УНІВЕРСИТЕТ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

НАУКОВІ РОБОТИ СТУДЕНТІВ УДФСУ

ЗБІРНИК СТАТЕЙ ЗДОБУВАЧІВ ВИЩОЇ ОСВІТИ ДРУГОГО (МАГІСТЕРСЬКОГО) РІВНЯ НАВЧАЛЬНО-НАУКОВОГО ІНСТИТУТУ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ

Частина 2



СЕРІЯ «НАУКОВІ РОБОТИ СТУДЕНТІВ УДФСУ»

Серія «Наукові роботи студентів УДФСУ» заснована у 2018 році і є продовженням започаткованої у 2017 р. серії «Випускникам УДФСУ».

Редакційна колегія:
Пашко П. В., д.е.н. (голова)
Шевчук О. А., д.е.н. (заступник голови)
Топчій В. В., д.ю.н.
Краєвський В. М., д.е.н.
Кужелєв М. О., д.е.н.
Шевчук С. В., д.е.н.
Суліма Є. М., д.філос.н., член-кореспондент НАПНУ
Горбовий А. Ю., д.т.н.
Чмелюк В. В., к.ю.н.
Малинський І. Й., к.н.фіз.вих.
Шевчук В. А., к.ю.н.

У СЕРІЇ «ВИПУСКНИКАМ УДФСУ» ВИЙШЛИ ДРУКОМ:

2017

«Збірник статей здобувачів вищої освіти другого (магістерського) рівня ННІ економіки, оподаткування та митної справи»

«Збірник статей здобувачів вищої освіти другого (магістерського) рівня ННІ права»

«Збірник статей здобувачів вищої освіти другого (магістерського) рівня ННІ інформаційних технологій та менеджменту»

«Збірник статей здобувачів вищої освіти другого (магістерського) рівня ННІ обліку, аналізу та аудиту»

«Збірник статей здобувачів вищої освіти другого (магістерського) рівня ННІ фінансів, банківської справи»

«Збірник статей здобувачів вищої освіти другого (магістерського) рівня факультету підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників податкової міліції»

У СЕРІЇ «НАУКОВІ РОБОТИ СТУДЕНТІВ УДФСУ» ВИЙШЛИ ДРУКОМ:

2018

«Збірник статей здобувачів вищої освіти другого (магістерського) рівня ННІ економіки, оподаткування та митної справи»

«Збірник статей здобувачів вищої освіти другого (магістерського) рівня ННІ права»

«Збірник статей здобувачів вищої освіти другого (магістерського) рівня ННІ інформаційних технологій та менеджменту»

«Збірник статей здобувачів вищої освіти другого (магістерського) рівня ННІ обліку, аналізу та аудиту»

«Збірник статей здобувачів вищої освіти другого (магістерського) рівня ННІ фінансів, банківської справи»

«Збірник статей здобувачів вищої освіти другого (магістерського) рівня факультету підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників податкової міліції»

2019

«Збірник статей здобувачів вищої освіти другого (магістерського) рівня ННІ права»

«Збірник статей здобувачів вищої освіти другого (магістерського) рівня ННІ обліку, аналізу та аудиту»

«Збірник статей здобувачів вищої освіти другого (магістерського) рівня ННІ фінансів, банківської справи»

«Збірник статей здобувачів вищої освіти другого (магістерського) рівня ННІ економіки, оподаткування та митної справи»

«Збірник статей здобувачів вищої освіти другого (магістерського) рівня ННІ інформаційних технологій»

«Збірник статей здобувачів вищої освіти другого (магістерського) рівня факультету підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників податкової міліції»

2020

«Збірник статей здобувачів вищої освіти другого (магістерського) рівня ННІ права»

«Збірник статей здобувачів вищої освіти другого (магістерського) рівня ННІ обліку, аналізу та аудиту»

«Збірник статей здобувачів вищої освіти другого (магістерського) рівня ННІ фінансів, банківської справи»

«Збірник статей здобувачів вищої освіти другого (магістерського) рівня ННІ економіки, оподаткування та митної справи»

«Збірник статей здобувачів вищої освіти другого (магістерського) рівня ННІ інформаційних технологій»

«Збірник статей здобувачів вищої освіти другого (магістерського) рівня факультету підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників податкової міліції»

«Збірник статей здобувачів вищої освіти другого (магістерського) рівня ННІ спеціальної фізичної і бойової підготовки та реабілітації»

УНІВЕРСИТЕТ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

Серія “Наукові роботи студентів УДФСУ”
Заснована у 2018 році і є продовженням започаткованої у 2017 р. серії “Випускникам УДФСУ”

ЗБІРНИК СТАТЕЙ ЗДОБУВАЧІВ ВИЩОЇ ОСВІТИ ДРУГОГО (МАГІСТЕРСЬКОГО) РІВНЯ НАВЧАЛЬНО-НАУКОВОГО ІНСТИТУТУ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ

У двох частинах

Частина 2

Ірпінь
2020

УДК 657(477)(06)
ББК 65.9(4Укр)052я54
З-41

Рекомендовано до друку Вченою радою
Навчально-наукового інституту
обліку, аналізу та аудиту
(протокол № 5 від 4 листопада 2020 року)

З-41 Збірник статей здобувачів вищої освіти другого (магістерського) рівня Навчально-наукового інституту обліку, аналізу та аудиту Університету ДФС України : у 2-х ч. Ч. 2. – Ірпінь, 2020. –334 с. – (Серія "Наукові роботи студентів УДФСУ" ; т. 20).

У збірнику опубліковано статті здобувачів вищої освіти другого (магістерського) рівня.

Видання призначене для молодих вчених, аспірантів, студентів.

УДК 657(477)(06)
ББК 65.9(4Укр)052я54

Матеріали розміщено в авторській редакції.
Відповідальність за зміст матеріалів, їх відповідність вимогам чинного правопису і достовірність фактів та статистичних даних несуть автори.

© ННІ обліку, аналізу та аудиту, 2020
© Університет ДФС України, 2020

ЗМІСТ

Група ОМФз-19-1

Балан Ірината Олександрівна
СУДОВО-ЕКОНОМІЧНА ЕКСПЕРТИЗА У ВИЯВЛЕННІ ПОРУШЕНЬ З БІОЛОГІЧНИМИ АКТИВАМИ ПІДПРИЄМСТВА 9

Будашкіна Анастасія Олександрівна
СУДОВО-ЕКОНОМІЧНА ЕКСПЕРТИЗА ОПОДАТКУВАННЯ ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ 14

Бушева Євгенія Володимирівна
ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ З ДЕБІТОРАМИ І КРЕДИТОРАМИ 24

Гончарук Наталія Вікторівна
СУДОВО-ЕКОНОМІЧНА ЕКСПЕРТИЗА У ВИЯВЛЕННІ ПОРУШЕНЬ З ВАЛЮТНИМИ ОПЕРАЦІЯМИ 30

Гринкін Антон Олександрович
КОНТРОЛЬ ДЕБІТОРСЬКОЇ ТА КРЕДИТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ.....36

Зелінська Наталія Юріївна
РЕСУРСИ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО В БУДІВЕЛЬНИХ ОРГАНІЗАЦІЯХ 42

Король Артем Олександрович
ОРГАНІЗАЦІЯ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ЗАПАСІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ 54

Лебедєва Наталія Василівна
ЕКСПЕРТНІ ДОСЛІДЖЕННЯ НЕСТАЧ ГРОШОВИХ КОШТІВ В КАСІ ПІДРИЄМСТВА.....63

Липко Анастасія Анатоліївна
ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕКСПЕРТИЗИ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З ОСНОВНИМИ ЗАСОБАМИ 70

Миргородська Ольга Миколаївна
ЕКСПЕРТНЕ ДОСЛІДЖЕННЯ ПРАВОМІРНОСТІ НАРАХУВАННЯ ТА ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ.....76

Мироненко Артем Володимирович
ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ СУДОВО-ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ МАЙБУТНІХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА 82

Мисков Дмитро Сергійович
ЕКСПЕРТНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПІДТВЕРДЖЕННЯ ПРАВИЛЬНОСТІ ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З ПОСТАЧАЛЬНИКАМИ ТА ПІДРЯДНИКАМИ 89

Нікітенко Дмитро Олегович
ОСНОВНІ АСПЕКТИ ЕКСПЕРТНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ РОЗРАХУНКІВ З ПОСТАЧАЛЬНИКАМИ ТА ПІДРЯДНИКАМИ…101

Пелипась Руслан Олександрович
ОСОБЛИВОСТІ СУДОВИХ ЕКСПЕРТИЗ З ПИТАНЬ ВИЗНАЧЕННЯ ФІНАНСОВОЇ МОЖЛИВОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ПОГАШАТИ ЗАБОРГОВАНІСТЬ З ОПЛАТИ ПРАЦІ 106

Прокудін Дмитро Вікторович
ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ПІДПРИЄМСТВА 112

Рудницький Денис Олегович
ОКРЕМІ АСПЕКТИ ЕКСПЕРТНИХ ДОСЛІДЖЕНЬ НАДАННЯ ПОСЛУГ 119

Савик Павло Васильович
УТОЧНЕННЯ ПОНЯТІЙНОГО АПАРАТУ ЕКСПЕРТОЛОГІЇ 125

Седлецький Богдан Маркович
АКТУАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ ВИЗНАЧЕННЯ ЗБИТКІВ В ХОДІ ПРОВЕДЕННЯ СУДОВО-ЕКОНОМІЧНИХ ЕКСПЕРТИЗ В КРИМІНАЛЬНИХ ПРОВАДЖЕННЯХ ЩОДО УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ 131

Семезенко Яна Олександрівна
ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕКСПЕРТИЗИ РОЗРАХУНКІВ 139

Скримський Михайло Володимирович
ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ЕКСПЕРТНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ ОПЕРАЦІЙ ІЗ ЗАПАСАМИ..... 144

Стасюк Леся Сергіївна
РОЛЬ, ВИДИ ТА ПРИНЦИПИ СУДОВО-ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ В СУЧАСНИХ УМОВАХ ГОСПОДАРЮВАННЯ 151

Степанчук Андрій Сергійович
ПРОБЛЕМАТИКА ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕКСПЕРТИЗИ КРЕДИТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ 159

Федорович Ірина Олександрівна
НЕОБХІДНІСТЬ РОЗШИРЕННЯ ТЕОРЕТИЧНИХ ОСНОВ КОМПЛЕКСНИХ СУДОВИХ ЕКСПЕРТИЗ 165

Цьока Василь Васильович
ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕКСПЕРТИЗИ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ ТОВАРНО-МАТЕРІАЛЬНИМИ ЦІННОСТЯМИ 171

Група ОМАз-19-2

Бєлікова Алевтина Андріївна
ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ КРЕДИТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ: МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД 175

Бідула Людмила Миколаївна
МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ АУДИТУ ПОТОЧНИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ПІДПРИЄМСТВА 180

Блонська Оксана Іванівна
СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ ПОДАТКОВОГО АУДИТУ В УКРАЇНІ.....184

Валігура Анастасія Тарасівна
АНАЛІЗ ЗАБЕЗПЕЧЕНОСТІ ТА ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ НА ПРАТ «ОБОЛОНЬ».....191

Волошин Олександр Васильович
ОБОРОТНІ АКТИВИ ПІДПРИЄМСТВА ЯК ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНА КАТЕГОРІЯ.....198

Волошина Валентина Петрівна
МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ЗАБЕЗПЕЧЕНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА НЕОБОРОТНИМИ АКТИВАМИ
(НА ПРИКЛАДІ ПАТ «МОТОР СІЧ») 203

Гаврилко Олександр Анатолійович
АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ПОДАТКОМ НА ПРИБУТОК В УКРАЇНІ 209

Гушньовська Вікторія Іванівна
ДОСЛІДЖЕННЯ ПРОЦЕСУ ДИСКОНТУВАННЯ ЗАБОРГОВАНОСТІ В ОБЛІКУ 215

Глущенко Анна Андріївна
ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ, АУДИТУ ТА АНАЛІЗУ ЄДИНОГО СОЦІАЛЬНОГО ВНЕСКУ 221

Кагарлицька Надія Олегівна
АУДИТ ТА АНАЛІЗ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ВИРОБНИЧОГО ПІДПРИЄМСТВА
(НА ПРИКЛАДІ ДП АРТЕМСІЛЬ) 227

Ковальова Ірина Геннадіївна
ПОРЯДОК ОБЛІКУ ТА ОСОБЛИВОСТІ ЗДІЙСНЕННЯ КОНТРОЛЮ ЕКСПОРТНО-ІМПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ 232

Комісарова Інна Валентинівна
ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ АУДИТУ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ КОМПАНІЇ 237

Куліш Олена Леонідівна
ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ДОХОДІВ ВІД РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОДУКЦІЇ (РОБІТ, ПОСЛУГ) 242

Кутя Валентина Миколаївна
ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ МАЛОГО БІЗНЕСУ:
ЗАВДАННЯ, ФУНКЦІЇ, ЕЛЕМЕНТИ 248

Кухарська Алла Володимирівна
МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ АУДИТУ ПОДАТКУ НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ 254

Миненко Ліна Сергіївна
НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ АУДИТУ РОЗРАХУНКІВ З КОНТРАГЕНТАМИ ВИРОБНИЧОГО ПІДПРИЄМСТВА.....259

Мусієнко Ірина Олександрівна
ОКРЕМІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ, КОНТРОЛЮ І ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ ОПОДАТКУВАННЯ ПІДПРИЄМСТВ ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ.....269

Накутна Софія Олександрівна
ТЕОРЕТИЧНІ ТА ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ПІДПРИЄМСТВ ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ 274

Письменна Олена Вікторівна
ОРГАНІЗАЦІЯ АНАЛІЗУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА (ЗА МАТЕРІАЛАМИ ПАТ «ВФ УКРАЇНА») 281

Савчук Сергій Володимирович
НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИКИ АНАЛІЗУ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ОБОРОТНИХ АКТИВІВ ТА ПРИСКОРЕННЯ ЇХ ОБОРОТНОСТІ 286

Стогова Ольга Сергіївна
ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ АНАЛІЗУ ФІНАНСОВИХ РЕСУРСІВ ТА НАПРЯМИ ЇХ ВДОСКОНАЛЕННЯ.....293

Толочко Вадим Сергійович
ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА.....298

Хулап Тетяна Вікторівна
АВС-АНАЛІЗ В УПРАВЛІННІ ВИРОБНИЧИМИ ЗАПАСАМИ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ХАРЧОВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ.....302

Чушак Ірина Василівна
АНАЛІЗ ПОТОЧНОЇ КРЕДИТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ НА ПРИКЛАДІ АТ «УКРТРАНСГАЗ» 307

Щелкова Олена Петрівна
ОСОБЛИВОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ 314

Юреско Ірина Борисівна
ІНФОРМУВАННЯ ЗАМОВНИКА ПРО РЕЗУЛЬТАТИ АУДИТУ ФОРМУВАННЯ ТА РОЗПОДІЛУ ПРИБУТКУ: РЕГУЛЮЮЧИЙ АСПЕКТ 319

Юхимчук Дана Сергіївна
ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА МОЛОКОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВ 327

ГРУПА ОМФз-19-1

Балан Ірината Олександрівна,
студент групи ОМФз-19-1
Науковий керівник:
Проскура К.П.,
д.е.н., професор кафедри аудиту і економічного аналізу

СУДОВО-ЕКОНОМІЧНА ЕКСПЕРТИЗА У ВИЯВЛЕННІ ПОРУШЕНЬ З БІОЛОГІЧНИМИ АКТИВАМИ ПІДПРИЄМСТВА

Постановка проблеми. Сільськогосподарське виробництво являє собою важливу галузь національної економіки, що забезпечує продовольчу безпеку держави. Криміналізація аграрної галузі обумовлена наявністю тіньового ринку оренди земель сільськогосподарського призначення, значним обігом фінансових коштів, протидіяти якій покликана система правоохоронних органів України. Зокрема, "у 2019 році обсяг тіньової оренди сільськогосподарських земель в Україні складає від 19 до 69 млрд грн, а щорічні втрати бюджету втрати бюджетів всіх рівнів від недоотримання податків та інших платежів становлять 6-22 млрд грн" [1]. Аналіз функціонування галузі в контексті вивчення кримінальних проявів спрямований на пошук специфічних особливостей заходів протидії, включаючи розкриття і розслідування та попередження злочинів. Одним з пріоритетних умов ефективної роботи з розкриття та розслідування злочинів у сфері АПК є широке використання наукових і технічних досягнень при збиранні та оцінці доказів.

Вагомий внесок у вивченні та вирішенні існуючих проблем судово-економічної експертизи зробили відомі українські науковці: Білуха М. [3], Бутинець Ф. [4], Гуцаленко Л.В., Михальчишина Л., Сидорчук В.М., Пентюк І. [5], Рудницький В. [6] та інші. Але організаційні засади судово-економічної експертизи операцій з біологічними активами залишились недосліджені в повному обсязі.

Метою написання статті є розкриття особливостей проведення судово-економічної експертизи біологічних активів та розробка пропозицій, спрямованих на підвищення її ефективності.

Виклад основного матеріалу. Біологічні активи як засоби виробництва сільськогосподарської продукції, відіграють значну економічну та соціальну роль у забезпеченні розвитку економіки аграрного сектора, а також сприяють зміцненню продовольчої безпеки країни. Порядок обліку і контролю наявності та руху таких ресурсів складний, адже вони постійно змінюються: рослини проходять певні фази розвитку, тварини набирають вагу, набувають вікової зрілості.

Кримінальні справи про злочини з біологічними активами є складними в розслідуванні та стосуються приховування виробниками реально отриманих доходів від реалізації власної сільськогосподарської продукції, крадіжок тварин, кормів, готової продукції тваринництва тощо. Однак, такі злочини вчиняють за допомогою перекручування і фальсифікації даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності, виявити які можливо за допомогою судово-експертних досліджень. Методичне забезпечення судово-економічної експертизи унормоване Законом України "Про судову експертизу", де зазначено, що "судова експертиза являє собою дослідження експертом на основі спеціальних знань матеріальних об'єктів, явищ і процесів, які містять інформацію про обставини справи, що перебуває у провадженні органів досудового розслідування чи суду" [7]. Для максимальної результативності розслідування необхідно залучати до нього експерта-бухгалтера, дії якого повинні бути чітко організовані.

Організацію і методику проведення судово-економічної експертизи операцій з біологічними активами пропонується будувати з урахуванням галузевих особливостей діяльності сільськогосподарських підприємств з обґрунтуванням постулатів: мети, завдання, об'єктів, джерел інформації, локальних гіпотез та методичних прийомів дослідження.

Метою судово-економічної експертизи операцій з біологічними активами є надання необхідних доказів суду, органам дізнання, слідчим у встановленні фактичних даних про господарські операції, що підлягають доказуванню за провадженнями, шляхом вирішення питань, що потребують спеціальних знань з бухгалтерського обліку.

Завданням судово-економічної експертизи операцій з біологічними активами є встановлення законності, достовірності, економічної доцільності операцій формування у бухгалтерському обліку інформації про зазначені активи, одержані додаткові активи в процесі їх біологічних перетворень й сільськогосподарську продукцію та розкриття інфо-

рмації про них у фінансовій звітності та визначення "…розміру заподіяної шкоди, відповідальних за неї конкретних осіб та виявлення причин, що зумовили правопорушення з метою їх профілактики" [3, с. 419].

Відповідно до мети та завдань *судово-економічної експертизи* біологічних активів, підлягають визначенню її об'єкти, джерела інформації, методичні прийоми дослідження, узагальнення та реалізації її результатів.

Об'єктами судово-економічної експертизи операцій з біологічними активами є встановлення документальної обґрунтованості:

розміру нестачі або надлишків біологічних активів (продукція рослинництва, тваринництва), періоду і місця їх утворення;

операцій із правильності визнання та оцінки біологічних активів (поточних та довгострокових);

відображення надходження, реалізації, списання біологічних активів на рахунках бухгалтерського обліку;

достовірності визначення витрат і доходів, пов'язаних з біологічними перетвореннями біологічних активів;

визначення та облік доходів, фінансових результатів сільськогосподарської діяльності;

відображення інформації про біологічні активи у фінансовій звітності;

встановлення обставин, що сприяють вчиненню порушень з біологічними активами, визначення кола осіб, які відповідали за здійснення сільськогосподарських операцій у певний період часу, обставини якого розслідуються правоохоронними органами.

Джерелами інформації, які використовуються при судово-експертному дослідженні операцій з біологічними активами, дають змогу скласти об'єктивний та обґрунтований висновок експерту-бухгалтеру про документальну достовірність обліку операцій з поточними та довгостроковими біологічними активами, є наступні: нормативні акти, висновки різних експертиз (у сфері інтелектуальної власності: сортів рослин і порід тварин; ґрунтознавчої, біологічної, почеркознавчої, комп'ютерної техніки і програмних продуктів та ін.), первинні документи і облікові регістри, фінансова звітність. Нормативні джерела включають законодавчі акти (Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність" та П(С)БО 30 "Біологічні активи", Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів

[2] та інші). Фактографічними джерелами інформації під час проведення експертизи є лист роботи тракториста, лист роботи комбайнера, подорожній лист автомобіля, акт обліку приплоду тварин, акт постановки тварин на вирощування та відгодівлю, акт зважування (переважування) тварин на відгодівлі, акт на оприбуткування пасовищних кормів, акт на приймання грубих і соковитих кормів, акт приймання довгострокових біологічних активів, акт списання довгострокових біологічних активів, записи на рахунках 21 "Біологічні активи", 27 "Продукція сільського господарства", 70 "Доходи від реалізації", субрахунку 208 "Матеріали сільськогосподарського призначення", дані фінансової звітності, примітки до неї. Крім того, експертиза використовує звітність про випуск і реалізацію сільськогосподарської продукції, калькуляційні карти (відомості) та ін. Акти ревізій і перевірок, інформацію правоохоронних органів (матеріали слідчої справи) експертиза використовує щодо питань, поставлених на її вирішення у взаємозв'язку з даними первинних документів, регістрів бухгалтерського обліку агропромислового підприємства.

Під час проведення судово-економічної експертизи необхідно застосовувати такі методи, які б сприяли комплексному дослідженню всіх матеріалів справи, що мають відношення до питань, поставлених правоохоронними органами. Методичні прийоми експертного дослідження операцій з біологічними активами, реалізації і собівартості сільськогосподарської продукції експертиза використовує щодо змісту галузевих особливостей (рослинництва, тваринництва). Зокрема, розрахунково-аналітичні прийоми застосовуються здебільшого при дослідженні біологічних активів рослинного походження (вивчають фактори, які негативно впливали на вирощування продукції, оптимізацію обробітку землі, внесення добрив та ін.). Документальні методичні прийоми використовують разом з розрахунково-аналітичними при дослідженні біологічних активів тваринного походження.

До *локальних гіпотез порушень* за операціями з біологічними активами належать: недостовірна оцінка біологічних активів, одержаних в результаті біологічних перетворень; недотримання порядку розрахунку справедливих цін; невірне визначення доходів (витрат) від первісного визнання біологічних активів; навмисне порушення строків та неповне оприбуткування біологічних активів; невідповідність даних синтетичного і аналітичного обліку; порушення термінів проведення інве-

нтаризації біологічних активів тваринного походження тощо; укладання фіктивних угод, які маскують фактичну купівлю-продаж біологічних активів тощо.

Застосування запропонованої методики дослідження біологічних активів в практичній діяльності судово-експертних установ дозволяє прискорити процес проведення дослідження, отримати більш достовірні докази на всіх етапах проведення експертизи, а також оперативно виявити факт викривлення фінансової звітності або ймовірності помилок в бухгалтерській звітності.

Висновки. теоретико-методичні аспекти судово-економічної експертизи операцій з біологічними активами спрямовані на розробку фахових знань окремого виду досліджень у сільськогосподарській діяльності для надання правоохоронним органами обґрунтованих висновків та об'єктивного вирішення справи.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо детінізації виробництва сільськогосподарської продукції. http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?id=&pf3511=69452

2. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів: наказ Міністерства фінансів України від 29. 12. 2006 р. № 1315.

3. Білуха М.Т. Судово-бухгалтерська експертиза: Підручник. Київ: Воля. 2004. 656 с.

4. Бутинець Ф. Судово-бухгалтерська експертиза: Навчальний посібник. Житомир: Видання ПП "Рута". 2004. 460 с.

5. Гуцаленко Л.В., Михальчишина Л., Сидорчук В.М., Пентюк І. Судово-бухгалтерська експертиза: Навчальний посібник. Київ: Видання ЦУЛ. 2011. 352 с.

6. Рудницький В., Бруханський Р. Судово-бухгалтерська експертиза економічних порушень (опорні конспекти): Навчальний посібник. Київ: КНЕУ, 2001.166 с.

7. Закон України "Про судову експертизу": Постанова ВР № 4038а-XII від 25.02.94. Відомості Верховної Ради України (ВВР), 1994, №28, ст.232

Будашкіна Анастасія Олександрівна,
студентка групи ОМФз-19-1
Навчальний керівник:
Проскура Катерина Петрівна
д.е.н.,професор

СУДОВО-ЕКОНОМІЧНА ЕКСПЕРТИЗА ОПОДАТКУВАННЯ ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

Постановка проблеми. Відсутність єдиних організаційно-методичних засад здійснення експертного дослідження за розрахунками з ПДВ призводить до зниження його ефективності, а недостатнє облікове забезпечення процесу експертного дослідження впливає на достовірність результатів його дослідження. Враховуючи вищенаведене, необхідною є розробка комплексного підходу до процесу вивчення в ході проведення експертних досліджень сутності господарських операцій, пов'язаних з розрахунками суб'єктів господарювання за ПДВ, що ґрунтується на обліковому забезпеченні та організаційно-методичних засадах економічної експертизи.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагоме значення і науково-практичну роль відіграють дослідження проблем судово-економічної експертизи, її предмету, методу, об'єктів, принципів, яким присвятили наукові праці Г.А. Атанесян, М.Т. Білуха, В.П. Бондар, Ф.Ф. Бутинець, Ж.А. Кєворкова, С.А. Звягін, М.М. Ласкін, Н.І. Петренко, В.Д. Понікаров, П.Ю. Пошюнас, О.М. Ромашов, С.П. Фортинський, С.Г. Чаадаєв, О.Р. Шляхов.

Мета статті. З часу виникнення судової експертизи і на усіх етапах її розвитку вона була важливим інструментом правосуддя, потрібний для правильного вирішення справи і на етапі розслідування, а також під час розгляду в суді, а експерт вважався науковим свідком. Отже, ця тема є досить актуальною і потребує подальшого вивчення.

Виклад основного матеріалу. На теперішній час, розглядаючи справи щодо економічних злочинів, але не маючи спеціальної фінансово-економічної освіти, судді поважають висновки експертів-економістів. Висновок судового експерта-економіста є центральним доказом при прийнятті рішення судом. Важливість судово-

економічної експертизи в процесі розгляду справ судами тяжко переоцінити. Висновок судового експерта, серед інших джерел доказів, виділяється тим, що з ним не можливо не погодитися, тому що таку незгоду необхідно обов'язково мотивувати і аргументувати.

Судово-експертна діяльність – це особливий вид діяльності, який пов'язаний із організацією і проведенням судових експертиз та експертних досліджень (надання висновків поза межами судочинства), що спрямовані на забезпечення судово-слідчих органів, юридичних і фізичних осіб кваліфікованими,незалежними і об'єктивними висновками (див. рис. 1).

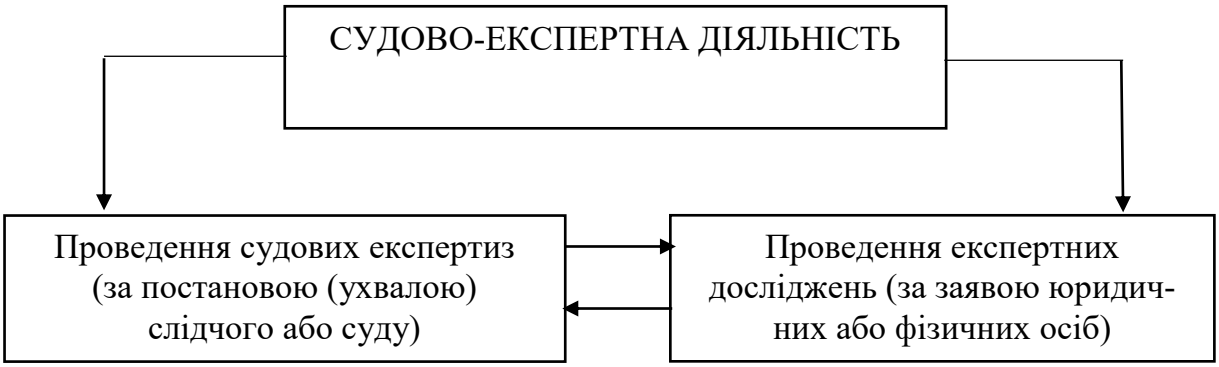

Рис. 1. Судово-експертна діяльність
Розроблено автором на основі [1]

Організаційно-правові основи забезпечення правосуддя незалежною, кваліфікованою і об'єктивною судовою експертизою окреслено Законом про судову експертизу.

Судова економічна експертиза - процесуальна дія, яка направле на на одержання доказів шляхом проведення судовим експертом на основі особистих спеціальних знань із бухгалтерського обліку, оподаткування і фінансів дослідження об'єктів (первинних документів, облікових реєстрів та звітності), що містять інформацію про фактичні дані й обставини справи, яка перебуває в провадженні.

Наразі економічні дослідження проводяться по таким судово-експертним напрямкам:

- документи бухгалтерського, податкового обліку та звітності;
- документи про економічну діяльність підприємств та організацій;
- документи фінансово-кредитних операцій.

Судова експертиза може бути призначена тільки в разі високої необхідності у спеціальних знаннях для встановлення фактичних

даних, які входять до предмета доказування, себто тоді, коли висновок експерта не може замінити інші засоби доказової бази. Якщо в справі присутні докази, які є суперечливими, їхню оцінку, у разі необхідності, можливо здійснити судом із призначенням судової економічної експертизи.

Судово-експертна діяльність в Україні здійснюється державними спеціалізованими установи і приватними судовими експертами. Державні спеціалізовані установи - це Науково дослідний інститут судових експертиз Мін'юсту України (НДІ).

Експертне дослідження –це процес пізнавальної діяльності судового експерта із метою встановлення на підставі спеціальних знань із обліку, оподаткування й фінансів фактичних даних і обставин поза межами судового провадження, результати якого зазначаються у висновку експертного дослідження.

Експертні економічні дослідження виконуються по дорученню правоохоронних органів, посадових осіб ДФС України, Державної виконавчої служби, на замовлення адвокатів, захисників і осіб, що самостійно захищають свої інтереси, їхніх представників, нотаріусів, банківських установ, страхових компаній та інших юридичних і фізичних осіб.

Результати експертних досліджень вказуються в письмових висновках. Підставою для проведення судової економічної експертизи є процесуальний документ (постанова, ухвала) чи письмове звернення потерпілого або сторони захисту кримінального провадження, в якому обов'язково вказуються реквізити, перелік запитань, які поставлені експерту; також об'єкти, які підлягають дослідженню. Підстава для проведення експертного економічного дослідження - це письмова заява (лист) замовника (юридичної чи фізичної особи) із обов'язковим зазначенням його реквізитів, із переліком запитань, що підлягають вирішенню і також об'єктів, які надаються.

Судовими експертами виконуються первинні, додаткові, повторні, комісійні й комплексні експертизи. Визначення способів для проведення експертизи (вибір певних методик, методів дослідження) належить виключно до компетенції експерта. Судовий експерт, який проводить експертизу чи експертне економічне дослідження, відповідно до обставин конкретної справи, використовує нижче вказані методи і способи дослідження документів бухгалтерського, податкового обліку й звітності:

- метод документальної перевірки (формальна, нормативна, арифметична, хронологічна);

- метод зіставлення;

- метод моделювання документальних даних.

Отже, практично кожного року з 2001 по 2008 рік, крім 2006 р., існує тенденція невиконання запланованих показників щодо ПДВ і податкових надходжень в цілому. Невиконання запланованих показників з ПДВ у 2001 р. склало 19,0 %, 2002 р. - 6,2 %, 2003 р. - 10,3 %, 2004 р. - 25,2 %, 2005 р. - 8,7 %, 2007 р. - 17,7 %, 2008 р. - 12,8 %. Негативна динаміка щодо податкових надходжень до державного бюджету впливає на невиконання запланованих соціальних програм, недостатнє державне фінансування виробництва суспільних і соціальних благ, економічних програм. Для забезпечення стійкого розвитку економіки України необхідним є зменшення частки тіньової економіки, яка за підрахунками експертів сягає 60 %, через налагодження дієвої системи державного контролю. Причиною такого становища є недостатній рівень спеціальних знань щодо ПДВ у суб'єктів контролю, суб'єктів призначення експертиз та експертів-бухгалтерів, до повноважень яких входить дослідження питань з ПДВ; ускладнення тіньових схем незаконного відшкодування та несплати ПДВ.

Проведення оцінки стану відповідності чинному законодавству нарахування і сплати ПДВ суб'єктами господарювання дозволило встановити, що злочинні схеми здійснення податкових порушень ускладнюються, вдосконалюються засоби скоєння злочинів. Відповідно, методики виявлення незаконних операцій повинні вдосконалюватися, зокрема, на рівні суб'єктів зовнішнього державного контролю, внутрішнього контролю, а також суб'єктів проведення експертних досліджень.

