єкта затверджує штатний розпис, у якому закріплюється посадовий склад працівників бухгалтерії. Правильна організація роботи облікового апарату регламентована Положенням про бухгалтерію, у якому визначено правове становище, функціональна та адміністративна підпорядкованість бухгалтерії [10].

Положення про бухгалтерію – це правовий документ, що визначає порядок освіти, права та обов'язки облікових працівників, а також організацію роботи установи, структурного підрозділу. Кожний вид документів має свої особливості у складанні, оформленні та схемі побудови тексту. Для всіх видів розпорядчих документів (наказів, розпоряджень, положень, ухвал, рішень) застосовується аналогічний порядок складання та оформлення, відповідно до якого можна визначити алгоритм підготовки Положення про ведення бухгалтерського обліку на підприємстві:

- I. Підготовчий етап (вивчення суті питання);
- II. Підготовка проекту розпорядчого документу;
- III. Погодження проекту та підписання розпорядчого документу.

Вся відповідальність за правильне та своєчасне виконання всіх функцій бухгалтерії покладається на головного бухгалтера. Саме він несе персональну відповідальність: за некоректного ведення бухгалтерського обліку; при ухваленні документів, що суперечать встановленому порядку; при несвоєчасному та неправильному виконанні операцій з розрахункового та інших рахунків у банках, розрахунках з дебіторами та кредиторами; у разі порушення порядку списання з бухгалтерського балансу недостачі та інших втрат; при

несвоєчасному проведенні перевірок та документальних ревізій; при складанні неточної бухгалтерської звітності з вини бухгалтерії та ін. Можливе утворення єдиних планово-облікових відділів з урахуванням об'єднання планово-економічних і обліково-фінансових служб із єдиною метою вдосконалення економічної роботи на мікрорівні [4].

Для ефективного і рівномірного розподілу праці, забезпечення продуктивності та відповідальності за повноту й своєчасність виконання облікових процедур, а також запобігання халатності та безвідповідальності обліковця на певній ділянці його роботи розробляються посадові інструкції на підставі Довідника кваліфікаційних характеристик професій (табл. 1.3.1).

Таблиця 1.3.1

Кваліфікаційні характеристики щодо знань, освіти та досвіду роботи для працівників бухгалтерії відповідно до Довідника № 336

Професії працівників	Кваліфікаційна характеристика	
	Повинен знати	Кваліфікаційні вимоги
Бухгалтер з дипломом спеціаліста (розділ «Професіонали»)	<ul style="list-style-type: none"> - нормативні, методичні та інші керівні матеріали з організації та ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності; - облікову політику, систему регістрів обліку, правила документообігу і технологію оброблення облікової інформації на підприємстві; - план рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань господарських операцій; - систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю. 	<p>Провідний бухгалтер (з дипломом спеціаліста):</p> <ul style="list-style-type: none"> - повна вища освіта відповідного напряму підготовки (магістр, спеціаліст); - стаж роботи за професією бухгалтера I категорії – не менше 2 років. <p>Бухгалтер I категорії (з дипломом спеціаліста):</p> <ul style="list-style-type: none"> - повна вища освіта відповідного напряму підготовки (магістр, спеціаліст); - без вимог до стажу роботи для магістра; - для спеціаліста – не менше 2 років за професією бухгалтера II категорії. <p>Бухгалтер II категорії (з дипломом спеціаліста):</p> <ul style="list-style-type: none"> - повна вища освіта відповідного напряму підготовки (спеціаліст); - роботи за професією бухгалтера – не менше 1 року. <p>Бухгалтер (з дипломом спеціаліста):</p> <ul style="list-style-type: none"> - повна вища освіта відповідного напряму підготовки (спеціаліст) без вимог до стажу роботи.

Формування системи посад, які залежать від характеру, складу та кількості облікових робіт в організації, є одним з основних етапів розробки структури бухгалтерії. Для адекватної роботи облікового

апарату потрібно правильно розподілити та використовувати її службовців, яким необхідно чітко виконувати свої обов'язки. Посадові обов'язки працівників бухгалтерії визначаються шляхом формування посадових інструкцій. Посадова інструкція – це організаційно-правовий документ, у якому визначаються основні функції, обов'язки, правничий та відповідальність співробітника організації під час здійснення ним діяльності на певній посаді. Існування цих інструкцій дозволяє обґрунтовано здійснювати підбір та розстановку кадрів, покращення їх кваліфікації, заходи щодо покращення умов праці, зміцнення трудової дисципліни. За наявності посадових інструкцій можна об'єктивно оцінювати результати роботи будь-якого службовця чи всього колективу загалом, матеріально та морально стимулювати працівників чи застосовувати заходи дисциплінарного та морального впливу залежно від кількості та якості вкладеної ними праці. Для формування посадових інструкцій необхідна глобальна підготовка та активна участь у ній всього колективу. Насамперед здійснюється класифікація облікових робіт за рівнем їх складності, що дозволяє рівномірно розподілити обов'язки між окремими працівниками. Найважливіші ділянки роботи слід доручати висококваліфікованим працівникам. Дуже важливо визначити список посадових осіб та керівників виробничих підрозділів, які мають займатися оформленням первинних документів з обліку праці та виконаних робіт, надходження з виробництва готової продукції, витрачання матеріальних ресурсів. Головний бухгалтер разом із юридичною службою розробляють посадові інструкції для працівників бухгалтерії. Якщо у бухгалтерії організаційну основу складають сектори, тоді посадові інструкції розробляють керівники цих секторів.

Посадові інструкції прийнято складати у двох примірниках, після чого вони затверджуються керівником організації. Один екземпляр передається службовцю під розписку, а інший перебуває у справах бухгалтерії. Посадові інструкції працівників бухгалтерії періодично уточнюються для того, щоб врахувати в них усі зміни, що відбулися в організації та управлінні виробництвом, технології облікового процесу, інших факторів. Розробка індивідуального графіку до виконання облікових робіт є важливим етапом організації роботи облікового апарату. Його розробляє головний бухгалтер (керівник групи, відділу,

сектора) кожної посадової особи. У графіку вказується перелік всіх типів робіт, передбачених посадовою інструкцією певного службовця бухгалтерії, позначаються терміни виконання кожної операції. Індивідуальні графіки окремих працівників облікового апарату узгоджуються між собою, внаслідок чого недоліки роботи одного виконавця не впливатимуть на роботи інших службовців бухгалтерії. Індивідуальні графіки дозволяють ефективніше використовувати робочий час облікових працівників, збільшують почуття відповідальності службовців за доручену їм роботу, і роблять роботу облікового апарату чіткішою і організованою. Складається два екземпляри індивідуальних графіків. Один передається виконавцю і зберігається на його робочому місці, а інший екземпляр знаходиться у головного бухгалтера в окремій папці, в якій зібрані копії всіх індивідуальних графіків [7].

Отже, чим чіткіше буде розмежування обов'язків між окремими працівниками, тим успішніше будуть розв'язанні завдання, що покладені на апарат бухгалтерії,

Одним із важливих чинників ефективної організації облікового процесу і роботи облікового апарату є підбір кадрів та підвищення їх кваліфікації. У бухгалтерії правильний підбір кадрів, їх розміщення, і навіть підвищення кваліфікації є ключовим моментом організації роботи облікового апарату. Головний бухгалтер підприємства призначається на посаду і звільняється з посади керівником. Інших службовців бухгалтерії вибирає головний бухгалтер, але призначаються вони також керівником. При виборі працівників облікового апарату необхідно брати до уваги посадові обов'язки та рівень кваліфікаційних вимог, які пред'являють до фахівців Положення про посаду. Головний бухгалтер – це висококваліфікований спеціаліст, який володіє широким спектром знань у галузі бухгалтерської справи, організаторськими та комунікабельними здібностями. На цю посаду необхідно призначати особи, які мають вищу економічну освіту та стаж практичної роботи бухгалтера. Посадові обов'язки «провідних» бухгалтерів у кваліфікаційних довідниках не прописані, вони формуються на основі опису відповідних посад спеціалістів: вони виконують функції керівника та відповідального виконавця робіт за одним із напрямків діяльності суб'єкта господарювання чи його структурного підрозділу.

При підборі працівників потрібно звертати увагу на їхнє вміння запам'ятовувати та правильно інтерпретувати цифрову інформацію, наявність гарної зорової пам'яті, посидючості, точності тощо.

Для таких посад як головний бухгалтер, заступник головного бухгалтера та бухгалтери I категорії потрібно створювати резерв кадрів, що формується шляхом підвищення кваліфікації кожного працівника бухгалтерії. Підвищення кваліфікації можуть забезпечити вищі та середні спеціальні навчальні заклади, курси підвищення кваліфікації тощо. Тільки закінчивши навчання, фахівці не мають досвіду практичної роботи, але вони можуть підвищити свою кваліфікацію, проходячи стажування терміном до одного року, метою якого є ширше вивчення та закріплення основних теоретичних знань, набуття необхідних навичок. Стажуючись, молодий спеціаліст під наглядом кваліфікованих працівників бухгалтерії самостійно виконує практичну роботу з кожної ділянки бухгалтерського обліку відповідно до програми стажування та індивідуального графіку її проходження.

Через певний період часу усім працівникам облікової служби необхідно підвищувати свою кваліфікацію. Важливу функцію у процесі підвищення кваліфікації виконує атестація. Атестація визначає кваліфікацію працівника, перевіряючи відповідність займаної посади. У державних організаціях атестація головних бухгалтерів проводиться вищими органами, а за інших форм власності атестація відбувається на самих підприємствах. Необхідно розробити Положення про атестацію головних бухгалтерів, яке визначатиме, як відбуватиметься порядок проведення атестації головних бухгалтерів підприємств усіх форм власності.

Для того, щоб покращити організацію бухгалтерського обліку та забезпечити зростання професійних знань облікових працівників, необхідне оперативне планування роботи з обліковими кадрами та матеріально відповідальними особами щодо підвищення їх професійної підготовки та виконавчої дисципліни. Головному бухгалтеру необхідно періодично проводити інструктивні наради з матеріально відповідальними особами, фахівцями, керівниками структурних підрозділів та працівниками бухгалтерії про норми оформлення документів, прийому та відпустки у виробництво матеріальних цінностей; з матеріально відповідальними особами, бухгалтерами та

членами робочих інвентаризаційних комісій – про порядок проведення інвентаризації основних засобів, запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів, сировини, матеріалів та інших матеріальних цінностей [9].

Не потрібно нехтувати фізіологічними та соціально-психологічними чинниками, що формують умови праці та безпосередньо впливають на працездатність співробітників бухгалтерії. Ці чинники слід враховувати насамперед за бажання підвищити продуктивність праці кожного працівника у колективі. Фізіологічні чинники – це чинники, що впливають на організацію службового приміщення, де розміщуються робочі місця всіх працівників. У підприємствах, де штат облікового апарату невеликий, бухгалтерія може займати одну кімнату. За більш високої чисельності співробітників бухгалтерії краще розбити їх у групи (відділи, сектори) і розмістити у кількох кімнатах. Робоче місце головного бухгалтера рекомендується розміщувати в окремій кімнаті. Необхідно, щоб приміщення бухгалтерії було добре освітленим і сухим, добре опалювалося і регулярно провітрювалося.

У приміщеннях, де вікна виходять на північ стіни, рекомендується забарвлювати в жовтий колір, який створює ілюзію сонячного світла, яке ніби «зігріває» приміщення. А такі кольори як блакитний та світло-зелений кольори, навпаки, «холодять» приміщення, тому їх слід використовувати в кімнатах, де вікна виходять на південь. Озеленення кімнат покращує склад повітря, знижує нервово-психологічну та зорову втому, а також створює затишок інтер'єру.

Роботі ми віддаємо більшу частину свого життя – третину приблизно (за умови восьмигодинного робочого дня). У бухгалтера це робота в офісі за комп'ютером, що не передбачає особливої фізичної активності чи безпосередньої взаємодії між людьми. Така діяльність потребує концентрації уваги та вміння працювати з великими обсягами інформації. До того ж, бухгалтеру не завжди вдається абстрагуватися від роботи після офіційного її завершення.

Свого часу ми все одно думаємо, переживаємо, ділимося враженнями про роботу. І те, як ми відчуваємося на цій роботі, залежить від атмосфери, що панує довкола. Тому правильна організація робочого простору є надзвичайно важливою, вона безпосередньо впливає на

продуктивність праці, задоволеність результатом діяльності, мотивацію, настрій, враження. Таким чином, забезпечення комфортного та затишного простору є однією з умов профілактики емоційного вигорання. Виявляється, що зробити це не так уже й складно.

Раціональна організація робочих місць сприяє підвищенню продуктивності праці службовців бухгалтерії та намагається організувати найкращі умови для кожного співробітника: оснащення засобами зв'язку, шафами, полицями чи стелажми; вибір розміру та форми меблів для забезпечення зручного положення тіла під час роботи; оснащення сучасною обчислювальною технікою, необхідними нормативно-довідковими матеріалами; створення сприятливих санітарно-гігієнічних, естетичних та психологічних умов праці [7].

Існує два типи організації робочих місць, які визначаються за ступенем застосування обчислювальної техніки: механізовані та автоматизовані робочі місця. Механізоване робоче місце службового облікового апарату облаштовано столом, стільцем, картотекою, нормативно-довідковими матеріалами, таблицями, лічильною технікою тощо. Нині відбувається швидке оснащення організацій багатofункціональними ЕОМ – комп'ютерами, які дозволяють накопичувати дані як у облікових регістрах (картках, вільних листах та ін.), так і на машинних носіях інформації.

Однією з обов'язкових умов автоматизації обліку є наявність програми реєстрації та обробки бухгалтерських даних. Вона включає розробку технологій автоматизованого отримання та обробки інформації. Серед них: первинні документи, пристосовані до їх автоматизованої обробки; документообіг, розрахований для обробки облікових даних на комп'ютерах; коди; звітні форми, які формуються автоматично; програми робіт обчислювальної техніки; технологічні та інструкційні карти, що формалізують порядок виконання робіт на всіх етапах технологічного процесу обробки інформації, включаючи використання отриманих машинограм.

Соціально-психологічні чинники дуже впливають на умови праці облікових службовців. Наприклад, система відносин у колективі, психологічний клімат, режим роботи та ін. Взаємини у колективі повинні ґрунтуватися на об'єктивності, доброзичливості та взаємодопомозі. Доброзичлива атмосфера сприяє підвищенню

продуктивності праці, але якщо відносини у колективі будуть неприязними і навіть ворожими, то працездатність колективу різко знизиться. Якісне виконання отриманої роботи впливає на відносини у колективі. Несумлінне виконання роботи одним із співробітників покладає навантаження на інших, і тим самим погіршує обстановку між працівниками.

Працездатність співробітників залежить і від психологічного клімату, що склався в колективі. Психологічний клімат – це емоційне забарвлення психологічних зв'язків членів колективу, що виникає на основі їхньої симпатії, збігу характерів та інтересів. Здоровий психологічний клімат характеризується доброзичливими відносинами, заснованими на високій вимогливості, принциповості, взаємодопомозі.

Формування здорового психологічного клімату багато в чому залежить від дій головного бухгалтера. Йому необхідно мати такі якості як об'єктивність, толерантність, відповідальність, комунікабельність та вимогливість до себе та підлеглих. Головний бухгалтер повинен робити конкретні зауваження, об'єктивно оцінюючи ситуацію і не зачіпаючи права співробітників бухгалтерії. Накладені на службовців стягнення мають бути обґрунтованими. А також на соціально-психологічний клімат між працівниками можна впливати за допомогою системи матеріального та морального стимулювання працівників. Режим роботи облікового апарату є найважливішим елементом організації праці, що трактується нормами внутрішнього розпорядку роботи організації та включає час початку та закінчення роботи, перерви, змінність, графік відпусток і т.д., встановленими відповідно до інтересів виробництва та членів колективу. Режим роботи бухгалтерії встановлюється таким чином, що робітники двох змін можуть звертатися до бухгалтерії у неробочий час. Чергові відпустки співробітників облікового апарату плануються з урахуванням своєчасного складання періодичної (місячної, квартальної) та річної звітності [8].

При поліпшенні якості та ефективності бухгалтерського обліку важливу роль відіграє не лише знання та дотримання його методології, а й наукова організація праці працівників бухгалтерії. Вона включає вирішення таких питань, які пов'язані з плануванням приміщень, організацією робочого місця, режимами праці та відпочинку і т.п. Найважливішим напрямом вдосконалення організації бухгалтерського

обліку є переведення його на міжнародні стандарти. Міжнародні стандарти обліку та звітності розробляються для того, щоб уніфікувати основні принципи, поняття та підходи до побудови форм та тлумачення показників бухгалтерського обліку. Впровадження та використання міжнародних стандартів дозволяє: сформувати інформативну та значущу звітність для користувачів, яка відкриває вітчизняним підприємствам можливість залучення до міжнародних ринків капіталу; зменшити час та ресурси, що витрачаються на розробку нового комплексу національних норм обліку та звітності; брати участь у зміцненні бухгалтерської професії, тому що в умовах ринкової економіки бухгалтер повинен перетворитися з рахівника, який враховує події господарського життя та здійснює їх наступний аналіз, у висококваліфікованого економіста, якому необхідно розуміти та оцінювати будь-яке явище господарського життя, а також передбачати його виникнення, та пропонувати шляхи розвитку подій

Для вдосконалення організації бухгалтерського обліку важливу роль відіграє: скорочення та спрощення документів, розробка їх раціональних форм, уніфікація та стандартизація документів, спрощення на цій основі документообігу.

Уніфікація документів – це процес розробки єдиних форм документів визначення подібних операцій, які здійснюються в організаціях різних галузей економіки. Формування уніфікованих документів спрощує їх складання, розробку програмного забезпечення, і дозволяє централізувати виготовлення бланків документів. Стандартизація документів встановлює однакові стандартні розміри бланків для документів одного типу, які застосовуються в різних галузях економіки. Стандартні розміри бланків покращують використання паперу при друкуванні документів та зменшують його відходи. Стандартизація також спрощує облікову обробку документів та подальше їх зберігання. Щоб заощадити час під час заповнення документів у них друкуються постійні реквізити друкарським способом. Змінні реквізити пишуть від руки чи комп'ютері. Одним із найважливіших напрямів удосконалення організації бухгалтерського обліку, підвищення його ролі в управлінні виробництвом є використання в бухгалтерському обліку персональних ЕОМ та прогресивних технологій обробки облікової інформації та створення на

цій основі АРМ бухгалтера. Таке ємне застосування персональних комп'ютерів в управлінні виробництвом дає можливість створити в організації мережу АРМ працівників, які беруть участь в оформленні документів господарських операцій, що підлягають відображенню у бухгалтерському обліку. Реєстрація інформації та її первинна обробка здійснюється технічними засобами АРМ. Потрібні дані автоматично передаються каналами зв'язку в центральну бухгалтерію на АРМ бухгалтера. Із застосуванням ПЕОМ збільшуються можливості надання необхідної інформації керівникам та спеціалістам організації. Це завдання успішно вирішується в умовах комп'ютеризації завдяки інтеграції різних видів господарського обліку та всієї економічної інформації про діяльність підприємства. Автоматизована обробка облікової інформації на основі персональних ЕОМ суттєво змінює посадові функції працівників бухгалтерії та інших спеціалістів підприємства. Зараз співробітники бухгалтерії, користуючись можливостями ПЕОМ, не виконують складних та монотонних обчислень з обробки первинної документації, складання журналів-ордерів та інших облікових реєстрів.

В сучасних умовах праця бухгалтерів стає більш продуктивною, набуваючи творчий характер, а контрольні-аналітичні функції облікової інформації значно підвищуються. Комп'ютерні технології дають можливість перекласти складні операції з обробки, зберігання, передачі інформації на автоматизовані пристрої. В результаті покращується облікова робота, скорочуються терміни виконання облікових робіт, документація та документообіг переходять на новий рівень, формується безпаперова технологія обліку, підвищується достовірність облікових даних, змінюються умови праці бухгалтерів, підвищується продуктивність їхньої праці. Комп'ютеризація обліку збільшує ефективність управлінських рішень і забезпечує більш успішну роботу організації в цілому. Таким чином, майбутнє бухгалтерського обліку безпосередньо пов'язане з новими технологіями, які змінять способи господарювання та все людське життя [9].

Отже, організація бухгалтерського обліку – це ряд дій, які здійснюються для досягнення цілей, що стоять перед обліком. Лише за умов раціональної організації бухгалтерського обліку досягається своєчасне формування об'єктивної облікової інформації в усіх аспектах

діяльності підприємства. Для того, щоб організація бухгалтерського обліку була найбільш раціональною, необхідно розробляти план його організації. Облікова політика формується за умови обґрунтування та вибору способів ведення бухгалтерського обліку відповідно до чинного законодавства. Існує дві форми організації бухгалтерського обліку – це централізована та децентралізована форма. У більшості організацій застосовують централізовану форму бухгалтерського обліку, а децентралізація обліку застосовується лише на великих підприємствах. Структура бухгалтерії складається з працівників бухгалтерського апарату, які виконують облікові функції з урахуванням принципів поділу праці. Важливими факторами, що впливають на структуру бухгалтерського апарату, є технічні засоби обліку та обсяг облікової роботи. Правильна організація роботи облікового апарату регламентована Положенням про бухгалтерію, у якому визначено правове становище, функціональна та адміністративна підпорядкованість бухгалтерії. Для адекватної роботи облікового апарату потрібно правильно розподілити та використовувати її службовців, яким необхідно чітко виконувати свої обов'язки. І тому розробляються посадові інструкції. У бухгалтерії правильний підбір кадрів, їх розміщення, і навіть підвищення кваліфікації є дуже важливими елементами організації роботи облікового апарату. Фізіологічні та соціально-психологічні чинники, формують умови праці та безпосередньо впливають на працездатність співробітників бухгалтерії. Одним з найважливіших напрямів удосконалення організації бухгалтерського обліку є використання в бухгалтерському обліку персональних ЕОМ та прогресивних технологій обробки облікової інформації. Таким чином, майбутнє бухгалтерського обліку безпосередньо пов'язане з новими технологіями, які змінять способи господарювання та все людське життя.

Список використаних джерел

1. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні». URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
2. Про затвердження методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України. Наказ Міністерства фінансів України від 27 червня

2013 p. N635 URL: www.financforyou.com.ua/wp-content/uploads/2015/11/minfinna635-1.doc

3. Кононова О.Є. Організація бухгалтерського обліку: навч. посібник. Дніпро: ДВНЗ ПДАБА, Вена.: Premier Publishing s.r.o. Vienna, 2018. 102 с.

4. Островерха Р.Е. Організація обліку [текст]: навч.посіб.: Центр учбової літератури, 2012. 568 с

5. Шевченко Л.Я. Конспект лекцій з дисципліни «Організація обліку»: для студ. спеціальності 071 «Облік і оподаткування», ступінь магістр. Кривий Ріг, ДонНУЕТ, 2017. 136 с.

6. Романькова О.М., Сидоренко І.В. Організація обліку : посібник для студентів спеціальності 7.03050901 і 8.03050901 «Облік і аудит» усіх форм навчання. Краматорськ : ДДМА, 2016. 116 с.

7. Бухгалтерський облік: навчальний посібник / В.М. Соболев, І.А. Косата, Т.В. Розіт тощо; за ред. В.М. Соболева. Х.: ХНУ імені В.Н. Каразіна, 2018. 222 с.

8. Сусіденко В.Т. Інформаційні системи і технології в обліку. навч. посіб. К.: «Центр учбової літератури», 2016. 224 с.

9. Шпак В.А. Організація бухгалтерського обліку: навч. посіб. К.: ТОВ «Август Трейд», 2016. 277 с.

10. Ляхович Г.І. Тенденції розвитку організації бухгалтерського обліку. Вісник ЖДТУ. 2017. № 4 (82). С. 42-47.

1.4. Інформаційне забезпечення консалтингу при розробці облікової політики підприємства в сучасних умовах господарювання⁴

Реформуванням системи бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності надає господарюючим суб'єктам більше самостійності в організації бухгалтерського обліку та виборі способів і методів ведення бухгалтерського обліку. Така самостійність реалізується шляхом формування облікової політики підприємства, що здійснюється на підставі положень чинного законодавства. Ступінь свободи підприємства у формуванні облікової політики обмежений державною регламентацією обліку, але серед існуючого переліку методик і облікових процедур допустимі альтернативні варіанти для підприємства. Проблемним залишається відсутність рекомендацій щодо правил обліку окремих фактів господарського життя. Якщо держава не встановлює спосіб ведення обліку з конкретного питання, то при формуванні облікової політики підприємство самостійно розробляє відповідний спосіб, виходячи з діючих положень чинного законодавства [3,с.98].

Раціональність ведення бухгалтерського обліку на підприємстві залежить від його організації. Необхідність формування облікової політики підприємства в ринкових умовах безпосередньо пов'язана з переорієнтацією обліку на надання своєчасної, достовірної, повної та неупередженої інформації про фінансовий стан та результати діяльності не тільки зовнішнім, а й внутрішнім користувачам для прийняття обґрунтованих управлінських рішень. В ринковій економіці бухгалтер повинен забезпечити контроль не лише за збереженням майна, але і за виконанням зобов'язань – власника підприємства. Формування облікової політики є важливим і непростим завданням, оскільки впливає на фінансові результати й ефективність діяльності підприємства. Поняття «Облікова політика» – новий термін, який з'явився з прийняттям Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [9].

⁴ Автор п. 1.4 монографії: **Белей Я.В.**, здобувачка 2 курсу освітньої програми «Бізнес-консалтинг» другого (магістерського) рівня вищої освіти спеціальність 071 «Облік і оподаткування» ДВНЗ «Ужгородський національний університет». Науковий керівник: **Колісник Г.М.**, д.е.н., проф., завідувач кафедри обліку і аудиту ДВНЗ «УжНУ».

Ринкові відносини зумовлюють рекомендаційний характер численних положень нормативної бази та існування різних варіантів дій залежно від конкретних умов діяльності підприємства та впливу зовнішніх чинників.

Дослідження джерел економічної літератури дозволяє узагальнити інформацію щодо облікової політики підприємства її сутності та характеристики.

Стан досліджень щодо теоретико-прикладної спрямованості облікової політики детально охарактеризовано в монографіях П.Є. Житного [1], Т.К. Кисельової [2], М.С. Пушкаря [10]. Авторами значено, що облікова політика є конституцією кожного підприємства, де зведено в єдину систему вимоги різнорідних нормативних актів щодо прав і обов'язків системи обліку з формування інформації для менеджменту. Професор М.С. Пушкар вважає облікову політику як управління обліком і як сукупність способів ведення обліку [10].

На основі критичного аналізу результатів досліджень в цій сфері українських науковців в роботі обґрунтовано концепцію облікової політики з виокремленням рівнів облікової політики (макрорівень, мезорівень, мікрорівень), її основних елементів (теорія, методологія, технологія, організація). Стан досліджень щодо теоретико-прикладної спрямованості облікової політики детально охарактеризовано в монографіях П.Є. Житного [1], Т.К. Кисельової [2], М.С. Пушкаря [10] і М.Т. Щирби [14].

Теоретико-методологічні проблеми щодо формування облікової політики підприємства, незважаючи на значні здобутки в цій сфері, залишаються дискусійними і широко висвітлюються в науково-практичній літературі.

У визначенні методичних підходів щодо формування раціональної облікової політики підприємства та її впливу на економічний стан господарюючого суб'єкта.

Інструментом організації бухгалтерського обліку є облікова політика. Основним документом підприємства, що складається не на один рік і яким слід керуватися під час вимірювання, оцінювання та реєстрації фактів здійснення всіх господарських операцій, а також під час складання фінансових звітів, є наказ про облікову політику підприємства. Облікова політика згідно з п. 3 Національного Положення

(стандарту) бухгалтерського обліку НПС(БО 1) [10], та Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» – це сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [9].

Формування та реалізація облікової політики можливі на трьох взаємопов'язаних рівнях, відповідно до яких розрізняють міждержавну (регіональну), державну облікову політику підприємства (рис. 1.4.1).

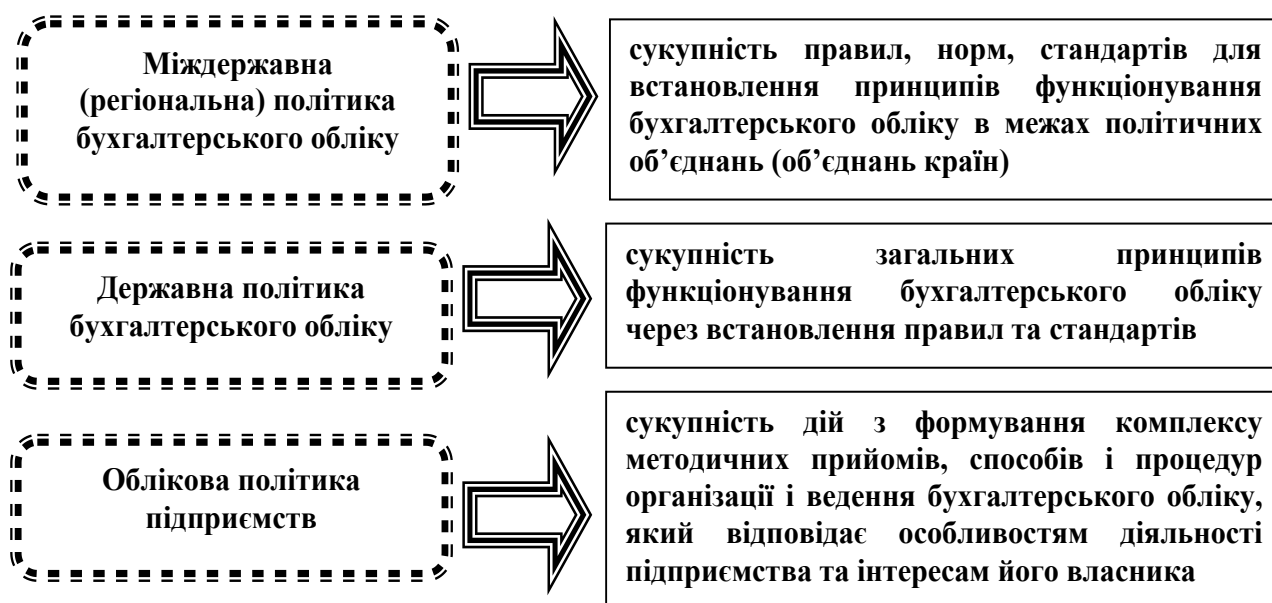


Рис. 1.4.1. Рівні реалізації облікової політики розроблено автором напідставі [3, с.23]

Ступінь свободи конкретного підприємства у формуванні облікової політики законодавчо обмежений державною регламентацією бухгалтерського обліку у вигляді переліку методик і облікових процедур, серед яких передбачаються допустимі альтернативні варіанти. Підприємство має право можливість вибору конкретних способів оцінки, калькулювання, складу бухгалтерських рахунків.

Поняття «облікова політика» включає визначення взаємозв'язку між двома поняттями «облік» та «політика».

Потреба в цьому виникла у зв'язку з відмовою України від жорсткої державної регламентації фінансової звітності і введенням національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, адекватних міжнародним.

Встановлення нормативних меж, в яких здійснюється ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, їх закріплення у законодавчих документах є проявом політики держави в

сфері бухгалтерського обліку. Державну політику з бухгалтерського обліку можна розуміти як сферу діяльності державних органів, які визначають правові обмеження та норми ведення бухгалтерського обліку у державі, галузі діяльності чи на підприємстві. Така політика формується на двох рівнях. Розглянемо, облікову політику, яка може формуватися і здійснюватися на декількох рівнях (рис. 1.4.2):

- міжнародна політика з бухгалтерського обліку, результатом якої є розробка уніфікованих методів та принципів бухгалтерського обліку для певної кількості країн;

- політика з бухгалтерського обліку окремої держави. В умовах всесвітньої глобалізації економіки державна політика з бухгалтерського обліку більшості країн спирається на Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку.



Рис. 1.4.2. Рівні формування і застосування облікової політики [1, с.23]

Облікова політика на державному та міждержавному рівнях має обов'язковий характер: тут формуються загальні засади бухгалтерського обліку, його законодавча база, визначаються межі, в

яких власники кожного конкретного підприємства формують власну політику – облікову. Існування міждержавного (регіонального) рівня облікової політики зумовлено сучасними процесами глобалізації, наслідком яких є утворення об'єднань країн.

Одним з проявів державної облікової політики є впровадження національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Враховуючи, що облікова політика у даному дослідженні розглядається як частина бухгалтерського обліку, наведемо визначення бухгалтерського обліку відповідно до чинного законодавства. З 01.01.2018 р. Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». З 2018 року згідно з ч. 6 ст. 12 [9] Закону про бухгалтерський та фінансову звітність в Україні облік після подання першої фінансової звітності або консolidованої фінансової звітності за МСФЗ підприємство зобов'язане вести бухгалтерський облік згідно з обліковою політикою, складеною за міжнародними стандартами.

Трактування терміну «облікова політика» як у міжнародному так і в вітчизняному законодавстві передбачає, що підприємство до початку звітного періоду вибирає в межах, встановлених стандартами або іншими нормативними документами, певні методи, методики, способи оцінки, форми організації обліку, які використовуються ним для ведення поточного обліку і складання фінансової звітності [7]. З одного боку це забезпечує однозначність тлумачення показників фінансової звітності, а з іншого – створює умови для здійснення фінансового менеджменту. Розглянемо трактування терміну «облікова політика» в зарубіжних та вітчизняних нормативних актах, яке представлено в таблиці 1.4.1.

**Трактування терміну «облікова політика» в зарубіжних
та вітчизняних нормативних актах [10, 9, 7]**

Нормативний акт	Визначення поняття
Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [10]	Облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» (01.01.2018 року оновлено визначення) [9]	Облікова політика — це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності
Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [7]	Облікові політики – конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності

Під поняттям «політика» на рівні окремого підприємства розуміють форми і методи відстежування та підтримки пріоритетів для досягнення основних цілей підприємства. Це поняття припускає наявність альтернативних напрямів, вибір яких пов'язаний з процесом прийняття економічних рішень. Умови ринкових відносин передбачають наявність альтернатив щодо вибору напрямів розвитку, обсягів виробництва, ресурсів, джерел фінансування, форм і способів інвестицій тощо. Всі ці економічні рішення врешті-решт пов'язані з поняттям «політика». У господарській практиці набули значного поширення такі поняття, як економічна, облікова, податкова, соціальна, технічна, фінансова політика тощо.

Облікова політика підприємства – низка правил, принципів, домовленостей та практик застосування при веденні бухгалтерського обліку та складанні й поданні фінансової звітності, що закріплені в *Наказі (положенні) про облікову політику та організацію бухгалтерського обліку*.

Підприємство самостійно визначає облікову політику підприємства, з урахуванням вимог національних / міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Обрана підприємством облікова політика застосовується всіма філіями, представництвами, відділеннями та

іншими відокремленими підрозділами незалежно від їх місцезнаходження [10, с. 82].

Оскільки облікова політика – це політика не бухгалтерії, а підприємства, до робочої групи з розробки облікової політики залучаються всі фахівці, які провадять необхідні попередні розрахунки з метою оцінки не тільки вигоди та переваги теперішнього часу, але й, по можливості, передбачення майбутніх наслідків.

Розглянемо причини появи облікової політики в сучасних умовах господарювання, що представлено на рис. 1.4.3.

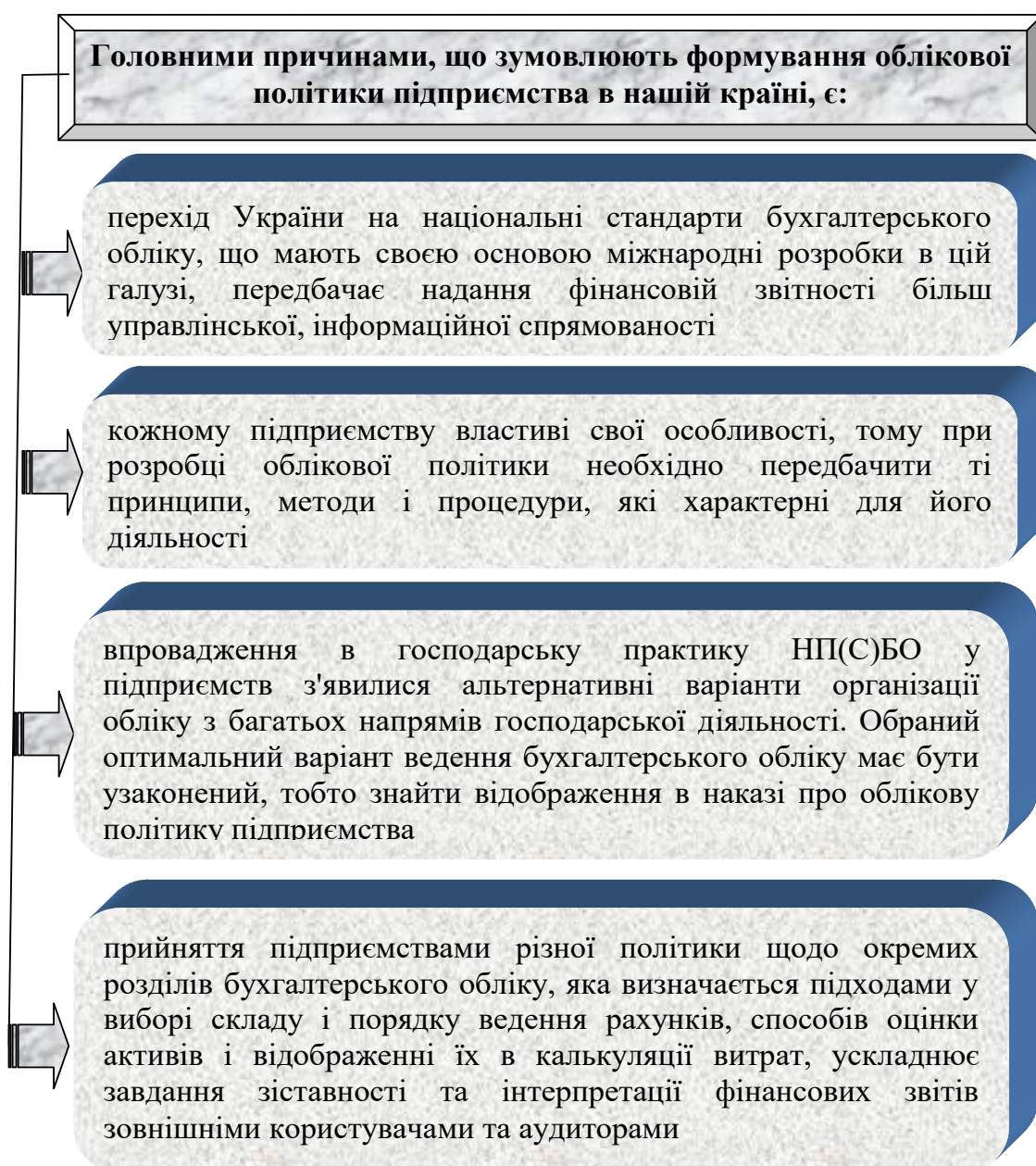


Рис. 1.4.3. Причини появи облікової політики підприємства розроблено автором на підставі [1, с.79]

Основна мета облікової політики – забезпечити одержання достовірної інформації про майновий і фінансовий стан підприємства, результати його діяльності, що є необхідним для всіх користувачів фінансової звітності з метою прийняття відповідних рішень.



Рис. 1.4.4. Структура облікової політики підприємства розроблено автором на підставі [3, с.99]

Основне призначення і головне завдання застосування підприємством облікової політики – максимально адекватне відображення діяльності підприємства, формування повної, об'єктивної і достовірної інформації про неї для ефективного регулювання цієї діяльності в інтересах бізнесу і зацікавлених осіб. Розглянемо значення облікової політики для різних користувачів, яке представлено на рисунку 1.4.5.

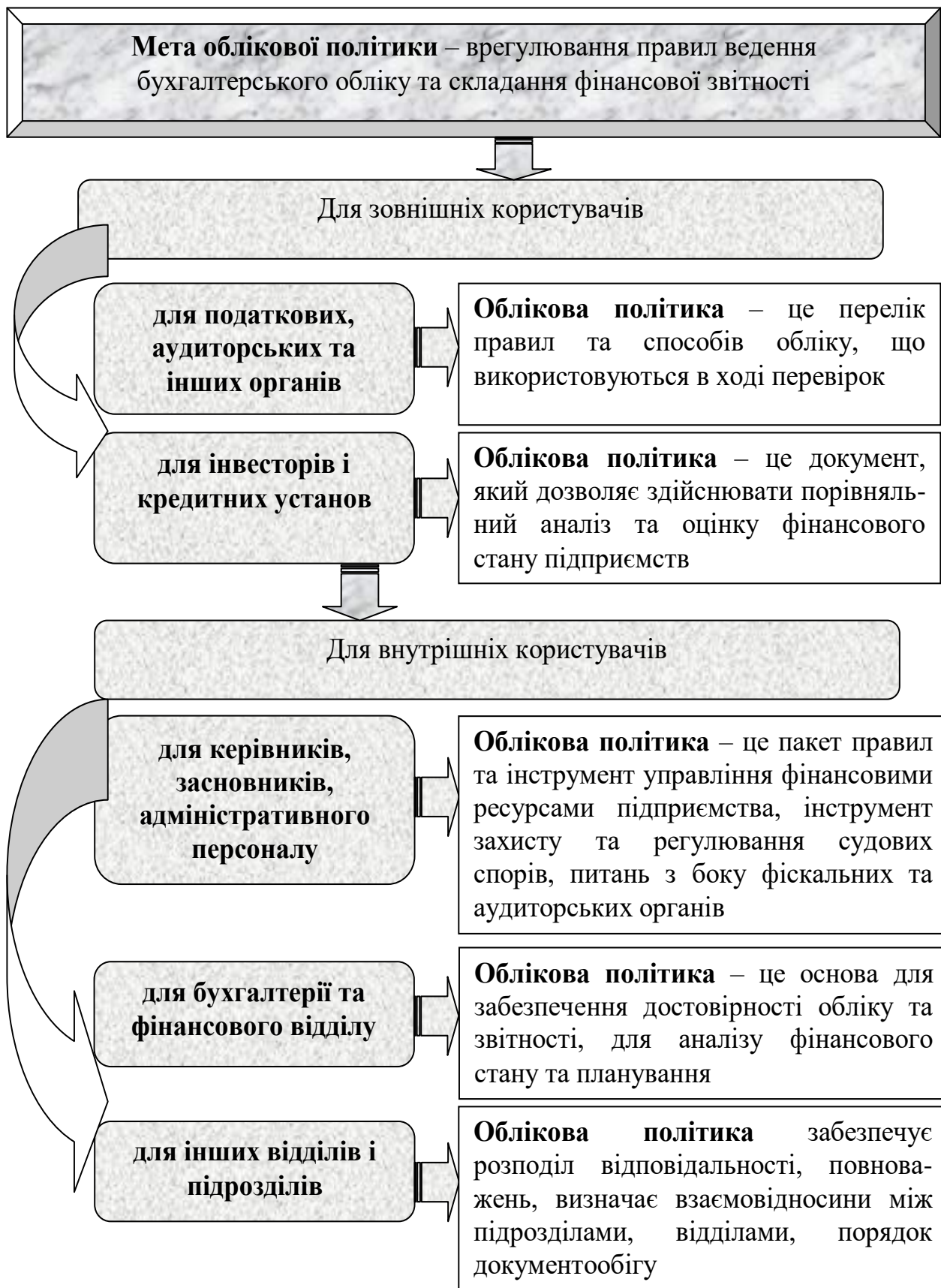


Рис. 1.4.5. Значення облікової політики для різних користувачів [14, с.21]

Система бухгалтерського обліку – це своєрідний механізм підготовки та відображення інформації про майнове та фінансове становище підприємства. Завдяки цій інформації внутрішні та зовнішні її користувачі мають уявлення про реальний стан справ на підприємстві. Як відомо, методична база ведення бухгалтерського обліку складається з використання первинних облікових документів, інвентаризації, оцінки, калькулювання, організації обліку (управлінського, бухгалтерського та податкового), виконання розрахунків та проведення, контролю, підготовки звітності. Створення цілісної системи обліку передбачає активне застосування специфічного елемента регулювання бухгалтерського обліку та звітності – облікової політики підприємства.

Облікова політика є комплексом таких елементів бухгалтерського обліку, які забезпечують правдивість і зрозумілість інформації про фінансовий стан підприємства і його зміну за певний період. При цьому, елементи бухгалтерського циклу допускають вибір альтернатив (наприклад, нарахування зносу малоцінних і швидкозношуваних предметів, оцінка матеріалів). Важливим моментом повинно бути розкриття облікової політики в спеціальній формі, що додається до фінансової звітності та показує, які методи та прийоми використанні при оцінці активів і пасивів, як вони вплинули на фінансовий результат.

Формування облікової політики залежить від інтересів різних груп користувачів облікової інформації. Взаємозв'язок економічних інтересів користувачів інформації облікової політики наведений на рисунку 1.4.6.

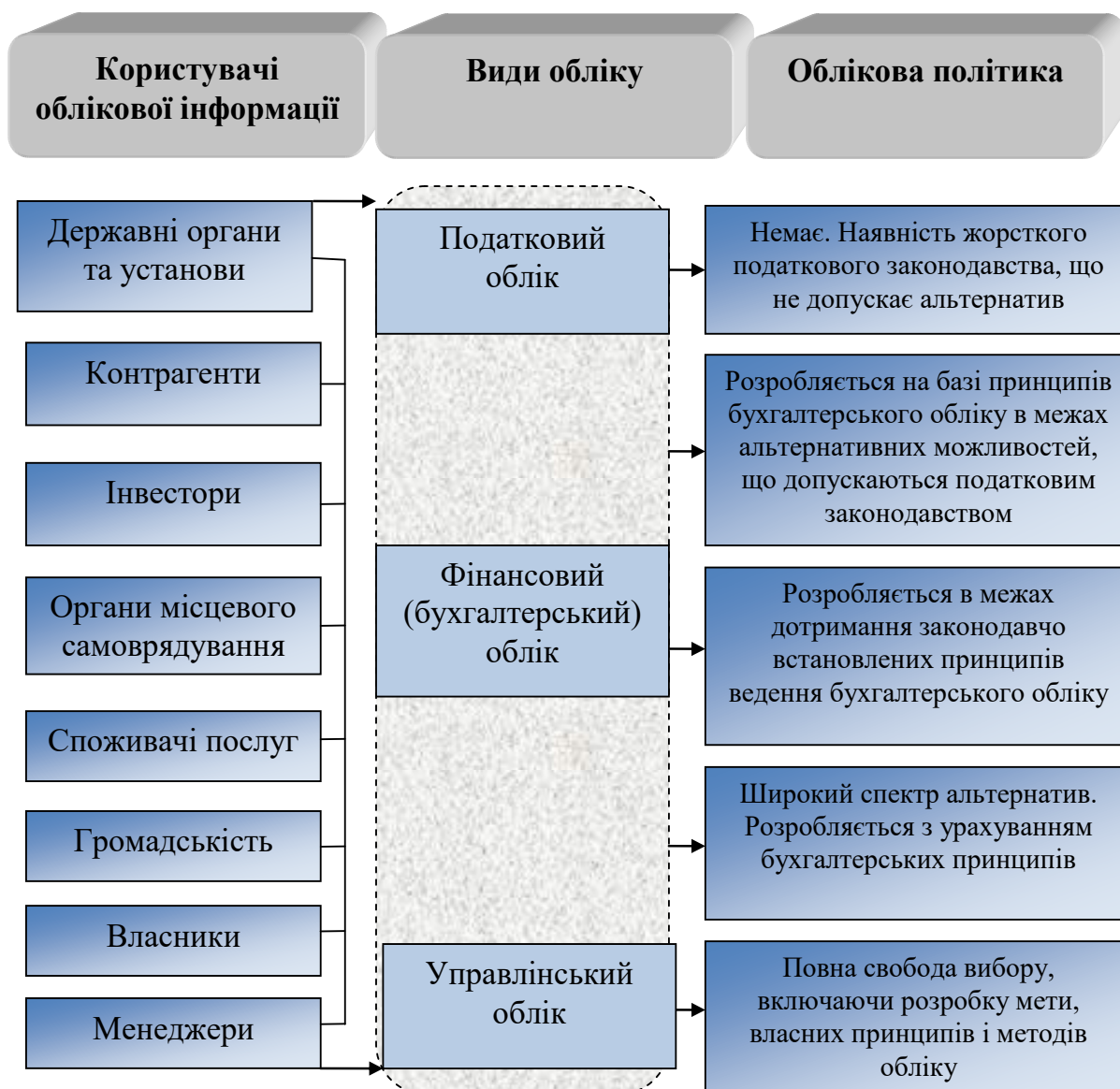


Рис. 1.4.6. Взаємозв'язок економічних інтересів користувачів інформації облікової політики [14, с.68]

Коло осіб, які прагнуть і мають бути обізнані з обліковою політикою підприємства, досить широке. Такими особами можуть бути як зовнішні, так і внутрішні суб'єкти. В таблиці 1.4.2 узагальнено групи осіб, які цікавляться обліковою політикою та їх пріоритетні інтереси.

Зацікавлені особи щодо облікової політики підприємства [14,с.62]

№ п/п	Зацікавлені особи	Інтерес щодо облікової політики	Форма реалізації інтересів
1	2	3	4
Внутрішні користувачі			
1	Власники підприємства	організація і ведення бухгалтерського обліку таким чином, щоб забезпечувалося виконання триєдиного завдання: збереження майна власника; надання інформації для управління підприємством; формування фінансових результатів	<ul style="list-style-type: none"> - ініціювання формування облікової політики; - остаточне затвердження документів з оформлення облікової політики; - використання як інструменту організації бухгалтерського обліку на підприємстві; - визначення вимог до суб'єктів формування щодо забезпечення відповідності облікової політики інтересам власників
2	Керівник підприємства	несе відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та дотримання законодавства у ході виконання господарських операцій	<ul style="list-style-type: none"> - формування облікової політики підприємства; - затвердження документів з документального оформлення облікової політики; - контроль за виконанням прийнятої облікової політики
3	Управлінський персонал	створення за допомогою облікової політики системи організаційно-технічних і методичних заходів для забезпечення інформацією процесу управління (як поточного, так і стратегічного)	<ul style="list-style-type: none"> - висування і конкретизація вимог щодо організації бухгалтерського обліку; - може приймати участь у процесі формування облікової політики
4	Головний бухгалтер	особа, відповідальна за ведення бухгалтерського обліку та складання звітності, за виконання і дотримання встановленої облікової політики, її відповідності чинному законодавству та особливостям діяльності підприємства	<ul style="list-style-type: none"> - приймає рішення про формування облікової політики; - забезпечує обов'язкове дотримання і виконання положень облікової політики; - здійснює контроль за виконанням облікової політики працівниками облікових підрозділів
5	Облікові працівники	вибір таких елементів облікової політики, які б враховували особливості діяльності підприємства та дозволяли найкращим чином виконувати покладені обов'язки	<ul style="list-style-type: none"> - приймають окремо участь у розробці облікової політики в частині, яка стосується їх обов'язків; - дотримуються положень облікової політики при виконанні своїх обов'язків

Продовження таблиці 1.4.2

1	2	3	4
Зовнішні користувачі			
6	Аудитор	ознайомлення зі способами, які використовувалися для складання звітності, оцінка їх відповідності чинному законодавству для висловлення думки про достовірність звітності; джерело для отримання додаткових доходів аудиторської фірми	<ul style="list-style-type: none"> - надання послуг з формування облікової політики, перевірки її дотримання і відповідності законодавству; - для отримання інформації про способи, які використовувалися при складанні звітності для проведення перевірки; - використання для планування здійснення аудиту
7	Контролюючі органи (податкова служба)	регламентація в обліковій політиці основних засад формування бази та обліку об'єктів оподаткування	перевірка регламентації обраних способів ведення податкових розрахунків у внутрішніх документах підприємства, відповідність чинному законодавству та їх дотримання
8	Інвестори, кредитори та інші користувачі звітності	розуміння способів і прийомів, які використовувалися для отримання показників прибутку; забезпечення порівняння даних	ознайомлення з обліковою політикою та її аналіз в частині розкриття у фінансовій звітності

Тому, при формуванні облікової політики підприємства визначальна роль належить керівнику і головному бухгалтеру. Від їх компетенції залежить успішне здійснення (провадження) облікової політики підприємства. Головний бухгалтер або особа, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку підприємства має певні обов'язки, зокрема забезпечує дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання і подання в установлені терміни фінансової і статистичної звітності; організовує контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій; бере участь в оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства; забезпечує перевірку стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділеннях та інших відокремлених підрозділах підприємства. У свою чергу керівник підприємства зобов'язаний створити необхідні умови для правильного ведення

бухгалтерського обліку, забезпечити неухильне виконання всіма підрозділами, службами та працівниками, причетними до бухгалтерського обліку, правомірних вимог бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення та подання до обліку первинних документів.

Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку на підготовчому етапі обирається раціональна форма організації обліку із запропонованого (ст. 8 Закону № 996-XIV) переліку [9]:

- введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером;
- користування послугами фахівця з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи;
- ведення бухгалтерського обліку на договірних засадах централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою;
- самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства.

Виконавці, що долучаються до процесу формування облікової політики, повинні чітко усвідомлювати вплив, який чинять ті чи інші обрані альтернативні варіанти ведення обліку на ступінь повноти та достовірності облікової інформації, а також на величину основних показників діяльності, що характеризують фінансовий стан підприємства. Тому покладати розробку облікової політики лише на головного бухгалтера є не правильним. Для цього пропонується формувати спеціальну комісію, до складу якої будуть входити не тільки головний бухгалтер, а й економіст, технолог та інші фахівці, що дозволить зробити об'єктивний вибір інструментарію облікової політики.

Наказу про облікову політику підприємства – це творчість, проте перед складанням Наказу про облікову політику підприємства необхідно враховувати ряд чинників, які можуть на неї впливати. Розглянемо чинники що впливають на облікову політику підприємства, які представлено на рис 1.4.7.

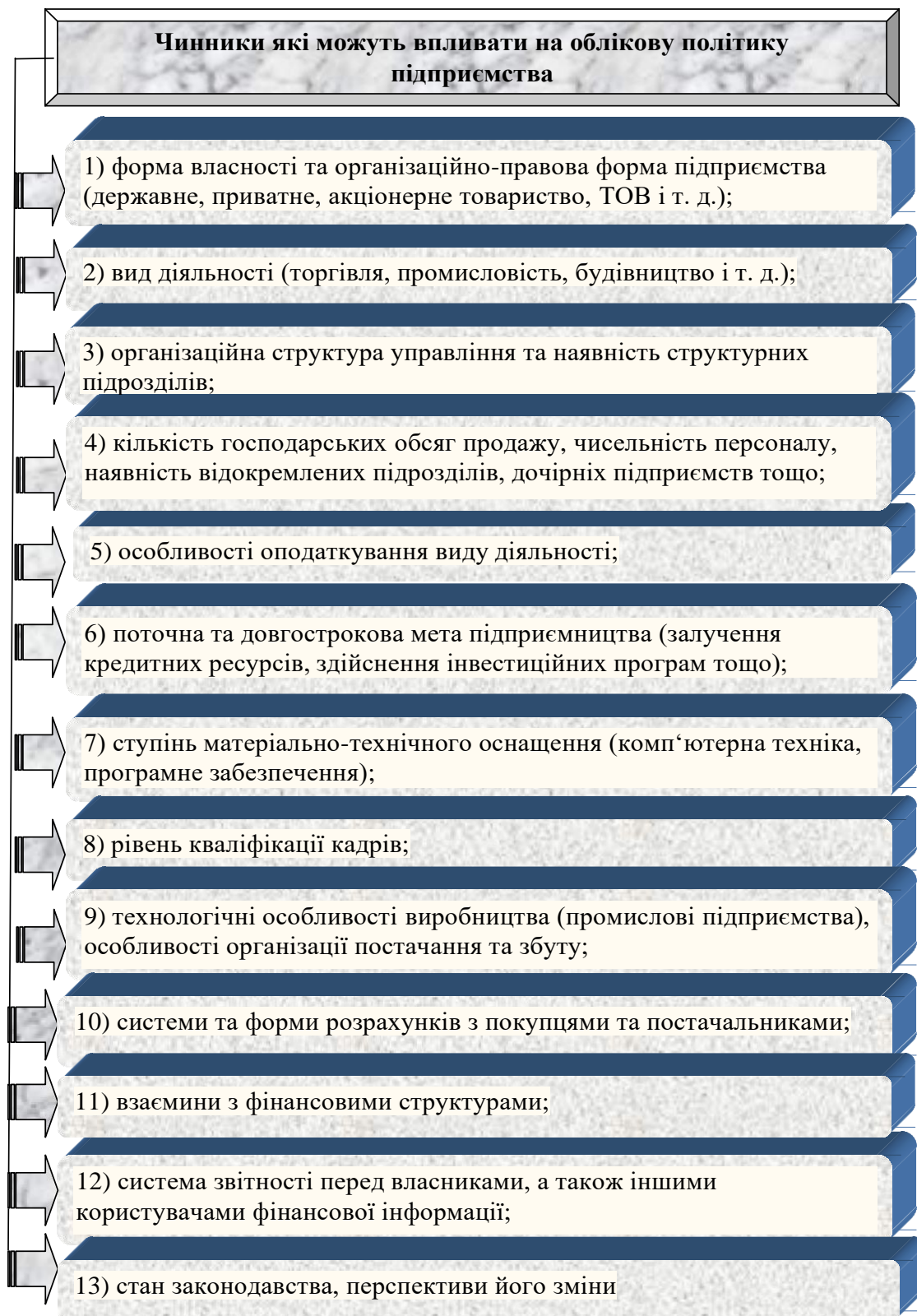


Рис. 1.4.7. Чинники що впливають на облікову політику підприємства[4, с.102]

Процес формування облікової політики трудомісткий та потребує відповідального й професійного підходу, тому власнику або керівнику підприємства доцільно ініціювати процес формування облікової політики. Виконання робіт із формування облікової політики може передбачати залучення наступних суб'єктів (табл. 1.4.3).

Таблиця 1.4.3

Суб'єкти формування облікової політики на підприємстві [5, с.105]

Суб'єкти	Особливості
Головний бухгалтер та бухгалтерська служба	На початковому етапі формування облікової політики головним бухгалтером та бухгалтерською службою використовуються досвід та професійні знання вузькоспеціалізованих працівників бухгалтерії. Інженерно-технічна, планово-фінансова та інші служби підприємства, відповідальні за планування таких важливих показників як собівартість продукції, амортизація тощо, розробляють і вносять пропозиції з питань формування облікової політики
Спеціально створена комісія	У випадку делегування власником повноважень з вибору суб'єктів формування облікової політики підприємства облікової політики підприємства найманому управлінському персоналу, необхідно підтвердити передачу повноважень документально (протокол зборів засновників), що задекларує рішення і забезпечить захист інтересів власника при виникненні господарських спорів
Відділ внутрішнього контролю	При використанні праці найманого управлінського персоналу повинна діяти захисна функція, яка реалізується через створення незалежної і підпорядкованої лише власникам служби внутрішнього контролю, обов'язком якої є контроль за дотриманням інтересів власника
Власник або керівник підприємства	Здійснює підготовку розпорядчого документу про облікову політику за наявності необхідних професійних знань та навичок формування облікової політики
Спеціалізовані консалтингові та аудиторські фірми	Якщо формування облікової політики здійснюється аудиторською фірмою (а також у випадках, коли цього вимагають власники), елементи облікової політики, що будуть представлені у майбутньому розпорядчому документі повинні бути презентовані власникам, з поясненням їх дії і ефекту для підприємства

Саме тому, облікова політика відображається в наказі по підприємству або положенні. До наказу про облікову політику додають додатки: робочий план рахунків, графік документообігу, посадові інструкції, склад апарату бухгалтерії, склад апарату внутрішнього контролю, форми документів, не передбачені в установленому порядку, та ін.

На підприємстві основним внутрішнім нормативним документом, який регулює питання організації та ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, є розпорядчий документ, який містить обрані елементи

облікової політики. В якості такого розпорядчого документу використовують **Наказ про облікову політику**.

Наказ (положення) - правовий документ, який встановлює правила організаційної діяльності підприємства та його структурних підрозділів, і складається переважно в ході створення нових підприємств. У Наказі про облікову політику повинні передбачатися положення, які стосуються організації, технології, техніки та методики бухгалтерського обліку, а також контролю й організації відповідальності.

Положення про облікову політику є одним з перших документів, які використовуються податковою інспекцією, аудиторськими фірмами та іншими контролюючими органами у ході перевірки діяльності підприємства. Деталізований перелік питань, які регулюються Положенням про облікову політику, та їх групування представлено на рис. 1.4.8.



Рис. 1.4.8. Складові Положення про облікову політику [10, с.104]

Включення питань, які дублюють положення нормативних документів вищої юридичної сили, є недоцільним. Щодо організації ведення бухгалтерського обліку податкових розрахунків до даного розпорядчого документу достатньо лише включити перелік відповідальних осіб, розрізи та реєстри аналітичного обліку для розрахунку сум податків і складання податкової звітності.

Процес складання Наказу (положення) про облікову політику та додатків до нього є трудомістким і вимагає від особи, яка його здійснює, комплексних знань, щоб забезпечити послідовність прийнятої облікової політики.

Для підприємства важливе значення для оформлення облікової політики підприємства належить графіку документообігу, робочому плану рахунків, посадовим інструкціям, формам первинних документів, створеним на підприємстві, формам внутрішньої звітності та ін. Такі питання підлягають оформленню у вигляді додатків до Положення про облікову політику.

Зміст та обсяг Положення про облікову політику підприємства, додатків до нього та інших документів, якими оформлюється облікова політика, – питання індивідуального характеру для кожного підприємства та багато в чому залежить від кваліфікації особи, яка склала цей документ.

Положення про облікову політику повинно розповсюджуватися на всі структурні одиниці (якщо у ньому не обумовлено особливостей облікової політики для окремих підрозділів).

Отже, необхідність формування облікової політики підприємства полягає у наданні правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан та результати діяльності різним користувачам для прийняття рішень.

Схема методичного підходу до формування облікової політики підприємства представлена на рисунку 1.4.9.

ЕТАП I.
ФОРМУВАННЯ СПЕЦІАЛЬНОЇ КОМІСІЇ НА ЯКУ
ПОКЛАДАЄТЬСЯ РОЗРОБКА ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ
ПІДПРИЄМСТВА

Крок 1.1. Визначення переліку посадових осіб, доданих до складу спеціальної комісії з розробки облікової політики підприємства

Крок 1.2. Визначення функцій, що покладаються на спеціальну комісію з розробки облікової політики

Крок 1.3. Розподіл службових обов'язків між членами спеціальної комісії під час формування облікової політики

Крок 1.4. Встановлення комунікаційних зв'язків спеціальної комісії з підрозділами підприємства

ЕТАП II.
ДОСЛІДЖЕННЯ ФАКТОРІВ, ЩО ВПЛИВАЮТЬ НА
ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА

Крок 2.1. Визначення переліку зовнішніх та внутрішніх факторів, що чинять вплив на формування облікової політики підприємства

Крок 2.2. Аналіз зовнішніх та внутрішніх факторів із метою визначення ступеня їх впливу на формування облікової політики підприємства

ЕТАП III.
ВИЗНАЧЕННЯ ПОТРЕБ ТА ІНТЕРЕСІВ КОРИСТУВАЧІВ
ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ З МЕТОЮ ЇХ УРАХУВАННЯ ПІДЧАС
РОЗРОБКИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА

Крок 3.1. Визначення переліку основних користувачів облікової інформації

Крок 3.2. Узгодження економічних інтересів основних користувачів інформації з позиції формування раціональної облікової політики

Крок 3.3. Дослідження способів визначення для потенційно ведення обліку

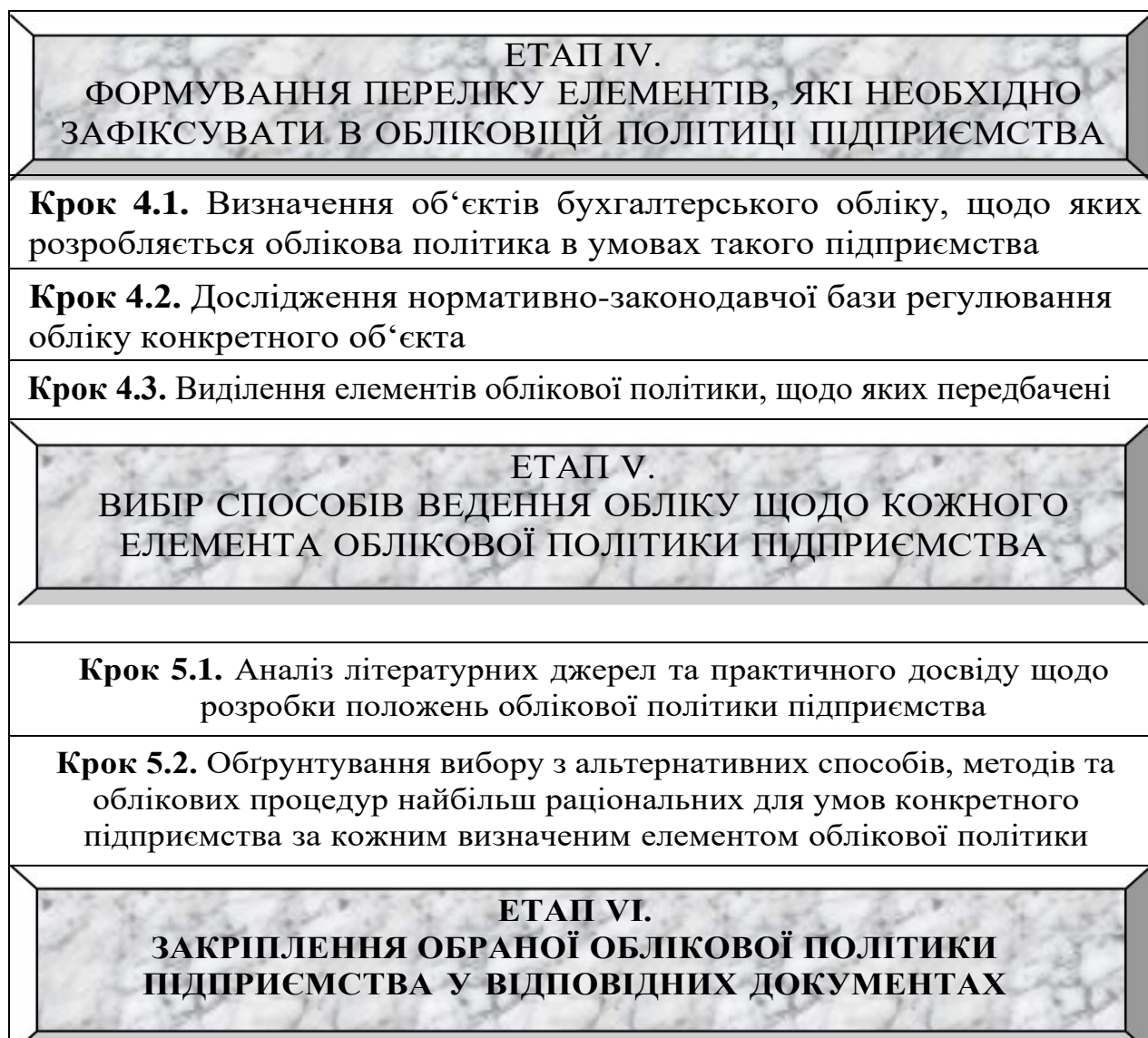


Рис. 1.4.9. Схема методичного підходу до формування облікової політики підприємства [10, с.112]

В основі раціональної побудови бухгалтерського обліку, а також контролю на підприємствах знаходиться врахування специфіки їх діяльності, організаційно-технологічних характеристик. Необхідність повного відображення останніх визначає найбільш оптимальний варіант облікової політики. Порядок формування раціональної облікової політики показано на рис. 1.4.10.



Рис. 1.4.10. Порядок формування облікової політики [3, с.100]

Правила побудови та ведення бухгалтерського обліку встановлюються централізовано – на державному рівні, проте, на підприємстві вони конкретизуються залежно від умов діяльності, кваліфікації персоналу, технічного забезпечення, галузі господарювання тощо. Облікова політика є інструментом який поєднує державне регулювання та певну самостійність підприємства у питаннях ведення бухгалтерського обліку, формування та застосування якої ґрунтується на тому, що законодавством передбачається використання альтернативних варіантів обліку, а роль бухгалтера на підприємстві змінюється від простого реєстратора господарських операцій до

активного учасника їх здійснення. Досвід країн з розвинутою економікою свідчить, що уміло сформована облікова політика є важливою складовою загального механізму управління господарською діяльністю підприємств [12, с.63].

Виходячи з мети і предмету діяльності підприємства та відповідно до обраної раціональної форми організації й визначеної кількості робочих місць бухгалтерів розробляється структура облікової служби та посадові інструкції, що доцільно подати у вигляді додатків до облікової політики.

Створення системи внутрішньої документації, яка б забезпечувала охоплення і документальне оформлення всіх обраних елементів облікової політики за кожним її об'єктом, є заключним етапом формування облікової політики підприємства.

Основним внутрішнім нормативним документом, який регулює питання організації та ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, є розпорядчий документ, який містить обрані елементи облікової політики. В якості такого розпорядчого документу використовують «Наказ про облікову політику».

У Наказі про облікову політику повинні передбачатися положення, які стосуються організації, технології, техніки та методики бухгалтерського обліку, а також контролю й організації відповідальності.

Важливе значення для оформлення облікової політики підприємства належить графіку документообігу, робочому плану рахунків, посадовим інструкціям, формам первинних документів, створеним на підприємстві, формам внутрішньої звітності та ін. Такі питання підлягають оформленню у вигляді додатків до Положення про облікову політику [14, с.116].

У процесі розроблення наказу про облікову політику слід враховувати такі фактори. Розглянемо фактори впливу на облікову політику підприємства, що представлено на рис. 1.4.11.

ФАКТОРИ ВПЛИВУ НА ОБЛІКОВУ ПОЛІТИКУ ПІДПРИЄМСТВА

1. Закони України, укази, розпорядження, інструкції, П(с)БО, методичні рекомендації, статут підприємства тощо

2. Юридичний статус підприємства:

- в залежності від форми власності: приватне, колективне, комунальне, державне, змішане, підприємство з іноземними інвестиціями;

- в залежності від способу утворення: унітарні, корпоративні тощо;

- в залежності від кількості працюючих та обсягу валового доходу: малі, великі, середні

3. Галузеві особливості підприємства:

- виробниче: машинобудування, легка промисловість, будівництво тощо;

- торгівельне: роздрібна та оптова торгівля;

- фінансове: кредитування, страхування, інвестування, аудит, біржові операції на фондовому ринку

4. Специфіка та завершеність технологічного процесу.

5. Наявність структурних підрозділів та сегментів бізнесу.

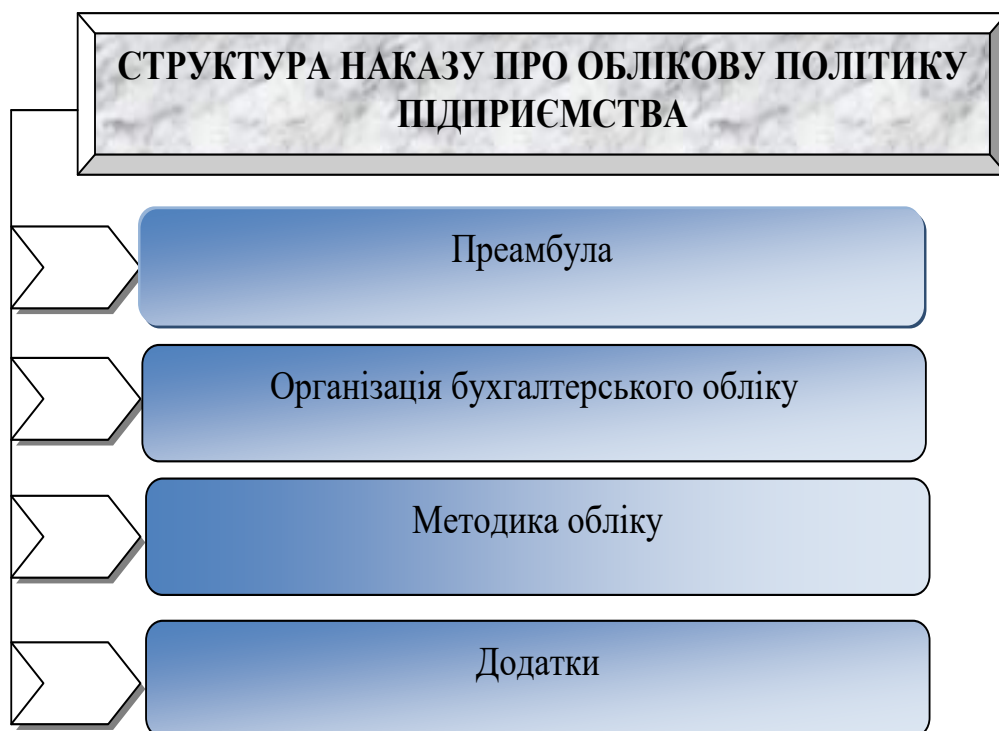
6. Наявність кваліфікованих бухгалтерських кадрів.

7. Стратегія фінансово-економічного розвитку.

8. Фінансовий стан підприємства тощо.

Рис. 1.4.11. Фактори впливу на облікову політику підприємства[14, с.134]

На практиці структура наказу про облікову політику складається з наступних розділів, які представлені на рис. 1.4.12.



**Рис. 1.4.12. Структура наказу
Про облікову політику підприємства [6]**

В преамбулі вказується основні відомості про підприємство. Відомості про підприємство наводять у такій послідовності: назва підприємства, організаційно-правова форма, територія, номер свідоцтва про державну реєстрацію, юридична адреса та місцезнаходження, кількість акціонерів.

Варто відзначити, що преамбула мала б більш інформаційний зміст, якщо б містила інформацію про вид діяльності підприємства за КВЕД та основний орган правління, а також основні документи, якими керуються при веденні бухгалтерського обліку на підприємстві. Ця інформація дає можливість зорієнтуватися в необхідному наповненні основної частини альтернативними положеннями, які зазначені в нормативних документах та знати основних відповідальних осіб за організацію бухгалтерського обліку. Доповнену форму преамбули представимо на рис. 1.4.13.

ТОВ «Торговельно-логістичні системи»		
02.01.2022 р.		м. Ужгород
НАКАЗ №1		
«Про облікову політику підприємства»		
Показник	Зміст	Код
Підприємство	ТОВ «Торговельно-логістичні системи»	ЄДРПОУ
Організаційно-правова форма	Товариство з обмеженою відповідальністю	36604629
Територія № свідоцтва про державну реєстрацію	Львів №08103562 від 3 квітня 2018 р. видане Ужгородською міською радою	КОАТУУ 0722883703
Юридична адреса та Місцезнаходження	м Україна, 88000, м. Ужгород, вул. Капушанська, 34/173.	-
Кількість засновників		-
Вид діяльності за КВЕД	роздрібна, комерційна, аукціонна та комісійна торгівля товарами широкого вжитку, промисловими та продовольчими товарами, а також надання транспортних послуг	43.22
Орган правління	Збори засновників	
Перелік нормативних документів	Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»; - Н(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»; - План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій	

Рис. 1.4.13. Макет преамбули наказу «Про облікову політику підприємства» ТОВ «Торговельно-логістичні системи»

Визначення організаційної структури обліково-аналітичної служби є однією з важливих передумов раціональної організації обліку. В цьому розділі, насамперед необхідно розглянути план організації бухгалтерського обліку, яким визначається зміст, послідовність і строки виконання облікових робіт на підприємстві, порядок одержання інформації, складання і подання звітності. План організації бухгалтерського обліку містить: план звітності, план документації і документообігу, план рахунків та їх кореспонденцію, план інвентаризації; план технічного оформлення облікової інформації.

Вибір форми організації обліку залежить від розміру підприємства. Малі підприємства можуть не мати бухгалтерської служби (відділу) або бухгалтера, а облік на них може вести керівник, власник або залучений фахівець.

Розділ наказу «Організація бухгалтерського обліку» схематично представлений на рис. 1.4.14.



**Рис. 1.4.14. Структура наказу
Про облікову політику підприємства [5, с.64]**

Правове регулювання бухгалтерського обліку здійснюється державою, яка діючи в інтересах всього суспільства, встановлює правові норми, окреслює межі правової поведінки суб'єктів господарської діяльності. Такі межі в Україні окреслені в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»[3]. Керуючись пунктом 4 статті 8 даного закону підприємство самостійно вибирає форми організації бухгалтерського, які представлені на рис. 1.4.15.

Інформаційне наповнення пункту «Рівень централізації облікових робіт», повинен відповідати посадовим інструкціям тих осіб, які очолюють обліково-аналітичну службу на підприємстві.

Варіант організації управлінського обліку на підприємстві обирається із двох запропонованих: інтегрований, автономний.

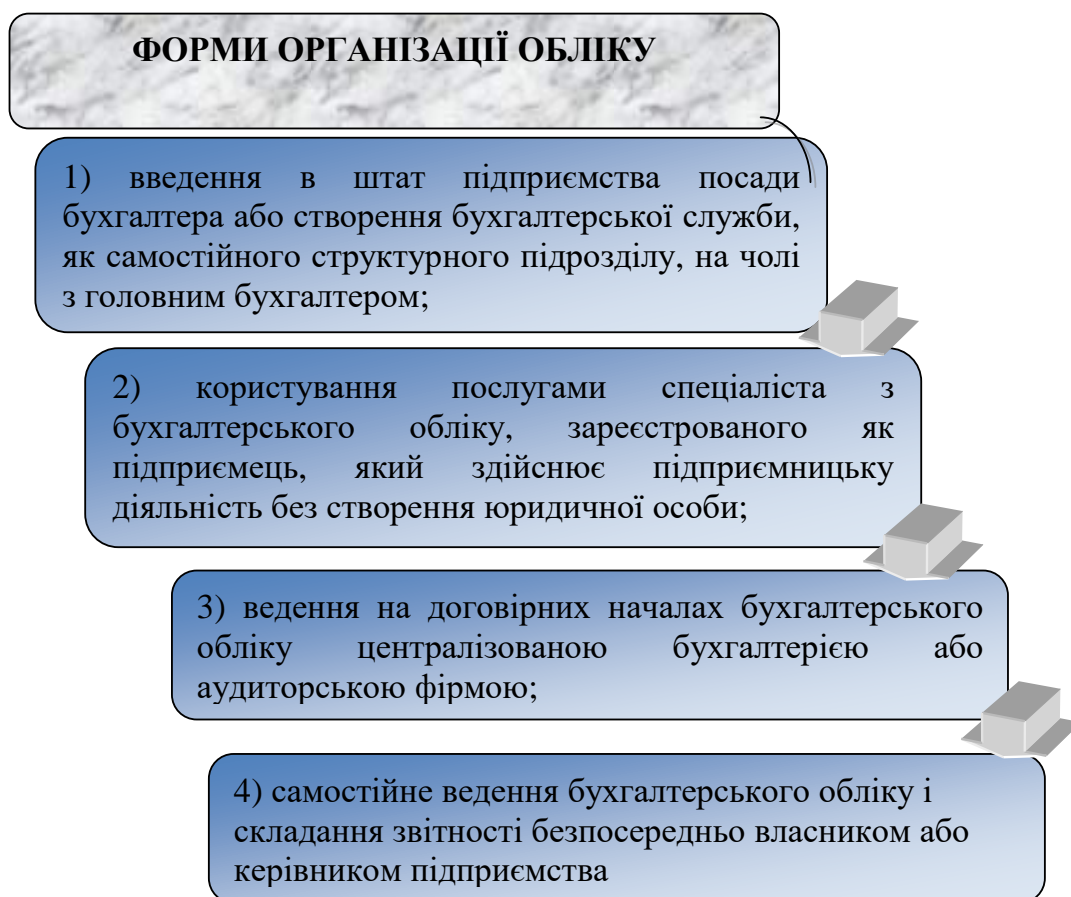


Рис. 1.4.15. Форми організації бухгалтерського обліку [5, с. 67]

В наказі «Про облікову політику підприємства» визначають:

- методи оцінки вибуття запасів;
- періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів;
- порядок обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат, ведення окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат;
- методи амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, а також довгострокових біологічних активів та інвестиційної нерухомості, у разі якщо вони обліковуються за первісною вартістю;
- вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів;
- підходи до переоцінки необоротних активів;
- застосування класу 8 та/або 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій;
- підходи до періодичності зарахування сум дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку;
- метод обчислення резерву сумнівних боргів (у разі потреби — спосіб визначення коефіцієнта сумнівності);
- перелік створюваних забезпечень майбутніх витрат і платежів;
- порядок виплат, які здійснюються за рахунок прибутку (для державних і комунальних підприємств);
- порядок оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг;
- сегменти діяльності, пріоритетний вид сегмента, засади ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках;
- перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат, бази їх розподілу;
- перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);
- порядок визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом;
- дату визначення придбаних в результаті систематичних операцій фінансових активів;
- базу розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу;
- кількісні критерії та якісні ознаки суттєвості інформації про господарські операції, події та статті фінансової звітності;
- періодичність відображення відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань;
- критерії розмежування об'єктів операційної нерухомості та інвестиційної нерухомості;
- підходи до класифікації пов'язаних сторін;
- дату включення простих акцій, випуск яких зареєстровано, до розрахунку середньорічної кількості простих акцій в обігу;
- дату первісного визнання необоротних активів та групи вибуття як утримуваних для продажу;
- складання окремого балансу філіями, представництвами, відділеннями та іншими відокремленими підрозділами підприємства;
- періодичність та об'єкти проведення інвентаризації;
- визначення одиниці аналітичного обліку запасів;
- спосіб складання звіту про рух грошових коштів

Рис. 1.4.16. Основні положення які зазначають в наказі про облікову політику підприємства [1, с.214]

Не менш важливою передумовою раціональної організації обліку на підприємстві є правильна розстановка кадрів на окремих ділянках облікового процесу, встановлення такої структури апарату бухгалтерії, яка якнайбільше відповідає конкретним умовам роботи підприємства. Чисельність облікового апарату і його структура значною мірою залежать від обсягу облікових і контрольних робіт, від форми організації й автоматизації обліку, а також від таких факторів, як масштаби виробництва і структура управління ним.

Виходячи з вище наведеного, можна сформулювати наступні напрями організації облікової політики, які будуть враховувати умови та можливості ефективного ведення господарської діяльності підприємств [6]:

- повнота відображення в бухгалтерському обліку всіх фактів господарської діяльності;
- готовність бухгалтерського обліку до втрат (витрат), зобов'язань на протизагу можливим доходам – не допускаючи створення прихованих резервів;
- відображення в бухгалтерському обліку фактів та умов господарської діяльності, виходячи не тільки з їх правової форми, але й з їх економічного змісту.

Таким чином, саме в процесі реформування бухгалтерського обліку в Україні було узаконено термін "облікова політика". Відбулося це з прийняттям Закону України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні". У статті 1 даного Закону зазначається, що облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання і подання фінансової звітності. Даний термін знайшов своє відображення також у Національному Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності".

Вплив елементів облікової політики на аналітичні показники узагальнено в табл.1.4.4.

Таблиця 1.4.4

**Елементи облікової політики та їх вплив на аналітичні показники,
розраховані на підставі звітності [10, с.39]**

Елементи облікової політики	Вплив на показники					
	динаміки та структури майна	динаміки та структури джерел формування майна	ліквідності та платоспроможності	фінансової стійкості	ділової активності	рентабельності
Строк корисного використання об'єкта основних засобів	+	+	+	-	+	+
Методи нарахування амортизації основних засобів	+	+	+	-	+	+
Поріг переоцінки основних засобів	+	+	+	-	+	+
Величина вартісного критерію належності матеріального активу до інших необоротних матеріальних активів	+	+	+	-	+	+
Методи нарахування амортизації інших необоротних матеріальних активів	+	+	+	-	+	+
Строк корисного використання нематеріальних активів	+	+	+	-	+	+
Методи нарахування амортизації нематеріальних активів	+	+	+	-	+	+
Методи оцінки біологічних активів	+	+	+	-	+	+
Методи нарахування амортизації довгострокових біологічних активів	+	+	+	-	+	+
Методи обліку транспортно-заготівельних витрат	-	-	-	-	-	-
Методи оцінки вибуття запасів	+	+	+	+	+	+
Методи нарахування резерву сумнівних боргів	+	+	+	+	+	+
Підхід до обліку фінансових витрат	+	+	+	-	+	+
Порядок визнання та оцінки фінансових інвестицій, в. т.ч. дооцінки	-	-	-	-	-	-
База розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу	-	+	-	-	+	+
Методи оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг	+	-	+	-	+	+
Методи визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом	+	+	+	-	+	+
Застосування чи незастосування для перерахунку доходів, витрат і руху грошових коштів середньозваженого валютного курсу відповідного місяця	+	+	+	+	+	-
Методи оцінки активів та зобов'язань в операціях пов'язаних сторін	+	+	+	+	+	-

За даними табл. 1.4.4 можна зробити висновок, про неможливість створення універсальної методики впливу облікової політики на статті звітності, яка б забезпечувала позитивні зміни усіх груп показників. Але, маючи за мету постійно впливати на визначену групу показників (ліквідності, рентабельності або іншу) підприємства, можна розробити комплекс заходів, спрямованих на її досягнення, використовуючи відповідні інструменти облікової політики.

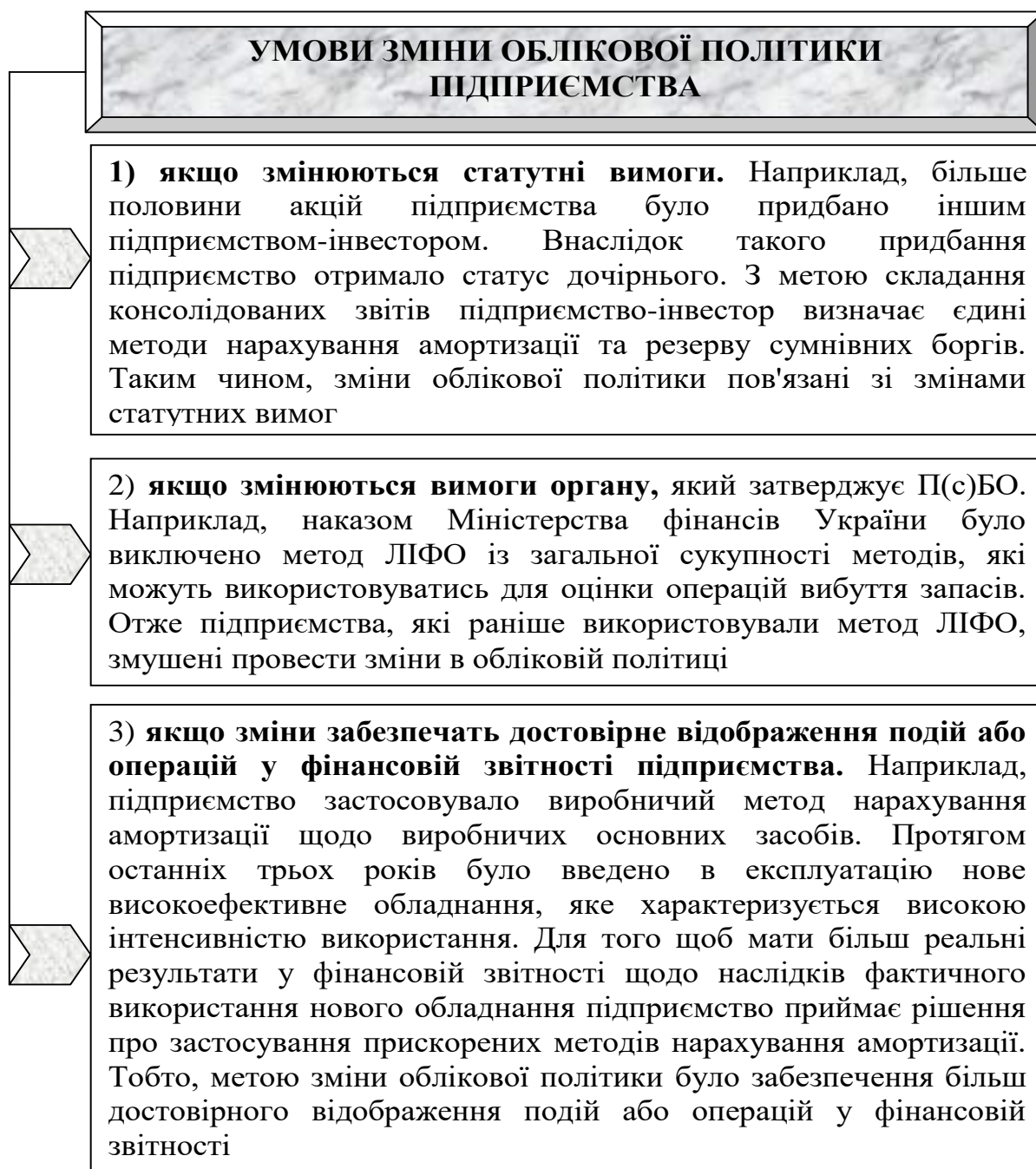


Рис. 1.4.17. Умови зміни облікової політики підприємства [6]

Так, реалізуючи обрану стратегію, менеджери можуть забезпечити максимальну ефективність діяльності підприємства або, навпаки, підвищити його збитковість. Такі підходи до облікової політики можуть спричинити викривлення облікової інформації, знизити її достовірність та зумовити прийняття на її основі неправильних рішень.

Проведене дослідження доводить, що у межах облікової політики менеджери мають можливість маніпулювати інформацією звітності. Таким чином користувачі звітності, які потребують неупередженої та достовірної інформації, стають заручниками стратегії, що визначили для себе менеджери при формуванні облікової політики.

Згідно з принципом послідовності підприємству слід постійно (з року в рік) застосовувати обрану облікову політику. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними /міжнародними стандартами фінансової звітності і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності. **Змінювати облікову політику на власний розсуд підприємство може в будь-який момент** протягом звітного року (звісно, за наявності на те підстав).

Облікова політика може змінюватись у наступних випадках: За наявності таких підстав підприємство може:

- або внести зміни і доповнення в діючий наказ;
- або викласти наказ у новій редакції, з урахуванням змін і доповнень, що відбулися. Облікова політика може бути змінена, як правило, з початку року за таких умов (рис. 1.4.17).

Не вважається зміною облікової політики встановлення облікової політики для:

1) подій або операцій, які відрізняються за своїм змістом від попередніх подій або операцій. Наприклад, підприємство мало акції іншого підприємства, які відображались у балансі за історичною (фактичною) собівартістю. Протягом звітного року було придбано додатково акції цього ж підприємства після чого, інвестиції отримали статус інвестицій в асоційоване підприємство. Оцінка інвестицій в асоційоване підприємство повинна здійснюватись за методом участі у капіталі;

2) подій або операцій, які не відбувались раніше. Наприклад, підприємство протягом звітного року впровадило гарантійне обслуговування нових видів продукції. Отже у фінансовій звітності

було вперше сформовано резерв для забезпечення гарантійних зобов'язань.

Зміни облікової політики можуть відбуватись у той момент, коли виникають відповідні обставини. Відображення зміни облікової політики здійснюється ретроспективно, тобто коригується сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року.

Якщо зміна облікової політики відбулась в середині звітного року, то операції відносно яких була зміна, необхідно перерахувати з початку року.

Висновки. На сьогодні порядок формування облікової політики в Україні регулюється рядом нормативно-правових актів різного підпорядкування, основними з яких є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, План рахунків бухгалтерського обліку та Інструкція про його застосування, Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства. Облікова політика відображається в наказі по підприємству або положенні. До наказу про облікову політику додають додатки: робочий план рахунків, графік документообігу, посадові інструкції, склад апарату бухгалтерії, склад апарату внутрішнього контролю, форми документів, не передбачені в установленому порядку, та ін. Формування облікової політики підприємства належить до найважливіших питань організації бухгалтерського обліку. Правильне її формування та реалізація сприятимуть достовірному визначенню фінансового результату, оптимізації оподаткування, уникненню фінансових санкцій і навпаки формальний підхід до складання облікової політики негативно позначиться насамперед на фінансових результатах та проявиться у високому рівні податкового навантаження на підприємство.

Список використаних джерел

1. Житний П.Є. Облікова політика в умовах розвитку фінансово-промислових систем: методологія та організація: монографія. Луганськ: Вид-во СНУ ім. В. Даля, 2007. 352 с.
2. Колісник Г.М. Облікова політика підприємства: сутність, мета, побудова та особливості застосування / Менеджмент, фінанси та підприємництво: стан, аналіз тенденцій та науково-економічний

розвиток: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (Львів, 24 лютого 2018 року) / ГО «Львівська економічна фундація». – Львів: ЛЕФ, 2018. 116 с.

3. Король Г.О., Ізвєкова І.М., Ясногор О.О. Сутність поняття «облікова політика» та методичні підходи до його формування в умовах підприємства.

4. Кулик В.А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку: Монографія. Полтава: РВВ ПУЕТ, 2014. 373 с.

5. Мулик Т.О. Облікова політика як інструмент управління оподаткуванням / Глобальні та національні проблеми економіки. Випуск № 4, березень 2015. URL: <http://global-national.in.ua>.

6. Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 URL: <http://www.minfin.gov.ua>

7. Організація бухгалтерського обліку/ За ред. Ф.Ф. Бутинця. Житомир: ПП «Рута», 2005. 528 с.

8. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України, прийнятий Верховною Радою України 16.07.99. №996-XIV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>

9. Про загальні вимоги до фінансової звітності: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 / Законодавство України: сайт. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua>

10. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України: Наказ Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 року № 635 URL: <http://www.minfin.gov.ua>

11. Пушкар М.С. Теорія і практика формування облікової політики [монографія] / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. Тернопіль: Карт-бланш, 2010. 260 с.

12. Пушкар М.С. Фінансовий облік у системі управління [монографія] / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. Тернопіль: Карт-бланш, 2006. 178 с.

13. Щирба М.Т. Облікова політика в системі управлінського обліку: монографія. Тернопіль: ТНЕУ, 2011. 338 с.

1.5. Використання сучасних інформаційних технологій в професійній діяльності обліку та оподаткуванні в умовах діджиталізації економіки⁵

Наше життя тісно пов'язане з інформаційними та комунікаційними технологіями, чому передували процеси урбанізації та науково-технічного розвитку. Від'єднати їх від окремих сфер життєдіяльності в сучасних умовах не можливо. Навпаки, вони стають значним стимулом наукового пошуку та вдосконалення практики. Їх темпи тільки збільшуються, вони набувають нових рис та викликів, їх використовують для отримання переваг у бізнесі та повсякденному житті.

Традиційно, в сучасних формах функціонування економічних систем інформація вважається важливим ресурсом. А це означає, що її обробка, використання і передача, впливають на економічний розвиток окремих галузей та країни в цілому.

Сучасне інформаційне середовище не тільки може бути використане у підвищенні ефективності роботи управлінського персоналу та фахівців сфери обліку і оподаткування, але й навпаки. Зайва кількість інформаційного «сміття» та неважливої інформації не дозволяють зосередитися на окремих напрямках роботи.

Все це зумовлює потребу в дослідженні стану та особливостей використання сучасних інформаційних технологій в професійній діяльності обліку і та оподаткування в умовах діджиталізації економіки України.

Розвиток ІТ сегменту дозволив відокремити багато функціональних сфер відповідальності та взаємодії, що в недалекому минулому, важко було уявити. Поштовхом розвитку таких технологій стала світова пандемія COVID-19 і обмеження, які вона спричинила. Задачі дистанційного управління, співробітниками та командами співробітників, вправно вирішувались за допомогою інструментарію ІТ сегменту.

З появою можливості вести все в електронному форматі стали розвиватися і інші тренди ведення обліку – це аутсорсинг, колабораційний облік і впровадження системи блокчейн [2].

⁵ Автор п. 1.5 монографії: **Яцко М.В.**, к.е.н., доц., доцент кафедри обліку і аудиту ДВНЗ «УжНУ».

Все це сприяло змінам функціональних обов'язків в бік набуття та використання в діяльності ІТ навиків. Схематично, такі зміни, зображені на рисунку 1.5.1.

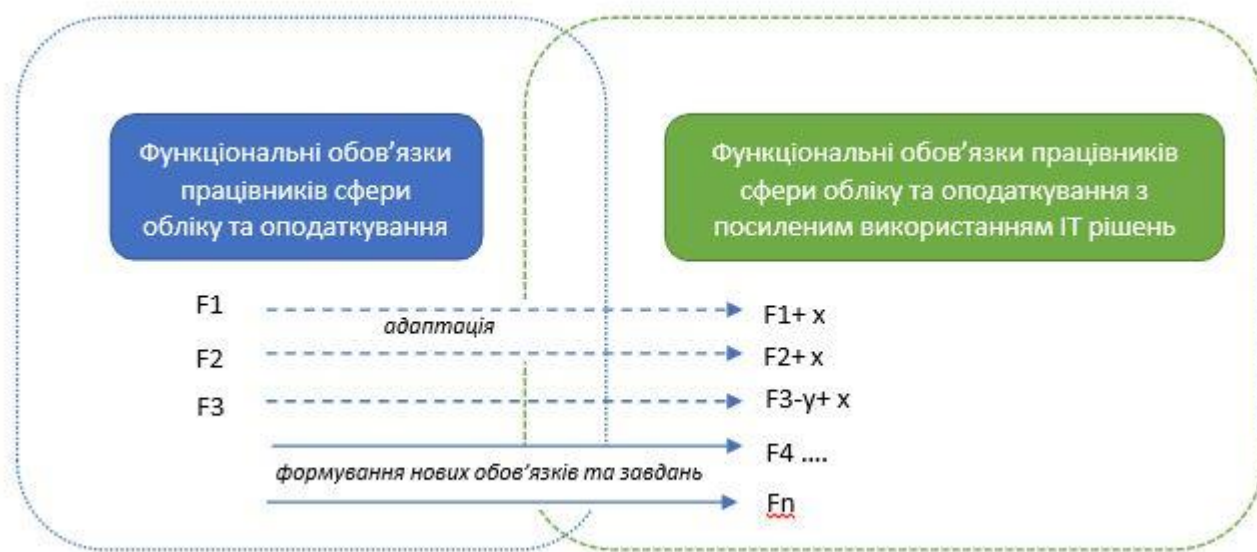


Рис. 1.5.1. Зміни у функціональних обов'язках працівників у сфері обліку та оподаткування в умовах діджиталізації

**Джерело: власна розробка*

Діджиталізація сфер економічного життя призводить до змін професійної діяльності в площині:

- організації облікового процесу на підприємстві;
- процесу роботи працівників сфери обліку і оподаткування, передбачені стандартами обліку;
- комунікаційної взаємодії на різних рівнях менеджменту підприємства;
- комунікаційної взаємодії підприємства із зовнішнім середовищем;
- проваджені бізнес-консалтингу підприємницької діяльності у сфері обліку і оподаткування;
- організації та проведенні класичних господарських процесів підприємства (постачання, виробництво, збут).

Організація облікового процесу на підприємстві, в умовах діджиталізації, дозволяє змінити та доповнити вже діючі функціональні обов'язки працівників, шляхом нахилу на використання інформаційних та комунікаційних технологій (+ x на рисунку 1.5.1). Від них вимагається застосовувати такі технології на класичних ділянках обліку,

використовувати сучасні ІТ рішення у сфері обліку та оподаткування. Спостерігаємо домінування сучасних ІТ рішень у процесі взаємодії працівників підрозділів обліку та оподаткування.

Так, впровадження програмних реєстраторів розрахункових операцій зумовлює формування якісної бази даних про здійсненні продажі у сферах торгівлі, громадського харчування та послуг. Це обумовлює наявність дублюючої інформаційної бази, з однієї сторони в середині інформаційного середовища на підприємстві, а з іншої – на серверах податкового органу. Доступ до такої інформації розширюється, зокрема у процесі проведення різних видів перевірок. Така інформація доступна для використання самому платнику податків в електронному кабінеті платника податків у розділі «Дані РРО». Тому всі тенденції щодо здійснення готівкових та безготівкових розрахунків, із застосуванням програмних реєстраторів розрахункових операцій, чітко прослідковуються та можуть бути використанні як при плануванні діяльності самого підприємства, так і при плануванні діяльності контролюючих органів. В цьому аспекті варто додати, для облікових працівників та фахівців у сфері оподаткування, обов'язок щодо зіставлення даних, що містяться на серверах податкового органу та за наявною власною обліковою системою (рисунок 1.5.2).

Формування нових обов'язків та завдань, для працівників облікових підрозділів та оподаткування, відбувається в частині адміністрування податків та удосконалення механізму взаємодії з державними органами. Зокрема, впровадження технічної можливості до формування в розрахункових документах та поіменне (поштучне) використання акцизних марок створює додатковий тягар для суб'єкта господарювання, але забезпечує більш суворі вимоги щодо боротьби з незаконними та фальсифікованими алкогольними виробами. На рисунку 1 позначено , як $+F_4, \dots + F_n$.



Рис. 1.5.2. Пропозиції щодо доповнення посадових інструкцій у зв'язку із діджиталізацією окремих бізнес-процесів у сфері торгівлі, громадського харчування та надання послуг

**Джерело: власні пропозиції автора*

Процес роботи працівників сфери обліку і оподаткування передбачений стандартами обліку також удосконалюється, у зв'язку з діджиталізацією нашого життя. Це в першу чергу, пов'язано із впровадженням ІТ рішень у сферу автоматизації та обробки облікової інформації. Найбільш популярними програмними продуктами, станом на 23.02.2022 року, були BAS Бухгалтерія з її різними конфігураціями. Зараз більш популярними стають альтернативні бухгалтерські програми та ІТ рішення, зокрема комплекс ODOO [3], що має детально розроблені

модулі та є відносно доступним по ціновій політиці; проєкт bJet, що заснований на «хмарних» рішеннях щодо розвитку та управління підприємством [4], MASTER: Бухгалтерія, як аналог та українська альтернатива 1С, інформаційно-аналітична система цифрової трансформації бізнес-процесів планування, обліку і управління ресурсами А5.ERP та інші. Всі вони тісно використовують «хмарні» технології, а отже робота на їх платформах передбачає використання постійного доступу до мережі інтернет. Останнє стає вимогою до організації робочого місця працівників облікових підрозділів та оподаткування.

В цілому, навик роботи з «хмарними» технологіями та комп'ютерною безпекою, стає вимогою роботодавців у сфері обліку та оподаткування, з огляду на їх використання.

Комунікаційна взаємодія на різних рівнях менеджменту підприємства удосконалюється, зокрема використовуючи соціальні месенджери та формування відповідних груп, використовуючи корпоративні телефони або IP телефонію. Таких месенджерів є багато, більшість з яких пропонують безкоштовні програмні продукти, але є й платні рішення, зокрема Microsoft Teams. Розвинулись також можливості до створення прямих чатів через механізм створення електронних скриньок у певному комерційному або іншому домені, зокрема використовуючи чати у Google workspace.

Онлайн наради стали буденністю в організації бізнес-процесів, в умовах пандемії COVID-19 та в сучасних умовах військового стану. Це показує високий відсоток доступу до інтернету та використання його можливостей в процесі роботи облікових працівників та фахівців у сфері оподаткування.

Комунікаційна взаємодія підприємства із зовнішнім середовищем, в основному, складається з взаємодії з державними органами та взаємодії із бізнес-партнерами. Перші (державні органи), вже використовують широкий спектр інформаційних технологій та дистанційного обслуговування. Це є доречно з огляду на зменшення фізичних контактів представників влади із суб'єктами господарювання, що сприяє зменшенню корупційних ризиків.

Варто відмітити портал «Дія», що реалізується та забезпечується Міністерством цифрової трансформації України. У ньому, дійсно,

суттєво збільшилися можливості щодо надання послуг в дистанційному режимі із застосування засобів електронного документообігу та комунікації. Широко використовуються автоматична реєстрація бізнесу, реєстрація товариства з обмеженою відповідальністю на основі модельного статуту, реєстрація, внесення змін та припинення діяльності фізичної особи-підприємця.

В цілому, у планах, до 2024 року – забезпечити 100% послуг, які надає держава онлайн, 10% ІТ-галузі у ВВП країни та 95% транспортної інфраструктури із високошвидкісним, якісним інтернетом [5]. Це амбітна мета, реалізація якої, дозволить досягти конкурентних переваг економіки України на світовому ринку, визначити подальший вектор розвитку та забезпечити збалансованість у структурі економіки.

Проведення бізнес-консалтингу підприємницької діяльності у сфері обліку і оподаткування виходить на більш якісний рівень, коли консультант може використовувати необхідні засоби для дистанційного спілкування та взаємодії з об'єктом своєї роботи. Це дозволяє розширювати географічні межі здійснення такої діяльності, та водночас, посилює конкуренцію на ринку послуг консалтингу у сфері обліку і оподаткування. Все це, на нашу думку, зумовлює підвищення якості послуг.

Спостерігається використання сучасних засобів дистанційної роботи та інформаційних технологій не тільки в організації консалтингової діяльності, але і в сфері безпосередньої обробки інформації та формування консалтингового продукту. Такий продукт – це результат інтелектуальної діяльності консультанта, що формується на підставі обробки широкого масиву інформації з використання сучасних ІТ рішень.

Консультантами широко використовуються режим підписки за новинами та аналітичними статтями із питань, які їх цікавлять, та які застосовуються у роботі. Це дає змогу зменшити затрати часу на вирішення певних професійних питань з консалтингу у сфері обліку і оподаткування, а також, зменшити ризик того, що консультантом буде прийняте хибне рішення у своїй діяльності.

Окремо, варто звернути увагу, на широкі можливості організації доступу консультантів до інформаційної системи підприємства, шляхом:

1) створення окремого користувача (Ім'я консультанта) в інформаційній системі підприємства з правами «перегляд», доступ до якої організовується через робоче місце на самому підприємстві, або доступом до інформаційних серверів підприємства, в якості дистанційної організації роботи.

2) при організації роботи інформаційної системи підприємства з «хмарними» ІТ рішеннями – через створення відповідного тимчасового користувача з права «перегляд» інформації.

Тому, провадження бізнес-консалтингу при застосуванні сучасних ІТ рішень збільшує його ефективність у внутрішній частині організації роботи, та у зовнішній – шляхом підвищення якості професійних послуг.

Організація та проведення класичних господарських процесів підприємства (постачання, виробництво, збут) змінюється із рівнем діджиталізації в цілому. Сучасні ІТ рішення у сфері постачання товарів, робіт, послуг дозволяють знайти постачальників з кращими умовами логістики, ціни або сервісного (гарантійного) постачання запасів для виробництва; спростити взаємодію між контрагентами, оптимізувати постачання та зберігання запасів або товарів.

Окремо зазначимо, про організацію закупівель через державні аукціони або аукціони з державною підтримкою. Так, сервіс Prozorro змінив відносини у тріаді «Постачальники-Замовники-Громадськість» шляхом посилення функцій транспарентності державних закупівель. Це дозволяє ринку отримати більше інформації про угоди купівлі-продажу. Таким інструментом можуть користуватися суб'єкти господарювання будь-якої форми, що прагнуть знайти надійних постачальників, що, в свою чергу, потребує розширення посадових обов'язків працівників у сфері обліку і оподаткування (+F₄,... + F_n на рисунку 1).

Сучасний процес виробництва товарів та послуг автоматизується, зменшується потреба у людських ресурсах, набувають актуальності деталізована система параметрів, що дозволяє визначати додану вартість та маржинальний дохід на кожному етапі технологічного процесу.

Спостерігаємо посилення тенденцій до електронної комерції та використання сучасних інформаційних та комунікаційних технологій. Набувають популярності CRM (Customer relationship management) системи, що дозволяють значно посилити збутову діяльність,

автоматизувати цей процес та отримувати зворотній зв'язок з покупцями. Для фахівців у сфері обліку та оподаткування це дозволяє спростити діяльність, так як, CRM система інтегрується з обліковими системами, які отримують інформацію в режимі «реального» часу. Відповідно, нові вимоги до організації збуту спричиняють необхідність у формуванні відповідних навичок фахівців у сфері обліку та оподаткування підприємства.

Роль бухгалтера активізується саме в частині інформаційного забезпечення управління. Дійсно, першою складовою, що зазнає зміни у разі діджиталізації підприємства – інформаційна, оскільки вона є основним ресурсом і продуктом його інформаційної системи. Якщо усі дані про діяльність підприємства та його довкілля, які необхідні для прийняття рішень, будуть збережені в електронному форматі, то завдяки сучасному програмному забезпеченню аналіз фінансової і нефінансової звітності, триєдина оцінка ефективності діяльності підприємства (з урахуванням її економічних, екологічних і соціальних наслідків) відбуватимуться, оперативніше із більшою відповідністю запитам користувачів (поставленим завданням). Отже, відкриваються нові можливості для розширення аналітичної складової роботи професійного бухгалтера та самого її функціонального наповнення [1, с. 70].

Тому, діджиталізація сфер економічного життя зумовлює зміни до функціональних обов'язків працівників у сфері обліку та оподаткування.

В підтвердження змін функціональних обов'язків працівників у сфері обліку та оподаткування в умовах діджиталізації є впровадження нових форм організації праці – надомна робота та дистанційна робота.

Надомна робота – це форма організації праці, за якої робота виконується працівником за місцем його проживання або в інших визначених ним приміщеннях, що характеризуються наявністю закріпленої зони, технічних засобів (основних виробничих і невиробничих фондів, інструменту, приладів, інвентарю) або їх сукупності, необхідних для виробництва продукції, надання послуг, виконання робіт або функцій, передбачених установчими документами, але поза виробничими чи робочими приміщеннями роботодавця (стаття 60-1 Кодексу законів про працю України [6]).

Дистанційна робота – це форма організації праці, за якої робота виконується працівником поза робочими приміщеннями чи територією роботодавця, в будь-якому місці за вибором працівника та з використанням інформаційно-комунікаційних технологій (стаття 60-2 Кодексу законів про працю України [6]).

Передумовою появи цих форм організації праці було зростання ролі сучасних ІТ технологій та їх використання в практичній площині. Трудове законодавство значно не враховувало цей процес, і на фоні епідеміологічних обмежень COVID-19, з'явилося чітке бачення та усвідомлення вектору руху в організації праці в Україні.

Їх коротка характеристика та порівняння наведено в таблиці 1.5.1.

Запровадження таких форм організації праці дозволяє отримати переваги, як працівниками, так і роботодавцями. В частині організації праці працівників сфери обліку та оподаткування важливим є забезпечення первинного обліку та організації електронного документообігу (ЕДО). Документ – основа бухгалтерської роботи та формування облікової інформації, як для менеджменту, так і з метою оподаткування. Використання ЕДО в частині організації документообігу первинних документів дозволяє більш ефективно впроваджувати сучасні форми організації праці, про які вище згадувалось.

Найбільш помітними та динамічними у практичній площині ЕДО стали сервіси «Вчасно», електронний документообіг від КБ «ПриватБанк» Paperless, Star.Docs від ПАТ «Київстар» та інші.

Надомна й дистанційна робота: у чому різниця?

	Надомна робота	Дистанційна робота
Що це?	Форма організації праці, за якої працівник виконує роботу за місцем проживання або в інших місцях поза приміщеннями роботодавця, де є закріплена зона, технічні засоби (інструмент, прилади, інвентар), необхідні для виробництва продукції, надання послуг та інших робіт	Форма організації праці, за якої працівник виконує роботу в будь-якому місці поза приміщеннями чи територією роботодавця та з використанням інформаційно-комунікаційних технологій
Чим регулюється	Кодекс законів про працю, стаття 60-1 КЗпП	Кодекс законів про працю, стаття 60-2 КЗпП
Робоче місце	Фіксоване Зміна — після погодження з роботодавцем	За вибором працівника Можна змінити без інформування роботодавця. Може поєднуватися з роботою на території чи в приміщенні роботодавця
Робочий час	За загальним режимом роботи підприємства в межах норми (до 60 годин на тиждень)	На розсуд працівника в межах норми (до 60 годин на тиждень)
Особливі вимоги до працівника	Наявність практичних навичок виконання роботи або можливість опанувати такі навички	Немає
Умови праці	Роботодавець забезпечує безпечні та нешкідливі умови праці	Працівник самостійно забезпечує безпечні та нешкідливі умови праці Роботодавець відповідає за безпечність і належний технічний стан обладнання та засобів виробництва, що передаються працівнику Важливо! За наявності шкідливих та небезпечних виробничих чинників дистанційна робота забороняється
Інструктажі з охорони праці та пожежної безпеки	Проводиться роботодавцем уповноваженому	Проводиться роботодавцем у межах використання працівником рекомендованих або наданих обладнання й засобів
Матеріально-технічне забезпечення	Роботодавець надає засоби виробництва, матеріали та інструменти, необхідні для роботи, або компенсує працівнику використання належних йому інструментів	Роботодавець надає обладнання, програмно-технічні засоби, засоби захисту інформації та інші засоби або компенсує працівнику використання належних йому або орендованих засобів

*Джерело: [7]

Необхідно позитивно оцінити наявність таких форм організації праці, які засновані на використанні сучасних ІТ рішень, забезпечують мобільність кадрів та підвищують їх мотивацію. В умовах повномасштабного вторгнення в Україну такі форми організації праці дозволили зберегти робочі місця вимушеним переселенцям та організувати, в складних військових умовах, роботу бізнесу з певними обмеженнями. Крім того, серйозні наслідки, які спричинило повномасштабне вторгнення, зосередило увагу влади на питаннях безпеки, що впливає на сферу обліку та оподаткування також. Зокрема, спостерігаємо безпрецедентні санкції щодо фізичних та юридичних осіб, а це означає, що наявність всіх ділових відносин у бізнесі повинна пройти через санкційний фільтр та виокремити контрагентів, що перебувають під санкціями та контрагентів, в яких ризик потрапити під санкції є високим. Такий фільтр є обов'язковим у діяльності підприємств, що застосовується до контрагентів підприємства, а також, за умови ідентифікації покупців та замовників, повинен застосовуватися і для них.

Розширення відповідальності працівників у сфері обліку та оподаткування схематично зображено на рисунку 1.5.3. Санкційний фільтр повинен забезпечувати звіряння умови існування (або спростування) обставин через перелік фізичних осіб та секторальних санкцій, що застосовуються Указами Президента України та Постановами Верховної Ради України про застосування санкцій [8].

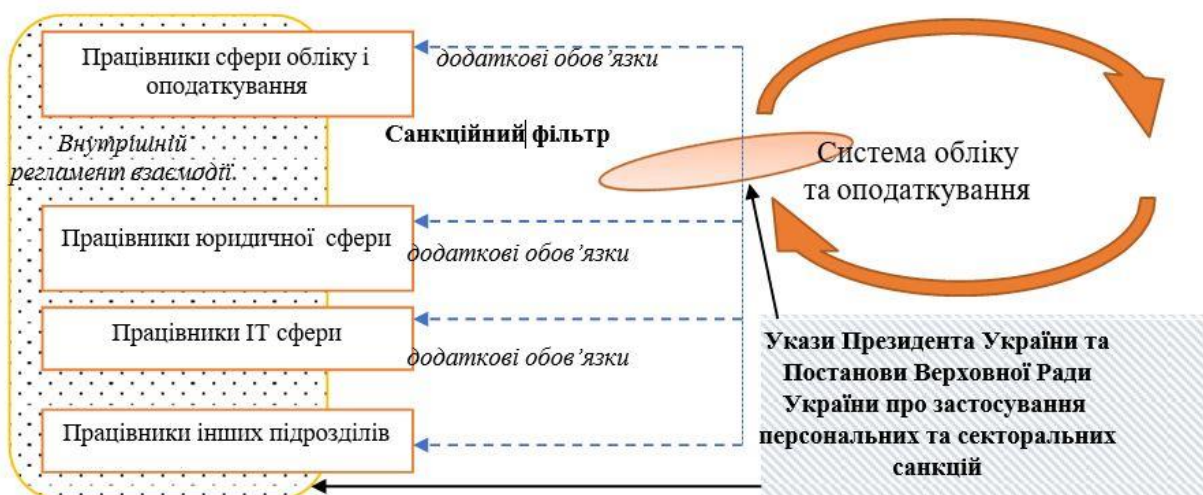


Рис. 1.5.3. Схематичне зображення застосування в системі обліку та оподаткування санкційного фільтру

**Джерело: власна пропозиція автора*

Етап застосування санкційного фільтру повинен бути дотриманий працівниками сфери обліку та оподаткування, у межах та в спосіб передбаченими внутрішніми документами, що погоджені юридичною службою, ІТ підрозділом підприємства та управлінським персоналом підприємства. Обширність системи обліку та її складових зумовлюють наявність ризику не врахування санкційного фільтру в своїй діяльності, тому внутрішній регламент дотримання санкційної політики повинен бути узгодженим між різними структурними підрозділами на основі ризик орієнтованого підходу, що забезпечить дотримання законодавства та недопущення роботи з «токсичним» елементом.

В цьому аспекті, можна прослідкувати дві сторони санкційної політики підприємства чи групи підприємств. Перша, з точки зору формального дотримання санкцій різних країн та Міжнародних організацій чи об'єднань. Друга, з точки зору реальної взаємодії з

«токсичним» елементом, зокрема через провадження або не провадження певних видів діяльності на певній території. Застосування останньої говорить про високий рівень соціальної та економічної свідомості, заснований на гуманізмі, толерантності та поваги. Це привносить до бізнесу нові переваги, які важко піддаються обліку, з огляду на їх природу, але, неодмінно, впливають на бізнес шляхом збільшення доходів в інших сегментах діяльності чи на території інших держав в довгостроковій перспективі діяльності.

Щодо публічної сфери діяльності підприємства із зовнішнім середовищем в контексті застосування та імплементації санкційного фільтру доцільним є доповнення договорів та публічних правочинів підприємства можливістю зміни умов або припинення відносин. Приклад доповнення правочинів для застосування санкційного фільтру наведено в таблиці 1.5.2.

Важливим, в реалізації санкційного фільтру є врахування комп'ютерної обробки інформації та інформаційних потоків. Зокрема, доцільно додати окремі довідники в інформаційній системі бухгалтерського обліку з метою тестування контрагентів підприємства на потрапляння до переліку осіб щодо яких застосовані обмежувальні заходи (санкції). Або інтегрувати облікову інформаційну систему, CRM систему, ERP (Enterprise resource planning) систему з відповідним API зовнішнього інформаційного ресурсу, що займається обробкою такого

виду інформації, та автоматичного перевіряти фізичних та юридичних осіб на внесення їх до переліку осіб щодо яких застосовані обмежувальні заходи (санкції) РНБО.

Таблиця 1.5.2

Пропозиції щодо доповнення окремих положень договорів таправочинів у зв'язку із запровадженням санкційного фільтру

Обставини	Пропозиції окремих пунктів правочинів
За умов беззастережного припинення відносин	Прикінцеві (Заключні) положення <i>N.N. У випадку потрапляння Сторони під дію секторальних або персональних санкцій встановлених Радою національної безпеки та оборони України, даний договір припиняє свою чинність з моменту такого потрапляння. Всі остаточні розрахунки за даним договором повинні бути здійснені впродовж 10 днів.</i>
За умов регульованого припинення відносин	Прикінцеві (Заклучні) положення <i>N.N. У випадку потрапляння Сторони під дію секторальних або персональних санкцій встановлених Радою національної безпеки та оборони України, даний договір може бути припиненим за повідомленням однієї із Сторони, що надсилається у вигляді електронного листа. Всі остаточні розрахунки за даним договором повинні бути здійснені впродовж 10 днів після припинення договору.</i>
	<i>N.N. Сторони зобов'язані повідомити про відомі їм обставини перебування у переліку осіб стосовно яких застосовані обмежувальні заходи (санкції) Радою національної безпеки та оборони України</i>

**Джерело: пропозиції автора*

Тому, застосування санкційного фільтру в професійній діяльності з обліку і оподаткування є вимогою часу та реальністю, що призводить до розширення функціональних обов'язків працівників. Це важлива, соціальнозначуща складова в діяльності підприємства, що формує нематеріальні переваги в діяльності. Застосування сучасних інформаційних технологій для функціонування санкційного фільтру значно спрощує роботу працівників підприємства та зменшує вірогідність не врахування обставин щодо яких запроваджені обмежувальні заходи (санкції) в діяльності підприємства. Це посилює твердження управлінського персоналу підприємства про дотримання законодавства, як основного припущення про діяльність підприємства.

Таким чином, проаналізувавши сучасні тенденції у сфері діджиталізації професійної діяльності обліку та оподаткування підприємств, бачимо сформовану потужну систему ІТ інструментарію та ефективність його використання, що виводить діяльність підприємств на якісно новий рівень. Змінюються функціональні обов'язки

працівників сфери обліку та оподаткування в умовах застосування сучасних ІТ рішень, що призводить до необхідності набуття цифрових (digital) компетентностей, що починають бути авангардним фактором професійної діяльності.

Без заперечень, весь світовий ринок, який сколихнула COVID-пандемія, та небачена до цього, з часів Другої світової війни, збройна агресія проти України – поставити чітку межу в сучасній діджиталізації системи обліку та оподаткування. Повернення до старого інструментарію, розробленим підприємствами та особами, щодо яких застосовані економічні обмеження та санкції, більше не буде. Різноманітність ІТ-продуктів, що створенні, впроваджені та адміністровані показують свою ефективність, і частково впливають та дієвість, мобільність і прискореність темпів поширення інформації, поклали початок новій ері діджиталізації вітчизняної економіки. Це безсумнівно є позитивним процесом.

Список використаних джерел

1. Король С. Я. Діджиталізація економіки як фактор професійного розвитку / С. Я. Король, Є. В. Польовик // Modern Economics. 2019. № 18. С. 67-73. DOI: [https://doi.org/10.31521/modecon.V18\(2019\)-11](https://doi.org/10.31521/modecon.V18(2019)-11).
2. Кулинич М. Б. Діджиталізація обліку, аналізу та оподаткування всистемі управління підприємством/ М. Б. Кулинич, І. О. Матвійчук, А. Т. Сафарова, Т. О. Герасименко // Вісник ЛТЕУ. Економічні науки. № 64 (2021). С. 57-63. DOI: <https://doi.org/10.36477/2522-1205-2021-64-10>
3. Офіційний інтернет сайт ODOO. URL:https://www.odoo.com/uk_UA
4. Офіційний інтернет сайт проєкту bjet. URL: <https://bjepro.com/>
5. Хто реалізує проєкт Дія? URL: <https://diia.gov.ua/faq/6>
6. Кодекс законів про працю України: Закон № 322-VIII від 10.12.71 URL: <https://bit.ly/3UbAasm>
7. Надомна й дистанційна робота: у чому різниця? URL: <https://bit.ly/3fBCuKF>
8. Про санкції: Закон України № 1644-VII від 14 серпня 2014 року URL: <https://bit.ly/3DGrOIT>

РОЗДІЛ 2

ДОСЛІДЖЕННЯ ПРОБЛЕМ УДОСКОНАЛЕННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ, ОБЛІКОВОГО ТА ПОДАТКОВОГО КОНСАЛТИНГУ, КОНТРОЛЮ І АУДИТУ ВСУЧАСНИХ УМОВАХ ГОСПОДАРЮВАННЯ В УКРАЇНІ

2.1. Методичні підходи щодо ідентифікації управлінського аудиту в системі аудиторсько-консалтингових послуг⁶

Дослідженням теоретичних засад аудиту управлінської діяльності в Україні та проблематики узгодження дефініцій досліджуються у працях таких українських учених. Автор О.В. Артюх у статті «Аудит управлінської діяльності в Україні: проблематика узгодження дефініцій» розглядає дослідження дефініційної проблематики аудиту управлінської діяльності та пошуку шляхів визначення єдиної термінології, яка б розкривала сутність аудиту управлінської діяльності [9, с.175]. В.С. Адамовська у статті «Аудит ефективності управлінської діяльності» досліджує теоретичні основи визначення сутності аудиту управлінської діяльності, його видів та об'єктів перевірки, а також визначення напрямків його проведення, на думку автора це дозволить виявити можливості поліпшення господарської діяльності [1].