За результатами розгляду схем незаконного відшкодування ПДВ (за допомогою фіктивних підприємств, вексельних розрахунків, безтоварних та експортно-імпортних операцій, під час реалізації запасів за ціною, нижчою від ціни придбання) встановлено причини, що призводять до такого стану: протиріччя чинного законодавства, що регулює економічну сферу; недостатність професіоналізму облікового персоналу підприємств, працівників досудового та судового слідства; відкриття кримінальних чи господарських справ без достатніх для цього підстав і призначення за ними експертних досліджень.

Аналіз існуючих порушень у сфері податкового законодавства, рівня тіньової вітчизняної економіки та кількості судових спорів з ПДВ дозволив встановити необхідність удосконалення методики

експертних досліджень розрахунків з ПДВ як на теоретичному, так і практичному рівнях.

Критерієм, який найбільш чітко характеризує експертне дослідження і водночас відокремлює його від господарського контролю, є сфера, галузь і знання, що повинні бути покладені в основу визначення. Запропоновано виділяти для трактування поняття "експертне дослідження" теоретичну (специфічна галузь знань, яка поєднує знання процесуального законодавства, економічних процесів і бухгалтерського обліку) та практичну складові (знання, що застосовуються експертом-бухгалтером на стадії досудового розслідування та судового слідства для встановлення фактичних обставин справи). Доведено, що завданнями експертного дослідження розрахунків з ПДВ є встановлення фактичних обставин конкретної справи, що надана експерту-бухгалтеру органами досудового та судового слідства, доведення або спростування наявності порушення, формування доказів для використання у судовому процесі. Безперервність або систематичність є властивістю контролю, яка не притаманна експертному дослідженню розрахунків з ПДВ. Основна відмінність у прийомах господарського контролю та експертного дослідження розрахунків з ПДВ полягає в тому, що експерт-бухгалтер не використовує у своїй роботі прийоми фактичного контролю.

Однією із причин виникнення порушень у розрахунках підприємств з податку на додану вартість- це недостатня компетентність облікового персоналу у цій сфері і про це свідчить велика кількість піднятих бухгалтерами питань. Розробляючи методики дослідження експерта-економіста враховано не тільки судову практику справ даної направленості, а й питання, які зустрічають бухгалтери в своїй практичній діяльності і це є одним з факторів наявності помилок та порушень в розрахунках податку на додану вартість. Питання, які розглядалися досить різнобічні, але їх систематизовано в кілька груп: організаційні питання реєстрації платника ПДВ; документальне відображення нарахування й сплати ПДВ; проблемні питання по податковому кредиту й зобов'язанням, порядку відшкодування податку на додану вартість; спеціальний режим оподаткування.

Маючи на меті побудову алгоритмів застосування прийомів документального контролю у експертних дослідженнях розрахунків з податку на додану вартість систематизовано об'єкти експертного дослідження розрахунків з ПДВ за видами: основні, додаткові й спеціа-

льні, узагальнено перелік прийомів контролю і інформацію, що можна одержати при їхньому застосуванні в ході дослідження перерахованих об'єктів.

Знання експертом-економістом класифікації об'єктів експертного дослідження розрахунків з ПДВ є базою для формування ефективної методики експертного дослідження щодо оперативного виявлення фактичних обставин справи.

Приведемо перелік рекомендованих до застосування прийомів експертного дослідження по кожному об'єкту (табл. 1).

Таблиця 1

Обліково-аналітичне забезпечення експертного дослідження розрахунків з ПДВ

№	Документ	Характеристика обліково-аналітичного забезпечення	Прийоми експертного дослідження
Основні документи-об'єкти експертного дослідження			
1	Декларація з ПДВ з додатками	Інформація про нараховані та сплачені суми ПДВ	Формальна, арифметична, нормативно-правова перевірки
2	Реєстр отриманих і виданих податкових накладних	Згрупована інформація щодо суми податкового зобов'язання та податкового кредиту	Формальна, арифметична, нормативно-правова, взаємна перевірки
3	Податкові накладні, накладні, рахунки-фактури, касові чеки	Сума, дата виникнення податкового зобов'язання та податкового кредиту	Формальна, арифметична, нормативно-правова, взаємна, зустрічна перевірки
Додаткові документи-об'єкти експертного дослідження			
4	Ф. № 1 "Баланс"	Сума заборгованості платника податку перед бюджетом (у тому числі, з ПДВ)	Формальна, арифметична, нормативно-правова, взаємна перевірки
5	Ф. № 2 "Звіт про фінансові результати"	Сума податкового зобов'язання з ПДВ	Формальна, арифметична, нормативно-правова, взаємна перевірки

6	Єдиний реєстр податкових накладних	Право на податковий кредит при здійсненні операції на відповідну суму, встановлену п. 11 підрозділу 2 Розділу XX “Перехідні положення” Податкового кодексу України	Зустрічна перевірка
7	Виписки банку, платіжні доручення, інші банківські документи	Кількість та види банківських рахунків, сума ПДВ, перерахована до бюджету платником податку	Формальна, арифметична, нормативно-правова, зустрічна, взаємна перевірки
8	Вантажно-митні декларації, супровідні документи	Характер експортованого товару, походження товару, наявність та якість супровідних документів, оголошена в документах вартість товару та її співставлення з цінами, встановленими реальними виробниками або експортерами	Зустрічна, формальна, взаємна, нормативно-правова, зустрічна перевірки
9	Документи, що свідчать про транспортування вантажу	Порядок транспортування товару, факт перевезення товару	Зустрічна, взаємна, формальна перевірки
10	Договори з контрагентами	Інформація про предмет договору, якісні характеристики товару (роботи, послуги), умови поставки, форми оплати	Взаємна, формальна перевірки
11	Акти приймання-передачі товарів	Підтвердження факту виконання договірних відносин	Взаємна, формальна перевірки
12	Установчі та реєстраційні документи	Інформація про підприємство, засновників, власників, керівників, головного бухгалтера, види статутної діяльності; внесення змін до установчих документів	Взаємна, формальна, нормативно-правова перевірки

13	Інші документи	Виробничі та господарські зв'язки; профіль діяльності; історія проведення операцій; інформація про контрагентів; порядок розрахунків тощо	Формальна, арифметична, нормативно-правова, взаємна, зустрічна перевірки

Розроблено автором на основі [3]

Зазначення завдань експертного дослідження у частині податку на додану вартість дає можливість підвищити працездатність працівників слідчих органів при визначенні потреби призначення експертного дослідження, також взяття за основу розроблених організаційно-методичних сторін експертного дослідження, сприяє ідентифікації порушень податкового законодавства, пов'язаних із нарахуванням та сплатою податку на додану вартість, забезпечує єдині підходи до формування доказової бази для справедливого рішення судових спорів.

Наявність проблеми необізнаності експерта-економіста, що призводить до низької якості експертного дослідження, обумовлена її суб'єктивним характером і є досить індивідуальною, на відміну від прав та обов'язків, які передбачені законодавством. Різнобічність підходів до компетентності експерта-економіста у сфері бухгалтерського обліку, аналізу й господарського контролю обумовлена неможливістю чіткого визначення меж визначених галузей знань, тому що вони є індивідуальними для кожного.

Аналізуючи документи, експерт-економіст використовує різноманітні прийоми і способи. Встановлено, що на сьогоднішній день відсутні чітко розроблені пропозиції стосовно застосування прийомів документального контролю у експертних дослідженнях. Розроблено порядок застосування прийомів документального контролю в ході експертного дослідження питань, які пов'язані з податком на додану вартість (табл. 2), а також представлено алгоритми проведення формальної, нормативно-правової, арифметичної перевірок і хронологічного способу, який дає можливість на повну використовувати дані бухгалтерського обліку та дозволяє стандартизувати методичне забезпечення експертного дослідження і підвищити його якість, скоротивши затрати на проведення.

Таблиця 2.

Етапи застосовування прийомів та способів документального контролю у ході експертного дослідження розрахунків із ПДВ

Спосіб (прийом) документального контролю	Етапи застосовування прийому
Формальна перевірка	1) чи документ оформлено правильно; 2) чи є використаний бланк потрібної форми; 3) чи повністю заповнений документ (існування підписів, підтвердження відповідності підписів та інших обов'язкових реквізитів); 4) чи є в документі необґрунтовані виправлення
Нормативно-правова перевірка	1) чи підтверджується документально і відповідає нормам законодавства операція; 2) чи відповідає зміст господарської операції існуючим нормативним документам; 3) чи призводять наявні порушення до відхилень та який їхній розмір
Арифметична перевірка	1) чи є сумніви в правильність розрахунку показників; 2) чи знайдені неправильні арифметичні дії; 3) помилки є механічними чи мають наявні ознаки умисного викривлення інформації
Взаємна перевірка	1) чи існує потреба в співставленні показників однієї операції за кількома документами; 2) чи вистачає потрібних підтверджуючих документів; 3) порівняння показників у межах основних документів; 4) проведення порівняння показників із додатковими документами
Хронологічний спосіб	1) чи є потреба у вивченні документів в хронологічній послідовності (систематизація документів за економічною однорідністю, складання в хронологічній послідовності); 2) чи вистачає потрібних документів (в разі, якщо так - проведення перерахунку в хронологічній послідовності показників, якіє в документах з метою виявлення сум надходження, витратта залишків на певну дату)

Розроблено автором на основі [2]

Кожним із перерахованих алгоритмів передбачається можливість узагальнення одержаних результатів та визначення розміру відхилень, застосовування інших прийомів і способів документального

контролю, формування відповідей на зазначені питання, складання та передачу експертного висновку.

Висновок. Комплексне методичне забезпечення експертного дослідження розрахунків із ПДВ, що ґрунтується на алгоритмах дій експерта-економіста залежно від окреслених завдань та наданих об'єктів і також розроблених методичних вказівок стосовно здійснення експертного дослідження розрахунків і ПДВ, які за своїм змістом осягають: загальні положення; завдання, предмет і об'єкти експертного дослідження розрахунків із ПДВ; прийоми й способи експертного дослідження розрахунків із ПДВ і порядок їхнього застосування; методику експертного дослідження розрахунків із ПДВ.

Комплексне методичне забезпечення експертного дослідження слугує скороченню затрат часу на проведення експертного дослідження і надає можливості підвищити достовірності експертних висновків.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бучинський Й. Закон - один для всіх / Й. Бучинський, О. Годуєв, В. Федчишина, Є. Вакуленко // Вісник податкової служби України. - 2019. - № 25. - С. 18-21

2. Федчишина В.В. Судово-економічна експертиза та контроль: взамозв'язок категорій / В.В. Федчишина // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 3(15). / Відповідальний редактор д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець. - Житомир: ЖДТУ. - 2019. - №. 3(15) - С. 307-316

3. Федчишина В.В. Методика експертного дослідження у справах з податку на додану вартість / В.В. Федчишина // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 2 (17). / Відповідальний редактор д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець. - Житомир: ЖДТУ, 2018. - С. 346-353

Бушева Євгенія Володимирівна,
студентка групи ОМФЗ-
Науковий керівник:
Нестор Наталія Володимирівна
д.ю.н., доцент

ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ З ДЕБІТОРАМИ І КРЕДИТОРАМИ

Господарський суб'єкт підприємницької діяльності (підприємство) в сучасних ринкових умовах являє собою динамічну систему, в якій послідовно відбуваються зміни в бізнес-процесах і, як наслідок зміни в структурі взаємних товарно-розрахункових операцій. Дані зміни впливають на різноманітність і рівень розрахунків підприємства, що вимагає вдосконалення методів обліку та оцінки розрахункових операцій.

Побудова облікової інформації для управління процесами суб'єкта господарювання потребує дотримання певних вимог: своєчасність, вірогідність, аналітичність, доступність, економічність тощо. Структурно ця інформація залежить від характерних якостей об'єкту обліку, специфіки господарського суб'єкту а її глибина від запитання користувача або керівника. В практиці сучасного бухгалтерського обліку розрахункових операцій все частіше спостерігається недостатня інформативність для прийняття управлінських рішень. Це веде до негативних наслідків, конфліктних ситуацій, фінансових санкцій тощо. Крім того представлення господарської інформації про певних процес має враховувати чітку послідовність господарських явищ з обов'язковим відображенням і документуванням фінансових операцій, податкових зобов'язань, товарно-розрахункових фактів.

Більшість розрахунків між підприємствами за товари, роботи і услуги, з бюджетом і позабюджетними фондами проводиться у вигляді безготівкових платежів. Безготівкові розрахунки здійснюються за допомогою безготівкових перерахувань на розрахункових, поточних і валютних рахунках в банках, клірингових заліків взаємних вимог через розрахункові палати, а також за допомогою векселів і чеків, що заміняють засоби платежу.

У підприємств систематично складаються розрахункові відносини з різними контрагентами, з працівниками по заробітній платі, за податками, платежами до бюджету тощо

В обліку важливе місце займає кредиторська заборгованість, під якою мається на увазі не тільки заборгованість постачальникам, але й кредити, позики, розрахунки з бюджетом та інші пасиви. Велике значення мають заборгованості в розрізі строків погашення зобов'язань. Як правило, при цьому заборгованість поділяється на дві групи: довгострокову й короткострокову.

Зобов'язання юридичних осіб виникають завдяки минулим операціям чи подіям в результаті товарно-розрахункових операцій. Зобов'язання також іноді називають кредиторською заборгованістю або власними фінансовими зобов'язаннями підприємства.

Зобов'язаннями є борги (заборгованість) підприємства, які виникають, головним чином, внаслідок придбання товарів та послуг, або кредити, які підприємство отримує для свого фінансування.

Поточні зобов'язання – це короткострокові фінансові зобов'язання, які мають бути погашені протягом поточного операційного циклу підприємства чи протягом року з дати складання бухгалтерського балансу (із двох термінів обирають триваліший) [2, с.48]. Схематично це визначення відповідно до П(С)БО №11 можна представити наступним чином (рис. 1).

Поточні зобов'язання	=	*Зобов'язання, які виникають в ході операційного циклу*	+	*Інші зобов'язання, які повинні бути погашені протягом 12місяців після дати балансу*

Рис. 1. Визначення поточних зобов'язань відповідно до П(С)БО 11

Це визначення припускає, що поточні зобов'язання буде погашено за рахунок поточних (короткострокових) активів, у тому ж звітному періоді.

На пред'явлені до сплати рахунки постачальників кредитують рахунок 63 "Розрахунки з постачальниками й підрядниками" і дебетують відповідні матеріальні рахунки (10, 20 і ін.).

Таким чином по кредиту рахунку 63 заборгованість відображають у межах сум акцепту. При виявленні недостач ТМЦ, невідповід-

ності цін, обумовлених договором, і арифметичних помилок рахунок 63 кредитують на відповідну суму в кореспонденції з рахунком 374 “Розрахунки по претензіях”.

Суму ПДВ постачальники й підрядники включають до рахунків, по дебету рахунку 641 і кредиту рахунку 63.

Погашення заборгованості перед постачальниками відображається записом по Д-ту рахунка 63 і К-ту 31. Порядок бухгалтерських записів при погашенні заборгованості перед постачальниками залежить від застосовуваних форм розрахунків.

До поточних активів належать дебіторська заборгованість та інші ресурси щодо яких можна вважати, що вони будуть перетворені на грошові кошти чи використані протягом року з дати складання бухгалтерського балансу або протягом нормального операційного циклу підприємства (із двох термінів обирають триваліший).

Отже, статті включаються до поточних зобов’язань, якщо вони оплачуються на вимогу кредитора, або якщо очікується, що вони будуть ліквідовані протягом 12 місяців.

До поточних зобов’язань належать рахунки до сплати, короткострокові векселі до сплати, нараховані витрати (заборгованість з заробітної плати, податки до сплати і проценти до сплати), дивіденди до сплати, поточна частина довгострокової заборгованості та отримані авансові платежі (їх ще називають відстроченими доходами, або доходами майбутніх періодів).

Оцінка кредиторської заборгованості за поточними зобов’язаннями відбувається за сумою погашення.

В результаті товарно-розрахункових операцій підприємств купують товари та послуги без складання формальної кредитної угоди. Такі операції призводять до виникнення кредиторської заборгованості. В бухгалтерському балансі кредиторська заборгованість відображається як рахунки до сплати.

Операції закупівлі необхідних виробничих запасів та інших активів можуть здійснюватися наступними способами:

- безпосередньо у постачальника за передоплатою; в цьому разі виникає дебіторська заборгованість;

- розрахунки по факту поставки в цьому разі виникає кредиторська заборгованість.

Постачальники – це юридичні або фізичні особи, які здійснюють постачання товарно-матеріальних цінностей (сировини, матері-

алів, палива, будівельних матеріалів, запасних частин, МШП), що надають послуги (подачу електроенергії, газу, води, пари тощо), виконують роботи (поточний і капітальний ремонт основних засобів тощо) [5].

Підрядники – спеціалізовані підприємства або фізичні особи, які виконують будівельно-монтажні роботи при спорудженні об'єктів на підставі договорів підряду на капітальне будівництво [6; с.60].

Аналітичний облік розрахунків з постачальниками та підрядниками ведеться окремо за кожним контрагентом в розрізі кожного документа (рахунку) на сплату. На субрахунку 632 аналітичний облік, крім того, ведеться в гривнях та у валюті, обумовленій в договорі. Аналітичний облік розрахунків по імпортних операціях можна здійснювати в розрізі країн, а всередині їх - в розрізі постачальників або номерів контрактів. В будь-якому випадку повинен бути забезпечений чіткий контроль своєчасності розрахунків по кожній поставці товарів.

Порядок та форми розрахунків між постачальником та покупцем визначаються в господарських договорах. Це найбільш розповсюджена і важлива основа виникнення зобов'язань, основна форма реалізації товарно-грошових відносин в ринковій економіці.

Під дебіторською заборгованістю розуміють заборгованість організацій, працівників і фізичних осіб організації (заборгованість покупців за куплену продукцію, підзвітних осіб за видані їм під звіт грошові суми тощо) [1,с.22]. Організації й особи, які є боржниками підприємства, називаються дебіторами.

Дебіторська заборгованість відображаються в активі балансу в статтях першого розділу (довгострокова дебіторська заборгованість) та третього розділу (поточна дебіторська заборгованість) активу балансу.

Такий розподіл є важливим при аналізі ліквідності, головною метою якого є виявлення здатності підприємства погасити свої зобов'язання.

При оцінці простроченої заборгованості варто мати на увазі, що у постачальника може значитися кредиторська заборгованість своєму покупцеві - платникові (часткове стягнення з його платежу). На цю суму потрібно зменшувати розмір заборгованості.

Прострочена дебіторська заборгованість зменшується на суму резерву сумнівних боргів. При цьому робиться запис:

Дт 38 – Кт 36

Стан кредиторської заборгованості характеризує розрахункові взаємини з постачальниками, бюджетом, робітниками та службовцями. При перевірці сум, що підлягає сплаті постачальникам по акцептованим розрахунковим документам і неотфактурованним поставкам, варто мати на увазі, що їх величина багато в чому залежить від рівномірності й обсягу поставок наприкінці звітного періоду, застосованих форм і порядку розрахунків.

З метою підвищення інформативності облікових даних ми пропонуємо доповнити вимоги, що висуваються до бухгалтерського обліку принципово новим методом облікового *хронографу*. Застосування цього методу змінює наявне уявлення і допомагає представленню всіх товарно-розрахункових операцій в хронологічній послідовності. Сутність цього методу полягає у відображенні розрахункових операцій в рамках одного операційного циклу на хронологічній шкалі. Вся необхідна первинна (дата, проводка, зміст операції тощо) інформація нанизується на шкалу за допомогою модулів.

На рис. 2. представлений приклад хронографу, що характеризує бізнес-процес реалізації послуг за передплатою і надання ними медичних, туристичних та інших послуг.

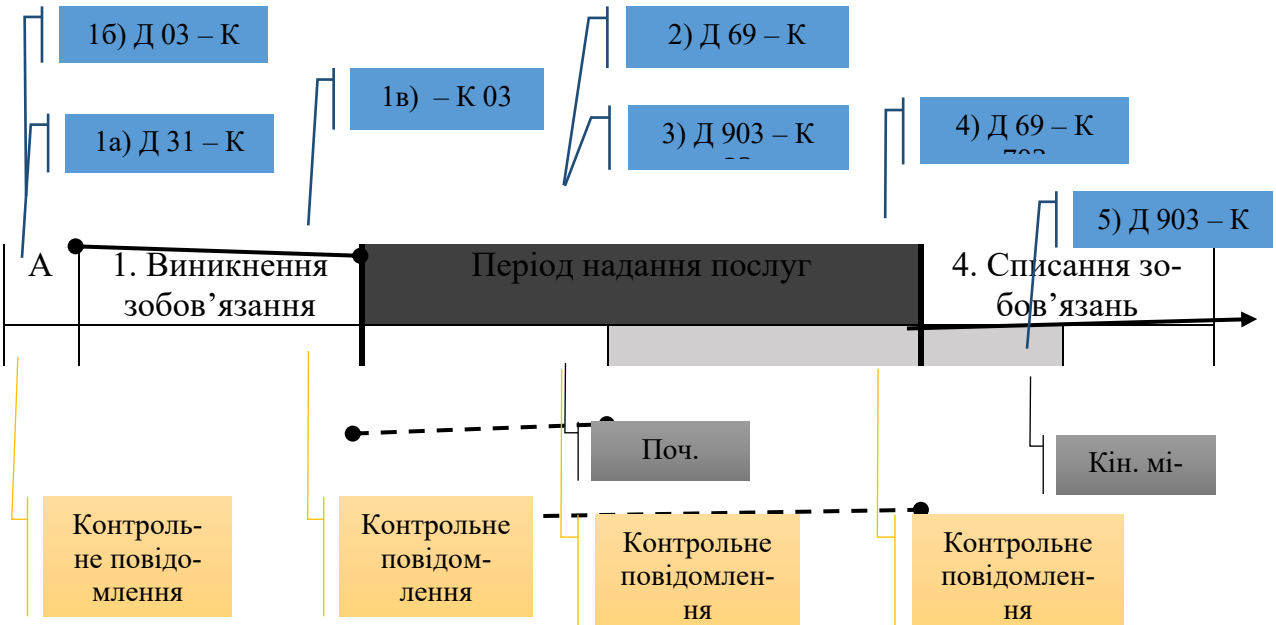

Рис. 2. Бухгалтерський варіант інформаційного хронографу бізнес-процесу санаторно-лікувального закладу

На хронографі видно, що послуги розподіляються між двома звітними періодами (2 суміжних місяці). Модулі чітко показують момент до якого належить конкретна господарська операція, а також період до якого належить бізнес-процес. На рисунку представлений бухгалтерський варіант представлення інформації, який не зручний для відповідних менеджерів. На рис. 2 інформація на хронографі має тільки вартісну форму і призначена для поточного контролю розрахункових операцій.

В такій формі користувач має змогу побачити весь ланцюг бізнес-процесу від одержання авансів (момент виникнення кредиторської заборгованості) до взаємних розрахункових операцій після наданих послуг (момент виникнення дебіторської заборгованості).

Вказані пропозиції свідчать про універсальність методу і його варіативність. Звичайно подальші дослідження мають враховувати стан розвитку інформаційних систем і можливості автоматизованої обробки господарської інформації. Пристосування інтерактивних механізмів до інформаційного хронографу дозволить підвищити інформативність облікових показників і дозволить врахувати інформаційні потреби користувачів згідно до їх функціональних завдань.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Сікора І.В. Нормативне регулювання бух. обліку оборотних активів // Бух. Облік і аудит. – К.: 2005. – № 2. – 58 с.

2. Володькін К. С. Контролінг бізнес-процесів в системі управління підприємством / К. С. Володькін // Формування ринкової економіки [Електронний ресурс]: наук. зб. / М-во освіти і науки України, ДВНЗ "Київ. нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана " ; відп. ред. О. О. Бєляєв. – 2010. – Вип. – 24. – С. 266–274.

3. Макальская М.Л., Денисов А.Ю. Самоучитель по бухгалтерскому учёту. Учебное пособие. – К.: АО "ДИС", 2005.

4. Воронкова А.Е., Калюжна Н.Г., Отенко В.І. Управлінські рішення у забезпеченні конкурентоспроможності підприємства: організаційний аспект: монографія / Східноукраїнський національний ун-т ім. Володимира Даля. – Х.: ВД "ІНЖЕК", 2008. – 512с.

5. Лазаренко Д.О. Забезпечення інформативності облікових даних в процесі прийняття управлінських рішень: монографія / [Д.О. Лазаренко та ін]. – Слов'янськ: СДПУ, 2008. – 250 с.

6. Лазаренко Д.О. Використання облікового хронографу у товарообмінних бізнес-процесах // Науковий фаховий журнал "Регіональна бізнес-економіка та управління" - Вінниця: ВФЕУ, 2015. – №1(44). – С. 60-64.

Гончарук Наталія Вікторівна,
студентка групи ОМФз-19-1
Науковий керівник:
Проскура Катерина Петрівна,
д.е.н., професор, викладач кафедри аудиту і економічного аналізу

СУДОВО-ЕКОНОМІЧНА ЕКСПЕРТИЗА У ВИЯВЛЕННІ ПОРУШЕНЬ З ВАЛЮТНИМИ ОПЕРАЦІЯМИ

Постановка проблеми. Інтеграція та лібералізація економіки України до західної банківської системи, розширення співпраці з іноземними інвесторами, широке впровадженням віртуальних он-лайн операцій спричинили не лише розвиток сучасної міжнародної економіки та науково-технічного прогресу, а й викликали зростання економічної злочинності. Для злочинних співтовариств привабливі процеси фінансування економічних суб'єктів, і особливо привабливою є середовище формування фінансів, що обумовлено їх сутністю і природою. Судово-бухгалтерська експертиза, досліджуючи валютні операції підприємств, виконує важливу роль у запобіганні та протидії економічних злочинів в системі кредитування, тінізації, легалізації (відмиванні) доходів, одержаних злочинним шляхом.

Метою написання статті розкрити актуальні завдання, які вирішуються судово-бухгалтерською експертизою валютних операцій та розробити пропозиції, спрямовані на підвищення її ефективності.

Виклад основного матеріалу. Економічні та правові відносини між господарюючими суб'єктами різних організаційно-правових форм і державними органами, поява технологічних інновацій, пов'язаних з розвитком новітніх методів цифрових платежів, викривлення бухгалтерської та фінансової звітності обумовлюють необхідність всебічного дослідження теоретичних, організаційно-методичних аспектів проведення судово-бухгалтерської експертизи валютних операцій.

Кримінальні справи про злочини за валютними операціями є одними з найскладніших в розслідуванні. Саме у таких справах слідчому доводиться стикатися з потужною протидією розслідуванню з боку підозрюваних (обвинувачених), свідків, інших осіб. Злочини у зазначеній сфері найчастіше відбуваються особами, які дуже добре обізна-

ні у сферах грошово-кредитного обігу, банківської діяльності, мають спеціальну освіту та є інтелектуально досвідченими, обізнаними в правовому регулюванні та організації діяльності.

“Якщо раніше об’єктом експертного дослідження були, правопорушення, пов’язані з розслідуванням фактів розтрат і розкрадань грошових коштів, то зараз найбільш поширеними є злочини, вчинені шляхом спотворення і фальсифікації даних фінансової звітності з метою податкових приховань, незаконного отримання кредиту, обману потенційних інвесторів тощо” [1, с. 18]. Від правильного та вчасного проведення судово-бухгалтерської експертизи залежить завершення ефективного розслідування справ у встановлені терміни.

Метою судово-бухгалтерської експертизи валютних операцій є сприяння судам, особам, яка провадять дізнання, слідчим у встановленні фактичних даних про зовнішньоекономічні операції, що підлягають доказуванню за конкретною справою, шляхом вирішення питань, що потребують спеціальних знань з бухгалтерського обліку.

Основним завданням судово-бухгалтерської експертизи є встановлення законності, достовірності, економічної доцільності валютних операцій та “…розміру заподіяної шкоди, відповідальних за неї конкретних осіб та виявлення причин, що зумовили правопорушення з метою їх профілактики” [3, с. 313].

Виходячи із мети та завдання *судово-бухгалтерської експертизи*, підлягають визначенню її теоретико-методологічні аспекти: об’єкти, джерела інформації, методичні прийоми процесу дослідження, узагальнення та реалізації її результатів.

Об’єктами судово-бухгалтерської експертизи валютних операцій є документальна обґрунтованість:

розміру нестачі або надлишків валютних коштів, періоду і місця їх утворення;

операцій із зберігання, реалізації валюти;

відображення в обліку валютних коштів за господарськими операціями та проведеними розрахунками з нерезидентами тощо);

облікового відображення курсових різниць;

облікового відображення та ефективності використання електронних грошей підприємства в іноземній валюті;

встановлення обставин, що сприяють вчиненню правопорушень, а також визначення кола осіб, які були відповідальними за здійснення певних операцій у період часу, обставини якого розслідуються.

Залежно від поставлених завдань у справах на дослідження експерту можуть бути поставлені наступні питання: яке джерело і розмір грошових чи інших засобів, введених в легальний обіг; чи правильно оформлені бухгалтерські операції з надходження коштів; чи є розрив у ланцюгу наданих документів, якщо є, то який період і яка сумарна невідповідність наступних документів попереднім; чи є суперечності в змісті взаємопов'язаних документів, якщо є, то який їх характер і величина протиріччя та ін. З урахуванням конкретних обставин справи, питання поставлені перед судово-бухгалтерською експертизою можуть бути змінені або доповнені.

Джерелами інформації, які використовуються при експертному дослідженні дають змогу зробити висновки експерту-бухгалтеру про достовірність обліку валютних операцій, є нормативно-правові акти, фактографічна (бухгалтерська) інформація, висновки різних експертиз (почеркознавчої, технічної експертизи документів, комп'ютерної техніки і програмних продуктів та ін.), первинні документи і облікові регістри, фінансова звітність. До складу нормативно-правових джерел інформації належать законодавчі акти, які регулюють зовнішньоекономічну діяльність та її засоби платежу (Закон України "Про зовнішньоекономічну діяльність", Закон України "Про валюту і валютні операції", Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність" та НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до складання фінансової звітності", ПСБО 21 "Вплив змін валютних курсів" та інші). Джерелами фактографічної інформації для експерта є договори з нерезидентами, митні декларації, акти-приймання передачі про надання послуг, виконання робіт, імпорт прав інтелектуальної власності, розрахункові документи (акредитив, інкасо, векселі), облікові регістри, фінансова звітність.

Інформаційні джерела для проведення експертного дослідження повинні бути належним чином надані, тобто упаковані і опечатані. Також, необхідний обов'язковий опис переліку документів, які подаються на проведення економічної експертизи, тому що в більшості випадків дані джерела інформації мають великий обсяг. Іншими словами, систематизація досліджуваної документальної інформації про облікові і розпорядчі документи – це гарантія ефективності отриманих результатів, що дозволяє у встановлені терміни виявити відсутні джерела інформації для складання повного, грамотного та об'єктивного висновку і, можливо, скоротити терміни проведення експертизи, а також виключає втрати інформаційних об'єктів експертного дослідження.

Рух іноземної валюти підприємства досліджується експертом за даними бухгалтерського обліку як у номінальній вартості валюти так і у грошовій одиниці України – гривнях. Іноземна валюта може надходити від покупців у оплату проданого товару (виконаних робіт, надання послуг) підприємством, здійснення іноземних інвестицій, оплату за переробку давальницької сировини, капітальне будівництво, погашення кредитів, тощо. Оцінка операції з надходження (вибуття) валюти здійснюється за офіційним валютним (обмінним) курсом Національного банку України, що діє на дату оприбуткування (видачі) валюти.

До локальних гіпотез порушень за валютними операціями належать:

навмисне порушення вітчизняними експортерами договірних умов та термінів розрахунку з нерезидентами;

фіктивні виплати іноземному партнерові значних штрафних санкцій;

придбання готівкової іноземної валюти;

готівковий розрахунок в гривнях з нерезидентом;

укладання фіктивних бартерних угод, які маскують фактичну купівлю-продаж товару, з переказом іноземної валюти – ціни договору на рахунки в іноземних банках;

виведення валютних і майнових цінностей за межі України під виглядом інвестування, яке нібито виявилось збитковим і неефективним;

некоректне визначення гривневої оцінки залишку на валютному рахунку;

зміст тексту платіжного документа, на підставі якого проведена оплата з валютного рахунку, достовірно не перекладено на українську мову;

“помилкова кореспонденція рахунків з обліку валютних операцій невжиття у разі ненадходження імпортного товару заходів, спрямованих на повернення валютних коштів, перерахованих іноземному партнерові, який виявися непорядним;

маніпулювання цінами при здійсненні бартерних операцій з подальшим залишенням за кордоном валютних коштів – результату нееквівалентного обміну” [4, с. 258].

Для виявлення та попередження зловживань за валютними операціями застосовують методичні прийоми експертизи, які ґрунтуються на виявленні різноманітних протиріч між відповідними економічними та фінансовими показниками, що містяться в облікових докуме-

нтах. Сукупність методів, які обираються експертом-бухгалтером, повинна забезпечувати об'єктивність та повноту дослідження всіх фактів зовнішньоекономічної діяльності, що стала предметом розслідування правоохоронних органів. Експерт-бухгалтер повинен застосовувати такі способи, які б забезпечили дослідження всіх наявних матеріалів справи, що мають відношення до предмету судово-бухгалтерської експертизи, виявлення невідповідності даних документів фактично здійсненим валютним операціям та їх відображенню в бухгалтерському обліку та звітності. В умовах поглиблення процесу економічних реформ в Україні та зростання кількості економічних злочинів проведення судово-бухгалтерської експертизи потребує комплексного підходу до її проведення з використанням загальнонаукових та спеціальних методів дослідження.