Проблеми впровадження, становлення, розвитку, застосування методичних прийомів, окремих особливостей аудиторської діяльності в країні розглядалися в наукових працях та публікаціях як вітчизняних вчених: М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, А.М. Герасимовича, Г.М. Давидова, Н.І. Дорош, С.Я. Зубілевич, А.М. Кузьмінського, М.Д. Корінько, Р.О. Костирко, В.І. Лазуренко, Н.М. Малюги, Є.В. Мниха, О.А. Петрик, І.І. Пилипенко, В.П. Пантелєєва, В.С. Рудницького, В.В. Сопко, Л.К. Сука, М.Г. Чумаченко, В.Г. Швеця, В.О. Шевчука та інших; так і зарубіжних: В.Д. Андрєєва, М.П. Баришнікова, А.М. Богомолова, С.М. Бичкової, Н.А. Голощапової, П.І. Камишанова, Я.В. Соколова, В.В. Скобари, Л.З. Шнайдермана, Р. Адамса, Р. Доджа, Дж.К. Робертсона, Ф. Дефліза, Генрі Р. Дженіка та інших.

⁶ Автор п. 2.1 монографії: *Колісник Г.М.*, д.е.н., проф. кафедри обліку і аудиту ДВНЗ «УжНУ».

У вітчизняній економічній літературі дефініція «аудит управлінської діяльності» розглядається через призму: аудиторського контролю – невід’ємної функції управління; користування інформацією лише працівниками управління підприємства; функцій, якими є не тільки поточний контроль за господарськими операціями, а й прогнозування, аналіз інших функцій управління господарською діяльністю [13, с.21].

Проте дані дослідження, які досліджено різними авторами не спрямовані на вирішення ряду проблем, які пов’язані з розробкою теоретичних та організаційно-методичних аспектів проведення управлінського аудиту як виду надання консалтингових послуг.

На сучасному етапі, вітчизняна наука зазнає значних зміни, які насамперед пов’язані з існуючими перехідними процесами, що безперервно протікають в українській економіці та націленими на розвиток та становлення ринкових умов господарювання. Одною з характерних рис, такого роду процесів перетворення в економіці, які в сукупності можуть негативно впливати, не тільки на фінансове стан країни загалом, а й у кожен окремо взятий господарюючий суб’єкт, є нестійкість та нездатність протистояти сучасним вимогам та особливостям ринкових відносин, а також факторним загрозам, із боку інших учасників. У зв’язку з цим роль аудиту, як одного з видів контролю, в даний час, зросла, оскільки у процесі його проведення коригуються господарські процеси, що протікають в організаціях і формуються заходи щодо покращення фінансово-господарської діяльності для кожного конкретного суб’єкта господарювання, з урахуванням їх галузевих, операційних, фінансових, інвестиційних та соціально орієнтованих напрямків та можливостей.

У широкому сенсі, контроль – це система спостережень, що склалася в організації, спрямовану проведення перевірок відповідності, які у ній бізнес-процесів і бізнес-операцій, прийнятих управлінський рішень [13, с.7].

Основною метою контролю в організації є визначення фактично досягнутих результатів фінансово-господарської діяльності організації, за допомогою управлінських впливів і, прийнятих рішень, як на весь процес функціонування організації в цілому, так і за окремими напрямки її фінансово-господарської діяльності. Процедури, що проводяться за

допомогою контролю, дозволяють виявляти сильні та слабкі сторони організації, її можливості та потенційно виникаючі загрози сторони зовнішнього оточення. При цьому контроль в організації є одним з елементів системи управління, що включає в себе [23, с.57]:

- мета та основні напрямки фінансово-господарської діяльності, проведення моніторингу за господарськими процесами, що протікають;
- розробка бізнес-планів, планування та затвердження бюджету господарюючого суб'єкта, з метою оптимального розподілу наявних ресурсів задля забезпечення безперебійного виробничого процесу.

При цьому, необхідно зазначити, що «система бюджетного управління – система управління компанією з центрів фінансової відповідальності через бюджети, яка дозволяє досягати поставленої мети компанії, шляхом найбільш ефективного використання ресурсів. Діючи на підставі інформації про економічну Консультативна функція аудиту, є однією з основних функцій та у країнах Європейського союзу (Великобританія, Німеччина, Нідерланди, Швеція і т.д.), де займає лідируюче місце. У цих країнах, надання аудиторських послуг зосереджено не на самих перевірках з висловленням думки, достовірності бухгалтерської (фінансової) звітності та всіх фактів фінансово-господарської діяльності аудійованої особи, відображених у цій звітності, а на надання консультативних послуг клієнтам, які їх цікавлять питанням різного змісту та характеру. Коло таких питань, які вирішуються аудиторами в процесі надання консультативних послуг, обмежується лише методикою ведення бухгалтерського обліку, роз'ясненнями порядку та особливостей податкового регулювання та контролю [10].

До них відносяться також послуги, пов'язані [7]:

- з організаційними та технічними питаннями, що мають економічний зміст та пов'язані з ефективністю фінансово-господарської діяльності в цілому: вирішуються питання щодо оцінки активів, пасивів та інвестиційної привабливості, що плануються до здійснення інвестиційних проектів;
- з вирішенням питань, що стосуються маркетингової політики у сфері збуту товарів, виконання робіт або надання послуг компанії аналізувати і приймати рішення при відхиленні факту від плану фінансово-економічні показники бюджетів»;

- моніторинг, який здійснюється після завершення господарських процесів та спрямований на виявлення неефективних бізнес-процесів та бізнес операцій, та відхилень від планованих показників, намічених апаратом управління організації.

- з вирішенням питань, що безперервно виникають у ході здійснення кадрової політики, оцінкою ефективності трудових ресурсів, необхідністю у професійній підготовці та/або перепідготовці персоналу та його подальшого навчання;

- з вирішенням галузевих питань (будівництво, нафтопереробна промисловість, банківський та страховий сектор тощо), що виникають у організаціях внаслідок, наприклад, розробки інвестиційних проектів, визначенні ефективності окремих напрямів фінансово-господарської діяльності, внаслідок реалізації та здійснення інвестиційних перетворень.

Таким чином, надання консультаційних послуг можна розглядати, як основну практичну функцію, що забезпечує вирішення практичних питань та надання допомоги аудиторам керівництву та власникам організацій, що, у свою чергу, свідчить про високу практичну роль аудиту у сучасних умовах ринкових відносин.

У зв'язку з цим, можна припустити, що можливості управлінського аудиту будуть розширені, за рахунок появи нових видів та форм проведення, супутніх аудиту послуг.

Взаємозв'язок управлінського аудиту та аудиту ефективності, на нашу думку характеризує таке поняття, як «аудит бізнесу». Найточніше, це визначення було сформульовано професором Р.П. Булига, який у своїх роботах, під аудитом бізнесу, розуміє «системний процес, за допомогою якого, компетентна незалежна особа накопичує та оцінює інформацію, характеризує бізнес – операції суб'єкта господарювання, з метою визначити та висловити у своєму висновку ступінь ефективності здійснення та координації бізнес-процесів, з точки зору, їх впливу на створення внутрішньої вартості бізнесу». Це визначення вказує на об'єкт аудиту – бізнес-процеси, а також на мету аудиту – оцінку ефективності діяльності економічного суб'єкта, яка є однією з визначальних цілей управлінського аудиту.



Рис. 2.1.1. Місце управлінського аудиту у сучасній системі класифікації вітчизняного аудиту [розроблено автором на підставі джерела 3]

Управлінський аудит, як абсолютно новий напрямок у вітчизняному аудиті, який, у свою чергу, зазнав останнім часом значних змін, у плані розвитку та вдосконалення нормативної, організаційно-методологічної та методичної бази проведення, необхідно класифікувати у розрізі, не тільки основних форм та видів аудиту. Це напрям аудиту, на нашу думку, може мати тісний взаємозв'язок, також та з рядом супутніх аудиторських послуг.

Управлінський аудит та узгоджені процедури мають між собою тісний взаємозв'язок, що виражається за допомогою таких положень [10]:

- проведення управлінського аудиту та виконання узгоджених процедур мають аудиторський характер дослідження;
- на етапі планування управлінського аудиту та узгоджених процедур передбачається визначення об'єкта дослідження;
- управлінський аудит та узгоджені процедури мають чітко певну, логічно вибудовану методологічну та методичну базу;
- формування достовірної та належної якості інформаційної бази на виконання дослідження передбачається і управлінським аудитом, та узгодженими процедурами;
- виконання завдання під час управлінського аудиту та погоджених процедурами передбачає застосування різноманітних аудиторських та аналітичних процедур;
- за результатами проведеного дослідження, як за управлінським аудитом, так і при виконанні узгоджених процедур аудитором складається звіт, в якому відображаються алгоритм проведення перевірки, основні розділи результатів досліджуваного об'єкта, висновки та складені на їх основі рекомендації аудитора, щодо виправлення виявлених порушень та інших аспекти функціонування економічного суб'єкта господарювання.

Управлінський аудит, що є новим підходом до дослідження фінансово-господарської діяльності комерційних організацій, порівняно з аудитом бухгалтерської (фінансової) звітності обумовлює більш значний обсяг робіт із забезпечення всіх необхідних умов його здійснення. При цьому необхідно зазначити, що однією з першочергових завдань щодо забезпечення ефективного функціонування економічних суб'єктів у сучасній ринковій економіці є формування в системі управління розуміння ступеня важливості та

періодичності проведення управлінського аудиту. У той же час необхідно розуміти, що процес управлінського аудиту, що включає такі етапи, як планування, безпосередньо виконання завдання, а також формування управлінських рекомендацій у формі звітних документів, на даний час може мати обов'язковий та ініціативний характер, який залежить від об'єкта аудитування. При цьому і обов'язковість, і ініціативність такого дослідження проявляється у необхідності застосування індивідуальних підходів до його проведення.

У вітчизняній та зарубіжній теорії та практиці аудиту загальновідомо, що аудит проводиться в три етапи: планування, безпосередньо аудиторська перевірка та подальше формування звітів та висновків аудитора з результатів аудиту. Для досягнення ефективності проведення управлінського аудиту аудитор має планувати свою діяльність. При цьому під процесом планування загальноприйнято розуміти розробку організаційно-методичних підходів, що характеризуються метою дослідження, деталізацією індивідуальних особливостей комерційної організації, а також термінами та обсягами аудиторської перевірки. Необхідно зазначити, що крім вищезгаданих етапів проведення аудиту існує також важливий етап безпосереднього впровадження у практику висновків та рекомендацій аудитора щодо вдосконалення системи управління та підвищення її ефективності, заснованих на результатах перевірки фінансово-господарської діяльності комерційних організацій.

Процес проведення управлінського аудиту багато в чому схожий за своєю організаційною структурою з процесом проведення бухгалтерського аудиту (фінансової) звітності, і є логічно вибудованою послідовністю аудиторських процедур, що виконуються аудитором, як із залученням сторонніх експертів, які мають професійні знання в досліджуваній області, так і внутрішніх фахівців, що працюють у економічному суб'єкті, з метою подальшого виявлення та оцінки проблемних ділянок господарсько-економічної системи, виробленням управлінських рекомендацій щодо їх усунення та забезпечення ефективного зростання. Планування управлінського аудиту є значним етапом всього дослідження, оскільки максимальний ефект та результативність від його здійснення багато в чому залежить від якісних спланованих процедур.

Схема організації процесу планування управлінського аудиту представлена рисунку 2.1.2.



Рис. 2.1.2. Схема організації процесу планування управлінського аудиту [розроблено автором на підставі джерела 4]

Оскільки управлінський аудит, що займає центральне місце в класифікаційній системі аудиту, має тісний взаємозв'язок з такими основними напрямками аудиту, як аудит звітності, супутні аудиту послуги та інші аудиторсько-консалтингові послуги, необхідно розмежувати необхідність визначення таких ключових показників.

При здійсненні управлінського аудиту в рамках аудиту звітності, частини звітності чи спеціальної звітності визначення рівня суттєвості та аудиторського ризику здійснюється в рамках аудиту бухгалтерської (фінансової) звітності, в рамках якої методологія визначення таких показників передбачає [6]:

- визначення аудиторського ризику як ризику того, що аудитор висловить неналежна аудиторська думка за наявності суттєвих спотворень у фінансової (бухгалтерської) звітності, що складається із трьох компонентів: невід'ємний ризик, ризик засобів контролю, ризик не виявлені;
- визначення рівня суттєвості як гранично допустимого значення спотворення бухгалтерської (фінансової) звітності, починаючи з якої

кваліфікований користувач цієї звітності буде не в змозі робити на її основі правильні висновки та приймати правильні економічні рішення. В даний час законодавчо не визначено алгоритм визначення рівня суттєвості, у зв'язку з чим, розрахунок цього показника має бути закріплений у внутрішньо фірмовому стандарті аудиторської організації та/або індивідуального аудитора.

- між суттєвістю та аудиторським ризиком існує зворотна залежність, тобто чим вищий рівень суттєвості, тим нижчий рівень аудиторського ризику, і навпаки.

При здійсненні управлінського аудиту в рамках супутніх аудиту послуг (у частині узгоджених процедур та компіляції фінансової інформації) необхідність визначення суттєвості та аудиторського ризику різниться: при виконанні узгоджених процедур застосовується аналогічна методологія, притаманна аудиту достовірності звітності, а при компіляції фінансової інформації визначення таких ключових показників у аудиті не здійснюється через те, що неможливо, наприклад, визначити рівень суттєвості та аудиторський ризик у частині складання корпоративної соціальної звітності, стратегічної звітності тощо.

При здійсненні управлінського аудиту, що включає елементи інших аудиторсько-консалтингових послуг, необхідність визначення суттєвості та аудиторського ризику не виникає, оскільки в межах їх надання аудитором не здійснюється процес аудиту, а виконуються ті послуги, які можуть виконуватися поряд із аудиторськими послугами.

Таким чином, необхідність у визначенні суттєвості та аудиторського ризику у рамках здійснення управлінського аудиту вдосконалення системи управління залежить від напряму здійснюваного дослідження.

Процес збору аудиторських доказів, під час проведення управлінського аудиту, є одним із основних його етапів. Саме на цьому етапі проведення аудиту аудитором має бути забезпечено належне якість, глибина, достовірність та об'єктивність одержуваних аудиторських доказів з метою подальшої розробки рекомендацій та висловлювання своєї думки щодо стану ефективності фінансово-господарської діяльності організації.

При плануванні управлінського аудиту необхідно здійснювати вивчення вихідної інформаційної бази особи, яка аудидується, з метою

запобігання подальшому спотворенню отриманої інформації, суттєвої для аудитора. Оцінка якості одержаної інформаційної бази дозволяє аудитору визначити стан реального стану організації, визначити ступінь загроз, що виникають, і рівень можливостей, а також її сильні і слабкі сторони фінансово-господарську діяльність. Процес збору аудиторських доказів, проведенні управлінського аудиту, що не відрізняється істотно від аналогічного процесу при проведенні аудиту бухгалтерської (фінансової) звітності, та передбачає [13, с.47]:

- збір речових доказів, виражених у матеріальній формі;
- збирання документальних доказів, що підтверджують наявність тих або інших виконаних бізнес-процесів;
- збір свідків, як внутрішніх (серед персоналу організації), і зовнішніх з метою зіставлення їх із наявними внутрішніми даними;
- збирання аналітичних та інших видів доказів, необхідних для проведення перевірки точності розрахунків, доцільності здійснюваних бізнес-операцій та формування рекомендацій за результатами проведеного управлінського аудиту з наведенням конкретних ключових показників ефективності фінансово-господарської діяльності організації у звіті аудитора.

Будь-який напрямок аудиту, у тому числі й управлінський аудит, маючи логічно вибудовану структуру як самого процесу дослідження, а й формованих на його основі висновків та рекомендацій з метою подальшого логічно вибудовану структуру як самого процесу дослідження, а й формованих на його основі висновків та рекомендацій з метою подальшого прийняття власниками та апаратом управління організації управлінських рішень щодо посилення ефективності бізнес-процесів та операцій, протікають у них, має бути забезпечено необхідним обсягом та, належної якості, аудиторських доказів.

В даний час існує безліч джерел, необхідних для отримання аудиторських доказів, при проведенні управлінського аудиту, яким можна віднести [13, с.47]:

- документи нормативно-правового характеру, на підставі яких здійснюється фінансово-господарська діяльність організацій, починаючи від макрорівня – закони, постанови та закінчуючи мікрорівнем – статут, облікова політика та ін.

- інвентаризаційні описи, оформлені за результатами проведення інвентаризації майна та фінансових зобов'язань;
- наявні в організації бази даних, як у паперовому, так і електронному вигляді, що служать для аудитора засобом для проведення ретроспективного дослідження;
- розроблені співробітниками організації стратегічні бізнес-плани аналітичними розрахунками та прогнозованими результатами фінансово-господарської діяльності;
- аналітична та технічна документація щодо планованих до здійснення інвестиційних проєктів або вже раніше здійснених з метою визначення величини ефекту від них в розвитку організації;
- інформація про результати проведеного раніше зовнішніми аудиторами аудиту різних напрямів діяльності організації;
- інформація про результати внутрішнього контролю, що здійснюється службою внутрішнього аудиту організації, а також висновки та рекомендації щодо конкретному напрямку;
- інформаційні матеріали, отримані аудитором за результатами проведеного анкетування та інтерв'ювання.

У ході збору аудиторських доказів, під час проведення управлінського аудиту різних напрямів фінансово-господарської діяльності організації, аудитор може зіткнутися з різного роду специфічною інформацією, вивчення якої дозволить зрозуміти сутність бізнес-процесів, протікають в організації, визначити ступінь їх впливу (позитивний або несприятливе), а також знайти оптимальні шляхи вирішення існуючих проблем, що виникли в поточному періоді, знайти потенційні можливості, щоб уникнути можливих проблем у майбутньому. Аудитор при обґрунтування висновків та рекомендації за результатами проведеного управлінського аудиту має прагнути сформувати таку інформаційну базу аудиторських доказів з різних інформаційних джерел (зовнішніх та внутрішніх), яка враховувала б весь характер об'єкта дослідження. На рис. 2.1.3 представлений процес збору та формування інформаційного забезпечення (аудиторських доказів) управлінського аудиту.



Рис. 2.1.3. Схема формування аудиторських доказів при проведенні управлінського аудиту [розроблено автором на підставі джерела 12]

Формування інформаційного забезпечення управлінського аудиту є послідовним процесом виконуваних аудитором процедур по конкретному об'єкту (напрямку) дослідження відповідно до обраною методикою та подальшим відображенням отриманих аудиторських доказів у робочих документах. Методика та підходи до збору аудиторських доказів самостійно визначаються аудитором з метою отримання об'єктивної та достовірної інформації про ефективність діяльності організації по кожному, окремо взятому напрямку дослідження.

Одним із напрямків процедури збору аудиторських організацій при проведенні управлінського аудиту, а також при аудиті бухгалтерської (фінансової) звітності, є дослідження системи внутрішнього контролю організації.

На цьому етапі збору аудиторських доказів аудитору необхідно спланувати та реалізувати необхідний перелік аудиторських процедур, що дозволяють надалі досліджувати контрольне середовище, в якому функціонує організації та контрольні процедури, що виконуються в рамках її. Для того, щоб прискорити процес дослідження аудитору необхідно використовувати результати проведеного аудиту бухгалтерської (фінансової) звітності. По-перше, це дозволить аудитору знизити його витрати в часі проведення збору аудиторських доказів, а по-друге, підвищити ефективність та якість аудиторських доказів за

окремо взятим об'єкту дослідження, оскільки аудитор зможе приділити йому більше уваги.

Дослідження системи внутрішнього контролю, якщо не проводився аудит бухгалтерської (фінансової) звітності, має здійснюватися відповідно до обраною методикою та професійними судженнями аудиторів, аналогічними під час проведення аудиту бухгалтерської (фінансової) звітності.

Аудитору необхідно враховувати специфічні особливості системи внутрішнього контролю, а також підсистем, що входять до неї, використовуючи у процесі її оцінки сучасні інформаційні технології. Концепція «інформаційні технології» стосовно методики проведення управлінського аудиту в комерційних організаціях має на увазі комплексну систему послідовних процесів збору, реєстрації, обробки та передачі інформації зацікавленим внутрішнім користувачам.

Зовнішні зацікавлені користувачі такої інформації можуть її отримати тільки з дозволу аудитора та особи, що аудіюється, оскільки проведення управлінського аудиту, як одного з напрямків та видів ініціативного аудиту передбачає наявність комерційної таємниці.

На рис. 2.1.4 наведено основні напрямки інформаційних технологій, застосування яких під час проведення управлінського аудиту підвищить ефективність його результатів.



Рис. 2.1.4. Інформаційні технології, що застосовуються при формуванні інформаційної бази управлінського аудиту [розроблено автором на підставі джерела 12]

До предметних інформаційних технологій відносяться технології, які застосовуються при дослідженні з метою вирішення виникаючих виробничих, економічних та управлінських завдань, що реалізуються за допомогою перетворення первинної інформації на результативну. Забезпечуючи інформаційні технології є комплексом програмних засобів, які використовуються як інструменти при вирішенні предметних завдань.

Аудитору у процесі застосування інформаційних технологій необхідно отримати достовірну, об'єктивну та належну якість інформацію про всієї фінансово-господарської діяльності організації та інформаційних потоках, які у ній. При цьому аудитору, який здійснює проведення управлінського аудиту з метою розуміння всіх специфічних особливостей комерційної організації необхідно вдаватися до послуг сторонніх організацій (зовнішніх експертів-фахівців), які мають професійними знаннями в тій чи іншій галузі, суміжній із предметом дослідження. Перш ніж аудитору вдаватися до допомоги сторонніх експертів, йому необхідно, по-перше, отримати повне уявлення про складність та значимості застосовуваних інформаційних технологій для конкретного об'єкта дослідження, а по-друге, проаналізувати організаційну структуру об'єкта дослідження поелементно з метою визначення необхідного виду інформаційної технології щодо управлінського аудиту.

Невід'ємним елементом системи внутрішнього контролю є контрольне середовище, яке аудитору під час проведення управлінського аудиту необхідно оцінити. Контрольне середовище може бути охарактеризовано наступними функціями апарату управління [12, с.136]:

- контроль бізнес-процесів, що відбуваються, і входних до них бізнес операцій;
- досить чіткий і чіткий розподіл повноважень, посадових обов'язків та відповідальності за прийняті рішення між співробітниками;
- розуміння своєї значимості та ролі кожного співробітника в виробничий процес організації;
- формування сприятливого внутрішнього середовища з метою забезпечення ефективності з дотримання правил дисципліни та

структурованості повноважень з повагою не лише стосовно один одного, а й по відношенню до кожної ланки управління (наприклад, починаючи від майстра цеху і до керівництва чи власника організації).

Таким чином, організація та планування управлінського аудиту має індивідуальні особливості, що залежать від напряму та об'єкта дослідження.

В частині аудиту звітності та узгоджених процедур планування управлінського аудиту включає три логічно вибудованих етапи: попереднє, поточне та довгострокове планування, кожне з яких у тій чи іншого ступеня повинні повною мірою забезпечити ефективність самого управлінського аудиту. У цьому кожному етапі планування відбувається формування достатнього обсягу інформаційної бази, яка забезпечить якісні висновки.

Отже, проаналізувавши різні точки зору про сутність управлінського аудиту та його зміст, ми дійшли висновку про те, що управлінський аудит – це комплекс аудиторсько-консалтингових послуг, включає такі напрями, як: аудит спеціальної звітності або її частини, надання супутніх аудиту послуг (у частині погоджених процедур та компіляції фінансової інформації) та інших консалтингових послуг, які, тією чи іншою мірою, націлені на вдосконалення системи управління та підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності комерційної організації.

З огляду практики ведення бізнесу, досвід показує, що наявність пропозиції аудиторських та консультаційних послуг в одній компанії базується на розмежуванні діяльності самої компанії з чітким виділенням аудиторського та консультаційного спрямування з метою зберегти самостійність кожного з напрямків. Тому, взаємозв'язок між управлінським аудитом та управлінським консультуванням, необхідно враховувати факт того, що одна та інша послуга може займати дві позиції: з одного боку, вони можуть мати внутрішній характер – самостійно здійснюються структурними службами суб'єкта господарювання, а з іншого сторони – зовнішніми незалежними спеціалістами в галузі аудиторської діяльності, в цілому, та управлінського аудиту, зокрема.

Список використаних джерел

1. Адамовська В.С. Аудит ефективності управлінської діяльності. Ефективна економіка № 4, 2014. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=2904>
2. Артюх О.В. Аудит управлінської діяльності : проблематика узгодження дефініцій. Науковий вісник Одеського національного економічного університету. Науки: економіка, політологія, історія. 2012. Вип. 10 (162). С.175-185.
3. Колісник Г.М., Слюсаренко В.Є. Аудит: навч. посіб. 2-ге видання перероблене і доповнене. К.: «Центр учбової літератури», 2016. 342 с.
4. Колісник Г.М. Управлінський аудит як вид надання консалтингових послуг. Інфраструктура ринку. 2022. № 63. URL: <http://www.market-infr.od.ua/uk/63-2022>.
4. Колісник Г.М. Характеристика методів управлінського консультування. Сучасний стан та перспективи розвитку обліку, аналізу, аудиту, звітності і оподаткування в умовах євроінтеграції: тези доповідей II Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (м. Ужгород, 16 квітня 2020 р.). Ужгород: Вид-во УжНУ «Говерла», 2020. 267 с. С.154-158.
5. Кучер С.В. Організація системи внутрішнього контролю розрахунків за податком на прибуток. Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. 2012. № 2. Т. 1. С.86-89.
6. Малишкін О. Планування аудиту податків: методика здійснення. Бухгалтерський облік і аудит. 2014. № 10. С. 23-31.
7. Меліхова Т.О., Бикова М.М. Розробка програми аудиту податку на прибуток для підвищення фінансової безпеки підприємства. Агросвіт. 2017. № 1-2. С.19-25.
8. Мельник П.В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці. Ірпінь: Академія державної податкової служби України, 2001. 362 с.
9. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

10. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність від 01.08.2021 року № 2258-VIII ВР. – із змінами і доповненнями. URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

11. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 №996-XIV. – із змінами і доповненнями. URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

12. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи: Закон України № 71-VIII від 28 грудня 2014 року. Відомості Верховної Ради. 2015. № 7-8, № 9. ст.55.

13. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві: Закон України від 16.01.2020 № 466-IX. Відомості Верховної Ради України. 2020. №32, ст.227.

14. Про Державну фіскальну службу України: Постанова Кабінету Міністрів України від 21 травня 2014 року № 236-2014-п. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/236-2014-%D0%BF>.

15. Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. №291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.

16. Про систему оподаткування: Закон України № 1251-XII від 25 червня 1991 року. Закон втратив чинність на підставі Кодексу №2755-VI(2755-17) від 02.12.2010. ВВР. 2011. N 13-14, N 15-16, N 17. ст.112.

17. Ревуцька Л. Податковий контроль та податковий аудит: взаємозв'язок понять. Світ фінансів. 2006. № 3. С. 171-180.

18. Сирцева С.В., Мулява Д.Г. Організація внутрішнього контролю фінансових результатів на підприємстві. Економічні науки. Серія: Облік і фінанси. 2015. Випуск 12 (45). Частина 1. С. 308-316.

19. Сучасний стан та перспективи розвитку обліку, аналізу, аудиту, звітності і оподаткування в умовах євроінтеграції: монографія / за ред. д.е.н., проф. Г.М. Колісник. Ужгород: Вид-во УжНУ «Говерла», 2021. 274 с. Власний доробок: Основні критерії вибору консалтингових підприємств при наданні облікових послуг (п. 2.1.) (С. 54-70).

20. Чемерис А., Лесечко М., Рудніцька Р., Чемерис О. Аудит адміністративної діяльності: Навчальний посібник. Львів: ЛРІДУ УАДУ, 2003. С. 212-215.

22. Черепанова В.О. Аудит адміністративної діяльності: концептуальні підходи // Актуальні проблеми державного управління: Зб. наук. пр. Х.: Видавництво ХарРІ НАДУ «Магістр», 2003. Вип. 3 (18). С. 136-142.

23. Galina M. Kolisnyk, Victor Sukhonos, Yulia Serpeninova, Serhiy Makarenko, Viktoriia Levkulych. Audit of banks as public interest entities: Segmentation and conjuncture of the bank audit market in Ukraine. Banks and Bank Systems. 2021. Banks and Bank Systems, Volume 16, Issue 1. P. 138-151.

2.2. Концептуальні основи бізнес-консультування: проблема адаптації загальної теорії консалтингу для сфери обліку і оподаткування та шляхи її вирішення⁷

На сьогоднішній день як у вітчизняній, так і зарубіжній науці не сформувався єдиний і одностайний погляд на такий феномен економічної практики як бізнес-консалтинг. Перш ніж звернути увагу на проблему ідентифікації сутності бізнес-консалтингу, доцільним би було, на нашу думку, спочатку провести лінгвістичний аналіз терміну «бізнес-консалтинг» та дослідити його етимологію.

Із здобуттям незалежності та поступовою інтеграцією вітчизняної економіки у світовий економічний простір, аналогічні інтеграційні процеси спостерігалися та тривають по сьогодні і щодо вітчизняної економічної науки. Після десятиліть планової (командно-адміністративної) економіки 90-ті роки минулого століття стали періодом інтенсивного запровадження у вітчизняну науку та практику західних концепцій управління як на макрорівні, так і на рівні управління підприємствами. Наслідком зазначених процесів стало збагачення вітчизняної науки термінологічним апаратом, запозиченим, насамперед, із англомовного економічного простору: терміни «бізнес», «менеджмент», «контролінг», «аутсорсинг» та інші є на сьогоднішній день цілком звичними для використання у вітчизняній фаховій літературі. Також і термін «бізнес-консалтинг» був перейнятий у вітчизняну економічну науку із англомовного наукового простору: перша складова зазначеного терміну означає сферу здійснення діяльності, тобто – бізнес-сферу (від англ. Business), а друга складова – виражає зміст діяльності, тобто – консультування (від англ. Consulting або латин. consultatio). Оскільки зміст консалтингової діяльності полягає у наданні порад (від. нім. «Rat geben» або «beraten» – радити), то у вітчизняному законодавстві та фаховій літературі також активно вживається термін «дорадництво» або «дорадча діяльність» [1].

У фаховій літературі зустрічаються різні підходи до тлумачення сутності бізнес-консалтингу. Відомий німецький науковець в сфері економічного консультування Д. Ліппольд (D. Lippold) у своїй

⁷ Автор п. 2.2 монографії: *Шулла Р.С., к.е.н. доц., доцент кафедри обліку і аудиту ДВНЗ «УжНУ».*

монографії влучно зазначає наступне: «Подібно до того, як сутність маркетингу полягає ні в чому іншому, як у «диференціації», сутність консалтингу, в цілому, полягає в «змінах» (англ. Change) або, ще більш чітко, – в «покращенні» (англ. Improvement). Зрештою, послуга консалтингу замовляється, зазвичай, в тому випадку, коли йдеться про необхідність стороннього супроводу процесу змін, які, в свою чергу, повинні призвести до покращення ситуації на підприємстві» [2, с. 5]. Інший німецький вчений, П. Блок (P. Block), зазначає: «Консалтинг представляє собою ніщо інше як спробу змінити або покращити актуальну ситуацію, при цьому консультант, все ж таки, не має ніякого прямого впливу на те, в якій мірі його рекомендації будуть реалізовуватися на практиці. У випадку наявності прямого впливу на процес втілення змін в життя, суб'єкт, який здійснює такий прямий вплив, є менеджером, а не консультантом» [3, с. 11].

В таблиці 1 наводиться низка визначень бізнес-консалтингу, які зустрічаються у зарубіжній та вітчизняній фаховій літературі:

Таблиця 2.2.1

Визначення бізнес-консалтингу в зарубіжній та вітчизняній економічній науці [сформовано автором]

Визначення бізнес-консалтингу в іноземній та вітчизняній фаховій літературі	Автор/ Джерело
1	2
Бізнес-консалтинг – (переважно) оплачувана діяльність з надання професійних послуг, яка здійснюється на власний ризик, є обмеженою в часі, орієнтована на конкретного замовника (підприємство/ організацію), має своєю метою ідентифікацію та аналіз проблем і/або формулювання рекомендацій для подальших дій, забезпечуючи таким чином підтримку клієнта в процесі планування, розробки та імплементації концепції вирішення проблеми або покращуючи спроможність (здібності) клієнта для (самостійного) вирішення наявної проблеми	Д. Ліппольд (2, с. 6)
Бізнес-консалтинг представляє собою послугу (консалтингової компанії), цільовим спрямуванням якої є розробка, роз'яснення і, при необхідності, імплементація рекомендацій, які придатні для вирішення проблем підприємства-клієнта	Й. Еффенбергер, В. Фріц (4, с. 103)

Продовження таблиці 2.2.1

1	2
Бізнес-консалтинг – це підприємницька діяльність фахівців із різних галузей знань та їх організацій з надання професійної допомоги суб'єктам господарювання у розв'язанні проблем ведення бізнесу з метою підвищення його конкурентоспроможності й ефективності та отримання прибутку.	Марченко О.С. (5, с. 6)
(Бізнес-)консалтинг охоплює всі види діяльності в приватному секторі, направлені на надання бізнес-структурам та неприбутковим організаціям послуг, в основі яких лежать знання.	П. Вуд (6)
Бізнес-консалтинг представляє собою професійну діяльність, направлену на зовнішній незалежний аналіз та оцінку проблем клієнта, розробку та проектну імплементацію індивідуально орієнтованих концепцій вирішення зазначених проблем, метою якої є створення цінностей, а також сприяння в реалізації необхідних змін у клієнта. Така діяльність базується на договірній основі між клієнтом та консалтинговою фірмою. Консалтинг представляє собою консультаційну діяльність і допомогу, направлену на розробку концепцій вирішення проблем (клієнта) у всіх функціональних (економічних та технічних) сферах підприємства.	Федеральна спілка бізнес-консультантів Німеччини (Bundesverband deutscher Unternehmensberater – BDU) (7, 8)
Діяльність бізнес-консультантів полягає у комплексному аналізі підприємства (організації) та його зовнішнього середовища, розробці підходів щодо вирішення проблем (клієнта), втілення зазначених підходів на практиці на основі консультування, безпосереднього виконання та інтервенції, а також в управлінні консультаційно-комунікаційними процесами на підприємстві і по відношенню до ринкового середовища	«Фахова спілка з бізнес-консалтингу, бухгалтерського обліку та інформаційних технологій» при федеральній економічній палаті Австрії (Fachverband Unternehmensberatung, Buchhaltung und Informationstechnologie Wirtschaftskammer Österreich) (9)
Бізнес-консультанти представляють собою зовнішню групу осіб, завданням якої є підтримка менеджменту підприємства-клієнта у вирішенні комплексних та об'ємних проблем на основі надання йому різноманітної інформації	Д. Кребс [10, с. 55]

У всіх вище наведених визначеннях експліцитно або імпліцитно міститься така іманентна ознака бізнес-консалтингу як «вирішення проблем». Але водночас наведені дефініції різняться між собою за широтою свого змісту.

З наведених в таблиці 1 дефініцій крайні позиції займають визначення П. Вуда (P. Wood) та Д. Кребса (D. Krebs), які в різній мірі

охоплюють такий емпіричний феномен економічної практики як бізнес-консалтинг.

Так, у визначенні Д. Кребса діяльність бізнес-консультантів, на нашу думку, необґрунтовано звужується до надання послуг виключно для сфери менеджменту підприємства. Підхід Д. Кребса, таким чином, не включає до сфери бізнес-консалтингу, зокрема, діяльність з надання консалтингових послуг в сфері бухгалтерського обліку, що не є виправданим, оскільки така допоміжна бізнес-функція як облік для підприємства має не менш важливе значення, ніж управлінські функції менеджменту: обліково-аналітична інформація є основою для ефективного функціонування системи менеджменту на всіх ієрархічних рівнях управління та у всіх функціональних сферах. Підхід Д. Кребса, на нашу думку, підходить, скоріше, для визначення поняття

«управлінський консалтинг» (англ. «Management Consulting»), який зорієнтований, саме, на вирішення управлінських проблем менеджменту і який є підвидом більш широкого поняття «бізнес-консалтинг».

Іншу крайню позицію, на нашу думку, представляє визначення П. Вуда, в якому (бізнес-)консалтинг охоплює будь-яку діяльність комерційних структур, пов'язану з наданням послуг, в основі яких лежать знання. На нашу думку, доцільним є зазначити, що знання лежать в основі процесу надання будь-яких послуг (від послуг довідкового бюро, перукарні, автоперевезення і ремонту, до послуг бізнес-консультування при розробці стратегії діяльності мультинаціонального концерну), а в своєму визначенні П. Вуд, скоріш за все, має на увазі такі послуги, субстантивним (домінуючим) компонентом яких виступають самі знання (знання, трансфер яких здійснюється від консультанта до клієнта, виступають в якості об'єкту купівлі-продажу). На нашу думку, така широка інтерпретація підходить, скоріше, для характеристики не бізнес-консалтингу, а такого емпіричного феномену як «професійна діяльність» (англ. Professional Service), складовим елементом якої, в тому числі, є і консалтингова діяльність.

Компанії з надання професійних послуг (англ. Professional Service Firms) є складовим елементом так званого третинного сектору економіки (сектор надання послуг). У фаховій літературі серед компаній з надання професійних послуг найбільш часто в якості прикладу наводяться такі:

- компанії з надання аудиторських послуг;
- компанії з надання послуг юридичного консалтингу;
- компанії з надання інженерних послуг;
- компанії з надання послуг бізнес-консалтингу;
- компанії з надання послуг у сфері комунікацій;
- компанії з надання послуг у сфері маркетингу (дослідження ринку);
- компанії у сфері кадрового консалтингу [11, с. 1].

Не будь-яка дорадча діяльність відноситься до групи професійних послуг: так звані «функціональні послуги», які є додатковим компонентом до якогось базового продукту (товару, послуги), не відносяться до групи професійних (наприклад, консультація покупця при продажу йому певного товару є яскравим прикладом функціональної послуги) [2, с. 15]. Професійні послуги є завжди основним об'єктом продажу для компаній, які їх надають.

Як в первинному та вторинному секторі економіки з однієї сторони, так і в третинному секторі з іншої сторони господарський процес підприємств піддається опису на основі алгоритму «вхідні ресурси-трансформаційний процес-результат процесу».

Діяльність будь-якого суб'єкта бізнесу неможлива без наявності достатнього обсягу вхідних ресурсів, які використовуються в різноманітних бізнес-операціях (трансформаційних процесах), необхідних для виробництва продукції або надання послуги.

Модельний опис алгоритму «ресурси-процес-результат» з врахуванням специфіки сфери професійних послуг представлено на рисунку 2.2.1.

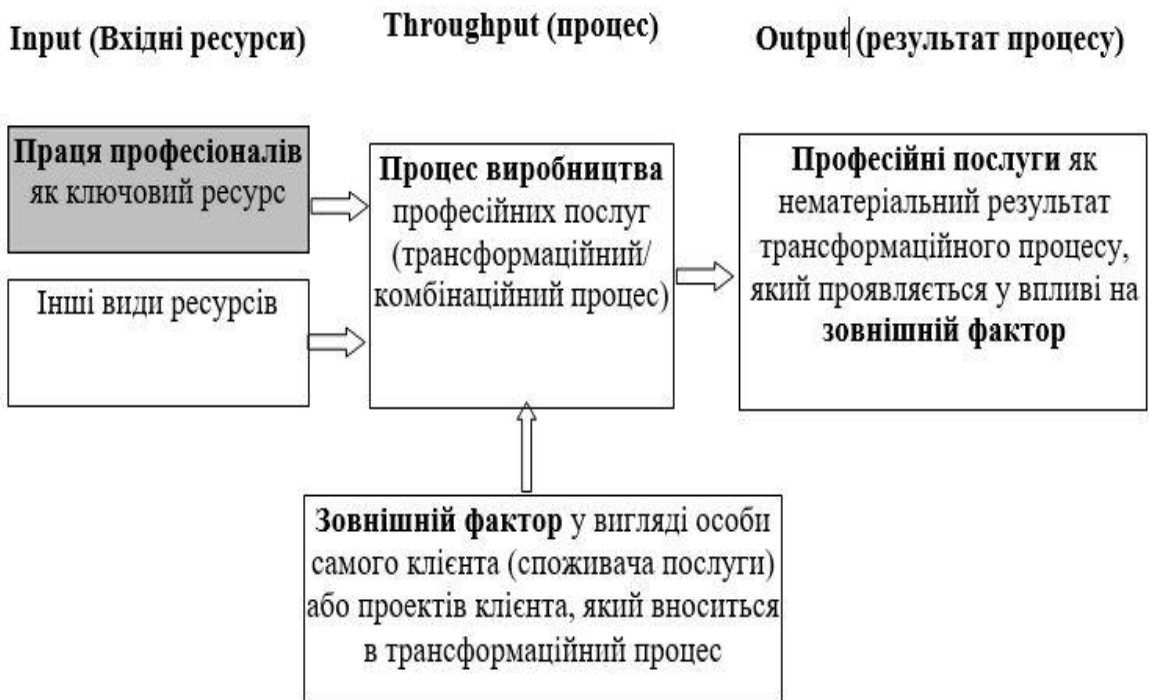


Рис. 2.2.1. Характеристика алгоритму «ресурси-процес-результат» з врахуванням специфіки сфери надання професійних послуг [авторська розробка]

Іманентною ознакою для сфери надання професійних послуг є домінування в комбінаційному процесі такого фактору як людська праця професіоналів, який є визначальним у формуванні конкурентних переваг для даного виду бізнес-діяльності.

Специфікою характеризується не тільки «інпут», але і «оутпут» трансформаційного процесу – особливістю діяльності зазначених компаній є те, що їх послуги характеризуються такими ознаками:

- висока інтегрованість споживача послуги у процес її виробництва (зокрема, для сфери консалтингу – висока інтегрованість клієнта у технологічний процес надання послуги бізнес-консалтингу);

- високий рівень невизначеності майбутнього результату процесу виробництва послуги (зокрема для сфери консалтингу – висока невизначеність результату (економічного ефекту) при розробці консалтинговою компанією, наприклад, бізнес-стратегії для підприємства-клієнта, що обумовлюється, насамперед, складністю і поганою структурованістю стратегічних проблем);

- індивідуальна орієнтованість послуги на конкретного клієнта.

Базуючись на вище наведених трьох типологічних критеріях (інтегрованість, невизначеність, індивідуальність), німецький науковець Ф. Шульце-Боргес (F. Schulze-Borges) в своїй дисертації за допомогою «куба послуг» в наглядній формі представляє позицію компаній з надання професійних послуг в загальній структурі підприємств третинного сектору економіки (рисунок 2.2.2):

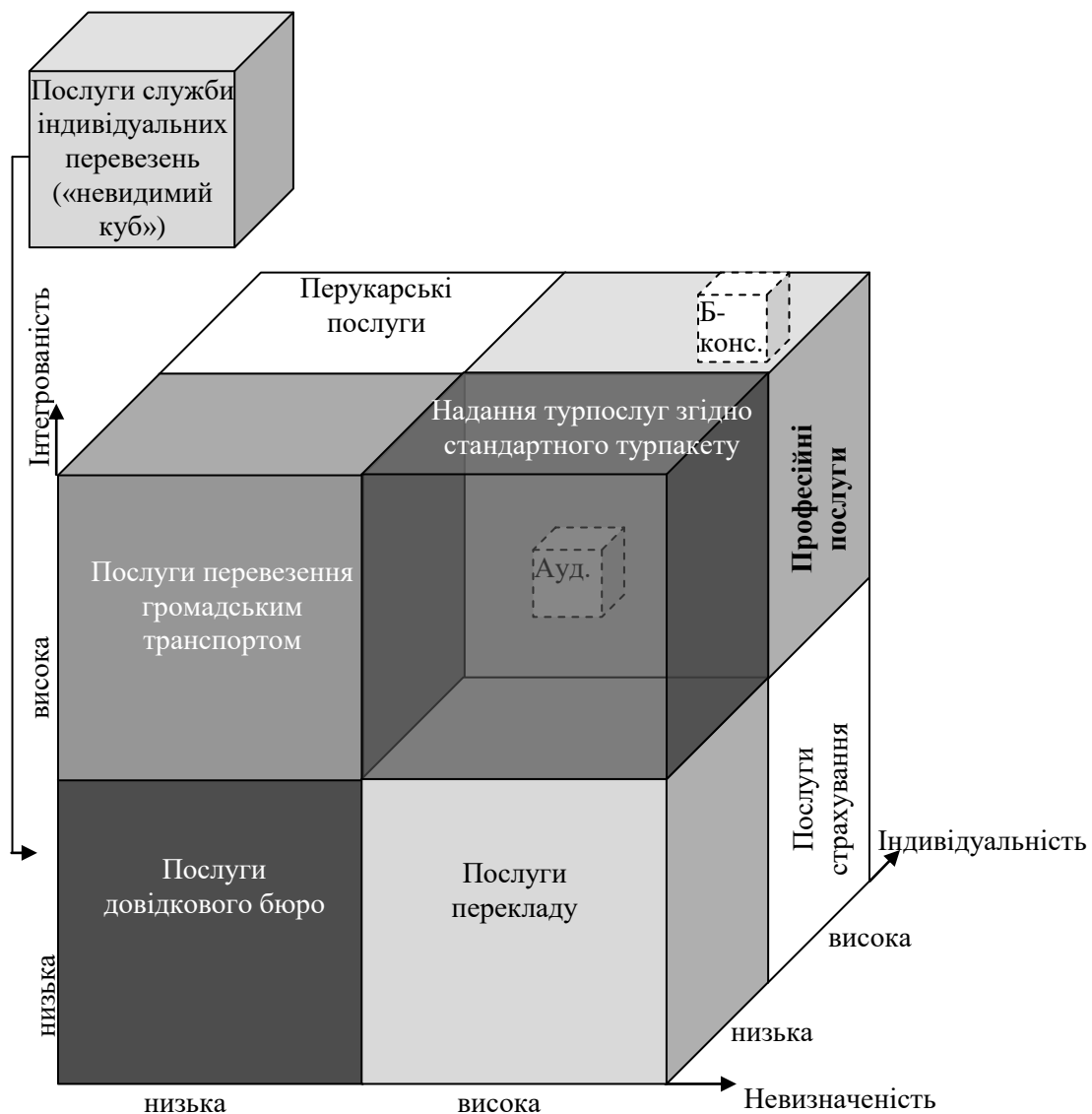


Рис. 2.2.2. Характеристика місця професійних послуг в загальній структурі третинного сектору економіки [удосконалено автором, базуючись на джерелі 11, с. 7]

Як бачимо з рисунку 2.2.2, серед усіх видів послуг третинного сектору економіки професійні послуги характеризуються екстремальним (найвищим) значенням за всіма трьома типологічними

ознаками: «куб професійних послуг» в «загальному кубі послуг» займає крайню позицію. У порівнянні із базовим підходом, запропонованим Ф. Шульце-Боргесом, доцільною, на нашу думку, є авторська пропозиція щодо додаткового позиціонування в самому «кубі професійних послуг» окремих підтипів професійних послуг. Зокрема, автором, виходячи із цілей даного дослідження, запропоновано позиціонування в «кубі професійних послуг» таких підтипів професійних послуг як послуги аудиту та послуги бізнес-консалтингу. При цьому послуги аудиту та бізнес-консалтингу, на нашу думку, доцільно тлумачити у функціональному, а не інституційному вимірі: аудит в даному контексті являє собою, насамперед, послугу перевірки фінансової звітності, а не сукупність послуг аудиторської компанії, до складу яких може входити і послуга бізнес-консультування.

Як бачимо з рисунку 2.2.2, в порівнянні із послугою аудиту, більшість послуг бізнес-консалтингу, очевидно, характеризуються вищим рівнем індивідуальної орієнтованості на вирішення специфічних проблем клієнта у різних функціональних сферах (наприклад, при розробці маркетингової стратегії, індивідуально адаптованої під специфіку діяльності підприємства), вищим рівнем інтегрованості клієнта в технологічний процес надання послуги (наприклад, при впровадженні на підприємстві системи бюджетування і бюджетного контролю), вищим рівнем невизначеності майбутнього результату процесу надання послуги (наприклад, при розробці стратегії виходу на зарубіжні ринки збуту).

У своїй дисертації німецький вчений М. Заттлер (M. Sattler) запропонував на основі порівняльного аналізу подібний до авторського підхід щодо диференціювання послуги аудиту та бізнес-консалтингу, який базується на застосуванні 7 порівняльних критеріїв [12, с. 57].

Інші німецькі науковці такі як К. Хафнер (K. Hafner), К. Райнеке (K. Reinecke) та Р.-Д. Дрессельхаус (R.-D. Dresselhaus) виділяють вузьку та широку інтерпретацію бізнес-консалтингу [13, с. 12]. При цьому вони класифікують консалтингові послуги на періодичні, які мають регулярний характер і повторюються через певний фіксований проміжок часу (місяць, квартал, рік), та аперіодичні послуги, які індукує поява конкретної проблеми і які не прив'язані до певних календарних дат (рисунок 2.2.3).

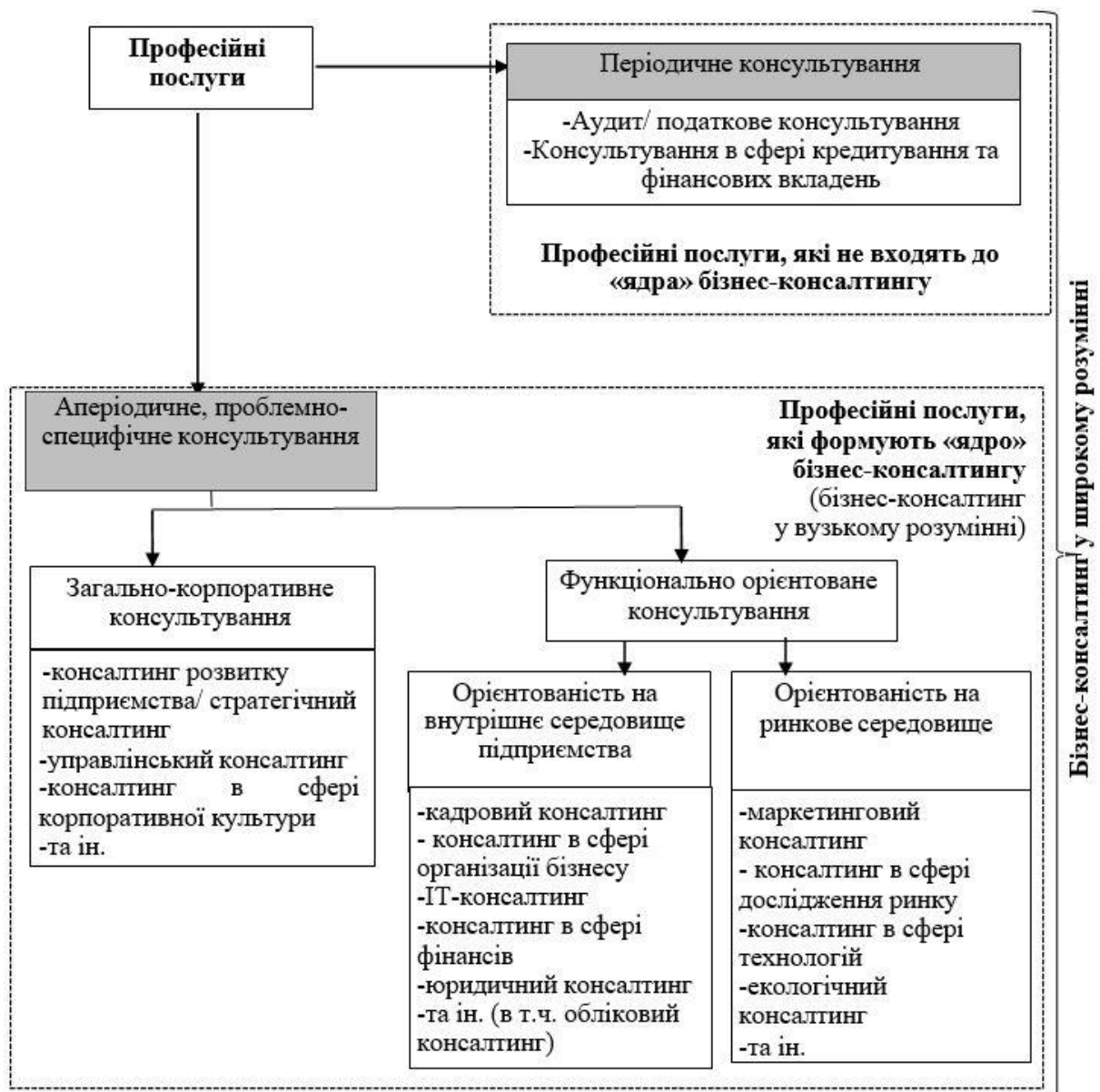


Рис. 2.2.3. Характеристика вузької та широкої інтерпретації бізнес-консалтингу [розроблено автором на основі джерела 13, с. 12]

Як видно з рисунку 2.2.3, до періодичного консультування відносяться як аудиторські послуги, так і послуги податкового консультування. При цьому послуги аудиту та податкового консультування німецькі автори не включають до «ядра» бізнес-консалтингу. В цілому, на нашу думку, з таким групуванням послуг аудиту та податкового консультування можна погодитися, оскільки лівова частка від загального обсягу реалізації аудиторських послуг та послуг податкового консультування надається з прив'язкою до періодичної фінансової та податкової звітності, але необхідно враховувати й те, що інколи як послуга аудиту, так і послуга

податкового консультування може бути індукована появою окремої проблеми (наприклад, перевірка фінансової звітності компанії внаслідок її виходу на міжнародну біржу, податкове консультування клієнта при виборі оптимальної з точки зору податкового навантаження системи оподаткування). В цьому випадку такі аперіодичні аудиторські послуги та послуги податкового консультування за логікою німецьких науковців мали б відноситися до «ядра» бізнес-консалтингу.

В цілому, на нашу думку, запропонований німецькими вченими підхід (з виключенням періодичних послуг із «ядра» бізнес-консалтингу) не є досконалим, оскільки в цьому випадку також і частина послуг облікового консалтингу мала б поряд із аудитом потрапляти у групу періодичних.

Аперіодичне (проблемно-специфічне) консультування німецькі вчені відносять до «ядра» бізнес-консалтингу (рисунок 2.2.3), виокремлюючи при цьому підгрупу консалтингових послуг із загально-корпоративного консультування (консультування на рівні топ-менеджменту, яке стосується підприємства в цілому), та підгрупу функціонально орієнтованих консалтингових послуг (консультування в рамках окремих функціональних сфер підприємства).

Вивчення та узагальнення наукових доробків німецьких фахівців в сфері консалтингу таких як М. Заттлер, Д. Ліпольд, К. Хафнер та інших дозволяє представити в розширеному форматі авторський підхід при порівнянні послуг аудиту та бізнес-консалтингу, який базується на основі застосування 9 порівняльних критеріїв (таблиця 2.2.2):

**Порівняльний аналіз консалтингової та аудиторської послуги
[розроблено автором на основі узагальнення німецькомовної
фахової літератури в сфері бізнес-консалтингу]**

Критерій порівняння послуг	Послуга аудиту	Послуга консалтингу
часова орієнтованість послуги	в цілому – на минуле (перевірка звітності минулих періодів)	на майбутнє (формулювання рекомендацій, імплементація яких в майбутньому допоможе вирішити проблему підприємства)
характер попиту на послугу з боку клієнтів	циклічний характер попиту (по мірі необхідності перевірки періодичної звітності)	аперіодичний характер попиту (по мірі виникнення проблем у клієнта)
ступінь стандартизованості послуги	в цілому – високий; послуга має репетитивний (повторюваний в часі) характер	в цілому – невисокий, оскільки послуга носить більше креативний характер і направлена на вирішення специфічних проблем клієнта
інтенсивність взаємодії між надавачем послуги та клієнтом	на стадії збору інформації – висока, на стадії формулювання висновку – низька	в цілому – висока інтенсивність на всіх етапах надання послуги
Невизначеність (складність прогнозування) результату від наданої послуги для клієнта	результат послуги внаслідок стандартизованості процесу надання є добре прогнозованим	результат послуги внаслідок специфічності та поганої структурованості вирішуваної проблеми є важко прогнозованим (особливо, при вирішенні стратегічних проблем)
інституційне регулювання надання послуги	законодавчо регульована професійна діяльність	законодавчо нерегульована професійна діяльність
складність виходу на ринок для нових надавачів послуги	значна, що обумовлено законодавчими вимогами до суб'єктів надання послуги аудиту (обов'язковість сертифікації аудиторів)	незначна (залежить від професійного рівня та репутації суб'єкта, який надає консалтингові послуги)
генеральний імператив як ключова ціль діяльності надавача послуги	підвищення якості інформації (об'єктивність, достовірність, точність, неупередженість, відповідність законодавчим вимогам), яка надається зацікавленим користувачам	підвищення ефективності управління підприємством, що проявляється в досягненні цілей підприємства (покращення ліквідності, прибутковості та нарощення економічного потенціалу)
характер відносин між надавачем та споживачем послуги	аудитор як незалежний від клієнта експерт, який надає об'єктивний висновок щодо системи інформаційного забезпечення, насамперед, зовнішніх користувачів	консультант як суб'єкт, який при формуванні рекомендацій ідентифікує себе із оперативними та стратегічними цілями діяльності підприємства, сформульованими менеджментом компанії

Як М. Заттлер, так і Д. Ліпольд пропонують розглядати аудиторські та консалтингові послуги на одному ієрархічному рівні як окремі підвиди професійних послуг, не включаючи аудит у сферу бізнес-консалтингу у її вузькій інтерпретації [12, с. 57; 2, с.8]. При цьому Д. Ліпольд в якості основного аргументу для виключення не тільки бізнес-функції аудиту, але і податкового консультування із «ядра» консалтингових послуг наводить їх ретроспективну орієнтованість [2, с.86].

Аналогічної позиції дотримується і Американська Комісія з цінних паперів і бірж (United States Securities and Exchange Commission (SEC)), яка в своєму офіційному релізі, що стосується Посилення вимог Комісії щодо незалежності аудитора, однозначно і чітко розмежує аудиторські та консалтингові послуги, відносячи останні до групи «неаудиторські послуги» (англ. Non-audit services) [14].

Доцільним, на нашу думку, є не тільки розмежування аудиторських та консалтингових послуг, не менш важливим є диференціювання самих консалтингових послуг відповідно до певної системи критеріїв. Базуючись на концепції Ф. Шульце-Боргеса, пропонується авторський підхід щодо позиціонування в самому «кубі послуг бізнес-консалтингу» окремих типів консалтингових послуг (рисунок 2.2.4).

Із «куба консалтингових послуг» (рисунок 2.2.4) в наглядній формі видно, що консалтингова послуга з розробки специфічної бізнес-стратегії під конкретного клієнта в порівнянні із консультаційною послугою підтримки клієнта при складанні поточної фінансової звітності характеризується необхідністю більш суттєвої інтеграції клієнта у технологічний процес надання консалтингової послуги, необхідністю застосування більш індивідуально орієнтованого і специфічного підходу до вирішення складних і комплексних стратегічних проблем, а результат (економічний ефект) імплементації рекомендацій консультанта в практику діяльності підприємства спрогнозувати майже неможливо.

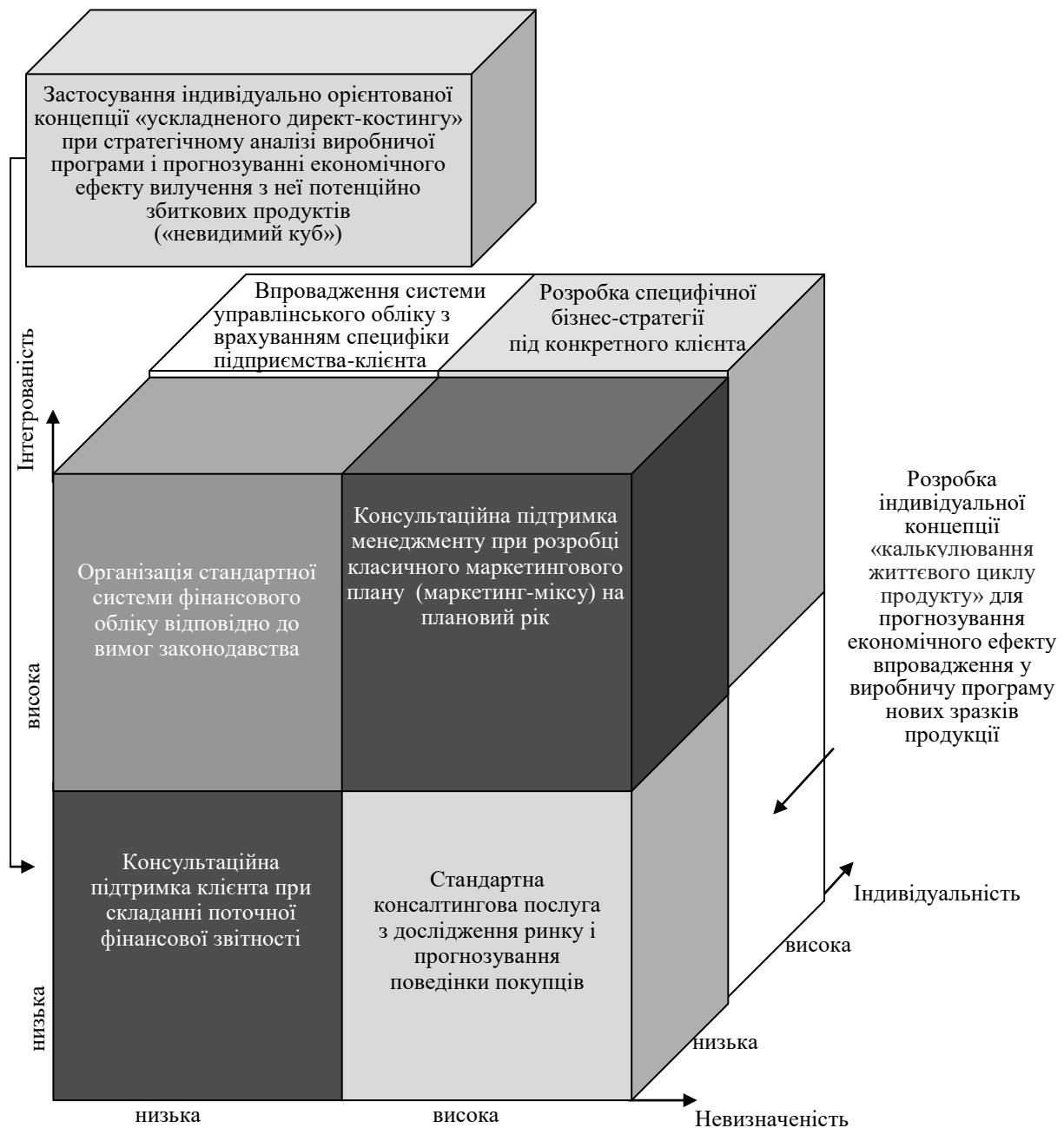


Рис. 2.2.4. Полікритеріальне позиціонування окремих консультаційних послуг в загальній структурі послуг бізнес-консалтингу [авторська розробка]

Необхідно зазначити, що технологія виробництва (продукування) професійних послуг суттєво відрізняється від технологічних процесів первинного та вторинного сектору економіки. Для описання господарського процесу підприємств первинного та вторинного сектору у економічній літературі досить часто використовується концепція «вартісного ланцюжка» за М. Портером (рис. 2.2.5):



Рис. 2.2.5. Концепція «вартісного ланцюжка» за М. Портером [з незначними змінами розроблено автором на основі джерела 15]

Як бачимо з рисунку 2.2.5, для технологічних процесів первинного і вторинного секторів економіки характерною є певна послідовність виконання таких первинних функцій (видів діяльності) як вхідна логістика, виробничі (технологічні) операції, вихідна логістика, маркетингова і збутова діяльність та обслуговування покупців з однієї сторони, а також наявність допоміжних функцій у вигляді інфраструктури (загальний менеджмент, планування, фінансовий менеджмент, облік та ін.), управління людськими ресурсами, розвитку технологій та постачання з іншої сторони.

Класичний вартісний ланцюжок являє собою дескриптивну модель, яка не в повній мірі дозволяє описати бізнес-процеси в сфері надання професійних послуг, оскільки первинним призначенням зазначеної концепції було описання і аналіз бізнес-процесів сфери матеріального виробництва. Для сфери надання професійних послуг, де основним продуктом діяльності і об'єктом ринкових транзакцій є знання, більш адекватним інструментом аналізу бізнес-процесів виступає концепція «магазинів вартості» (англ. «Value Shop»), теоретично обґрунтована представниками норвезької школи менеджменту С.Б. Стабеллем (*Stabell, С.В.*) та Ф'ельстадом Е.Д. (*Fjeldstad, Ø.D.*) (рисунок 2.2.6):

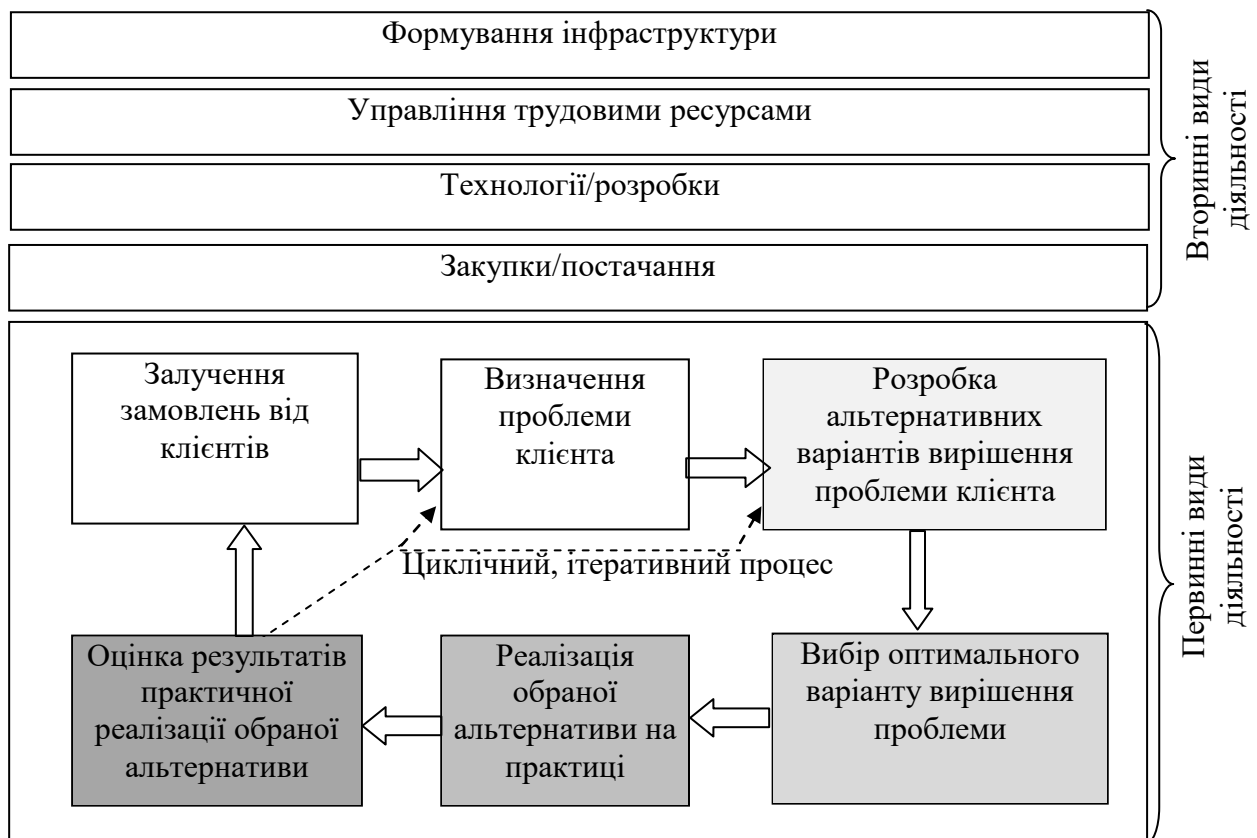


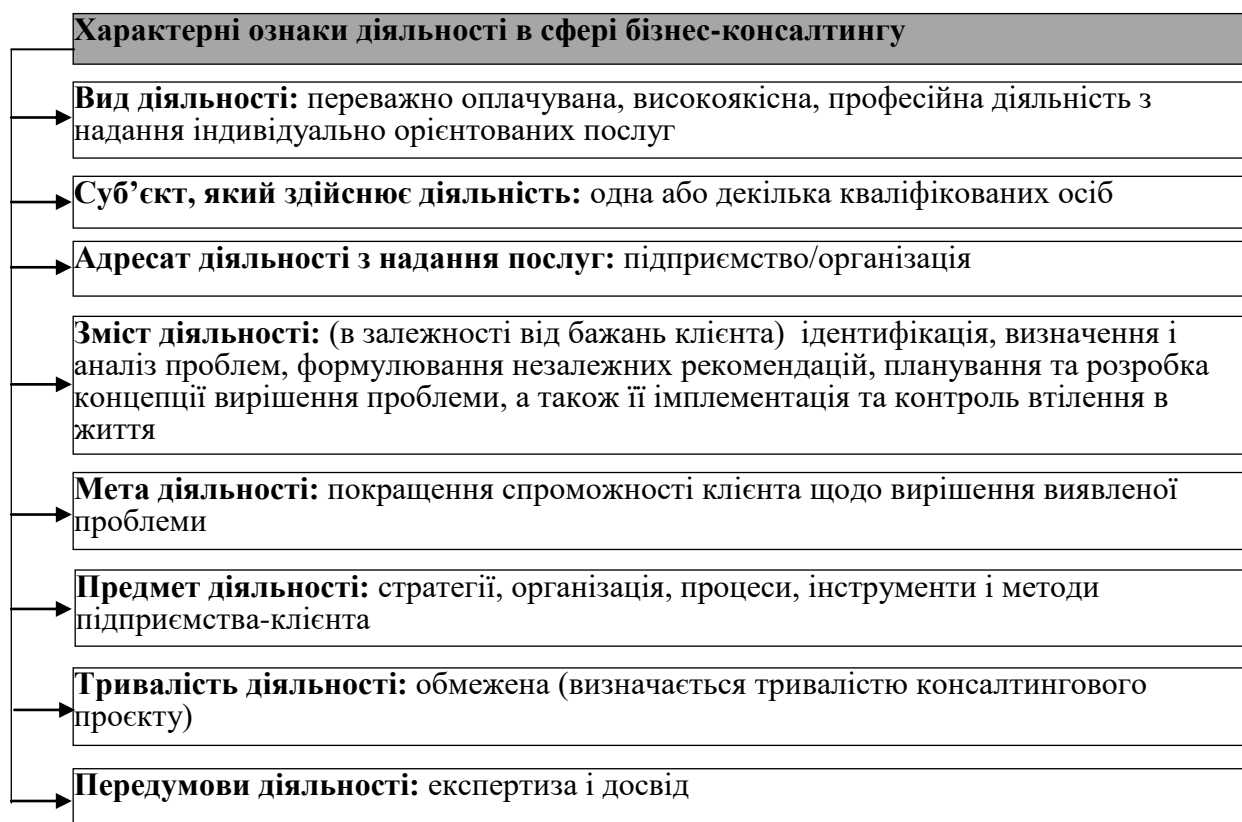
Рис. 2.2.6. Концепція «магазину вартості» як інструмент структурування бізнес-процесів компаній з надання професійних послуг [розроблено і удосконалено автором на основі джерела 16, с. 6]

Як бачимо з рисунку 2.2.6, на відміну від концепції «вартісного ланцюжка» в концепції «магазину вартості» первинні функції (види діяльності) виконуються не послідовно, а циклічно та ітеративно. Ці функції направлені на вирішення проблем клієнта. Ітеративність основного процесу, тобто – процесу вирішення проблем клієнта, є іманентною ознакою для сфери надання професійних послуг, оскільки процес вирішення проблем клієнта, зазвичай, вимагає проходження декількох ітерацій (циклів): на стадії оцінки практичної реалізації концепції вирішення проблеми може виявитися необхідним нове формулювання проблеми, або ж удосконалення самої концепції вирішення проблеми.

Структурування бізнес-процесів в рамках концепції «магазину вартості» дозволяє більш чітко описати таку іманентну ознаку сфери надання професійних послуг як «інтегрованість»: з рисунку 2.2.6 наглядно видно, що глибина інтеграції клієнта в процес виробництва професійної послуги може стосуватися, наприклад, тільки стадії

формулювання проблеми, а бо ж може включати також і стадії розробки альтернативних варіантів вирішення проблеми, вибору оптимального варіанту, імплементації обраної альтернативи в практику діяльності та оцінки результатів від практичної реалізації обраної альтернативи.

Отже, для бізнес-консалтингу з однієї сторони є притаманними всі ознаки, які характеризують сферу надання професійних послуг в цілому, а з іншої сторони консалтингова діяльність характеризується низкою специфічних ознак, які дозволяють її виокремити поміж іншими видами професійної діяльності. При цьому емпіричний феномен бізнес-консалтингу є настільки багатограним, що, майже, унеможлиблює формулювання якого-небудь універсального визначення, яке б могло всеохоплююче описати всю багатоаспектність його прояву на практиці. Але, не зважаючи на це, можна навести низку іманентних ознак, за допомогою яких можна виразити сутність бізнес-консалтингу. Д. Ліппольд в своїй монографії наводить такий перелік специфічних ознак діяльності в сфері бізнес-консалтингу (рисунок 2.2.7):



**Рис. 2.2.7. Характерні ознаки бізнес-консалтингу
[сформовано автором на основі джерела 2, с. 6]**

Як бачимо з рисунку 2.2.7, Д. Ліппольд відносить до обов'язкових ознак бізнес-консалтингу тільки аперіодичну проектну діяльність, направлену на вирішення конкретних проблем клієнта. На нашу думку, таке обмеження є недоцільним, оскільки в цьому випадку із сфери бізнес-консалтингу виключається значний обсяг послуг, наприклад, податкового консультування при наданні порад щодо складання поточної податкової звітності та податкових декларацій громадян.

Альтернативний перелік іманентних ознак бізнес-консалтингу в своїй дисертації наводить Т.-В. Геркінг (Т.-V. Herking) [17, с. 39]:

- для феномену бізнес-консалтингу характерним є наявність сторони пропозиції у вигляді консультанта та сторони попиту у вигляді клієнта;

- наявність певної проблеми у клієнта (як розриву між бажаним та фактичним станом), яка є приводом до замовлення консалтингової послуги;

- легітимність діяльності консультанта внаслідок визнання його компетентності зі сторони клієнта (обумовлюється, насамперед, типовою для сфери консалтингу ситуацією асиметрії в розподілі знань між стороною консультанта та клієнта);

- феномен бізнес-консалтингу характеризується ознакою професійної діяльності, коли консультування є основним видом послуг, які системно надаються бізнес-консультантом (консалтинговою компанією) своїм клієнтам;

- наявність взаємодії між консультантом та клієнтом в процесі вирішення конкретної проблеми підприємства-клієнта (бізнес-консалтинг як інтерактивний процес);

- розробка і оцінка альтернативних варіантів вирішення проблеми та формулювання відповідних рекомендацій для клієнта (як технологія бізнес-консалтингу).

До спірних ознак бізнес-консалтингу, які зустрічаються у фаховій літературі, відноситься зокрема ознака «незалежності». Так, Федеральна спілка бізнес-консультантів Німеччини (BDU) в своїй дефініції вживає таку ознаку бізнес-консалтингу як «зовнішній і незалежний аналіз» (таблиця 2.2.1). За цією логікою, до сфери бізнес-консалтингу включаються тільки зовнішні (по відношенню до клієнта) фізичні або юридичні особи, які не знаходяться у трудових відносинах із

підприємством-клієнтом і надають йому консалтингові послуги. Але практика консалтингової діяльності характеризується також і таким масовим феноменом як внутрішній консалтинг, коли організаційний підрозділ підприємства (служба бізнес-консалтингу) надає консалтингові послуги іншим підрозділам (клієнтам). На нашу думку, у випадку внутрішнього консалтингу доцільно говорити про незалежність консультанта від клієнта не в юридичному, а в організаційному аспекті: внутрішній консалтинг, який в рамках підприємства надає консультаційні послуги іншим структурним підрозділам, може бути цілком незалежним від них в організаційному плані і таким чином відповідати наведеним вище іманентним ознакам бізнес-консалтингу.

У визначеннях бізнес-консалтингу, наведених в таблиці 2.2.1, така ознака як «наявність проблеми у клієнта» не конкретизується, а виражається в абстрактній формі. Для класифікації вирішуваних бізнес-консультантами проблем доцільно, на нашу думку, застосувати функціональний підхід до структурування системи управління підприємством (рисунок 2.2.8).

Як видно з рисунку 2.2.8, консалтингові послуги направлені на систему управління підприємства, яка складається із різних функціонально орієнтованих компонент: стратегічного менеджменту, так званих наскрізних функцій в системі управління (нім. *Querschnittsfunktionen im Führungsbereich*) та базових функцій в системі управління (менеджмент в сфері постачання, виробництва та збуту/маркетингу). В кожній із функціональних сфер в системі управління виникають специфічні проблеми, на вирішення яких направлена консалтингова діяльність. У відповідності із функціональним структуруванням системи управління може бути симетрично (дзеркально) структурована і сфера бізнес-консалтингу: стратегічний менеджмент – стратегічний бізнес-консалтинг, інноваційний менеджмент – інноваційний бізнес-консалтинг, облік – обліковий консалтинг і т.п.

Релевантна для даного дослідження сфера фінансового, податкового та управлінського обліку відноситься до так званих «наскрізних бізнес-функцій» в системі управління (керуючій системі). На відміну від базових функцій в системі управління, які охоплюють тільки окрему фазу операційного циклу (постачання, виробництво або

збут/маркетинг), наскрізні функції в системі управління пронизують всі фази операційного циклу (зокрема, функція обліку пронизує всі фази операційного циклу «постачання – виробництво – збут»).

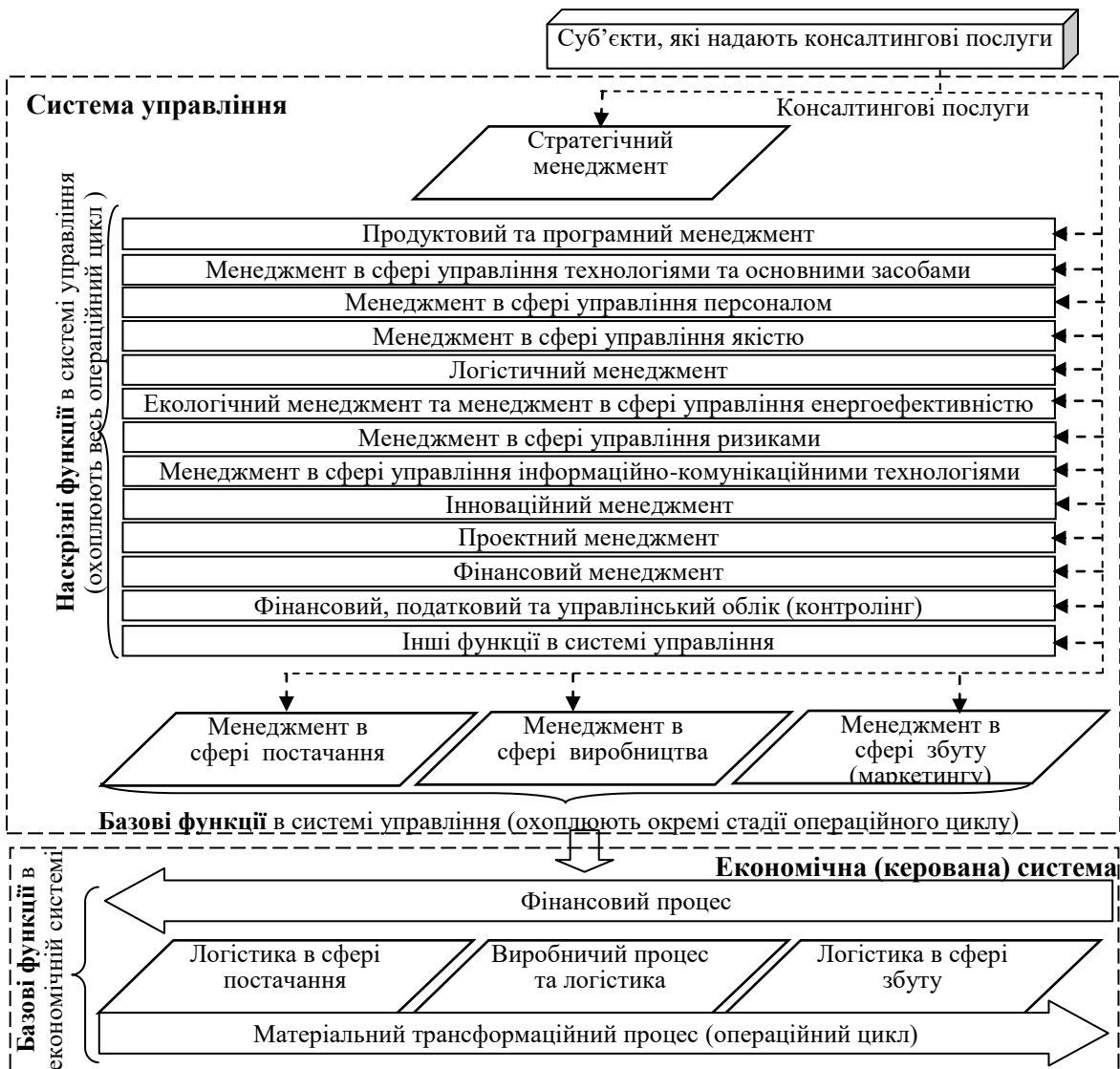


Рис. 2.2.8. Характеристика видів консалтингу у відповідності із структуруванням функціональних сфер в системі управління (як споживачів консультаційних послуг) [авторська розробка]

Адаптація загальної теорії консультування для сфери обліку, на нашу думку, є неможливою без окреслення кола специфічних та унікальних проблем, на вирішення яких направлена функція облікового бізнес-консалтингу. При цьому теорія облікового консалтингу як і будь-яка теорія повинна виконувати такі три базові функції як описання (дескрипція), пояснення та формулювання рекомендацій для прийняття рішень, а в якості об'єкту дослідження теорії облікового консалтингу слугує такий емпіричний феномен як діяльність бізнес-консультантів в

сфері обліку. Тому для цілей даного дослідження доцільно, на нашу думку, послідовно застосувати спочатку дедуктивний, а після цього індуктивний підхід до формулювання завдань бізнес-консалтингу. При цьому індуктивний підхід передбачає аналіз тих завдань бізнес-консультантів, які висвітлюються професійними спілками бізнес-консультантів у так званих «Профілях професії бізнес-консультанта» або, у випадку державного регулювання консалтингової діяльності, у відповідних нормативних актах. Алгоритм авторського дослідження теорії облікового консалтингу в схематичному форматі представлено на рисунку 2.2.9:

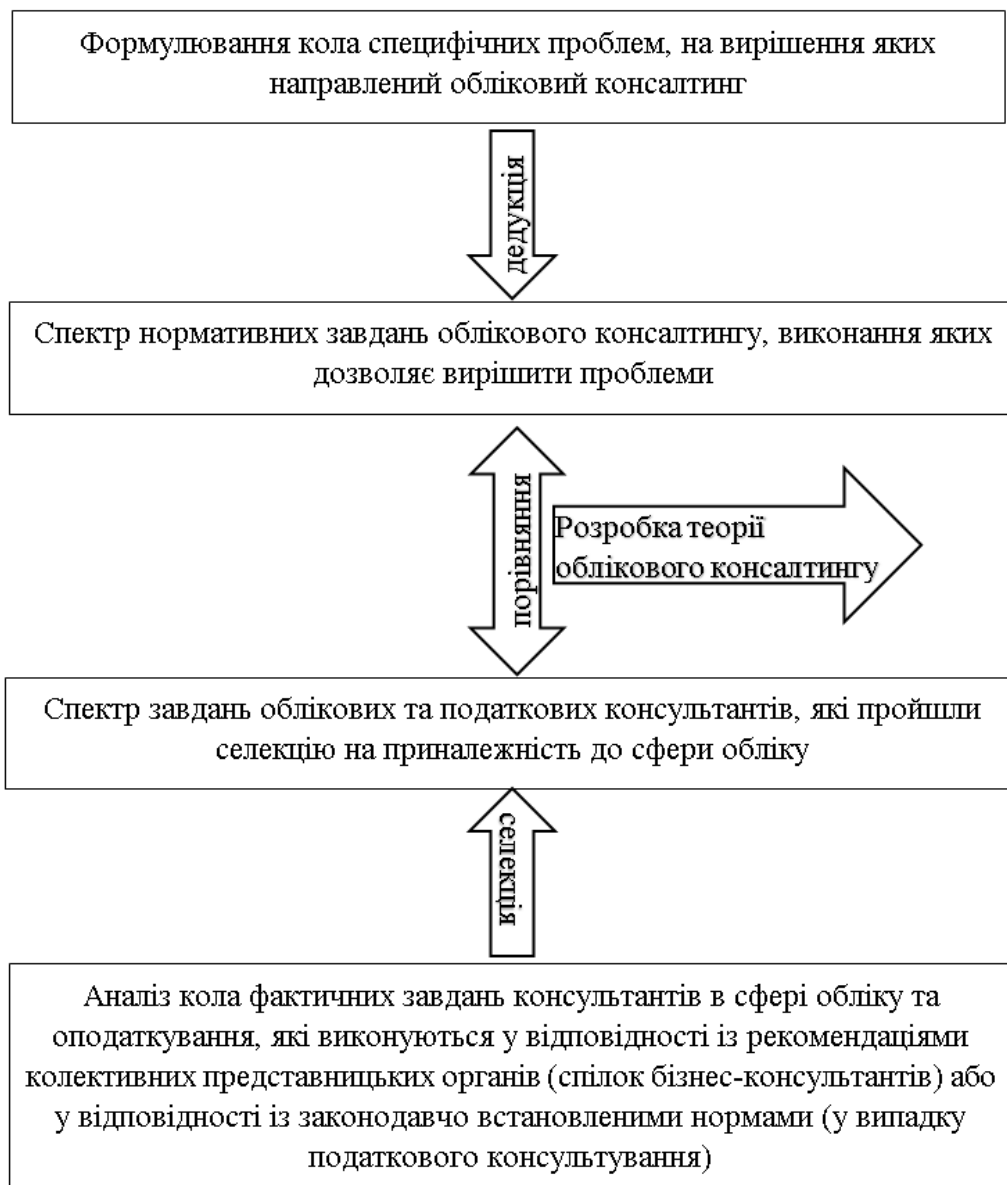


Рис. 2.2.9. Алгоритм дослідження і подальшого розвитку теорії облікового консалтингу [авторська розробка]

Перш ніж дослідити коло специфічних проблем облікової системи підприємства, на вирішення яких спрямовується діяльність бізнес-консультантів, доцільно, на нашу думку, проаналізувати її структуру.

На рисунку 2.2.10 представлено авторський підхід до структуризації облікової системи підприємства.

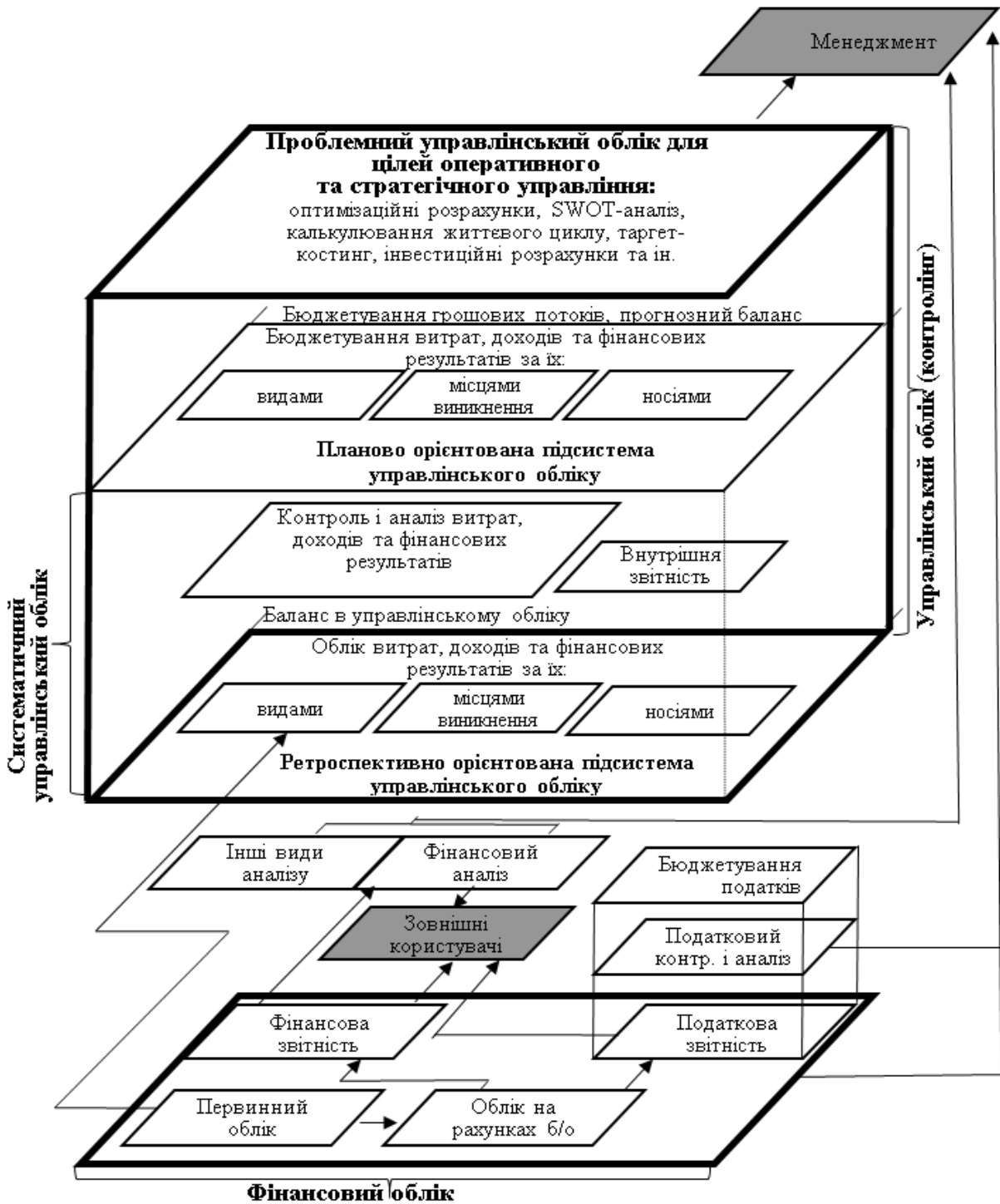


Рис. 2.2.10. Структурна характеристика облікової системи підприємства [авторська розробка]

У вітчизняній фаховій літературі облікова система підприємства традиційно інтерпретується в ретроспективно орієнтованому розумінні як система бухгалтерського обліку (згідно визначення Закону про бухгалтерський облік). При цьому вона поділяється на дві складові: фінансовий та управлінський облік. А функція аналізу розглядається сепаратно. Натомість такий підхід не є характерним для західної облікової науки. Зокрема в німецькомовних країнах структурування облікової системи підприємства виглядає так:

- фінансовий облік, управлінський облік витрат, доходів та фінансових результатів (нім. Buchhaltung, Istkostenrechnung);
- (контрольно-)аналітичні розрахунки (нім. Betriebsstatistik und Vergleichsrechnung);
- планово орієнтовані розрахунки/бюджетування (нім. Planungsrechnung або Budgetierung) [18].

Таке структурування облікової системи в німецькомовних країнах виходить із наступної логіки: ретроспективно орієнтований модуль облікової системи (фінансовий облік та управлінський облік витрат) генерує інформацію фактичного характеру, планово орієнтований модуль облікової системи генерує інформацію планового (прогностичного) характеру, а модуль контрольно-аналітичних розрахунків обробляє інформацію, отриману із ретроспективно- та планово орієнтованого модулів, видаючи на виході інформацію про відхилення (хоча аналітичні розрахунки можуть застосовуватися окремо по відношенню як до фактичних облікових даних, так і щодо даних планового характеру).

Отже, як видно з рисунку 2.2.10, згідно авторського підходу облікова система підприємства інтерпретується в широкому контексті з включенням до її складу поряд із обліковою функцією також функцій аналізу, контролю та бюджетування. При цьому облікова система поділяється на підсистему фінансового та управлінського обліку, що обумовлено дивергентними інформаційними потребами зовнішніх та внутрішніх користувачів (рисунок 2.2.11):

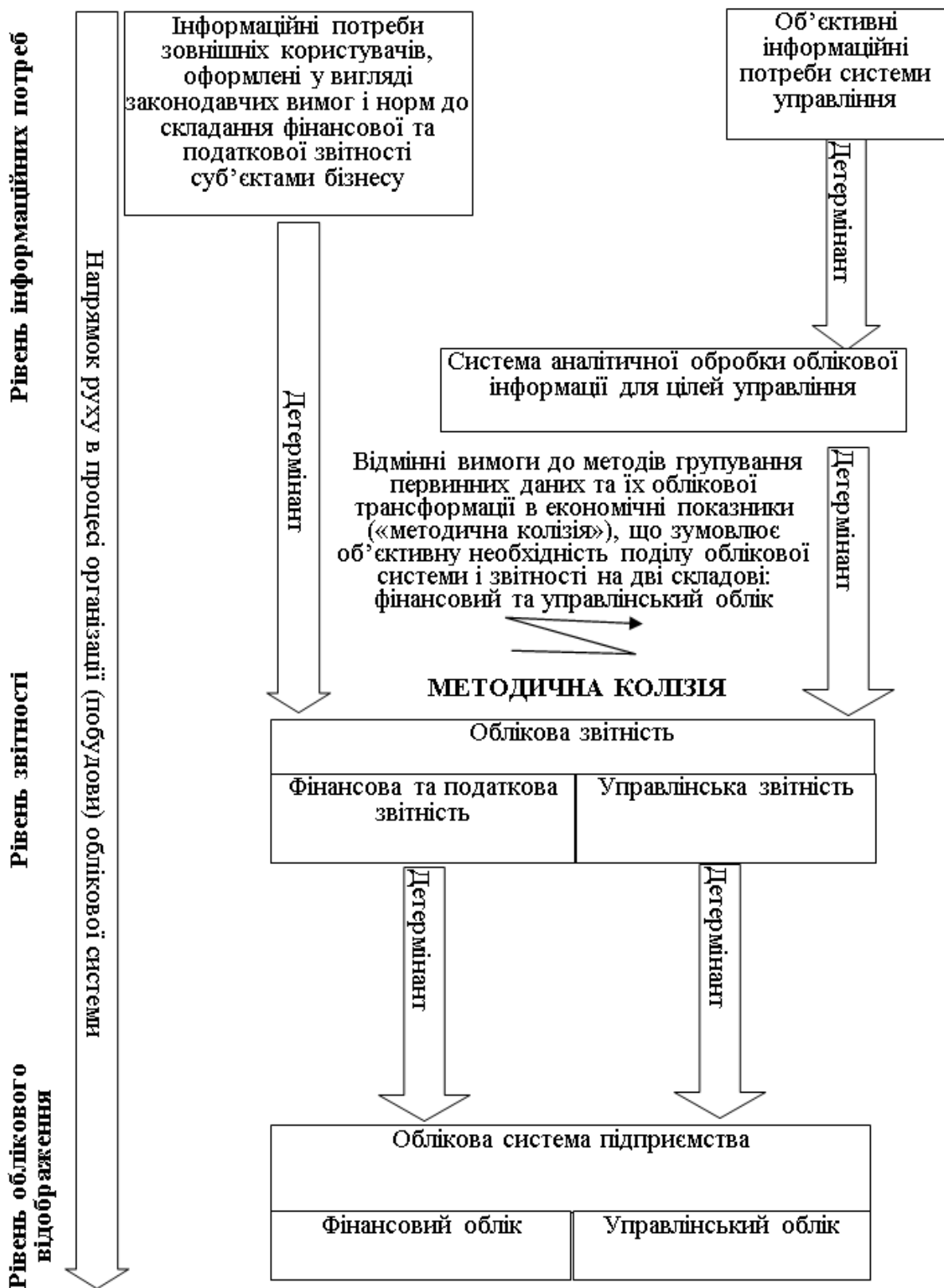


Рис. 2.2.11. Дивергентні інформаційні потреби зовнішніх та внутрішніх користувачів як фактор дуалістичності системи обліку [авторська розробка]

Поділ облікової системи на підсистему фінансового та управлінського обліку є для даного дослідження важливим, оскільки таке структурування облікової системи зумовлює поділ і спеціалізацію функції облікового консалтингу.

Основна мета консалтингової діяльності полягає у вирішенні проблем клієнта. Оскільки призначенням облікової системи є генерування інформації для зовнішніх та внутрішніх користувачів, то консалтингова діяльність в сфері обліку орієнтується саме на проблеми, які стосуються інформаційного трансформаційного процесу, що відбувається в обліковій системі. Будь-який із елементів облікової системи (рисунок 2.2.10) виступає в якості потенційного об'єкту впливу з боку консалтингової функції. При цьому консалтингова функція застосовується як на стадії імплементації облікового елементу в практику облікової діяльності на підприємстві, так і на стадії його експлуатації. Так, наприклад, в сфері інформаційного забезпечення зовнішніх користувачів бізнес-консультант може залучатися на підприємство для вирішення проблеми імплементації або реорганізації системи фінансового обліку (розробка облікової політики, робочого плану рахунків з аналітичними позиціями, системи документообігу та ін.), а може бути залучений і на стадії експлуатації облікової системи при вирішенні проблем, які виникають у клієнта, наприклад, при складанні поточної фінансової або податкової звітності. Аналогічно цьому, в сфері інформаційного забезпечення внутрішніх користувачів бізнес-консультант може залучатися на підприємство для вирішення проблеми імплементації або реорганізації системи управлінського обліку (наприклад, впровадження системи ускладненого «директ-костингу»), а може бути залучений і на стадії експлуатації такої системи при вирішенні управлінських проблем менеджменту (наприклад, при стратегічному аналізі прибутковості продуктів на основі інформації ускладненого «директ-костингу»).

В цілому, генеральна проблема облікового бізнес-консалтингу по відношенню до підсистеми фінансового та управлінського обліку може бути сформульована в наступному вигляді (рисунок 2.2.12):

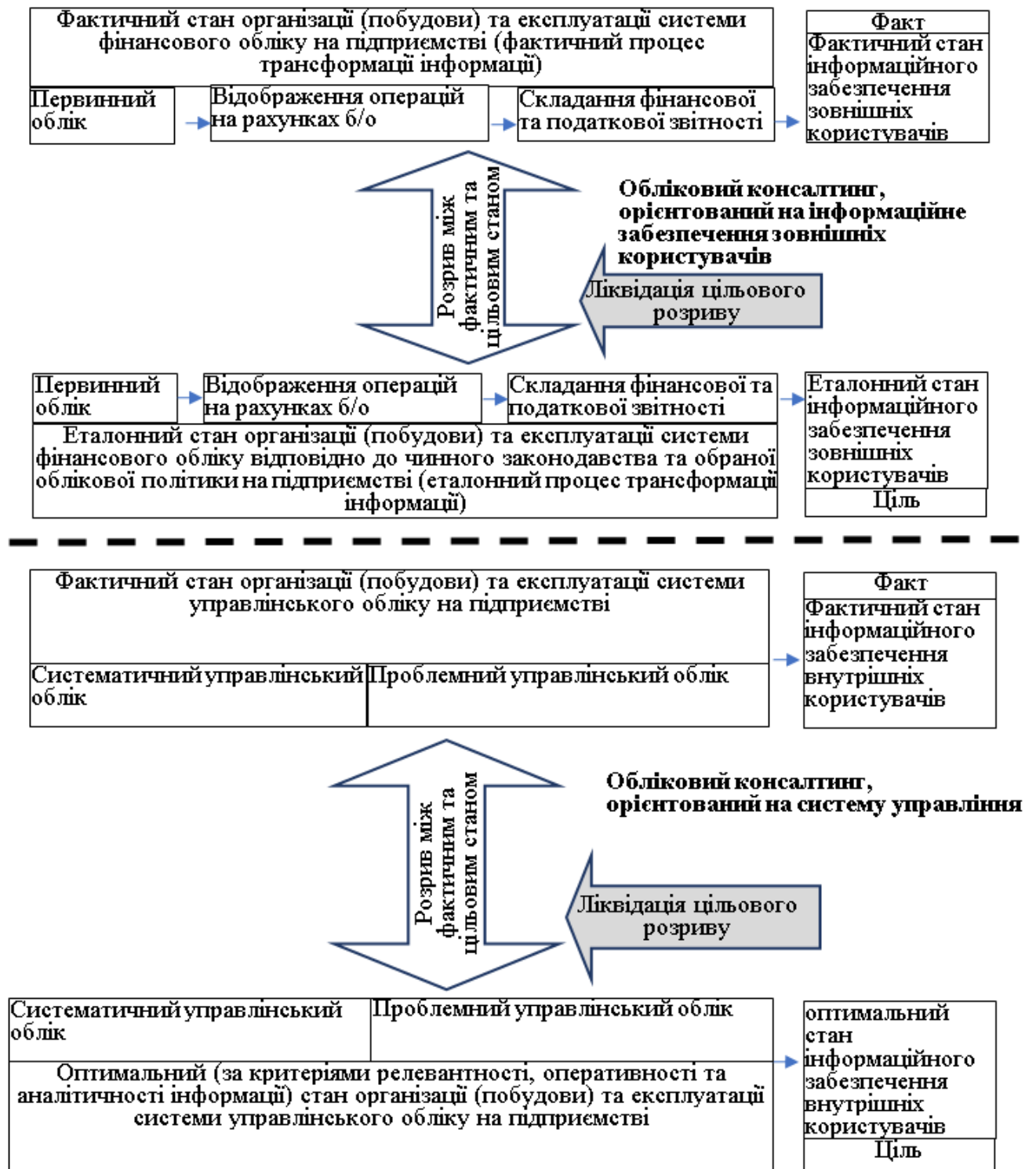


Рис. 2.2.12. Характеристика генеральної проблеми, яка вирішується в сфері облікового консалтингу [авторська розробка]

З рисунку 2.2.12 в наглядній формі видно, що у відповідності з поділом облікової системи на 2 складові (управлінський та фінансовий облік) відповідний поділ необхідний і для системи облікового консалтингу:

- обліковий консалтинг, орієнтований на систему фінансового обліку, в якості генеральної проблеми має «ліквідацію розриву» між фактичним та еталонним станом інформаційного забезпечення зовнішніх користувачів підприємства;

- обліковий консалтинг, орієнтований на систему управлінського обліку, в якості генеральної проблеми має «ліквідацію розриву» між фактичним та оптимальним станом інформаційного забезпечення внутрішніх користувачів підприємства.

У фінансовому обліку еталонний стан виражає повну відповідність системи фінансового обліку конкретного підприємства принципам та нормам, закладеним в законодавстві: результуюча інформація (інформація зовнішньої звітності підприємства) в системі фінансового обліку повинна відповідати законодавчо встановленим принципам точності, об'єктивності, неупередженості, вірогідності та ін.

Натомість в управлінському обліку оптимальний стан не має верхньої межі у вигляді якого-небудь еталону: результуюча інформація в системі управлінського обліку повинна відповідати, насамперед, принципам релевантності та оперативності. Оскільки на відміну від системи фінансового обліку управлінський облік виконує для менеджменту інструментальну функцію (обліково-аналітична інформація є «інформаційним ресурсом» на всіх стадіях управлінського циклу), то основна проблема облікового консалтингу полягає, по суті, у підвищенні якості інформаційно-аналітичного забезпечення менеджменту, що, в підсумку, дозволяє підвищити ефективність самої системи управління.

Сформульовані вище генеральні проблеми для сфери облікового консалтингу дозволяють сформулювати генеральне завдання (функціональну направленість) бізнес-консалтингу по відношенню до системи фінансового та управлінського обліку (рисунок 2.2.13):

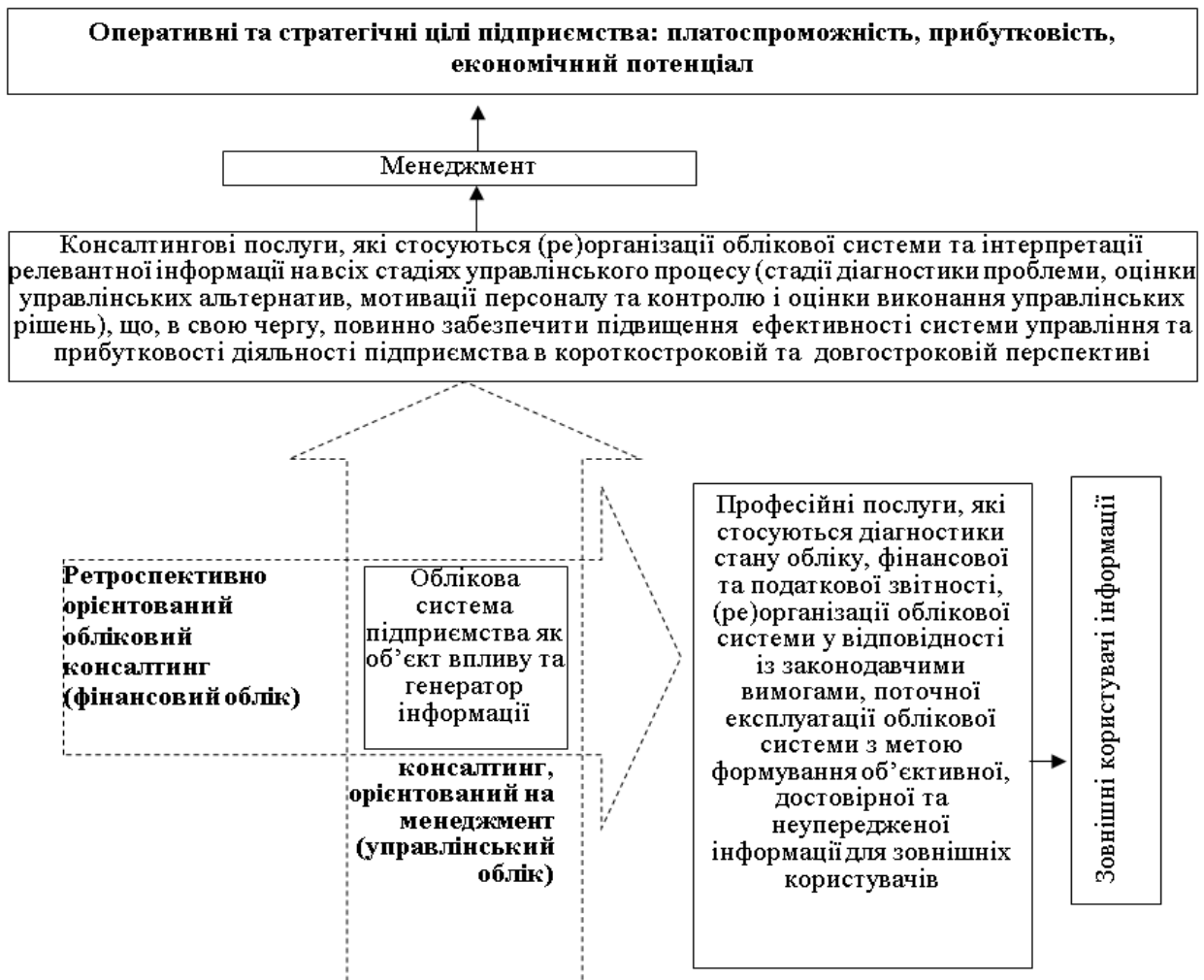


Рис. 2.2.13. Генеральна направленість функції облікового консалтингу [авторська розробка]

На рисунку 2.2.13 облікова система свідомо зображена в інтегрованому вигляді без поділу на фінансовий та управлінський облік, оскільки значна частина елементів системи фінансового обліку може використовуватися для цілей внутрішнього управління (наприклад, Баланс, Звіт про рух грошових коштів, податкова звітність та ін.). Тому можна говорити про єдиний об'єкт впливу для облікового консалтингу, але направленість цього впливу для обох підвидів облікового консалтингу буде різною

З рисунку 2.2.13 неважко помітити часткову подібність функції ретроспективно орієнтованого облікового консалтингу та функції аудиту: діагностика стану обліку, фінансової та податкової звітності, формулювання рекомендацій щодо (ре)організації облікової системи у відповідності із законодавчими вимогами є притаманною також і

аудиту. Але мотиви обох функцій різні, що наглядно продемонстровано на рисунку 2.2.14:



Рис. 2.2.14. Характеристика ролі облікового консалтингу та аудиту по відношенню до облікової системи підприємства [авторська розробка]

З рисунку 2.2.14 чітко видно, що аудитор по відношенню до облікової системи підприємства виступає в ролі агента зовнішніх користувачів інформації (держави, акціонерів, фінансових установ та ін.). Виникнення функції аудиту тісно пов'язане з історичним етапом розвитку капіталізму, коли відбулося інституційне роз'єднання функцій «володіння активами» та «управління активами». При цьому діяльність найманого менеджменту оцінювалася стороною власників капіталу (акціонерів) на основі даних фінансової звітності, хоча процес формування такої звітності був непідконтрольний для акціонерів і така звітність, відповідно, мала значний ризик маніпулятивного впливу з боку менеджменту (підконтрольної йому облікової служби). В цих умовах втручання держави в економічний процес в якості арбітра через впровадження загальнообов'язкових правил (принципів) організації, ведення обліку та складання фінансової звітності сформувало певний «обліковий еталон», якому мала б відповідати система фінансового обліку та звітності будь-якого підприємства. Функція аудиту в цій ситуації полягає у зменшенні рівня так званої «інформаційної асиметрії» між менеджментом та зовнішніми користувачами облікової інформації, тобто стану різної інформованості зовнішніх та внутрішніх користувачів внаслідок відсутності у зовнішніх користувачів доступу до об'єктивної внутрішньої інформації щодо економічної ефективності діяльності підприємства та можливості прямого контролю процесу організації обліку, його ведення і складання фінансової звітності.

На відміну від аудитора бізнес-консультант в сфері фінансового обліку виступає в ролі агента менеджменту підприємства, головним завданням якого є вирішення проблем організації обліку, поточного ведення обліку та складання звітності у відповідності із вимогами законодавства.

Якщо інформаційні процеси в обліковій системі розглядати як двох фазну модель «генерування стандартизованої інформації – аналітична обробка інформації», то функції облікового консалтингу при цьому можуть бути зображені так (рисунок 2.2.15):



Рис. 2.2.15. Характеристика облікової та аналітичної стадії обробки інформації як сфер застосування функції облікового консалтингу [авторська розробка]

Як видно з рисунка 15, на кожній із стадій інформаційного трансформаційного процесу в обліковій системі підприємства обліковий консалтинг виконує певну сукупність завдань за алгоритмом «діагностика проблеми – формулювання рекомендацій щодо вирішення проблеми – імплементація рекомендацій». При потребі консультанти можуть також виконувати функцію коучингу для своїх клієнтів.

Після теоретичного аналізу функцій (сукупності завдань) облікового консалтингу звернемося до аналізу тих функцій (завдань), які облікові консультанти виконують на практиці відповідно до рекомендацій представницьких органів в сфері бізнес-консалтингу (спілок консультантів).

Оскільки на пострадянському просторі інститут представництва бізнес-консультантів ще не набув достатнього поширення, то для цього звернемося до досвіду німецькомовних країн. Так австрійська спілка

бізнес-консультантів в профілі професії «бізнес-консультанта» для сфери обліку наводить такий перелік консалтингових послуг:

Таблиця 2.2.3

Перелік облікових послуг, які надаються бізнес-консультантами згідно даних «Фахової спілки з бізнес-консалтингу, бухгалтерського обліку та інформаційних технологій» при федеральній економічній палаті Австрії [розроблено автором на основі узагальнення інформації з німецькомовних літературних джерел (насамперед, джерела 9)]

Сфери	Перелік облікових послуг (функцій), які надаються бізнес-консультантами	Аутсорсингова послуга (АП); консультаційна послуга (КП)
Фінансовий облік, фінансова звітність та фінансовий аналіз	<ul style="list-style-type: none"> - (ре)організація системи фінансового обліку підприємства відповідно до національних Стандартів бухгалтерського обліку (нім. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung); - поточне ведення фінансового обліку відповідно до національних Стандартів бухгалтерського обліку; - складання звітності у фінансовому обліку (окрім податкової звітності); - аналіз фінансової звітності; - управління ліквідністю та дебіторською заборгованістю; 	<p>АП/КП</p> <p>АП/КП</p> <p>АП/КП</p> <p>АП/КП</p> <p>АП/КП</p>
Управлінський облік витрат (доходів та результатів), контролінг та управлінський аналіз	<ul style="list-style-type: none"> - стратегічний та оперативний контролінг (впровадження/ реорганізація та/або застосування); - (ре)організація системи управлінського обліку витрат, доходів та результатів; - поточне ведення управлінського обліку витрат, доходів та результатів основної діяльності, калькулювання собівартості для цілей управління; - бюджетування та інвестиційні розрахунки; - складання Звіту про результати основної діяльності в управлінському обліку; - аналіз управлінської звітності 	<p>АП/КП</p> <p>АП/КП</p> <p>АП/КП</p> <p>АП/КП</p> <p>АП/КП</p> <p>АП/КП</p>

Як бачимо з даних таблиці 2.2.3, перелік рекомендованих послуг (виконуваних функцій/завдань) бізнес-консультантів в сфері обліку тісно корелює із тим переліком завдань, який теоретично, на основі дедуктивного підходу, був сформульований в даному дослідженні вище. Чітко прослідковується дуальність функцій облікового консалтингу відповідно до структурування облікової системи підприємства на фінансову та управлінську складову. Необхідно також зауважити на те, що кожна з наведених в таблиці 2.2.3 функцій облікового консалтингу може мати характер аутсорсингової та консалтингової послуги. Якщо

консалтингова компанія (консультант) повністю заміщає діяльність облікової служби підприємства (аутсорсинг облікових послуг), то така послуга нами ідентифікується не як консалтингова (КП), а як аутсорсингова послуга (АП). Якщо ж консалтингова компанія (консультант) надає допомогу (консультує) при вирішенні проблем з організації, поточного ведення обліку, складання звітності, аналізу та ін., то така послуга ідентифікується як консалтингова, оскільки тільки в другому випадку вона відповідає теоретичному визначенню бізнес-консалтингу.

Не важко помітити, що в таблиці 3 відсутній перелік консалтингових послуг, які стосуються податкового обліку та податкової звітності: в німецькомовних країнах бізнес-консультантам на законодавчому рівні заборонено реалізовувати консалтингові проекти або надавати консалтингові послуги, які стосуються податкових аспектів в сфері обліку [19]. Такі послуги згідно законодавства можуть надавати тільки так звані «податкові радники» (нім. Steuerberater). Бізнес-консультанти в сфері обліку мають право торкатися податкових питань в процесі інформаційно-аналітичного забезпечення управління, якщо податковий аспект є тільки одним із елементів консалтингової послуги (наприклад, при впровадженні системи бюджетування, складовим елементом якої є бюджетування податків, або аналізі витрат, складовим елементом яких є податки і збори, і т.п.).

Такий дуалізм в інституційній сфері облікового консультування (наявність окремих інститутів – «облікового бізнес-консультування» та «податкової дорадчої діяльності») обумовлений фактом складності податкового законодавства німецькомовних країн, що вимагає виокремлення професійної групи податкових радників та їх відповідну комплексну і складну освітню підготовку. При цьому у ФРН процес сертифікації податкових радників за рівнем складності не поступається сертифікації аудиторів.

В таблиці 2.2.4 наводиться перелік послуг (функцій), які законодавчо закріплені за податковими радниками згідно законодавства ФРН:

Перелік послуг (функцій), які законодавчо закріплені за податковими радниками згідно законодавства ФРН [розроблено автором на основі узагальнення інформації з німецькомовних літературних джерел, зокрема, джерела 19]

Сфери	Перелік послуг (функцій), які законодавчо закріплені за податковими радниками згідно законодавства ФРН (нім. Vorbehaltspflichten)	Аутсорсингова послуга (АП); консультаційна послуга (КП)
Сфера загального консультування та оптимізації оподаткування	- інформування щодо податкового законодавства (наприклад, щодо міжнародного податкового законодавства, угод про подвійне оподаткування, трансфертних цін та ін.);	КП
	- консультування клієнтів в питаннях відкриття/закриття бізнесу (правовий аспект);	КП
	- консультування клієнтів в питаннях отримання бізнес-активів у спадщину та їх збереження;	КП
	- консультування клієнтів в питаннях митного законодавства та законодавства з захисту прав споживачів;	КП
	- консультування в питаннях податкового планування та оптимізації податкового навантаження;	КП
	- консультування суб'єктів бізнесу та громадян в питаннях організації правових відносин з точки зору оподаткування;	КП
	- консультування щодо податкових аспектів при виборі або зміні організаційно-правової форми бізнесу;	КП
	- консультування в питаннях отримання субвенцій та фінансування.	КП
Облік	Фінансовий облік - (ре)організація фінансового обліку, включаючи формування робочого плану рахунків; - ведення фінансового обліку, включаючи відображення інформації із первинних документів на рахунках бухгалтерського обліку.	АП/КП
		АП/КП
Складання фінансової звітності	- складання Звіту про прибуток на основі касового методу (дозволено для певних груп СПД);	АП/КП
	- складання Початкового балансу (при заснуванні підприємства);	АП/КП
	- складання річної фінансової звітності, включно з Балансом, Звітом про прибутки та збитки та, при необхідності, Примітками до фінансової звітності;	АП/КП
	- консультаційний супровід у процесі підготовки Звіту про управління відповідно до вимог господарського та податкового права;	КП
	- складання проміжної фінансової звітності;	АП/КП
	- складання Розмежувального балансу (при виході співвласника/-ків із капіталу компанії);	АП/КП
	- складання Ліквідаційного балансу;	АП/КП
	- складання Пояснювальної записки до фінансової звітності;	АП/КП
	- підготовка Е-Балансу (балансу в електронній формі) для публікації в Електронній федеральній газеті.	АП/КП

Продовження таблиці 2.2.4

<p>Податкова звітність та декларації (фізособи)</p>	<p>- складання регулярної (періодичної) податкової звітності з таких податків як податок на доходи фізичних осіб (найманих працівників), податок на прибуток, податок на промисел, податок на додану вартість; - допомога при складанні регулярних (періодичних) та нерегулярних податкових декларацій для громадян (з податку на доходи фізичних осіб, з податку на спадщину або дарування); - складання заяви на отримання, наприклад, допомоги на дітей або інвестиційної допомоги; - перевірка податкової звітності (для СПД), податкових декларацій (для фізосіб) та Податкових повідомлень щодо сум нарахованих податків.</p>	<p>АП/КП АП/КП АП/КП АП</p>
<p>Сфера представництва в податкових органах та в інших справах, пов'язаних із оподаткуванням</p>	<p>- оформлення та подача до податкових органів заяви у таких випадках, наприклад, як:</p> <ul style="list-style-type: none"> • коригування авансового внеску; • продовження термінів; • відстрочення податкових боргів; • списання податкового боргу; • повернення сплачених податкових платежів; • анулювання або зміна сум для тих видів податків, які нараховуються і зазначаються фіскальними органами у Податковому повідомленні; • анулювання або зміна сум для тих видів податків, які нараховуються і зазначаються у звітності самим СПД; • відшкодування податку, сплаченого в зарубіжній податковій юрисдикції. <p>- крім того, податковий радник забезпечує захист прав своїх клієнтів у випадку:</p> <ul style="list-style-type: none"> • апеляційних справ щодо рішень податкових органів; • скарг в господарських судах і апеляцій у Федеральному господарському суді; • обговорення з державними органами та третіми особами законодавства в сфері податків та зборів; • участі в аудитах компанії; • представлення інтересів своїх клієнтів у кримінальних справах в сфері оподаткування та у справах щодо податкових правопорушень; • у випадку явки з повинною (завдяки своїм глибоким знанням податкового законодавства, податковим радникам притаманні компетенції щодо надання консультацій і допомоги в таких ситуаціях). 	<p>АП/КП АП/КП АП/КП АП АП АП КП</p>

Як видно з даних таблиці 2.2.4, податкові радники надають послуги не тільки суб'єктам підприємницької діяльності, але і громадянам (фізичним особам).

В зв'язку з тим, що в німецькомовних країнах податкова звітність тісно пов'язана із фінансовою звітністю (базується на даних фінансового обліку та фінансової звітності), то податкові радники, аналогічно як і бізнес-консультанти в сфері обліку, відповідають також і за сферу фінансового обліку та фінансової звітності (спільна сфера діяльності).

З даних таблиці 2.2.4 також бачимо, що перелік законодавчо закріплених за податковими радниками функцій виходить далеко за рамки облікової сфери в її вузькому розумінні (облік і звітність) і включає додатково такі складові:

- сфера загального консультування та оптимізації оподаткування;
- сфера представництва в податкових органах та в інших справах, пов'язаних із оподаткуванням.

Аналогічно тому, як функції облікових консультантів в таблиці 3 ідентифікуються у аспекті «аутсорсингова – консалтингова послуга», в таблиці 4 функції податкових радників ідентифікуються аналогічним чином. При цьому можна сформулювати наступну закономірність: чим складнішою є облікова проблема, тим частіше бізнес-консультанти вирішують її у формі надання консалтингової послуги, а в іншому випадку, якщо проблема є добре структурованою, то, зазвичай, вона вирішується у формі надання аутсорсингової послуги.

До прикладу, добре структурована проблема поточного ведення фінансового обліку на німецьких підприємствах вирішується, переважно, не на основі залучення стороннього консультанта для дорадчої підтримки штатного облікового персоналу (консалтингова послуга), а на основі залучення консультанта з метою поточного ведення фінансового обліку з відповідним заміщення облікової служби підприємства (аутсорсингова послуга). Натомість при складніших (погано структурованих) проблемах, наприклад, організації облікової системи, інформаційно-аналітичної підтримки менеджменту при прийнятті складних управлінських рішень на топ-рівні та на рівні функціональних сфер консультанти, переважно, своєю дорадчою діяльністю допомагають штатному персоналу підприємства вирішувати такі проблеми (консалтингова послуга). Отже, можна зробити наступний висновок: потреба в консалтингових (дорадчих) послугах виникає тоді, коли перед штатним персоналом підприємства стоїть погано структурована, комплексна проблема.

Будь-яка теорія має переслідувати, насамперед, прагматичну функцію, яка передбачає формулювання наукових тверджень рекомендаційного характеру для їх реалізації на практиці. Така ціль автором в даному дослідженні не переслідувалася, а основним завданням було формулювання «магістральних напрямків» розвитку теорії облікового консалтингу, оскільки як у вітчизняній, так і у зарубіжній літературі добре висвітленою є загальна теорія бізнес-консалтингу, а питанням адаптації загальної теорії до специфіки функціональних сфер консалтингу, зокрема – облікової, у фаховій літературі приділено недостатньо уваги.

В якому напрямку буде відбуватися подальший розвиток теорії та практики облікового консалтингу в Україні на сьогодні спрогнозувати достатньо важко. Відкритими, зокрема, залишаються такі важливі питання:

- можливість рецепції іноземного досвіду інституційного дуалізму в сфері облікового консалтингу за німецькою моделлю бізнес-консультантів та податкових радників;

- можливість переходу функціонального дуалізму в сфері облікового консалтингу (обліковий консалтинг з орієнтацією на систему інформаційного забезпечення зовнішніх або внутрішніх користувачів) у інституційний дуалізм у вигляді подальшої спеціалізації бізнес-консультантів за сферами фінансового та управлінського обліку;

- можливість і доцільність застосування інтегрованої інституційної моделі облікового консалтингу (на відміну від німецької моделі інституційного дуалізму), коли за одною професійною групою (наприклад, обліковими консультантами) закріплюються функції облікового консалтингу в сферах управлінського, фінансового та податкового обліку.

Відповідь на сформульовані вище питання вимагатиме в майбутньому подальших глибоких теоретичних досліджень і аналізу досвіду в сфері облікового бізнес-консалтингу в Україні та провідних країнах Західного світу.