Проведення експертизи у справах, пов'язаних зі порушенням правил про валютні операції має здійснюватися відповідно до процесуального законодавства та інших нормативних актів, а так само не повинно порушувати прав учасників процесу. Висновок судово-бухгалтерської експертизи, також як і будь-який інший доказ, не має заздалегідь встановленої сили і має оцінюватися в сукупності з іншими доказами [4]. Крім того, дотримання норм процесуального законодавства при призначенні та проведенні судово-бухгалтерської експертизи, правильне використання слідчим даних проведеної експертизи, сприяють розкриттю економічного злочину, встановленню дійсних розмірів завданих збитків та їх стягнення з винних, а також прийняттю необхідних профілактичних заходів.

Таким чином, значення судово-бухгалтерської експертизи, в тому числі у справах, пов'язаних з порушенням правил з валютними операціями полягає в тому, що висновок експерта є доказом у справі і оцінюється особою, яка провадить дізнання, слідчим, прокурором, суддею, судом з точки зору його обґрунтованості, достовірності, повноти, дотримання встановлених для виробництва експертизи порядку і правил.

Розвиток комп'ютерних технологій та їх використання в бухгалтерському обліку впливають на дослідження експерта-бухгалтера. Крім необхідності вивчення джерел інформації експертизи в електронній формі, в умовах ведення бухгалтерського обліку з використанням комп'ютерних програм експерт-бухгалтер повинен досліджувати їх бази даних і алгоритми обробки. Для забезпечення повноти та правильності експертного вивчення якісно нових об'єктів запропоновано методику дослідження експе-

рта-бухгалтера в умовах комп'ютеризації бухгалтерського обліку. Вона представлена у вигляді послідовності дій експерта та застосування методичних прийомів контролю. Дослідження якості баз даних комп'ютерних програм, в яких створено об'єкти експертизи, слід проводити тільки за наявності відповідних знань у сфері комп'ютерних технологій. Якщо такої підготовки експерт-бухгалтер не має, то до проведення судово-бухгалтерської експертизи повинен залучати спеціаліста в галузі комп'ютеризації.

Оцінку ефективності судово-бухгалтерської експертизи доцільно здійснювати за наступними критеріями: результативність – виявлення обсягу засобів, що використовувалися з порушенням законодавства, або тих, що використовувалися неефективно або не за цільовим призначенням; дієвість – виявлення об'єму засобів, що мають бути повернуті до місцевого або державного бюджету, кількість рішень прийнятих за результатами проведеного експертного дослідження та їх зміст; економічність – визначення об'єму засобів, витрачених на проведення експертизи (затрати часу та витрати у грошовій формі).

Висновки. теоретико-методологічні аспекти судово-бухгалтерської експертизи валютних операцій спрямовані на розробку фахових знань окремого виду досліджень економічної діяльності для надання правоохоронним органами обґрунтованих висновків.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бугай Н. Економічна експертиза як інструмент доказів отриманих результатів. Економічний дискурс. 2019. Т. 1., №. 3. С. 15-23.

2. Голецек О.В. Закон України "Про валюту і валютні операції" в системі проведення судової економічної експертизи. Актуальні проблеми розвитку науки в контексті глобальних трансформацій інформаційного суспільства: Матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції (м. Київ, 25–26 жовтня 2019 р.) / ГО "Інститут інноваційної освіти"; Науково-навчальний центр прикладної інформатики НАН України. – Київ: ГО "Інститут інноваційної освіти", 2019. 196 с.

3. Білуха М.Т. Судово-бухгалтерська експертиза: Підручник. Київ: Воля. 2004. 656 с.

4. Бардаш С.В. Економічний контроль в Україні: системний підхід: монографія.- Київ: КНТЕУ, 2010.С.258.

Гринкін Антон Олександрович,
студент групи ОМФЗ 19-1
Науковий керівник
Шевчук О.А.

КОНТРОЛЬ ДЕБІТОРСЬКОЇ ТА КРЕДИТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ

Анотація. *У статті досліджено сутність дебіторської та кредиторської заборгованості. Проаналізовано динаміку, склад та структуру, причини, строки існування і давності створення дебіторської заборгованості. Здійснено порівняльний аналіз стану дебіторської та кредиторської заборгованості на підприємстві.*

Ключові слова: *дебіторська заборгованість; кредиторська заборгованість; фінансовий стан; виробнича ситуація; суб'єкт господарювання; неплатоспроможність.*

Вступ

У сучасних умовах господарювання важливого значення набуває аналіз фінансового стану підприємства. Основним джерелом інформації про фінансовий стан суб'єктів господарювання є фінансова звітність. Дебіторська заборгованість входить до складу оборотних активів та впливає на показники фінансового стану. Для функціонування підприємства досить важливе значення складає управління та аналіз дебіторської заборгованості. Розглядаючи фінансовий стан підприємства, потрібно вивчати динаміку, склад, структуру, та причини, строки існування та давності створення дебіторської заборгованості. При її дослідженні необхідно керуватися Положенням бухгалтерського обліку 10 "Дебіторська заборгованість", де визначено методологічні засади формування бухгалтерського обліку і розкриття у фінансовій звітності інформації про дебіторську заборгованість. Вона виникає внаслідок розрахунків підприємства з покупцями, постачальниками, фінорганами, замовниками та працівниками.

Мета статті

Мета статті - науково обґрунтувати сутність дебіторської та кредиторської заборгованості на рівні виробничого підприємства, проаналізувати динаміку складу та структури дебіторської і кредиторської заборгованості підприємства, зробити порівняльний аналіз стану

дебіторської і кредиторської заборгованості на досліджуваному підприємстві.

Виклад основного матеріалу дослідження

Утворення дебіторської заборгованості – це ознака фінансово-господарської діяльності підприємства. Суб'єкт господарювання зацікавлений в оптимізації її обсягу. Обумовлено, що скорочення дебіторської заборгованості це є резерв зменшення потреби підприємства в обігових коштах та пришвидшенню обігу коштів.

Для підприємств дебіторська заборгованість має важливе значення, так як за змістом вона існує як інструмент кредитування дебітора за отримані дебітором товари та послуги безвідсотково.

Розмір заборгованості може залежати від обсягу продажу товарів, а також за умовами розрахунку з покупцем: передоплата, наступної оплати, а також період відстрочки платежу, дисципліни покупців та організації контролю за дебіторською роботою та претензійної роботи на підприємства.

Якщо збільшується дебіторська заборгованість та її частини в оборотних активах це свідчить про неякісну кредитну політику підприємства або збільшення обсягу продажів, чи про неплатоспроможність частини покупців.

Причинами збільшення статей дебіторської заборгованості є:

- необачна кредитна політика підприємства щодо покупців;
- неплатоспроможність і приведення до банкрутства споживачів;
- швидкі темпи обсягу продажів, зокрема нарощення;
- та труднощі з реалізацією продукції.

"Скорочення дебіторської заборгованості оцінюється позитивно, якщо це відбувається за рахунок скорочення погашення періоду. Якщо ж дебіторська заборгованість зменшується у зв'язку з зменшенням відвантаження продукції, це свідчить про зниження ділової активності підприємства.

Якщо зростання дебіторської заборгованості не зазвичай оцінюється погано, а заниження - позитивно. Необхідно та важливо розрізняти позитивну і прострочену заборгованість. Прострочена це можуть бути фінансові труднощі, так як підприємство відчуває нестачу своїх ресурсів для закупівлі виробничих запасів, а також виплати заробітної плати працівникам. Окрім того, якщо замороження активів у дебіторській заборгованості призводить до зменшення обороту капіталу.

Прострочена заборгованість зазвичай означає зростання ризику непогашення боргів і зменшення грошових коштів у виді прибутку. І кожен суб'єкт господарювання має бути зацікавлений у зменшенні термінів погашення платежів належних йому.

Крім того, значення має давність набуття дебіторської заборгованості, і тому необхідно встановити, чи немає в її складі не реальних для стягнення, або таких, що проходять строки позовної давності. Тому, якщо виявлено, то необхідно швидко вжити всіх можливих заходів для їх стягнення, наприклад звернення до суду.

На дебіторську заборгованість підприємства впливає також стан договірної і розрахункової дисципліни якої повинні дотримуватись. Недотримання договірної і розрахункової дисципліни, несвоєчасне висування претензій за борги, що призводять до зростання невиправданої дебіторської заборгованості, створення фінансових труднощів та нестачі ресурсів. Отже доцільно провести аналіз дебіторської заборгованості за строками утворення тому, як довготривалі не зарахування коштів, відволікають з господарського обороту підприємства. Аналітик котрий працює над управлінням дебіторської заборгованості, має та повинен зосередити всю увагу на найстаріших боргах та звернути увагу на великі суми заборгованості. Важливим також є здійснення заходів про прискорення погашення дебіторської заборгованості" [3, с. 203].

Аналіз дебіторської заборгованості підприємства дає можливість оцінити кількість доходу, яку можливо взяти у вигляді штрафу, або неустойок від дебіторів, що затримали оплату.

В процесі аналізу потрібно вивчати різну динаміку підприємства. Якщо проаналізувати заборгованість ПАТ "Гощанський завод продтоварів" за чотири роки. Протягом цього періоду були операції за якими виникла дебіторська заборгованість. То аналіз динаміки заборгованості ПАТ "Гощанський завод продтоварів" за 2012-2015 роки засвідчив, що у 2015 році дебіторська заборгованість зросла порівняно з минулим роком на 314,4 тис. грн, або на 39,02 %. Скорочення дебіторської заборгованості спостерігається у 2014 році порівняно з 2013 роком, що становить 797,4 тис. грн, або 50,26 %. Якщо взяти та зіставити дебіторську заборгованість, яка склалася у 2015 році, з дебіторською заборгованістю 2012 року, то спостерігається зростання на 124,5 тис. грн, або на 12,51 %.

В процесі цього аналізу потрібно звернути свою увагу на статтю "Дебіторська заборгованість на продукцію, товари або роботи та послуги", що виражає вагу в загальній сумі дебіторської заборгованості. Пито-

ма вага дебіторської заборгованості може показувати, яка частина оборотних способів підприємства може бути зосереджена в розрахунках.

Аналіз структури дебіторської заборгованості ПАТ "Гощанський завод продтоварів" у 2012 і 2015 роках показав, що значних змін не відбулося. Що у структурі дебіторської заборгованості найбільший вплив має питома вага дебіторської заборгованості на продукцію, товари або роботи та послуги і відповідно становить 64,17 % і 64,91 %. Інша поточна дебіторська заборгованість становить за 2012 рік - 36,83 %, за 2015 рік - 36,09 %. Серйозні зміни у структурі дебіторської заборгованості ПАТ "Гощанський завод продтоварів" відбувалися у 2013. Тому ця вага дебіторської заборгованості за продукцію та інше становила 48,79 %, а питома вага іншої поточної дебіторської заборгованості - 51,21 %. Отже свідчить про те, що заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги була погашена. Але у 2014 році на цьому підприємстві спостерігається зростання дебіторської заборгованості за продукцію у структурі, що становить 95,21 %, це було спричинено розширенням діяльності та збільшенням кількості покупців.

Питанням щодо зіставлення дебіторської і кредиторської заборгованості. У світовій практиці таке порівняння поширене і є одним з етапів аналізу дебіторської і кредиторської заборгованості.

В процесі аналізу потрібну зіставити суми дебіторської та кредиторської заборгованості. Результатом може виявлено:

- покращення або погіршення дебіторської заборгованості;
- покращення або погіршення кредиторської заборгованості.
- Гарно оцінюється перекриття дебіторської заборгованості кредиторською. І тому результати цього аналізу можуть свідчити, що:
- покращення або погіршення дебіторської та кредиторської заборгованості призводять до поганих наслідків для фінансового становища підприємства;
- погіршення дебіторської заборгованості щодо кредиторської може бути з погіршенням стосунків з покупцями, тобто через зменшення кількості покупців продукції;
- покращення дебіторської заборгованості щодо кредиторської є результатом неплатоспроможності клієнтів.

Деякі перебільшення кредиторської заборгованості щодо дебіторської позитивно впливає на фінансовий стан суб'єкта господарювання. Крім того, суб'єкт господарювання повинен погашати свої борги що не залежить від стану його дебіторської заборгованості. Тому,

якщо на практику аналітиків, кредиторська заборгованість перебільшує дебіторську, то підприємство правильно користується засобами, зокрема залучає в оборот більше засобів, ніж відкладає з обороту. Більшість бухгалтерів говорять, що кредиторську заборгованість суб'єкт господарювання зобов'язаний погашати незалежно від його стану дебіторської заборгованості.

Зокрема, якщо брати в увагу дебіторську та кредиторську заборгованість, то потрібно зазначити причини кожного виду виникнення заборгованості, а також зазначити конкретну ситуацію, яка склалась на підприємстві.

Аналізуючи різну динаміку кредиторської заборгованості підприємства за період з 2012 по 2015р.

Аналіз стану кредиторської заборгованості ПАТ "Гощанський завод продтоварів" за 2012-2015р. свідчить, про зростання загального розміру кредитного капіталу. Якщо в 2015 році порівняно із 2012 роком кредиторська заборгованість зросла на 1555,1 тис. грн, або у відсотковому значені на 50,01 %. Після аналізу кредиторської заборгованості доцільно дати оцінку її структури.

Аналізуючи структуру кредиторської заборгованості впродовж 2012 - 2015 років ПАТ "Гощанський завод продтоварів", можна зробити висновок, що у 2012 вага кредиторської заборгованості за товари та послуги становила 61,50 %, а вже у 2014 і в 2015 роках спостерігається зниження цього показника і становить 46,81 %, тобто у 2015 році порівняно з 2012 роком відбулося скорочення питомої ваги кредиторської заборгованості на 14,69 пунктів. Зниження питомої ваги відбулося за короткострокових кредитів банків на 1,6 пункта, поточних зобов'язань на 0,2 пункта. Крім того, головною причиною стала зміна структури кредиторської заборгованості це є неплатежі.

Якщо взяти і порівняти аналіз дебіторської та кредиторської заборгованості на ПАТ "Гощанський завод продтоварів" за 2015 рік показав, що загальне перевищення кредиторської заборгованості над дебіторською становить 3534,8 тис. грн.

Результатом цього аналізу є зменшення чи збільшення дебіторської заборгованості; зменшення та збільшення кредиторської заборгованості. Зниження дебіторської заборгованості щодо кредиторської може бути через погані стосунки з клієнтами. Збільшення дебіторської заборгованості щодо кредиторської це є наслідком неплатоспроможності клієнтів. В цьому процесі діяльності зазвичай кредиторська

заборгованість перебільшує дебіторську. Отже, тому стан дебіторської та кредиторської заборгованості, потрібно добре вивчати причини виникнення таких видів заборгованості, враховуючи особливості діяльності підприємства і різні ситуації, що склалися.

Висновки та перспективи подальших розвідок

Підприємство тісно пов'язано з виникненням дебіторської та кредиторської заборгованості. Тому величина їх впливає на фінансову спроможність підприємства.

Зокрема, дебіторська заборгованість для клієнтів є джерелом кредитування діяльності на вигідній основі, тому є безвідсотковим кредитом. Тому ця обставина обумовлює, розмежування традиційного розуміння сутності дебіторської заборгованості з необхідністю застосування ефективних дій, які спрямовані на її регулювання.

Зокрема, за для управління підприємством недостатньо робити кількісний аналіз показників, а й потрібно робити аналіз, який полягає у виявленні видів продукції, що за якими виникає найбільша заборгованість.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Білик М. Д. Управління дебіторською заборгованістю підприємств/ М. Д. Білик// Фінанси України. - 2003. - №12. - С. 24-36.

2. Гнатенко, Є. П. Щодо аналізу стану дебіторської та кредиторської заборгованості на підприємстві. Економічні науки. Сер.: Облік і фінанси. - 2013.

3. Дубровська Є. В. Дослідження сутності поняття "дебіторська заборгованість"/ Є. В. Дубровська// Вісник Сумського державного університету. - 2009. - № 2. - С. 203-206.

4. Кручак Л. В. Матеріали міжнародної наукова конференція "Економіка та соціум: сучасний фундамент розвитку людства", м. Лейпциг (Німеччина), 2016.

5. Лищенко О. Г. Аналіз дебіторської заборгованості в системі управління підприємством / О.Г. Лищенко, Г. М. Бескота Держава і регіон. - 2009. - № 1. - С. 104-117.

6. Ніколаєнко О. Деякі аспекти аналізу дебіторської заборгованості суб'єктів господарювання / О. Ніколаєнко // Підприємство, господарство і право. - 2004. - № 7. - С. 131-145.

7. Боді, З. Финанси / Зви Боди, Роберт Мертон. - М.: Вильямс, 2000. - 592 с.

Зелінська Наталія Юріївна,
студентка групи ОМФз-19-1
Науковий керівник:
Касап Ж.Б.,
к.і.н., доцент кафедри аудиту та економічного аналізу

РЕСУРСИ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО В БУДІВЕЛЬНИХ ОРГАНІЗАЦІЯХ

Анотація. *Стаття присвячена дослідженню особливостей методичних підходів до бухгалтерського та управлінського обліку витрат в будівництві. У статті розглядаються основні ознаки класифікації витрат в залежності від цілей, поставлених в бухгалтерському та управлінському обліку, узагальнені переваги і недоліки найбільш часто вживаних методів. Виявлено особливості застосування методів бухгалтерського та управлінського обліку витрат з урахуванням специфіки будівельної галузі.*

Ключові слова: *бухгалтерський та управлінський облік витрат, витрати, метод, собівартість, калькуляційні статті, будівництво, будівельно-монтажні роботи.*

Будівництво є однією з найважливіших галузей вітчизняної економіки, яка спрямована на оновлення інфраструктури міст і селищ, реконструкцію і технічне переозброєння виробництва, розвиток економічної та соціальної сфери. Можна стверджувати, що масштаби і рівень розвитку будівництва дозволяють оцінити ступінь розвитку суспільства в цілому.

Істотний вплив на методичні підходи до управлінського та бухгалтерського обліку витрат в будівництво надає, в першу чергу, законодавство, що діє в даний час на території України, в досліджуваній сфері діяльності. При цьому не слід применшувати й роль організаційно-технічних і економічних особливостей будівельної галузі.

Найважливішим напрямком обліку в будівництві є облік витрат, організований таким чином, щоб забезпечити розробку достовірних бюджетних кошторисів, відповідних кількістю та якістю будівельних робіт, а також діючими цінами і таким чином сприяти організації ефективного управління витратами в будівництві.

Оскільки на підставі даних про витрати на будівництво формується застосована в процесі стратегічного і оперативного планування інформація про собівартість будівельних робіт, встановлюються продажна ціна за виконані роботи, то важливе значення має формування достовірної інформації про структуру собівартості кожного виду будівельних робіт або

замовлень. Відповідно, основним завданням бухгалтерського та управлінського обліку витрат є калькулювання собівартості будівельно-монтажних робіт та будівельної продукції.

Сформувати собівартість в *управлінському обліку* - означає отримати уявлення про всіх понесених витратах, навіть тих, які не включені в собівартість для цілей бухгалтерського обліку. Саме структура собівартості по кожному конкретному ділянці витрат по об'єкту, етапу, замовленням представляє особливий інтерес для апарату управління будівельної організації.

Для обліку витрат і калькулювання собівартості в радянський і пострадянський періоди застосовувалися галузеві інструкції та типові методичні рекомендації, які були обов'язковими до застосування для всіх будівельних організацій. На мій погляд, саме в редакції Мінрегіонбуду від 23.12.2010 № 191 згідно Наказу від 31 грудня 2010 року № 573 найбільш повно описані витрати будівельної організації, які містять дев'ять найменувань і згруповані за чотирма загальноприйнятим елементами витрат:

- "Прямі матеріальні витрати";
- "Прямі витрати на оплату праці";
- "Інші прямі витрати";
- "Загальновиробничі витрати".

На даний час практично всі інструкції і рекомендації, що застосовуються раніше в будівництві, втратили силу, застосовуються зараз методичні рекомендації згідно Наказу від 31 грудня 2010 року № 573. Разом з тим, в будівництві не можна одноразово відмовитися від традиційних підходів до обліку, оскільки часто в досліджуваній галузі використовуються технології, що застосовуються ще понад двадцять років тому. Безсумнівно, такі технології з плином часу модернізуються з появою нових матеріалів і більш вдосконаленої техніки. Отже, загальні підходи до формування собівартості будівельних робіт необхідно застосовувати методичні рекомендації згідно Наказу від 31 грудня 2010 року № 573 "Про затвердження нової редакції Методичних

рекомендацій з формування собівартості будівельно-монтажних робіт", які можуть застосовуватися в управлінському та бухгалтерському обліку витрат.

Що стосується *бухгалтерського обліку*, то основними документами, які регламентують облік витрат будівельних організацій, є Закон України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні", з урахуванням норм законів України "Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування", "Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття", "Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням", "Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності", "Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування", "Про оплату праці", Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291, та на основі національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (далі – ПБО):

ПБО 2 "Баланс" – затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 № 87, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21.06.99 за № 96/3689;

ПБО 3 "Звіт про фінансові результати" – затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 № 87, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21.06.99 за № 397/3690;

ПБО 7 "Основні засоби" – затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 № 92, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 18.05.2000 за № 288/4509;

ПБО 8 "Нематеріальні активи" – затверджено наказом Міністерства фінансів України від 18.10.99 № 242, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 02.11.99 за № 750/4043;

ПБО 9 "Запаси" – затверджено наказом Міністерства фінансів України від 20.10.99 № 246, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 02.11.99 за № 751/4044;

ПБО 11 "Зобов'язання" – затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000 № 20, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 11.02.2000 за № 85/4306;

ПБО 16 “Витрати” – затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 № 318, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 19.01.2000 за № 27/4248;

ПБО 18 “Будівельні контракти” – затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28.04.2001 № 205, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21.05.2001 за № 433/5624;

ПБО 29 “Фінансова звітність за сегментами” – затверджено наказом Міністерства фінансів України від 19.05.2005 № 412, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 03.06.2005 за № 621/10901.

Зауважимо, що на відміну від управлінського обліку, в якому використовується планова (бюджетна) інформація про собівартість будівельних робіт, в бухгалтерському обліку формується ретроспективна фактична інформація, і вимоги ПБО 16 “Витрати” – затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 № 318 застосовуються при формуванні тільки фактичної собівартості будівельних робіт.

Згідно ПБО 16 “Витрати” витрати будівельних організацій класифікуються за трьома групами: прямі, непрямі і інші. При цьому інші витрати можуть містити в собі частину загальних накладних витрат з управління підприємством або витрат на дослідження і розробку, відшкодування яких передбачено договором.

Проведені мною дослідження бухгалтерського обліку свідчать про те, що в якості типової для будівельно-монтажних робіт, як правило, застосовується угруповання витрат по калькуляційних статтях, наведених в таблиці 1.

У статтю “Матеріали” включаються витрати на матеріали, конструкції, деталі, паливо, енергію, воду та інші матеріальні ресурси, які використовуються безпосередньо при виконанні будівельно-монтажних робіт. У свою чергу, дані витрати складаються з вартості придбання цих ресурсів, витрат на доставку і комплектацію, заготівельно-складських витрат, витрат на придбання і ремонт тари.

У складі заготівельно-складських витрат відображені витрати, пов’язані з утриманням складів, включаючи заробітну плату працівників складу, відділів виробничо-технічної комплектації, охорони, плата за зважування вантажу, природні норми убутку від нестач і інше. з матеріальних витрат, включених до собівартості будівельно-монтажних робіт, виключають вартість зворотних відходів.

Таблиця 1

Формування собівартості будівельно-монтажних робіт

Собівартість будівельно-монтажних робіт	**Креспонденція рахунків**	
	Дебет	**Кредит**
Матеріали		
Вартість використаних матеріалів	231	205
Вартість продукції, робіт і послуг власних допоміжних виробництв	232	205
Вартість поставлених матеріалів, а також робіт і послуг, наданих сторонніми організаціями	231	631
Витрати на оплату праці основного виробничого персоналу		
Заробітна плата	231	661
Внески на обов'язкове соціальне страхування і забезпечення	231	651
Витрати на утримання і експлуатацію будівельних машин і механізмів		
Витрати на утримання і експлуатацію власних машин і механізмів, включаючи ремонт і амортизацію	231	91
Сума послуг, оплачених стороннім організаціям по експлуатації машин і механізмів	231	631
Накладні витрати		
Сума загальногосподарських витрат, розподілених відповідно до порядку, закріпленим в обліковій політиці організації	231	91
Вартість виробничого браку при неможливості повного відшкодування по робіт, що виконуються власними силами	231	24

Стаття "Витрати на оплату праці основного виробничого персоналу" в будівельних організаціях містіть витрати на оплату праці відповідної категорії працівників, а також позаштатних працівників за договорами підряду и лінійних працівників в складі бригад та працівників зайнятих безпосередньо під час виконання робіт.

У статті "Витрати на утримання та експлуатацію будівельних машин і механізмів" відображаються витрати на оплату праці працівників, зайнятих в управлінні та обслуговуванні будівельних машин і

механізмів, вартість палива і електроенергії на експлуатаційні мети, амортизація виробничого та загальновиробничого обладнання, інші.

Загальновиробничі витрати, витрати по організації робіт на будівельному майданчику та витрати, які не враховуються в нормах накладних витрат, але ставляться до них, включають в комплексну статтю "Накладні витрати".

З таблиці 1 випливає, що в будівництві в укрупнені статті включаються витрати, які різняться за економічним змістом і призначенням. Наведена вище і застосовується в більшості будівельних організацій на практиці в бухгалтерському обліку номенклатура калькуляційних статей не відповідає повною мірою вимогам управлінського обліку. Головними недоліками такої структури калькуляційних статей, сформованих за фактом витрати ресурсів, є:

- неможливість забезпечити формування інформації в системі внутрішнього контролю будівельної організації;
- відсутність актуальною і деталізованої інформації про витрати на будівництво окремого замовлення (об'єкта);
- невідповідність угруповання витрат в бухгалтерському обліку численним і різноманітних завдань, що вирішуються в рамках управлінського обліку.

Для вдосконалення цільового підходу до управлінського та бухгалтерському обліку витрат в будівництві їх прийнято класифікувати за різними ознаками, які в узагальненому вигляді представлені нижче:

- за характером участі у виробничому процесі: основні і накладні;
- за елементами витрат: матеріальні витрати, оплата праці, відрахування на соціальні потреби, амортизація довгострокових активів, інші витрати;
- за способом включення витрат в собівартість: прямі і непрямі;
- в залежності від обсягу виробництва і продажів: змінні і постійні;
- за періодичністю виникнення: поточні і одноразові;
- по відношенню до виробничого процесу: виробничі і невиробничі;
- за видами економічної діяльності: витрати на виробництво будівельних матеріалів і конструкцій, виконання будівельно-монтажних робіт, надання послуг.

Обґрунтований вибір окремих методів управлінського та бухгалтерського обліку витрат багато в чому визначає досягнення постав-

лених організацією цілей в сфері формування собівартості будівельно-монтажних робіт і при їх ціноутворенні. У науковій літературі описані три основних групи методів управлінського обліку витрат:

- в залежності від об'єкта обліку: позамовний метод і метод накопичення;
- по оперативності обліку і контролю: облік за фактичною собівартістю і облік по нормативної собівартості;
- за повнотою собівартості: метод калькулювання повної собівартості і калькулювання скороченою собівартості (система "директ-костинг") [4].

Однією з головних проблем при виборі методу обліку витрат в управлінському обліку є пошук таких методів, які будуть відображати реальний характер зв'язків між понесеними витратами і об'єктами, для яких вони призначені.

При виборі методу обліку витрат в будівництві необхідно визначити цілі розподілу витрат і порівняти витрати, пов'язані із застосуванням даного методу, з ефектом від його застосування.

Крім цього, необхідно враховувати особливості виробничого процесу, характер виробничої продукції і виконуваних робіт.

Основним методом обліку витрат в залежності від об'єкта обліку в будівництві є показний метод, при якому об'єктом обліку є окремі замовлення, а облік витрат ведеться наростаючим підсумком до закінчення виконання робіт на замовлення. Собівартість замовлення при цьому дорівнює сумі всіх витрат на виробництво з дня його відкриття і до дня його виконання. Звітна калькуляція складається після того, як роботи на замовлення повністю виконані.

Сутністю позамовного методу є те, що прямі витрати враховують в розрізі калькуляційному статей окремо по кожному замовленню на виконання будівельно-монтажних робіт, таким чином прямі витрати легко зіставити з конкретним замовленням. Облік управлінських витрат ведеться відповідно до місць їх виникнення.

В свою чергу, при використанні методу накопичення витрат фінансовий результат представляється за окремими видами завершених робіт на етапах. Даний метод характерний для організацій, які виконують однорідні спеціальні види робіт або здійснюють будівництво однотипних об'єктів, що мають незначну тривалість зведення. Собівартість будівельних робіт, зданих замовнику, визначається розрахунковим шляхом - необхідно знайти відсоток, отриманий в результаті

ділення фактичних витрат в незавершеному виробництві на суму договірної вартості цих робіт.

Особливістю застосування даного методу є те, що ефективність його використання досягається тільки в умовах постійного фінансування і своєчасної оплати робіт замовником.

З метою забезпечення оперативності обліку і контролю може застосовуватися метод обліку витрат за фактичною собівартістю або нормативний метод обліку витрат. Метод обліку за фактичною собівартості застосуємо для індивідуальних замовлень.

Для масових, повторюваних, серійних замовлень краще застосовувати нормативний метод обліку витрат, який передбачає створення системи прогресивних норм і нормативів, і на її основі нормативних калькуляцій собівартості будівельних робіт, а також виявлення та облік витрат, пов'язаних з відхиленням від діючих норм і нормативів.

Розрізняють поточні та планові норми в залежності від тривалості дії і часу розрахунку. Нормативи, застосовувані при обліку витрат, можуть також використовуватися для складання кошторисів і оцінки ефективності управління витратами, що дозволяє: виявляти відхилення від норм; прогнозувати виконання нормативів витрат; отримувати більш достовірні, точні і оперативні дані про витрати; оцінити роботу окремих підрозділів і будівельної організації в цілому; вести збір даних про виробничих витратах для формування раціональної техніко-економічної політики; контролювати дані про фактичні втрати і непродуктивних витратах.

Ефективність застосування даного методу для будівельних організацій полягає в тому, що він дозволяє оперативно враховувати всі зміни, що відбуваються і робити коригування в процесі здійснення будівельних робіт з урахуванням поточної ситуації.

Ще одна відзначена мною вище група методів обліку витрат пов'язана з повнотою формування собівартості будівельних робіт. Залежно від цілей, поставлених в управлінському обліку, можна калькулювати повну собівартість будівельних робіт, що включає всі змінні і постійні витрати, або скорочену собівартість, що включає тільки змінні витрати (система "директ-костинг"). Метод калькулювання повної собівартості, з урахуванням постійних - управлінських (загальногосподарських) витрат застосовується для перевірки обгрунтованості застосовуваних цін і розрахунку рентабельності окремих будівельних об'єктів.

З одного боку, облік повної виробничої собівартості дозволяє проводити більш ефективну політику ціноутворення, об'єктивно оцінити прибутковість і рентабельність визначених видів продукції, робіт, послуг, конкурентоспроможність організації в своїй області діяльності. З іншого боку, такий облік є більш трудомістким, оскільки він вимагає рішення додаткового завдання: розподілу постійних непрямих витрат. В цілому, складність обліку непрямих витрат полягає в їх багатоелементними характер [2].

Застосування єдиного методу розподілу до всіх непрямих витрат без урахування їх характеру причин виникнення фактично буде спотворювати собівартість будівельних робіт. В цьому випадку необхідно групувати непрямі витрати по об'єктах обліку, а потім розподіляти кожну групу по індивідуальних засадах, що підвищить точність розрахунків, але при цьому збільшить трудомісткість облікових робіт.

Одним з популярних в даний час методів повного обліку витрат є метод АВС.

Назва методу розшифровується як Activity Based Costing, що може бути переведено як облік витрат по процесах, пооперaційне калькулювання, калькулювання щодо дій, за функціями, функціональний облік витрат. Зазначений метод дозволяє збільшити точність планування бізнеснес-процесів, приймати правильні управлінські рішення щодо ціноутворення, прогнозувати очікувані витрати.

Метод АВС ґрунтується на тому, що витрати утворюються в результаті виконання визначених операцій і ефективних для підприємства, діяльність яких характеризується високим рівнем накладних витрат. Будівельна галузь відрізняється великими обсягами робіт та фінансовими оборотами, високою собівартістю робіт, що не дозволяє розподілити непрямі витрати абсолютно точно, тому допускається їх розподіл з деяким наближенням. При визначенні розподілу рівня наближення розрахунків важливо дотримати принцип значущості інформації про непрямих витратах.

Окремі статті непрямих витрат мають різну питому вагу в собівартості будівельної продукції та ранжуються за важливістю при прийнятті управлінських та бухгалтерських рішень. Тому при виборі методу розподілу непрямих витрат необхідно оцінити істотність інформації, яка, в свою чергу, впливає на достовірність показників повної собівартості.

Метод АВС дозволяє визначити вартість операцій і їх продуктивність з великим ступенем достовірності, оцінити чи ефективно використовуються ресурси. Дуже часто дані, які отримані за допомогою даного методу, значно відрізняються від результатів інших методів калькулювання. Перевагою методу АВС є можливість використовувати його в якості інструмента бухгалтерського та управлінського обліку. Облік витрат за окремими операціями дає можливість найбільш ефективно планувати і контролювати витрати і в кінцевому рахунку знижувати їх.