Список використаних джерел

1. URL: zakon.rada.gov.ua/laws/show/1807-15#Text
2. URL: books.google.com.ua/books?id=ncfjCgAAQBAJ&pg=PR-6&dq=Die+Unternehmensberatung+Von+der+strategischen+Konzeption+zur+praktischen+Umsetzung+2.,+aktualisierte+und+erweiterte+Auflage&hl=ru&sa=X&ved=2ahUKEwjdvT08x7v7AhWupYsKHRv1DOsQ6AF6BAgDEAI#v=onepage&q=Die%20Unternehmensberatung%20Von%20der%20strategischen%20Konzeption%20zur%20praktischen%20Umsetzung%202.%20C%20aktualisierte%20und%20erweiterte%20Auflage&f=false
3. BLOCK, P. (2000): Erfolgreiches Consulting, 2. Aufl., München 2000.
4. FRITZ, W./EFFENBERGER, J. (1998): Strategische Unternehmensberatung. Verlauf und Erfolg von Projekten der Strategieberatung, in: Die Betriebswirtschaft, vol. 58, no. 1, 1998, S.103-118.
5. URL: pravo-izdat.com.ua/image/data/Files/742/3_Biznes-konsalting_NP_vnutri.pdf
6. Wood, Peter (2002): European Consultancy Growth: Nature, Causes and Consequences. in: Consultancy and Innovation: the Business Service Revolution in Europe, (hrsg.) Wood, P., London, New York: Routledge, S. 35-71.
7. URL: <https://www.bdu.de/consultinglexikon/unternehmensberatung/>
8. BDU e.V. (2008): Facts & Figures zum Beratungsmarkt 2007/2008, BDU-Studie, Bundesverband Deutscher Unternehmensberater BDU e.V. (hrsg.), Bonn.
9. URL: www.wko.at/branchen/information-consulting/unternehmensberatung-buchhaltung-informationstechnologie/unternehmensberatung/berufsbild-unternehmensberatung.pdf
10. Krebs, D.: Unternehmensberatung in der Bundesrepublik Deutschland. Bochum 1980.
11. Felix Schulze-Borges Performance in Professional Service Firms. Gabler Verlag | Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH. 2011
12. URL: books.google.com.ua/books?id=-kUgBAAAQBAJ&pg=PA85&dq=Vereinbarkeit+von+Abschlusspr%C3%BCfung+und+Beratung&hl=ru&sa=X&ved=2ahUKEwj86Z-M4bv7AhUBmYsKHXAoAq8Q6AF6

BAGIEAI#v=onepage&q=Vereinbarkeit%20von%20Abschlusspr%C3%BCfung%20und%20Beratung&f=false

13. Hafner, K.; Reinecke, K.; Dresselhaus, R.-D.: Unternehmensführung und Unternehmensberatung – Bestandsaufnahme und Entwicklungsperspektiven, in: Meffert, H.; Wagner, D. (Hrsg.): Arbeitspapier Nr. 44 der Wissenschaftlichen Gesellschaft für Marketing und Unternehmensführung an der Universität Münster, Münster, 1988, S. 1-82.

14. URL: <https://www.sec.gov/rules/final/33-8183.htm> URL: https://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%9B%D0%B0%D0%BD%D1%86%D1%8E%D0%B3_%D0%B2%D0%B0%D1%80%D1%82%D0%BE%D1%81%D1%82%D1%96

15. Stabell, C./Fjeldstad, O. : Configuring Value for Competitive Advantage: On Chains, Shops, and Networks; in: Strategic Management Journal, 19 (1998), S. 413-437

16. URL: books.google.com.ua/books?id=r_EqBgAAQBAJ&printsec=frontcover&dq=Der+kompetente+und+professionelle+Unternehmensberater&hl=ru&sa=X&redir_esc=y#v=onepage&q=Der%20kompetente%20und%20professionelle%20Unternehmensberater&f=false

17. URL: [de.wikipedia.org/wiki/Rechnungswesen#:~:text=Das%20Rechnungswesen%20\(RW%20oder%20auch,Leistungsprozess%20entstehenden%20Geld%2D%20und%20Leistungsstr%C3%B6me](de.wikipedia.org/wiki/Rechnungswesen#:~:text=Das%20Rechnungswesen%20(RW%20oder%20auch,Leistungsprozess%20entstehenden%20Geld%2D%20und%20Leistungsstr%C3%B6me)

18. URL: <https://www.stbk-nuernberg.de/steuerberater/leistungen/steuerliche-beratung>

2.3. Обліковий консалтинг в сфері управлінського обліку як інструмент підвищення ефективності управління прибутком на підприємствах з виробництва світлотехнічної LED-продукції⁸

На сьогодні прибутковість бізнесу залежить, насамперед, від ефективності роботи менеджменту, яка в свою чергу залежить від якості обліково-аналітичної підтримки системи управління на всіх стадіях управлінського циклу. Новим трендом в економічній практиці, який демонструє свою ефективність в економічних системах розвинутих країн Заходу, є діяльність консалтингових компаній, направлена на підвищення ефективності системи управління підприємства. Одним із напрямів спеціалізації в сфері консалтингу є функція обліку, в рамках якої головним завданням облікових консультантів є підвищення якості інформаційно-аналітичного забезпечення внутрішніх та зовнішніх користувачів. Цілями даного дослідження є висвітлення ролі облікового консалтингу в підвищенні якості інформаційно-аналітичного забезпечення внутрішніх користувачів релевантною інформацією. Тому в якості основного об'єкту, на який направлена функція облікового консалтингу, обрано систему управлінського обліку.

З однієї сторони обліковий консалтинг допомагає підприємствам в процесі організації системи управлінського обліку, а з іншої сторони бізнес-консультант може надавати консультації управлінському та обліковому персоналу в питаннях експлуатації системи управлінського обліку, тобто застосування обліково-аналітичної інформації на всіх фазах управлінського циклу. Особлива увага в даному дослідженні приділяється інформаційному забезпеченню фази прийняття управлінських рішень.

Управлінський облік у функціональному розумінні представляє собою систему збору, обробки, аналізу та передачі відповідним чином інтерпретованої обліково-аналітичної інформації для системи менеджменту. При цьому складовими елементами системи управлінського обліку є систематичний та проблемний управлінський облік.

Систематичний управлінський облік представляє собою інтегровану систему планування (бюджетування), обліку, контролю та аналізу витрат,

⁸ Автор п. 2.3 монографії: **Белей Я.В.**, здобувачка 2 курсу освітньої програми «Бізнес-консалтинг» другого (магістерського) рівня вищої освіти спеціальність 071 «Облік і оподаткування» ДВНЗ «Ужгородський національний університет». Науковий керівник: **Шулла Р.С.**, к.е.н., доц., доцент кафедри обліку і аудиту ДВНЗ «УжНУ».

доходів та результатів за їх видами, місцями виникнення та носіями. У вітчизняній фаховій літературі використовується також подібний за своїм змістом термін «виробничий облік». Зокрема відомий фахівець у сфері управлінського обліку С.Ф. Голов у своїй монографії подає таке визначення виробничого обліку: «Система виробничого обліку (Cost Accounting System) – це система обліку, що забезпечує калькулювання і контроль собівартості об'єктів витрат» [2, с. 100]. При цьому С.Ф. Голов включає в систему виробничого обліку функцію обліку, контрольно-аналітичну функцію та функцію нормування затрат в рамках калькулювання нормативної собівартості [2, с. 102]. Функцію бюджетування витрат до виробничого обліку С.В. Голов не включає. Тому в даному дослідженні ми вважаємо більш доцільним використання терміну «систематичний управлінський облік». Окрім того термін «виробничий облік» може схилити до думки, що обліковим об'єктом в системі управлінського обліку виступають виключно витрати виробництва. В дійсності, витрати виникають не тільки у виробничій сфері підприємства, але і у сфері постачання, логістичній сфері, сфері збуту, адміністративній сфері, сфері НДДКР, функціональній сфері контролю якості, сфері маркетингу тощо. Зрозумілим є також і той факт, що систематичний управлінський облік набагато ширше поняття, ніж вітчизняні методи обліку затрат та калькулювання собівартості продукції, для яких характерною є тільки облікова функція, а також функція нормування і контрольно-аналітична функція при використанні нормативного методу. Основною ціллю систематичного управлінського обліку, на нашу думку, є генерування стандартизованої інформації про планові (прогнозні) та фактичні витрати (доходи та фінансові результати), а також контроль та аналіз витрат (доходів та фінансових результатів). Отже, систематичний управлінський облік виступає як база даних управлінської інформації. В свою чергу проблемний управлінський облік, базуючись на інформації систематичного обліку та даних про зовнішнє середовище, забезпечує інформаційну та аналітичну підтримку менеджменту при прийнятті ним оперативних управлінських рішень та в процесі стратегічного управління підприємством.

Якщо систематичний управлінський облік включає до свого складу, насамперед, інструменти формування інформації про витрати (доходи та результати) незалежно від конкретних альтернативних варіантів

управлінських рішень, то проблемний управлінський облік включає в себе, насамперед, інструменти оцінки наявних альтернативних варіантів управлінського рішення. В свою чергу, систематичний управлінський облік складається із підсистеми бюджетування та обліку витрат (доходів та фінансових результатів), а також підсистеми контролю і аналізу витрат (доходів та фінансових результатів).

Необхідно зазначити, що підсистеми бюджетування та обліку характеризуються своєю структурною ідентичністю: методика групування витрат (доходів та фінансових результатів) за їх видами, місцями виникнення та носіями повинна бути однаковою як на стадії бюджетування, так і на стадії обліку. В іншому випадку неможливим є ефективний контроль та аналіз затрат (доходів та фінансових результатів).

Проблемний управлінський облік включає до свого складу підсистему інформаційної підтримки прийняття оперативних управлінських рішень та стратегічний управлінський облік і відповідає загальноприйнятому поділу системи управління на оперативну та стратегічну складові.

Існують різноманітні варіанти організації систематичного управлінського обліку. Завдання облікового консультанта в цій ситуації полягає у формулюванні такої концепції організації системи управлінського обліку підприємства, яка б дозволила генерувати релевантну для цілей управління інформацію про витрати, доходи та фінансові результати в розрізі різноманітних калькуляційних об'єктів. В якості альтернативних варіантів організації систематичного управлінського обліку можна розглядати концепцію організації систематичного обліку за принципами «абсорпшен-костингу» (калькулювання повної собівартості), АВ-костингу (облік витрат за видами діяльності та калькулювання на цій основі повної собівартості) та «директ-костингу» (диференційований облік постійних та змінних витрат та калькулювання на цій основі маржинальної собівартості). Найбільші переваги при генеруванні релевантної інформації, на нашу думку, має система «директ-костингу», в рамках даної системи найбільш коректним чином моделюються причинно-наслідкові взаємозв'язки між витратоутворюючими факторами та самими витратами.

На етапі свого зародження для системи директ-костингу характерним було використання тільки облікової функції. При цьому в системі директ-костингу відбувалося групування фактичних витрат за їх видами, місцями виникнення та носіями в розрізі змінних та постійних витрат. З розвитком системи стандарт-костингу, яка окрім облікової функції використовувала і функцію бюджетування та контролю витрат, вище наведені процеси групування почали застосовуватись не тільки до фактичних, але і до планових (бюджетних) витрат. Це призвело до виникнення системи «стандартного директ-костингу» (нім. Grenzplankostenrechnung – дослівно «розрахунок планових граничних витрат»). При цьому так як планові витрати використовувались менеджментом при прийнятті управлінських рішень в процесі планування господарської діяльності підприємства, то і директ-костинг почав виконувати функцію інформаційної підтримки прийняття, насамперед, оперативних управлінських рішень.

Отже, директ-костинг представляє собою систему управлінського обліку, яка як у систематичному так і в проблемному обліку характеризується розмежуванням витрат на постійну та змінну складові. Тому система директ-костингу може включати не тільки облікову функцію, але і функцію бюджетування затрат, їх контролю та аналізу, а також функцію підтримки прийняття управлінських рішень. Роль директ-костингу в системі управління – слугувати генератором інформації для всіх фаз управлінського циклу.

Після висвітлення сутності системи управлінського обліку проаналізуємо її аналітичні можливості на стадії прийняття управлінських рішень на підприємствах з виробництва світло-технічної продукції.

На рисунку 2.3.1 представлено технологічний процес виробництва світло-технічної продукції:

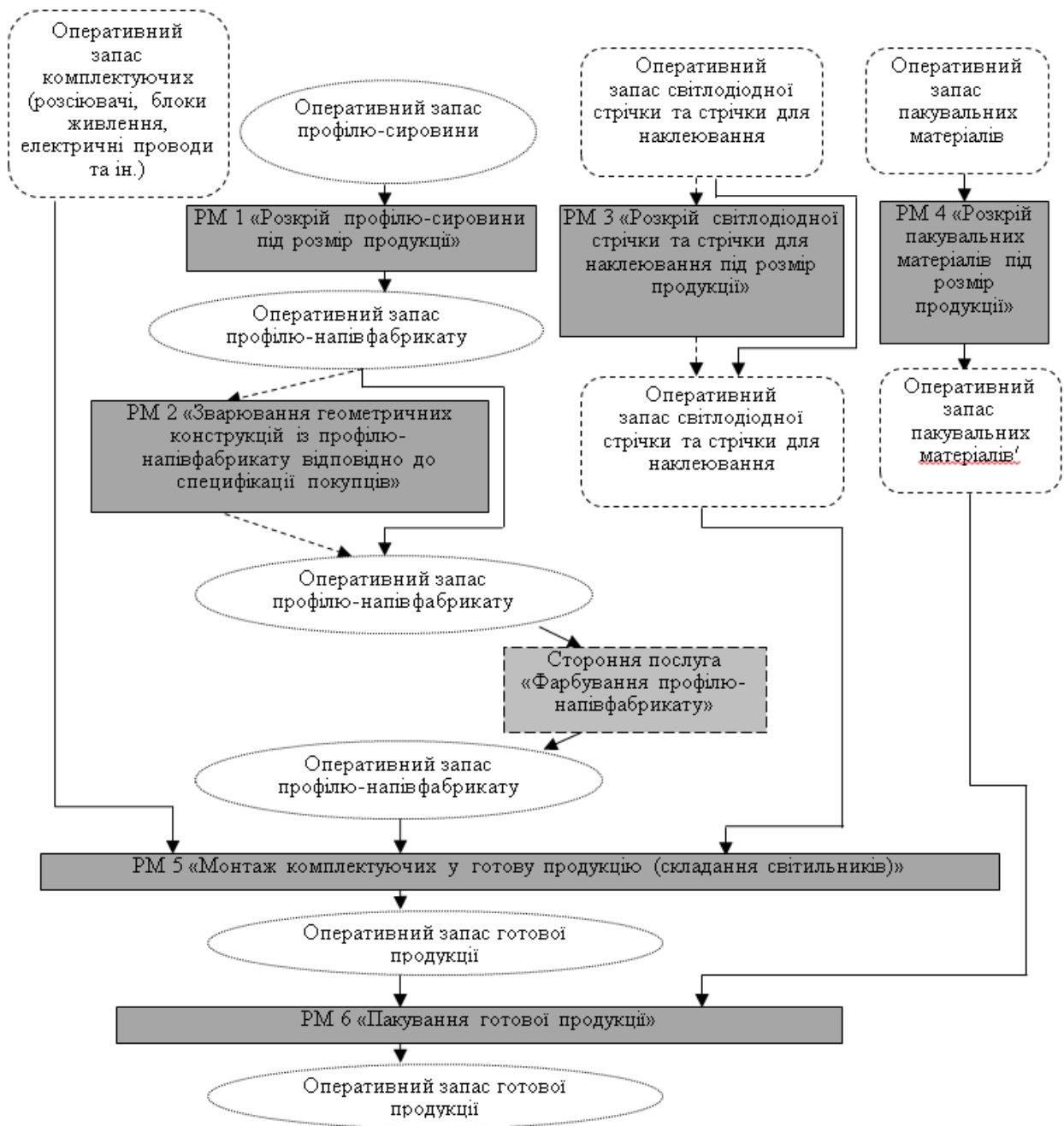


Рис. 2.3.1. Технологічний процес виробництва світлотехнічної LED-продукції (на прикладі ТОВ «MG Group», м. Ужгород)

Як бачимо з рисунку 2.3.1, основними складовими технологічного процесу зазначених підприємств є такі стадії виробництва: оптимізаційний розкрій сировини (алюмінієвого профілю та розсіювачів світла), фарбування та полімеризація сировини (профілю), складання світильників.

Головним завданням бізнес-консультантів в обліковій сфері є не тільки організація систематичного обліку, але і розробка індивідуально орієнтованого аналітичного інструментарію, який би враховував

специфіку організаційної структури та технологічного процесу підприємства.

В даному дослідженні запропоновано авторський підхід до побудови такої системи аналітичного забезпечення менеджменту з метою оптимізації витрат та фінансових результатів підприємств з виробництва світлодіодних світильників, який базується на поєднанні концепції маржинального прибутку та теорії економіко-математичного моделювання технологічних процесів.

На відміну від традиційного підходу, де об'єктом калькулювання витрат (змінною) в цільовій функції оптимізаційних моделей виступає окремий вид продукції, авторами пропонується використання підходу, коли в цільовій функції моделі поряд із окремими продуктами об'єктами калькулювання виступають також такі операційні параметри (змінні) технологічного процесу як альтернативні схеми розкрою профілю та розсіювачу, кількість камерооборотів в процесі фарбування/полімеризації профілю, альтернативні варіанти завантаження комірок камери фарбування/полімеризації профілю.

Такий підхід дозволяє більш коректно моделювати причинно-наслідкові зв'язки між зазначеними операційними параметрами технологічного процесу та зумовленими ними змінними витратами, оскільки витрати процесів розкрою профілів/розсіювачів та фарбування/полімеризації мають комплексний характер і можуть бути розподілені між окремими видами продукції тільки на основі фіктивних баз.

Авторська модель оптимізації маржинального прибутку та модель оптимізації релевантних змінних витрат, а також умови-обмеження до них наводяться нижче:

Цільова функція:

<p>Модель 1: Оптимізація маржинального прибутку за період</p> $ \begin{aligned} \text{МП} = & \sum_{k=1}^h (\text{Ц}_k - \text{ВК}_k - \text{ЗВК}_k - \text{ЗЗВ}_k) * X_k - \sum_{L=1}^q \sum_{i=1}^{n_L} (\text{ВР}_{Li} + \text{КВР}_{Li}) * X_{Li} \\ & - \sum_{j=1}^m \sum_{w=1}^{z_j} (\text{ВП}_{jw} + \text{КВР}_{jw}) * X_{jw} - \sum_{s=1}^t \sum_{u=1}^{v_s} \text{КВФ}_s * O_{su} * X_{su} \\ & - \sum_{s=1}^t \text{ЗВК}_s * X_s \rightarrow \max \end{aligned} $
<p>Модель 2: Оптимізація релевантних змінних витрат для заданого обсягу виробництва продукції</p> $ \begin{aligned} \text{РЗВ} = & \sum_{L=1}^q \sum_{i=1}^{n_L} (\text{ВР}_{Li} + \text{КВР}_{Li}) * X_{Li} + \sum_{j=1}^m \sum_{w=1}^{z_j} (\text{ВП}_{jw} + \text{КВР}_{jw}) * X_{jw} \\ & + \sum_{s=1}^t \sum_{u=1}^{v_s} \text{КВФ}_s * O_{su} * X_{su} + \sum_{s=1}^t \text{ЗВК}_s * X_s \rightarrow \min \end{aligned} $

Умови-обмеження, які забезпечують відповідність обсягу виробництва напівфабрикатів (розсіювачів та профілю) обсягу виробництва кінцевої продукції:

Модель 1	Модель 2
$ \sum_{L=1}^q \sum_{i=1}^{n_L} a_{kLi} * X_{Li} = X_k, (k = 1, \dots, h) $	$ \sum_{L=1}^q \sum_{i=1}^{n_L} a_{kLi} * X_{Li} = O_k, (k = 1, \dots, h) $
$ \sum_{j=1}^m \sum_{w=1}^{z_j} b_{kjw} * X_{jw} = X_k, (k = 1, \dots, h) $	$ \sum_{j=1}^m \sum_{w=1}^{z_j} b_{kjw} * X_{jw} = O_k, (k = 1, \dots, h) $
$ \sum_{s=1}^t \sum_{u=1}^{v_s} c_{ksu} * X_{su} = X_k, (k = 1, \dots, h) $	$ \sum_{s=1}^t \sum_{u=1}^{v_s} c_{ksu} * X_{su} = O_k, (k = 1, \dots, h) $

Умова-обмеження, яка забезпечує визначення оптимальної кількості камерооборотів для процесу фарбування/полімеризації профілів (для обох моделей):

$$\sum_{u=1}^{v_s} X_{su} \leq g * X_s, (s = 1, \dots, t)$$

Умови-обмеження для обсягу виробленої/відвантаженої покупцям продукції (для моделі 1):

$$HM_k \leq X_k \leq BM_k, (k = 1, \dots, h)$$

Умови-обмеження для запасів розсіювачу та профілю (для обох моделей):

$$\sum_{i=1}^{n_L} X_{Li} \leq \exists P_L, (L = 1, \dots, q)$$

$$\sum_{w=1}^{s_j} X_{jw} \leq \exists \Pi_j, (j = 1, \dots, m)$$

Умова-обмеження потужностей стадії «складання світильників» (для моделі 1):

$$\sum_{k=1}^h d_k * X_k \leq PC$$

Умова-обмеження потужностей стадії «розкрою розсіювачів/профілю» (для обох моделей):

$$\sum_{L=1}^q \sum_{i=1}^{n_L} \chi_{Li} * X_{Li} + \sum_{j=1}^m \sum_{w=1}^{s_j} \chi_{jw} * X_{jw} \leq \Pi P,$$

Умова-обмеження потужностей стадії «фарбування/полімеризації профілю» (для обох моделей):

$$\sum_{s=1}^t \chi_K * X_s \leq \Pi \Phi \Pi,$$

Умова-обмеження для змінних цільової функції:

$$X_k, X_s, X_{Li}, X_{jw}, X_{su} - \text{ціле число}$$

$$X_k, X_s, X_{Li}, X_{jw}, X_{su} \geq 0$$

де:

МП – маржинальний прибуток за період, грн./період;

Π_k – реалізаційна ціна (без ПДВ) одиниці продукції k-того виду, грн./шт.;

BK_k – витрати комплектуючих (окрім розсіювачу та профілю) на одиницю продукції k-того виду, грн./шт.;

ZKB_k – конверсійні змінні витрати процесу складання світильників на одиницю продукції k-того виду, грн./шт.;

ZZB_k – змінні збутові витрати на одиницю продукції k-того виду, грн./шт.;

X_k – обсяг виробленої і відвантаженої покупцям продукції k-того виду, шт./період;

$ВР_{Li}$ – матеріальні витрати (за мінусом реалізаційної вартості зворотних відходів), які виникають при повздовжньому розкрої розсіювачу L-того типорозміру і-тою схемою розкрою, грн./схему розкрою;

$КВР_{Li}$ – конверсійні змінні витрати, які виникають при повздовжньому розкрої розсіювачу L-того типорозміру і-тою схемою розкрою, грн./схему розкрою;

X_{Li} – обсяг розсіювачів L-того типорозміру, розкромлених протягом планового періоду і-тою схемою розкрою, шт./період;

$ВР_{jw}$ – матеріальні витрати (за мінусом реалізаційної вартості зворотних відходів), які виникають при повздовжньому розкрої профілю j-того типорозміру w-тою схемою розкрою, грн./схему розкрою;

$КВР_{jw}$ – конверсійні змінні витрати, які виникають при повздовжньому розкрої профілю j-того типорозміру w-тою схемою розкрою, грн./схему розкрою;

X_{jw} – обсяг профілю j-того типорозміру, розкромленого протягом планового періоду w-тою схемою розкрою, шт./період;

$КВФ_s$ – конверсійні змінні витрати процесу фарбування профілів s-тої фарбувальної групи, які залежать від об'єму завантажених профілів у камеру фарбування/полімеризації, грн./м³;

O_{su} – сукупний об'єм профілів s-тої фарбувальної групи, розміщених згідно u-того варіанту в комірці фарбувальної/полімеризаційної камери, м³/комірку;

X_{su} – частота застосування u-того варіанту повздовжнього розміщення профілів s-тої фарбувальної групи в комірці фарбувальної/полімеризаційної камери, разів/період;

$ЗВК_s$ – конверсійні змінні витрати процесу фарбування профілів s-тої фарбувальної групи, які залежать від кількості камерооборотів за період, грн./камерооборот;

X_s – кількість камерооборотів, здійснених протягом планового періоду для фарбування профілів s-тої фарбувальної групи, разів/період;

a_{kLi} – вихід специфікаційних комплектуючих для одиниці продукції k-того типорозміру із розсіювачу L-того типорозміру, розкромленого і-тою схемою розкрою, шт./схему розкрою;

b_{kjw} – вихід специфікаційних комплектуючих для одиниці продукції k-того типорозміру із профілю j-того типорозміру, розкороєного w-тою схемою розкрою, шт./схему розкрою;

c_{ksu} – обсяг специфікаційних комплектуючих для одиниці продукції k-того типорозміру в u-тому варіанті повздовжнього розміщення профілів s-тої фарбувальної групи в комірці фарбувальної/полімеризаційної камери, шт./варіант розміщення;

g – кількість комірок фарбувальної/полімеризаційної камери, од.;

$НМ_k$ – нижня межа обсягу виробленої і відвантаженої покупцям продукції k-того типорозміру, шт./період;

$ВМ_k$ – верхня межа обсягу виробленої і відвантаженої покупцям продукції k-того типорозміру, шт./період;

$ЗП_j$ – запаси профілю j-того типорозміру, шт./період;

$ЗР_L$ – запаси розсіювачу L-того типорозміру, шт./період;

$РЗВ$ – релевантні змінні витрати процесів розкрою розсіювачу /профілю та процесу фарбування/полімеризації профілю, грн./період;

$О_k$ – заданий обсяг виробництва продукції k-того типорозміру, шт./період;

d_k – потреба в потужностях процесу складання продукції (світильників) k-того типорозміру, людино-годин/шт.;

$ПС$ – потужності стадії складання світильників, людино-годин/період;

$Ч_{Li}$ – потреба в потужностях при розкрої одиниці розсіювачу L-того типорозміру і-тою схемою розкрою, людино-хвилин/схему розкрою;

$Ч_{jw}$ – потреба в потужностях при розкрої одиниці профілю j-того типорозміру w-тою схемою розкрою, людино-хвилин/схему розкрою;

$ПР$ – потужності стадії розкрою розсіювачів/профілю, людино-хвилин/період;

$ЧК$ – технологічний час на один камерооборот, годин/камерооборот;

$ПФП$ – потужності стадії фарбування/полімеризації профілю, камеро-годин/період;

До основних припущень моделей належать:

1. Запропоновані моделі придатні для використання в умовах виробництва світлодіодних світильників лінійного типу;

2. У випадку застосування моделі оптимізації релевантних змінних витрат передбачається, що перед застосуванням оптимізаційного

розрахунку попередньо проводиться перевірка завантаженості потужностей стадії «складання світильників» і визначається можливий обсяг виробництва окремих видів продукції;

3. Обсяг виробництва та реалізації продукції на плановий період співпадає;

4. Обсяг виробництва напівфабрикатів відповідає обсягу виробництва кінцевої продукції (відсутні залишки напівфабрикатів в кінці планового періоду);

5. Моделі стосуються короткострокового періоду (до 1 місяця), коли не тільки машинні потужності (виражені в машино-годинах), але і людські потужності (виражені в людино-годинах) можна вважати константними.

Незважаючи на наведені припущення, запропоновані авторські моделі дозволяють більш точно прогнозувати наслідки управлінських рішень при плануванні виробничої програми та технологічного процесу щодо її виконання на підприємствах з виробництва світлодіодної продукції. Це в свою чергу на відміну від існуючих підходів дозволяє досягати вищого оптимізаційного ефекту і таким чином позитивно впливає на прибутковість підприємств зазначеної галузі економіки.

Список використаних джерел

1. Бутинець Ф.Ф., Давидюк Т.В., Малюга Н.М., Чижевська Л.В. Бухгалтерський управлінський облік: Підручник для студентів спеціальності 7.050106 «облік і аудит» вищих навчальних закладів. За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця; 2-ге вид., перероб і доп. Житомир: ПП «Рута», 2002. 480 с.

2. Голов С.Ф. Управлінський облік: підручник. К.: Лібра, 2003. 704 с.

3. Нападовська Л.В. Управлінський облік: підруч. для студ. вищ. навч. закл. К.: Книга, 2004. 544 с.

4. Harris, J.N.: -What did we earn last month? NACA-Bulletin 17, 10 Jan. 1936, Sect. 1, p. 501-527.

5. Marcel Schweitzer, Hans-Ulrich Küpper Systeme der Kosten und Erlösrechnung. 7. überarbeitete und erweiterte Auflage. Verlag Franz Vahlen München. 1998. 787 s.

6. Wolfgang Männel. Handbuch Kostenrechnung. Wiesbaden: Gabler, 1992. 1532 s.
7. Kilger, Wolfgang: Einführung in die Kostenrechnung.-Wiesbaden: Gabler, 1992. 482 s.
8. Bungenstock, Christian: Entscheidungsorientierte Kostenrechnungssysteme: eine entwicklungsgeschichtliche Analyse. Mit einem Geleitwort von Jürgen Weber. Wiesbaden: Dt. Univ. Vlg. Wiesbaden: Gabler, 1995.
9. H. Richter. Habilitationsschrift. Cotrollingintegrierendes Rechnungswesen. Schäfer-Poeschel. 2002. 531 s.
10. Hahn, D. & Hungenberg, H. (1996). PuK: Controllingkonzepte. Planung und Kontrolle, Planungs und Kontrollsysteme, Planungs- und Kontrollrechnung. 5 Aufl. Wiesbaden: Gabler.
11. Adam, D. (1997). Produktions-Management. 8. Aufl. Wiesbaden: Gabler.

2.4. Тенденції розвитку аудиту як явища⁹

Аудит все частіше з'являється в побутовій мові та застосовується до інших галузей знань. Наприклад, до аудиту здоров'я, аудиту освіти, аудиту власного життя чи особистих фінансів і таке інше.

Тому надзвичайно важливо вчасно змінювати семантику терміну аудит. Оскільки початково слово «аудит» (яке походить від латинського «audio») значило – той, що вислуховує, відповідно «auditor» означало «слухач». А процес проведення аудиту, який передбачав заслуховування замовниками отриманої аудитором інформації отримав назву аудит [1, с.18].

Семантика слова змінилась в зв'язку зі зміною: підходів до суб'єктів аудиту та об'єктів аудиту; їх потреб; підходами та методами проведення аудиту; інформації, що підлягає обробці, а також технічним прогресом та посиленням міждисциплінарних зв'язків у застосуванні аудиту.

Тому можна констатувати факт природньої трансформації аудиту як явища.

Все ж аудит виник як природне економічне явище, та має значення аналізу за для висловлення фахової думки стосовно облікових процесів господарюючого суб'єкта, що є замовником аудиту.

Більше того виникнення аудиту як прикладного явища пов'язане з розвитком економіки та бухгалтерського обліку який є основою економіки. Оскільки природа бухгалтерського обліку це фіксація господарських операції відображених в документах, її ще називають інформацією. А потім сукупність операції, що накопичується на бухгалтерських рахунках, трансформуються у фінансову звітність, узагальнюючими показниками. Складність читання та розуміння фінансової звітності, і народила аудит. Оскільки тільки високо кваліфікований бухгалтер з практичним досвідом роботи можуть зробити, аналіз показників фінансової звітності які носять, як уже зазначалось, узагальнюючий характер.

Це підтверджують і історичні факти. У XVIII ст. почалася розробка спеціальних довідників, які містили інформацію про присяжних

⁹ Автор п. 2.4 монографії: *Слюсаренко В.Є., к.е.н., доц., доцент кафедри обліку і аудиту ДВНЗ «УжНУ».*

бухгалтерів, а саме 1773 р., в Единбурзі було зареєстровано 7 присяжних бухгалтерів які мали право проводити перевірку фінансової звітності. Таку перевірку почали називати аудитом [1].

А у першому окремому аудиторському довіднику м. Единбург, виданому в 1805 р., наведено імена вже 17 аудиторів, які незабаром створили свою професійну організацію. У 1854 р. в Единбурзі було створено Спілку бухгалтерів, яка об'єднувала бухгалтерів-аудиторів. 26 жовтня 1854 р., коли Спілці бухгалтерів Единбургу був наданий статус королівської, а її членам присуджено звання «привілейованих бухгалтерів», вважається офіційною датою виникнення зовнішнього аудиту в сучасному його значенні. Тому вважається, що свій юридичний початок аудит бере в Шотландії. А у 1880 р. в Англії був заснований Інститут присяжних бухгалтерів. Через сто років (на 1 січня 1983 р.) він уже налічував 76 тис. осіб. [1, с.19,22].

Таким чином аудит безпосередньо пов'язаний з бухгалтерським обліком та його аналізом. А аудитор і є бухгалтер тільки вищого гатунку.

Розвиток ефективної держави передбачає наявність функціонування розвинутого фінансового ринку та інвестиційного середовища. Які є невід'ємним компонентом фінансової системи будь-якої держави.

А основною ефективного функціонування фінансового ринку є мобілізація тимчасово вільних грошових ресурсів та їх трансформація у інвестиційний капітал шляхом його розміщення у фінансових установах. Отже виникає об'єктивна потреба глибокого наукового розуміння його сутності та механізмів функціонування. Саме ця обставина суттєво підвищує інтерес до достовірності інформації щодо суб'єктів господарювання які є учасниками фінансового ринку. А аудит і є саме тим інструментом який може забезпечити максимально прозору інформацію про емітентів та учасників фінансового ринку через аналіз достовірності показників фінансової звітності.

Також створення нових суспільних відносин спрямованих на створення ефективного суспільства, зумовлюють важливу роль аудиту в різних галузях економіки будь-якої держави. Наукове розуміння тенденцій розвитку аудиту є необхідною складовою становлення та постійного росту професійних фахівців, що функціонують на ринку аудиторських послуг.

Аудиторська діяльність в сучасних умовах передбачає об'єктивність оцінки облікової та звітної інформації про фінансово-господарську діяльність господарюючого суб'єкта, що базується на зацікавленості користувачів інформації про досліджувані аудитором об'єкти у її достовірності. Особливу роль при цьому відіграє незалежний аудитор думка якого лягає в основу прийняття управлінського рішення користувача інформації щодо господарської діяльності суб'єкта господарювання.

Станом на сьогодні класичний аудит це аналіз фінансової звітності та висловлення фахівцем аудитором фахової думки стосовно достовірності її показників.

Такий фахівець насамперед має мати сертифікат Аудиторської палати України. Також має бути внесений в реєстр аудиторів та аудиторських фірм який веде Аудиторська палата України.

Отже це вид діяльності який здійснює сертифікований фахівець маючи всі необхідні дозвільні документи на ведення аудиторської діяльності тобто сертифікат та свідоцтво про внесення в реєстр аудиторів та аудиторських фірм та інші визначенні законодавством дозвільні документи.

А ведення професійної аудиторської діяльності проводиться на замовлення клієнта який звертається до аудиторської фірми чи аудитора для надання йому аудиторських послуг.

Надаючи аудиторські послуги аудиторам слід враховувати які саме послуги він надає, а саме: послуги з обов'язкового аудиту, чи послуги з ініціативного аудиту. Оскільки надання послуг по проведенню обов'язкового аудиту додатково регулюється в залежності від виду діяльності суб'єкта, що звернувся за послугою. Наприклад, якщо це фінансова установа то таку послугу може надавати лише аудиторська фірма яка має окрім сертифікату АПУ дозвільний документ від Національного банку про проходження відповідних програм, а також документ про проходження аудиторською компанією системи контролю якості надання аудиторських послуг. А обов'язковий аудит підприємств, що становлять суспільний інтерес; публічні акціонерні товариства; суб'єкти природних монополій на загальнодержавному ринку; підприємства, які здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення; інші фінансові установи, що

належать до мікропідприємств та малих підприємств, можуть аудиторські фірми що мають окремий дозвіл на надання послуг таким господарюючим суб'єктам.

Вище перераховані нюанси здійснення аудиторської діяльності зазначаються в Реєстрі аудиторів та аудиторських фірм який розміщено на сайті Аудиторської палати України.

Отже незалежна аудиторська діяльність доволі зрегульована дозвільними документами, тому важливо розуміти перспективи її розвитку.

В цьому контексті виникає потреба у глибокому розумінні аудиту як самостійного інституту ринкової економіки. Особливо важливим для розуміння статусу аудиту в сучасних умовах є потреба в аналізі нормативно правової бази яка регулює функціонування аудиту та застосування європейських стандартів, практик, та принципів, рекомендованих IOSCO [2].

У вітчизняній літературі дослідженню незалежного виду контролю – аудиту приділяється значна увага таких вчених як: Н.І. Дороша, В.І. Кравченка, В.М. Опаріна, О.Ю. Редька, Н.І. Рубана, О.А. Петрик, Н.М. Проскуріна та інші.

Ефективна економіка пред'являє високі вимоги до рівня професійної підготовки спеціалістів з обліку і аудиту. Такі вимоги пов'язанні з об'єктивними та суб'єктивними умовами функціонування і Української економіка, яка знаходиться в стадії глибинних трансформаційних процесів. Перехід на прогресивні світові стандарти зумовлюють швидку зміну законодавства, що регулюють діяльність господарюючих суб'єктів які функціонують на ринку, а відтак і організацію облікових процесів яка пов'язана із організацією контролю за ними, як внутрішню так і зовнішню. Проблема організації і розвитку аудиту, як внутрішнього так і зовнішнього, у господарюючого суб'єкта, останнім часом напряду пов'язана з його життєдіяльністю. Тому рівень підготовленості фахівців задіяних в процесі організації, особливо, внутрішнього аудиту від яких залежить організація бухгалтерського обліку, та оперативне вирішення багатьох управлінських рішень (правових, податкових та інших питань), в кінцевому підсумку – стійкий фінансовий стан господарюючого суб'єкта.

Не можна нехтувати аудитом як складовою економічного контролю, що виявляє і розкриває нові можливості підприємницької діяльності, визначає її ефективність та відповідність чинному законодавству, нормативно-правовим документам, досліджує організацію господарських процесів, планування, збереження фінансових ресурсів, дотримання технологічної і трудової дисципліни, достовірність відображення господарсько-фінансових операцій в обліку та звітності у межах окремого підприємства.

Метод аудиторської діяльності є шляхом пізнання, дослідження, а також способом дослідження явищ, процесів, створених людиною систем та сукупність прийомів, за допомогою яких оцінюється стан об'єкта, що вивчається.

Найважливішою умовою, від якої залежить якість аудиту, є висококваліфіковані кадри. Оскільки аудит передбачає оцінку законності здійснення господарських процесів та достовірності інформації, що цікавить користувачів та замовників аудиту. Разом з цим аудит має багато спільного з предметом ревізії, судово-бухгалтерської експертизи та економічного аналізу.

Виходячи з вище наведеного тенденції в розвитку обумовлені такими об'єктивними факторами:

- складністю та заплутаністю нормативної бази та постійними його змінами;
- віддаленістю джерел економічної інформації від осіб, що приймають управлінські рішення;
- недостатньою кваліфікацією керівників господарюючих суб'єктів;
- недостатньою роз'яснювальною та консультативною роботою контролюючих органів з питань чинного законодавства України.

А з 21.12.2017 відбулись значні зміни в регулювання аудиторської діяльності і прийнято Закон України "Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність" де законодавець намагався привести аудиторську діяльність відповідно до вимог Європейського законодавства, що до аудиторської діяльності та Директив Європейського Парламенту та Ради ЄС. Важливо зазначити, що крім імплементації уніфікованих норм, що до роботи аудиторських компаній, є необхідність оптимізації діяльності професійних організацій. Також є

потреба у зміні формування комісії з сертифікації аудиторів, комісії з контролю за якістю діяльності аудиторських компаній та аудиторів.

Тому, що аудит забезпечує оприлюднення законних та незаконних операцій в гравців фінансового сектору. Таким чином підвищення якості надаваних аудиторами послуг має враховувати посилення соціальної відповідальності аудиторів.

В складних сучасних умовах, що переживає зараз українська економіка, важливою є роль європейських фінансових інституцій та великих міжнародних компаній. Зокрема Світового банку та аудиторських компаній «Великої четвірки». Які лобіюють власні інтереси через державні інститути та отримують переваги на законодавчому рівні перед українськими, що може похитнути вільний конкурентний ринок. Тому підвищення кваліфікації українських аудиторів та якості їх звітів є надзвичайно актуальною [2].

Підсумовуючи, варто зазначити, що аудиторська діяльність в Україні у розрізі євроінтеграційних та світових процесів потребує обговорень у широких колах професійної спільноти та співставлень з міжнародною практикою провадження аудиторської діяльності, що прискорить приведення діяльності аудиторів у відповідність до європейських норм. Тим самим, багато концептуально-інституційних проблем розвитку аудиту в умовах глобалізаційних процесів залишаються актуальними як для українських компаній і державних установ, так і для світових фінансових й аудиторських інституцій.

Аудиторська діяльність в Україні вимагає доопрацювання нормативно правової бази її регулювання, та приведення у відповідність до вимог ЄС. Основні проблемні питання законодавства невідповідності проявляються в тому, що: процедура формування та склад наглядових органів, фінансування, прозорість і контроль за аудиторською діяльністю потребують доопрацювання.

Перед сучасним обліком та аудитом стоїть завдання якомога якісніше постачати інформацію в зовнішнє середовище. Інформація повинна давати об'єктивну оцінку активів, капіталу підприємства для того, щоб інвестори могли приймати вірні рішення. Повинні бути знайдені нові шляхи гармонізації обліку, отримання максимально точної інформації про реальну вартість бізнесу.

Головним напрямком контролю аудиторської діяльності в Україні має стати контроль якості аудиторських послуг. Взаємна обопільна довіра ефективних країн до результатів аудиту у Україні базується на визнанні систем нагляду та контролю якості аудиту. Одним з положень Директиви 2014/56/ЄС та Регламенту (ЄС) № 537/2014 є створення громадських наглядових органів, в яких регулювання здійснюється більшістю спеціалістів в галузях економіки та права, які не є практикуючими аудиторами. Органи нагляду несуть відповідальність за утвердження аудиторських фірм, контроль якості аудиту, неперервне підвищення рівня кваліфікації аудиторів та застосування розслідувань та дисциплінарних мір по відношенню до аудиторських фірм [2]. Водночас необхідне тісне співробітництво всіх регуляторів, які стосуються моніторингу аудиторів, також суворого покарання за неетичну та непрофесійну поведінку [2]. З 2007 року при АПУ працює Комітет з контролю за якістю аудиторських послуг, створений АПУ для здійснення покладених на неї Законом України «Про аудиторську діяльність» повноважень щодо організації контролю за якістю аудиторських послуг.

Має бут збережено підхід країн ЄС до забезпечення якості аудиту, а саме Директиви ЄС при надані аудиторами обов'язкового аудиту, яка складає основу змін правової бази, і визначає основні характеристики системи, таки як Суспільного Нагляду (СН). Визначає певний мінімум обов'язкових вимог щодо ефективної системи СН наведених в Директиві 2014/56/ЄС які включають:

- незалежність від представників професії;
- відповідальність за проведення перевірок з контролю якості;
- належний рівень фінансування, наявність високо кваліфікованих кадрів.

Зазначенні вимоги мають бути втіленні в українське законодавство, що регулює аудиторську діяльність оскільки Україна зобов'язалася поступово привести своє законодавче поле у відповідність до наступних законодавчих актів ЄС:

- Директива ЄС 2006/43/ЄС, із змінами та доповненнями згідно Директиви ЄС 2014/56/EU від травня 2014 щодо обов'язкового аудиту – норми директиви мають бути впроваджені протягом 3 років від дати

набуття чинності Угоди про Асоціацію (УА) та Додатку XXXV до Розділу 13 УА.

- Постанова ЄС №1606/2002 щодо прийняття міжнародних стандартів бухгалтерського обліку: 2 роки від дати набуття чинності УА.

- 4-та Директива від 25.07.1978 щодо річної звітності (78/660/ЕЕС) – 3 роки від

- Директиви ЄС з Бухгалтерського Обліку 2013/34/EU, прийнятої у травні 2013 року – строк не встановлено.

Перелічені вимоги можна втілити тільки через реалізацію професійного розвитку суб'єктів, що задіяні у ринку аудиторських послуг наступним чином:

- учбові плани вишів мають бути переглянуті на відповідність та постійно оновлюватись разом зі змінами стандартів та вимог в галузі аудиту та фінансової звітності, відстежуючи такі зміни на національному та міжнародному рівнях;

- сертифікація професійних аудиторів має базуватися не тільки на необхідному рівні теоретичних знань відповідних предметів, але і на професійній здатності застосовувати такі теоретичні знання на практиці, підтвердженій відповідною професійною діяльністю (мінімум 3 роки);

- постійна професійна освіта професійних аудиторів повинна мати прояв у тому, що вони зобов'язані брати участь у відповідних програмах безперервної освіти для того, щоб підтримувати свої теоретичні знання та професійні навички на високому рівні для забезпечення належної якості своїх послуг.

Аудиторська спільнота почала реалізовувати деякі з зазначених планів, а саме з 1 січня 2013 року аудиторські фірми та аудитори, які займаються аудиторською діяльністю індивідуально як фізичні особи – підприємці, зобов'язані отримати підтвердження Аудиторської палати України про проходження контролю якості. Суб'єктам аудиторської діяльності, які не пройшли перевірку системи контролю якості аудиторських послуг, встановлюється термін 6 місяців для вжиття заходів з метою усунення недоліків системи контролю якості.

Комітет з контролю за якістю аудиторських послуг після закінчення встановленого терміну здійснює перевірку зазначених суб'єктів аудиторської діяльності на предмет усунення недоліків системи контролю якості.

Суб'єкти аудиторської діяльності, які за наслідками повторної перевірки на предмет усунення недоліків системи контролю якості не отримали підтвердження Аудиторською палатою України відповідності створеної системи контролю якості аудиторських послуг, не мають права виконувати завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності.

А з 01.01.2018 аудитори зобов'язані постійно вдосконалювати власні знання через відвідування різних семінарів, вебінарів, публікацію статей то що.

Наступна тенденція до змін передбачає публічність і прозорість, що є ключовими факторами в боротьбі з корупцією в аудиторському середовищі. Згідно з цим необхідно публікувати не лише звітність компанії, але також і аудиторські висновки на сайтах аудиторських фірм, оскільки більшість робіт з обов'язкового аудиту і так оприлюднюється. В тіні будуть залишатись лише висновки з ініціативного аудиту оскільки конфіденційність в таких випадках має зберігатись оскільки така вимога міститься у Кодекс етики для професійних бухгалтерів, який було оновлено у квітні 2018 року Радою з міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (PMСЕБ або IESBA).

Також, однією з важливіших тенденцій у розвитку аудиту, все ще залишаються, зміни в регуляторній політиці, які здійснюються за двома напрямками:

а) законодавче забезпечення та визнання місця АПУ як головного координаційного органу в системі суспільного нагляду за аудиторською діяльністю та її суб'єктами в Україні;

б) законодавче забезпечення рекомендацій Євросоюзу щодо вимог до регулювання в галузі обов'язкового аудиту з метою задоволення євроінтеграційних прагнень України [9].

Тому, що Європейське законодавство вимагає запровадження європейської системи контролю якості послуг, і цього потребує ринок аудиторських послуг в Україні. І всі зміни до законодавства про аудиторську діяльність мають бути спрямовані на адаптацію національного законодавства до стандартів Європейського Союзу (Директиви 2014/56/ЄС та Регламенту (ЄС) № 537/2014), підвищення якості аудиторських послуг, надання інвесторам, власникам і контролюючим органам достовірної та підтвердженої інформації про результати діяльності підприємств, що сприятиме поліпшенню

інвестиційного клімату в Україні. Важливою проблемою аудиторського ринку є і те, що нинішня система сертифікації недосконала і сама по собі не може в необхідній мірі гарантувати якість підготовки аудитора, тому до вибору аудитора не можна підходити формально, орієнтуючись тільки на його сертифікат. Непрозора система сертифікації аудиторів в якійсь мірі перешкоджає також приливу кадрів в аудиторський бізнес.

На сьогодні розглядається Парламентом законопроект № 6245 розроблений з метою подальшої імплементації європейського законодавства з урахуванням досвіду реалізації реформ аудиту в Україні.

Документом, зокрема, передбачається:

- уточнення вимог до аудитора та аудиторської фірми, а також до умов надання аудиторських послуг;
- удосконалення положення щодо інформації, що наводиться в аудиторському звіті за результатами обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємства; встановлення вимог щодо подання в єдиному електронному форматі аудиторського звіту, підготовленого за результатами аудиту фінансової звітності (консолідованої фінансової звітності), щодо якого встановлено обов'язок складання та подання на підставі таксономії фінансової звітності за міжнародними стандартами в єдиному електронному форматі;
- уточнення повноважень та вимог до діяльності організації відповідальні за суспільний нагляд за аудиторською діяльністю, зокрема щодо формування та функціонування Ради з нагляду та Інспекції щодо забезпечення якості;
- удосконалення норм щодо порядку атестації аудиторів;
- доповнення відомостей про аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, які повинні міститися в Реєстрі аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності.
- посилення відповідальності за недостовірність відомостей, поданих до Реєстру;
- удосконалення положення щодо особливостей проведення обов'язкового аудиту та аудиту підприємств, що становлять суспільний інтерес, відповідно до вимог європейського законодавства, зокрема щодо тривалості завдання щодо обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять громадський інтерес, та

оприлюднення інформації про аудиторські комітети чи органи (підрозділи), на які покладаються на відповідні функції;

- уточнення положення щодо процедури контролю якості аудиторських послуг, професійної відповідальності аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, а також порядку дисциплінарного провадження.

Як звертає увагу організація суспільного нагляду за аудиторською діяльністю (ООНАД), проєктом не передбачаються концептуальні зміни у проведенні аудиторської діяльності або регулюванні професії.

У свою чергу Мінфін зазначає, що цей законопроект підтримується Проєктом Європейського Союзу "Введення практики ЄС з бухгалтерського обліку, фінансової звітності та аудиту в Україні" (EU-FAAR) як спрямований на практичну реалізацію норм європейського законодавства з аудиту та не знижує поточного високого рівня наближення закону до відповідного законодавства Європейського Союзу.

Також розглядається альтернативний законопроект № 6245-1, яким запропоновано наступні зміни:

- спростити порядок внесення відомостей до Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, передбачивши їх включення безпосередньо аудиторами та суб'єктами аудиторської діяльності в електронній формі в установленому законодавством про електронні документи та електронний документообіг порядок через інформаційно-аналітичну систему Органу громадського нагляду за аудиторською діяльністю;

- диференціювати розмір внесків, що сплачуються на користь Органу громадського нагляду за аудиторською діяльністю, залежно від категорії підприємств, яким надаються аудиторські послуги, що забезпечить оптимізацію фінансового навантаження на суб'єктів аудиторської діяльності;

- посилити вимоги до якості аудиторських послуг щодо виконання завдань, здійснення яких потрібне законодавством;

- усунути штучні бар'єри щодо обмеження можливості аудиторів здійснювати підприємницьку діяльність;

- залучити професійні організації аудиторів та бухгалтерів до системи регулювання аудиторської діяльності шляхом надання можливості делегування їм повноважень щодо контролю за

безперервним професійним навчанням аудиторів – членів даних професійних організацій;

- підвищити рівень електронної комунікації аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності з Органом громадського нагляду за аудиторською діяльністю через інформаційно-аналітичну систему;

- удосконалити норми щодо порядку атестації аудиторів з метою зменшення вартості, що стягується за проведення іспитів, та підвищення якості підготовки екзаменаційних завдань та створення умов для входження до професії молоді та досвідчених фахівців;

- перейти від подання звітності за календарний рік до подання за маркетинговий рік в аудиті, який враховує сезонні навантаження, що дозволить не відволікати ресурси суб'єктів аудиторської діяльності від виконання завдань з обов'язкового аудиту в період пікових навантажень та підвищить актуальність даних звітності;

- запровадити оперативний процес звітності суб'єктів аудиторської діяльності щодо результатів надання послуг з метою забезпечення ефективного моніторингу якості аудиторських послуг;

- імплементувати норми європейського законодавства, зокрема щодо забезпечення однозначності змісту аудиторського звіту, недопущення впливу регуляторів на зміст аудиторського звіту щодо аудиту фінансової звітності, уточнення складу заборонених неаудиторських послуг, проведення органом нагляду інших перевірок, крім перевірок з контролю якості аудиторських послуг, тощо п.;

- уточнити положення щодо процедури контролю якості аудиторських послуг, професійної відповідальності аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, а також порядок дисциплінарного провадження.

Таким чином, в усіх алгоритмах, що будуть розроблятися у напрямку розвитку аудиту має бути забезпечено:

- підвищення прозорості в діяльності Аудиторської палати України шляхом розмежування функцій нагляду, сертифікації і контролю якості послуг аудиторів.

- виконання Аудиторською Палатою України покладених на неї функцій, що до розробки єдиних методологічних підходів (у вигляді покрокових, практичних рекомендацій, що до оформлення документації) по проходженню контролю якості.

- зменшення формальний підході до проходження аудиторами та аудиторськими фірмами процедур з контролю якості;
- загальнодержавному рівні підвищення кваліфікації суб'єктів, що бажають займатись аудиторською діяльністю та тих суб'єктів які вже функціонують на ринку аудиторських послуг, забравши з цих процесів формальну складову.

Та всі вище перераховані тенденції розвитку класичного аудиту обов'язково мають корелюватись з вдосконаленням та розвитком внутрішнього аудиту.

Який в широкому смислі цього слова «внутрішній аудит» – це система внутрішніх стандартів господарюючого суб'єкта, які забезпечують оптимальний рівень облікових процесів на ньому.

Внутрішній аудит або його система та результати внутрішнього аудиту є підґрунтям для роботи зовнішнього аудитора. Оскільки при відсутності належної якості внутрішнього контролю зовнішній аудитор приймає рішення чи проводити йому аудит чи відмовитись від надання аудиторських послуг. Тому, що проведення аудиту пов'язано з репутаційними ризиками та ризиками не виявлення помило, які можуть дати негативний резонанс в подальшій роботі аудитора, та вплинути на його репутацію відтак і на здійснювану ним господарську діяльність.

Говорячи про розвиток, внутрішнього аудиту, необхідно зазначити, що він керує обліковими процесами господарюючого суб'єкта, а облікові процеси, з огляду на регулювання їх законодавством мають багато прогалин. Оскільки, законодавець прийняв тільки два нормативних документа які визначають, що в основу фіксації операцій господарюючого суб'єкта лягає документ. Цими нормативними актами є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» та Положення «Про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене» Наказом Міністерства фінансів України № 88 від 24.05.1995 року. Ці два нормативні документа визначають де фіксується інформація – в документах. Та не дають ні визначення цих документів ні визначають їх форми. Більше того система бухгалтерського обліку, яка передбачає відображення на аналітичних та синтетичних рахунках зафіксованих в документах господарських операцій регулюється Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і

господарських операцій підприємств і організацій Зареєстрована в Міністерстві юстиції України 21 грудня 1999 р. за № 893/4186, яка носить рекомендаційний характер. А у Законі про бухгалтерський облік та фінансову звітність статті 8 зазначено, що підприємство самостійно визначає:

- як вести бухгалтерський облік, з наступним включенням їх показників до визначає за погодженням з власником (власниками) або уповноваженим ним органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів облікову політику підприємства;
- обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з додержанням єдиних засад, встановлених цим Законом, та з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних;
- розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів;
- затверджує правила документообігу і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку;
- може виділяти на окремий баланс філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи, які зобов'язані фінансової звітності підприємства;
- визначає доцільність застосування міжнародних стандартів (крім випадків, коли обов'язковість застосування міжнародних стандартів визначена законодавством).

А стаття 6 цього Закону покладає обов'язок на керівника підприємства, який в свою чергу зобов'язаний створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечити неухильне виконання всіма підрозділами, службами та працівниками, причетними до бухгалтерського обліку, правомірних вимог бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення та подання до обліку первинних документів.

Таким чином, виходячи з системного аналізу нормативно правової бази, що регулює бухгалтерський облік впливає, що система бухгалтерського обліку визначається керівником підприємства на

власний розсуд та фіксується в наказі про облікову політику. А внутрішній аудитор є працівником підприємства на якого покладаються обов'язки контролювати функціонуючу систему бухгалтерського обліку через дотримання положень наказу про облікову політику, також на внутрішнього аудитора можуть бути покладені функції – вносити пропозиції, що до змін до наказу про облікову політику.

Через таку, вище зазначену конструкцію законодавства, робота внутрішнього аудитора є надзвичайно складною оскільки від нього залежить ефективність бухгалтерського обліку на яку мають вплив як зовнішні фактори, так і внутрішні фактори, які складаються в господарюючому суб'єкті. Такий фахівець має мати розвинуте абстрактне мислення та глибокі теоретичні та практичні навички в бухгалтерському обліку та хороші комунікативні навички.

Разом з вище наведеним та в рамках розгляду тенденцій розвитку аудиту як явища необхідно розглянути розвиток державного аудиту діяльність якого визначена законодавством України, оскільки його робота спрямована саме на контроль за державними коштами.

Державний фінансовий контроль є однією з обов'язкових умов успішного функціонування будь-якої держави для відстеження основних шляхів надходження та використання державних ресурсів, своєчасного виявлення порушень в даній сфері та застосування необхідних виправних заходів.

Низький рівень регулювання методики здійснення державного фінансового аудиту, як найбільш дієвої форми державного фінансового контролю, значно сповільнює його розвиток в Україні та має негативні наслідки при реалізації контрольної функції держави. Зважаючи на це, актуальними є питання виявлення тенденцій розвитку державного аудиту, аналіз основних проблем.

Вітчизняне нормативно-правове регулювання не повністю сформоване та не охоплює всі аспекти функціонування державного аудиту; з економічним розвитком держави виникла необхідність реформувати організаційні структури контролюючих органів та чітко сформувати їхні обов'язки та напрями діяльності. Всі вищеперераховані елементи перешкоджають розвитку ефективної системи державного контролю [8].

В Україні основними органами, які впроваджують державний аудит в практику є Державна аудиторська служба України (ДАСУ) та Рахункова палата. Їх діяльність спрямовано на те щоб вжити коригуючі заходи в окремих випадках виявлених порушень законності, правильності, безрезультативності, а також щоб притягнути до відповідальності осіб, які є прямо чи опосередковано винними в скоєних правопорушеннях саме в державних органах.

У вітчизняному законодавстві не існує єдиного загальноприйнятого визначення державного фінансового аудиту. На основні аналізу положень нормативно-правових документів щодо регулювання державного фінансового аудиту в Україні, систематизовано основні підходи до тлумачення сутності державного аудиту.

Таблиця 2.4.1

Основні підходи до тлумачення сутності державного фінансового аудиту

Джерело	Вимоги щодо			Критична оцінка
	Об'єкту	Сфери	Мети	
Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні», Господарський Кодекс України	Використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю	Щодо законного та ефективного використання державних коштів	Полягає у перевірці та аналізі органом державного фінансового контролю фактичного стану справ	Визначення спрямоване безпосередньо на діяльність ДАСУ, однак не вказує на мету проведення державного фінансового аудиту, яка є визначальним критерієм, що вирізняє державний фінансовий аудит серед інших форм державного контролю
Положення «Про Державну аудиторську службу України»	Державні фінансові ресурси, необоротні та інші активів	Спрямовано на оцінку ефективного законного, цільового, результативного використання та збереження державних ресурсів	Здійснення державного фінансового контролю, досягнення економії бюджетних коштів	Розкрито основне завдання державного фінансового аудиту, яке проводить Державна аудиторська служба України

Продовження таблиці 2.4.1

<p>Порядок «Проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання»</p>	<p>Використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю суб'єктів господарювання державного сектору економіки, а також інших суб'єктів господарювання, що отримують кошти з бюджетів усіх рівнів та державних фондів або використовують державне чи комунальне майно</p>	<p>Щодо законного та ефективного використання державних коштів</p>	<p>Полягає у перевірці та аналізі діяльності, фактичного стану справ</p>	<p>Досить детальне визначення сутності державного фінансового аудиту, вказано основні критерії обов'язкової оцінки фактичного стану справ під час аудиту: забезпечення; дотримання вимог чинного законодавства; збереження активів; достовірність даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності; досягнення визначених цілей та завдань з виконання показників економічності та ефективності</p>
<p>Проект Закону України «Про основи засади діяльності органів державного фінансового контролю»</p>	<p>Управління державними (місцевими) фінансами, використання державних та комунальних необоротних та інших активів, правильність ведення бухгалтерського обліку, достовірність фінансової та бюджетної звітності, функціонування внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, оцінка надійності, безпеки, результативності та ефективності автоматизованих інформаційних систем, обробки інформації</p>	<p>Спрямування на оцінку законності, ефективності, економічності та результативності</p>	<p>Державний фінансовий аудит є заходом державного фінансового контролю, що спрямований на перевірку законності використання державних фінансів</p>	<p>Ще більш детальне тлумачення сутності державного аудиту; розмежування таких понять, як аудит відповідності, аудит ефективності, фінансовий аудит, комбінований аудит; перелік основних видів державного фінансового аудиту</p>

*Джерело [8].

Як видно з таблиці, кожному наступний нормативно-правовий документ, поняття державного фінансового аудиту удосконалювалося. Відповідно, на нашу думку, воно найбільш повно, точно та деталізовано описано в проекті Закону України «Про основні засади діяльності органів державного фінансового контролю» [8].

Зокрема, у вищезгаданому проекті, вперше, наведений перелік основних видів державного фінансового аудиту, а саме: адміністративний аудит; аудит бюджетних установ;

- аудит державних (регіональних) цільових програм; аудит державних фондів та фондів
- загальнообов'язкового державного соціального страхування; аудит діяльності суб'єктів
- господарювання; аудит інвестиційних проектів; аудит коштів і грантів міжнародних
- фінансових організацій, країн та їх об'єднань; аудит місцевих бюджетів; аудит окремих
- господарських операцій; аудит планування та виконання бюджетних програм; аудит стану
- внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту;
- ІТ-аудит.

Доцільно зауважити, що одна з головних причин відсутності цілісної системи функціонування державного аудиту можна визнати недосконале законодавство. Адже в загальному система державного фінансового контролю, зокрема, державного аудиту існує без опорного закону, який мав би сформулювати основні поняття цієї сфери, розподілити завдання, функції та повноваження між контролюючими органами та органами державної влади, систематизувати відносини між суб'єктами та об'єктами контролю, визначити відповідальність уповноважених посадових осіб.

Державний аудит має на меті – оцінити: рівень ефективності та економічності державних установ; ефективність працівників державної сфери; використання державних ресурсів.