Разом з тим, недоліком методу АВС є складність обліку та підвищена трудомісткість процесу калькулювання собівартості будівельних робіт. У тому випадку, якщо питома вага непрямих витрат в повної собівартості незначна або якщо ця категорія витрат явно пов'язана з підсумковими об'єктами, то застосування даного методу не доцільно.

У той же час в процесі управління будівництвом зустрічаються завдання, які можуть бути вирішені тільки шляхом застосування методу калькулювання неповної собівартості - "директ - костинг" [3]. Зазначений метод цікавий при маржинальном аналізі витрат і зручний в бухгалтерському обліку, оскільки дозволяє уникнути розрахунків з розподілу управлінських (загальновиробничих) витрат і формувати собівартість будівельних послуг тільки за прямими змінними витратами.

Суть методу полягає в тому, що собівартість планують і враховують тільки в частині змінних витрат, тобто розподіляються тільки змінні витрати. Постійні витрати при цьому збираються на окремому рахунку і не включаються до собівартості, а списуються на зменшення виручки протягом того періоду, в якому були зроблені. За змінними витратами оцінюють тільки собівартість, але і залишки готової продукції і незавершене будівництво.

Для підвищення об'єктивності поділу витрат на постійні та змінні в управлінському обліку застосовують кілька методів. Найбільш простим і популярним є метод вищої і нижчої точок. Він дозволяє не тільки розрахувати загальний обсяг постійних і змінних витрат на одиницю продукції, а й спрогнозувати витрати на будь-який обсяг виробництва в поточному і майбутньому періодах.

Аналіз діючого обліку витрат свідчить про те, що метод "директ-костинг" має ряд переваг, серед яких: поточний контроль постійних витрат; ефективна політика ціноутворення; висока ступінь оперативного обліку мінливих обставин ринку і можливість своєчасно переорієнтувати виробництво; забезпечення аналізу беззбитковос-

ті, тобто взаємозв'язку обсягів виробництва, витрат і прибутку; розширення аналітичних можливостей бухгалтерського обліку та ін.

На основі вищевикладеного вважаю, що доцільно при вирішенні проблеми вибору найбільш ефективного методу управління витратами вести облік в такій системі, яка буде здійснювати облік окремо по змінним і постійним витратам, а самі змінні і постійні витрати будуть враховуватися за укрупненими групами або процесам. Такий підхід дозволить отримати дані про скороченою собівартості (метод "директ-костинг") і про повної собівартості з урахуванням розподілу непрямих витрат (метод калькулювання повної собівартості).

При виборі методів обліку витрат і методів калькулювання собівартості будівельних робіт організація повинна брати до уваги не тільки вимоги бухгалтерського і управлінського обліку, а й особливості виробничого процесу, характер виконуваних робіт і цілі обліку. Крім того, впровадження та використання системи управлінського обліку можна розглядати як виправдане тільки в тому випадку, коли отриманий позитивний ефект перевищує витрати, що знадобилися для створення такої системи [1].

У *заключенні* хочу сказати що, ефективно організований управлінський облік витрат дозволяє не лише достовірно калькулювати собівартість будівельних робіт, але і дає можливість детально аналізувати оперативну інформацію про витрати: визначати їх структуру, вид і продуктивність; групувати по об'єктах будівництва, центрам відповідальності і місцям виникнення; контролювати і регулювати витрати; встановлювати оптимальні ціни на будівельні роботи; планувати витрати в довгостроковому і короткостроковому періоді, а також прогнозувати реальний рівень прибутку.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Голов С.Ф. Управлінський облік: Підручник. - К.: Лібра, 2004. - 576 с

2. Управлінський облік: навчальний курс: від теорії до практики / С. І. Мисливець, Н. М. Пирец.- 7-е вид.- Дніпропетровськ: Акцент ПП, 2016.- 509 с.

3. Попов Л.В. Метод "директ-костинг" в управлінському обліку / Л.В. Попов, І.А. Маслова, Б.Г. Маслов // Бухгалтерський облік. - 2003. -№ 19. - С. 66-67.

4. Асаул, А.М. Управління витратами в будівництві / О.М.. Асаул, М.К. Старовойтов, Р.А. Фалтінскій; під ред. д.е.н., професора О.М. Осавула. - СПб: ІПЕВ, 2009. - 392с.

5. ПБО 2 “Баланс” – затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 № 87, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21.06.99 за № 96/3689;

6. ПБО 3 “Звіт про фінансові результати” – затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 № 87, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21.06.99 за № 397/3690;

7. ПБО 7 “Основні засоби” – затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 № 92, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 18.05.2000 за № 288/4509;

8. ПБО 8 “Нематеріальні активи” – затверджено наказом Міністерства фінансів України від 18.10.99 № 242, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 02.11.99 за № 750/4043;

9. ПБО 9 “Запаси” – затверджено наказом Міністерства фінансів України від 20.10.99 № 246, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 02.11.99 за № 751/4044;

10. ПБО 11 “Зобов’язання” – затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000 № 20, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 11.02.2000 за № 85/4306;

11. ПБО 16 “Витрати” – затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 № 318, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 19.01.2000 за № 27/4248;

12. ПБО 18 “Будівельні контракти” – затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28.04.2001 № 205, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21.05.2001 за № 433/5624;

13. ПБО 29 “Фінансова звітність за сегментами” – затверджено наказом Міністерства фінансів України від 19.05.2005 № 412, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 03.06.2005 за № 621/10901.

14. НАКАЗ від 31.12.2010 N 573, Про затвердження нової редакції Методичних рекомендацій з формування собівартості будівельно-монтажних робіт

Король Артем Олександрович,
студент групи ОМФЗ 19-1
Науковий керівник:
Шевчук О.А.

ОРГАНІЗАЦІЯ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ЗАПАСІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Анотація. *У статті розглянуто основні елементи організації внутрішнього контролю запасів. Окреслено основні завдання контролю запасів за етапами господарського контролю. Визначено об'єктивні причини проведення внутрішнього контролю запасів на підприємствах.*

Ключові слова: *контроль, внутрішній контроль, запаси, виробництво, управління.*

Постановка проблеми. Розвиток виробництва неможливий без виготовлення конкурентоспроможної продукції та її реалізації на внутрішніх і зовнішніх ринках збуту. Водночас необхідною передумовою здійснення виробничого процесу є наявність та використання значної кількості запасів, які становлять основу готових виробів [1, с. 84].

Запаси є невід'ємною частиною функціонування виробничого підприємства, оскільки забезпечують безперервне виготовлення продукції, а отже, економічну безпеку суб'єкта господарювання. Однак придбання ресурсів для виготовлення якісних товарів, надання послуг потребує вкладення значної кількості фінансових активів, особливо на підприємствах із великою номенклатурою продукції.

Правильно організований внутрішньогосподарський контроль запасів на підприємстві дає змогу слідкувати за правомірним оприбуткуванням, відповідальним зберіганням, раціональним використанням товарних та сировинних запасів. А чітко визначена на документальному рівні система внутрішнього контролю запасів дасть змогу уникнути не тільки зайвих витрат, розкрадань, зловживань із боку посадових осіб, але і штрафів.

Організація системи внутрішнього контролю запасів у сучасних умовах господарювання є одним з актуальних питань, які й досі потребують подальшого наукового дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Відображення проблем обліку та внутрішньогосподарського контролю запасів набули в працях таких науковців, як: Білуха М.Т, Бутинець Ф.Ф.,Голов С.Ф., Гуцайлюк З.В., Завгородній В.П., Кужельний М.В., Нападовська Л.В., Пушкар М.С., Сук Л.К.,Ткаченко Н.М., Чебанов Н.В. Також розглядом обраної теми дослідження займалися зарубіжні вчені: Велш Глен А., Ентоні Р., Ріс Дж., Міддлтон Д. та ін. Велика кількість праць на досліджувану тематику ще раз доводить про необхідність її подальшого розгляду та обговорення.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Аналіз теоретичних положень і практичних аспектів в організації внутрішнього контролю запасів дав змогу встановити низку нерозв'язаних проблем, які впливають на ефективність управлінської діяльності, зокрема нехтування роллю внутрішнього контролю в господарській діяльності підприємства, внаслідок чого керівники втрачають здатність впливати на процеси, які відбуваються на підприємствах. Така недооцінка негативно впливає на теоретичну досліджуваність проблеми, розв'язання якої є нагальним для підприємств усіх форм власності.

Мета статті полягає у дослідженні теоретичних аспектів внутрішнього контролю запасів на вітчизняних підприємствах та визначенні його ролі за ринкових умов господарювання.

Виклад основного матеріалу дослідження. Внутрішній контроль забезпечує відповідність конкретного об'єкта прийнятим управлінським рішенням і спрямований на успішне досягнення поставленої мети. Основною його метою є об'єктивне вивчення фактичного стану справ у суб'єкта господарювання, виявлення та попередження тих чинників і умов, які негативно впливають на виконання прийнятих рішень і досягнення поставленої мети та доведення цієї інформації до органу управління [2, с. 135].

У системі управління внутрішньогосподарський контроль є не надзвичайним заходом, а невід'ємною частиною управління, тому що не можна здійснювати управління без систематичного контролю над матеріальними цінностями, їх раціональним використанням, операціями і процесами, пов'язаними з виробництвом та реалізацією продукції і сировини. Своєю чергою, внутрішньогосподарський контроль є системою постійного спостереження за ефективністю використання майна господарського суб'єкта, законністю і доцільністю господарсь-

ких операцій та процесів, збереженням грошових коштів і матеріальних цінностей [3, с. 146].

На основі проведеного дослідження нами було виділено основні завдання внутрішнього контролю операцій із запасами (рис. 1).

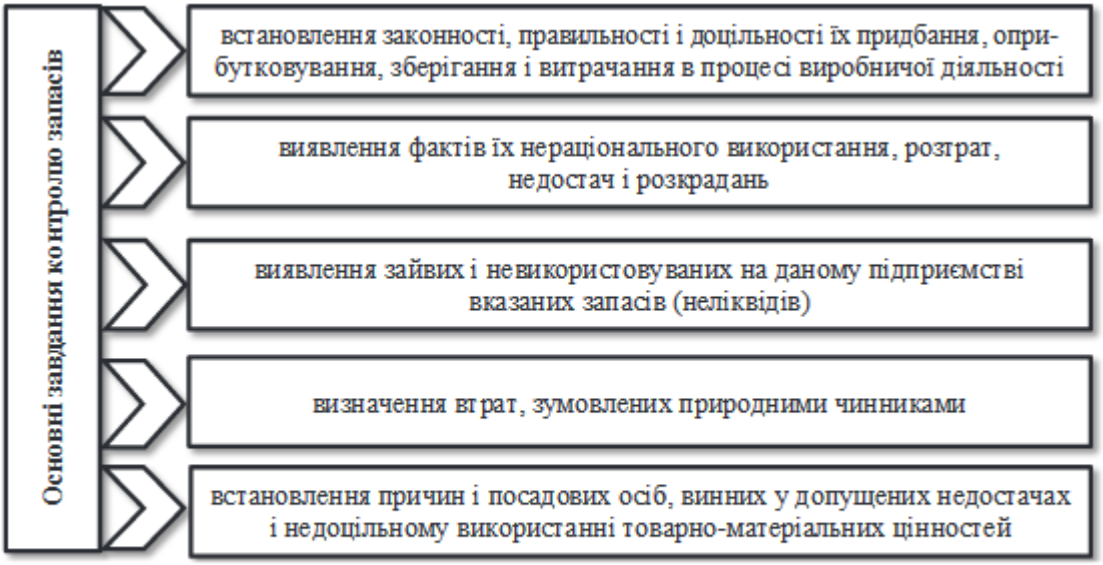

Рис. 1. Основні завдання контролю запасів на підприємстві

Джерело: складено автором на основі [4, с. 267]

Таким чином, для успішного вирішення вказаних завдань на підприємствах рекомендується здійснювати контроль виробничих запасів у певній послідовності, за стадіями господарської діяльності: придбання, виробництво та реалізація (рис. 2).

Під час здійснення внутрішнього контролю над придбанням запасів необхідно проконтролювати кожний із запропонованих елементів даного процесу, адже від вибору постачальника буде залежати якість придбаних запасів, а отже, якість виготовленої продукції.

Під час надходження запасів необхідно перевірити, чи були вони доставлені в строки, передбачені договором, чи відповідають вони кількісним та якісним характеристикам. Після оприбуткування запасів на склад призначається матеріально-відповідальна особа для запобігання розкраданню. Визначаються її обов'язки, згідно з якими вона відповідає за збереження майна і в разі виявлення недостач бере на себе матеріальну відповідальність.

Інвентаризація на складах дає можливість виявити залишки або недостачу, а також упевнитися в дотриманні умов зберігання запасів. Це дає інформацію, відповідно до якої будуть прийматися нові управлінські рішення щодо внутрішнього контролю.



Рис. 2. Порядок проведення внутрішнього контролю запасів у розрізі процесів господарської діяльності підприємства

Джерело: складено автором на основі [5]

Під час здійснення наступного господарського процесу необхідно виконати низку певних контрольних дій, які забезпечать безперервний хід виробничого циклу. Потрібно визначити рівень запланованих витрат, де враховуватимуться всі необхідні витрати запасів, а також витрат, які додатково понесені в ході виробництва продукції.

Також потребує контролю нормування кількості списання запасів на виробництво і кількості оприбуткування готової продукції з виробництва. Так само потрібно контролювати фактично понесені витрати під час виробництва, тому що саме вони будуть впливати на собівартість виготовленої продукції.

Своєю чергою, потрібно здійснювати контроль над дотриманням усіх розроблених раніше планів та нормативів, адже їх дотримання буде свідчити про ефективну систему внутрішнього контролю запасів на підприємстві.

Заключним етапом, який потребує внутрішнього контролю з боку керівництва, є процес реалізації запасів. Він передбачає контроль над вибором покупців, який полягає в тому, що необхідно знайти по-

купця, який запропонує найбільш вигідну і максимально високу ціну за продукцію.

Отже, внутрішній контроль запасів є невід'ємним складником діяльності підприємства, оскільки саме від нього будуть залежати робота підприємства у цілому, його витрати та доходи. Наведений порядок проведення внутрішнього контролю запасів у розрізі господарських процесів забезпечить ефективне функціонування господарської діяльності підприємства.

Проведення внутрішньогосподарського контролю запасів можна умовно поділити на чотири етапи (рис. 3) [6, с. 55; 7, с. 17].

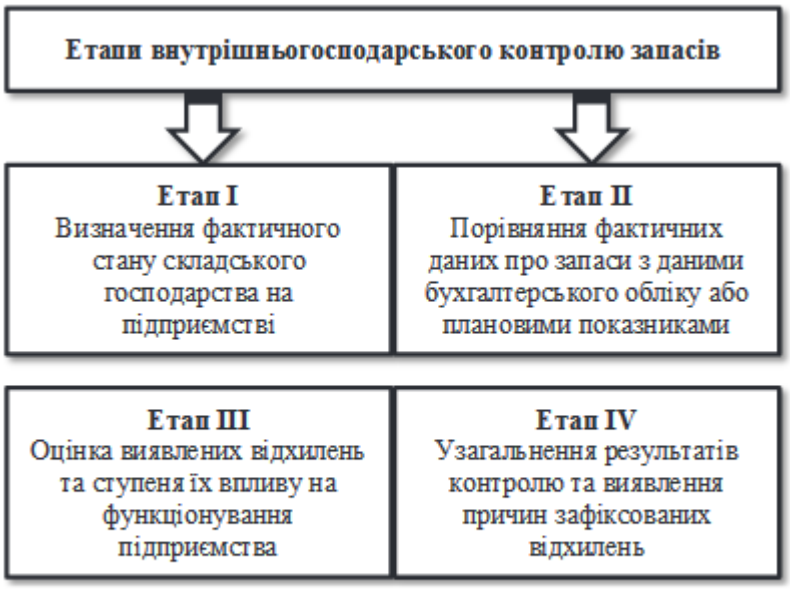

Рис. 3. Етапи внутрішнього контролю запасів на підприємстві

Внутрішньогосподарському контролю властиві такі методичні прийоми, як органолептичні, розрахунково-аналітичні та документальні. Ця система методичних прийомів контролю конкретизується процедурами перевірки, пов'язаними з інвентаризацією матеріальних цінностей, контрольними замірами і контрольними запусками використання матеріалів на виробництво, суцільним і вибірковим спостереженням та службовим розслідуванням [8, с. 12].

Першочерговими джерелами контролю запасів є:

1) договори, укладені між постачальником і споживачем;
2) первинні документи щодо обліку матеріальних цінностей;
3) інвентаризаційні описи;
4) книги складського обліку;
5) облікові реєстри;
6) Головна книга;

7) фінансова, оперативна та статистична звітність;

8) наказ про облікову політику підприємства.

Одним із найефективніших інструментів внутрішньогосподарського контролю запасів є інвентаризація. Під час перевірки проводиться суцільна чи вибіркова інвентаризація наявності запасів та перевіряється їх відповідність даним бухгалтерського обліку за складами або матеріально відповідальними особами.

У разі виявлення документів, які викликають сумнів у їх достовірності, контролер проводить зустрічну перевірку (або запит) та робить звірку розрахунків. Вибірково перевіряється тотожність даних сальдових відомостей на перше число місяця за бухгалтерським обліком із відповідними даними складських карток. У разі встановлення розбіжностей проводиться поглиблена перевірка з установленням причин розбіжностей.

Контроль виробничих запасів є однією з найбільш складних ділянок облікової роботи. Так, наприклад, в обліку промислових організацій номенклатура матеріально-виробничих запасів обчислюється десятками тисяч найменувань. А інформація з обліку запасів становить більше 30% усієї інформації з управління виробництвом, тому організація контролю над рухом, збереженням і використанням запасів пов’язана з великими труднощами [9, с. 210].

Для того щоб перевірка виробничих запасів була найбільш ефективна, а контролерські процедури максимально точними, контролеру необхідно дослідити порушення і типові помилки в обліку запасів, що зустрічаються найбільш часто, й охарактеризувати їх.

Найбільш характерні помилки з обліку, документального оформлення запасів можна розглянути в табл. 1.

Для ефективнішого розроблення і впровадження системи внутрішнього контролю підприємство повинно обґрунтувати прийняте ним рішення. На ухвалення управлінських рішень впливає посилення ринкової конкуренції, потреба в необхідній інформації для потреб внутрішніх і зовнішніх користувачів, взаємозалежність і взаємообумовленість зовнішнього і внутрішнього контролю, реорганізація підприємства для входження в ринок, конфлікт інтересів, спрямованість підприємства на отримання доходу, фінансова самостійність підприємства, ризик банкрутства, порушення режиму економії на підприємстві, необґрунтовані списання та ін. [1, с. 15].

Таблиця 1

Характерні помилки, які зустрічаються підчас внутрішньогосподарського контролю запасів

№ з/п	Вид помилок	Зміст допущеної помилки
1.	Помилки під час обліку запасів	1) неправильно і несвоєчасно оформляються документи по приходу, витраті і руху виробничих запасів: 2) неукладені договори про матеріальну відповідальність із комірниками (матеріально відповідальними особами); 3) неправильно формується фактична собівартість виробничих запасів; 4) не ведеться аналітичний облік руху виробничих запасів в бухгалтерії; 5) нерегулярно проводиться звірка даних руху виробничих запасів у бухгалтерії і на складах організації; 6) порушення обов'язковості (або регулярності) проведення інвентаризації; 7) на складах зберігається велика кількість невикористовуваних виробничих запасів; 8) неправильно проводиться списання виробничих запасів за видами витрат (на основне виробництво, допоміжне виробництво, обслуговуючі господарства, непрямі витрати, витрати на продаж, фінансові результати та ін.); 9) під час списання виробничих запасів спосіб визначення фактичної собівартості відрізняється від установленого в обліковій політиці; 10) невірно ведеться облік ПДВ виробничих запасів; 11) інші порушення в оцінці, обліку та рух запасів
2.	Помилки під час документального оформлення операції, пов'язаної з використанням та рухом запасів	1) не оформляються бухгалтерські довідки під зниження вартості матеріальних цінностей; 2) не оформляються прибуткові накладні, виписані самою організацією – одержувачем цих цінностей; 3) відсутні довіреності на отримання товарно-матеріальних цінностей
3.	Помилки під час занесення інформації в регістри бухгалтерського обліку	1) порушується відповідність синтетичних даних аналітичним у регістрах бухгалтерського обліку; 2) не оформляються бухгалтерські довідки, тобто не дотримується вимога до обов'язковості всіх реквізитів первинних документів регістрів бухгалтерського обліку

Джерело: складено автором на основі [2, с. 211]

Оцінюючи стан внутрішнього контролю на вітчизняних підприємствах, можна стверджувати, що він незадовільний. Найчастіше мають місце такі порушення:

1) зловживання службовим становищем;

2) невиконання або неякісне виконання службових обов'язків;

3) неправильна оцінка операцій із заготівлі, виробництва чи реалізації з погляду доцільності й економічності.

Основною причиною виникнення всіх проблем є те, що власники підприємств, не розуміючи сутності, мети і завдань внутрішнього контролю, не приділяють належної уваги побудові ефективної системи його здійснення [10, с. 4].

Таким чином, налагоджена система внутрішнього контролю вимагає професійної підготовки висококваліфікованого спеціаліста, незалежності від керуючого апарату для неупередженого надання ви-

сновків і пропозицій, зацікавленості керівника у створенні контролюючого органу для збереження майна.

Висновки. Підсумовуючі, можна зазначити, що найважливішим фактором забезпечення безперервного та постійного функціонування підприємства є наявність оборотних активів,а саме запасів. Основною причиною неефективного менеджменту є відсутність налагодженої системи контролю, яка забезпечує захист майна власника від нераціонального використання та розкрадання. Відсутність такої системи спричинена нерозумінням адміністративної ланки важливості створення контролюючого органу.

Для впорядкування і забезпечення чіткості етапів контролю слід зосередити увагу на можливостях розроблення положень про організацію контролю, зазначити елементи, що безпосередньо стосуються запасів підприємства і визначають методичні аспекти їх обліку в наказі про облікову політику (визначення первісної вартості, метод розподілу транспортно-заготівельних витрат, методи оцінки на дату балансу та під час вибуття тощо).

Саме за ефективної взаємодії всіх елементів організації внутрішнього контролю він досягне своєї головної мети забезпечить достовірні дані в процесі бухгалтерського обліку запасів підприємства, повноту і своєчасність відображення господарських операцій в облікових регістрах та правильність ведення обліку відповідно до прийнятої облікової політики підприємства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Ступінська М.В. Організація внутрішньогосподарського контролю запасів на підприємстві / М.В. Ступінська // Інвестиції: практика та досвід. – 2013. – No 8. – С. 84–86.

2. Кулаковська Л.П. Організація і методика аудиту: [навч. посіб.] / Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча ; 2-е вид. – К.: Каравела, 2005. – 560 с.

3. Любезна І.В. Організація та методика внутрішньогосподарського контролю матеріальних запасів на підприємствах целюлозно-паперової промисловості / І.В. Любезна, Н.Й Галушка // Галицький економічний вісник. – 2012. – No 3(36). – С. 145–155.

4. Контроль і ревізія фінансово-господарської діяльності: [навч. посіб.] / В.М. Мурашко, Т.М. Сторожук, О.В. Мурашко ; за заг. ред. П.В. Мельника. – К.: ЦУЛ, 2003. – 311 с.

5. Самчук Н.В. Порядок здійснення внутрішнього контролю запасів на підприємстві / Н.В. Самчук [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://eztuir.ztu.edu.ua.

6. Нападовская Л.В. Управленческий учет: суть, значение и рекомендации по его использованию в практической деятельности отечественных предприятий / Л.В. Нападовская // Бухгалтерский учет и аудит. – 2005. – No 8–9. – С. 50-62.

7. Пушкар М.С. Розробка теорії управлінського обліку / М.С. Пушкар, Р.М. Пушкар // Наукові записки: зб. наук. праць каф. екон. аналізу. – Тернопіль: Економічна думка, 2004. – Вип. 13. – Ч. 1. – С. 14–18.

8. Гуцайлюк З.В. Некоторые вопросы реформирования системы бухгалтерского учета: концепция и реализация / З.В. Гуцайлюк // Бухгалтерский учет и аудит. – 2007. – No 10. – С. 11–17.

9. Козакова Н.А. Аудит. Теорія і практика: [підруч. для бакалаврів] / Н.А. Козакова, Г.Б. Полісюк. – М.: Юрайт, 2014. – 385 с.

10. Яценко В.М. Внутрішній контроль на підприємствах України: проблеми розвитку та шляхи їх вирішення / В.М Яценко, Н.О. Пронь // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія “Економічні науки” – 2009. – No 22(2). – С. 3–7.

Лебедєва Наталія Василівна,
студентка групи ОМФз 19-1
Науковий керівник
Проскура Катерина Петрівна,
д.е.н., професор
Університету ДПС України

ЕКСПЕРТНІ ДОСЛІДЖЕННЯ НЕСТАЧ ГРОШОВИХ КОШТІВ В КАСІ ПІДРИЄМСТВА

Анотація. *Проаналізовано методику експертних досліджень нестач, лишків товарно-матеріальних цінностей. Встановлено, що дана методика містять перелік прийомів та способів дослідження бухгалтерських документів, проте відсутній алгоритм дій експерта в процесі дослідження інвентаризаційних та інших документів, які засвідчують нестачі, лишки товарно-матеріальних цінностей. Запропоновано алгоритм дослідження експертом інвентаризаційного опису за формою та змістом, який сприятиме виконанню експертного завдання щодо документального обґрунтування суми нестачі готівки, періоду її виникнення та встановленню матеріально-відповідальних осіб.*

Ключові слова та терміни: *експертне дослідження, нестача, інвентаризація, методичні прийоми, експертна методика.*

Актуальність тематики дослідження. Експертні дослідження господарської діяльності підприємств всіх форм власності на предмет підтвердження фактів нестачі, втрат, крадіжки цінностей, які встановлюють за даними бухгалтерського обліку можуть документально підтвердити встановлений розмір заподіяної матеріальної шкоди та сприяти притягненню до відповідальності матеріально-відповідальних та посадових осіб.

Проведення експертних досліджень регулюється Законом України “Про судову експертизу” від 25.02.1994 №4038-XII [1]. Вони можуть проводитися у процесі господарського, адміністративного провадження за клопотанням сторін, а також призначатися слідчим, прокурором або судом в кримінальному провадженні. Однією з особливостей експертних досліджень нестач грошових коштів є те, що їх проведення має здійснюватись згідно з відповідним чином затвер-

дженими експертними методиками, що характеризуються поєднанням у собі необхідних вимог проведення дослідження, є основою якості та швидкості вирішення завдань експертизи. У зв'язку з цим, їх вивчення і розробка мають важливе значення у науково-дослідній і практичній діяльності.

Ступінь наукового вивчення проблеми. Різним аспектам методики експертних досліджень приділяли увагу вітчизняні науковці та експерти-практики, які вивчали і експертну методику як таку, і методики дослідження окремих питань, зокрема, пов'язаних з експертизою документального обґрунтування виявлених нестач готівкових коштів. З даного питання існують дослідження таких науковців та практиків: Даценко Г.В., Подокопної О.Я., Разборськаї О.О., Хомутенко В.П., Ченаш В.С. та інших вчених. Проте, аналіз їх наукових розробок свідчить, що недостатньо приділяється уваги алгоритмізації процесу дослідження інвентаризаційних документів, які засвідчують наявність нестачі грошових коштів в касі підприємства.

Метою написання статті є розробка алгоритму експертного дослідження інвентаризаційних документів, які є об'єктом експертизи з питань, пов'язаних з нестачею грошових коштів підприємства.

Виклад основного матеріалу. Підприємницька діяльність є доволі багатогранною, провадження кожного її виду має свої специфічні особливості. Однією з найбільш поширених видів підприємницької діяльності є виробнича. Як свідчить експертна практика, досить часто виникає необхідність у документальному підтверджені нестачі товарно-матеріальних цінностей, зокрема грошових коштів, у підприємств, які здійснюють виробництво та надають послуги. Слід зазначити, що при проведенні експертиз, пов'язаних з визначенням розміру нестачі необхідно враховувати особливості обліку операцій з готівковими та безготівковими котами, рівень комп'ютеризації цієї ділянки облікового процесу.

Обов'язковість ведення бухгалтерського обліку, складання фінансової звітності підприємствами різних форм власності, галузевої приналежності, розміру, виду діяльності передбачено Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16 липня 1999 року № 996-XIV [2]. При цьому, забезпечує достовірність облікової та звітної інформації один з елементів методу бухгалтерського обліку – інвентаризація, шляхом виявлення відхилень облікових даних від фактичної наявності активів та зобов'язань підприємст-

ва. Проведення інвентаризації регламентовано “Положенням про інвентаризацію активів та зобов’язань”, затверджене наказом Мінфіну України від 02.09.2014 № 879 [3], яке передбачає документування результатів інвентаризації з використанням типових форм документів:

– інвентаризаційний опис;

– порівняльна відомість результатів інвентаризації;

– Акт інвентаризації.

Ці та інші інвентаризаційні документи, а також документи операцій руху грошових котів в касі та на рахунках підприємства надаються експерту для дослідження та є обліково-аналітичним забезпеченням експертизи, яке “базується на принципах своєчасності та повноти відображення інформації про рух грошових коштів в первинних документах, облікових регістрах, з поступовим відображенням у фінансовій звітності, враховуючи нормативно-правові чинники” [4, с. 504]. Експерту при роботі з матеріалами інвентаризації слід звернути увагу на перелік документів і правильність їх оформлення:

– у наказі про проведення інвентаризації обов’язково вказується місто (об’єкт) проведення інвентаризації, матеріально відповідальні особи (особа);

– інвентаризаційні описи мають бути складені за формами: № М-21 і № ІНВ-3;

– інвентаризаційні описи складаються окремо на грошові кошти, що знаходяться в касі і в дорозі;

– в інвентаризаційному описі, на акті порівняльної відомості результатів інвентаризації ТМЦ обов’язково має бути підпис усіх членів комісії та матеріально відповідальних осіб;

— в Акті інвентаризації зазначається результат інвентаризації та висновки щодо них, пояснення матеріально-відповідальної особи.

Як свідчить експертна практика, при проведенні експертиз з питань, пов’язаних з встановленням суми нестачі грошових коштів на вирішення експерту ставляться такі питання:

– Чи підтверджується документально зазначена в акті інвентаризації нестача готівки в касі?

– У який період утворилась нестача готівки, яку встановлено актом інвентаризації?

– Хто є матеріально-відповідальною особою за зберігання готівкових коштів (за період)?

Для того щоб визначити нестачу готівкових коштів, експерту необхідно дослідити їх рух за міжінвентаризаційний період – від попередньої інвентаризації до періоду, на момент якого встановлено нестачу.

Об'єктами експертного дослідження є:

– накази на призначення на посаду та звільнення з посади;

– трудові угоди, договори про встановлення матеріальної відповідальності;

– інвентаризаційні описи грошових коштів (на момент встановлення нестачі) та попередній інвентаризаційний опис;

– первинні документи за міжінвентаризаційний період, що підтверджують рух грошових коштів;

– інші матеріали справи.

Обсяг документів, необхідних для дослідження, визначається конкретними обставинами справи та питаннями, які поставлені перед експертом.

При проведенні дослідження експерт застосовує методи документальної перевірки та зіставлення. При цьому перевіряється відповідність наданих документів вимогам нормативних актів. Дані матеріалів інвентаризації зіставляються з даними результатів дослідження документів, що відображують рух готівки в касі, при цьому застосовуються спеціальні прийоми і способи, описані в зареєстрованій методиці "Методи, способи та прийоми, які використовуються при проведенні судово-економічних експертиз" (реєстраційний код 11.0.08, дата реєстрації 03.03.2010 року), яка розроблена Дніпропетровським НДІСЕ у 2003 році [5]. Подібні прийоми та способи описані в "Методиці дослідження нестач, лишків товарно-матеріальних цінностей" (реєстраційний код 11.1.04, дата реєстрації 03.03.2010 рік), розробленою Львівським НДІСЕ у 2006 році [5]. Проте, в ній відсутній алгоритм дослідження інвентаризаційних документів, які є основними об'єктами експертизи у справах, пов'язаних з нестачею готівки в касі. Тому, нами запропоновано алгоритм формальної та змістової перевірки інвентаризаційного опису (рис 1).

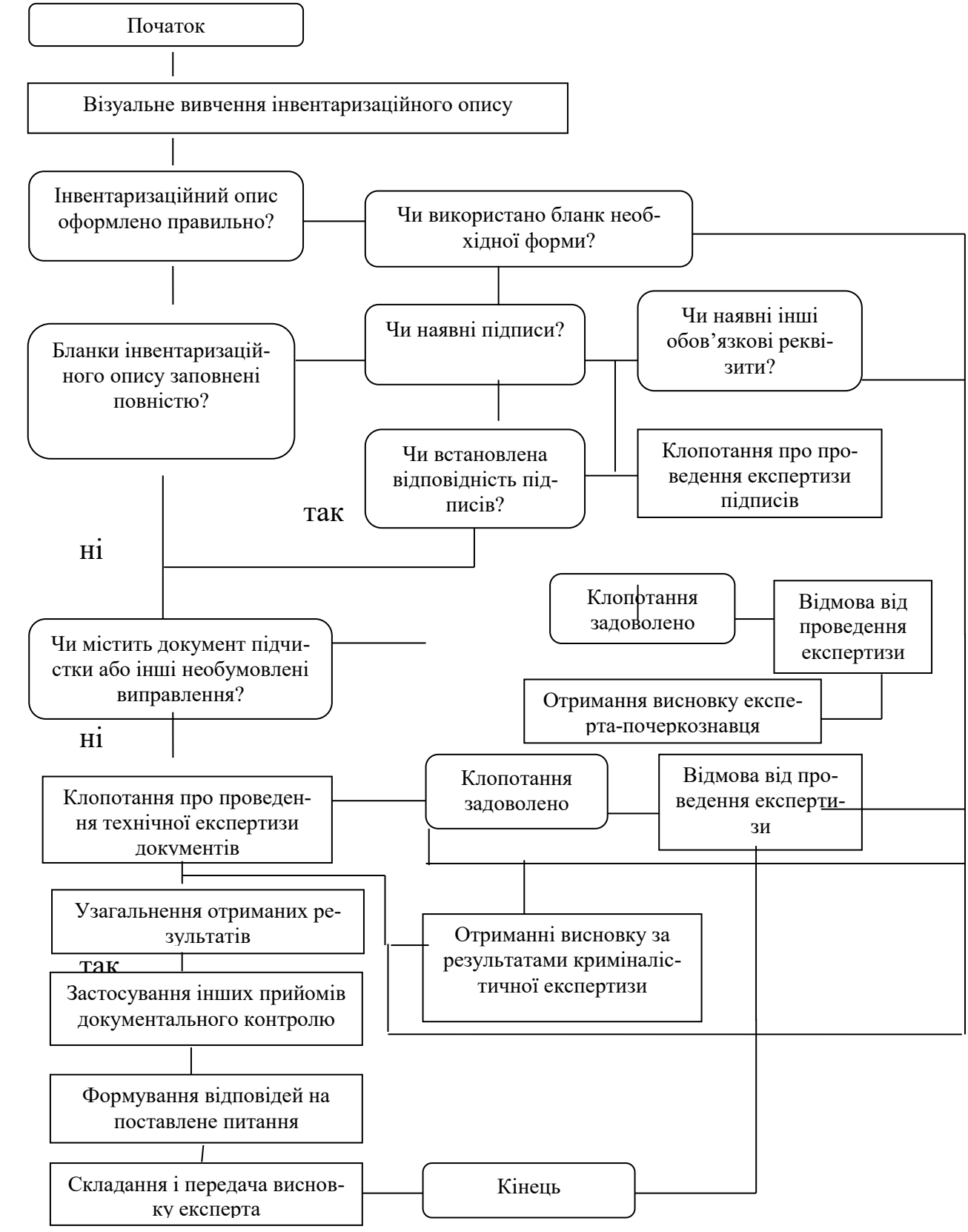

Рис. 1. Алгоритм перевірки інвентаризаційного опису експертом-економістом за формою та змістом

Джерело. Складено автором за матеріалами [6]

Практика дослідження злочинів, пов’язаних з нестачею грошових коштів в касі свідчить, що найбільш часто експерт виявляє такі порушення:

− повне або часткова відсутність касових документів, в яких зафіксовано рух грошових коштів в касі;

− відсутність договорів про матеріальну відповідальність осіб, які забезпечують збереженість грошових коштів;

− невідповідність залишків готівки в звітах касира та облікових регістрах;

− несвоєчасне оприбуткування готівки в касу;

− формальне проведення інвентаризацій та відсутність повного комплекту інвентаризаційних документів;

− факти підчисток та виправлень в інвентаризаційних описах тощо.

На підставі дослідження документів експерт робить висновки щодо правильності проведення й документального оформлення інвентаризації, первинних документів за міжінвентаризаційний період і визначає документально обґрунтовану суму нестачі готівки, уточнює період її виникнення та вказує матеріально-відповідальну особу. При цьому він не повинен виходити за межі власної компетенції щодо оцінювання дій посадових осіб і надання юридичної оцінки та доказовості документам.

Висновки. Таким чином, дослідження інвентаризаційних документів є важливим етапом в процесі експертизи питань, пов’язаних з нестачею готівки в касі. Алгоритмізація процесу вивчення інвентаризаційного опису сприяє формуванню найбільш раціональної методики експертного дослідження і певною мірою полегшує експерту формулюванню відповідей на поставлені до нього запитання.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про судову експертизу. Закон України від 25.02.1994 № 4038-XII (Редакція від 01.01.2019) / Верховна Рада України. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/580-19 (дата звернення: 02.08.2020).

2. Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16 липня 1999 року № 996-XIV (Редакція від 03.07.2020) / Верховна Рада України. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/580-19 (дата звернення: 02.08.2020).

3. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань. Наказ Мінфіну України від 02.09.2014 № 879 (Редакція від 18.11.2016) – // База даних "Законодавство України"/ВР України. URL: http://minfin.com.ua (дата звернення 30.08.2020).

4. Міщенко Т.М. Інформаційне забезпечення судово-економічної експертизи. "Управління публічними фінансами та проблемами забезпечення національної економічної безпеки": зб. тез податкового конгресу, 12 грудня 2019 р., м. Ірпінь / Державна фіскальна служба України, Університет ДФС України. Ірпінь, 2019. С. 503–506.

5. Реєстр методик проведення судових експертиз. Офіційний сайт Міністерства Юстиції України. URL: http://rmpse.minjust.gov.ua/ − (назва з екрану)

6. Гузенко Т. М. Особливості досліджень нестач, надлишків товарно-матеріальних цінностей у приватних підприємців // Теорія та практика судової експертизи і криміналістики. Вип. 9. –Харків: Право, 2009.-С.490-493.

7. Іванченкова Л.В., Ткачук Г.О., Скляр Л.Б. Експертне підтвердження обліково-аналітичної інформації // Економіка харчової промисловості. 2016. Том 8, Випуск 4. С. 74-80

8. Світлова Н.М. Розкрадання та зловживання грошовими коштами на підприємствах // Вісник інженерної академії України, 2017. № 2. С.292-296.

Липко Анастасія Анатоліївна,
студентка групи ОМФЗ-19-1
Науковий керівник:
Шевчук Олег Анатолійович
доктор економічних наук,
професор

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕКСПЕРТИЗИ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З ОСНОВНИМИ ЗАСОБАМИ

В сучасних умовах, коли відбувається зростання злочинів в економічній сфері, важливу роль відіграє судово-економічна експертиза - як важливий інструмент правосуддя, вона сприяє правильному вирішенню справ в суді та під час їх розслідування.

Серед великої кількості порушень в економічній сфері, окремо варто виділити порушення в здійсненні обліку операцій з основними засобами, однак зазначимо, що практика проведення судово-економічних експертиз доводить, що такі зловживання зустрічаються відносно рідко.

Оскільки саме основні засоби формують матеріально-технічну базу будь-якого підприємства, судово-економічна експертиза в даній сфері є вкрай важливою. Не варто залишати поза увагою і питання правильного обліку та нарахування амортизації, яка безпосередньо впливає на фінансові результати підприємства. Таким чином, саме судово-економічна експертиза дозволяє встановити правильність відображення операцій з основними засобами у фінансових та податкових звітах підприємства, уникнути помилок, винести правильне рішення у тій чи іншій справі. В контексті зазначеного вище тема даної статті є надзвичайно актуальною.

Дослідження наукової літератури виявило чималу кількість праць, присвячених судово-економічній експертизі, зокрема – це праці наступних науковців: Ф.Ф.Бутинець, Н.І.Клименко, Г.Г. Мумінова-Савіна, М.І. Камлик, Авер'янова та багатьох інших. Проте, в напрямку експертизи операцій з основними засобами варто відзначити їх нестачу, певні аспекти досліджуваної проблематики вивчали К.М. Кірей, О. М. Ольховська, В. Д. Понікаров, Л. В. Рябокучка та ін.

Варто відзначити, що в законодавстві відсутнє офіційне визначення сутності судово-економічної експертизи, а судово-експертна діяльність регламентується переважно нормами кодексів. Основним законом, який спрямований на регулювання судово-економічних експертиз операцій з основними засобами, є Закон України "Про судову експертизу", відповідно до якого вона є дослідженням, яке базується на спеціальних знаннях у галузі науки, техніки і т.і, об'єктів, явищ та процесів з метою надання висновку з питань, що є або будуть предметом судового розгляду [1].

Серед науковців також відсутнє одностайне розуміння досліджуваного поняття, однак аналіз наукової літератури дозволив зробити висновки, що науковцями вона трактується з трьох позицій, а саме, як: процесуальне дослідження; процесуальна форма; процес збирання інформації.

В свою чергу, поняття основних засобів знайшло своє закріплення в П(С)БО 7 "Основні засоби", відповідно до якого ми можемо їх визначити як матеріальні активи, які утримуються підприємством, маючи на меті їх використати у процесі виробництва або постачання товарів (послуг), здачі в оренду іншим особам або ж для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання яких є більшим за один рік (або операційного циклу, якщо він триваліший за рік) [2].

Отже, спираючись на погляди науковців, та, застосувавши власний досвід, в цілях подальшого дослідження будемо розуміти судово-економічну експертизу обліку операцій з основними засобами як процесуальне дослідження зазначених операцій, що включають інформацію стосовно фактичних даних та обставин певної справи, що знаходиться у провадженні органу суду, з застосуванням спеціальних знань та навичок експерта-економіста.

До основних завдань, які необхідно вирішити під час судово-економічної експертизи обліку операцій з основними засобами, можна віднести (рис.1):

Здійснюючи експертизу операцій з основними засобами, експерту необхідно дослідити інвентаризаційні описи, акти інвентаризаційних комісій, порівнювальні відомості, письмові пояснення осіб, на яких поскладена матеріальна відповідальність, протоколи, накази тощо. Експерт повинен перевірити виконання передбаченого інструкцією порядку проведення інвентаризації, правильність оформлення ін-

вертаризаційних матеріалів, обгрунтування результатів зіставлення облікових і фактичних даних стосовно залишків цінностей.

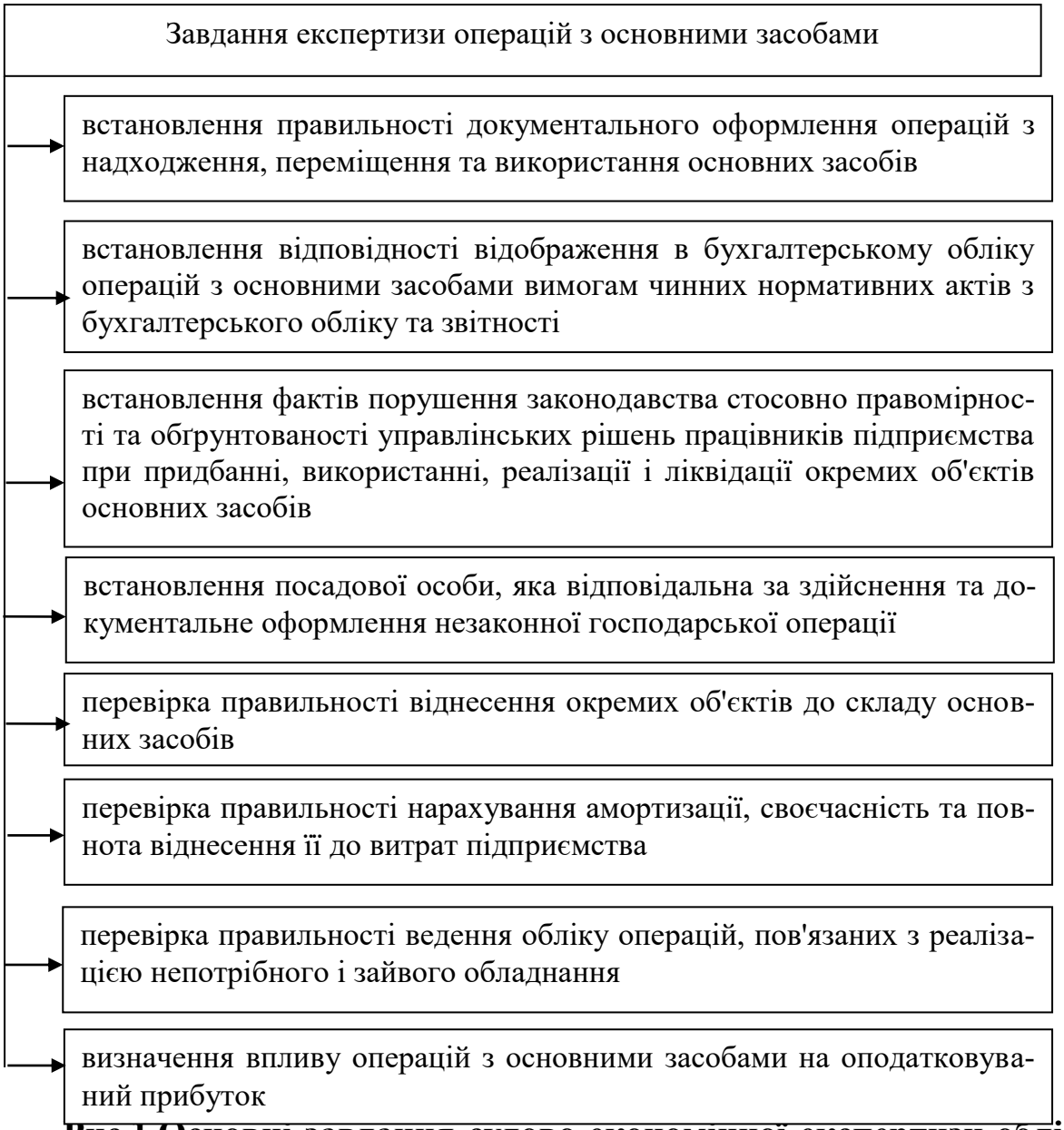

Рис.1.Основні завдання судово-економічної експертизи обліку операцій з основними засобами

Джерело: розроблено авторм на основі [4]

Отже, об’єктом дослідження судово-економічної експертизи обліку операцій з основними засобами виступають будь-які господарські операції з ними, які мали місце на підприємстві протягом визначеного часу. Якщо говорити більш детально, це встановлення наступного: чи реально вони відображені в балансі, чи достовірно проведена оцінка, чи достовірно відображене надходження та вибуття, амортизація та знос, чи правильно відображена в обліку та фінансовій звітності дооцінка, уцінка; оцінка стану збереження основних засобів [4, с.88].

Основними джерелами, на які спирається експерт, здійснюючи дослідження операцій з обліку основних засобів, є законодавчі акти та наступна фактографічна інформація (рис.2).

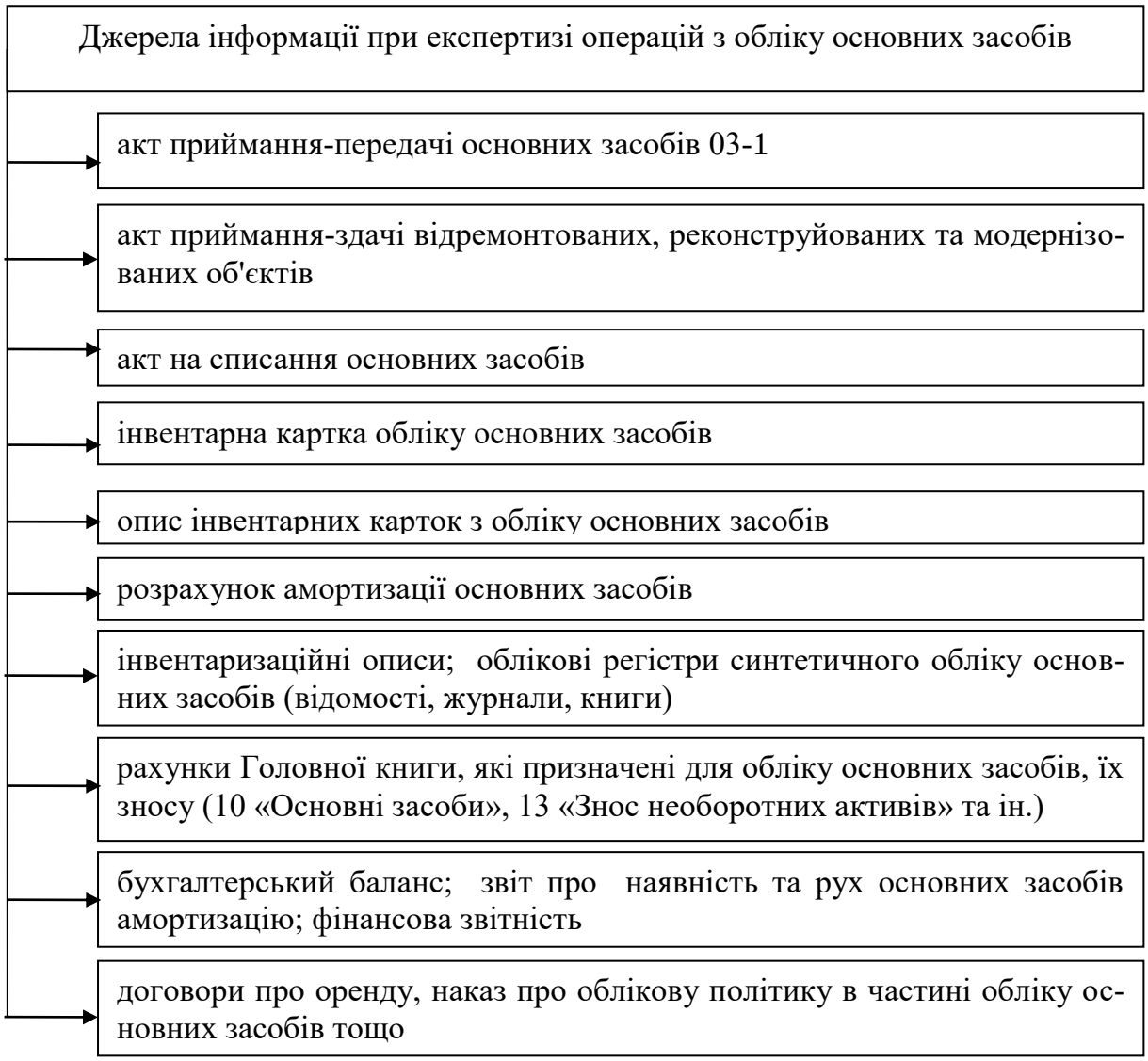

Рис.2.Фактографічна інформації при експертизі операцій з обліку основних засобів

Джерело: власна розробка автора

Маючи за мету належне здійснення судово-економічної експертизи, експерт повинен дотримуватися відповідної методики її проведення. Зокрема, Т.О.Крівцова зазначає, що методика проведення судово-економічної експертизи являє собою сукупність методів та способів, які застосовує судовий експерт-економіст з метою дослідження об’єкта експертизи і вирішення експертного завдання [6].

Варто зазначити, що на законодавчому рівні судова експертиза не має визначених методичних правил (ст. 8 Закон України “Про

судову експертизу" [1]). Отже, здійснюючи експертизу обліку основних засобів, експерт використовує наступні загальнонаукові та спеціальні методичні прийоми (рис.3): розрахунково-аналітичні, документальні, прийоми арифметичної, зустрічної перевірки, фактичного контролю, дослідження облікових даних, прийоми узагальнення і реалізації результатів експертизи та ін.

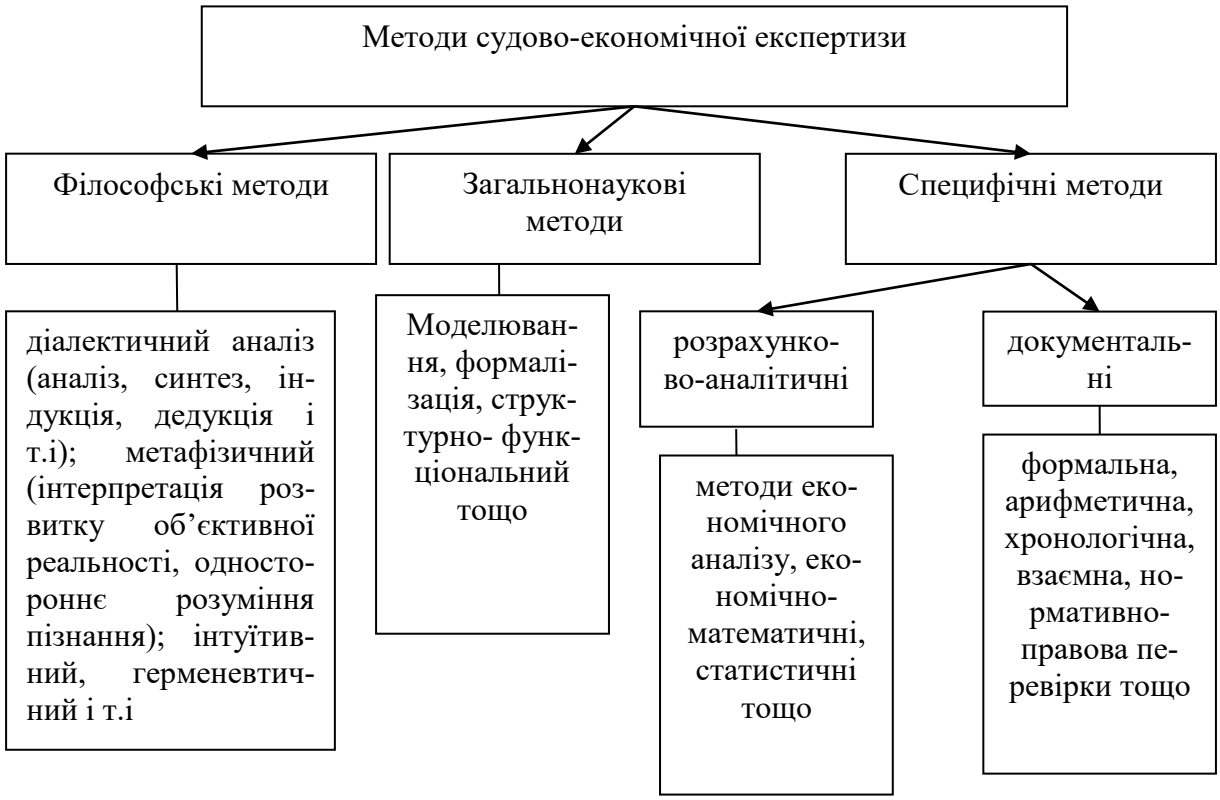

Рис.3.Класифікація методів судово-економічної експертизи обліку операцій з основними засобами

Джерело: розроблено автором на підставі [5]

Загальнонаукові методи передбачають застосування прийомів аналізу, синтезу, дедукції та індукції, конкретизації тощо. В свою чергу, розрахунково-аналітичні включають: економіко-математичні методи, економічний аналіз, статистичні розрахунки. Документальні передбачають наступне: нормативна оцінка господарських операцій, які відображені в обліку, спостереження, зустрічна перевірка документів тощо.

Крім того, експерт, досліджуючи правильність обліку основних засобів, самостійно визначає часткові прийоми судово-економічної експертизи, спираючись на власний досвід та свою кваліфікацію.

Таким чином, судово-економічна експертиза операцій з основними засобами є дослідженням, яке базується на спеціальних знаннях у галузі науки, техніки і т.і, об'єктів, явищ та процесів з метою надання висновку з питань, що є або будуть предметом судового розгляду.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Закон України Про судову експертизу // Відомості Верховної Ради України. – 1994. - № 28. - Ст.232. - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4038-12
2. Наказ Міністерства фінансів України Про затвердження Положення стандарту бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби": затв. наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000р. № 92, із змінами. - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00
3. Базась М.Ф. Теоретико-методологічні засади судово-бухгалтерської експертизи: Навч. посіб. / М.Ф.Базась. – К.: МАУП, 2015. – 488 с.
4. Гуцаленко Л.В. Судово-бухгалтерська експертиза / Л.В.Гуцаленко К.: Центр навчальної літератури, 2019. - 352 с.
5. Дікань Л.В. Судово-економічна експертиза: навч. посіб. / Л.В. Дікань, В.Д. Понікаров, О.В. Кожушко. Х.: Харків. нац. екон. ун-т ім. С. Кузнеця, 2017. – 220 с.
6. Крівцова Т.О. Удосконалення правового забезпечення судово-економічної експертизи як форми економічного контролю. Бізнес Інформ. 2015. - № 2. С. 48–53.
7. Романів С. Р. Судово-економічна експертиза в Україні: її економічна суть та кадрове забезпечення / С. Р. Романів, Л. А. Будник, С. І. Саченко // Інфраструктура ринку. - 2018. - №23. - С.343-350.

Миргородська Ольга Миколаївна,
студентка групи ОМФЗ 19-1
Науковий керівник:
Міщенко Тетяна Михайлівна
к.е.н., доцент

ЕКСПЕРТНЕ ДОСЛІДЖЕННЯ ПРАВОМІРНОСТІ НАРАХУВАННЯ ТА ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

Постановка проблеми. Податок на додану вартість з одного боку – один з найобтяжливіших податків, має значну кількість особливостей у визначенні об'єкта і бази оподаткування, пільг, ставок, а також перманентно перебуває в полі зору законодавців. З іншого боку, податок на додану вартість займає почесне перше місце серед податкових надходжень, що формують прибуткову частину Державного бюджету України. Однак, всупереч усім своїм "недолікам", податок на додану вартість має одну істотну перевагу, оскільки суми податку на додану вартість зараховуються до Державного бюджету України і використовуються насамперед для бюджетного відшкодування податку на додану вартість.

Широке використання ПДВ пов'язане з рядом переваг, які стимулюють як державу, так і платника. По-перше, оподаткування видатків в більшій мірі вигідно, ніж оподаткування доходів. По-друге, так як безпосереднім об'єктом податку виступають видатки, зростає зацікавленість в зростанні доходів. По-третє, від сплати ПДВ важче ухилитись і, як наслідок, з ним пов'язано менше порушень. ПДВ, будучи однією із основних складових системи оподаткування, які формують державний бюджет України є водночас і самим проблемним податком, оскільки найбільша кількість порушень пов'язана саме з нарахуванням, сплатою, а особливо, відшкодуванням цього податку з бюджету. Все це зумовлює актуальність обрання теми даного дослідження.

В контексті дослідження особливостей нарахування та відображення у обліку податку на додану вартість важливе значення має особливості аналітичного забезпечення реалізації експертного дослідження з питань правомірності нарахування та відображення в обліку даного виду податку. Саме експертні думки дають можливість всебічно підходи-

ти до проблеми адміністрування податку на додану вартість на вітчизняних підприємствах.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Теоретичні і практичні аспекти дослідження особливостей аналітичного забезпечення здійснення експертного дослідження з питань правомірності нарахування та відображення в обліку податку на додану вартість традиційно привертають увагу багатьох науковців. Серед основних праць у даній галузі необхідно відзначити роботи Базалєва О.С., Волкової І.А., Дубинської О.О., Костюченка О.О., Тютюника І. В., Котенка Н. В., Федчишини В.В., Хоми С. В., Орлової В. К., Кафки С. М., Василенка Н. К. Чирви А.А., Дмитренка Є.С., Поліщука А.М. та ін. Питання розробки і впровадження системи експертного дослідження, методологічних і методичних підходів експертизи до забезпечення високого рівня адміністрування податку на додану вартість і усунення наявних суперечностей у даній сфері за наявності перманентної законодавчої та ситуаційної нестабільності залишаються висвітленими недостатньо, вони є одним із головних завдань для більш глибшого аналізу та висвітлення експертами судово-бухгалтерської експертизи та системи адміністрування податків.

Мета написання статті. У статті поставлено завдання здійснити дослідження особливостей справляння податку на додану вартість в сучасних умовах, а також з'ясувати механізм аналітичного забезпечення здійснення експертного дослідження з питань правомірності нарахування та відображення в обліку податку на додану вартість.

Виклад основного матеріалу. В сучасних умовах розвитку національної економіки України податок на додану вартість виступає одним із основних загальнодержавних податків, який забезпечує стабільність грошових надходжень до державного бюджету. Це зумовлено тим, що він є частиною ціни товарів (робіт, послуг) і відшкодовується виробнику покупцем.

В Україні ПДВ уведений тільки на початку 1990-х років. Сьогодні механізм адміністрування податку на додану вартість регулюється Податковим кодексом України. Так, у Податковому кодексі України визначення ПДВ наведено лаконічно: "Податок на додану вартість - непрямий податок, який нараховується та сплачується відповідно до норм розділу V Податкового кодексу України" [2].

Важливість даного податку в ієрархії вітчизняного податкового оподаткування обумовлює необхідність розгляду особливостей експертного дослідження правомірності нарахування та відображення в обліку

податку на додану вартість в контексті його сплати до Державного бюджету України. Необхідно відмітити, що експертне дослідження – процес пізнавальної діяльності судового експерта з метою встановлення на підставі спеціальних знань з обліку, оподаткування та фінансів фактичних даних та обставин поза межами судового провадження, результати якого викладаються у висновку експертного дослідження [1].

Експертні економічні дослідження в сфері оподаткування, в тому числі і оподаткування ПДВ, реалізовуються за дорученням посадових осіб ДФС України, Державної виконавчої служби, на замовлення адвокатів, захисників та осіб, які самостійно захищають свої інтереси, їх представників, нотаріусів, банківських установ, страхових компаній, а також інших юридичних та фізичних осіб. Результати експертних досліджень зазначаються у письмових висновках.

На наш погляд, реалізація експертного дослідження правомірності нарахування та відображення в обліку податку на додану вартість на підприємстві (об'єктом аналізу обрано підприємство ПАТ "Оболонь") повинна реалізуватися у декілька етапів (рис.1): I етап – ознайомлення із матеріалами справи; II етап – підготовка до процесу дослідження; III етап – процес безпосереднього дослідження; IV етап – формування висновку експерта. Необхідно відмітити, що кожен із етапів має ще окремі під етапи, які визначають особливості реалізації даного експертного дослідження.

Характеризуючи сутність та особливості кожного із етапів необхідно відмітити, що на першому етапі здійснюється ознайомлення із матеріалами справи, а саме визначається суть справи, позиція позивача та відповідача.

Контекст справи, щодо якого існує необхідність проведення експертного дослідження правомірності нарахування та обліку податку на додану вартість підприємства ПАТ "Оболонь" мотивується із збоку органів Державної фіскальної служби, щодо не правильності визначення податкового кредиту та навмисному зниженні податкових зобов'язань сплати податку на додану вартість підприємства. Для здійснення повноцінної експертизи правомірності нарахування та повноти сплати підприємством ПАТ "Оболонь" податку на додану вартість необхідно було ознайомитися із матеріалами справи та визначити достатність наданих документів.



Рис.1. Етапність проведення судово-бухгалтерської експертизи правомірності нарахування та обліку податку на додану вартість на підприємстві ПАТ "Оболонь"

Пакет представлених на розгляд експерта документів наступний: документи, які засвідчують особливості формування податкового кредиту і впливають на особливості сплати податку на додану вартість (податкова декларація, реєстр отриманих і виданих податкових накладних, регістри обліку, рахунки фактури, довіреності, товарно-транспортні документи, акти приймання – здачі виконаних робіт, виписки банку, касові чеки, прибуткові та видаткові касові ордери); акт перевірки органами Державної фіскальної служби від 21.04.2019 року, де встановлено порушення правил нарахування податкового кредиту та відповідне зменшення суми податкового зобов'язання із податку на додану вартість.

В контексті реалізації третього етапу експерт здійснює безпосередньо дослідження ситуації збільшення податкового кредиту та зниження зобов'язань по сплаті податку на додану вартість. Важливо здійснити дослідження в розрізі основних операцій придбання сировини (матеріалів) та продажу продукції на підприємстві ПАТ "Оболонь". Вивчаючи це питання, експерт проводитиме дослідження не лише конкретної податкової накладної, застосовуючи прийоми формальної та арифметичної перевірки, а й договору постачання сировини (матеріалів) на досліджуване підприємство ПАТ "Оболонь", в якому вказуватиметься договірна ціна товару, що, у свою чергу, є базою визначення суми податкового кредиту з ПДВ; крім того експерт проведе взаємну перевірку показників податкової накладної та накладної, у якій відображено факт передачі товару, або ж документів, що засвідчуватимуть виплату грошових коштів контрагенту.

На завершальному етапі експертної перевірки фіксуються узагальнення отриманих результатів та дається відповідь на поставлені на першому етапі питання до експерта. Складається експертний висновок, щодо основних результатів експертизи.

За результатами дослідження представлено експертний висновок, у висновку зазначено, що суттєвих помилок в адмініструванні податку на додану вартість підприємства ПАТ "Оболонь" не виявлено. Мали місце лише, ряд технічних помилок при формування податкової звітності із податку на додану на підприємстві ПАТ "Оболонь", котрі підлягають обов'язковому коригуванню, а саме:

– неправильне відображення в декларації з ПДВ рядка 16.2, а саме збільшено/ зменшено залишок від'ємного значення за результатами поданих уточнюючих розрахунків;

– неправильно заповнена таблиця (розшифрування) до декларації з ПДВ, де вони мають зазначати уточнюючі розрахунки, що включені до даної декларації;

– у декларації з ПДВ декларовано від'ємне значення різниці між сумою податкового зобов'язання та сумою податкового кредиту (р.19). Проте при поданні уточнюючого розрахунку замість того, щоб перенести р.19 з декларації ПДВ до уточнюючого розрахунку перенесено у рядок 18 "Позитивне значення різниці між сумою податкового зобов'язання та сумою податкового кредиту поточного звітного".

В цілому, проведення експертного дослідження правомірності нарахування та сплати податку на додану вартість дозволяє вирішити спі-

рні питання. Якщо разом зі своїм запереченням платник податків надасть до контролюючого органу економічне дослідження, податківці мають розглянути його та надати свою відповідь, яка може бути на користь такого платника податків.