Відповідно, державний аудит для нашої країни буде внутрішнім. Окремі критерії порівняння державного, незалежного та внутрішнього аудиту відображено у таблиці 2.4.2.

Порівняльна характеристика різних видів аудиту

Критерій порівняння	Зовнішній аудит		Внутрішній аудит
	Державний аудит	Незалежний аудит	
Суб'єкти	Державна аудиторська служба України, Рахункова Палата	Незалежні аудитори, аудиторські фірми	Внутрішні ревізійні органи, аудиторські підрозділи, фінансові відділи, економісти
Об'єкти	Операції щодо законного та ефективного використання державних коштів, майна тощо, стан обліку та звітності	Стан обліку та звітності, ефективність використання внутрішнього контролю	Господарські операції, використання ресурсів підприємства, стан обліку
Обов'язковість	Обов'язковий згідно з законодавством	Необов'язковий, окрім певних категорій, визначених у ст. 14 ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», регулярний	Безперервний процес підприємства
Платність	Безкоштовний	Платний	Заробітна плата відповідно до трудового договору
Висновки	Аудиторський звіт	Аудиторський звіт замовнику	Звіти, акти перевірки, рекомендації, встановлені внутрішніми нормами
Підстави для проведення	План діяльності органів Держаудитслужби	Договір	Наказ керівника суб'єкта господарювання
Відповідальність	Притягнення до дисциплінарної та кримінальної відповідальності відповідно до чинного законодавства	Згідно з умовами договору	Відповідальність перед власником, менеджерами
Рівень управлінських зв'язків	Горизонтальні зв'язки	Горизонтальні зв'язки, добровільність, рівноправність	Ієрархічні зв'язки, підпорядкованість керівництву
Тип діяльності	Державна служба	Підприємницька діяльність	Виконавча діяльність
Регулювання	Бюджетний Кодекс України, Господарський Кодекс України, Закон України «Про Рахункову палату», Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» тощо	Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», Міжнародні стандарти аудиту	Регламентує керівництво підприємства, розробляє на рівні окремого суб'єкта господарювання

*Джерело [5]

На основі аналізу даних таблиці, можна стверджувати, що порівнювані види аудиту є схожими та відмінними водночас, і жодна з них не може замінити чи виключити іншу.

Контролюючі органи виокремлюють такі напрямки державного аудиту: щодо внутрішніх аудитів (фінансовий аудит, аудит відповідності, аудит ефективності) та щодо державних фінансових аудитів (аудит виконання місцевих бюджетів, аудит виконання бюджетних програм та аудит діяльності суб'єктів господарювання державного сектору економіки). Однак, вони є загальними і не беруть до уваги всі ознаки, зокрема період, предмет перевірки, об'єкт тощо. У Бюджетному Кодексі України зазначено, що контроль від імені Верховної Ради України за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використання здійснює Рахункова палата України, тобто це зовнішній аудит держслужби [11]. У Законі України «Про Рахункову палату» сказано, що державний зовнішній фінансовий аудит Рахункова палата проводить через фінансовий аудит, аудит ефективності, експертизи, аналіз та інші контрольні заходи [12]. Об'єктами зовнішнього фінансового аудиту Рахункової палати виступають державні органи, органи місцевого самоврядування та інші бюджетні установи [6].

А з 12.01.2022 р. проводитиметься підготовка до запровадження сертифікації внутрішніх аудиторів – розпорядників держбюджетних коштів (постанова КМУ від 12.01.2022 р. № 12) [8].

Реалізація цієї ініціативи передбачає:

- запровадження з 01 січня 2023 року безкоштовної добровільної сертифікації працівників підрозділів внутрішнього аудиту державних органів;
- можливість підвищення посадових окладів працівників підрозділів внутрішнього аудиту, які пройшли сертифікацію, до 30% у межах фонду оплати праці.

Також передбачається уточнення організаційних засад діяльності підрозділів внутрішнього аудиту, які, зокрема, включають:

- конкретизацію критеріїв визначення чисельності працівників підрозділів внутрішнього аудиту;
- визначення умов щодо можливості призначення посадової особи, відповідальної за здійснення внутрішнього аудиту;

- удосконалення підходів до формування планів діяльності з внутрішнього аудиту щодо складання одного плану.

З вище наведеного можна зробити висновок, що тенденція вдосконалення системи державного аудиту в Україні наступна: удосконалення нормативно-правового забезпечення державного аудиту; удосконалення механізму підготовки та підвищення кваліфікації кадрів; та всебічна діджиталізація спрямована на прозорість та достовірність державних фінансів та ресурсів на всіх рівнях влади.

Та поряд розвитком аудиту як природнього та класичного явища, яке впливає на вдосконалення внутрішнього аудиту та державного аудиту все більше зустрічаються тенденції до використання слова «Аудит» у міждисциплінарних галузях. Наприклад в освіті – «Інституційний аудит».

Інституційний аудит – це зовнішнє оцінювання роботи школи, під час якого незалежні експерти оцінюють освітні і управлінські процеси та дотримання закладом освіти вимог законодавства. Аудит є новою для України процедурою вивчення освітньої діяльності школи, яка прийшла на зміну державній атестації шкіл. Відповідно наказу підписано 16 квітня 2019 року. Інституційний аудит стане єдиним плановим заходом державного нагляду та контролю у закладах загальної середньої освіти, що замінить собою державну інспекцію. Порядок проведення інституційного аудиту закладів загальної середньої освіти затверджено у новій редакції наказом Міністерства освіти і науки України «Деякі питання здійснення державного нагляду (контролю) у сфері загальної середньої освіти» від 30.04.2021 № 493.

Також доволі розсадженим є застосування слова аудит у психології – який має під собою аналіз певних станів людина за для їх усунення, чи навпаки набуття, нових позитивних звичок.

Аудит здоров'я – має на меті аналіз певних показників стану здоров'я людини за для покращення стану здоров'я людини.

Аудит особистих фінансів – розглядається як збір даних про стан фінансів людина на певний момент за для покращення фінансової стійкості особи, або для досягнення власних мрій.

З вище наведеного випливає, що в контексті розвитку аудиту як явища необхідно розрізняти:

1. Незалежний аудит – що здійснюється на підставі Закону України про фінансову звітність та аудиторську діяльність та інших норм законодавства.

2. Внутрішній аудит – що здійснюється самим господарюючим суб'єктом (його працівником) за для контролю за обліковими процесами та їх оптимізацією, і має на меті через контроль та облік покращити ефективність самого суб'єкта господарювання..

3. Державний Аудит – що здійснюється відповідними державними органами і призначається цими державними органами (фіскальних служб, екологічний аудит, інституційний аудит), та спрямований на контроль за державними органами.

4. Аудит особистий (чи за потреби суб'єкта) – який особа або група осіб вирішили провести стосовно сфер власного життя (здоров'я, фінансів, особистих стосунків то що).

Таким чином аудит як явище має багаторівневе застосування та багатогалузеве застосування.

Отже, на тлі багатогранності розвитку аудиту як явища необхідно визначити і зміну в самому значенні слова аудит.

На сам перед відштовхуючись від дій які необхідно робити при здійсненні аудиту:

1. Аналіз – ретроспективний та перспективний – документів чи інформації про аналізуємий суб'єкт, для відповіді на поставлене питання.

2. Констатація факту чи фактів пов'язаних з відповіддю на питання.

3. Систематизацію фактів і явищ пов'язаних з відповіддю на питання.

4. Відповідь виходячи з системного аналізу фактів та явищ, які показують причинно-наслідкові зв'язки між собою; фактів, явищ які приймали участь у явищі яке досліджується .

Таким чином семантика слова – «аудит» в реаліях сьогодення має значення аналізу інформації та явищ які дають відповідь на поставлене питання стосовно певного суб'єкта чи суб'єктів враховуючи причинно-наслідкові зв'язки наявної для дослідження інформації.

Список використаних джерел

1. Колісник Г.М., Слюсаренко В.Є. Аудит: навчальний посібник. Ужгород: ДВНЗ «УжНУ», 2016. 456 с.
2. Слюсаренко В.Є. Аудит: сучасний стан та перспективи розвитку на Україні: монографія. Ужгород; «УжНУ», 2014. 200 с.
3. Мельничук Л.Ю. Методологія оцінки нематеріальних активів при визначенні вартості акціонерного товариства / Міжнародні тенденції розвитку бухгалтерського обліку і аудиту та перспективи для України: тези доповідей на міжнародній наук.-практ. конференції 19 травня 2006 р. К., 2006. С. 162-163.
4. Офіційний сайт Аудиторської палати України URL: <http://www.apu.com.ua/>
5. Мельник К.П., Плоскіна А.А. Сучасний стан та тенденції розвитку державного аудиту в Україні: збірник наукових праць Одеського національного економічного університету. №1-2 (290-291), 2022.
6. Закон України «Про Рахункову палату» від 2 липня 2015 року № 576-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19#Text> (дата звернення 06.10.2021).
7. Офіційний сайт Державної аудиторської служби України. URL: <https://dasu.gov.ua/ua> (дата звернення 06.10.2021).
8. Постанови Кабінету Міністрів України від 12 січня 2022 року № 12 «Про запровадження сертифікації працівників підрозділів внутрішнього аудиту та внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 р. № 1001».
9. Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» від 26 січня 1993 року № 2939-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12#Text> (дата звернення 06.10.2021).
10. Господарський Кодекс України від 16 січня 2003 року № 436-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text> (дата звернення 06.10.2021).
11. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України» від 3 лютого 2016 року № 43. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF#Text> (дата звернення 06.10.2021).

12. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання» від 27 березня 2019 року №552. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/252-2019-%D0%BF#Text> (дата звернення 06.10.2021).

13. Проект Закону України «Про основні засади діяльності органів державного фінансового контролю», зареєстрований у Верховній Раді України 17 вересня 2018 р. за № 9086. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/JH70E00A.html (дата звернення 06.10.2021).

14. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21 грудня 2017 року № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> (дата звернення 06.10.2021).

15. Бюджетний Кодекс України від 8 липня 2010 року № 2456-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text> (дата звернення 06.10.2021).

16. Аудит в умовах сталого розвитку: колективна монографія / за загальною редакцією проф. О. А. Петрик / О. А. Петрик, Н. В. Гойло, І. І. Матієнко-Зубенко, І. О. Мариніч, Ю. Б. Слободяник ін. К. :КНЕУ, 2021.

17. URL: https://www.apu.com.ua/wp-content/uploads/2019/12/%D0%90%D0%A3%D0%94%D0%98%D0%A2_%D1%81%D1%82%D0%B0%D0%BB%D0%BE%D0%B3%D0%BE_%D1%80%D0%BE%D0%B7%D0%B2_%D0%BC%D0%BE%D0%BD%D0%BE%D0%B3%D1%80_-%D0%B7%D0%B0-%D1%80%D0%B5%D0%B4-%D0%9E.%D0%90.-%D0%9F%D0%B5%D1%82%D1%80%D0%B8%D0%BA.pdf

18. Інституційний аудит URL: <https://sqe.gov.ua/diyalnist/instituciyniy-audit/>

РОЗДІЛ 3

ДОСЛІДЖЕННЯ ПРОБЛЕМ УДОСКОНАЛЕННЯ ПОКАЗНИКІВ ПОДАТКОВОЇ І ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА АНАЛІЗУ В СУЧАСНИХ УМОВАХ ГОСПОДАРЮВАННЯ В УКРАЇНІ

3.1. Аналіз ролі інфраструктури в інституційному середовищі¹⁰

Ефективне функціонування господарського комплексу регіону чи цілої країни зумовлене передусім тісною взаємодією окремих виробничих суб'єктів, фінансових та управлінських інституцій. Складні багаторівневі зв'язки формуються в площинах внутрігалузевих та міжгалузевих відносин, в багатьох випадках сягаючи міжнародного рівня. Комплекс об'єктів, який обслуговує зв'язки між господарськими суб'єктами, створює необхідні умови для виробництва основного продукту, забезпечує життєдіяльність та інтелектуальний розвиток населення називають інфраструктурою.

За своєю природою інфраструктура (від лат. *infra* – нижче, під та *structura* – будівля, розташування) представляє обслуговуючі, допоміжні галузі. Але їх функції не обмежуються наданням послуг міжгалузевого характеру, а проявляються в комплексному охопленні економічної та соціальної сфер на певній території життєво необхідними

«кровоносними судинами»: дорогами, транспортом, постачанням паливно-енергетичних ресурсів, води тощо. Недооцінка важливості цієї сфери призводить до серйозних порушень у функціонуванні основних суспільних та економічних механізмів.

Термін «інфраструктура» походить від латинських *infra* – нижче, під та *structura* – будівля, розташування. Термін запозичений із військової лексики, де означає комплекс тилових споруд, які забезпечують розгортання, комплектацію та підтримку боєготовності озброєних сил. Поняття інфраструктура широко використовується як в економіці, так і в інших галузях науки і техніки.

Існують різні думки щодо першості впровадження даного терміну в економічну науку.

¹⁰ Автор п. 3.1 монографії: *Ганусич В.О.*, к.е.н., доц., доцент кафедри обліку і аудиту ДВНЗ «УжНУ».

Англійський економіст А. Янгсон пише, що вперше категорію *overhead capital* (інфраструктура) вжив на початку 40-х рр. Х.Зінгер. Він аналізував стан і теоретичні розробки проблем економічного розвитку країн, що звільнилися від колоніальної залежності. Інвестиції в інфраструктуру в цих країнах повинні сприяти зростанню національного доходу, а той згодом стимулюватиме ріст інвестицій. Запропонована вченим стратегія інвестиційної політики суттєво відрізнялася від існуючої в розвинених країнах, де традиційно інвестувалися всі сфери і види діяльності майже автоматично, під впливом регулюючих механізмів ринку.

Інші вчені вважають, що вперше цей термін увів у науковий обіг у 1955 р. американський економіст П. Розенштейн-Родан, який включав до інфраструктури базові галузі економіки (енергетику, транспорт, зв'язок), вважаючи, що їх розвиток повинен йти попереду швидше окупних і прямо продуктивних інвестицій, а розвиток інфраструктури – прерогатива держави [1, с.12]. Таку позицію підтримав і П. Самуельсон, він вважав, що держава свідомо вкладає інвестиції в інфраструктуру, оскільки збільшення суспільного допоміжного капіталу (*social overhead capital*) створює невлімові вигоди, від яких не варто очікувати грошових прибутків для приватних інвесторів, тому що масштаби деяких з них досить великі для обмежених ринків приватного капіталу, а інші будуть окупатися надто довго, щоб зацікавити приватних інвесторів. Цей вчений-економіст зазначав, що розвиток ринкової інфраструктури сприяє зміцненню економічних позицій приватних підприємців, створюючи сприятливі умови для діяльності в основних галузях економіки. При цьому він виступав за державну підтримку здійснення значних проектів розвитку ринкової інфраструктури (складська система загального користування, облаштування торгових портів і терміналів, ринково-інформаційні системи тощо). [1, с. 12]

Грунтовні дослідження щодо визначення інфраструктури вітчизняними та зарубіжними вченими проведено І.В. Бутирською в монографії, присвяченій питанням інфраструктурного забезпечення регіонального розвитку. При розгляді суті інфраструктури вона виділяє хронологічний, структурно-логічний та функціональний підходи [1, с.11-16]. Зокрема вона зазначає, що деякі дослідники трактували термін *інфраструктура* досить широко. Так, В.П. Красовський підкреслював,

що використання в економічному та статистичному аналізі поняття інфраструктура має логіку лише в тому випадку, коли воно поєднує групу галузей, якій притаманна внутрішня економічна єдність і спільне функціональне призначення. Послуги інфраструктурних галузей мають, як правило, міжгалузевий характер і скеровані на обслуговування або економіки в цілому або її найбільших сфер, комплексів або вузлів.

Інший підхід до проблеми простежується в праці А. Пезенті, який вважав, що класичні капіталовкладення, яких вимагає від держави капіталізм, повинні мати своїм об'єктом громадські роботи, тобто створення того комплексу умов, який називають «інфраструктурою» (мережа доріг, транспортні засоби, землевпорядкування тощо). Ці види робіт скорочують накладні видатки капіталістичних підприємств, покращують економічне середовище, в якому ті діють, полегшують процес обігу капіталу.

При визначенні інфраструктури вчені акцентують увагу на те, що вона виробляє послуги, а не продукт у матеріально-речовій формі, і створює необхідні умови для його виробництва. Так, Р.І. Нудельман та І.А. Тараканова в своїх працях вказують, що складові інфраструктури за своєю природою – обслуговуючі, допоміжні ланки економіки, які виступають як сполучна ланка для функціонування матеріального виробництва в цілому, при цьому від її діяльності безпосередньо залежить ефективність роботи практично будь-якої галузі. Але цю позицію поділяють не всі вчені. Зокрема, В.П. Красовський вважав, що з позиції оцінки економічної ефективності інфраструктури дана ознака, як основа її наукового визначення, не є конструктивною і не може виступати як первинна.

Згідно з іншим підходом, інфраструктура визначається сукупністю складових продуктивних сил у вигляді галузей, виробництв і видів діяльності, функціональне призначення яких полягає у створенні загальних умов, що забезпечують ефективний розвиток виробництва. Однак І.В. Бутирська вважає, що у цьому підході простежується певний недолік, який полягає в тому, що склад інфраструктури визначений за єдиною ознакою – створення загальних умов для виробництва. У результаті такого розуміння поняття інфраструктура і сфера послуг ототожнюються [1, с. 14].

Деякі дослідники використовували прагматичніші функціональні підходи, орієнтовані на обґрунтування конкретної економічної політики щодо інфраструктури. Так, Г. Хедткамп, розглядаючи інфраструктуру, вказує на всі функції, які знаходяться поза приватнокапіталістичною господарською діяльністю. У цьому підході чітко простежується критерій визначення меж інфраструктури: рішення про державне чи приватнокапіталістичне фінансування. Вчений в інфраструктурі вбачає низку товарів і послуг, які надаються державою чи безоплатно, чи з використанням принципу еквівалентності. Ці суспільні блага є або доповнюючи ми, або ж заміниками приватної діяльності на ринкових засадах, але за певних умов це – необхідна передумова приватної господарської діяльності. Г. Хедткамп вважає, що інфраструктура не може визначатися за видом товару, а лише виходячи з його функції (місця) при певному економічному ладі. Здебільшого вона залежить від економічної системи і рівня розвитку господарства, і поза приватним сектором створюють передумови розвитку виробництва [1, с. 14-15]ю

Сучасні вітчизняні та зарубіжні вчені, конкретизуючи економічну природу інфраструктури, приходять до висновку, що її найсуттєвішою ознакою в умовах ринкової економіки є роль у створенні загальних передумов відтворювального процесу та загальних умов росту суспільного виробництва і, відповідно, його прогресу [1, с. 15].

Це характерно для дослідження А. Гриценка та В. Соболева, які відзначають, що інфраструктура у будь-якій соціально-економічній системі – це, насамперед, сукупність елементів, які забезпечують безперебійне функціонування взаємозв'язків об'єктів і суб'єктів даної системи [2, с.37]. Л. Алексеєнко та В. Олексієнко визначають інфраструктуру як складові частини загальної будови економічного життя, що мають допоміжний характер і забезпечують нормальну діяльність економічної системи в цілому [3, с.286].

І.В. Бутирська дає визначення інфраструктури регіону, згідно якого – це невід'ємна структурна одиниця господарського комплексу регіону, яка забезпечує створення загальних умов для ефективного управління регіональним розвитком та функціонуванням усіх його сфер і видів діяльності [1, с. 17].

В Економічній енциклопедії під редакцією С.В. Мочерного інфраструктура визначається як комплекс галузей народного

господарства, які обслуговують промисловість і сільське господарство [4, с.702].

О.Л. Васильєв проводить глибокий аналіз сучасного змістового навантаження терміну інфраструктура на різних рівнях та стадіях суспільного виробництва. Аналізуючи сучасні підходи до визначення та класифікації інфраструктури він відзначає, що головним їх недоліком є те, що для виявлення її елементів в якості системи розглядається тільки економіка країни в цілому. Однак в будь-якій системі, створеній людиною, можна виявити підсистеми та елементи, які виконують основні та допоміжні і обслуговуючі функції, тобто функції інфраструктури.

Наприклад в якості інфраструктури промислового підприємства можна розглядати сукупність цехів, господарств та служб, яка забезпечує необхідні умови для його діяльності. При цьому до виробничої інфраструктури підприємства можна включити допоміжні та обслуговуючі цехи, комунікації, засоби збору, обробки та збереження інформації, природоохоронні споруди. До соціальної інфраструктури відносяться заклади громадського харчування, охорони здоров'я, спортивні, культурні, дитячі дошкільні установи, житлово-комунальне господарство підприємства.

Аналогічну ситуацію можна спостерігати і на нижчих рівнях. Так, якщо в якості системи розглядати окремих цех, то можна виявити підсистеми безпосередньо зайняті у виробництві продукції (активні основні фонди) і підсистеми, що забезпечують цей процес (пасивні основні фонди). І таких поділ можна проводити до найдрібніших ланок виробництва, причому як в основних галузях економіки, так і в галузях, які відносяться до інфраструктури.

Виходячи із таких міркувань О.Л. Васильєв проводить ряд важливих висновків стосовно характеристики змісту поняття «інфраструктура».

По-перше, поява інфраструктури пов'язана з діяльністю людини і була викликана поділом праці. Відповідно інфраструктуру можна виокремити в будь-якій системі, створеній людиною – технічній, організаційно-економічній та соціально-економічній.

По-друге, будь-яку технічну, організаційно-економічну або соціально-економічну систему та їх підсистеми можна розділити та

складові нижчого рівня, які виконують основні функції, та складові, виконуючі допоміжні функції (інфраструктуру).

По-третє, один і той же об'єкт може бути елементом інфраструктури для системи одного рівня та не бути таким для системи вищого чи нижчого рівня.

По-четверте, не дивлячись на те, що підсистеми інфраструктури роблять будь-яку систему більш громіздкою, а випущену продукцію більш дорогою, інфраструктура дозволяє виконувати основну функцію системи більш ефективно.

Виходячи з вищенаведених визначень економічного змісту інфраструктури можна окреслити відмінні риси галузей інфраструктури порівняно з іншими галузями народного господарства:

- вироблення необхідних послуг, які створюють умови для виробництва основного продукту галузями народного господарства;
- чітко виражений міжгалузевий характер діяльності;
- необхідність державного регулювання і підтримки на загальнодержавному та регіональному рівні;
- в багатьох випадках є природними монополіями.

В економіці інфраструктура класифікується за видами та має різні рівні.

В залежності від рівня розгляду інфраструктура може:

- включати окремі споруди (школи, електростанції, мости і т.д.) чи окремі галузі (транспорт, освіта, зв'язок і т.д.);
- розглядатися на загальнодержавному, регіональному рівнях, на рівні підприємства чи цеха;
- вивчатися за територіальним принципом: інфраструктура в містах, інфраструктура в сільській місцевості;
- розглядатися з точки зору забезпечення діяльності певних галузей народного господарства чи окремих господарюючих суб'єктів з виділенням комплексу відповідних об'єктів інфраструктури (інфраструктура будівництва, інфраструктура сільського господарства).

За видами інфраструктуру класично поділяють на виробничу та соціальну. Але існують і інші підходи до її класифікації.

Так, Ю.І. Саєнко пропонує класифікувати інфраструктуру залежно від її функціонального призначення:

- інституціональна складова: управління, юридична служба і судочинство, суспільні і партійні організації, кредитування і страхування, наука, оборона;

- виробнича складова: транспорт вантажний, зв'язок, водне господарство, геологія, матеріально-технічне постачання і збут, заготівлі;

- соціальна складова: торгівля, громадське харчування, житлово-комунальне господарство, побутове обслуговування, транспорт пасажирський, охорона здоров'я, фізкультура і спорт, освіта, культура.

Своєрідний підхід до суті інфраструктури та класифікації її елементів пропонує Н.М.Вітренко, за яким складовими частинами структури економіки регіону є базові галузі: промисловість, сільське і лісове господарство, будівництво та інфраструктура. У свою чергу, останню автор поділяє на:

- виробничу (галузі, що безпосередньо обслуговують виробництво матеріального продукту);

- соціальну (галузі, що безпосередньо обслуговують населення);

- інституційну (сукупність об'єктів, що створюють умови для розвитку суспільства в цілому);

- науково-технічну (сукупність установ науки та її наукового обслуговування).

Важливим напрямком комплексних економічних та природоохоронних досліджень в контексті сучасних глобальних геологічних та екологічних змін є дослідження екоінфраструктури. Екоінфраструктура – це комплекс систем, територій та об'єктів природного, природно-антропогенного та антропогенного походження з природним режимом функціонування, які забезпечують умови для підтримуючого, збалансованого розвитку природного середовища, збереження ландшафтного та біологічного різноманіття, покращення життя середовища. На відміну від соціально-господарської інфраструктури, що обслуговує лише основне виробництво та нагальні потреби населення, екоінфраструктура забезпечує стабільне функціонування більш широкої системи природа-суспільство.

З переходом економіки України до ринкових відносин ряд вчених виділяє ще один вид – ринкову інфраструктуру, яка представляє собою

сукупність підприємств, установ і організацій, що забезпечують ефективну взаємодію між основними суб'єктами ринкової економіки.

Виробнича інфраструктура включає сукупність галузей, які обслуговують основне виробництво матеріальних благ і забезпечують його ефективне функціонування [5, с.239].

Виробничу інфраструктуру часто ототожнюють з галузями, що забезпечують процеси переміщення і зберігання продукту на різних стадіях його готовності, а також процеси збору, обробки і передачі інформації. Іншими словами, це транспорт (універсальний і спеціалізований), зв'язок (поштовий, телефонний, телеграфний, Internet, радіомовлення і телебачення) і галузі, що забезпечують обіг продукції виробничого призначення (матеріально-технічне постачання і збут продукції промислового виробництва, заготівля продукції сільськогосподарського виробництва). На думку Н.Н. Внукової, функція надання послуг виробництву-основна для цієї сфери діяльності.

Виробничу інфраструктуру класифікують за різними ознаками. Деякі автори вважають найбільш актуальними просторово-виробничу та галузеву. При цьому за просторово-виробничою ознакою розрізняють виробничу інфраструктуру підприємства; виробничу інфраструктуру регіону; виробничу інфраструктуру держави; виробничу інфраструктуру співдружності держав; виробничу інфраструктуру світового співтовариства. За галузевим принципом виробництва виділяють виробничу інфраструктуру окремого виробництва; виробничу інфраструктуру підприємства; виробничу інфраструктуру галузі. Виробничу інфраструктуру представляють такі основні галузі: транспорт, шляхове господарство, зв'язок, паливно-енергетичний комплекс, водопостачання і водовідведення.

Транспорт включає в себе залізничний, автомобільний, трубопровідний, повітряний, водний та ін. До шляхів сполучення відносяться дороги, водні шляхи, повітряні траси. За значенням їх класифікують як шляхи сполучення загальнодержавного (залізничні шляхи сполучення загального користування, автошляхи державного значення, магістральний трубопровідний транспорт (нафто- та газопроводи), річкові та морські канали), регіонального значення (відомчі залізничні шляхи сполучення; автошляхи обласного значення і найважливіші місцеві автошляхи, розподільчі мережі трубопровідного

транспорту обласного і районного значення) та локального значення (під'їзні залізничні шляхи промислових, будівельних, постачально-збутових організацій; внутрішньогосподарські автошляхи; місцева внутрішньогосподарська мережа трубопровідного транспорту) [6, с. 11-12].

У ринковій економіці різко зростає значущість такого необхідного ресурсу, як інформація. Оперативність, своєчасність отримання інформації, її достовірність багато в чому визначають функціонування економіки, можливість органів державної влади та управління виконувати покладені на них функції. Забезпеченням суб'єктів ринку потрібною, точною і оперативною інформацією займається система зв'язку – галузь, основним завданням якої є надання послуг з передавання різного роду повідомлень (інформації) суб'єктам ринку. Рівень організації роботи, якості зв'язку визначає повноту, комплексність, оперативність передачі і отримання інформації. Сама галузь зв'язку інформацію не створює, а зберігає її і транспортує від джерела до конкретного одержувача [1, с.27].

Основні види зв'язку: поштовий та телеграфний зв'язок, телефонний зв'язок, кур'єрська діяльність, провідне мовлення та спеціальний зв'язок, супутниковий зв'язок, комп'ютерний зв'язок (в т.ч. доступ до Інтернету), мобільний зв'язок.

Невід'ємною частиною господарського комплексу територій є паливно-енергетична інфраструктура. Вона включає в себе комплекс паливних галузей і електроенергетику, зокрема підприємства і зв'язки, що забезпечують діяльність з розвідки, освоєння, переробки і транспортування енергоресурсів, а також виробництво і транспортування отриманої з їх допомогою теплової і електричної енергії. Енергетичні мережі включають лінії електропередач електроенергії, силові підстанції, підрозділи обслуговування. Їх можна класифікувати за номіналом електричного струму як високовольтні і низьковольтні або за рівнем господарської ієрархії на енергетичні мережі підприємства, регіону, держави тощо [1, с.31]. На думку деяких авторів, до енергетичної інфраструктури економіки країни потрібно віднести лінії електропередач високої (32 кВ і більше) напруги; до регіональної – мережі електропередач обласного і районного значення

напругою 6-20 кВ і розподільчі підстанції; локальної – місцеві розподільчі мережі електропередач [6, с. 11-12].

Водопостачання та водовідведення – це сукупність трубопровідних комунікацій, джерел і спеціальних споруд для забезпечення процесу виробництва і населення водою. За рівнем господарської ієрархії цю сферу інфраструктури класифікують наступним чином: загальнодержавний рівень – магістральні канали водопостачання і водопроводи; регіональний рівень – регіональні відгалуження магістральних каналів водопостачання, водопровід, каналізація, теплотраси регіонального значення, очисні споруди; локальний рівень – водопровідні, каналізаційні трубопроводи, теплотраси підприємств, каналізаційна мережа [6, с 11-13].

Соціальна інфраструктура – сукупність галузей сфери обслуговування, діяльність яких направлена на задоволення особистих потреб, забезпечення життєдіяльності та інтелектуального розвитку населення. Соціальна інфраструктура не є допоміжною системою для деякої основної структури. Однак спільними для деяких галузей виробничої і соціальної інфраструктури є механізми функціонування, фінансування та державного регулювання.

Галузі соціальної інфраструктури не приймають безпосередньо участі у створенні кінцевої продукції, але вони забезпечують передумови для нормального ровику виробничого процесу. Роль соціальної інфраструктури для народного господарства полягає в тому, що вона сприяє забезпеченню потреб виробництва в кадрах відповідної кваліфікації, забезпечує охорону праці та техніку безпеки, задовольняє житлово-комунальні потреби населення.

В самому загальному розумінні соціальна інфраструктура представляє собою систему елементів, які забезпечують умови для відтворення населення. В такому розумінні соціальна інфраструктура не тільки сфера обслуговування населення, яка задовольняє його нагальні потреби, а в більшій мірі певний механізм, який скеровує розвиток образу життя та в кінцевому підсумку працює на формування перспективних соціальних форм життєдіяльності суб'єктів.

Сучасні українські вчені визначають соціальну інфраструктуру як:

- сукупність галузей невиробничої сфери, що створюють загальні умови для раціональної організації основних видів діяльності

людини – трудової, суспільно-політичної, у сфері духовної культури та побуту [7, с.195];

- комплекс об'єктів (підприємств, закладів, організацій та споруд), які забезпечують умови функціонування суспільного виробництва і життєдіяльності населення, формування фізично та інтелектуально розвиненого, суспільно активного індивіда [4, с.704];

- сукупність або комплекс галузей, що виділяються у системі суспільного поділу праці за функціональним призначенням у процесі задоволення потреб населення у послугах [8, с. 156].

У найзагальнішому вигляді її поділяють на соціально-побутову та соціально-культурну складові.

Соціально-побутова інфраструктура спрямована на створення умов для відтворення людини як біологічної істоти, задоволення її потреб у належних умовах життя. У складі соціально-побутової інфраструктури розрізняють такі елементи: житлово-комунальне господарство, побутове обслуговування населення, торгівля та громадське харчування, пасажирський транспорт і зв'язок для обслуговування населення тощо.

Соціально-культурна інфраструктура сприяє відтворенню духовних, інтелектуальних та певною мірою фізичних властивостей індивіда, формуванню його як економічно активної особистості, що відповідає певним вимогам суспільства до якості робочої сили. Вона охоплює охорону здоров'я, рекреаційне господарство, фізичну культуру та спорт, соціальне забезпечення, освіту, культуру та мистецтво, культові споруди тощо [4, с.704-705].

Соціальна інфраструктура включає такі основні галузі: житлово-комунальне господарство, пасажирський транспорт, зв'язок, енергетичне господарство, водопостачання і водовідведення, побутове обслуговування населення, роздрібна торгівля і громадське харчування, охорона здоров'я, заклади культури, освіта, туризм.

Побутове обслуговування населення включає послуги по: ремонту та індивідуальному пошиттю взуття; ремонту та індивідуальному пошиттю швейних, хутряних, шкіряних виробів, головних уборів; ремонту радіотелевізійної, електропобутової та комп'ютерної техніки; ремонту та виготовлення металовиробів; ремонту та технічному обслуговуванню транспортних засобів; ремонту та виготовленню меблів; хімічному чищенню та фарбуванню, послуги пралень; ремонту

житла (квартир), гаражів, дач, присадибних будівель; будівництву індивідуальних житлових будинків, гаражів, дач, присадибних будівель; фотопослуги та послуги фотокінолабораторій; послуги, пов'язані з забезпеченням догляду за тілом та послуги перукарень; послуги прокату.

Торгова мережа (мережа роздрібної торгівлі) – сукупність об'єктів (закладів) роздрібної торгівлі, розміщених на визначеній території (місто, селище тощо). Поділяється на стаціонарну, напівстаціонарну, торгівлю поза магазинами (включаючи пересувну). Мережа роздрібної торгівлі стаціонарна – це сукупність об'єктів роздрібної торгівлі, що розміщені в капітальних будівлях, мають систему спеціальних приміщень, оснащених торгово-технологічним устаткуванням. Мережа ресторанного господарства – сукупність об'єктів (закладів) ресторанного господарства, розміщених на визначеній території, за типами поділяється на ресторани, кафе, закусочні, буфети (кіоски), бари, їдальні та заклади з постачання готової їжі.

До закладів культури відносяться театри, філармонії, організації телебачення та радіомовлення, кіно- і відеопрокату, видавництва, музеї, бібліотеки, заклади культури клубного типу, цирки, парки культури і відпочинку, позашкільні заклади естетичного виховання і дозвілля дітей та юнацтва.

До закладів освіти належать:

- дошкільні навчальні заклади: ясла, ясла-садки, дитячі садки, ясла-садки сімейного комбінованого, компенсуючого типу (спеціальні та санаторні), навчально-виховні комплекси тощо;

- до загальноосвітніх навчальних закладів належать школи, ліцеї, гімназії, колегіуми, навчально-виховні комплекси (об'єднання), санаторії школи всіх ступенів, спеціальні школи (школи-інтернати) та школи соціальної реабілітації. Загальноосвітні навчальні заклади першого ступеня (початкова школа) забезпечують початкову загальну освіту, другого ступеня (основна школа) – базову загальну середню освіту, третього ступеня (старша школа) – повну загальну середню освіту;

- професійно-технічні навчальні заклади – навчальні заклади для забезпечення потреб громадян у професійно-технічній освіті. Випускнику професійно-технічного навчального закладу присвоюється

кваліфікація «кваліфікований робітник» з набутої професії відповідного розряду (категорії);

- до вищих навчальних закладів належать технікуми, училища, коледжі, інститути, консерваторії, академії, університети тощо.

Відповідно до статусу вищих навчальних закладів встановлено чотири рівня акредитації: I – технікуми, училища, II – коледжі та інші прирівняні до них заклади, III і IV – академії, університети, інститути, консерваторії. Вищі навчальні заклади здійснюють підготовку фахівців за освітньо-кваліфікаційними рівнями: молодший спеціаліст (забезпечують заклади I рівня акредитації); бакалавр (забезпечують заклади II-IV рівня акредитації); спеціаліст, магістр (забезпечують заклади III і IV рівня акредитації).

Інфраструктура – комплексне, складне і багаторівневе поняття. Від стану виробничої та соціальної інфраструктури залежить можливість ефективної організації процесу розширеного відтворення, що є визначальним для розвитку економіки держави. Виходячи із змісту та важливості інфраструктури розвиток окремих її галузей потребує державного регулювання через створення спеціальних державних та регіональних програм розвитку, науково обґрунтованого визначення потреби у фінансуванні об'єктів інфраструктури, створення ефективного механізму та державної підтримки процесу інвестування в галузі інфраструктури. Вирішення цих та ряду інших нагальних для України питань розвитку інфраструктури можливе лише після всебічного та комплексного дослідження стану окремих її галузей та важливіших об'єктів на загальнодержавному та регіональному рівнях.

Об'єктивна оцінка наявності та ефективності використання регіональної інфраструктури дозволить розв'язати важливіші завдання державного управління, пов'язані з комплексною розбудовою економічної та соціальної сфер. Ускладнюється вона різноманітністю галузей, які охоплює виробнича і соціальна інфраструктура. Кожна з галузей потребує власного підходу щодо оцінки ефективності її функціонування. Водночас інтенсивний розвиток економіки на загальнодержавному та регіональному рівнях можливий лише за умови комплексного управління галузями виробничої та соціальної інфраструктури.

Вітчизняні вчені вказують на те, що єдиного підходу до методики оцінки наявності та ефективності використання інфраструктури не існує ні в зарубіжній, ні у вітчизняній науці.

Найбільш розповсюдженим є аналіз інфраструктурного забезпечення регіонального розвитку за допомогою структурно-функціонального підходу, що передбачає розробку й реалізацію комплексного плану розвитку інфраструктури, основні показники якого повинні розраховуватися з урахуванням регіональних вимог та визначеного рівня ефективності її складових елементів. При цьому можливим є одержання певної системи нормативів, які відображали б регіональні умови функціонування інфраструктури та враховували ресурсні можливості регіону в цілому [1, с.43].

Деякі автори вважають, що використовуючи структурно-функціональний підхід, можна визначити основні параметри розвитку й розміщення інфраструктури регіону за наступною методичною схемою:

- 1) розрахунок диференційованих нормативів потреби в послугах інфраструктурних складових;
- 2) визначення загальних потреб населення у підприємствах інфраструктури з диференціацією по районах (для великого міста) і населених пунктах залежно від функціонального типу торговельного підприємства;
- 3) вибір найбільш ефективних типів підприємств;
- 4) розподіл загальної чисельності підприємств інфраструктури із зазначенням конкретної території обслуговування;
- 5) розрахунок обсягу капітальних вкладень і джерел фінансування будівництва підприємств інфраструктури.

З метою визначення зазначених параметрів структурно-функціонального підходу потрібно здійснити аналіз балансу доходів та витрат населення регіону, регіональних факторів впливу на обсяг і структуру споживання (спеціалізація регіону, геополітичні та географічні характеристики регіону, демографічні характеристики, традиції, звичаї тощо), та здійснити пошук імовірного співвідношення товарних і нетоварних форм споживання у перспективі. При цьому слід дотримуватися пропорцій між необхідним обсягом їх реалізації і фактичною наявністю складського господарства та транспортних засобів. Вихідною методологічною вимогою структурно-

функціонального підходу до дослідження інфраструктурного забезпечення регіонального розвитку є комплексне врахування всіх основних факторів, що впливають на організацію її діяльності. Водночас інфраструктурне забезпечення регіонального розвитку залежить від уже існуючих у регіоні технічних можливостей будівництва об'єктів інфраструктури, стану та розвитку доріг, наявності транспортних засобів, енергетичного забезпечення, стану водо- та газопостачання, обсягів надходження товарів у торгівельну мережу, форм і характеру ринкових відносин, кількості та структури об'єктів інфраструктури.

Так, метод Беннета [23, с.36] передбачає визначення інтегрального показника оцінки розвитку інфраструктури за наступною формулою:

$$S_i = \frac{1}{n_i} \cdot \sum_{j=1}^n \frac{A_{ij}}{\max_{i=1,m} A_{ij}}, \quad (1.1)$$

де A_{ij} – значення j -го показника в i -му регіоні; m - кількість регіонів; n - кількість показників; n_i - кількість показників, характерних для регіону i .

Нехай існує m регіонів, розвиток інфраструктури кожного з них характеризується вектором (n) натуральних показників $(A_{i1}, \dots, A_{ij}, \dots, A_{in})$. За можливий умовний еталон розвитку інфраструктури можна прийняти вектор максимальних значень кожного окремого показника, тобто вектор $(\max A_{i1}, \dots, \max A_{ij}, \dots, \max A_{in})$. У цьому випадку інтегральна оцінка рівня розвитку інфраструктури в i -му регіоні визначається як сума відношення відповідних компонентів вектора натуральних показників до вектора максимальних значень кожного окремого показника [23, с.36]:

$$S_i = \sum_{j=1}^n \frac{A_{ij}}{\max_{i=1,m} A_{ij}} = \sum \alpha_j \cdot A_{ij}, \quad (1.2)$$

де α_j позначимо як $\frac{1}{\max A_{ij}}$

Величини α_j , A_{ij} – безрозмірні, тому можливе їх додавання. У результаті отриманий інтегральний показник вимірюється в умовних одиницях.

Недоліком даного методу є те, що інтегральний показник у виразі (1.2) залежить від прийнятого умовного еталона $(\max A_{i1}, \dots, \max A_{ij}, \dots, \max A_{in})$ стану інфраструктурного забезпечення регіонального розвитку. При цьому можливий розгляд двох можливих

еталонів (припущень) стану інфраструктури, яким відповідають коефіцієнти α_j і β_j .

Тоді для кожного регіону i можна побудувати дві інтегральні оцінки, які розраховуються на основі двох еталонів:

$$S_i^\alpha = \sum_{j=1}^n \alpha_j A_{ij} , \quad (1.3)$$

$$S_i^\beta = \sum_{j=1}^n \beta_j A_{ij} , \quad (1.4)$$

Чисельні значення S_i^α , S_i^β не обов'язково повинні бути рівними, оскільки метод не дає кількісної оцінки, а лише дозволяє ранжувати регіони за рівнем розвитку елементів інфраструктури. Саме тому необхідно, щоб порядок регіонів, ранжованих за показником S_i^α , збігався з їх порядком, ранжованим по S_i^β . При використанні показника (1.2) ця вимога не виконується. Оскільки еталон змінюється при збільшенні або зменшенні кількості регіонів, що порівнюються, це може зумовити зміну інтегрального показника інфраструктурного забезпечення регіонального розвитку в одному з регіонів, що ніяк не пов'язане зі зміною в самій інфраструктурі.

З метою зменшення впливу прийнятого еталона О.В. Серова [Монографія:127, с.71] пропонує визначати інтегральний показник рівня інфраструктурного забезпечення регіонального розвитку з логарифмічним зважуванням:

$$S_i = \frac{1}{n} \sum_{j=1}^n \lg(\alpha_j \cdot A_{ij}) , \quad (1.5.)$$

де A_{ij} – значення j -го показника в i -му регіоні; α_j – визначається як

$$\frac{1}{\max A_{ij}}$$

Оскільки значення виразу $\alpha_j \cdot A_{ij} = \frac{A_{ij}}{\max A_{ij}}$ завжди не більше одиниці,

то інтегральний показник (1.5) завжди буде від'ємним або нульовим (у випадку, якщо будь-який регіон має всі показники на рівні еталона). Проте на практиці в економічному аналізі незручно використовувати від'ємні оцінки, тому О.В.Серова [24, с.71] пропонує здійснювати розрахунки у відсотках, тобто:

$$S_i = \sum_{j=1}^n \lg(\alpha_j \cdot A_{ij} \cdot 100) , \quad (1.6.)$$

Деякі елементи даної залежності, як вказує В.П.Орешин [23, с.37],

можуть бути від'ємними, а значення $\alpha_j \cdot A_{ij}$ взагалі може дорівнювати нулю. Припустимо, що для кожного $x \in [0,1) \lg x = 0$. Тоді різниця між повною відсутністю будь-якого інфраструктурного елемента та його наявністю у невеликих кількостях нівелюється. Цим припущенням можна знехтувати, коли розглядаються регіони, близькі за рівнем розвитку. Поділивши (1.5) на кількість показників кожного регіону (n_i), отримаємо:

$$S_i = \frac{1}{n_i} \sum_{j=1}^n \lg(\alpha_j \cdot A_{ij}) \quad , \quad (1.7.)$$

де A_{ij} – значення j -го показника в i -му регіоні; m - кількість регіонів; n - кількість показників; n_i - кількість показників, характерних для регіону i ; $\alpha_j = \frac{100}{\max A_{ij}}$.

Тоді максимальне значення $\alpha_j \cdot A_{ij}$ дорівнює 2 і досягається при еталонних значеннях усіх окремих показників; мінімальне значення дорівнює 0 і досягається при повній відсутності всіх інфраструктурних елементів. На думку В.П. Орешина, основним недоліком цього методу є неявне припущення про повну взаємозамінність елементів інфраструктури, що характеризуються натуральними показниками A_{ij} [23, с.38].

За оцінкою (1.7), розвиток інфраструктури регіону, всі елементи якої знаходяться приблизно на однаковому рівні розвитку, є еквівалентним до такого стану інфраструктури, при якому прискорений рівень розвитку одних елементів компенсує нерозвиненість інших. Проте ці два випадки різняться між собою, адже ефективність функціонування інфраструктури регіону завжди обмежується найменш розвиненим її складовим елементом, саме тому перший випадок є кращим.

Крім того, В.П. Орешин [23, с.38] та інші автори вважають, що в даному методі апріорі закладається передумова про рівнозначний внесок усіх окремих показників у величину інтегральної оцінки. Формально можна визнати, що ця передумова цілком обґрунтована, адже якщо ми визнаємо важливість даного показника розвитку інфраструктури регіону, то варто повною мірою враховувати її при інтегральній оцінці. Однак на практиці це може призвести до неточності визначення загальної оцінки стану інфраструктурного забезпечення регіонального розвитку, оскільки з економічної точки зору важливість елементів інфраструктури далеко не однакова. Тому, на думку

І.В. Бутирської, більш прийнятним є метод інтегральної оцінки рівня розвитку інфраструктури регіону з урахуванням вагових коефіцієнтів (за (1.4)), що відображають економічну значущість окремих показників [2, с.47]:

$$S_i = \frac{1}{n_i} \sum_{j=1}^n b_j \cdot \lg(\alpha_j \cdot A_{ij}) , \quad (1.7.)$$

де b_j – значимий коефіцієнт при j -му показнику.

Чисельні значення значимих показників b_j можуть бути отримані як відношення частки основних фондів у даному елементі інфраструктури F_j до величини основних фондів інфраструктури F у цілому:

$$b_j = \frac{F_j}{F} , \quad (1.8.)$$

Більш точною, звичайно, є оцінка внеску кожного елемента інфраструктури (за коефіцієнтами його значимості) в інтегральний показник при виконанні інфраструктурою своїх функцій. Кількісні значення коефіцієнтів можна отримати при аналізі вузьких місць у розвитку інфраструктури конкретного регіону [23, с.38].

Для визначення нормативної оцінки інфраструктурного забезпечення регіону можна використати наступну формулу [25, с.24]:

$$K_{int} = \sqrt[m]{\prod_j K_{inj}} , \quad (1.9.)$$

де K_{int} – інтегральний показник (критерій) інфраструктурного забезпечення регіону; m – кількість галузей інфраструктурного комплексу регіону; K_{inj} - коефіцієнт забезпечення регіону послугами j -ої галузі інфраструктурного комплексу регіону.

Окремі аспекти оцінки інфраструктурного забезпечення регіонального розвитку досліджувалися радянським вченим Б.Х. Краснопольським. Його підхід базується на використанні системи міжгалузевих балансів виробництва й розподілу продукції регіону для порівняння структурних та інфраструктурних галузей:

$$X_i = \sum_{j=1}^n A_{ij} X_j + Y_j, (i = 1, 2, 3, \dots, n) , \quad (1.10.)$$

де X_i – обсяг виробництва продукції i -ї галузі; A_{ij} - коефіцієнт прямих витрат i -ї продукції на одиницю продукції j -ї галузі; Y_j - обсяг виробництва продукції j -ї галузі [26, с. 106-107]. За дослідженням Б.Х. Краснопольського у моделі (1.10) здійснюється розподіл галузей економіки на три групи: структурні галузі, виробничо-соціальна та

соціальна інфраструктура. При цьому цей дослідник відзначає, що:

- структурні галузі – це галузі, які безпосередньо визначають структуру господарювання даного регіону;

- виробничо-соціальна інфраструктура – це сукупність галузей та видів діяльності, які створюють загальні умови функціонування усіх основних елементів господарського комплексу регіону;

- соціальна інфраструктура – це комплекс галузей, які створюють умови для проживання населення на території даного регіону [26, с.30-32].

При розрахунку показників інфраструктурного забезпечення регіонального розвитку на основі міжгалузевого балансу (1.10) варто враховувати наступні параметри:

- по-перше, найбільший обсяг продукції (послуг), вироблений у галузях виробничо-соціальної інфраструктури, витрачається на внутрішні потреби регіону, значно менше – у структуроутворюючих галузях і зовсім у невеликій кількості – у соціальній інфраструктурі та особистому споживанні. Продукція, вироблена в цій групі галузей інфраструктури, здебільшого не вивозиться за межі регіону і використовується на місці;

- по-друге, аналіз взаємозв'язку структурних галузей і галузей виробничо-соціальної інфраструктури з позиції тієї чи іншої групи галузей за допомогою міжгалузевого балансу показує, що між ними немає тісного зв'язку з обміну продукцією. Тож, зв'язки виробничо-соціальної інфраструктури і структурних галузей здійснюються в основному не через поточні витрати, а через капітальні, реалізовані в накопиченні. Більша частина накопичення спрямовується на створення пасивної частини основних фондів регіонального господарського комплексу. Це робить більш значною роль виробничо-соціальної інфраструктури в підвищенні загальної ефективності виробництва регіону в створенні бази для розвитку структурних галузей [26, с.106-107].

Оцінюючи рівень інфраструктурного забезпечення регіонального розвитку, слід скоригувати окремі показники розвитку елементів інфраструктури за допомогою коефіцієнтів, що характеризують специфіку виробничої і соціальної діяльності в регіоні (характер виробництва, масштаб, структуру, інтенсивність виробництва регіону, сезонність виробництва тощо). Окрім того, варто було б врахувати соціальне навантаження на виробничу інфраструктуру, тобто завдання,

що стосуються обслуговування населення, вирішення загальнонаціональних екологічних проблем тощо [2, с.50].

Даний підхід висвітлюється у працях Н.І. Белоусової, де відзначається вплив комплексу техніко-економічних і соціальних факторів на величину значимих коефіцієнтів розвитку інфраструктури регіону [27, с.61-62].

Зокрема, при використанні інтегрального показника адитивного типу, що характеризує властивість будь-якої розрахункової величини об'єкта (інфраструктури регіону) і дорівнює сумі значень величин, які визначаються відповідно до його окремих елементів або частин, система значимості, на думку Н.І. Белоусової, має наступний вигляд:

$$\begin{aligned}
 I &= \sum \gamma_i^1 \cdot Q_i ; \\
 Q_i &= \sum_k (\gamma_k^2 \cdot Q_{ki} + \sum_s \gamma_s^3 \cdot Q_{si}) ; \\
 Q_{ki} &= \frac{a_{ki}}{a_k^b} ; \\
 Q_{si} &= \frac{a_{si}}{a_s^b} ; \\
 \sum_i \gamma_i^1 &= 1 ;
 \end{aligned}
 \tag{1.11}$$

$$\gamma_i^1 \geq 0; (i = 1, \dots, n; k = 1, \dots, k_i; s = k_1 + 1, \dots, k_s),$$

де I – інтегральний адитивний показник розвитку інфраструктури; Q_i – адитивний показник розвитку i -ї галузі інфраструктури; Q_{ki} – k -й відносний кількісний показник розвитку i -ї галузі інфраструктури; Q_{si} – s -й відносний якісний показник розвитку i -ї галузі інфраструктури; a_{ki} – k -й абсолютний кількісний показник розвитку i -ї галузі інфраструктури; a_{si} – s -й абсолютний кількісний показник розвитку i -ї галузі інфраструктури; a_k^b – базове значення k -го кількісного показника; a_s^b – базове значення s -го якісного показника; γ_i^1 – вага i -ї галузі інфраструктури; γ_k^2 – вага k -го кількісного показника; γ_s^3 – вага s -го якісного показника.

Ще одна група показників для оцінки рівня розвитку та ступеня використання інфраструктури регіону описана І.В. Вишняковою [28, с.428-430].

Згідно з цим підходом, коефіцієнт розвитку інфраструктури регіону (I_p) розраховується як відношення частки зайнятих в інфраструктурі регіону до частки зайнятих у цій сфері діяльності в країні в цілому,

прийнятої за 1. У цьому випадку коефіцієнт I_p повинен задовольняти умові $I_p > 1$.

Ступінь використання інфраструктури регіону (I_u) розраховується за наступною формулою:

$$I_u = \frac{a_3}{b_3}, \quad (1.12.)$$

де a_3 – кількість зайнятих у регіоні у відсотках до кількості зайнятих у країні; b_3 – кількість зайнятих в інфраструктурі регіону, у відсотках до кількості зайнятих в інфраструктурі країни.

Тоді стан інфраструктури регіону можна визначити за допомогою співвідношення:

$$I = \frac{I_p}{I_u}, \quad (1.13.)$$

де I_u – ступінь використання інфраструктури регіону; I_p – коефіцієнт розвитку інфраструктури регіону.

За допомогою отриманого співвідношення коефіцієнтів I_p/I_u можна зробити висновок про стан інфраструктури регіону та можливості її подальшого використання для забезпечення сталого розвитку економіки регіону. При цьому критерії оцінки стану інфраструктурного забезпечення регіонального розвитку визначаються наступними співвідношеннями:

$I_p > I_u$ – означає, що є невикористані можливості інфраструктури для забезпечення сталого розвитку економіки в даному регіоні;

$I_p = I_u$ – вказує на необхідність одночасного розвитку виробництва та інфраструктури регіону, або, найчастіше, розбудови останньої;

$I_p < I_u$ – існуюча інфраструктура регіону не дозволяє активно використовувати наявні можливості виробничих галузей, стримує їх розвиток, що відображається на умовах життєдіяльності населення регіону [28, с.430].

Для порівняльної оцінки інфраструктурного забезпечення регіонального розвитку використовується також коефіцієнт Енгеля [25, с.20], що розраховується за наступною формулою:

$$K_E = \frac{L_{np}}{\sqrt{F_p \cdot \mathcal{C}_p}}, \quad (1.14.)$$

де K_E - коефіцієнт Енгеля; L_{np} – приведена довжина всіх транспортних комунікацій регіону, км; F_p – загальна територія регіону, км²; \mathcal{C}_p –

чисельність населення регіону, тис. ос.

Для здійснення розрахунку інфраструктурного забезпечення регіонального розвитку А.Чернок, Е. Ерліх та Д. Сіладі дещо модифікували залежність (1.1), взявши за основу розрахунків середні дані по регіонах країни, у якій показник інфраструктурного забезпечення регіону розраховується як співвідношення показника елементів інфраструктури та максимального значення показників інфраструктури в даному регіоні:

$$\alpha_{ij} = \frac{A_{ij}}{A_{i \max}} , \quad (1.15.)$$

де α_{ij} – коефіцієнт забезпечення j -го регіону i -м елементом інфраструктури, $0 \leq \alpha_{ij} \leq 1$; A_{ij} – показник i -го елемента інфраструктури в j -му регіоні; $A_{i \max}$ – максимальне значення i -го показника елемента інфраструктури в даному регіоні [25, с.21].

На думку цих же авторів, через відсутність інформації про інфраструктуру у багатьох регіонах для розрахунку середнього значення інфраструктурного забезпечення регіону доцільно використовувати не суму балів, як у методиці Беннета, а середню величину відомих показників [25, с.21]:

$$S_k = \frac{\sum_i^n \alpha_{ik}}{n} , \quad (1.16.)$$

де S_k – середнє значення коефіцієнта інфраструктурного забезпечення в j -й країні (регіоні, місті); n - кількість використаних для розрахунку показників.

При цьому велика кількість розрахункових показників інфраструктури у регіональному розрізі або поелементного поділу інфраструктури регіону зумовлює необхідність проведення розрахунків у два етапи:

1) розрахунок узагальнюючих показників у розрізі окремих елементів інфраструктури;

2) розрахунок середнього значення коефіцієнта інфраструктурного забезпечення шляхом порівняння балів окремих елементів інфраструктури регіону.

Для оцінки відносного забезпечення інфраструктурою певної території (регіону), використовують також коефіцієнт Успенського. О.В. Попов застосовував цей коефіцієнт для характеристики

забезпечення певної території транспортною мережею [29, с. 26]. І.В. Бутирська відзначає, що сферу використання коефіцієнта Успенського можна поширити на всю інфраструктуру регіонів, у тому числі і на її характеристику, визначаючи забезпеченість певної локальної території її елементами у вартісному вигляді [2, с.53]. Зокрема, коефіцієнт Успенського при оцінці рівня розвитку інфраструктури регіону можна представити наступним чином [26, с.98]:

$$K = \frac{\Phi}{\sqrt[3]{PSQ}}, \quad (1.17.)$$

де Φ – основні фонди інфраструктури регіону, млн. грн., P – населення, млн. ос; S – площа території регіону, тис. км²; Q – валова продукція товарів підприємств, вироблена на даній території, млн. грн.

На думку І.В. Бутирської позитивною рисою даного показника є те, що він узагальнюючий, розраховується на основі достовірних статистичних вибірок, враховує обсяг промислової продукції, виробленої у регіоні, і чисельність населення. Це дозволяє розраховувати і прогнозувати розвиток інфраструктури щодо її базових споживачів із виділенням пріоритетних напрямів інвестицій у відповідні елементи [2, с.54].

Існуючі інтегральні оцінки стану інфраструктури дозволяють дати загальну комплексну оцінку регіональній інфраструктурі, ранжувати регіони за ступенем розвитку інфраструктури. Однак вони не дозволяють отримати даних для вирішення конкретних прикладних задач розвитку галузей виробничої та соціальної інфраструктури.

Методика оцінки наявності та ефективності використання інфраструктури має базуватися на наступних положеннях:

- врахування галузевого аспекту. Окремі галузі інфраструктури аналізуються за своїм специфічним колом показників;

- врахування прив'язки до конкретної території. Галузі виробничої інфраструктури оцінюються за щільністю розміщення виробничих об'єктів, які мають обслуговувати. Галузі соціальної інфраструктури – з врахуванням щільності розташування населених пунктів, їх типу (міські чи сільські), чисельності населення;

- врахування конкретних потреб промисловості чи населення в послугах певної галузі інфраструктури;

- оцінка ефективності механізму управління регіональною інфраструктурою: визначення кола державних, комунальних та приватних установ, що відповідають за функціонування певної галузі регіональної інфраструктури; окреслення схеми руху інформаційних потоків щодо показників експлуатації та стану об'єктів інфраструктури між установами та відомствами різних рівнів; визначення установ, відповідальних за прийняття управлінських рішень та виділення фінансування;

- аналіз ефективності використання об'єктами інфраструктури паливно-енергетичних ресурсів;

- виділення об'єктів інфраструктури, які становлять загрозу для екологічної та техногенної безпеки регіону за критеріями: кількість аварій, невідповідність умов експлуатації визначеним технічним параметрам, невідповідність екологічним нормам.

Після ретельного вивчення стану окремих галузей соціальної та виробничої інфраструктури при розробці стратегії розвитку інфраструктури регіону має бути застосований системний підхід.

Сутність і загальні принципи системного підходу до наукового пізнання описані М.І. Яцківом [30]. Система характеризується ним як множина елементів, які перебувають у зв'язках один з одним і утворюють певну цілісність. Взаємозв'язок елементів у системі регулюється відповідними системними принципами:

- принцип цілісності передбачає, що елементи принципово не можуть бути зведені в суму властивостей системи, оскільки кожен елемент має свої властивості, що залежать від його місця та функції.

Розгляд інфраструктури як цілісної системи, яка забезпечує життєздатність виробничої чи соціальної сфери, уможливує виділення окремих елементів цієї системи у вигляді галузей інфраструктури. В свою чергу галузі інфраструктури є системами нижчого порядку і в якості елементів об'єднують окремі об'єкти інфраструктури (наприклад, елементом системи соціальної інфраструктури є галузь освіти, яка в свою чергу представляє собою систему, що об'єднує конкретні заклади освіти). Виділення і конкретизація властивостей та функцій кожного елемента створить передумови для більш продуктивного розвитку всієї складної системи інфраструктури;

- структурність – передбачає можливість описання системи через з'ясування її структури, тобто мережі зв'язків і відношень.

Окремі елементи (галузі та об'єкти) інфраструктури хоч і мають власні функції, але тісно взаємодіють між собою. Робота об'єктів як соціальної так і виробничої інфраструктури взаємообумовлена. Описання зв'язків, які існують між окремими галузями та об'єктами інфраструктури, дозволить глибше зрозуміти причини негативних явищ в її функціонуванні та оптимізувати діяльність всієї системи;

- принцип обумовленості поведінки системи з поведінкою її окремих елементів і властивостей структури акумулює два попередніх;

- принцип взаємозалежності системи і середовища вимагає врахувати, що система формує і проявляє свої властивості в процесі взаємодії з середовищем, виступаючи при цьому активним провідним компонентом взаємодії.

При використанні системного підходу для вивчення інфраструктури цей принцип можна вважати основним. Оскільки інфраструктура не самодостатнє поняття, а її існування підпорядковане економічному і соціальному середовищу країни. Потреба в послугах галузей інфраструктури визначається оточуючим середовищем;

- принцип ієрархічності, який вимагає розгляду кожного компонента як самостійної системи нижчого порядку з одночасним припущенням, що вона також є компонентом системи вищого рангу.

Крім того, що інфраструктура сама є складною системою і об'єднує ряд підсистем, вона є невід'ємним елементом економіки держави. Відповідно всі програми з її розвитку мають укладатися в загальний контекст політичного та економічного курсу розвитку держави чи регіону.

Виходячи з вищенаведеного, вивчення стану інфраструктури як складної системи з розгалуженою структурою має здійснюватися за принципами системного підходу. Це дасть можливість виявити слабкі сторони діяльності, реальні потреби в послугах та визначити конкретні завдання розвитку галузей виробничої та соціальної інфраструктури.