Висновки. Таким чином, експертного дослідження правомірності нарахування та сплати податку на додану вартість передбачає проходження ряду взаємопов'язаних етапів (ознайомлення із матеріалами справи; підготовка до процесу дослідження; процес безпосереднього дослідження; формування висновку експерта). Реалізація експертного дослідження дає можливість нівелювати помилки пов'язані з адмініструванням ПДВ та вирішити спірні питання пов'язані із оподаткування на підприємстві.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Дмитренко Є. Експертні економічні дослідження та судова експертиза податкового обліку. URL: http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/8743 (дата звернення 23.10.2020).

2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: https://zakon.rada. gov.ua/laws/show/2755-17#п3610 (дата звернення: 23.10.2020).

Мироненко Артем Володимирович,
студент групи ОМФз-19-1
Науковий керівник:
Мельник М.М.,
к.е.н., доцент кафедри аудиту та економічного аналізу

ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ СУДОВО-ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ МАЙБУТНІХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

Анотація. *У статті досліджено організаційні основи та основні напрями судово-економічної експертизи майбутніх витрат, запропоновано авторську методику експертного дослідження майбутніх витрат, висвітлено її мету, завдання та джерела інформації.*

Ключові слова. *Майбутні витрати, витрати майбутніх періодів, судово-економічна експертиза.*

Постановка проблеми. Результати перевірок органів контролю свідчать про значне збільшення порушень у фінансово-господарській діяльності підприємств, у тому числі при здійсненні майбутніх витрат (витрат майбутніх періодів). В обліку витрати майбутніх періодів мають певні особливості, які необхідно знати та дотримуватися, адже такі витрати впливають на фінансовий результат в бухгалтерському обліку і відповідно на об’єкт оподаткування податком на прибуток. Як наслідок, витрати майбутніх періодів є важливим об’єктом дослідження для експерта-економіста, так як з ними можуть бути пов’язані факти приховування об’єкта оподаткування та шахрайства.

Бухгалтерський облік є інформаційною системою, яка нерозривно пов’язана з господарськими процесами. В рамках бухгалтерського обліку нарахування прибутку та рух грошових коштів в процесі здійснення фінансово-господарської діяльності представляють собою два відокремлені процеси, які між собою не пов’язуються, не простежуються та не збігаються. Так прибуткове, високорентабельне підприємство може стати банкрутом через наявність у системі бухгалтерського обліку такої складової як витрати майбутніх періодів. Вони суттєвою мірою може впливати і впливає на величину фінансових результатів підприємства. При аналізі фінансового стану суб’єкта гос-

подарювання поняття “витрати майбутніх періодів” часто викликає неоднозначні трактування. Економісти по-різному бачать сутність складових витрат майбутніх періодів. Дехто вважає, що їх потрібно виключити з балансу, інші пропонують переглянути витрати, які знаходяться в їх складі. Неточність, невизначеність чіткої структури та безпосередній вплив майбутніх витрат на величину кінцевого фінансового результату визначають актуальність теми дослідження. За сучасного стану економічних відносин підприємство функціонує самостійно на засадах самофінансування та самоокупності, тому зацікавлене в підвищенні ефективності контролю за витратами з метою підвищення прибутковості через правильний розподіл витрат майбутніх періодів. Відсутність єдиного методу обліку майбутніх витрат, відсутність належного контролю, наявні законодавчі колізії, негативно впливають на фінансові результати підприємства.

Аналіз досліджень та публікацій з проблеми. В ході дослідження вдалося встановити, що в Україні поява витрат майбутніх періодів була пов’язана з дією принципу відповідності витрат доходам, коли подвійний облік почали використовувати для підрахунку фінансових результатів. Безпосередньо питання обліку, аналізу та експертного дослідження витрат майбутніх періодів почали досліджуватись в працях таких зарубіжних і вітчизняних вчених як: Е. Бріттон, Р.Я. Вейцман, Е.Г. Мельник, М.М. Могилова, В.М. Саприкін, Г.С. Суков, О. В. Хомутенко, Л.В. Юзковець та багато інших.

Метою статті є дослідження особливостей організації судово-економічної експертизи майбутніх витрат і надання пропозицій з її удосконалення.

Виклад основного матеріалу. Роботу експерта-економіста можна умовно поділити на три стадії: “попереднє ознайомлення з матеріалами справи, дослідження матеріалів справи та вирішення поставлених питань, складання висновку експертизи та передача його суду (слідчому). На першій стадії визначається можливість проведення судово-економічної експертизи. На другій стадії експерт-економіст складає робочий план відповідно до плану розслідування. На третій стадії експерт-економіст формально фіксує отримані результати, тобто, складає письмовий висновок і засвідчує його своїм підписом, а потім передає його слідчому. Крім того, на даному етапі можуть бути розроблені пропозиції по профілактиці правопорушень, встановлених експертизою” [6, с.310].

Таким чином, порядок проведення судово-бухгалтерської експертизи, зокрема, майбутніх витрат підприємства, починається з дня винесення постанови судом або слідчим і закінчується складанням висновку експерта-економіста за матеріалами справи.

Судово-економічна експертиза майбутніх витрат направлена на встановлення правильності відображення у складі майна витрат майбутніх періодів, аналіз рахунку 39 "Витрати майбутніх періодів" за окремими операціями, аналіз впливу майбутніх витрат на фінансовий результат та пошук внутрішніх резервів для їх зменшення тощо.

Витрати майбутніх періодів – витрати, сплачені у звітному та попередніх періодах, які підлягають включенню до собівартості продукції в наступних звітних періодах. Необхідно чітко розмежувати витрати, що були понесені в даному звітному періоді, але відносяться до майбутніх періодів, їх потрібно виділити із складу витрат даного періоду та відобразити у складі оборотних засобів – витрат майбутніх періодів.

Проблема обліку майбутніх витрат полягає в тому, що на балансі відображається майно, якого фактично немає.

Особливості обліку майбутніх витрат в системі бухгалтерського обліку, який має дослідити експерт-економіст регулюється різними нормативно-правовими актами (табл. 1).

Таблиця 1

Нормативно-правове забезпечення експертного дослідження витрат майбутніх періодів (майбутніх витрат)

Назва нормативного акта	Питання, які розглядаються
П(С)БО 16 "Витрати"	Це витрати, які здійснені у звітному періоді, але підлягають віднесенню на витрати у майбутніх звітних періодах. Витрати підприємства є витратами того періоду, в якому визнається дохід, для отримання якого вони понесені.
НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності"	Підкреслюється обов'язковість відображення в активі балансу витрат майбутніх періодів. Загалом вони обліковуються у складі оборотних активів. Про це свідчить їх місце розташування у Балансі (Звіті про фінансовий стан) – рядок 1170 "Витрати майбутніх періодів". Проте деякі експерти радять з витрат майбутніх періодів виділяти довгострокові витрати – витрати майбутніх періодів, строк списання яких перевищує 12 місяців з дати Балансу. Для обліку останніх можна застосувати субрахунок 184 "Інші необоротні активи", а в Балансі вони відображаються в рядку 1090 "Інші необоротні активи".

п. 2.36 Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності № 433	Витрати майбутніх періодів – це витрати, що мали місце протягом поточного або попередніх звітних періодів, але належать до наступних звітних періодів.
Положення з інвентаризації активів і зобов'язань №879	Встановлюється порядок проведення інвентаризації витрат майбутніх періодів: не менше одного разу на рік перед складанням річної бухгалтерської звітності, але не раніше 1-го грудня
Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій № 291	Це витрати поточного або попередніх звітних періодів, що належать до наступних звітних періодів. Вказано, що за дебетом рахунку 39 "Витрати майбутніх періодів" показується накопичення витрат майбутніх періодів, за кредитом їх списання (розподілу) та включення до складу витрат звітного періоду; аналітичний облік ведеться за видами витрат майбутніх періодів. Вказуються рахунки з якими кореспондує рахунок 39 "Витрати майбутніх періодів".

Джерело: узагальнено автором

До витрат майбутніх періодів відносять: передплату газет, журналів, періодичних та довідкових видань; витрати на оплату телефонних послуг та радіозв'язку; витрати на рекламу продукції; витрати з придбання ліцензій проавансовані орендні платежі; оплату страхового полісу; підготовчі до виробництва роботи в сезонних галузях промисловості; освоєння нових виробництв та агрегатів. Зауважимо, що цей перелік не є виключним. У разі якщо у підприємства виникають інші подібні витрати, необхідно прописати це у наказі про облікову політику, орієнтуючись на специфіку діяльності. У більшості підприємств перелік таких витрат поповнить, зокрема, оплата за користування програмним забезпеченням (поновлення програмного забезпечення) за кілька місяців наперед.

Так як методика експертного дослідження витрат майбутніх періодів відсутня, то на основі проведеного дослідження запропонована наступна методика експертного дослідження майбутніх витрат, яка включає чітке визначення мети, завдань експертизи, встановлення предмету та об'єктів експертного дослідження, джерел інформації та нормативно-правових актів з експертизи майбутніх витрат.

Метою судово-економічної експертизи майбутніх витрат є усунення і попередження повторення правопорушень в фінансово-господарській діяльності підприємства.

Предметом експертизи майбутніх витрат виступають господарські операції і достовірність їх відображення в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності, які стали об'єктами розслідування судовими органами та вимагають спеціальних знань експертів-економістів для встановлення істини. До основних завдань судово-економічної експертизи майбутніх витрат можна віднести:

дослідження структури майбутніх витрат за окремими складовими;

визначення факторів, що вплинули на зміну майбутніх витрат у звітному році;

вивчення методу списання витрат майбутніх періодів на собівартість виготовленої продукції;

оцінка впливу зміни обсягу і рівня майбутніх витрат на результативні показники;

оцінка динаміки і структури майбутніх витрат у балансі підприємства за допомогою аналітичних процедур;

встановлення впливу статті "Витрати майбутніх періодів" на майновий стан підприємства;

встановлення впливу зміни обсягу і рівня майбутніх витрат на результативні показники діяльності підприємства: фінансову стійкість, ліквідність, рентабельність підприємства.

Джерела інформації, що використовуються при проведенні експертного дослідження витрат майбутніх періодів, наведено в таблиці 2.

Таблиця 2

Інформаційна база для експертного дослідження майбутніх витрат (витрат майбутніх періодів)

Група	Джерела інформації
Первинні бухгалтерські документи	Акти виконаних робіт, акти-вимоги, накладні, довідки бухгалтерії, розрахунки бухгалтерії, матеріальні звіти, рахунки, акти приймання товару на експертизу, гарантійні бланки на ремонт
Рахунки бухгалтерського обліку	39 "Витрати майбутніх періодів", 23 "Виробництво", 90 "Собівартість реалізації", 91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші витрати операційної діяльності"

Облікові регістри	Журнал 5, 5А
Фінансова звітність	Форма № 1 “Баланс”, форма № 2 “Звіт про фінансові результати”, форма № 3 “Звіт про рух грошових коштів”, форма № 5 “Примітки до річної фінансової звітності”, форма № 6 “Звітність за сегментами”
Статистична звітність	Форма № 1П-НПП “Звіт про виробництво промислової продукції”
Інші джерела	Матеріали перевірок, спостережень, обстежень та нарад; нормативи споживання матеріальних, трудових, інших ресурсів конструкторська та технологічна документація; договори на: рекламні заходи, оренду, надання інших послуг; ліцензії; патенти; наказ про облікову політику підприємства

Джерело: узагальнено автором.

Висновки. Таким чином, дана методика судово-економічної експертизи майбутніх витрат дозволяє здійснювати постійний контроль за даними витратами та забезпечує надання достовірної інформації про різні види майбутніх витрат та показує їх вплив на результативні показники діяльності суб’єкта господарювання.

В результаті дослідження було виявлено відсутність належного контролю за майбутніми витратами, наявні законодавчі колізії, відсутнє чітке законодавче забезпечення, відсутній єдиний метод обліку витрат. А це означає, що неправильне відображення їх в обліку спотворює дані фінансової звітності. Недостовірне відображення у фінансовій звітності інформації щодо майбутніх витрат збільшує ймовірність здійснення правопорушень та може призвести до його банкрутства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Мельник Е. Г. Інвентаризація витрат майбутніх періодів. Вісник Житомирського ДТУ. Серія: Економічні науки. Житомир: ЖДТУ, 2012. № 4 (50). 40 с.

2. Мельник Е. Г. Облік та контроль витрат майбутніх періодів: теорія і методика: автореф. дис. к.е.н.: 08.00.09. Нац. акад. статистики, обліку і аудиту. К., 2011. 21с.

3. Мельник Е. Г. Регулювання витрат майбутніх періодів: порівняльний аспект: збірник тез та текстів виступів на 7-й Всеукраїнській науковій конференції. Житомир: ЖДТУ, 2013. 87 с.

4. Могилова М. М. Деякі аспекти формування витрат підприємства М.М. Могилова. Вісник Житомирського Державного Технологічного Університету. Економічні науки. Житомир: ЖДТУ, 2014. № 18. 70 с.

5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”: положення затверджено наказом Мінфіну від 31 грудня 1999 року № 318. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00

6. Хомутенко О. В. Судова економічна експертиза як інструмент формування принципів забезпечення позитивних ефектів в економіці. Судово-економічна експертиза. Випуск 15. 2015. С. 306−311.

7. Юзковець Л. В. Проблемні аспекти обліку аналізу та аудиту витрат майбутніх періодів теорія і методика: автореф. дис. к.е.н. Національний Університет харчових технологій. К., 2014. 9 с.

Мисков Дмитро Сергійович,
студент групи ОМФз-19-1
Науковий керівник:
Мельник Микола Миколайович
к.е.н., доцент

ЕКСПЕРТНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПІДТВЕРДЖЕННЯ ПРАВИЛЬНОСТІ ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З ПОСТАЧАЛЬНИКАМИ ТА ПІДРЯДНИКАМИ

Анотація. *У статі розглянуто поняття "облікового контролю" та виокремлено методи контролю. Детально розглянуті етапи обліку контролю зобов'язань перед постачальниками та підрядниками. Виділено питання про інформаційні бази розрахунків обліку операцій з постачальниками та підрядниками.*

Ключові слова: *обліковий контроль, постачальник, підрядник, контролер, розрахунки.*

Annotation. The article considers the concept of "accounting control" and identifies methods of control. The stages of accounting for control of liabilities to suppliers and contractors are discussed in detail. The question of information bases of calculations of the account of operations with suppliers and contractors is allocated.

Key words: accounting control, supplier, contractor, controller, calculations.

В сучасних умовах взаємовідносини між суб'єктами господарювання значно впливають на їх фінансовий стан, а також на стан розрахунків між ними. На фінансову стійкість, незалежність та платоспроможність підприємства має вплив розмір його кредиторської заборгованості. Організація детального обліку необхідної інформації про стан розрахунків є важливою складовою для ефективного и компетентного управління суб'єктом господарювання. Ця складова формується в системі бухгалтерського обліку та допомагає в процесі прийняття рішення. Саме тому облік розрахунків с постачальниками та підрядниками потребує експертне забезпечення підтвердження правильності відображення даних операцій.

Хоча на сьогодні вже існує сформована методологічна база обліку зобов'язань між контрагентами, які є постачальниками товарно-матеріальних цінностей та послуг, проте досі виникає багато питань стосовно формування інформаційної основи для керівництва та облікового апарату. Метою формування цієї бази є контроль вхідних та вихідних потоків, який допоможе сформувати фінансові плани у розрахунках.

Багато вітчизняних вчених, а саме В.М. Фендик, І.В. Орлова, Ф.Ф. Бутинець, В.М. Прохоров, Н.М. Ткаченко, В.В. Мушинський та ін., досліджували питання зобов'язань перед постачальниками та підрядниками, шляхи вдосконалення бухгалтерського обліку, а також шляхи впровадження експертного забезпечення для підтвердження правильності відображення в обліку операцій з постачальниками та підрядниками. Проте все ще залишаються деякі суперечливі моменти щодо особливостей облікового процесу поточних зобов'язань у розрахунках з постачальниками та підрядниками попри усі наявні дослідження та їх ґрунтовність, їх експертне забезпечення.

Інформація щодо стану розрахунків з постачальниками та підрядниками відображається у фінансовій звітності підприємства. У ІІІ розділі "Поточні зобов'язання і забезпечення" пасиву Балансу (Звіту про фінансовий стан) рядком 1615 "Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги" представлені зобов'язання перед постачальниками та підрядниками. Також цей тип зобов'язань представлений у Звіті про рух грошових коштів, а саме у формі № 3 в І розділі "Рух коштів у результаті операційної діяльності" рядком 3100 "Витрачання на оплату: товарів (робіт, послуг)" та у формі № 3-н в однойменному розділі рядком 3560 "Збільшення (зменшення) поточних зобов'язань" [1].

Формування в бухгалтерському обліку інформації про зобов'язання та розкриття цієї інформації у фінансовій звітності підприємства визначено методологічними засадами в П(С)БО 11 "Зобов'язання" [2]. На розмір цих зобов'язань впливають також валютні курси (П(С)БО 21 "Вплив змін валютних курсів" [3]). На сьогодні у міжнародній практиці кроки визначення та порядок відображення короткострокових зобов'язань визначається відповідно до МСБО 1 "Подання фінансових звітів" [4], МСБО 37 "Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи" [5].

Також, сам процес постачання (як об'єкт обліку) складається із закупівлі та організації надходження матеріалів, компонентів або готових продуктів ззовні від постачальника на підприємство, склад чи роздрібний магазин. На рис. 1 відображено процес обліку поточних зобов'язань перед постачальниками та підрядниками.



Рис. 1 Процес обліку поточних зобов'язань перед постачальниками та підрядниками

Обліковий контроль – це первинний вид документального контролю, оскільки він є будь-яким доступним способом відображення параметричних даних об'єкта контролю на документальних носіях [8]. Система внутрішньооблікового контролю визначається внутрішніми правилами та процедурами контролю, які запроваджуються власником підприємства для досягнення поставленої мети. На ефективність контролю господарської діяльності, зокрема, операцій щодо розрахунків з постачальниками та підрядниками підприємства впливає його організація та чіткість сформованої методики, яка повинна складатись з послідовного переліку етапів, методів та прийомів контролю

та відповідного пакету розроблених робочих документів контролера для проведення внутрішньогосподарського контролю обраного об'єкта і базується на визначеному переліку систематизованих джерел інформації [9, с. 263].

Тобто, виокремлюють декілька етапів обліку контролю зобов'язань перед постачальниками та підрядниками:

- формування методики облікових процедур контролю зобов'язань;

- визначення основних елементів контролю операцій із забезпечення здійснення розрахунків з постачальниками та підрядниками підприємства та фактів їх зміни;

- забезпечення формування інформаційної бази для здійснення контролю розрахунків з постачальниками та підрядниками;

- перевірка правильності та повноти документального забезпечення оприбуткування товарно-матеріальних цінностей;

- встановлення обґрунтування та правильності відображення в обліку фактів зміни зобов'язань та їх причини; перевірка своєчасності та обґрунтованості списання та припинення зобов'язань;

- проведення інвентаризації операцій щодо виконання зобов'язань підприємством перед постачальниками та підрядниками [10].

На початковому етапі обліку контролю зобов'язань перед постачальниками та підрядниками важливим є правильний підбір методичних прийомів та облікових процедур (інвентаризація, ревізія, внутрішній аудит, тематична перевірка, економічний аналіз, перевірка виконання прийнятих рішень), які найкраще відповідатимуть організації бухгалтерського обліку на підприємстві та діючій обліковій політиці. У другому розділі Наказу про облікову політику затверджують робочий план рахунків, форми обліку на підприємстві, графік (план) документообігу, порядок ведення аналітичного обліку, форми бухгалтерських документів (якщо немає стандартних), організацію та порядок проведення інвентаризації, організацію управлінського обліку і контролю (внутрішнього аудиту), перелік та порядок складання і подання оперативної, бухгалтерської (фінансової) та статистичної звітності, стан та розвиток комп'ютеризації облікових робіт [10]. Управлінський контроль передбачає наявність на підприємстві певного переліку інструкцій, які допомагають при управлінні, плануванні та контролі за господарською діяльністю суб'єкта господарювання [11].

Також зазначимо, що здійснення контролю над суб'єктом процесу постачання, який починається із оцінки якості сировини, матеріалів, устаткування, енергоносіїв, інших ресурсів та послуг, що купуються підприємством, є обов'язковим. Потім, після підписання договорів, контролер зобов'язаний перевірити факт виконання договірних відносин та розрахункової дисципліни, що вимагає за собою регламентування відповідного порядку виконання контролю у відповідних наказах або положеннях та формування системи внутрішніх розпорядчих документів:

- положення про філіали, представництва, відокремлені підрозділи;

- положення про облікову політику (в частині врегулювання особливостей облікового відображення виконання та зміни зобов'язань підприємства);

- графік документообігу (фіксація руху первинних облікових документів та відстеження виконання розрахунків з постачальниками та підрядниками підприємства);

- положення про договірну роботу;

- положення про службу внутрішнього контролю (розкриття та закріплення функціональних обов'язків обраних суб'єктів контролю за підконтрольним об'єктом);

- посадові інструкції працівників (визначення контрольних функцій та реалізація процедур контролю за обраним об'єктом перевірки) [9].

Наступним етапом проводиться формування інформаційної бази для подальшого здійснення контролю розрахунків з постачальниками та підрядниками. Основними джерелами є: первинні документи (Наказ про облікову політику, бухгалтерські документи з обліку розрахунків, документи з перевірки службою контролю, аналітичні документи), рахунки бухгалтерського обліку (облікові регістри, відомості синтетичного і аналітичного обліку 3.3, Журнал 3, Головна книга), форми фінансової звітності; інші джерела інформації (законодавча база, інформаційні повідомлення про курси іноземних валют та ін.).

Виходячи з цього, контролер зобов'язаний проводити попередній контроль обліку операцій щодо розрахунків з постачальниками та підрядниками.

Особливість наступного етапу полягає в тому, що існує необхідність перевірки правильного документального оформлення процесу

оприбуткування та поставок товарно-матеріальних цінностей, надання послуг та виконання робіт, які відповідають чинним нормам законодавства та положенням внутрішніх документів цього підприємства. Перш за все, контролер зобов'язаний перевірити наявність усіх реквізитів у наступних первинних документах: товарно-транспортні накладні, рахунки-фактури та розрахунково-платіжні документи. Звертаємо увагу, що існує ризик, коли документи можуть бути невизнані за умови виникнення будь-яких сумнівів щодо правильності оформлення первинних документів. У цьому випадку, особа, яка здійснює контроль, зобов'язана провести попередній контроль обліку операцій розрахунків з постачальниками та підрядниками.

Для кожного суб'єкта господарювання є важливим визначення реальної суми кредиторської заборгованості за певний період. Тобто, слід враховувати існування можливого факту про наявність простроченої, штучної, сумнівної заборгованості або такої, що минув строк позовної давності, несвоєчасно здійснених розрахунків, повторного оприбуткування матеріалів та послуг.

Також, існують випадки у процесі господарської діяльності, коли при оприбуткуванні товарно-матеріальних цінностей у пакеті документів відсутній рахунок-фактури. При виникненні такої ситуації необхідно провести перевірку правильності розрахунків за невідфактурованими поставками. Що стосується матеріальних цінностей, то вони оприбутковуються за обліковими цінами тільки на підставі акту прийому, а оплата по ним здійснюється після отримання розрахункових документів.

Під процес перевірки підпадають: своєчасність відображення в обліку виданих авансів та зарахування авансу при отриманні матеріальних цінностей; операції за векселями виданими; своєчасність пред'явлення претензій унаслідок порушення договірних зобов'язань; правильність розрахунку курсових різниць за кредиторською заборгованістю та відображення їх в обліку; відсутність перекриття заборгованості одного постачальника авансами, виданими іншому.

Важливим засобом контролю за об'єктами господарської діяльності є безперервна та достовірна реєстрація у документах даних про всі господарські операції.

Етап встановлення, обґрунтування та правильності відображення в обліку фактів зміни зобов'язань відрізняється тим, що необхідно встановити причини їх виникнення. Орлов І. В. провів дослідження

щодо змісту фактів зміни зобов'язань, яке дозволило виділити передумови їх трансформації, пов'язані з впливом зовнішнього середовища, державною політикою та кон'юнктурою ринку:

- юридичні – зміни у джерелах виникнення зобов'язань (у нормативно-правових документах або договорах щодо порядку виникнення, розрахунку розмірів, строків погашення зобов'язань);

- економічні – плин часу, що обумовлює закінчення строків погашення зобов'язань та їх трансформацію у інші види або настання передбачуваних у часі подій, що визначають факти зміни зобов'язань;

- делікатні – зміни у джерелах виникнення зобов'язань (у нормативно-правових документах або договорах щодо порядку виникнення, розрахунку розмірів, строків погашення зобов'язань) [12].

Причинами зміни зобов'язань можуть бути також: отримання знижок; зміни осіб у зобов'язаннях (кредитора чи боржника); укладання договору з валютним застереженням, операцій переведення боргу. Для заміни кредитора, за загальним правилом, не потрібно згоди боржника. Однак заміна будь-якої сторони у двосторонньому договірному зобов'язанні (з договору купівлі-продажу, міни, оренди тощо), де кредитор є одночасно боржником, можлива тільки за згодою іншої сторони договору. Заміна кредитора означає, що із зобов'язання вибуває первісний кредитор і його замінює інша особа, яка вступає в це зобов'язання. Це можливо у всіх випадках, крім тих, коли така заміна заборонена договором або законом. Так, ст. 515 ЦК України не допускає заміну кредитора в зобов'язанні, яке нерозривно пов'язане з особою кредитора [13].

Потім здійснюється перевірка правильності та своєчасності припинення та списання зобов'язань. Виходячи з існування різних форм розрахунків, припинення зобов'язань теж здійснюється як грошовими (безготівкова, готівкова) та негрошовими (зарахування взаємних вимог, видача векселя, бартер, уступка права вимоги тощо) формами розрахунків. В. Скобара у своїй праці відмічає, що "Якщо припинення зобов'язань відбувається шляхом зарахування взаємних вимог, то спершу необхідно встановити чи зобов'язання припинено в односторонньому або двосторонньому порядку. Далі особа, що здійснює обліковий контроль, повинна перевірити наявність акту звірки розрахунків, правильність оформлення документа про проведення взаємозаліку, своєчасності відображення заборгованості в обліку. При видачі векселя підприємством встановлюється дотримання форми ве-

кселя та правильність оформлення акту прийому-передачі векселя. У випадку, якщо підприємство видає власні векселі, аудитор аналізує дані за постачальниками та підрядниками, яким видані векселя, та строків їх оплати. За даними обліку аудитор визначає правильність обліку процента по векселю, сплаченого за відстрочку платежу. При укладанні договору міни (бартеру) контролер аналізує основні його умови (перехід права власності, рівноцінність товарів, які належать обміну), перевіряє правильність оцінки матеріальних цінностей, оприбуткованих підприємством у результаті обміну, відображення в обліку різниці між ціною, вказаною в договорі міни, та балансовою вартістю переданих матеріальних цінностей" [14].

Проведення інвентаризації операцій щодо виконання всіх зобов'язань підприємства є фінальним етапом облікових процедур контролю зобов'язань перед постачальниками та підрядниками. Потреба у інвентаризації обумовлена тим, що необхідно виявити за відповідними обліковими документами залишки заборгованості, здійснити перевірку обґрунтованості сум, що обліковуються на рахунках цього виду зобов'язань. Потрібно пам'ятати про встановлені терміни погашення зобов'язань, які є на рахунках кредиторів та винних у пропущених строках їх погашення осіб.

У таблиці 1 наведені основні дії в кожному етапі облікового контролю.

Таблиця 1

Етап	Основні дії
Етап формування методики облікових процедур контролю зобов'язань	Правильний підбір методичних прийомів та облікових процедур (інвентаризація, ревізія, внутрішній аудит, тематична перевірка, економічний аналіз, перевірка виконання прийнятих рішень), які найкраще відповідатимуть організації бухгалтерського обліку на підприємстві та діючій обліковій політиці
Етап визначення основних елементів контролю операцій із забезпечення здійснення розрахунків з постачальниками та підрядниками підприємства та фактів їх зміни	Перевірка факту виконання договірних відносин та розрахункової дисципліни, що вимагає за собою регламентування відповідного порядку виконання контролю у відповідних наказах або положеннях та формування системи внутрішніх розпорядчих документів.

Етап забезпечення формування інформаційної бази для здійснення контролю розрахунків з постачальниками та підрядниками	Формування інформаційної бази, основними джерелами якої є: первинні документи, рахунки бухгалтерського обліку, форми фінансової звітності; інші джерела інформації.
Етап перевірка правильності та повноти документального забезпечення оприбуткування товарно-матеріальних цінностей	Перевірка наявності усіх реквізитів у наступних первинних документах: товарно-транспортних накладних, рахунках-фактурах та розрахунково-платіжних документах.
Етап встановлення обґрунтування та правильності відображення в обліку фактів зміни зобов'язань та їх причини	Встановлення причин виникнення змін зобов'язань в обліку фактів.
Етап проведення інвентаризації операцій щодо виконання зобов'язань підприємством перед постачальниками та підрядниками	Виявлення за відповідними обліковими документами залишків заборгованості, здійснення перевірки обґрунтованості сум, що обліковуються на рахунках цього виду зобов'язань.

Облікові процедури контролю кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги передбачають також перевірку факту виконання договорів. Можуть виникнути порушення договірних умов, тобто наявність арифметичних помилок у розрахункових документах, невідповідність цін, недостача понад норму природного убутку, невідповідність товарно-матеріальних цінностей стандартам якості та ін. У таких випадках сторони змушені вдаватися до примусового виконання умов договорів стороною, яка їх не виконала або виконала частково.

З. Омельницька наголошує, що у процесі інвентаризації сума заборгованості повинна бути узгоджена обома сторонами розрахунків: як кредитором, так і дебітором. Це необхідно для встановлення відповідності сум заборгованості. Для цього контрагенти формують акт звірки розрахунків, який містить виписки з аналітичних рахунків обліку про їх заборгованість. Цей акт складається у довільній формі, але містить обов'язкові реквізити, передбачені ст. 9 Закону № 996 "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні". В акті звірки слід також указати дату та номер договору, укладеного між підприємствами, а також суму заборгованості. Якщо підприємство-контрагент є одночасно дебітором і кредитором, йому необхідно передати акт, у якому окремо буде зазначена дебіторська і кредиторська заборгованість. Підприємство-дебітор після одержання виписки повинне

підтвердити суму заборгованості або заявити свої заперечення. В окремих випадках, якщо до кінця звітного періоду розбіжності залишилися неврегульованими, кожна зі сторін відображає розрахунки з дебіторами та кредиторами в сумах, сформованих за даними бухгалтерського обліку. Щоб уникнути неврегульованих сум заборгованості, рекомендуємо при укладанні договору передбачити в ньому періодичність і строк проведення звірок розрахунків [15].

Т. Шматковська відмічає, що ефективна система внутрішнього контролю повинна забезпечувати та сприяти формуванню позитивного результату діяльності підприємства, раціональному використанню усіх елементів його ресурсного потенціалу та запобігати порушенню вимог чинного законодавчого поля [16, с. 205].

Мушинським В. В. було визначено п’ять основних порушень, які виникають при перевірці наявності та правильності оформлення укладених підприємством господарських договорів і підтверджують факт їх недійсності: договір, що підлягає обов’язковому нотаріальному посвідченню, не завірено; відсутність істотних умов договору; відсутність реквізитів сторін, що уклали договір; невідповідність підписів осіб, що мають на те повноваження; відсутність обов’язкових реквізитів у виставленій або отриманій претензії [9, с. 272].

ВИСНОВКИ

Отже, експертне забезпечення підтвердження правильності відображення в обліку операцій з постачальниками та підрядниками є важливим етапом в існуванні підприємства. На сьогодні зрозуміло, що сучасна система контролю над обліком операцій з постачальниками та підрядниками є недосконалою і потребує багатьох змін, бо це є основою для подальшого розвитку підприємства та співпраці з іншими суб’єктами господарювання. Всі зміни у системі контролю повинні також відповідати нормативно-правовому забезпеченню та умовам зовнішнього середовища.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua.

2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 “Зобов’язання” [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua.

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 “Вплив змін валютних курсів” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua.

4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 “Подання фінансових звітів” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua

5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 37 “Забезпечення, непередбачені зобов’язання та непередбачені активи”. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua

6. Прохорова, В. М. Шляхи вдосконалення обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками [Електронний ресурс] / В. М. Прохорова, Я. М. Демченко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Сер.: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – 2014. – Вип. 1. – С. 96-108. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ptmbo_2014_1_11.

7. Організація бухгалтерського обліку фінансових результатів: форми та методи [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ru.osvita.ua/vnz/reports/accountant/17500.

8. Фендик, В. М. Контроль забезпечення зобов’язань як економічна та облікова категорія / В. М. Фендик // Агроінком. – 2013. – № 4-6. – С. 95-99. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/agroincom_2013_4- 6_21.

9. Мушинський, В. В. Внутрішньогосподарський контроль забезпечення виконання зобов’язань підприємства та фактів їх зміни: методичний підхід / В. В. Мушинський // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – № 1 (22). – С. 263-279.

10. Структура Наказу про облікову політику та його використання в практичній обліковій роботі [Електронний ресурс]. – Режим доступу: rdak.edu.ua/assets/files/konferencia/13.doc.

11. Стравінська, С. Організація внутрішнього контролю поточних зобов’язань на підприємстві / С. Стравінська // Економічний аналіз. – 2010. – Вип. 6. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/old_jrn/Soc_Gum/Ecan/2010_6/pdf/travinska.pdf.

12. Орлов, І. В. Бухгалтерський облік і контроль зобов'язань суб'єктів господарювання: теорія і методологія: монографія / І. В. Орлов. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 400 с.

13. Цивільний кодекс України: станом на 02.11.2016 р. / Верховна Рада України. – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/435-15.

14. Скобара, В. В. Аудит: [учеб. для вузов] / [Скобара В. В., Пашигорева Г. И., Островская О. Л. и др.]; под ред. В. В. Скобара. – М.: Просвещение, 2005. – 479с.

15. Омельницька, З. Інвентаризація розрахунків із контрагентами / З. Омельницька // Бібліотека "Баланс" практичне керівництво. – 2015. – № 19. – Режим доступу: file:///C:/Users/Tonya/Downloads/biblioteka-balans-prakticheskierukovodstva_9938_theme2_12_10_15_ua.pdf.

16. Шматковська, Т. О. До проблематики організації системи внутрішнього контролю фінансових результатів діяльності підприємства / Т. О. Шматковська, В. В. Ярош // Наукові записки Національного університету "Острозька академія". Серія "Економіка": збірник наукових праць / ред. кол.: І. Д. Пасічник, О. І. Дем'янчук. – Острог: Видавництво Національного університету "Острозька академія", 2014. – Випуск 25. – С. 200-205.

Нікітенко Дмитро Олегович,
студент групи ОМФз 19-2
Науковий керівник:
Міщенко Тетяна Михайлівна,
к.е.н., доцент

ОСНОВНІ АСПЕКТИ ЕКСПЕРТНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ РОЗРАХУНКІВ З ПОСТАЧАЛЬНИКАМИ ТА ПІДРЯДНИКАМИ

Анотація. *Розглянуто основні аспекти експертного дослідження розрахунків з постачальниками та підрядниками. Встановлено, що метою дослідження є документальне та нормативне обґрунтування достовірності заборгованості за розрахунками з постачальниками та підрядниками. З'ясовано, що під час проведення експертного дослідження експерт використовує прийоми документалістики та розрахунково-аналітичні прийоми, які є базисними для визначення методики експертизи.*

Ключові слова. *експертиза, експертне дослідження, постачальники та підрядники, методика, об'єкт дослідження, предмет дослідження.*

Актуальність тематики дослідження. Кожен економічний суб'єкт у своїй господарській діяльності веде розрахунки із зовнішніми і внутрішніми контрагентами: постачальниками і покупцями, замовниками та підрядниками, з податковими органами, з засновниками, банками, зі своїми працівниками, іншими дебіторами і кредиторами. Левова частка всіх розрахунків виробничих підприємств пов'язана з постачальниками та підрядниками, від яких отримують сировину, матеріали, послуги з виконання ремонтних та будівельних робіт. Тому, саме за розрахунками з постачальниками і підрядниками найбільш часто виникають суперечки, вирішити які можна лише в судовому порядку та з використанням висновків експертів-економістів.

Ступінь наукового вивчення проблеми. Окремі питання теорії, методології та організації судово-економічної експертизи знайшли відображення у працях учених: М. Білухи, Ф. Бутинця, М. Камлика, В. Шарманської, В. Швеця, В. Шевчука. Питання експертних досліджень розрахунків з постачальниками та підрядниками розгля-

далися в працях: Т.О Крівцової, М. Ф. Базася, Т. В. Мороз та інших науковців та експертів-практиків.

Однак незважаючи на значні напрацювання вчених, у вітчизняній економічній літературі з питань судово-економічної експертизи наразі немає розробленої та зареєстрованої методики експертного дослідження розрахунків з дебіторами та кредиторами, зокрема з постачальниками та підрядниками. Отже, потрібні серйозні наукові дослідження з даного питання, в першу чергу, визначення базисних елементів експертного дослідження.

Метою написання статті є огляд основних аспекти експертного дослідження розрахунків з постачальниками та підрядниками, які є можуть стати підгрунттям для подальших досліджень в сфері судово-економічної експертизи.

Виклад основного матеріалу. Для розгляду справи та вирішення спору у суді між виробничим підприємством і його постачальником або підрядником важливим є правильність формулювання питання до судового експерта-економіста та чітке встановлення мети експертного дослідження, яка залежить від визначеного експертного завдання. Науковці Бразілій Н. М., Лисенко О. О. стверджують, що “Виходячи зі змістовної суті бухгалтерського обліку розрахунків метою експертного дослідження розрахунків за отримані товарно-матеріальні цінності, послуги є встановлення правильності їх ведення, підтвердження законності виникнення дебіторської і кредиторської заборгованості, її достовірності і реальності погашення на підставі показників фінансової звітності відповідно до чинного законодавства” [2, с. 22]. Одним з основних питань, що ставляться перед експертом-економістом може бути: “Чи підтверджується документально та нормативно зобов’язання щодо розрахунків підприємства (назва підприємства) з постачальником (назва підприємства) за отриманні матеріали (вказується документи, в яких є перелік цих матеріалів) в період (вказується період за який необхідно провести дослідження)?” Мета даного експертного дослідження – підтвердити обліковими документами та посиланням на нормативні акти факт виникнення зобов’язань та здійснення розрахунків за цим зобов’язанням.

В свою чергу предметом експертного дослідження є факти господарського життя, які пов’язані з розрахункам з постачальниками та підрядниками. А завданнями експертного дослідження є:

– “встановлення наявності і правильності оформлення документів з поставки ТМЦ (договорів, рахунків-фактур, актів звіряння розрахунків) або наданих послуг чи робіт;

– підтвердження повноти і своєчасності оприбуткування отриманих ТМЦ і виконаних робіт;

– встановлення правильності здійснення вказаних операцій та відображення їх у обліку;

– підтвердження своєчасності, правильності та достовірності здійснених розрахунків з постачальником;

– перевірка повноти та правильності відображення розрахунків з постачальниками і підрядниками на рахунках в облікових регістрах; встановлення правильності оформлення та відображення в обліку виданих авансів, пред’явлення претензій;

– встановлення правильності відображення за відповідними статтями дебіторської чи кредиторської заборгованості в балансі підприємства;

– встановлення причин та строків виникнення сумнівної заборгованості по розрахунках з постачальниками та підрядниками” [1, с. 127].

Для виконання експертного завдання важливим є достатній обсяг документів бухгалтерського обліку, договірних, наказово-розпорядчих, які є об’єктами експертного дослідження та вибір методики їх дослідження.

Об’єктами дослідження експерта-економіста можуть бути наказ підприємства про облікову політику в частині розрахунків з постачальниками і підрядниками; угоди про виконання робіт, постачання сировини, матеріалів та інших ТМЦ; рахунки-фактури; акти виконаних робіт, платіжні документи, які свідчать про розрахунки з постачальником або підрядником, доручення на отримання цінностей у постачальника; облікові регістри, Головна книга за рахунками 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”, 31 “Рахунки в банках” та інших, бухгалтерська звітність.

Для ефективності проведення експертного дослідження розрахунків з постачальниками і підрядниками експерту необхідно визначитися із сукупністю прийомів, способів експертного дослідження. Методичні прийоми експертного дослідження операцій з постачальниками та підрядниками розмежовують в розрізі двох груп:

Перша група – це розрахунково-аналітичні прийоми, які в процесі судово-економічної експертизи операцій з постачальниками та

підрядниками застосовується для отримання експертом більш повної картини в зазначеній частині обліку,

Друга група – це прийоми документального контролю. Зазначимо, що дослідження документів здійснюється шляхом вивчення первинних документів, облікових реєстрів та звітності з метою встановлення додержання вимог законності й доцільності господарських операцій у діяльності підприємства [3]. У судово-економічній експертизі цей методичний прийом застосовується для встановлення достовірності здійснення факту господарської операції і осіб, які брали участь в операціях: суть інформаційного моделювання полягає у зборі сукупності нормативно-правової і фактографічної інформації про об'єкт судово-економічної експертизи, в даному випадку операцій з постачальниками та підрядниками; нормативно-правове регулювання полягає у встановленні відповідності об'єкта судово-економічної експертизи нормативній документації (Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7, 8, 9, 10, 11, 15, 16, 21 і т.д.). В процесі здійснення судово-економічної експертизи операцій розрахунків з постачальниками та підрядниками виникає необхідність використання висновків товарознавчих експертиз (щодо встановлення якості поставлених матеріалів постачальником), технологічних чи будівельних експертиз і т.д.

Методичні прийоми дослідження документів включають формальну перевірку грошових і розрахункових документів, логічну та аналітичну перевірка документів та їх взаємний контроль, зустрічну перевірку з постачальниками та підрядниками.

Для того, щоб в бухгалтерському обліку всі факти господарського життя економічного суб'єкта, в тому числі про операції з розрахунків з різними дебіторами і кредиторами відображалися відповідно до існуючих норм і правил, слід дотримуватися певних стадій відображення фактів господарського життя в бухгалтерському обліку, що необхідно враховувати і під час експертного дослідження.

Очевидно, що факти господарського життя відображені в бухгалтерському обліку розрахунків ті, що були здійснені в порушення вимог законодавства – деструктивні факти господарського життя, стануть очевидними для всіх зацікавлених зовнішніх і внутрішніх користувачів, в тому числі і для експертів, які проводять дослідження. Деструкція інформаційного відображення (документальні, облікові, економічні невідповідності) знайде своє відображення або в невиконанні деяких стадій бух-

галтерського обліку розрахунків, або в самому змісті економічної інформації, яка в ньому міститься.

Висновки. Отже, одними з основних базисних елементів будь-якого експертного дослідження є сукупність прийомів та способів дослідження, яке проводить експерт-економіст. Правильно обравши методи і прийоми експертного дослідження операцій з постачальниками та підрядниками, можна здійснити кількісну та якісну оцінку виявлених недоліків, визначити розмір заподіяної шкоди (у разі потреби), всебічно вивчити причинно-наслідкові обставини їх виникнення.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бондар М. І. Аудит в АПК. Навч. посібник. Київ: КНЕУ, 2003. 188 с.

2. Бразілій Н. М., Лисенко О. О. Внутрішній аудит розрахунків з постачальниками і підрядниками як шлях вдосконалення системи внутрішнього контролю підприємства // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки, 2012. Вип. 30(1). С. 20 – 26.

3. Бутинець Ф. Ф. Аудит і ревізія підприємницької діяльності. Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. Житомир: ПП “Рута”, 2002. 416 с.

4. Бутинець Ф. Ф. Аудит: підручник. 2-ге вид., перероб. та доп. Житомир: ПП “Рута”, 2002. 672 с.

5. Мороз Т. В. Особливості та умови проведення експертних досліджень з питань взаєморозрахунків підприємств і організацій URL: http://www.hniise.gov.ua › Moroz

Пелипась Руслан Олександрович,
студент групи ОМФз-19-1
Науковий керівник:
Касап Жанна Борисівна,
к.е.н., доцент кафедри аудиту та економічного аналізу

ОСОБЛИВОСТІ СУДОВИХ ЕКСПЕРТИЗ З ПИТАНЬ ВИЗНАЧЕННЯ ФІНАНСОВОЇ МОЖЛИВОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ПОГАШАТИ ЗАБОРГОВАНІСТЬ З ОПЛАТИ ПРАЦІ

Анотація. *У статті досліджено організаційні основи та основні напрями судово-економічної експертизи оплати праці з акцентом на такі питання, як її невиплата та затримка, а також досліджено взаємозв'язок із фінансовою можливістю здійснення таких виплат.*

Ключові слова. *Оплата праці, заробітна плата, заборгованість, судово-економічна експертиза, фінансова можливість.*

Постановка проблеми. Оплата праці як багатоаспектна категорія покликана відігравати значну роль у житті суспільства. З одного боку, вона є основним джерелом доходів працівників, тому її величина значною мірою характеризує рівень добробуту всіх членів суспільства, а з іншого боку - її правильна організація зацікавлює працівників підвищувати ефективність виробництва, а відтак безпосередньо впливає на соціально-економічний розвиток країни. Проблемні питання оплати праці є актуальними на всіх етапах розвитку суспільства тому, що досить складно поєднати інтереси роботодавця та працівника. Працівник бажає отримувати якнайбільше за свою працю, а роботодавець прагне платити із врахуванням своїх цілей, але стільки, щоб працівник не звільнився. У сучасних умовах в Україні жодна із виконуваних заробітною платою функцій не реалізується в повній мірі, внаслідок чого заробітна плата втрачає своє соціально-економічне призначення.

Аналіз досліджень та публікацій з проблеми. Окремі питання судово-економічної експертизи оплати праці розглядали відомі вчені, такі як: П. Й. Атамас, С.І. Глущенко, І.Г. Завдов'єва, Г. Г. Кірейцев, В. І. Лемішовський, Н. І. Пономаренко, І.В. Сабадаш, І.О. Савченко, Н.

М. Ткаченко. Незважаючи на широкий спектр досліджень вітчизняних і зарубіжних учених з даної тематики, деякі питання досі залишаються недостатньо опрацьованими. Зокрема, недостатньо дослідженими слід визнати організацію і методику судово-економічної експертизи з питань невиплати та затримки виплат з оплати праці. Саме цим питанням приділимо увагу у даній статті.

Метою статті є дослідження особливостей методики судово-економічної експертизи оплати праці, зокрема таких негативних явищ як її невиплата та затримка.

Виклад основного матеріалу. Останнім часом спостерігається тенденція до зростання кількості підприємств, що затримують виплату зарплати своїм працівникам. Основна причина – нестача грошових коштів, викликана зниженням доходів внаслідок ряду негативних явищ в економіці України.

У ч. 7 ст. 43 Конституції України проголошено, що право на своєчасне одержання винагороди за працю захищається законом. Тому безпідставна невиплата заробітної плати вважається злочином передбаченим ст. 175 КК України, до якої внесені зміни з розширенням суб'єкта злочину та посиленням відповідальності.

Експерт-економіст повинен з'ясувати: документальне підтвердження висновків в акті перевірки територіальної державної інспекції з праці в частині невиплати чи безпідставної затримки заробітної плати; підтвердження бухгалтерськими та первинними документами нецільового використання коштів, призначених для виплати заробітної плати; фінансову можливість підприємства своєчасно виплачувати заробітну плату працівникам. Остаточний перелік питань, які ставляться на вирішення експертам, має формуватися з урахуванням обставин конкретної кримінальної справи.

"Насамперед необхідно враховувати законодавчу регламентацію оплати праці та строків виплати заробітної плати. Реалізацію цих конституційних прав громадян урегульована Законом України "Про оплату праці", Кодексом законів про працю України, Конвенцією Міжнародної Організації Праці "Про охорону заробітної плати". Зокрема, ст. 24 Законом України "Про оплату праці" визначено, що заробітна плата виплачується працівникам регулярно в робочі дні в строки, встановлені в колективному договорі, але не рідше двох разів на місяць через проміжок часу, що не перевищує шістнадцяти календарних днів. У разі, коли день виплати заробітної плати збігається з вихідним,

святковим або неробочим днем, заробітна плата виплачується напередодні. Своєчасність і обсяги виплати заробітної плати працівникам не можуть бути поставлені в залежність від здійснення інших платежів та їх черговості. Таке саме положення міститься у ст. 115 КЗпП. Відповідно до ст. 116 цього Кодексу при звільненні працівника виплата всіх належних йому сум провадиться в день звільнення" [1].

Згідно з ч. 1 ст. 175 КК України встановлено кримінальну відповідальність за умисну безпідставну невиплату заробітної плати, стипендії, пенсії чи іншої установленої законом виплати громадянам більше ніж за один місяць, учинену умисно керівником підприємства, установи або організації незалежно від форми власності, чи громадянином – суб'єктом підприємницької діяльності. У ч. 2 цієї статті передбачено кваліфікуючу ознаку – вчинення того самого діяння внаслідок нецільового використання коштів, призначених для виплати заробітної плати, стипендії, пенсії чи інших установлених законом виплат.

Зокрема, у ст. 1 Закону України "Про оплату праці" визначено, "що заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу; у ч. 3 ст. 15 передбачено, що оплата праці працівників підприємства здійснюється в першочерговому порядку. Усі інші платежі підприємство здійснює після виконання зобов'язань щодо оплати праці (у попередній редакції оплата праці провадилася в першочерговому порядку після сплати обов'язкових платежів)" [2].

Відповідно до ст. 35 Закону України "Про оплату праці" контроль за додержанням законодавства щодо оплати праці на підприємствах здійснюють: Міністерство праці України та його органи; фінансові органи; органи ДПС України; професійні спілки та інші органи й організації, що представляють інтереси найманих працівників. Вищий нагляд за додержанням законодавства про оплату праці здійснює прокуратура.

Здійснюючи дослідження, експерт повинен застосувати методи документальної перевірки та зіставлення документів, за допомогою яких: встановлюється правильність заповнення реквізитів у первинних документах бухгалтерського обліку, розрахунковій відомості працівників підприємства (наявність номера документа, дати підпису, печатки); перевіряється правильність арифметичних підрахунків і підбиття підсумків у розрахунковій відомості; зіставляються дані підсу-

мків розрахункових відомостей з даними розрахункових листів, журналів і даними загальних сум, відображених у головній книзі.

При цьому, визначаючи загальну суму невиплаченої заробітної плати (заборгованості) слід ураховувати строк несплати "більше ніж за один місяць", тобто момент настання дня, наступного за тим, у який мало бути виплачено першу частину заробітної плати за другий місяць, що впливає на правильність визначення суми. Потрібно враховувати й дані, що підтверджують виплату заробітної плати в натуральній формі, яка також впливає на визначення загальної суми невиплати заробітної плати.

У разі нецільового використання грошових коштів, передбачених на виплату заробітної плати, необхідно дослідити документи, що підтверджують надходження грошових коштів для виплати зарплати та зіставити їх з даними, які свідчать про те, що грошові кошти спрямовувалися на інші потреби (платіжні доручення, виписки банку із зазначенням виду платежу).

Вважаємо, що питання: чи мало підприємство фінансову можливість своєчасно виплатити заробітну плату, є оціночним і має вирішуватися слідством. Але експерт-економіст може дослідити рух коштів по банківських рахунках підприємства й касову книгу, визначивши загальні суми надходжень на рахунки та в касу. При цьому треба враховувати перерахування коштів з одного рахунку на інший і в касу, як одне надходження грошових коштів до підприємства, остільки в іншому випадку відбудеться завищення загальної суми грошових коштів, що надійшли. Питання щодо правомірності використання грошових коштів підприємства виходить за межі компетенції експерта-економіста, остільки передбачає правову оцінку дій посадових осіб підприємства. Порушуючи кримінальні справи тільки за наявності самого факту заборгованості із виплати заробітної плати, слід встановити, зокрема, чи були в наявності кошти для її виплати. З'ясування цієї обставини має важливе значення для встановлення в діях службової особи складу злочину, оскільки його суб'єктивна сторона характеризується прямим умислом.

Найхарактернішими обставинами, за яких може мати місце невиплата працівникам заробітної плати є: необхідність сплатити податки, збори та інші обов'язкові платежі, погасити банківські кредити; скрутне фінансове становище; наявність значної заборгованості із заробітної плати, яка виникла з вини попереднього керівника; спряму-

вання коштів на поточні невідкладні потреби підприємств для забезпечення виробничої та господарської діяльності або попередження банкрутства (закупівля паливо-мастильних матеріалів, запасних частин, комплектуючих деталей для техніки).

З прийняттям нового Кримінального процесуального кодексу України було змінено підслідність економічних злочинів: їх розслідування доручили МВС (до цього досудове слідство проводили слідчі прокуратури). "У листі Верховного Суду України з питань узагальнення практики розгляду судами кримінальних справ про невиплату заробітної плати, стипендій, пенсій чи інших встановлених законом виплат зазначається на необхідності проведення у межах кожної такої справи судово-економічної експертизи з метою вивчення та аналізу відповідних документів та надання аргументованої відповіді на поставлені запитання, що сприятиме прийняттю правильного рішення" [3].

Певні труднощі у розслідуванні злочинів, про які йдеться, пов'язані з тим, що, на відміну від слідчих органів прокуратури, які накопичили певний досвід таких розслідувань, слідчі органів МВС України його ще тільки здобувають. Певною мірою вирішенню проблеми сприятиме класифікація експертних завдань під час розслідування таких злочинів і встановлення чітких вимог до об'єктів дослідження.

Проблеми дослідження фінансової можливості підприємств і організацій своєчасно виплачувати заробітну плату доволі часто обговорюються в науковій літературі. Так, І.В. Сабадаш "розглядає взаємозалежність між витрачанням коштів на потреби виробництва та формуванням відповідного розміру фонду оплати праці на підставі аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства, для чого пропонує використовувати показник рентабельності продукції як чинник взаємозв'язку витрат на оплату праці та прибутку від реалізації продукції за певний період часу" [4]. І.О. Савченко та С.І. Глущенко пропонують розширити коло показників дослідження, вважаючи, що "проведення дослідження тільки за показником рентабельності продукції недостатньо для оцінки формування обсягу обігових коштів підприємства як джерела виплат на оплату праці. Автори пропонують визначати додаткові чинники, які дозволять слідчим або суду об'єктивніше оцінити діяльність посадових осіб, спрямовану на погашення заборгованості виплати заробітної плати" [5]. Застосовуючи методи економічного аналізу, встановлюють зміни фінансового стану підприємства у відповідних звітних періодах, використовуючи для цього вихідні дані у фі-

нансовій звітності підприємства. За результатами проведеного аналізу визначають негативні чинники впливу на формування джерел фінансування оплати праці (зменшення обсягу реалізації продукції, зростання складських запасів, збільшення дебіторської заборгованості тощо).

Висновки. Окреслені основні підходи, якими слід керуватися під час проведення економічних досліджень з питань невиплати заробітної плати, сприятимуть проведенню повнішого експертного дослідження та отриманню більш обґрунтованих експертних висновків, які є одним із джерел доказів під час розслідування злочинів. Розглянуті питання не можуть охопити весь спектр проблем, які постають перед судовим експертом під час досліджень, пов'язаних з визначенням фінансової можливості підприємств погашати заборгованість з виплати заробітної плати. Кожний випадок потребує окремої уваги та індивідуального підходу.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Пономаренко Н. І. Проведення економічних досліджень, пов'язаних з невиплатою заробітної плати. Теорія та практика судової експертизи і криміналістики. Випуск 9. 2016. С. 501-505.

2. Про оплату праці: Закон України прийнятий Верховною Радою України 24.03.1995 року № 108/95-ВР (з наступними змінами і доповненнями). URL: http://ww.iu.org.ua

3. Лист Верховного Суду України: Практика розгляду судами кримінальних справ про невиплату заробітної плати, стипендій, пенсій чи інших встановлених законом виплат. URL: http://www.scourt.gov.ua/clients/vs.nsf/0/2F52 B3D4CDAAC85BC-225721000417CD3.

4. Сабадаш І.В. Експертна практика проведення експертиз, пов'язаних з несвоєчасною виплатою заробітної плати. Теорія та практика судової експертизи і криміналістики. 2012. Вип. 12. С. 424–427.

5. Савченко І.О. Проведення економічних досліджень, пов'язаних з визначенням фінансової можливості підприємств і організацій погашати заборгованість із заробітної плати. І.О. Савченко, С.І. Глущенко. Теорія та практика судової експертизи і криміналістики. 2012. Вип. 12. С. 404–415.

Прокудін Дмитро Вікторович,
студент групи ОМФЗ 19-1
Науковий керівник
Шевчук О.А.

ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ПІДПРИЄМСТВА

Описано методику здійснення внутрішнього контролю власного капіталу підприємства, зокрема: визначено завдання, джерела інформації, інформаційне забезпечення; окреслено суб'єкти, об'єкти внутрішнього контролю власного капіталу, контрольні процедури; сформульовано типові порушення, що виникають у процесі контролю; зроблено пропозиції щодо уніфікації процедур контролю власного капіталу та документального оформлення його результатів.

Ключові слова: *внутрішній контроль, власний капітал, контроль власного капіталу.*

Проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими та практичними завданнями.Загальна величина капіталу підприємства, яка захоплює нерозподілений прибуток, статутний капітал, додатковий капітал, резервний капітал та інші види це є динамічною величиною та змінюється під впливом різних внутрішньовиробничих чинників. Тому, зважаючи на те, що власний капітал є основним джерелом формування та збільшення обсягів активів підприємства, його зміни не повинні бути стихійними, а мають чітко регулюватись у процесі системного управління діяльністю підприємства. Разом з тим, ефективне управління власним капіталом неможливе без ґрунтовного контролю за змінами його величини та структури.

З цією метою науковці розробили узагальнену систему здійснення контрольних процедур. Поряд з тим, подальшої деталізації та розвитку пот¬ребують такі контрольні процедури, які враховували б специфічні особливос¬ті окремих складових власного капіталу.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано вирішення розглядуваної проблеми.Власний капітал - як об'єкт контролю - досліджувало багато науковців: С.В. Бардаш [1], Н.Г. Виговська [3], Л.В. Дікань [7], Р.О. Костирко [4], Є.В. Мних [5], А.Б. Педько [6], О.Є. Попов [9], однак у їхніх працях контроль розглянуто як

функцію управління загалом, контроль капіталу, контроль економічного потенціалу підприємства, а не безпосередньо власного капіталу. Інші автори, зокрема І.Р. Поліщук [8], М.О. Бєлоусов [2], розглядають контрольні процедури лише щодо формування статутного капіталу підприємства.

Метою роботи є обґрунтування доцільності, визначення завдань і джерел та необхідності розвитку контрольних процедур щодо об'єкта дослідження.

Виклад основного матеріалу дослідження. Під внутрішнім контролем, який є однією з функцій управління, необхідно розуміти процеси перевірки дотримання встановленого, нормативно-правовими актами держави, установчими документами підприємства та рішеннями його керівних органів, порядку формування та зміни усіх складових власного капіталу.

Формуванням системи внутрішньогосподарського контролю на підприємстві, що стверджує Н.Г. Виговська, необхідно зважати на завдання корпоративного управління роботи підприємства в інтересах власників, що дали частину ресурсів до цього розпорядження. Забезпечення контролю власного капіталу потрібно робити завжди, на всіх стадіях функціоналу підприємства:

- на попередньому етапі - у вигляді підготовки і затвердження необхідних документів; створення складу зоокрема виконавчих органів, ревізійної комісії, аудитора; визначення повноважень загальних зборів засновників; установлення порядку розподілу прибутків; назначення керівником підприємства; установлення різних обмежень на право розпоряджатись майном без згоди власника підприємства та порядку, реорганізації та повної ліквідації підприємства;
- на цьому моменті контролюються надходження та використання грошових коштів, дисципліну зокрема фінансову та звітність;
- інший етап передбачає перевірку щорічного звіту про виробничу та фінансову діяльність, оцінку цих результатів та визначення різних резервів на збільшення та оптимізацію структури власного капіталу підприємства.

Внутрішній контроль, зокрема передбачає порядок здійснення операцій з метою отримання проміжних і підсумкових показників, придатних за для оцінювання результатів роботи і прийняття ефективних управлінських рішень. Сукупність операцій формує процедуру. Кілька процедур утворюють технологічну фазу контролю, а фази – це

етап контрольного процесу. Відомо, що організації контрольного процесу розрізняють на три етапи: підготовка даних для контролю; перевірка даних; узагальнення результатів контролю. Зокрема впорядкування контрольних операцій повинно виконува¬тися саме з метою виконання всіх етапів контрольного процесу.

Необхідність здійснення внутрішнього контролю операцій з власним капіталом обумовлюється потребами власників і керівних органів підприємства в об'єктивній інформації що його поточний стан, резерви зростання, абсолютні розміри, структуру, достовірність облікових операцій та звітних показників та ризики, що виникають в підприємницькій діяльності. Утворюючи систему внутрішнього контроля власного капіталу на підприємстві, потрібно правильно установити його завдання та інформаційні джерела, визначити об'єкти і суб'єкти та контрольні процедури.

Основними завданнями контролю власного капіталу, що стверджує Б.Ф. Усач, зокрема є перевірка:

• правильність формування, а також застосування власного капіталу;

• дотримання установленого документами розміру статутного капіталу;

• правильність ведення облікових внесків до статутного капіталу, а також розрахунків по дивідендами.

Ширше коло завдань процесу контролю власного капіталу стверджує Є.В. Мних:

1. Значення стану об'єкта дослідження на певний момент: це оцінка економічного потенціалу підприємства і його фінансового стану, фінансових ризиків з метою виявлення ознак потенційного банкрутства та запобігання чинникам, що до цього призводять.

2. Перевірка складу, а також структури джерела фінансування напрямками розвитку підприємства і обсягам з видам діяльності підприємства.

3. Контроль операцій, які спрямовані на формування джерел утворення грошових коштів: перевірка відповідності кожної операції чинним законодавством України, оцінка її доцільності і обґрунтованості.

4. Контроль вартісної оптимізації капіталу, зокрема з потреб підприємством в створенні додаткових джерел фінансування: перевi-

рка обґрунтованості величини і рівня витрат на залучення та обслуговування кожного наявного джерела фінансування.

5. Контроль операцій про розміщення та використання фінансових ресурсів за напрямами витрачання коштів: перевірка відповідності кожної операції чинним законодавством України, оцінка її доцільності і обґрунто¬ваності.

6. Контроль доходів та цих витрат, щодо використання капіталу підприємства і з окремими операціями.

7. Організація моніторингу показників фінансової стабільності, платоспроможності і рентабельності власного капіталу з метою мінімізації фінансових ризиків і запобігання банкрутству.

8. Забезпечення виконання управлінських рішень стосовно формування, розміщення та використання капіталу, своєчасне усунення недоліків, а також запобігання кризовим ситуаціям, що також можливе і з банкрутством підприємства" [5, с.28].

Зокрема, під час здійснення контрольних процедур з операціями за власним капіталом необхідно використовувати, як інформаційне, так і документальне джерело.

Серед інформаційних джерел проведення контролю виокремлюють прогнозні і планові завдання:

План рахунків обліку активі капітала, зокрема бухгалтерського, зобов'язань, які виникають у підприємств з господарських операцій та їх організації; користування за допомогою інструкції, що застосовується планом рахунків обліку активами,; П(С)БО 5 "Звіт про власний капітал"; П(С)БО 6 "Виправлення помилок та зміни у фінансових звітах"; П(С)БО 12 "Інвестиції фінансові"; П(С)БО 13 "Фінансові інструменти"; П(С)БО 15 "Дохід"; П(С)БО 16 "Витрати"; Закон України "Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність України"; Закон України " Про господарські товариства"; Закон України "Про акціонерні товариства", Наказ про облікову політику підприємства тощо.

Документальними джерелами є первинні документи з обліку власного капіталу, регістри синтетичного та аналітичного обліку за рахунками 4-го класу, Головна книга і фінансові звіти (Баланс підприємства, Звітами щодо фінансових результатів, Звіт щодо руху коштів, Звіт про власний капітал, Примітки до річної фінансової звітності).

В процесі внутрішнього контролю перевіряють всі господарські операції у розрізах об'єкту: статутний капітал, додатковий капітал, капітал резервний, та інші види.

До суб'єктів, що контролюють операції з власним капіталом, згідно з чинним законодавством, належать загальні збори учасників (для ТОВ та ТДВ), загальні збори акціонерів (для акціонерних товариств), ревізійна комісія, наглядова рада (для акціонерних товариств), відділ внутрішнього контролю (для великих підприємств) або окрема посадова особа з контрольними повноваженнями (для невеликих підприємств), інвентаризаційні комісії.

Внутрішній контроль операцій із складовими власного капіталу, використовують процедури перевірки:

- залишки власного капіталу в облікових регістрах з залишками, зазначеними у головній книзі;
- дотримання умов установчого договору та статуту підприємства;
- повноти та дотримання строків сплати статутного капіталу (аналітичний облік статутного капіталу має вестись кожним з засновників, учасниками або акціонером);
- додержання передбаченого розміру резервного і статутного капіталу та реінвестування прибутку;
- співвідношення чистих активів підприємства із розміром статутного капіталу;
- реалізації випущених акцій (для акціонерних товариств);
- відображення операцій із переоцінки необоротних активів за первинними документами, карток і регістрів обліку та фінансової звітності;
- відображення операцій з безкоштовно отриманими підприємством активами за даними первинних документів, аналітичних та синтетичних регістрів бухгалтерського обліку;
- руху резервного капіталу на підставі рішень засновників;
- достовірності формування результатів господарської діяльності і відображення на субрахунках рахунку "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)";
- використання прибутку поточного року;
- погашення заборгованості із неоплаченого капіталу";
- порядку ведення обліку руху власного капіталу;

• достовірності розкриття інформації що власний капітал у балансі та примітках до фінансової звітності.

Порушеннями, що виявляють в процесі внутрішнього контролю власного капіталу, є: не створення резервного капіталу (що передбачено установчими документами); не приведення розміру капіталу, зокрема статутного до чистого активу у установлений час та за несвоєчасне погашення цього капіталу.

Висновки і перспективи подальших досліджень. В системі внутрішнього контролю діяльності підприємства необхідно більше уваги розвитку підсистеми внутрішнього контролю власного капіталу. Метою роботи узагальнення завдання, позначено джерела, визначено об'єкти та суб'єкти і всі контрольні процедури та названо типові порушення, які виявляють в процесі внутрішнього контролю власного капіталу підприємства.