Список використаних джерел

1. Бутирська І.В. Інфраструктурне забезпечення регіонального розвитку: проблеми та шляхи їх вирішення: монографія. Чернівці: Книги ХХІ, 2006. 238 с.

2. Гриценко А., Соболев В. Ринкова інфраструктура: суть, функції, будова // Економіка України. 1998. №4. с. 35-44.
3. Економічний тлумачний словник: власність, приватизація, ринок цінних паперів (українсько-англійсько-російський) / Л.М. Алексеєнко, В.М. Олексієнко. Тернопіль: Астон, 2003. 672 с.
4. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т 1 / Редкол.: С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін. К.: Видавничий центр „Академія“, 2000. 864 с.
5. Генеза ринкової економіки (політекономія, мікроекономіка, макроекономіка, економічний аналіз, економіка підприємства, менеджмент, маркетинг, фінанси, банки, інвестиції, біржова діяльність): Терміни, поняття, персоналії. Укладачі: В.С. Іфтемічук, В.А. Григорьєв, М.І. Маниліч, Г.Д. Шута / За ред. Г.І. Башнянина і В.С. Іфтемічука. К.: „Магнолія плюс“, 2004. 688 с.
6. Управління виробничою інфраструктурою: навч. посібник / М.А. Белов, О.В. Антонєць, І.А. Шевчук, А.А. Кухта / Київський національний економічний ун-т. К. 1997. 208 с.
7. Стеченко М.Д. Розміщення продуктивних сил і регіоналістика: навч. посіб. К.: Вікар, 2001. 377 с.
8. Бутирська І.В. Структура та особливості розвитку інфраструктури регіону в умовах ринкової економіки // Науковий вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту КНТЕУ: Зб. наук. пр. за матеріалами XIII міжнар. наук.-практ. конф. (9-10 квітня 2002 р.). Вип. II. Економічні науки. Чернівці: АНТ Лтд., 2002. Ч II. с. 153-159.
9. Яцків М.І. Теорія економічного аналізу. Львів: В-во Світ, 1993 р.

3.2. Аспекти обліково-інформаційного забезпечення та відображення у звітності суб'єкта господарювання виплат працівникам¹¹

Для нормального функціонування будь-якої ланки ринкової економіки потрібний належний рівень інформаційного забезпечення учасників, які приймають рішення стосовно фінансового та майнового стану, результатів роботи, особливостей їх досягнення (на підставі попередніх даних) як на своєму підприємстві, так і у партнерів. Таку інформацію надає система обліку та звітності.

Система обліку містить розрізнену інформацію про господарську діяльність підприємства, для одержання якої дані поточного обліку необхідно узагальнювати в певній системі показників, що забезпечує наявність достовірної, своєчасної, узагальненої економічної інформації та досягається складанням звітності, яка є завершальним етапом бухгалтерського обліку. «Бухгалтерська звітність – реальний засіб комунікації, дякуючи якому менеджери різних рівнів спілкуються між собою на зрозумілій мові, отримують уявлення про місце свого підприємства в системі конкуруючих і партнерських підприємств, правильність обраного стратегічного курсу і тактичних методів» [7, с.3].

У процесі діяльності на підприємстві складається велика кількість різноманітних звітних форм. Проте основним джерелом інформації про діяльність суб'єкта господарювання є його фінансова звітність. Найбільш інформативними є саме річні форми, які, окрім основних показників, містять їх розшифровку у вигляді різного роду приміток. «Фінансовий облік орієнтується в основному на дві мети: контроль за змінами в об'єктах обліку та інформування користувачів про стан активів, пасивів і капіталу компанії. У зв'язку з цим для фінансового обліку важливим моментом є визначення таких об'єктів обліку, які повинні бути виражені в балансі та інших формах звітності і правилах оцінки окремих статей. А чи придатна ця звітність для працівників? Що з неї можна дізнатися? Чи можуть науковці на підставі фінансової звітності зробити аналіз

¹¹ Автор п. 3.2 монографії: *Йолтуховська О.Ю., к.е.н., доц., доцент кафедри обліку і аудиту ДВНЗ «УжНУ»*

виконання адміністрацією підприємства колективного договору?», – наголошує Ф.Ф. Бутинець [1, с. 254].

У більшості наукових джерел виділяють декілька груп соціальних партнерів – користувачів, які використовують дані бухгалтерського обліку підприємства (табл. 3.2.1.).

Таблиця 3.2.1

Інтереси соціальних партнерів як користувачів фінансової звітності

№ з/п	Група користувачів	Напрями використання інформації
1	<i>Наймани працівники</i>	Оцінка можливості підприємства забезпечувати трудові ресурси робочими місцями та заробітною платою
2	<i>Уряд</i>	Діагностика стану підприємства щодо величини сплати податків, дотримання ним встановленої цінової політики, необхідності здійснення фінансової підтримки
3	<i>Менеджери</i>	База для прийняття управлінських рішень та планування діяльності суб'єкта господарювання
4	<i>Власники</i>	Оцінка ефективності управління діяльністю підприємства менеджерами та формування альтернативних варіантів щодо виникнення ризиків

*Джерело: узагальнено автором

У наведеній інформації, яка стосується інтересів працівників щодо прибутку і його розподілу, про заробітну плату персоналу та робітників не згадується. Оскільки вимоги щодо надання такої інформації у фінансовій звітності немає, то роботодавці часто виправдовують її приховування комерційною таємницею. Як наголошує Ф.Ф. Бутинець, – «І знову відсутній соціальний захист працівників... А про це забувати ніколи не можна. Тут людина праці, її сім'я, а це майбутнє держави, її подальший економічний розвиток... Абсолютно зрозуміло, що людина намагається вирішувати свої проблеми, зокрема, за рахунок працедавця» [1, с. 255]. Адже кожен іде працювати для того, щоб задовольнити свої першочергові потреби, а вже потім з'являється бажання до самоствердження та самореалізації. Обмежуючи в наданні потрібного обсягу коштів для відтворення основних якостей працівників, ми спотворюємо розвиток потенційних кадрів країни. Необхідно зробити процес соціального захисту двосторонньо вигідним і всі умови передбачити в Колективному договорі, організувати облік і контроль за його дотриманням та виконанням, передбачити відповідну звітність і поінформованість колективу працівників.

Свідченням тому, наскільки бізнес є соціально відповідальним, є факт реалізації на практиці відповідального ставлення до споживачів, партнерів, довкілля, до потреб розвитку власного персоналу, співробітників. Однак, значна частина світової спільноти або взагалі не веде політики соціальної відповідальності, або висуває лише формальні гасла. Така ситуація вимагає пошуку способів її покращання. Одним із шляхів, який дозволить перетворити формальні гасла на реальні дії, є повне та правдиве відображення всіх господарських операцій, що відбуваються на підприємстві, в системі бухгалтерського обліку та формування на підставі цих даних достовірної та прозорої звітності, врахування показників соціальної активності підприємства в його подальшій діяльності, оприлюднення цих даних в засобах масової інформації [3, с. 76].

У ХХІ ст., коли в світі велика увага приділяється соціальній, природоохоронній, екологічній ситуації і робота підприємств, поруч із здійсненням своєї основної діяльності, спрямовується на вирішення цих проблемних питань, виникає необхідність у складанні та оприлюдненні звітності, яка б містила соціальну компоненту.

Звітність із соціальною компонентою, як один із найважливіших проявів діяльності бізнесу у галузі соціальної відповідальності, останнім часом перебуває у фазі активного розвитку. Кількість соціальних звітів в Європі неухильно зростає впродовж останніх 10 років. Останнім часом проявляється тенденція до оприлюднення компаніями, поруч з традиційними фінансовими річними звітами, соціальних звітів. Оскільки відсутність соціальної інформації може спричинити ще більше загострення протирічливих інтересів суб'єктів соціально-трудова відносин, ніж її наявність.

З метою найефективнішого впровадження заходів соціальної відповідальності бізнесу в життя, інформація про них повинна бути представлена зацікавленим користувачам. У зв'язку з цим, за кордоном не новим є поняття соціальної звітності, корпоративного соціального звіту, суспільного та соціального аудиту. Забезпечення користувачів необхідною інформацією здійснюється через систему бухгалтерського обліку та відповідні форми звітності.

Вважаємо, що відокремлення соціальної складової у фінансовій звітності підприємства доцільно як для внутрішніх, так і для зовнішніх

користувачів. Необхідність цієї інформації для внутрішніх користувачів полягає у наступному: є можливість перевірки темпів реалізації стратегії стосовно соціального розвитку та її коригування. Щодо зовнішніх, то вони використовують фінансову звітність для формування свого бачення соціальної політики суб'єкта господарювання.

Свідченням необхідності використання в Україні соціальної звітності, з метою інформування зацікавлених осіб про ступінь соціальної відповідальності підприємства, є обмеженість доступу до цієї звітності користувачів.

Погляди науковців та фахівців-практиків щодо цілей складання звіту та очікуваних ефектів поділяються на дві протилежні позиції:

1) складання соціальних звітів є свідомим прагненням суб'єктів господарювання не лише проводити активну соціальну політику на власному підприємстві, але й відображати при цьому позитивні та негативні її наслідки. Якщо соціальний звіт складено підприємством, то це демонструє його прагнення відповідати міжнародним стандартам у всіх сферах діяльності і свідчить про його намір активно розвивати соціальні проекти;

2) є сукупністю завуальованих, не пов'язаних між собою, неверсифікованих поглядів, що обмежуються лише риторикою, з метою приховування негативних соціальних та екологічних наслідків діяльності суб'єкта господарювання.

Таким чином, з одного боку, підприємство намагається відобразити в звіті та надати користувачам інформацію про найбільш суттєві сторони своєї діяльності, а з іншого – приховати доходи та прибутки. Структура, форма та наведена інформація у таких звітах відрізняється, залежно від характеру діяльності суб'єкта господарювання та його соціальної політики. Це пов'язано з тим, що, як вже зазначалося, соціальна діяльність підприємства не є регламентованою і залежить лише від ініціативи власника.

Нижче наведемо приклад індикаторів, які включаються до звітів про соціальну політику. У подібних звітах надається інформація, яка висвітлює різні напрями соціального розвитку, визначаються майбутні завдання і порівняння зі станом речей у минулому (табл. 3.2.2).

З даних таблиці 3.2.2 видно, що соціальний звіт може охопити всю соціальну діяльність суб'єкта господарювання. Оскільки немає чітко

встановленої форми такого звіту, то підприємство може зазначати у ньому ті заходи, які на його думку стосуються соціального захисту як його працівників, так і суспільства в цілому.

Розглянемо важливість такої звітності з позиції американських вчених:

- витрати на здійснення соціальної політики – це гроші суспільства, і ті, хто сплачує податки має право знати, як витрачаються ці кошти;

- необхідність соціальної звітності може покращити якість виконання соціальних заходів суб'єкта, який її оприлюднює;

- оприлюднення такої звітності може допомогти користувачам звітності обрати підприємство з належним рівнем захищеності [8, с. 68].

Таблиця 3.2.2

Система показників для формування звітів соціальної діяльності

<i>Напрями соціальної діяльності</i>	<i>Показники</i>
<i>Політика рівних можливостей</i>	<ul style="list-style-type: none"> – питома вага жінок серед вищої ланки керівництва компанії; – питома вага представників тих чи інших меншин у колективі; – питома вага людей з обмеженими фізичними можливостями серед співробітників колективу
<i>Діяльність профспілок та виробничі відносини</i>	<ul style="list-style-type: none"> – питома вага робітників, які є членами незалежних профспілкових, організацій або інших легально зареєстрованих та діючих організацій, що виражають інтереси певних груп робітників; – питома вага робітників, які є включеними до колективних договорів; – кількість скарг з боку робітників, які є членами профспілок
<i>Охорона праці і здоров'я робітників</i>	<ul style="list-style-type: none"> – наявність переконливих свідчень про відповідність політики охорони праці і здоров'я робітників до Норм і стандартів охорони здоров'я робітників, прийнятих Міжнародною організацією праці; – щорічна кількість смертельних випадків на робочому місці; – наявність програм, які заохочують робітників до ведення здорового способу життя; – питома вага опитаних працівників, які стверджують, що їхнє робоче місце є безпечним та зручним
<i>Дитяча праця</i>	<ul style="list-style-type: none"> – кількість працюючих дітей; – наявність спостереження за фактами використання дитячої праці
<i>Розвиток місцевих громад</i>	<ul style="list-style-type: none"> – питома вага нарахованого до сплати податків з прибутку, що був спрямований на розвиток місцевої громади; – залучення підприємства у широкі програми соціального розвитку місцевих громад (наприклад, підтримка освітянських програм, програм набуття додаткової або нової кваліфікації, гуманітарних програм тощо); – наявність політики залучення місцевих підрядників і постачальників до діяльності компанії

**Джерело:* Сформовано автором на основі [6]

Соціальна звітність не повинна розцінюватися як реклама підприємства з метою залучення співробітників та підвищення рейтингу. Соціальний звіт повинен містити добровільно та публічно розкрити інформацію, яка достовірно й доступно відображає основні аспекти й результати діяльності, пов'язані з реалізацією стратегії стійкого розвитку підприємства.

Суб'єктам господарювання, які налаштовані на здійснення активної соціальної політики та оприлюднення соціального звіту, потрібно спочатку визначити власну стратегію щодо різних аспектів корпоративної соціальної відповідальності, визначити цільові показники, окреслити програми, зібрати інформацію як всередині, так і поза межами підприємства.

Аналізуючи практику впровадження принципів соціальної відповідальності на вітчизняних підприємствах, було виявлено значну різноманітність підходів та методик щодо розробки та застосування як політики, так і безпосередньо програм, що включають соціальну відповідальність.

Сьогодні на українському ринку діє близько сотні підприємств та компаній, які визнають себе соціально відповідальними, і їх кількість постійно зростає.

Складаючи звіти відповідно до стандартів, які одержали міжнародне поширення, компанії можуть претендувати на те, що створений документ буде підтверджений незалежним аудитором, який має відповідний сертифікат. Тим більше, застосування аудиту соціальної звітності набуло поширення серед українських компаній.

Складання та подання соціальної звітності на розгляд зацікавлених користувачів передбачає дотримання цілого ряду принципів, спрямованих на оптимізацію цих процесів (рис.3.2.1).

Вважаємо, що дотримання зазначених принципів соціальної звітності зможуть забезпечити висвітлення достовірної, об'єктивної, повної та прозорої інформації у соціальному звіті.

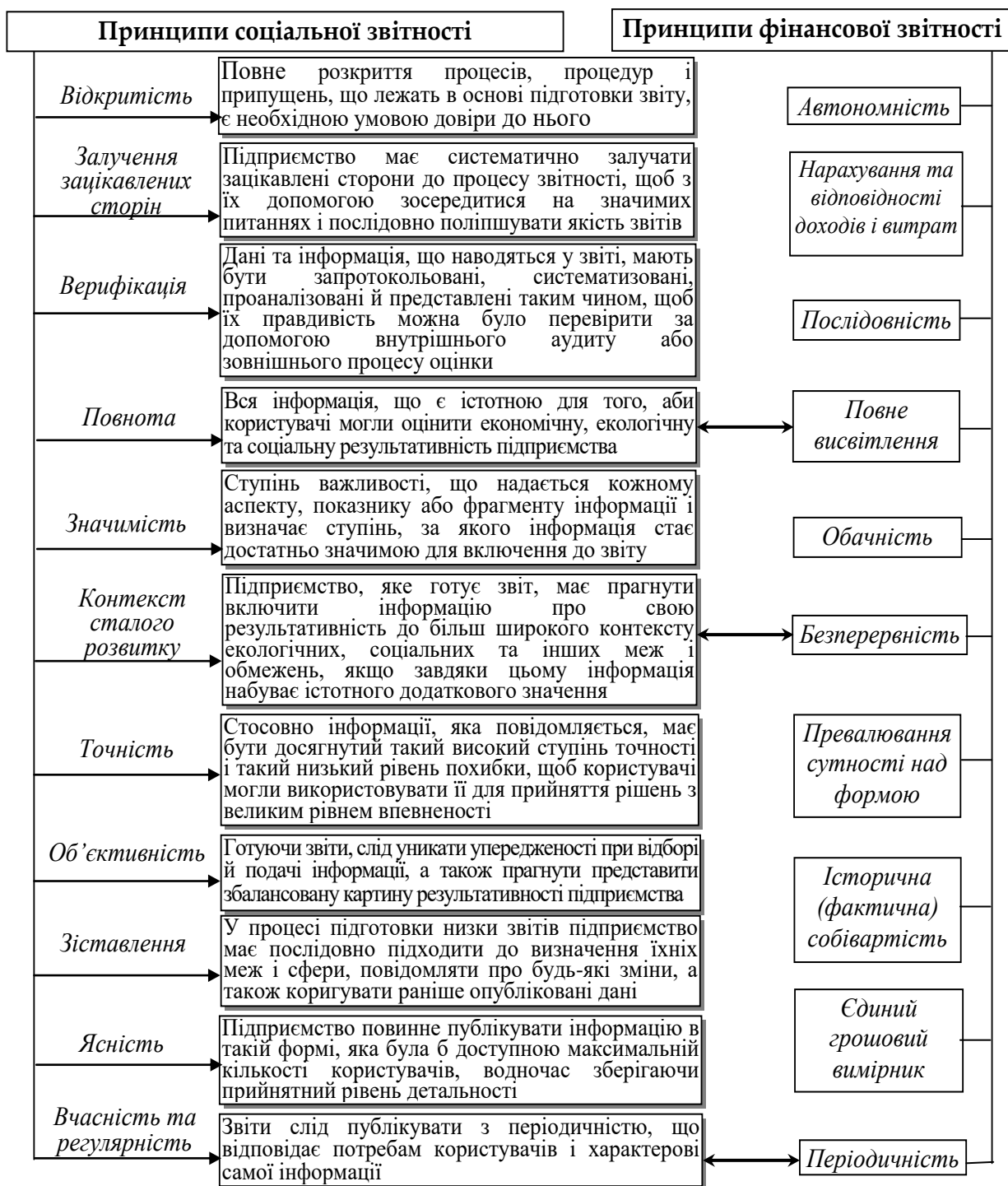


Рис. 3.2.1. Відповідність між принципами соціальної та фінансової звітності [5]

Визначивши відповідність між принципами фінансової та соціальної звітності, бачимо, що вона практично відсутня. Порядок складання та подання цих форм звітності є ідентичним лише в трьох аспектах:

- 1) з точки зору повного висвітлення, що передбачає повноту надання інформації про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, які впливають на прийняття управлінських рішень;
- 2) безперервності, як умови постійного сталого розвитку підприємства;
- 3) періодичності, як можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності.

При здійсненні обліку заходів із соціального захисту зі сторони підприємства у підприємства виникають витрати та зобов'язання, що мають вплив на його фінансовий стан. Відповідно, за результатами соціальної діяльності, як і будь-якої іншої, суб'єкту господарювання необхідно звітуватися за такими формами: фінансова, податкова та статистична звітність.

В процесі дослідження було проаналізовано рівень відображення інформації про надані соціальні гарантії працівникам у фінансовій звітності. Розкриття інформації такого характеру відбувається у формах №1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)», №5 «Примітки до річної фінансової звітності» – на рівні виділення окремих рядків для поточних зобов'язань з оплати праці та страхування (у ф. №1) та узагальнюючого рядка для іншої поточної дебіторської заборгованості. У ф. №2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» нарахування різного роду виплат працівникам входить до складу адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат першого розділу. Уточнення сум витрат соціального характеру можна знайти у розділі III ф. №2 «Елементи операційних витрат» – ряд. 2510 «Відрахування на соціальні заходи», ряд. 2520 «Інші операційні витрати» (у частині операційних витрат), ряд. 2505 «Витрати на оплату праці» (у частині виплачених премій).

Форма №4 «Звіт про власний капітал» не містить передбачених рядків для аналізу напрямів використання прибутку, тому його спрямування на соціальні потреби можна відобразити у додаткових рядках. У формі №3 «Звіт про рух грошових коштів» не існує зазначень про напрями використання коштів у розрізі соціальної діяльності підприємства.

Найбільш деталізованою є інформація у ф. №5 «Примітки до річної фінансової звітності»:

– суми на утримання об'єктів соціального призначення (дитячі садки, їдальні, бібліотеки та інші) (розділ V «Доходи і витрати», ряд. 480 «Утримання об'єктів житлово-комунального і соціально-культурного призначення»);

– суми резервів, створених на виплату відпусток та додаткове пенсійне забезпечення (ряд. 710 «Забезпечення на виплату відпусток працівникам», ряд. 720 «Забезпечення наступних витрат на додаткове пенсійне забезпечення»).

З наведеного вище, можна зробити висновок, що фінансова звітність в Україні не є соціально орієнтованою. Більшість інформації, яка стосується витрат, пов'язаних із соціальною діяльністю, є зведеною, тому за аналізом такої звітності не можна говорити про рівень соціальної захищеності працівників підприємства та соціальну політику, яку воно проводить.

Враховуючи дану ситуацію, вважаємо, що інформація стосовно коригування прибутку в напрямі створення фонду виплат соціальних гарантій з певним грошовим забезпеченням, має знаходити відображення у ф. №1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)», ф. №4 «Звіт про власний капітал» та ф. №5 «Примітки до річної фінансової звітності», а також напрями використання прибутку у ф. №2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)».

Доцільність впровадження змін до форм фінансової звітності підкріплено вивченням вимог НП(С)БО, а також необхідністю дотримання принципу повного висвітлення кожним суб'єктом господарювання – фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій та подій, яка може вплинути на рішення, що приймаються на її основі [6]. У зв'язку з цим слід внести коригування до фінансової звітності, що забезпечить контроль ефективності здійснення виплат соціальних гарантій працівникам (табл. 3.2.3).

Таблиця 3.2.3

**Перелік показників щодо соціальних виплат працівникам, якими
пропонується доповнити фінансову звітність**

<i>ф. № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)»</i>			
Показник	Код рядка	За звітний період	За попере дній період
Валовий прибуток	2090		
Збиток	2095		
Інші операційні доходи	2120		
Адміністративні витрати	2130		
Витрати на збут	2150		
Інші операційні витрати, в т.ч. спрямовані на:	2180		
Витрати соціальної діяльності підприємства:			
витрати на продуктивні соціальні гарантії згідно соціального пакету	2181		
витрати на непродуктивні соціальні гарантії згідно соціального пакету	2182		
Фінансові результати від операційної діяльності:			
Прибуток	2190		
Збиток	2195		
<i>ф. № 4 «Звіт про власний капітал»</i>			
Показник			Код рядка
Розподіл прибутку:			
Виплати власникам (дивіденди)			4200
в т.ч. виплати власникам-працівникам (дивіденди)			4201
Спрямування прибутку до зареєстрованого капіталу			4205
Відрахування до резервного капіталу			4210
Відрахування до фонду для виплат соціальних гарантій			4220
<i>ф. № 5 «Примітки до річної фінансової звітності»</i>			
VII. ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ І РЕЗЕРВИ			
Види забезпечень	Код рядка	Залишок забезпечення на початок року	Залишок забезпечення на кінець року
Забезпечення на виплату відпусток працівникам	710		
Забезпечення наступних витрат на виплату соціальних гарантій	720		
Забезпечення наступних витрат на виконання гарантійних зобов'язань	730		
Забезпечення наступних витрат на реструктуризацію	740		
Забезпечення наступних витрат на виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів	750		
	760		

XVI. ФОНД ВИПЛАТ СОЦІАЛЬНИХ ГАРАНТІЙ: ФОРМУВАННЯ ТА НАПРЯМИ ВИКОРИСТАННЯ				
Назва показника та коротка характеристика	Розмір фонду на початок року	Збільшення фонду протягом звітного періоду	Використання фонду у звітному періоді	Розмір фонду на кінець року
Використання коштів фонду виплат соціальних гарантій на:				
надання матеріальної допомоги за підсумками роботи за рік				
преміювання				
надання подарунків та нагород за підсумками роботи за рік				
надання фінансової допомоги				
надання матеріального та нематеріального майна в безоплатне користування				
безоплатне харчування працівників				
здійснення підвищення кваліфікації та перепідготовки кадрів				
недержавне медичне страхування				
надання знижок працівникам на продукцію				
оплату лікування працівникам в закладах охорони здоров'я				
організацію доставки працівників до місця роботи				
організацію дозвілля працівникам				
оплату оренди житла				
компенсацію вартості санаторних путівок				
інші цілі				

*Примітка: запропоновані зміни виділені іншим кольором

*Джерело: розроблено автором

Для кращого аналізу соціальних витрат суб'єкта господарської діяльності пропонуємо у ф. № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» та ф. №4 «Звіт про власний капітал» додатково передбачити показники щодо коригування валового прибутку з метою створення фонду виплат соціальних гарантій. У ф. № 2 до першого розділу додати рядки: 2181 і 2182 – витрати на продуктивні та непродуктивні соціальні гарантії згідно соціального пакету. Запропоновані рядки передбачають розкриття інформації щодо формування фонду за рахунок цих двох напрямів витрат. У ф. №4 передбачити ряд. 4220 як обов'язковий для відрахувань до фонду виплат соціальних гарантій, ряд. 4201 – вартісний вираз розподілу прибутку для виплат власникам-працівникам дивідендів, що дозволить проводити виважену мотиваційну політику шляхом реалізації

відповідної дивідендної політики відносно працівника і за сумісництвом співвласника підприємства.

У ф. №5 «Примітки до річної фінансової звітності» слід здійснити зміни стосовно заміни назви ряд. 720 «Забезпечення наступних витрат на додаткове пенсійне забезпечення» на «Забезпечення наступних витрат на виплату соціальних гарантій» виходячи з причин відмови від недержавного пенсійного забезпечення. Крім того, окремим розділом слід передбачити напрями використання фонду виплат соціальних гарантій на продуктивні та непродуктивні соціальні гарантії згідно соціального пакету.

Запропоновані коригування повинні знайти своє відображення та регламентування у діючих законах, зокрема, НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [6]:

- виходячи з необхідності розкриття у фінансовій звітності інформації стосовно соціальної діяльності підприємства слід уточнити трактування принципу повного висвітлення таким чином: фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій та подій для суб'єктів мікро- та макрорівнів, яка може вплинути на рішення, що приймаються соціальними партнерами на її основі;

- у зв'язку із відсутністю порядку формування нерозподіленого прибутку (збитку) відбувається недотримання принципу повноти висвітлення суб'єктами господарювання та ув'язки між формами фінансової звітності, тому пропонуємо доповнити рядки ф. №2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» (з розшифруванням у тексті стандарту) переліком, наведеним у таблиці 3.

Так, внесення вищевказаних змін до форм фінансової звітності є основою формування ефективного порядку управління соціальними відносинами як на макро-, так і на мікрорівні.

Що стосується податкової звітності, то більшість даних за виплатами працівникам містяться у Податковому розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку (форма 1-ДФ). У даному розрахунку відображається інформація з виплат у розрізі кожного працівника підприємства.

Статистична звітність є системою кількісних та якісних показників, вимірювання й узагальнення яких не характерне для обліку і яка складається для узагальнення інформації про діяльність суб'єктів господарювання у розрізі галузей, видів промисловості та видів діяльності в цілому [3, с. 340]. Юридичні особи зобов'язані подавати у встановлені терміни звіти зі статистики праці у складі форм, перелік яких законодавчо затверджений на державному рівні.

Окреслення напрямів розподілу коштів фонду виплат соціальних гарантій на підприємстві повинно базуватися на продуктивності праці робітників і вимагає розробки певних форм внутрішньої звітності. Виходячи з цього, підприємствам слід застосовувати наведені нижче форми управлінської звітності для узгодження виплат працівникам та суми коштів, отриманих з фонду виплат соціальних гарантій (табл. 3.2.4).

Таблиця 3.2.4

Запропоновані форми внутрішньої звітності, що містять дані про виплати працівникам

<i>Назва внутрішнього звіту із соціальною компонентою</i>	<i>Рекомендований строк подання</i>	<i>Характеристика форми</i>
Форма С-1 «Звіт про виплати персоналу»	Складається щоквартально. Строк подання до 20 числа місяця, наступного за звітним кварталом	Дозволяє прослідкувати порядок та види соціальних виплат за кожним працівником, що здійснюються
Форма С-2 «Звіт за напрямами соціальної діяльності підприємства»	Складається один раз у рік. Строк подання до 20 лютого наступного за звітним року	Дає можливість оцінити ефективність трьохвимірного використання майна підприємства в розрізі забезпечення соціально-виваженої політики по відношенню до кожного центру відповідальності, встановити причини відхилень та осіб, які відповідальні за їх виникнення

**Джерело: розроблено автором*

Для узагальнення інформації щодо видів та характеру наданих працівникам виплат на підприємстві пропонується використовувати форму внутрішньої звітності, призначену для всіх працівників. Така форма належить до зведених звітів, для зручності аналізу подається у табличній формі щоквартально (табл. 3.2.5).

Форма внутрішнього звіту (С-1) є базою для простеження у розрізі кожного працівника розміру нарахованої заробітної плати, премій,

допомог, відпускних та інших виплат, які роботодавець індивідуально визначає на підприємстві. Зведення подібних даних надасть змогу чітко контролювати обсяг таких витрат, співставляти і коригувати їх в залежності від фінансового стану суб'єкту господарювання на певний звітний період.

Показники форми С-2 «Звіт за напрямками соціальної діяльності підприємства» дозволяють розподілити кошти сформованого фонду за напрямками соціальної діяльності: за рахунок вилучення високоліквідних активів, витрат операційної діяльності та розподілу чистого прибутку підприємства. Складання даного звіту, на нашу думку, не має бути обов'язковим, так як не всі суб'єкти господарювання здійснюють соціальну діяльність чи дотримуються принципів соціальної відповідальності. Окрім того, сприйняття понять соціального партнерства, соціальної відповідальності та звітності не є достатньо широким на теренах України. У зв'язку з цим, складання даного звіту може здійснюватися один раз на рік одночасно зі складанням річного пакету звітності, що дозволить оптимізувати витрати коштів і часу на складання соціальних звітів, яке здійснюватиме бухгалтерська служба підприємства.

Таблиця 3.2.5

**Форма С-1 «Звіт про виплати персоналу підприємства»
за __ квартал 20__ року
Цех, відділ:**

№ з/п	ПБ	Посада	Сума нарахованих виплат					Сума додатково наданих виплат						
			Заробітна плата	Премії	Допомога з тимчасової втрати працездатності	Відпускні	Індексація заробітної плати	Винагороди за підсумками роботи	Одноразова матеріальна допомога	Медичне страхування	Надання позики	Оплата пугівок	Оплата навчання	Інші виплати
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15

Особа, яка склала звіт _____ (підпис) _____ (ПБ, посада)

*Джерело: розроблено автором

У таблиці 3.2.6 наведено форму звітності С-2 «Звіт за напрямками соціальної діяльності підприємства».

Запропоновані форми управлінської звітності щодо відображення соціальних виплат працівникам підлягають трансформації. Строки їх подання та порядок складання повинні окреслюватися у Наказі про облікову політику із зазначенням типових форм документів у відповідних додатках.

Таблиця 3.2.6

Форма С-2 «Звіт за напрямками соціальної діяльності підприємства»

№	Показник	Минулий рік, тис. грн.	Поточний рік, тис. грн.
1	Чистий прибуток підприємства		
2	Інші витрати операційної діяльності		
3	Розділ 1. Здійснення соціальної діяльності за рахунок вилучення високоліквідних активів		
3.1	Надання працівникам активів підприємства у безоплатне користування		
3.2	Надання фінансової та матеріальної допомоги працівникам		
3.3	Надання подарунків та нагород за підсумками роботи за рік		
3.4	Компенсація вартості санаторних путівок		
3.5	Безоплатне харчування працівників або надання компенсації		
3.6	Надання житлових кредитів працівникам		
3.7	Підвищення кваліфікації та перепідготовка персоналу		
3.8	Інші		
3.9	Всього за розділом 1		
4	Розділ 2. Здійснення соціальної діяльності за рахунок витрат операційної діяльності підприємства		
4.1	Недержавне медичне страхування працівників		
4.2	Надання знижок працівникам на реалізацію продукції		
4.3	Проведення відрахувань до фондів загальнообов'язкового соціального страхування		
4.4	Преміювання працівників		
4.5	Організація доставки працівників на місце роботи		
4.6	Оплата лікування працівників в закладах охорони здоров'я		
4.7	Організація дозвілля працівникам (екскурсійні програми, виїзд на природу тощо)		
4.8	Всього за розділом 2		
5	Всього витрат соціальної діяльності, що відображені у складі інших операційних витрат		
6	Розділ 3. Здійснення соціальної діяльності за рахунок розподілу чистого прибутку		
6.1	Розподіл частини прибутку між працівниками підприємства згідно умов колективного договору		
6.2	Участь працівників у власному капіталі підприємства – виплата дивідендів за простими та привілейованими акціями		

Продовження таблиці 3.2.6

6.3	Всього за розділом 3		
7	Розділ 4. Соціальні показники діяльності підприємства		
7.1	Кількість працівників, з них:		
	- жінок;		
	- підлітків;		
	- людей з обмеженими можливостями;		
	- людей похилого віку		
7.2	Мінімальний розмір заробітної плати на підприємстві		
7.3	Максимальний розмір заробітної плати на підприємстві		
7.4	Середній розмір заробітної плати по підприємству		
7.5	Кількість нещасних випадків на виробництві за звітний період		
7.6	Кількість виявлених професійних захворювань за звітний період		
7.7	Кількість працівників, звільнених за звітний період		
7.8	Кількість працівників, прийнятих на роботу за звітний період		
7.9	Заборгованість по виплаті заробітної плати		
8	Разом витрат		

*Джерело: розроблено автором

Запропоновані документи є базою для відстеження у розрізі кожного працівника розміру нарахованої заробітної плати та інших виплат та соціальних гарантій, розподілу коштів фонду виплат соціальних гарантій за напрямами соціальної діяльності: за рахунок вилучення високоліквідних активів, витрат операційної діяльності та розподілу чистого прибутку підприємства.

Підсумовуючи вищевикладене, дійшли наступних висновків.

По-перше, громадськість, як головний користувач звітності, має разом із державними органами створити такий політичний та економічний клімат, щоб підприємства могли усвідомити свою соціальну відповідальність та ефективно реалізувати її з використанням усього комплексу механізмів. Крім того, держава, на законодавчому рівні та на рівні місцевого самоврядування, має створити такі прозорі та сприятливі організаційно-правові умови для ведення бізнесу підприємствами, які б реально стимулювали його до активного здійснення соціальної політики.

По-друге, діяльність підприємств має орієнтуватися на найбільш ефективні сучасні форми та методи реалізації соціальної політики у внутрішньому, зовнішньому і суспільному напрямах через

затвердження корпоративних етичних норм, впровадження та здійснення системи заходів із соціального захисту своїх працівників.

По-третє, оскільки фінансова звітність українських підприємств не надає прозорої інформації про соціально орієнтовану їх діяльність, необхідним елементом діяльності кожного суб'єкта господарювання стає складання та подання звітності, що розкриває соціальну компоненту. Вона надає підприємству низку переваг, зокрема, ведення ефективного управління, вирішення поточних проблем, діалог з інвесторами, споживачами, формування стратегічного зв'язку розрізнених та ізольованих функцій корпорації, можливість виявлення потенційних проблем галузі тощо, а також можливість залучення висококваліфікованого персоналу.

Отже, передумовою успішної реалізації соціальних заходів є безперервний процес реєстрації, аналізу, контролю за понесеними витратами та складання звітності для визначення подальших напрямів соціальної діяльності. З метою забезпечення контролю ефективності здійснення виплат соціальних гарантій працівникам пропонуємо внести коригування до форм фінансової звітності, які стосуються, зокрема, передбачення витрат на продуктивні та непродуктивні соціальні гарантії згідно соціального пакету, розкриття інформації щодо формування фонду за їх рахунок, вартісний вираз розподілу прибутку для виплат власникам-працівникам дивідендів, що дозволить проводити виважену мотиваційну політику. Так, запропоновано у Звіті про фінансові результати та у Звіті про власний капітал передбачити показники щодо коригування валового прибутку з метою створення фонду виплат соціальних гарантій. Окремий розділ у ф. №5 «Примітки до річної фінансової звітності» присвячено для відображення напрямів використання фонду виплат соціальних гарантій на продуктивні та непродуктивні соціальні гарантії згідно соціального пакету. Внесені пропозиції використовуються для покращання оцінки соціальних витрат суб'єкта господарської діяльності і, відповідно, є базою формування ефективного порядку управління соціальними відносинами як на рівні підприємства, так і на рівні держави.

Список використаних джерел

1. Альфа і омега бухгалтерського обліку або моя болісна несповідь / За ред. Ф.Ф. Бутинця. Житомир: Рута, 2007. 328 с.
2. Звітність підприємства: навч. посібник для студентів ВНЗ спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» / [за ред. Ф.Ф. Бутинця, Н.А. Остап'юк]. Житомир: ЖДТУ, 2005. 428 с.
3. Левченко А.О. Методичні підходи до управління розвитком персоналу на підприємстві / Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. 2005. Вип. №7. Ч. II. С. 155-162.
4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>
5. Соціальна відповідальність: принципи та рекомендації щодо звітності // Форум соціально відповідального бізнесу України URL: <http://www.auc.org.ua/files/f1152089376.doc>.
6. Соціально-етичний облік, аудит та звітність // Перше Число Школи Корпоративного Громадянства. URL: http://www.corporate-citizen.org.ua/lesson_1.htm.
7. Чижевська Л.В. Бухгалтерський баланс: проблеми теорії і практики. Житомир: ЖІТІ, 1998. 408 с.
8. Van Peurseem K. A. Public dialogue toward social policy: a methodology for accounting research / K. A. Van Peurseem // Accounting and public interest. Volume 5.– 2005. – P. 56-87.

3.3. Удосконалення інформаційно-аналітичного забезпечення прийняття управлінських рішень відповідно до актуальних вимог користувачів¹²

Економічна ситуація в Україні у військовий час нажаль характеризується високими інфляційними, кризовими тенденціями у всіх сферах господарювання, купівельна здатність національної грошової одиниці стрімко знижується. Різке коливання валютних курсів також зумовлює обмеженість вкладення інвестицій, які дуже необхідні для економіки України, оскільки, крім високого рівня ризику, темпів інфляції, податкового тиску, притаманним є також валютний ризик. Така нестабільність, що спостерігається в Україні, ставить інвесторів перед жорстким вибором щодо вкладення вільних інвестиційних ресурсів. Приймаючи інвестиційні рішення, користувачу необхідно розробити інвестиційний проект, який не лише збереже інвестиції, а забезпечить досягнення заданих параметрів користувача, бажаний рівень прибутку та приріст вкладеного капіталу. На початку здійснення інвестицій необхідно провести аналіз основних показників, що пов'язані з поставленими цілями та стратегією дій відповідно до інвестиційного проекту (провести аналіз фінансової звітності, бізнес плану, прогнозних даних, оцінити ризики тощо). Успіх інвестора, при підготовці та реалізації інвестиційного проекту, залежить від якості аналізу достовірних джерел інформації, прогнозування показників та алгоритму прийняття рішень.

На сучасному етапі розвитку ринкових відносин ефективне стратегічне управління є основою сталого розвитку діяльності підприємства у довгостроковій перспективі. Тому дослідження, спрямовані на розробку і удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності, як інформаційного джерела для розрахунку комплексних аналітичних і стратегічних показників на сьогодні є дуже актуальними і дозволяють підприємству вірно обрати і реалізувати на практиці ефективну стратегію господарювання. Це у свою чергу ставить нові вимоги до організації і методики визначення та розкриття переліку ключових показників на основі бухгалтерської і прогнозної звітності.

¹² Автор п. 3.3 монографії: **Шевря Я.В.**, к.е.н., доц., доцент кафедри обліку і аудиту ДВНЗ «УжНУ».

Агреговані ключові показники визначають якість прийняття стратегічних управлінських рішень у поєднанні з достовірною інформацією ретроспективного характеру.

Як показують дослідження, придатність визначених прогнозних показників на основі елементів фінансової звітності для прийняття стратегічних рішень призводитиме до того, що вони не будуть у повній мірі відповідати традиційним якісно-інформаційним характеристикам облікової інформації, так як така інформацію носитиме прогнозний, імовірнісний, розрахункових характер і базуватиметься на професійних судженнях та обліково-аналітичних оцінках і розрахунках. Тому, для вирішення наведеної проблеми зусилля науковців та практиків необхідно спрямувати на гармонізацію інформаційних потреб користувачів, які приймають довгострокові рішення в межах стратегічного менеджменту, фінансово-економічного аналізу, моделювання інформаційних джерел та вимог до фінансової звітності, які дозволяють у повній мірі задовольнити такі потреби.

Аналіз діяльності підприємства показує, що більшість господарських операцій та процесів визначається керівництвом та менеджментом підприємства за допомогою управлінських рішень. Для виникнення необхідності в прийнятті рішення обов'язково повинна бути невідповідність між фактичним та бажаним станом діяльності об'єкта дослідження. Управлінське рішення визначається як творчий процес мислення суб'єкта управління, в результаті якого визначається, які заходи треба здійснити в даній фактичній виробничій ситуації або в ситуації, що передбачається, для розв'язання певної проблеми й одержання бажаного результату.

Специфіка прийняття управлінського рішення, на основі даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності, передбачає узагальнення облікових даних, розробку форм бухгалтерської звітності, вибір методів економічного аналізу, прогнозування і бюджетування діяльності підприємства для задоволення потреб користувачів. Підготовка та прийняття управлінських рішень в Україні ускладнюється такими причинами:

- недостатністю інформаційного забезпечення про суть господарських операцій в минулому та поточному періоді (ретроспективна фінансова звітність та її аналіз);

- недосконалість та складність форм бухгалтерської звітності, що не можуть задовольнити потреби користувачів;
- диференційованість методів економічного аналізу, за допомогою яких проводиться аналіз фінансової звітності для отримання додаткового інформаційного забезпечення в ході прийняття управлінських рішень;
- низький рівень бюджетування та прогнозування на підприємствах України, що ускладнює можливість визначити майбутні напрямки розвитку господарських явищ та процесів.

Відповідно до цільової спрямованості дослідження, необхідно визначити суть та особливості прийняття управлінських рішень на основі бухгалтерських даних та звітності підприємства. Отже, прийняття управлінського рішення користувачами – це розробка, оцінка та вибір найкращої з усіх запропонованих альтернатив розвитку об'єкта, що підлягає оцінці користувачами на основі обробки даних бухгалтерського обліку. Відповідно до запропонованого визначення, прийняття управлінського рішення визначає не лише вибір однієї із наявних альтернатив, а й комплексну характеристику об'єкта дослідження, розробку, обґрунтування та оцінку нових альтернатив, методи їх вибору. Неоднозначність розвитку об'єкта дослідження вимагає спрямувати його розвиток у напрямі, що забезпечить отримання бажаного результату. Тобто, виникає необхідність прийняття управлінського рішення (вибір напрямку розвитку об'єкта дослідження), яка потребує збору, узагальнення та накопичення інформації про об'єкт дослідження та його розвиток. Така інформація накопичується у вигляді цифрових та лінгвістичних даних регламентованої або довільної форми, а саме: форми фінансової та управлінської звітності, облікова політика підприємства та допоміжні дані, пов'язані з об'єктом дослідження. Оскільки прийняття стратегічних рішень вимагає розширеного та специфічного інформаційного забезпечення інформаційних потреб користувачів, слід використовувати комплексний інтегрований підхід та ефект синергії, результати яких повинні визначатися у процесі поєднання стратегічно орієнтованої системи організації і ведення бухгалтерського обліку та складання і подання фінансової звітності, системи перспективного аналізу у процесі управління та механізму обґрунтування альтернативних, вибору і прийняття ефективних

стратегічних рішень. Ключовим способом досягнення такого ефекту є гнучкий підхід до вибору джерел інформаційного забезпечення для стратегічного управління діяльністю підприємства, і він повинен гармонізувати загальноприйнятні елементи методу бухгалтерського обліку, принципи складання та подання фінансової звітності, якісні характеристики обліково-звітної інформації з основними складовими та вимогами до інформаційного забезпечення прийняття рішень.

Удосконалення інформаційного забезпечення структурних елементів алгоритму прийняття управлінського рішення здійснюється на основі розробки спеціалізованих форм фінансової звітності (збір даних), комплексних фінансових показників (аналіз даних), системи бюджетування (прогнозування розвитку об'єкта дослідження) та інформаційному забезпеченні обґрунтування управлінського рішення (мультиаспектний масив даних у вигляді карт-матриць), наведені на рис. 3.3.1. На етапі збору інформації, із всієї сукупності, обираються дані, що найповніше характеризують об'єкт та задовольняють потреби суб'єкта прийняття рішення за допомогою сучасних методів презентації обліково-економічної інформації та спеціалізованих форм звітності. Обмеженість користувача у виборі форм звітності залежить від якості та досконалості ведення бухгалтерського обліку, повноти відображення всіх операцій на підприємстві. Як правило, користувачі віддають перевагу компаніям, у яких, на високому рівні, побудована система бухгалтерського, управлінського обліку та звітності, розвинута система менеджменту, які допоможуть користувачу побачити перспективи розвитку компанії очима власників підприємства та прийняти власні рішення.

Збір даних, їх групування та представлення є одним з основних етапів алгоритму, оскільки від якості та достовірності первинних даних залежить якість прийнятих рішень. Виходячи з того, що результатом прийняття рішення можуть бути позитивні (прибутки) або негативні (збитки) наслідки, користувачу необхідно ефективно оцінити та проаналізувати діяльність та ризики майбутнього інвестиційного об'єкту.

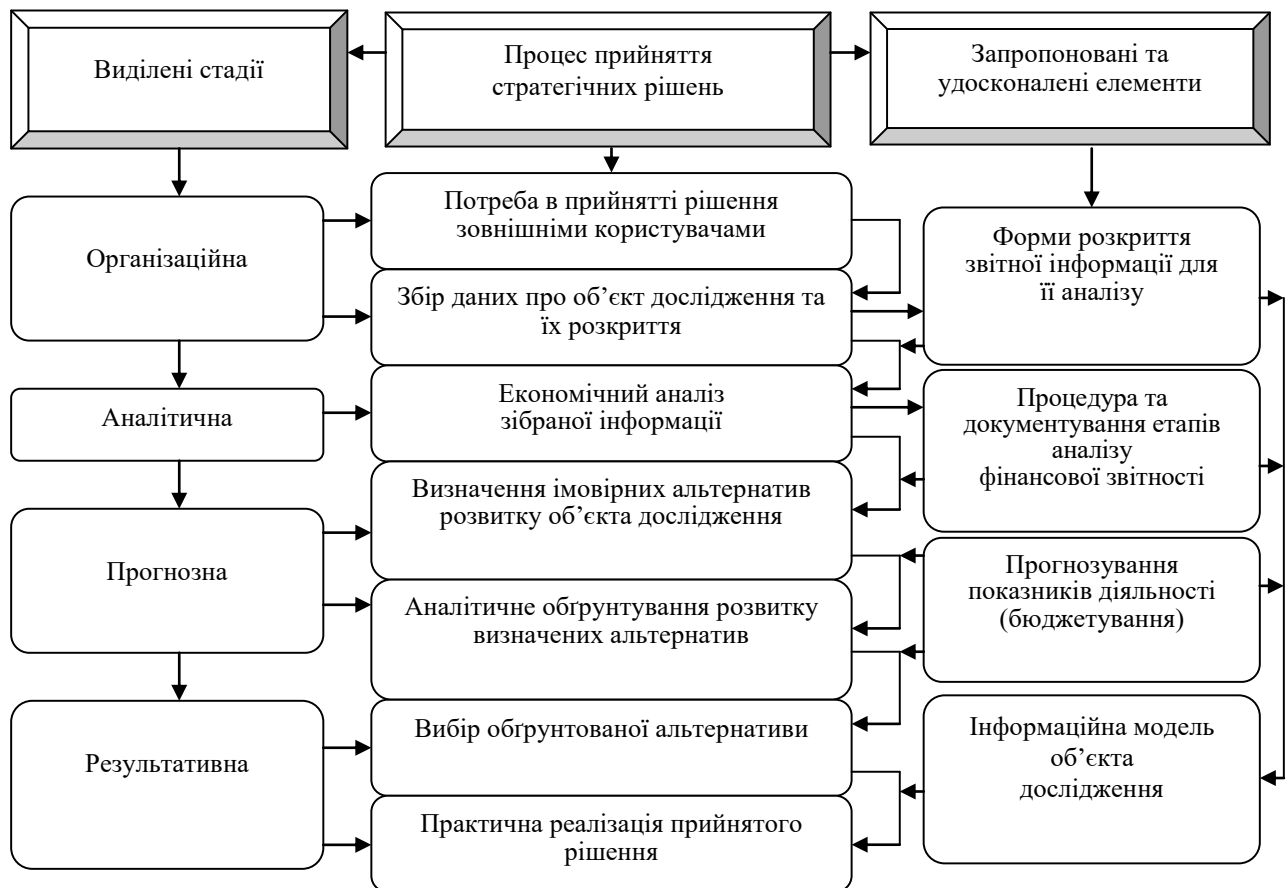


Рис. 3.3.1. Комплексне інформаційне забезпечення виділених стадій прийняття стратегічних рішень користувачами

Фундаментальною основою оцінки об'єкта інвестування та прийняття рішень є етап проведення фінансово-економічного аналізу. Ділове рішення, в рамках доцільності здійснення інвестицій, ставить перед собою завдання оцінки розвитку основних показників діяльності компанії в короткостроковій та довгостроковій перспективі, в результаті чого, економічний аналіз тісно зв'язаний з бюджетними процесами на підприємстві. В залежності від змісту отриманих даних та особливостей об'єкта дослідження, обирається методика та здійснюється аналіз джерел інформації, визначається поведінка та тенденції розвитку об'єкта дослідження в минулих та поточному періодах. Для забезпечення обґрунтування та підтримки прийняття правильного управлінського рішення, економічний аналіз розглядається як бізнес-процес, в якому необхідно виділити такі інфраструктурні елементи:

- процес узагальнення, систематизації, групування, зберігання та передачі достовірних аналітичних даних для їх аналізу;

- підготовка та презентація основних бюджетних, бухгалтерських, оперативних та управлінських форм звітності і їх аналіз;

- вибір методології, прийомів та інструментарію фінансово-економічного аналізу, що найефективніше забезпечує якісні інформативні показники, придатні для прийняття рішення;

- перелік основних агрегованих, системних та ідентифікованих економічних та фінансових показників, факторних моделей, бюджетних взаємоузгоджень, що відповідають поставленій меті та основним завданням аналізу (показники, які допоможуть обґрунтувати та прийняти або відхилити рішення);

- формування результатів аналізу у вигляді висновків та пропозицій.

Для кращого розуміння та встановлення ролі обліково-звітної інформації у системі стратегічного управління, визначимо обліковий зміст стратегічного управління і його складові відповідно до сучасного бачення. Отже, стратегічне управління (стратегічний менеджмент) можна визначити як процес управління діяльністю підприємства, який спрямований на аналіз та оцінку діяльності підприємства, формування і затвердження основних стратегічних цілей для забезпечення ефективності господарської діяльності в довгостроковій перспективі. Невід'ємною складовою стратегічного управління є тісний зв'язок з системою бухгалтерського обліку та фінансової звітності, які забезпечують цифровий опис бізнес-процесів та формують масив інформації для подальших розрахунків, вимагаючи змін у напрямку їх уніфікації, а саме:

- забезпечення підприємства інформацією про тенденції розвитку та оцінку змін попиту і пропозиції на ринку, цінову політику, частку ринку, що у кінцевому випадку призведе до фактичної спрямованості оперативних управлінських і маркетингових рішень на забезпечення стабільності обраної стратегії підприємства [2, с. 30];

- розробки ключових показників ефективності, які будуть визначальними у процесі прийняття стратегічних рішень та ґрунтуватимуться на відповідних досягнутих і прогнозних показниках, що наведені у формах бухгалтерської звітності (фінансової та управлінської) [3, с. 15];

- визначення системи та методів формалізованої обробки аналітичних показників у системі обґрунтування і прийняття стратегічних управлінських рішень;

- використання методів моделювання і побудови факторних моделей, що дозволяють визначити наслідки прийнятих стратегічних рішень, і за необхідності, їх поточного або стратегічного коригування.

Класифікація стадій проведення аналізу, наведена для ефективного прогнозування та прийняття рішення, вимагає розглянути його як основу обґрунтування прийняття правильного управлінського рішення, що присутня на всіх стадіях запропонованого алгоритму. Економічний аналіз необхідно розглянути як окремий процес, з виділенням таких організаційних елементів як аналізований період, методологія аналізу, відповідність її специфіці діяльності підприємства в окремих країнах та інформаційним джерелам тощо. Сукупність основних елементів структури та інфраструктури аналізу розглядається через управлінський аналіз, який тісно переплітається та розглядається в єдності з системою підтримки та прийняття рішення [1, с. 264].

Етап розробки імовірних альтернатив розвитку об'єкта дослідження базується на узагальнених та проаналізованих даних, забезпечуючи основу для розгляду можливих альтернатив та тенденцій розвитку показників об'єкта дослідження у майбутніх періодах. Обґрунтування альтернатив та аналіз прогнозних даних, передбачають вибір найбільш імовірних та реальних напрямків розвитку об'єкта дослідження, з метою їх економічного аналізу, оцінки доцільності впровадження та результатів, які будуть отримані внаслідок їх практичної реалізації. Вибір карти базових прогнозних показників є динамічною та фундаментальною основою, що об'єднує в собі дані фінансового, управлінського, стратегічного аналіз та менеджменту, динамічних та статичних бюджетів, бухгалтерського облік та фінансової звітності підприємства. В залежності від рівня розвитку бюджетування на підприємства, розділимо економічний аналіз на три рівні:

а) аналіз ретроспективних показників діяльності підприємства, які характеризують його функціонування в минулих періодах та на момент початку розробки алгоритму прийняття рішень; базою для проведення такого аналізу є дані бухгалтерського та управлінського обліку [4, с. 15];

б) аналіз та оцінка значень планованих фінансових показників на період короткострокової та довгострокової перспективи; основним джерелом для аналізу, на даному рівні, є розроблена система бюджетів, що включає бюджет продажу, бюджет собівартості виготовленої та реалізованої продукції, бюджет дебіторської та кредиторської заборгованості, взаємну узгодженість фактичного та бюджетного балансу. Допоміжним елементом системи бюджетування, або її відсутності, є екстраполяція показників, що відображені в комплекті фінансової звітності компанії або обчислені на першому рівні аналізу (екстраполяція показників, що необхідні для аналізу та прийняття рішень);

в) поточний аналіз та оцінка відхилень між фактичними та плановими показниками на основі гнучких бюджетів та проміжних фінансових звітів.

Удосконалення алгоритму прийняття управлінських рішень, на цьому етапі, передбачає запропонувати суб'єкту управління широку інформаційну базу даних, що описують об'єкт дослідження, альтернативи його розвитку та окреме їх обґрунтування. При цьому, необхідно обґрунтовано обрати перелік показників, що використовуються для стратегічних планів та бюджетування майбутньої діяльності підприємства. Розгляд запропонованого алгоритму прийняття рішення, з позиції зовнішніх користувачів, передбачає, що вищенаведена база даних формується підприємством та передається їм в готовому вигляді.

Як видно з рис. 3.3.1, отримавши всі необхідні дані, які представляються різними структурними підрозділами підприємства (фінансово-економічний відділ, бухгалтерія, відділ прогнозування тощо) користувачу залишається обрати один із запропонованих інвестиційних проектів (альтернатив), забезпечити його практичну реалізацію та контроль за його виконанням. В широкому розумінні, розроблений алгоритм прийняття управлінського рішення об'єднує в своїй структурі підприємство та користувачів і передбачає:

- для підприємства – запропонувати методику узагальнення, накопичення, аналізу та представлення даних про об'єкт дослідження користувачу (суб'єкту управління);

- для користувача – полегшити процес розробки, обґрунтування, підтримки та прийняття управлінського рішення.

Розвиток економічного аналізу в сучасній міжнародній практиці підтримує аналіз, що проводиться для зацікавленого кола користувачів (stakeholders analysis). Зокрема, Сорокін М., у своїй статті наводить думку Є. Хелфєрта, які сходяться на думці, що існує три основні групи зацікавлених користувачів, що мають найбільше значення, та інтереси яких необхідно задовольняти першочергово: менеджери (ефективність операційної діяльності), власники (рентабельність власного та інвестованого капіталу), інвестори і кредитори (ліквідність, платоспроможність, рентабельність активів). Всі інші групи користувачів також мають важливе значення, однак, задоволення їх інтересів обмежується використанням публічних джерел інформації. Задоволення ж інформаційних потреб основних груп користувачів може здійснюватися через спеціалізовані модельовані форми та джерела фінансової інформації, управлінські дані, не фінансову інформацію тощо [7, с. 60].

Методологічними особливостями алгоритму прийняття управлінського рішення є об'єднання таких структурних елементів, як:

1. Стандартні та спеціалізовані (запропоновані) форми звітності, що відповідають вимогам НП(С)БО, МСФЗ чи US GAAP та задовольняють специфічне поле інформаційних потреби користувачів.

2. Економічний аналіз облікових даних у стандартних та спеціалізованих формах звітності.

3. Прогнозування основних показників та форм звітності, які необхідні для оцінки розвитку об'єкта дослідження в майбутньому (за допомогою, та на основі пунктів 1 та 2).

4. Розробку інформаційної бази даних на основі оцінки ретроспективних (фінансова звітність, пункт 2) та перспективних (бюджетних, пункт 3) джерел інформації про досліджуваний об'єкт.

5. Процес вибору управлінського рішення та його обґрунтування на основі бази даних, розробленої в пункті 4 [9].

Удосконалення алгоритму прийняття управлінських рішень, в сучасних умовах, здійснюється на основі моделювання та розробки спеціалізованих форм фінансової звітності. Удосконалення існуючих форм фінансової звітності та розробка спеціалізованих – сучасна вимога

алгоритму прийняття управлінських рішень. Оскільки, основна інформація про діяльність підприємства наведена у звіті про фінансовий стан і результати діяльності, то моделювання форм фінансової звітності для алгоритму прийняття управлінських рішень, обмежимо зазначеними формами звітності. Їх вибір обумовлений також з тим, що більшість фінансових показників розраховується на їх основі. Інформація, що міститься в інших формах фінансової (звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал, примітки до фінансових звітів) та управлінської звітності не підлягає моделюванню, а використовується як допоміжна інформація в алгоритмі.

Жодний набір форм фінансової звітності не носить практичного характеру для користувача без економічного аналізу та додаткових розрахунків, оскільки звітність підприємства є лише інформаційною системою, яка показує координати знаходження підприємства на ринку.

Розробка облікової моделі стратегічного управління діяльністю підприємства включає п'ять основних етапів:

- аналіз варіантів альтернативних стратегічних рішень;
- обґрунтування одного з обраних варіантів та детальний цифровий опис усіх бізнес-процесів, що з ним пов'язані;
- спрямування сукупності управлінських дій на досягнення економічного обґрунтування стратегічних результатів від практичного впровадження обраного варіанту альтернативного рішення;
- оцінка ефективності прийняття стратегічного рішення;
- контроль відповідності досягнення фактичних показників діяльності підприємства прогнозним показникам у межах обраної стратегії [10, с. 76].

Прийняття управлінських рішень залежить від творчості та унікальних підходів користувачів. Для правильного рішення необхідно ефективно використати відповідну методологію аналізу та певний набір показників, які характеризують діяльність об'єкта дослідження та відповідають інформаційним запитам користувачів. Тому, форми фінансової звітності, які використовуються в якості інформаційної бази, повинні відповідати вимогам користувачів та потребам методології економічного аналізу. Відповідно до вимог алгоритму прийняття управлінських рішень, на рис. 3.3.2 запропонована аналітична структура Звіту про фінансові результати підприємства, яка задовольняє загальні

та специфічні інформаційні запити різних груп користувачів. Модель комплексного аналітичного Звіту про фінансові результати отримана з національного звіту у відповідності до вимог НП(С)БО, шляхом виокремлення фінансово-економічних (розрахункових) показників, які є зрозумілими для національних та зарубіжних користувачів, корисні для прогнозування, бюджетування та прийняття рішень.

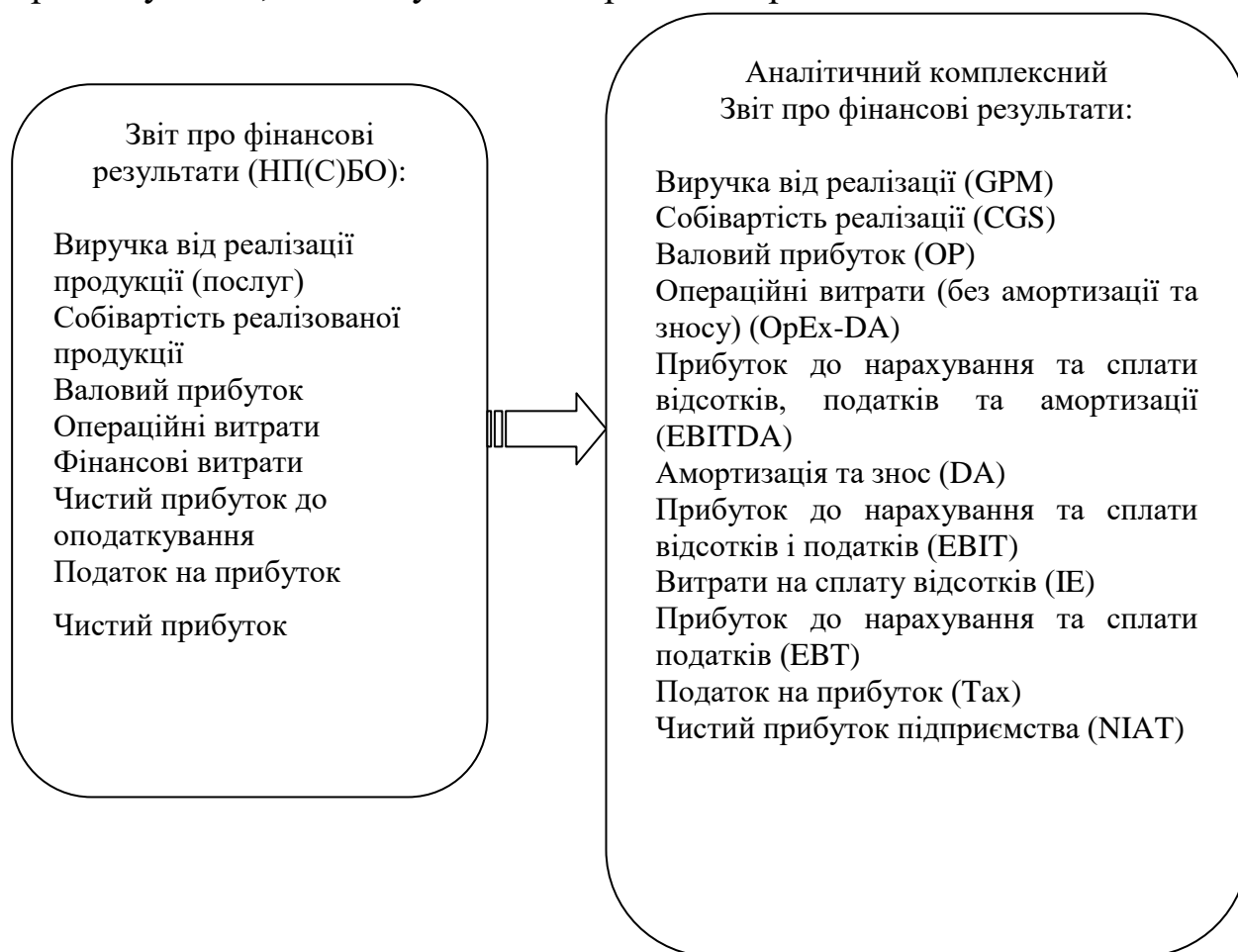


Рис. 3.3.2. Розширена комплексна аналітична модель Звіту про фінансові результати підприємства

Висока аналітичність даних запропонованого звіту дозволяє побачити закономірності та вклад всіх наведених показників у чистий прибуток підприємства (як результативний показник). Ключові показники (EBITDA, EBIT, EBT тощо) є показниками, які широко використовуються при розрахунку різних фінансових коефіцієнтів та складанні Звіту про прибутки та збитки за міжнародними вимогами. Різновекторність удосконалення форм фінансових звітів дозволяє побудувати форму балансу компанії у відповідності до потреб окремих груп користувачів в полі діяльності системи менеджменту (управлінської звітності), та є

площиною для креативного моделювання та побудови форм звітності під потреби групи користувачів, в якій зацікавлене підприємство. Гнучкість побудови аналітичних форм і моделей звітності полягає в тому, що підприємство обирає в них набір показників, який представляє на розгляд користувачів всі сторони діяльності підприємства. В такому розкритті міститися також управлінська інформація, яка є конфіденційною, та в офіційних формах звітності не відображається.

Запропонована модель звіту про фінансовий стан, побудована у такій формі, яка представляє ряд важливих показників, а саме:

1. Нерозподілений та чистий прибуток підприємства;
2. Чисті необоротні активи (необоротні активи за вирахуванням довгострокових зобов'язань);
3. Робочий капітал (сукупність грошових коштів, запасів, дебіторської заборгованості);
4. Чистий робочий капітал (робочий капітал за вирахуванням поточних зобов'язань (кредиторська заборгованість));
5. Чисті активи (сума чистих необоротних активів та чистого робочого капіталу);
6. Контроль балансу – розрахункова величина, яка підтверджує правильність розрахунків наведених показників та показує рівність чистих активів сумі власного капіталу підприємства.

Форма Звіту про фінансовий стан підприємства, що відповідає вимогам алгоритму прийняття управлінських рішень та методам економічного аналізу, наведена на рис. 3.3.3.

Запропонована форма балансу підприємства трансформує інформаційні потоки таким чином, щоб забезпечити простоту її використання та придатність для аналізу. Користувач, в першу чергу, зацікавлений у виборі таких показників, які забезпечать йому комплексний аналіз та системне прийняття рішення.

Важливим є відслідкування зміни запропонованих показників у динаміці, для побудови трендів і динамічних рядів, які характеризують тенденції розвитку підприємства в цілому, так і окремих його показників. Обраний перелік коефіцієнтів в балансі (RONA, ROA, ROI, ROE, EVA) обґрунтований в якості їх використання для стратегічного планування та бюджетування майбутнього розвитку діяльності підприємства [9].

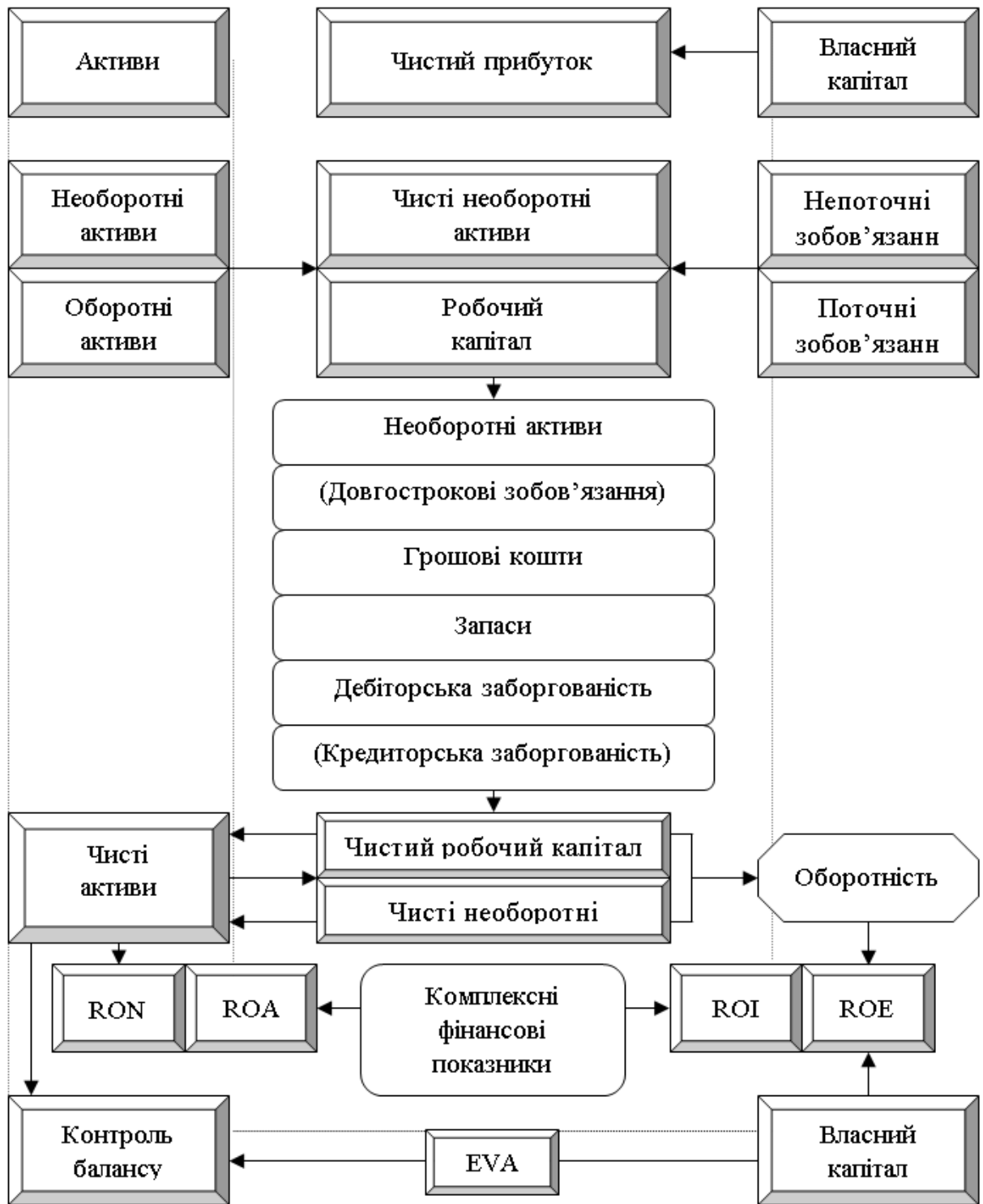


Рис. 3.3.3. Запропонована структура Звіту про фінансовий стан підприємства для аналізу, прогнозування та прийняття управлінських рішень

Як видно з рис. 3.3.3, трансформація основних елементів балансу зводиться до вирахування комплексних показників (для кожного підприємства такі показники можуть бути різними як в кількості, так і за суттю). Ці показники, в поєднанні із спеціалізованими формами звітності, дозволяють провести оцінку діяльності підприємства за допомогою методів економічного аналізу (експрес-аналіз, структурний, факторний тощо) та розрахувати показники ліквідності, рентабельності, фінансової стійкості, платоспроможності, оборотності (ділова активність) в різних комбінаціях та взаємозв'язках. Визначені у формах звітності фінансові показники є придатними для побудови факторних моделей та математичних залежностей між результативними показниками і факторами, забезпечуючи базу для розрахунку складних фінансових коефіцієнтів (рентабельність власного капіталу, рентабельність активів, рентабельність інвестицій (ROI), рентабельність чистих активів (RONA) тощо).

Система фінансово-економічного аналізу має цілий комплекс методів і прийомів, які здатні забезпечити підтримку та обґрунтування прийняття рішень. Однак, перед користувачами завжди постає вибір методики та методології аналізу, показників та індексів, які вирішують завдання, що стоять перед користувачами. Для ознайомлення користувачів з основними показниками фінансової звітності використовують експрес-аналіз та метод читання балансу (звітності). Однак, при оцінці діяльності підприємства, прийнятті інвестиційних рішень, такі методи є неефективними. Основою для виробництва і прийняття управлінських рішень є аналіз фінансового стану та результатів діяльності підприємства з використанням даних, що характеризують рух грошових коштів підприємства. Найпоширенішим методом, що використовується для аналізу фінансової звітності, є коефіцієнтний аналіз. Здійснюючи його, необхідно враховувати фактори, які впливають на показники аналізу в минулому і поточному періодах, і можуть проявитися в майбутньому. Виходячи з цього, корисність фінансових коефіцієнтів залежить від вміння їх правильно інтерпретувати [8, с. 13].

Через велику кількість коефіцієнтів, які можна розрахувати на основі фінансової звітності, проведемо їх групування:

- 1) показники ліквідності підприємства (платоспроможність);

- 2) показники фінансової стійкості;
- 3) показники ділової активності (оборотність активів, капіталу);
- 4) показники рентабельності (ефективність діяльності підприємства);
- 5) показники ринкової вартості (цінні папери на фондовому ринку).

Порівняння наведених груп фінансових коефіцієнтів, що використовуються у вітчизняній та закордонній практиці аналізу форм звітності, не визначають принципової різниці. Їх видозмінність пояснюється лише адаптивністю до форм фінансових звітів, що використовуються у вітчизняній та міжнародній обліковій практиці.

Порівняння значень розрахованих показників є основним моментом аналізу, та здійснюється по різних періодах (за умови їх співставленості), сферах діяльності, галузях, підприємствах, з плановими, фактичними даними або нормативними значеннями. Нормативні значення коефіцієнтів особливо актуальні для української економіки, оскільки майже всі джерела, з яких можна отримати такі дані, в Україні, є мало достовірними. Їх можна отримати з даних статистичних досліджень галузей економіки, які оприлюднюються Державним комітетом статистики України, оцінки рейтингових агентств та консалтингових фірм, власних статистичних досліджень, або ж на основі професійного судження керівництва, менеджерів чи зовнішніх користувачів. Проблема нормативних значень для України полягає в тому, що вони запозичаються із зарубіжних інформаційних джерел та використовуються як база для порівняння національних підприємств. Основною перевагою такого запозичення є простота їх отримання без здійснення витрат на власні дослідження. З високим ступенем імовірності, можна стверджувати, що такі нормативи є неадекватними специфіці діяльності національних підприємства та економіці України в цілому, та не придатні для формування висновків при проведенні аналізу. Щоб отримати високу надійність та впевненість для українських підприємств і користувачів, рекомендується самостійно розраховувати нормативні значення (управлінські) з їх обґрунтуванням, що потребує значних трудових, часових та фінансових витрат. За результатами проведених досліджень, найбільш поширеними методи фінансово-економічного аналізу, що застосовуються менеджерами та

аналітиками для прийняття рішень в сучасних умовах є методи, наведені в табл. 3.3.1.

Таблиця 3.3.1

Найпоширеніші методи фінансово-економічного аналізу для прийняття рішень в сучасних умовах господарювання в Україні

№	Назва методу	Використання, %
1	Коефіцієнтний аналіз (ліквідність, рентабельність, оборотність, структура капіталу)	68
2	Аналіз ліквідності та платоспроможності	62
3	Оцінка вартості чистих активів	54
4	Аналіз собівартості (витрат)	52
5	Аналіз беззбитковості (маржинальний)	47
6	Факторний аналіз прибутку	45
7	Порівняльний аналіз показників	41
8	Факторний аналіз рентабельності	39
9	Оцінка фінансового стану підприємства	37
10	Матриця фінансової стратегії	23

Аналіз табл. 3.3.1, показує, що всі методи аналізу пов'язані з фінансовими коефіцієнтами, які розраховуються на основі балансу, звіту про фінансові результати та допоміжних управлінських даних. Зокрема, 68% респондентів використовують коефіцієнтний аналіз фінансової звітності, що підтверджується також результатами проведеного дослідження та обґрунтовує вибір методу аналізу фінансової звітності. Також отримані статистичні дані свідчать про те, що використання матриці показників для фінансової стратегії застосовується на низькому рівні, тобто дана методика аналізу та підтримки прийняття рішень є актуальною з точки зору розробки та удосконалення.

Огляд основних фінансових показників, які запропоновані і цікавлять інвесторів, ґрунтується на законах ринкової економіки та взаємозв'язках, що діють на ринку. Основною перевагою ефективного використання такого набору показників є розуміння їх суті та зміни у динаміці. Розуміння структури основних показників дозволяє, з оптимальної кількості необхідних фінансових даних, отримати максимально ефективний результат та рішення.

Концептуальна модель формування карти фінансових показників для прийняття рішень полягає в тому, що даний процес розподіляється на складові блоки: вхідний (модель джерела інформації для аналізу), методологічний (проміжний – методика аналізу), та вихідний (комплекс базових та розрахункових показників).

Для доповнення інформаційної бази, що використовується для прийняття управлінського рішення, важливими є показники, які визначаються на основі звіту про рух грошових коштів. Найважливішим показником, який використовується в міжнародній практиці є показник грошового потоку в розрізі операційної, фінансової та інвестиційної діяльності. Цей показник надає оцінку внутрішніх джерел фінансування бізнесу (індикатор фінансової стійкості) та додаткову інформацію, яка може бути корисною при оцінці рентабельності, ліквідності та ділової активності підприємства [5, с. 15].

На основі вищенаведеної інформації, та для практичної реалізації алгоритму прийняття управлінського рішення, економічний аналіз можна проводити в такій послідовності:

I. Експрес – аналіз діяльності підприємства:

1. Огляд форм фінансової звітності.
2. Взаємна узгодженість ключових показників фінансових звітів.
3. Ознайомлення з обліковою політикою підприємства.

II. Структурний аналіз звітності:

1. Аналіз порівняльного розширеного аналітичного балансу.
2. Огляд та оцінка основних звітних показників діяльності підприємства.
3. Горизонтальний та вертикальний аналіз активів, власного капіталу, зобов'язань, доходів та витрат підприємства (структура, динаміка, структурна динаміка, тренди).

III. Коефіцієнтний аналіз:

1. Аналіз ефективності діяльності підприємства.
2. Аналіз фінансової стійкості.
3. Аналіз ліквідності та платоспроможності підприємства.
4. Аналіз ділової активності та робочого капіталу.
5. Аналіз взаємозв'язків між групами коефіцієнтів та показниками спеціалізованих форм звітності.
6. Аналіз показників на основі ринкової вартості.

IV. Факторний аналіз та аналіз за відхиленнями:

1. Побудова факторних моделей на основі типу взаємозв'язку між показниками, факторами та коефіцієнтами.

V. Управлінський аналіз:

1. Управлінський аналіз та його дані, які необхідні для отримання повної і достовірної характеристики актуального стану підприємства, прогнозування розвитку його ключових показників на перспективу за допомогою додаткових джерел інформації (даних управлінського та фінансового обліку і звітності, фінансових та операційних бюджетів тощо), які більш інформативні, з урахуванням якості публічної фінансової звітності в Україні.

В результаті здійснених організаційних та методичних аспектів алгоритму прийняття управлінського рішення користувачами, наведених на рис 3.3.4, отримуємо інформаційну базу даних, яка характеризує минулий, поточних та перспективний розвиток об'єкта дослідження. Важливим моментом, на етапі представлення інформаційної бази користувачам, залишається відповідність даних усім якісним характеристикам та принципам облікової інформації, оскільки з цього моменту, користувачі особисто прийматимуть управлінські рішення та несуть відповідальність за якість їх реалізації та отримані результати. Щоб диверсифікувати ризик прийняття неправильного управлінського рішення користувачами, підприємству слід навести спектр інформації, який тісно пов'язаний з об'єктом дослідження та акцентує увагу на оптимальному наборі комплексних показників, які є достовірним підґрунтям для прийняття рішення. Запропонований компонентний набір форм звітності є актуальним для сучасного інвестора, а для українського підприємства – один з допоміжних елементів у процесі залучення інвестицій та підвищення його інвестиційної привабливості. Розроблені методичні положення трансформації та застосування інформації зі звітності в процесі прийняття управлінських рішень, що є основою інформаційного забезпечення дій інвестора при розробці стратегії інвестування.

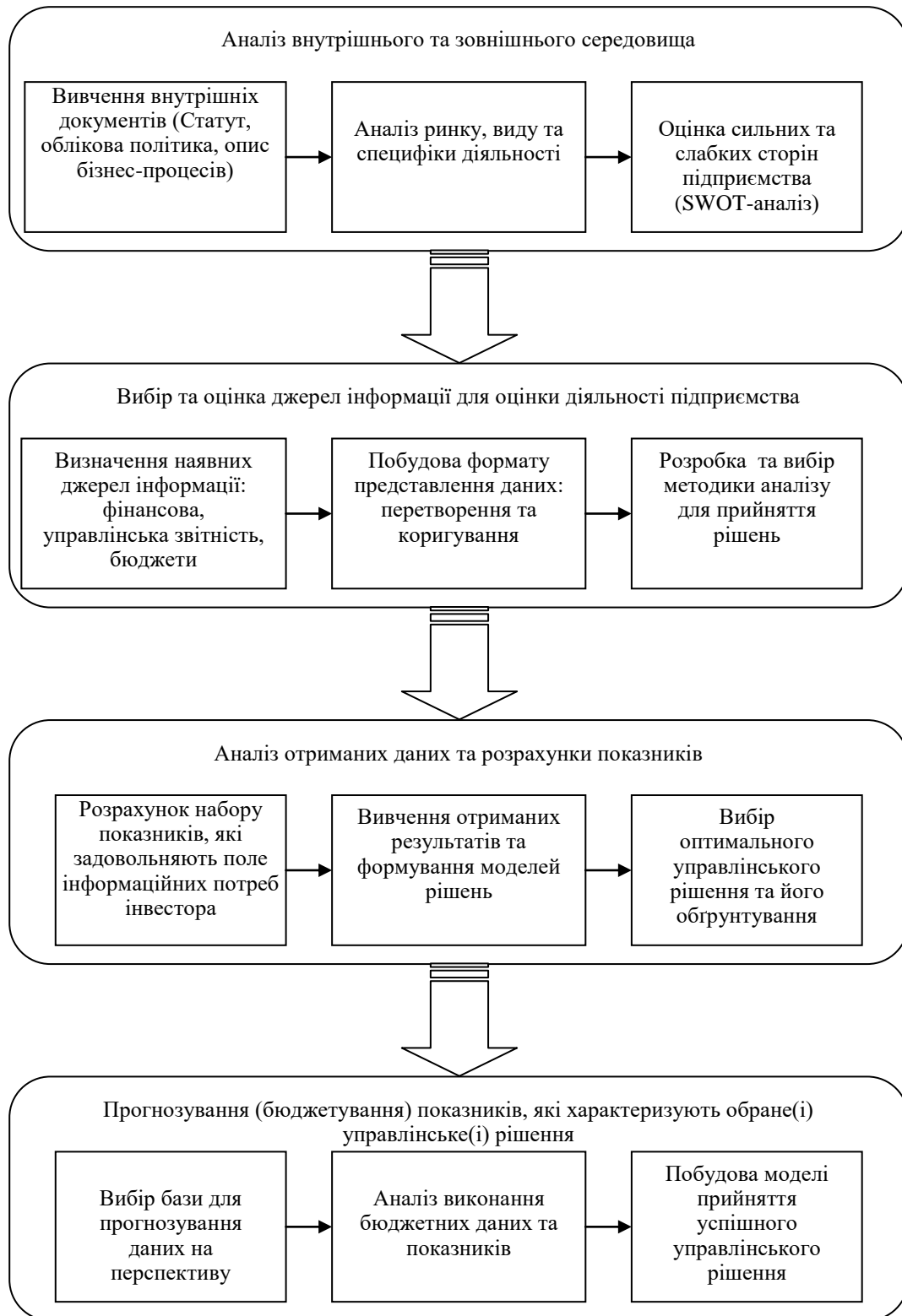


Рис. 3.3.4. Алгоритм прийняття комплексного управлінського рішення

У відповідність розробленому алгоритму прийняття рішень та комплексного задоволення широкого кола інформаційних потреб

основної групи користувачів, оптимальний набір форм фінансової звітності для інвестора рекомендується складати з таких компонентів:

1. Офіційна бухгалтерська звітність (затверджений офіційний пакет фінансової звітності, яка складена за національними П(С)БО); паралельно необхідно представляти національну фінансову звітність, яка відповідає вимогам міжнародних стандартів (особливо це актуально для міжнародних інвесторів, яким українська фінансова звітність несе менше інформації, ніж звітність за МСФЗ).

2. Комплекс звітності, представленої системою управлінського обліку. Як додаткове та основне джерело інформації для інвестора, ці звіти є актуальними в Україні, з урахуванням рівня тіньової економіки, при якому складається публічна бухгалтерська звітність. Цей інформаційний елемент може містити сукупність звітності, що представляється виключно внутрішнім користувачам та містить конфіденційну інформацію.

3. Поточні та стратегічні бюджети компанії. Основна увага приділяється наявності бюджетування (планування) на підприємстві. Перевага надається підприємствам з наявністю розроблених статичних та динамічних (гнучких) бюджетів, на основі яких можна аналізувати хід виконання бюджету чи оцінити подальші перспективи розвитку компанії, які очікує менеджмент підприємства. Важливими, в даному розділі, є деталізовані операційні бюджети (бюджет продаж, виробництва, собівартості, витрат, закупок та потреби в матеріалах) та бюджетні форми фінансових звітів, на основі яких, з урахуванням ризиків та похибок, можна оцінити результативність діяльності підприємства до початку здійснення інвестицій;

4. Додаткова інформація, яка, на думку менеджменту компанії, дасть інвестору більш детально та досконало зрозуміти всю інтерпретовану вище інформацію. Мова йде про бізнес-плани підприємства, примітки до всіх фінансових звітів, розшифровки статей балансу, спеціалізовані форми фінансових звітів, які розкривають діяльність підприємства під кутом, що найбільш привабливий для інвестора та для залучення інвестицій.

Цінність наданих рекомендацій також полягає в тому, що інвестори та менеджмент компанії співпрацюють між собою, вирішуючи спільне питання: обґрунтовано залучити вкладення інвестицій на основі

показників, що реально демонструють високу інвестиційну привабливість підприємства та забезпечують хороші результати.

Практична реалізація інформаційного забезпечення алгоритму прийняття управлінського рішення здійснюється через розроблену інформаційну базу, яка комплексно характеризує діяльність підприємства, надає широкий спектр значень фінансових коефіцієнтів та визначає основні показники, які є базовими для прийняття рішення. Інформаційна база оформляється у вигляді стандартизованих документів обробки показників фінансової звітності, розроблених за результатами дослідження, які розподіляється на такі види:

- базові карти фінансових показників;
- базові карти-матриці;
- розрахункова карта-матриця;
- бюджетна карта-матриця;
- матриця прийняття управлінських рішень.

Кarti і матриці фінансових показників – це інформаційна система, що підвищує ефективність та зіставність інформаційного забезпечення прийняття рішень, тобто це система збору, обробки, узагальнення, зіставності та передачі інформації для потреб користувачів і прийняття стратегічних рішень. Мета їх розробки полягає в забезпеченні стадій процесу прийняття економічних рішень релевантною інформацією, що також слугуватиме основою для розробки нових моделей інформаційного забезпечення, які ґрунтуватимуться на запропонованих. Основний принцип розробки таких документів передбачає, що релевантність представленої інформації відповідає інформаційним потребам зовнішніх користувачів і вимогам процесу прийняття рішень, забезпечуючи прийняття ефективних рішень. [9, с. 120]

Базові карти фінансових показників будуються на основі звіту про фінансовий стан та результати діяльності підприємства, і забезпечують представлення інформації, яка характеризує вихідні дані звітності та їх експрес-аналіз. Вона також передбачає трансформацію національних форм фінансової звітності у відповідність до вимог МСФЗ та аналітичних показників, які використовуються в практиці сучасного фінансового та економічного аналізу.

Базові карти-матриці будуються на основі балансу та звіту про фінансові результати (окремо по кожній формі звітності), передбачаючи

взаємозв'язки та взаємозалежності між коефіцієнтами, що можуть бути отримані на основі цих форм звітності. Дані карти-матриці представляють собою інформаційний масив розрахункових показників у вигляді матриці – $[i = n; j = n]$.

Розрахункова карта-матриця передбачає взаємозв'язок форм фінансової звітності та показників, які в цих формах наведені, і впливають на прийняття рішення. У такому типі матриці наведені всі групи фінансових коефіцієнтів, які можна отримати на основі балансу та звіту про фінансові результати.

Бюджетна карта-матриця передбачає прогнозування показників, які відповідають алгоритму, об'єкту дослідження і базується на базових та розрахунковій картах-матрицях фінансових показників. На основі єдності даних карт-матриць, представляються минулі, поточні та прогнозні дані що і є основою для прийняття рішення користувачами.

Як додатковий інформаційних блок, до кожної карти-матриці наведений підсумковий огляд основних показників матриці і їх аналіз, що є допоміжними елементами для обґрунтування, підтримки та прийняття управлінського рішення користувачами. Практичне використання алгоритму, системи комплексних показників, фінансової стратегії, модельних джерел фінансової інформації, карт-матриць показників для прийняття рішень підтверджено на основі розрахунків, здійснених на основі облікових даних та фінансової звітності досліджуваних підприємств.

У результаті проведених досліджень встановлено, що система комплексного інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень на основі облікової та звітної інформації повинна забезпечити надання цифрового масиву даних, який є релевантним для прийняття поточних і тактичних управлінських рішень у межах реалізації і досягнення поставлених цілей стратегічного характеру. Цілком логічно, що поточне і стратегічне управління діяльністю підприємства ґрунтується на цифровому масиві облікової інформації, обліково-аналітична обробка якої визначає ключові параметри діяльності підприємства, згруповані за однорідними показниками у формах фінансової звітності та за показниками фінансово-економічного аналізу. Основною метою обліково-аналітичної обробки інформації про господарські операції підприємства для інформаційного забезпечення

стратегічного менеджменту є формалізований механізм обробки релевантного інформаційного масиву даних, що є визначальними на шляху прийняття ефективних управлінських рішень стратегічного характеру. Успішне досягнення такої мети дозволить забезпечити ефективне функціонування підприємства у довгостроковій перспективі.

Визначальними кроками на шляху побудови системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в системі комплексного інформаційного забезпечення прийняття рішень та стратегічного управління діяльністю підприємства є саме розробка основних етапів реалізації моделі стратегічного менеджменту підприємства. На кожному з цих етапів повинна бути інтегрована система бухгалтерського обліку і фінансової звітності таким чином, щоб забезпечувати належну інформаційну підтримку реалізації кожного елементу моделі стратегічного управління діяльністю підприємства.

Список використаних джерел

1. Бруханський Р.Ф. Облік і аналіз у системі стратегічного менеджменту аграрного підприємництва: монографія. Тернопіль: ТНЕУ, 2014. 384 с.
2. Бруханський Р.Ф. Побудова методики стратегічного управлінського обліку на підприємствах // Бухгалтерський облік і аудит. 2014. № 9. С. 27-36.
3. Гуцайлюк З.В. Прогнозний (стратегічний) облік і сучасні проблеми розвитку теорії бухгалтерського обліку // Бухгалтерський облік і аудит. 2006. № 2. С. 14-19.
4. Моделі та методи прийняття рішень в аналізі та аудиті: Навчальний посібник / За ред. Ф.Ф. Бутинця. Житомир: ПП "Рута", 2004. 352 с.
5. Петрук О.М. Розвиток національної системи бухгалтерського обліку в Україні: стратегія, гармонізація, регламентація / Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук за спеціальністю 08.06.04. - бухгалтерський облік, аналіз та аудит. Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана, Київ, 2006.
6. Пушкар М.С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів): монографія. Тернопіль: Карт-бланш, 2006. 334с.

7. Сорокін М. Матриця фінансових показників // Фінансовий Директор. №9. 2006 р. С.58-64.

8. Проблеми фінансової звітності та її аналізу у процесі прийняття стратегічних управлінських рішень /Я.В. Шеверя та інші // Сучасний стан та перспективи розвитку обліку, аналізу, аудиту, звітності і оподаткування в умовах євроінтеграції: монографія / за ред. д.е.н., проф. Г.М. Колісник. Ужгород: Видавництво УжНУ «Говерла», 2021. С.6-25. ISBN 978-617-7333-53-0

9. Шеверя Я.В. Фінансова звітність в системі інформаційного забезпечення прийняття рішень. Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09. - бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). Житомирський державний технологічний університет, Житомир, 2011.

10. Шеверя Я.В. Фінансова звітність у системі інформаційного забезпечення прийняття стратегічних рішень: проблеми і перспективи розвитку в Україні: Стаття / Я.В. Шеверя, Й.Я. Даньків, В.О. Ганусич // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: Економіка. Ужгород. 2021. Випуск 2 (58). С.71-81. DOI: [https://doi.org/10.24144/2409-6857.2021.2\(58\).65-70](https://doi.org/10.24144/2409-6857.2021.2(58).65-70); ISSN 2409-6857 (Print), ISSN 2415-735X (Online). Журнал інексовано: CrossRef (США); Index Copernicus (Польща); Google Scholar (США); Національна бібліотека України ім. В. І. Вернадського (Україна). ISSN 2415-735X (Online), ISSN 2409- 6857 (Print).

3.4. Аналіз та оцінка соціально-економічного потенціалу особистих селянських господарств у сфері сільського зеленого туризму¹³

Функціонування туристично-рекреаційної сфери значною мірою залежить від ефективної діяльності підприємницького сектору та функціонування особистих селянських господарств, що надають послуги у сфері сільського туризму. Сучасні наукові дослідження засвідчують, що прискорений розвиток сільського зеленого туризму може відіграти роль каталізатора структурної перебудови економіки регіонів, забезпечити демографічну стабільність та розв'язати соціально-економічні проблеми регіонів [1]. Сільський зелений туризм являється невід'ємною складовою комплексного розвитку сільських територій і одним із ефективних інструментів вирішення соціально-економічних проблем, проте в умовах кризи COVID-19 даний сектор економіки зазнав чи не найбільших втрат порівняно з іншими видами економічної діяльності.

В Закарпатській області функціонує понад 600 сільських садиб, що забезпечує зайнятість понад 3 тис. осіб, зокрема на сільських територіях регіону. З метою аналізу та оцінки соціально-економічного потенціалу власників сільських зелених садиб в області та розробки ефективних заходів щодо його реалізації в посткризовий період дослідження проводилось за наступними етапами:

- проаналізовано основні передумови створення та функціонування ОСГ у сфері сільського зеленого туризму Закарпатської області (основні мотиви до відкриття власного бізнесу, вік та рівень освіти сільських підприємців);
- вивчено думку респондентів щодо впливу основних деструктивних факторів на ведення бізнесу ОСГ у сфері сільського зеленого туризму;
- здійснено порівняльну характеристику основних показників діяльності ОСГ у докризовий та посткризовий період COVID-19;

¹³ Автори п. 3.4 монографії: **Левкуліч В.В.**, к.е.н., доц., доцент кафедри обліку і аудиту ДВНЗ «УжНУ»; **Кудак К.М.**, к.е.н., с.н.с., Закарпатський регіональний центр соціально-економічних і гуманітарних досліджень НАН України.

- визначено основні фактори стимулюючого характеру, що позитивно вплинули на функціонування ОСГ у кризових умовах;
- обґрунтовано пропозиції щодо впровадження антикризових заходів підвищення ефективності діяльності власників ОСГ у сфері сільського зеленого туризму.

Аналіз соціально-економічного потенціалу ОСГ у сфері туризму на основі результатів соціологічного дослідження

В ході дослідження одним із етапів моніторингу було визначення тривалості функціонування ОСГ на ринку туристичних послуг регіону. На запитання: «як давно надаєте послуги у сфері сільського туризму?» – 39,8% респондентів відповіли – від 1 до 5 років, 34,4% – 5-10 років, 21,5% – більше 10 років. З метою визначення основних мотивів, що спонукали зайнятися власників ОСГ надавати послуги у сфері сільського туризму респондентам було поставлено відповідне запитання «Що спонукало Вас зайнятися сільським туризмом?» (рис.3.4.1).

Що спонукало Вас зайнятись сільським туризмом (чому)

93 відповіді

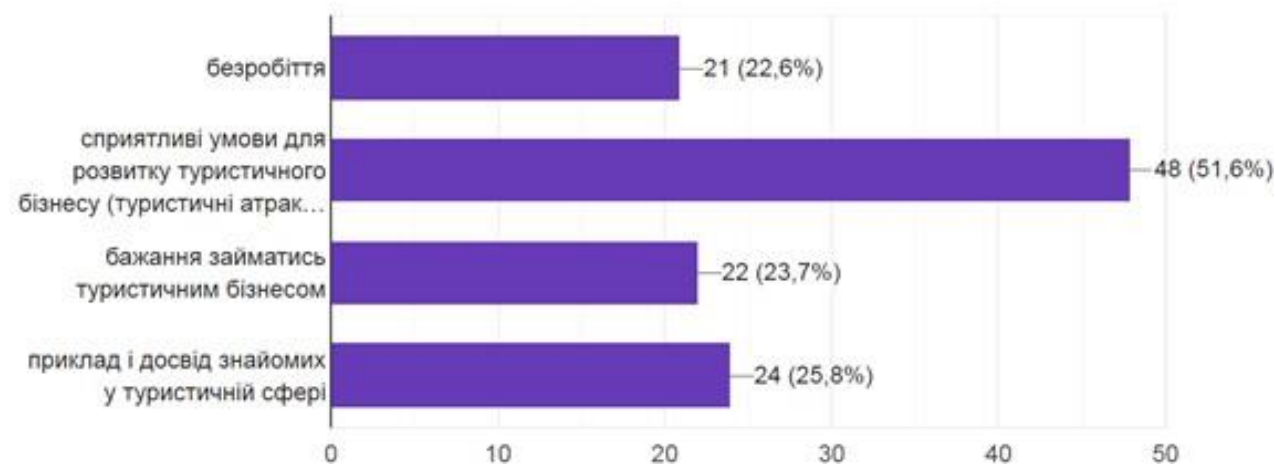


Рис. 3.4.1. Розподіл відповідей власників сільських туристичних садібна запитання «Що спонукало Вас до зайнятості у сфері сільського туризму?»

**розроблено автором на основі результатів соціологічного опитування*

За результатами опитування було визначено, що 51,6% респондентів до відкриття власної справи спонукали сприятливі умови для розвитку туристичного бізнесу в їх населеному пункті (туристичні атракції, природні ресурси та ін.), 25,8% респондентів до ведення підприємництва спонукав приклад знайомих та родичів в аналізованій сфері. Для 23,7% респондентів основним мотивуючим фактором до відкриття туристичної садиби було бажання займатися туристичним бізнесом, в той час як 22,6% опитаних почали надавати послуги у сфері сільського туризму внаслідок безробіття.

В ході дослідження було поставлено за мету визначити рівень освіти власників туристичних садиб, що в певній мірі може характеризувати рівень їх підготовки, обізнаності та якості надання туристичних послуг. За результатами опитування було визначено, що 41,5% власників сільських садиб мають вищу освіту, 34% – професійно-технічну, 21,3% – середню, 3,2% отримали кваліфікацію у сфері туризму.

В дослідженні одним із завдань було визначення деструктивних факторів, що перешкоджають розвитку сільського туризму та функціонуванню ОСГ в аналізованій сфері. Респондентам було поставлено запитання: «З якими проблемами Ви зіштовхнулися при веденні власного бізнесу у сфері туризму?», що дало змогу отримати наступні відповіді:

- 68,2% опитаних вказало на низький попит споживачів (зумовлений кризою COVID-19), проте, варто зазначити, що порівняно з докризовим періодом даний чинник не був визначальним у діяльності власників туристичних садиб;
- 43,2% респондентів вказали на нерозвинену дорожньо-транспортну інфраструктуру та дорожнечу ресурсів;
- 12% вказали на недосконале законодавство;
- 9% – на високі податкові ставки та відсотки за кредитами.

Пандемія COVID-19 та криза, пов'язана з її наслідками, здійснила критично негативний вплив на функціонування туристичного сектору. В ході моніторингу власникам туристичних садиб було поставлено запитання: «Як змінився попит на Ваші послуги за останні 5 років» та відповідно «Як змінився попит в умовах настання кризи COVID-19»? Результати опитування наведені на рисунку 3.4.2.

Як змінився попит на Ваші послуги за останні декілька років (ост. 5 років)?

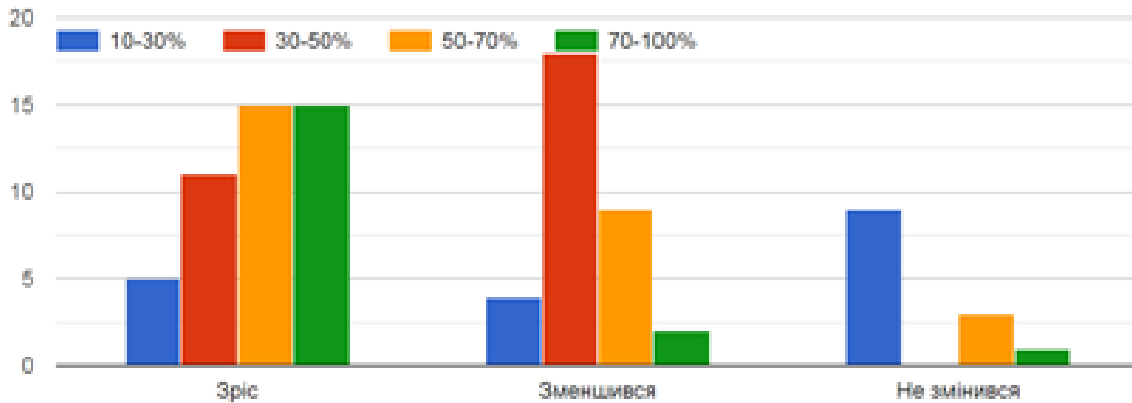


Рис. 3.4.2. Розподіл відповідей власників сільських туристичних садиб на запитання «Як змінився попит на Ваші послуги?»»

**розроблено автором на основі результатів соціологічного опитування*

За результатами соціологічного моніторингу визначено, що для значної частини власників ОСГ за період з 2016 по 2021 рр. спостерігалася позитивна динаміка щодо зростання попиту на їх послуги, зокрема 48% опитаних (46 ОСГ) вказало на зростання попиту, з яких 15 ОСГ вказали, що зростання відбулося на 70-100%, 15 ОСГ – на 50-70%, 11 – на 30-50% та 5 – на 10-30%. Разом з цим, 18% опитаних респондентів вказали на зменшення їх попиту протягом аналізованого періоду на 30-50%.

Внаслідок впливу кризи, зумовленої пандемією COVID-19, відбулося катастрофічне зниження попиту на послуги туристичних садиб, на що вказало 89% опитаних респондентів. Зокрема, 46% опитаних респондентів вказали (44 ОСГ), що попит знизився на 70- 100%, 23 ОСГ – на 50-70%, 11 – на 30-50%, 7 – на 10-30%.

На позитивну динаміку щодо зростання попиту в умовах кризи COVID-19 вказало 4,2% опитаних, з яких 3 власники ОСГ зазначили зростання попиту на 30-50% та 1 ОСГ – на 70-100% (зростання попиту відбулося в результаті диверсифікації діяльності ОСГ та запровадження нових видів послуг для відпочиваючих, зокрема гірського та пішого туризму).

Результати моніторингу засвідчили, що в умовах COVID-19 власники сільських садиб зазнали значних збитків внаслідок відсутності диверсифікованості власного бізнесу і неможливості гнучко реагувати на нові ситуації та виклики ринку, що підтверджується результатами соціологічного моніторингу та відповідями на запитання: «Які послуги надаєте туристам?». Так, 49,5% ОСГ надають послуги з розміщення туристів та харчування, 43% – тільки ночівля і тільки 17,2% респондентів відповіли, що пропонують відпочиваючим додаткові послуги, в т.ч. полювання, рибальство, трансфер, екскурсії та ін. На запитання «Де ви приймаєте туристів?» 59,1% респондентів відповіли – у власному будинку, 40,9% – у окремо облаштованих будинках для туристів.

Дослідження рівня доходу власників ОСГ від надання туристичних послуг показало, що внаслідок кризи COVID-19 для більшості підприємців дохід знизився майже на 90-100%, проте значна частина респондентів не бажали відповідати на дане запитання, вважаючи таку інформацію конфіденційною. За результатами моніторингу визначено, що менше 10 тис. грн отримує понад 82% опитаних респондентів у літній сезон (61 респондентів із 78 відповідей на дане запитання), 70% – у зимовий сезон (35 респондентів із 50 відповідей) та 83,3% (35 респондентів із 45 відповідей) – у період міжсезоння. Дохід в сумі 10- 30 тис. грн отримує 16%, 18% та 11% опитаних респондентів відповідно у літній, зимовий період та міжсезоння. За результатами моніторингу 30-50 тис. грн доходу отримує тільки 5%, 13,3%, 4,4% опитаних відповідно у літній, зимовий період та міжсезоння.

Аналіз рівня цін на послуги сільських підприємців з оренди житла вказує на відносно стабільний рівень цін протягом всіх сезонів року – близько 300 грн./добу, на що вказало 69,4%, 45%, 65,9% опитаних (відповідно у літній, зимовий сезон та міжсезоння). За результатами моніторингу визначено, що внаслідок кризи COVID-19, більшість власників сільських садиб не змінювали суттєво ціни на свої послуги, зокрема 74,7% респондентів не змінювали ціни, 12,6% опитаних вказали, що знизили ціну на проживання на 10%, 5,2% опитаних – на 10-30%, 3,1% – на 30-50%.

В ході дослідження, також було важливим визначити дотримання підприємцями санітарно-гігієнічних вимог, особливо з огляду їх

трансформації, пов'язаної з пандемією COVID-19. На запитання «Чи використовуєте у Вашій садибі санітарно-гігієнічні заходи?», 79,1% опитаних дали позитивну відповідь, в той час як 20,9% респондентів негативно відповіли на дане запитання.

Оцінюючи наслідки впливу кризи COVID-19 на функціонування туристичного бізнесу, з метою визначення перспектив та напрямів розвитку сільського підприємництва у сфері туризму, власникам ОСГ було поставлено запитання: «Що плануєте далі робити із власною справою?» (рис.3.4.3).

Що плануєте далі робити із власною справою щодо надання послуг у сфері сільського туризму:

93 відповіді

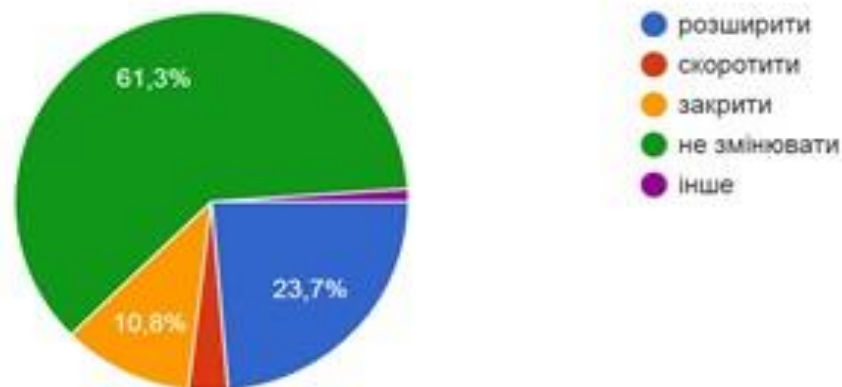


Рис. 3.4.3. Розподіл відповідей власників сільських туристичних садиб на запитання «Які Ваші плани на майбутнє щодо надання послуг у сфері сільського туризму?»

**розроблено автором на основі результатів соціологічного опитування*

Як видно з рисунку 3.4.3, 61,3% опитаних власників сільських туристичних садиб не планують змін у веденні власної справи, 10,8% хочуть закрити власну туристичну садибу, 3,2% – скоротити свою діяльність. Позитивним є те, що незважаючи на вплив кризи, 23,7% підприємців хочуть розширити власну справу та диверсифікувати діяльність з надання послуг у сфері сільського туризму.

Стимулювання підприємницького потенціалу у сфері сільського зеленого туризму

В умовах кризи, зумовленої пандемією COVID-19, науковці сконцентрували свою увагу на моделі розвитку туризму та його потенціалу, вважаючи, що саме такі надскладні умови функціонування суб'єктів господарювання, надають нові можливості для його сталого розвитку [3].

Згідно з В. Lane концепція сталого сільського туризму має бути багатоцільовою, якщо власник бізнесу хоче досягти успіху на ринку. Вона повинна бути спрямована на підтримку культури, бренду та іміджу приймаючих громад, підтримку відповідного середовища існування, розвитку лідерства та роботи над збалансованим і диверсифікованим сільським господарством [4].

Як зазначає I. Roozen, в умовах кризи туристичний сектор більшою мірою піддається впливу специфічних факторів ніж інші сектори економіки з кількох причин: даний сектор орієнтований на людей; часто туристичний напрямок непередбачуваний і його важче контролювати, зокрема у випадку катастроф; більшість туристів володіють недостатньою інформацією про місце відпочинку; туристична галузь дуже роздрібнена, нелегко реагувати на катастрофи [5]. У зв'язку з цим, завданнями антикризового управління є формування системи заходів щодо передбачення можливих негативних тенденцій та явищ (зовнішніх та внутрішніх), аналіз ймовірності їх виникнення, оцінка їх можливого впливу на діяльність суб'єкта управління та максимальне усунення руйнівних наслідків.

Як зазначає М. Білецька, окремим напрямом антикризового менеджменту має бути розробка так званого «пакета SOS» на випадок справді мало прогнозованих природних (урагани, землетруси, повені тощо) та антропогенних (спалахи епідемій, тероризм, промислові пожежі тощо) катастроф [6].

Загалом антикризове управління повинно враховувати фактори внутрішнього та зовнішнього середовища, а також включати кілька напрямів, зокрема передкризове управління, управління в умовах кризи та посткризове управління. Важливим є стабілізація хитких ситуацій та мінімізація втрат та втрачених можливостей, на що варто звернути

увагу саме суб'єктам туристичного бізнесу та ОСГ, що функціонують у сфері сільського зеленого туризму.

На думку В. Костинець, складові механізму розробки та впровадження антикризових заходів підприємств туристичної сфери повинне включати:

1) стимулювання споживчого попиту в межах внутрішнього туризму, розроблення і використання програм заохочення постійних клієнтів і партнерів, зокрема формуванню відтермінованого попиту на наступні туристичні сезони;

2) впровадження нових можливостей інтернет-технологій – удосконалення сайту компаній, повний перехід на електронний документообіг, оптимізація роботи в месенджерах та соціальних мережах;

3) підвищення якості надання послуг та пропозиції супутніх послуг в туристичній сфері (дистанційні бізнес-тренінги, консультації з антикризового управління в туризмі, професійні вебінари тощо);

4) переведення персоналу на віддалену роботу та перегляду системи оплати праці персоналу (розрахунку заробітної плати залежно від результатів праці);

5) розробку та пропозиції нових туристичних маршрутів з орієнтацією на інсайдинговий туризм;

6) співпрацю зі страховими компаніями в аспекті пропозицій клієнтам страхування від невіїзду [7].

Враховуючи існуючі пропозиції та базуючись на результатах соціологічного опитування власників сільських садиб, на мікрорівні основними антикризовими заходами для власників сільських садиб, що надають послуги у сфері сільського зеленого туризму повинні бути:

- підвищення рівня освіти та кваліфікації власників сільських ОСГ у сфері туризму, відвідування міжнародних семінарів та тренінгів, проходження спецкурсів та навчання (менеджерів, екскурсоводів та ін.), що дасть поштовх для розвитку управлінських навиків та можливість розвиватися у нових напрямках;

- диверсифікація діяльності власного бізнесу, розширення спектру надання послуг. Зокрема в умовах кризи COVID-19 – запровадження та розвиток таких видів туризму, що проходять на відкритому просторі – піший та гірський туризм, екскурсійний туризм в

національні парки та заповідники; будівництво туристичних атракцій під відкритим небом (дитячі майданчики, міні-парки, зони відпочинку, водойми);

- переорієнтація на нову категорію споживачів туристичних послуг, що не є в групі ризику в умовах COVID-19 (молодь, діти та молоді сім'ї), а також посилення карантинних заходів для осіб, що знаходяться в групі ризику (додаткові умови для туристів старшого та пенсійного віку – дотримання дистанції, будівництво житла, що не передбачає скупчення людей; застосування додаткових санітарних та гігієнічних заходів у сільських садибах);

- максимальне застосування цифрових технологій у власному бізнесі – онлайн-замовлення, – бронювання та – розрахунок.

- посилення кооперативних зв'язків між різними суб'єктами економічних відносин у туристичній сфері та інших видах діяльності (перевізники, заклади харчування, страхові компанії) та органами влади, ГО, що сприятиме розвитку туристичної інфраструктури.

Функціонування сільських садиб у сфері сільського зеленого туризму як в умовах кризи, так і в докризовий період, піддавалися впливу значної кількості факторів. Проведений аналіз засвідчив, що основними стимулюючими факторами, являються диверсифікація бізнесу та відповідний освітній рівень власників сільських садиб, з-поміж деструктивних факторів слід відзначити – нерозвиненість інфраструктури, недостатнє впровадження нових видів послуг та цифрових і онлайн технологій у веденні бізнесу. З цією метою власникам сільських туристичних садиб слід застосовувати антикризові заходи з підвищення соціально-економічного потенціалу власного бізнесу, що передбачають диверсифікацію бізнесу, переорієнтацію на нового споживача та підвищення якості надання послуг, застосування всіх видів онлайн послуг. Першочерговим являється підвищення кваліфікації власників сільських зелених садиб та розвиток кооперативних зв'язків з іншими суб'єктами туристичного бізнесу з метою розвитку туристичної інфраструктури на сільських територіях.

Список використаних джерел

1. Тищук І.В. Регіональні механізми стимулювання підприємництва у сфері сільського зеленого туризму: дис доктора екон. наук : 08.00.05 /Тищук Інна Володимирівна. Мукачево, 2018. 292 с.
2. Потенціал розвитку туристичного та рекреаційного комплексу сільських територій Закарпатської області / Аналітичний звіт №0119U102879. – ЗРЦ СЕіГД НАН України, Ужгород, 2021.
3. Cheer, J. M. (2020). Human flourishing, tourism transformation and COVID-19: A conceptual touchstone. *Tourism Geographies*, 22(3), 514–524.
4. Lane, B. (2005). Sustainable rural tourism strategies: A tool for development and conservation. *Interamerican Journal of Environment and Tourism*, 1(1).
5. Roozen, I. (2010). The Effectiveness of Product Placements in Music Videos: Some Experimental Empirical Results. *Romanian journal of marketing*, 3, 7–32.
6. Білецька І. Антикризовий менеджмент у туризмі. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4898>
7. Костинець В. Механізм антикризового менеджменту в туристичному бізнесі. URL: https://ir.kneu.edu.ua/bitstream/handle/2010/32886/sism_20_71-74.pdf?sequence=1

ВИСНОВКИ

Наукове монографічне дослідження з проблем та перспектив обліку, аналізу, аудиту, звітності, оподаткування та консалтингу в сучасних умовах господарювання в Україні дає змогу зробити такі висновки:

1. В монографії наводиться комплексне висвітлення актуальних проблем в сфері обліку, контролю, аудиту, аналізу, звітності, оподаткування та консалтингу з урахуванням сучасних кризових умов господарювання, в яких знаходиться економіка України, що, в свою чергу, вимагає науково обґрунтованого підходу до реформування всього інституційного середовища. Реформування інституційного середовища не може бути повним і ефективним без відповідного вдосконалення системи обліку, аналізу, аудиту, оподаткування та консалтингу, спрямованих на забезпечення ефективного функціонування економіки країни.

2. Основні результати даного наукового дослідження полягають у наступному: створенні законодавчих та організаційних передумов для реформування системи бухгалтерського обліку, аналізу, аудиту, оподаткування та консалтингу в сучасних умовах господарювання та у відповідності до євроінтеграційної стратегії України; гармонізації та узгодженні бухгалтерського та податкового законодавства в різних сферах діяльності з метою його адаптації до європейських стандартів; формування концептуальних напрямів наукових досліджень в сфері обліку, аналізу, аудиту, звітності, оподаткування та консалтингу з метою теоретичного обґрунтування та подальшого практичного впровадження рекомендацій.

3. В світлі сучасних кризових явищ в економіці України та на глобальних ринках, внаслідок глобалізаційних та євроінтеграційних процесів потребують подальших досліджень проблеми зближення правил обліку, аудиту і звітності національних облікових систем і приведення до спільного знаменника стандартів фінансової звітності, що, в свою чергу, створює передумови для виходу на міжнародні ринки капіталу.

4. В рамках системи фінансового та управлінського обліку окреслено проблеми методологічної варіативності, висвітлено проблему

методичної колізії, що вимагає подальших наукових досліджень з урахуванням особливостей історичного розвитку національної системи обліку та сучасних світових тенденцій розвитку облікової науки.

5. Сучасним трендом в умовах глобалізації є ускладнення рамок умов функціонування бізнесу та зростання динаміки зовнішнього середовища, що неминуче призводить до значного перевантаження систем управління і, таким чином, створює сприятливі умови для розвитку і зростання сфери професійних послуг в цілому та бізнес-консалтингу зокрема, яка направлена на вирішення проблем в системі управління та обліково-аналітичній системі підприємства.

6. Сучасний тренд діджиталізації здійснюють фундаментальний вплив на розвиток системи обліку, аудиту, оподаткування, аналізу та консалтингу. Ефективне використання сучасних облікових, аналітичних програм забезпечить підвищення якісного рівня обліку, аналізу, аудиту, оподаткування та консалтингу в сучасних кризових умовах господарювання в Україні.

7. Ключовими і найбільш перспективними напрямками обліку, контролю, аудиту, аналізу, звітності, оподаткування та консалтингу в найближчому майбутньому стануть: взаємодія обліковців з користувачами облікової інформації, більш тісна координація і взаємодія між обліковою та аудиторською сферами діяльності; тренд до залучення зовнішніх консультантів для вирішення проблем в обліково-аналітичній сфері підприємства та сфері оподаткування; подальша консолідація нормативно-правової бази; впровадження міжнародних стандартів і рекомендацій; подальше поглиблення процесу впровадження сучасних інформаційних та комунікаційних технологій в практику обліку, аудиту, аналізу, оподаткування та консалтингу.

ВІДОМОСТІ ПРО АВТОРСЬКИЙ КОЛЕКТИВ:

РОЗДІЛ 1. ДОСЛІДЖЕННЯ ПРОБЛЕМ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В СУЧАСНИХ УМОВАХ ГОСПОДАРЮВАННЯ В УКРАЇНІ

- Автор п.1.1. монографії: **Павлич М.Р.**, здобувачка 1 курсу освітньої програми «Облік і оподаткування бізнесу» другого (магістерського) рівня вищої освіти спеціальність 071 «Облік і оподаткування» ДВНЗ «Ужгородський національний університет». **Науковий керівник: Колісник Г.М., д.е.н., проф., завідувач кафедри обліку і аудиту ДВНЗ «УжНУ»** Організація обліку діяльності суб'єктів підприємницької діяльності підприємств туристично-рекреаційного бізнесу. (С. 7-27);

- Автор п.1.2 монографії: **Поп Я.М.**, здобувачка 3 курсу освітньої програми «Облік, аудит і оподаткування» першого (бакалаврського) рівня вищої освіти за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування» ДВНЗ «Ужгородський національний університет». **Науковий керівник: Шеверя Я.В., к.е.н., доц., доцент кафедри обліку і аудиту ДВНЗ «УжНУ».** Активи підприємства в системі управління ризиками: обліково-аналітичні аспекти. (С. 28-39);

- Автор п.1.3 монографії: **Кесарчук Г.С.**, к.е.н. доц., доцент кафедри обліку і аудиту ДВНЗ «УжНУ» Сучасні тенденції організації обліку та облікових процесів на мікрорівні. (С. 40-60);

- Автор п.1.4 монографії: **Белей Я.В.**, здобувачка 2 курсу освітньої програми «Бізнес-консалтинг» другого (магістерського) рівня вищої освіти спеціальність 071 «Облік і оподаткування» ДВНЗ «Ужгородський національний університет». **Науковий керівник: Колісник Г.М., д.е.н., проф., завідувач кафедри обліку і аудиту ДВНЗ «УжНУ».** Інформаційне забезпечення консалтингу при розробці облікової політики підприємства в сучасних умовах господарювання. (С. 61-94);

- Автор п.1.5 монографії: **Яцко М.В.**, к.е.н., доц., доцент кафедри обліку і аудиту ДВНЗ «УжНУ». Використання сучасних інформаційних технологій в професійній діяльності обліку та оподаткуванні в умовах діджиталізації економіки. (С. 95-108).

РОЗДІЛ 2. ДОСЛІДЖЕННЯ ПРОБЛЕМ УДОСКОНАЛЕННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ, ОБЛІКОВОГО ТА ПОДАТКОВОГО КОНСАЛТИНГУ, КОНТРОЛЮ І АУДИТУ В СУЧАСНИХ УМОВАХ ГОСПОДАРЮВАННЯ В УКРАЇНІ

- Автор п.2.1 монографії: **Колісник Г.М.**, д.е.н., проф., завідувач кафедри обліку і аудиту ДВНЗ «УжНУ». Методичні підходи щодо ідентифікації управлінського аудиту в системі аудиторсько-консалтингових послуг. (С. 109-126);

- Автор п.2.2 монографії: **Шулла Р.С.**, к.е.н. доц., доцент кафедри обліку і аудиту ДВНЗ «УжНУ». Концептуальні основи бізнес-консультування: проблема адаптації загальної теорії консалтингу для сфери обліку і оподаткування та шляхи її вирішення. (С. 127-164);

- Автор п.2.3 монографії: **Белей Я.В.**, здобувачка 2 курсу освітньої програми «Бізнес-консалтинг» другого (магістерського) рівня вищої освіти спеціальність 071 «Облік і оподаткування» ДВНЗ «Ужгородський національний університет». **Науковий керівник: Шулла Р.С.**, к.е.н., доц., доцент кафедри обліку і аудиту ДВНЗ «УжНУ». Обліковий консалтинг в сфері управлінського обліку як інструмент підвищення ефективності управління прибутком на підприємствах з виробництва світлотехнічної LED-продукції. (С. 165-176);

- Автор п.2.4 монографії: **Слюсаренко В.Є.**, к.е.н., доц., доцент кафедри обліку і аудиту ДВНЗ «УжНУ». Тенденції розвитку аудиту як явища. (С. 177-200).

РОЗДІЛ 3. ДОСЛІДЖЕННЯ ПРОБЛЕМ УДОСКОНАЛЕННЯ ПОКАЗНИКІВ ПОДАТКОВОЇ І ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА АНАЛІЗУ В СУЧАСНИХ УМОВАХ ГОСПОДАРЮВАННЯ В УКРАЇНІ

- Автор п.3.1 монографії: **Ганусич В.О.**, к.е.н., доц., доцент кафедри обліку і аудиту ДВНЗ «УжНУ». Аналіз ролі інфраструктури в інституційному середовищі. (С. 201-226);

- Автор п.3.2 монографії: **Йолтуховська О.Ю.**, к.е.н., доц., доцент кафедри обліку і аудиту ДВНЗ «УжНУ». Аспекти обліково-інформаційного забезпечення та відображення у звітності суб'єкта господарювання виплат працівникам. (С. 227-244);

- Автор п.3.3 монографії: **Шеверя Я.В.**, к.е.н., доц., доцент кафедри обліку і аудиту ДВНЗ «УжНУ». Удосконалення інформаційно-аналітичного забезпечення прийняття управлінських рішень відповідно до актуальних вимог користувачів. (С. 245-268);

- Автори п.3.4 монографії: **Левкулич В.В.**, к.е.н., доц., доцент кафедри обліку і аудиту ДВНЗ «УжНУ»; **Кудак К.М.**, к.е.н., с.н.с., Закарпатський регіональний центр соціально-економічних і гуманітарних досліджень НАН України. Аналіз та оцінка соціально-економічного потенціалу особистих селянських господарств у сфері сільського зеленого туризму. (С. 269-278).

Наукове видання

**СУЧАСНИЙ СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ОБЛІКУ,
АНАЛІЗУ, АУДИТУ, ЗВІТНОСТІ, ОПОДАТКУВАННЯ
І КОНСАЛТИНГУ В УКРАЇНІ**

Монографія

За ред. д.е.н., професора Г.М. Колісник

Гарнітура Times New Roman
Формат 60x84/16. Зам.№ 95.
Ум.друк.арк.16,5. Обл.вид.арк. 12,5.
Наклад 300 прим.

Оригінал-макет виготовлено
у редакційно-видавничому відділі видавництва УжНУ.
88015, м. Ужгород, вул. Заньковецької, 89.
E-mail: dep-editors@uzhnu.edu.ua

Видавництво УжНУ «Говерла».
88000, м. Ужгород, вул. Капітульна, 18.
*Свідоцтво про внесення до державного реєстру видавців,
виготівників і розповсюджувачів видавничої продукції
Серія 3т № 32 від 31 травня 2006 року*