Крім того, необхідно розробити і рекомендувати для використання підприємствами методику контролю операцій за власним капіталом та оформлення цих результатів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бардаш С.В. Контроль діяльності суб'єктів господарювання: гіпотези та версії пору¬шень: монографія / С.В. Бардаш. - К.: Вид-во КНТЕУ, 2008. - 312 с.

2. Бєлоусов М.О. Бухгалтерський облік і контроль руху статутного капіталу: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 - "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" / М.О. Бєлоусов. - Житомир, 2011. - 21 с.

3. Виговська Н.Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація: монографія / Н.Г. Виговська. - Житомир: Вид-во ЖДТУ, 2008. - 532 с.

4. Костирко Р.О. Контроль і аналіз в системі управління економічним потенціалом гос¬подарюючого суб'єкта: методологія та організація: монографія / Р.О. Костирко. - Луганськ: Вид-во СНУ ім. В. Даля, 2010. - 728 с.

5. Мних Є.В. Аналіз і контроль в системі управління капіталом підприємства: моногра¬фія / Є.В. Мних, А.Д. Бутко, О.Д. Большакова, Г.О. Кравченко, Г.І. Никонович / за ред. проф. Є.В. Мниха. - К.: Вид-во КНТЕУ, 2005. - 232 с.

6. Педько А.Б. Власність, контроль і конфлікт інтересів в акціонерних товариствах / А.Б. Педько. - К.: Вид. дім “Києво-Могилянська академія”, 2008. - 325 с.

7. Система фінансового контролю в Україні: сучасний стан організації та перспективи розвитку: монографія / Л.В. Дікань, Ю.О. Голуб, Н.В. Синюгіна, Н.М. Шульга, Т.В. Мулта- нівська, Т.С. Воінова / за заг. ред. канд. екон. наук, проф. Л.В. Дікань. - Харків: Вид-во ХНЕУ, 2010. - 96 с.

8. Поліщук І.Р. Бухгалтерський облік і контроль статутного капіталу в товариствах з не¬обмеженою відповідальністю: теорія і методика: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 - “Бухгалтерський облік, аналіз і аудит” / І.Р. Поліщук. - К., 2006. - 20 с.

9. Попов О.Є. Реалізація корпоративного контролю під час формування капіталу акціонерного товариства: монографія / О.Є. Попов, А.М. Котов, Т.Г. Зайцева. - Харків: ВД “ІНЖЕК”, 2009. - 320 с.

Рудницький Денис Олегович,
студент групи ОМФз-19-1
Науковий керівник:
Міщенко Тетяна Михайлівна,
к.е.н., доцент кафедри аудиту та економічного аналізу

ОКРЕМІ АСПЕКТИ ЕКСПЕРТНИХ ДОСЛІДЖЕНЬ НАДАННЯ ПОСЛУГ

Анотація. *З'ясовано, що вітчизняні науковці та практики не достатньо приділяють уваги дослідженням в сфері експертиз послуг.* ***Відсутні*** *наукові розробки, які б стосувалися базисних елементів експертних досліджень якості надання послуг суб'єктами підприємництва. Уточнено основні компоненти, види та принципи експертних досліджень якості наданих послуг.*

Ключові слова та терміни: *експертиза, експертне дослідження, послуга, види експертиз, принципи експертного дослідження.*

Актуальність тематики дослідження. Сфера послуг є однією з найперспективніших галузей економіки. Її розвиток є необхідною умовою успішного розвитку всієї економіки держави. Протягом останніх десятиліть усі розвинені та країни, що розвиваються, переорієнтували структуру економіки від виробництва товарів на виробництво послуг. У нинішніх умовах господарювання сфера послуг є, мабуть, єдиним сектором економіки, що в умовах структурної кризи нарощує обсяги виробництва.

Разом із тим, розвиток сфери послуг в Україні зазнає постійного впливу як позитивних, так і негативних чинників. Серед негативних головними є: невисокий рівень конкуренції між підприємствами сфери послуг; слабке реагування державних сервісних підприємств на мінливі умови ринку; недосконаліть нормативно-правової бази, що регламентує діяльність підприємств сфери обслуговування тощо.

Саме негативні фактори є причиною неналежної якості надання послуг, що спричиняє порушення прав споживачів. Дослідити питання щодо якості та безпеки послуг дозволяє експертиза послуг. З метою постійного поліпшення якості надання різних видів послуг підприємствам доцільно проводити експертне оцінювання якості.

Ступінь наукового вивчення проблеми. Наукові дослідження в сфері експертиз проводили такі науковці: Білуха М. Т., Бутинець Ф. Ф., Волкова І. А., Камлик М. І., Капусник К. В., Мумінова-Савіна Г. Г., Понікаров В. Д., Пошюнас П. К., Хомутенко О. В., Чаадаєв С. Г, Траченко Л.А. та інші вчені. Проте, переважна більшість теоретичних та практичних досліджень традиційно стосуються товарознавчих, криміналістичних експертиз, загальних питань економічної експертизи, водночас, поза увагою залишаються проблеми експертних досліджень послуг.

Метою статті є дослідження та узагальнення окремих аспектів експертних досліджень послуг, які надаються суб'єктами господарювання.

Виклад основного матеріалу. Досягненню й утриманню підприємством лідируючих позицій на ринку сприяють постійне експертне оцінювання послуг. Експертне оцінювання якості послуг - сукупність операцій з вибору комплексних або одиничних характеристик послуг (робіт, виробів) щодо визначення їх справжніх значень, підтвердження експертами їх відповідності встановленим вимогам і товарній інформації [1, с. 5]. Передумовою експертних оцінювань послуг є їхня експертиза – дослідження будь-яких питань, вирішення яких потребує спеціальних знань, із представленням мотивованого висновку [1, с. 8]. Як специфічний вид діяльності щодо аналізу і оцінювання якості послуг експертиза вимагає застосування експертних методів на основі спеціальних досліджень, врахування їхніх результатів.

Основними компонентами експертизи послуг є:

а) суб'єкт експертизи послуг. Ним є експерт – висококваліфікований, спеціально підготовлений спеціаліст, який оцінює якість послуг;

б) об'єкт експертизи послуг – споживчі властивості виробів або робіт, що виявляються у процесі взаємодії з покупцем у момент споживання;

в) критерії експертизи послуг – споживчі властивості послуг, що використовуються під час їх аналізу й оцінювання. Серед них розрізняють загальні (існуючі в суспільстві цінності, норми, уявлення, керуючись якими експерти роблять висновки про споживчі властивості послуг) і конкретні (реальні вимоги до якості певного виду послуг, зафіксовані у нормативно-технічних документах, а також сукупність базових значень показників, котрі характеризують якість послуг, ро-

біт, виробу) критерії. Залежно від цілей експертизи або показників, що аналізуються, експерти можуть використовувати один або кілька критеріїв;

г) методи проведення експертизи споживчих властивостей послуг – способи дослідження якісних характеристик послуг, їх групують з урахуванням таких класифікаційних ознак, як відмінності, обумовлені специфікою об'єкта експертизи на стадіях його розроблення (технологія надання, технічне завдання, проект, дослідний взірець) та експлуатації (засоби праці, предмет споживання) і відмінності, обумовлені особливостями підходу спеціалістів до розв'язання завдань і використовуваними при цьому засобами (комплексні, оперативні, експертні, соціологічні, розрахунково-інструментальні методи) [2, с. 95].

Як вказує науковець Л.А. Траченко "традиційно основними етапами експертизи послуг є:

– аналіз з метою забезпечення експертів необхідною інформацією про якість послуги для винесення ними оцінних суджень;

– оцінювання, засноване на результатах аналізу організації і технології надання послуг (містить характеристику споживчого рівня якості послуги та її обґрунтування) [1, с. 113].

В науковій літературі акцентується увага на експертних установах, що мають право проводити експертизи. Якщо в економічно розвинутих країнах світу функції незалежних експертиз виконують сотні і десятки сотень установ (тільки у межах органів, які відповідають безпосередньо за захист прав споживачів їх налічується майже 120 у Франції, 260 у США і т. і.), то у нашій державі перелік такого роду організацій значно обмежений. Але вчені та практики стверджують, що тенденції розвитку ринкових відносин, які висувають на перший план конкурентної боротьби якість товарів \ надання послуг, сприятимуть швидкому розширенню переліку установ, до сфери діяльності яких буде входити експертиза послуг.

У процесі експертизи якості послуг здебільшого використовують комплексну та оперативну експертизу на всіх етапах їх надання. Комплексна експертиза якості послуг має на меті всебічне вивчення та оцінювання якості послуг, її завдання орієнтують експертів на системний, комплексний підхід до аналізу об'єкта оцінювання, тобто на розгляд його з огляду на різноманітні потреби споживача й особливості його предметного оточення. У процесі експертизи формують критерії оцінювання, обирають базові послуги (роботи, взірці) та показ-

ники якості. Завдяки цьому комплексна експертиза дає змогу отримати не тільки науковий, пізнавальний, а й методичний і нормативний матеріали, необхідні для проведення інших видів експертизи.

Оперативна експертиза якості послуг ґрунтується на результатах комплексних експертиз, що дає змогу експертам скоротити строки експертних робіт, дотримуючись необхідної глибини та обґрунтованості експертних висновків. Особливістю оперативної експертизи є проведення її як на основних стадіях розроблення технології надання послуг, так і в процесі надання й споживання послуг. Будь-яка послуга наділена різноманітними споживчими характеристиками, завдяки яким вона стає потрібною споживачам. Для з'ясування цих і багатьох інших якостей послуг використовують екологічну, економічну, технологічну, судово-правову експертизи. Найбільш поширеною є економічна експертиза послуг, завдання якої полягають у дослідженні експертом на основі спеціальних знань у сфері економіки стану та обставин, що виникають у правових відносинах суб'єкта бізнесу і клієнта. Ґрунтується вона на економічному та інших методах аналізу, покликаних розкрити причини конфліктних ситуацій в господарських операціях, у технології надання (реалізації) послуг щодо їх якості, а також стосовно економічної діяльності підприємства. До економічної експертизи вдаються при розгляді справ про фальсифікацію послуг, виконання плану надання послуг за їх видами, встановлення собівартості тощо. Крім того, економічна експертиза досліджує застосування технологічних норм і нормативів, установлених керівництвом підприємства сфери послуг, зважаючи на те, наскільки ці нормативи відповідають рівню науково-технічного розвитку галузі, сприяють економічному розвитку підприємства та задоволенню попиту населення.

За організаційними ознаками експертизу послуг поділяють на такі підвиди:

а) первинна експертиза. Під час її проведення експерти вперше знайомляться з об'єктом дослідження. Організовують її на замовлення зацікавленої організації;

б) повторна експертиза. Вдаються до неї у разі непогодження однієї із зацікавлених сторін із результатами первинної експертизи. Здійснює її новий склад експертів, а також експерти-учасники первинної експертизи за відсутності заперечень зацікавлених сторін. Якщо результати повторної і первинної експертиз аналогічні, вони вважаються остаточними;

в) додаткова експертиза. Завданням її є виявлення додаткової інформації з метою прийняття остаточного рішення. Вона не повторює, а доповнює первинну експертизу;

г) контрольна експертиза. Організовують її з метою перевірки достовірності та обґрунтування результатів первинної, додаткової та повторної експертиз. Вона може бути плановою і позаплановою. Підставами для неї бувають виявлення недостовірних результатів попередніх експертиз унаслідок необ'єктивності експертів або подання замовником недостатньої чи спотвореної інформації;

д) комплексна експертиза. Скерована на досягнення комплексної оцінки, охоплює всі або більшість основоположних характеристик послуг. У процесі її проведення до складу експертних груп залучають спеціалістів із суміжних галузей знань. Передумовою для проведення комплексної експертизи є відсутність товарів-аналогів, що спричиняє необхідність всебічного оцінювання послуг. Крім того, її проводять за високим ступенем ризику для споживачів і навколишнього середовища, котрі можуть виникнути при споживанні послуг у конкретних ситуаціях.

У процесі проведення експертизи послуг експерти повинні керуватись такими принципами:

– принцип об'єктивності (орієнтує на попередження, усунення суб'єктивізму під час проведення експертних оцінювань);

– принцип незалежності (на ньому ґрунтується об'єктивність експертів, які повинні бути відмежованими від будь-яких зацікавлених в експертизі сторін: підприємства сфери послуг, споживачів);

– компетентність експертизи (забезпечується підготовленістю експертів у певній галузі знань і досвідом роботи у сфері послуг);

– принцип системного підходу (отримані внаслідок експертизи дані мають бути згруповані, систематизовані, що необхідно для формування об'єктивних висновків);

– принцип ефективності (результати експертизи повинні сприяти раціональному використанню послуг, організації оптимальної технології їх надання, скороченню витрат матеріалів, електроенергії, праці);

– принцип безпечності послуг (зобов'язує експертів враховувати шкоду, яку завдають або можуть завдати послуги життю, здоров'ю, майну споживачів, навколишньому середовищу).

Експертом може виступати особа, яка має відповідні знання, обов'язково досвід роботи з того питання, для дослідження якого вона залучається.

Враховуючи специфіку та велику відповідальність за результати експертизи, експерт повинен бути морально стійким. Це характеризує такі непрості духовні і моральні категорії, як совісність, принциповість, відмова від особистих інтересів задля суспільних, непідкупність, чесність тощо. У положеннях, які регламентують діяльність експерта, відсутні визначення того, хто може виступати експертом, але чітко визначено, хто ним бути не може при розгляданні суперечливих питань. Виконуючи свої службові обов'язки, експерт має діяти незалежно і самостійно.

Висновок. Таким чином, експертні дослідження сприяють якості надання послуг, забезпечуючи інтереси споживачів цих послуг. Для цього в процесі проведення експертних досліджень надання послуг виникає необхідність врахування особливості певного виду послуг, знання основних компонентів експертизи, її видів та принципів. Всі вказані компоненти є основою для виокремлення об'єктів експертного дослідження послуг, формування методики та визначення алгоритму дій експерта

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Траченко Л. А. Експертиза послуг. Навчальний посібник. – Одеса ОНЕУ, 2017. – 243 с.

2. М.В. Волкова, В.С. Шевченко Проведення експертизи якості послуг підприємств ЖКГ // Комунальне господарство міст. – 2014. – випуск 117. – С. 93-97

Савик Павло Васильович,
студент групи ОМФз 19-2
Науковий керівник
Міщенко Тетяна Михайлівна,
к.е.н., доцент

УТОЧНЕННЯ ПОНЯТІЙНОГО АПАРАТУ ЕКСПЕРТОЛОГІЇ

Анотація. *Проаналізовано дефініції "експертиза", "судова експертиза", "спеціальні знання", "експертне дослідження". Встановлено, що існуючі тлумачення цих понять є похідними від тлумачення основного поняття "експертиза", а питання розуміння їх сутності та визначеності є не достатньо розробленими та законодавчо унормованими. На основі узагальнення результатів дослідження запропоновано тлумачення понять "експертиза", "судова експертиза", "спеціальні знання", "експертне дослідження", що сприятиме систематизації знань у галузі експертології.*

Ключові слова та терміни: *експертиза, спеціальні знання, експертне дослідження, кримінальне провадження, процес експертизи, експертологія.*

Актуальність тематики дослідження. Судова експертиза є самостійним науковим напрямом, у межах якого розроблена загальна теорія і визначено її місце у системі наукових знань. Вона є одним з основних засобів доказування обставин у кримінальних провадженнях органів ДФС України, оскільки у процесі розслідування слідчі стикається з необхідністю встановлення обставин, дані про які потребують спеціальних досліджень та знань.

У слідчій практиці органів ДФС України дедалі частіше констатуються випадки, коли встановлення відповідних обставин чи фактів стає ключовим у процесі доказування. З урахуванням сучасних тенденцій розвитку судової експертології як науки та тривалої дискусії у наукових колах щодо сутності понять "експертиза", "спеціальні знання", "судова експертиза", "експертне дослідження" єдиного визначення та конкретизації цих понять, існує потреба в термінологічному уточненні понятійного апарату.

Ступінь наукового вивчення проблеми. Проблемними аспектами застосування інституту судової експертизи є відсутність єдиних підходів до трактування сутності вітчизняної методології експертизи, що передусім обумовлено відмінностями її розуміння та здійснення у різних галузях знань та практики. Науковими дослідженнями з питань методології експертизи займалися такі вітчизняні вчені: А.С. Амеліна, З.Б Литвин, З. Г.В. Рибікова, І. М. Попович, С. Перлін, В.Ю. Шепітько. Проте, незважаючи на досить широкий спектр досліджень із даної проблематики, окремі питання й досі залишаються недостатньо опрацьованими. Зокрема, це стосується проблем єдності розуміння та тлумачення понять "експертиза", "спеціальні знання", "судова експертиза", "експертне слідження".

Метою написання статті є уточнення тлумачення окремих понять категорійного апарату експертології з метою їх єдиного визначення та конкретизації.

Виклад основного матеріалу. Експертиза значною мірою підвищує надійність і доказову силу зібраних у кримінальному провадженні матеріалів, а висновки експертів, як джерело доказів, забезпечують встановлення об'єктивної істини. Судова експертиза є одним з унікальних способів отримання цінної доказової інформації, а її висновки є важливим джерелом доказів, що сприяють встановленню істини у справі. Цей вид досліджень значно розширює пізнавальні можливості слідчого, дає змогу використовувати під час досудового розслідування увесь арсенал сучасних можливостей науки.

Наукові розробки та експертна практика з різних галузей знань свідчать, що поряд із базовими поняттям "експертиза" використовуються поняття: "спеціальні знання", "судова експертиза", "експертне слідження". Галузеві ж особливості породжують відмінності трактування понять і методології у відповідному нормативно-правовому забезпеченні.

Найбільш загальне уявлення поняття "експертиза" надають Великий тлумачний словник сучасної української мови та Український академічний тлумачний словник, які трактують його як "розгляд, дослідження якої-небудь справи, якогось питання з метою зробити правильний висновок, дати правильну оцінку відповідному явищу" [1; 2]. Науковець З.Б. Литвин розглядає це поняття як спосіб: "1) аналізу причинно-наслідкових зв'язків не тільки стосовно того, що вже відбулося, але й того, що очікується, має або може відбутися; 2) пізнання

певної реальності у тих випадках, коли ця реальність не піддається прямому вимірюванню, обрахуванню і взагалі якому завгодно об'єктивному дослідженню" [3, с. 119]. Певні розбіжності в трактуванні експертизи мають місце і в межах окремої галузі, зокрема в правовій. Так, у контексті комплексного підходу до експертизи цікавими є судження Г.В. Рибікової, яка характеризує правову експертизу як "діяльність у формі аналізу, дослідження, оцінки, що здійснюється кваліфікованими особами, результатом якої є висновок, який відповідає вимогам затверджених стандартів, норм, правил, що в свою чергу задовольняє інтереси суспільства та держави у прийнятті правильних та обґрунтованих рішень" [4, с. 145].

Таким чином, сутність поняття "експертиза" полягає у проведенні досвідченою особою (експертом) за зверненням сторони кримінального провадження або за дорученням слідчого судді чи суду на основі її спеціальних пізнань самостійного дослідження, необхідного для з'ясування обставин, які мають значення для кримінального провадження, що знаходить своє відображення у висновку експерта [5, с. 360].

У статті 1 Закону України "Про судову експертизу" визначено, що "судова експертиза − це дослідження на основі спеціальних знань у галузі науки, техніки, мистецтва, ремесла тощо, об'єктів, явищ і процесів з метою надання висновку з питань, що є або будуть предметом судового розгляду" [6]. Таким чином, термін "судова експертиза" означає, що мається на увазі не будь-яка експертиза, а така, що використовується в судовому процесі. Характерною ознакою процесу є достатньо сувора процесуальна форма – як спосіб його існування. Саме тому в юридичних енциклопедичних словниках переважно зустрічається словосполучення "судова експертиза", яке розглядається як "дослідження, що проводиться експертом у порядку, передбаченому процесуальним законодавством, для встановлення за матеріалами судової справи фактичних даних і обставин" або як "регламентоване процесуальним законом дослідження експертом на основі спеціальних знань конкретних обставин судової справи з метою встановлення фактів, що мають істотне значення для визначення об'єктивної істини у справі" [7].

Таким чином, під судовою експертизою треба розуміти дослідження, що проводиться судовим експертом із застосуванням спеціальних знань на виконання завдання сторін процесу, суду та має зна-

чення для правильного розслідування кримінального провадження та судового вирішення у справі.

Стосовно поняття "спеціальні знання", то у його тлумаченні серед науковців відсутнє єдине розуміння дефініції. Наприклад, І. М. Попович визначає, що спеціальні знання − "це система відомостей, одержаних у результаті наукової та практичної діяльності в певних галузях (економіка. медицина, автотехніка тощо) і зафіксованих у науковій літературі, методичних посібниках, настановах, інструкціях тощо" [8]. Вчений В. Ю. Шепітько, у свою чергу, пояснює, що спеціальні знання − це система наукових даних (відомостей) або навичок об'єктивного характеру, отриманих у результаті вищої професійної підготовки, наукової діяльності, досвіду практичної роботи, що відповідають сучасному рівню" [9].

У пункті 10 статті 1 проекту Закону України "Про судово-експертну діяльність в Україні" надано таке визначення спеціальних знань: "спеціальні знання − професійні знання та вміння, якими володіють спеціалісти в тій чи іншій галузі науки, техніки, мистецтва, ремесла тощо, отримані у процесі навчання та практичної діяльності за тією чи іншою спеціальністю (фахом) і необхідні для вирішення питань, які виникають у процесі досудового, судового слідства, виконавчого провадження" [10].

На підставі наведеного можна зробити висновок, що спеціальні знання − це певна сукупність відомостей з будь-якої галузі, набутих у процесі навчання та досвіду практичної роботи, якими володіє обмежене коло спеціалістів, які використовуються для отримання доказової інформації, необхідної для встановлення істини у справах, що перебувають у провадженні слідчого або суду.

Відсутність законодавчого тлумачення поняття "експертне дослідження" призводить до дискусії серед науковців у розумінні його сутності єдиного визначення та конкретизації, що має значний інтерес для практиків у галузі експертної діяльності. Науковець С. Перлін підкреслює, що "варто розрізняти поняття "судова експертиза" та "експертне дослідження". Судова експертиза проводиться в кримінальному провадженні за зверненням спеціально уповноваженого суб'єкта (слідчого, прокурора, судді чи суду) або сторони захисту. А безпосереднє експертне дослідження проводиться в усіх інших випадках, не пов'язаних із кримінальним судочинством" [11, с. 284].

Тому, говорячи про експертне дослідження, яке проводиться в кримінальному провадженні за зверненням органу досудового розслідування, необхідно мати на увазі судову експертизу. “Експертне дослідження − процес пізнавальної діяльності судового експерта з метою встановлення на підставі спеціальних знань з обліку, оподаткування та фінансів фактичних даних та обставин поза межами судового провадження, результати якого викладаються у висновку експертного дослідження”. Таким чином, поняття “експертне дослідження” необхідно розуміти як дослідження експертом на основі спеціальних знань матеріальних об’єктів, явищ і процесів, які містять інформацію про обставини події, що не перебуває в досудовому розслідуванні чи судовому провадженні, за зверненням юридичних або фізичних осіб.

Висновки. Попри значну увагу науковців до проблем тлумачення основних понять категорійного апарату експертології все ще не існує єдиного підходу до їх розуміння. Наявні напрацювання щодо системної розробки термінології потребують подальших теоретико-методологічних досліджень, які систематизують та утвердять сучасний рівень знань у галузі експертизи, встановлять належний взаємозв’язок різних видів експертизи з врахуванням міжнародних та національних стандартів інших країн.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Великий тлумачний словник сучасної української мови / голов. ред. В. Т. Бусел. Київ, Ірпінь: ВТФ “Перун”, 2007. 1736 с.

2. Академічний тлумачний словник української мови: у 20 т. / наук. керівник проекту В. А. Широков; голов. наук. ред. В. М. Русанівський; НАН України, Укр. мов.-інформ. фонд. Київ: Наукова думка, 2010. http://sum.in.ua/s/ekspertyza

3. Литвин З. Б. Економічна експертиза як функція попередження економічних злочинів. Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії. Запоріжжя, 2017. Вип. 6(2). С. 118–122.

4. Рибікова Г. В. Поняття та ознаки правової експертизи нормативно–правових актів. Молодий вчений: наук. журнал. Херсон, 2015. № 4(2). С. 144–148.

5. Амеліна А. С. Форми використання спеціальних знань під час збирання матеріалів для експертних досліджень фактів ухилення від оподаткування / Актуальні питання судової експертизи і криміналістики // Збірник матеріалів міжнародної науково-практичної конфе-

ренції, присвяченої 150-річчю з дня народження Засл. проф. М. С. Бокаріуса Харків, 18–19 квітня 2019 року. Харків. 2019. С. 359-361.

6. Про судову експертизу. Закон України від 25.02.1994 (Редакція від 01.01.2019) / Верховна Рада України. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/580-19 (дата звернення: 02.09.2020).

7. Великий енциклопедичний юридичний словник / за заг. ред. Ю. С. Шемчушенка. Київ: Юрид. думка, 2007. С. 745.

8. Попович І. М. Проблемні питання призначення та проведення судової експертизи в господарському судочинстві // Теорія та практика судової експертизи та криміналістики. 2019. №20 С. 190-206.

9. Шепітько В. Ю. Проблеми використання спеціальних знань крізь призму сучасного кримінального судочинства в Україні // Судова експертиза. 2014. № 1. С. 11–18.

10. Проект Закону України "Про судово-експертну діяльність в Україні" від 30.03.2017 року № 6264. URL: http: //w1.c1.rada.gov.ua/pls/ zweb2/webproc4_1?id=&pf3511=61469 (дата звернення: 02.09.2020).

11. Перлін С. Співвідношення судової експертизи та експертного дослідження в діяльності експертної служби Міністерства внутрішніх справ України // Кримінальний процес. 2017. № 2. С. 283-287.

Седлецький Богдан Маркович,
студент групи ОМФЗ-19-1
Науковий керівник:
Шевчук Олег Анатолійович
д.е.н., професор

АКТУАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ ВИЗНАЧЕННЯ ЗБИТКІВ В ХОДІ ПРОВЕДЕННЯ СУДОВО-ЕКОНОМІЧНИХ ЕКСПЕРТИЗ В КРИМІНАЛЬНИХ ПРОВАДЖЕННЯХ ЩОДО УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ

Важливе значення судово-економічної експертизи в цивільному та кримінальному судочинстві обумовлюється потребою встановлення істини, для досягнення якої необхідне застосування не тільки спеціалізованих, а і спеціальних знань та навичок.

Відповідно до тлумачного словника, експертиза – це розгляд, дослідження будь-якої справи, певного питання з метою формування висновку, для надання правильної оцінки відповідному явищу [1].

Судово-економічна експертиза – це процесуальна дія, що полягає у вивченні експертом-економістом матеріалів справи в межах його спеціальних знань на завдання слідчого або суду, з метою встановлення фактичних обставин кримінальної чи цивільної справи й надання експертного висновку [2].

Судово-економічна експертиза є одним із видів судової експертизи й належить до найбільш поширеного її виду. Вона призначається при розслідуванні кримінальних і цивільних справ, коли виникають питання, для вирішення яких необхідні ґрунтовні знання з бухгалтерського обліку, аналізу, контролю господарської діяльності тощо.

Метою призначення судово-економічної експертизи слідчим, прокурором або судом є встановлення фактичних обставин справи, які неможливо з'ясувати без застосування спеціальних (для юридичної сфери) знань. Призначенням судово-економічної експертизи є встановлення істини під час розслідування та судового розгляду конкретної справи шляхом проведення спеціального дослідження: документів бухгалтерського обліку, податкового обліку і звітності, документів про економічну діяльність підприємств і організацій, документів фінансово-кредитних операцій, які повною мірою відображають процес фінансово-господарської діяльності певного підприємства.

У процесі розслідування, слідчим доводиться ініціювати призначення ревізій у більшості проваджень щодо кримінальних правопорушень, учинених у сфері виробничої та фінансово-господарської діяльності підприємств, установ, організацій [7].

Згідно вимог чинного законодавства України, для визначення розміру завданих збитків необхідно проводити судово-економічну експертизу, в ході якої судовий експерт, який має відповідну кваліфікацію та знання, надає свій висновок, в якому обраховується та обґрунтовується розмір завданих збитків.

Разом з тим, проведення судово-економічних експертиз в кримінальних провадженнях щодо ухилення від сплати податків, має ряд актуальних проблем, які не врегульовані чинним законодавством України, чим користуються обвинувачені під час здійснення досудового розслідування.

Однією із основних проблем є відсутність єдиного підходу у визначенні поняття “збитки”.

Зокрема, поняття збитків по різному визначається у різних нормативно-правових актах України, у зв’язку з чим у експертів виникає різне тлумачення даного поняття, що негативно впливає на проведення судово-економічних експертиз.

Так, у коментарі до Цивільного кодексу України збитки визначені як негативні наслідки, що наступили в майновій сфері потерпілого в результаті вчиненого проти нього правопорушення [8].

Стаття 22 ЦКУ “Відшкодування збитків та інші способи відшкодування майнової шкоди” розглядає поняття збитків як:

1) втрати, яких особа зазнала у зв’язку зі знищенням або пошкодженням речі, а також витрати, які особа зробила або мусить зробити для відновлення свого порушеного права (реальні збитки);

2) доходи, які особа могла б реально одержати за звичайних обставин, якби її право не було порушене (упущена вигода) [8].

Згідно п.1 ст.1166 ЦКУ, майнова шкода, завдана неправомірними рішеннями, діями чи бездіяльністю майну фізичної або юридичної особи, відшкодовується в повному обсязі особою, яка її завдала [8].

Згідно ст. 224 Господарського кодексу України:

1. Учасник господарських відносин, який порушив господарське зобов’язання або установлені вимоги щодо здійснення господарської діяльності, повинен відшкодувати завдані цим збитки суб’єкту, права або законні інтереси якого порушено.

2. Під збитками розуміються витрати, зроблені управненою стороною, втрата або пошкодження її майна, а також не одержані нею доходи, які управнена сторона одержала б у разі належного виконання зобов'язання або додержання правил здійснення господарської діяльності другою стороною [9].

Статтею 225 ГКУ передбачено, що до складу збитків, що підлягають відшкодуванню особою, яка допустила господарське правопорушення, включаються: вартість втраченого, пошкодженого або знищеного майна, визначена відповідно до вимог законодавства; додаткові витрати (штрафні санкції, сплачені іншим суб'єктам, вартість додаткових робіт, додатково витрачених матеріалів тощо), понесені стороною, яка зазнала збитків внаслідок порушення зобов'язання другою стороною; неодержаний прибуток (втрачена вигода), на який сторона, яка зазнала збитків, мала право розраховувати у разі належного виконання зобов'язання другою стороною; матеріальна компенсація моральної шкоди у випадках, передбачених законом [9].

Також, значення терміну "Збитки" наведено у п. 1.3 розділу 1 "Порядку проведення внутрішнього аудиту", що затверджений Наказом Національного агентства України з питань державної служби 14.01.2013р. №6, згідно якого збитки – незаконні грошові та матеріальні витрати, втрата або пошкодження майна, а також не одержані доходи, які реально могли бути одержані, якщо б зобов'язання були виконані боржником.

Визначення терміну "Незаконні грошові та матеріальні витрати" наведено в п. 1.3 розділу 1 Порядок №6, - незаконні грошові та матеріальні витрати - витрати, які здійснено з порушенням чинного (на час їх проведення) законодавства України (за винятком нецільового використання бюджетних коштів) при умові списання цих витрат за касовими видатками та віднесення до складу витрат бюджетної установи. Ознакою незаконних витрат є відсутність підстав для використання коштів і матеріальних цінностей.

Поняття матеріальної шкоди (збитки) наведено в п. 1.3 Порядку взаємодії між органами державної контрольно-ревізійної служби та органами прокуратури, внутрішніх справ і Служби безпеки України, затвердженого наказом Головного контрольно-ревізійного управління України, Міністерством внутрішніх справ України, Службою безпеки України та Генеральної прокуратури України від 25.10.2006р. №346/1025/685/53, відповідно до якого матеріальна шкода (збитки) –

втрата активів чи недоотримання належних доходів об'єктом контролю та /або державою, що сталися внаслідок порушення законодавства об'єктом контролю шляхом дій або бездіяльності його посадових (службових) осіб.

Враховуючи викладене, серед судових експертів є різні тлумачення поняття "збитків", що негативно позначається на результатах проведення експертиз, оскільки деякі питання залежать від суб'єктивної думки окремих осіб.

Наприклад, деякі експерти вважають, що податкові надходження є одним з видів доходів державного бюджету або місцевих бюджетів, згідно ст. 9 Бюджетного кодексу України, то недоотримання доходів у вигляді податкових надходжень є матеріальною шкодою (збитками) держави. Проте вказану думку розділяють не всі судові експерти.

Наступною актуальною проблемою при проведенні судово-економічної експертизи в кримінальних провадження щодо ухилення від сплати податків є те, що Податковий кодекс України ПКУ (п.1.1 ст.1) визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час адміністрування податків, а також відповідальність за порушення податкового законодавства [10].

Так, відповідно до п. 54.3 ст. 54 ПКУ контролюючий орган зобов'язаний самостійно визначити суму грошових зобов'язань, зменшення (збільшення) суми бюджетного відшкодування та/або зменшення (збільшення) від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків, передбачених ПКУ або іншим законодавством [10].

На підставі ст. 75 ПКУ, в порядку та строки, регламентовані ст. 76-82 ПКУ, контролюючі органи мають право проводити камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) та фактичні перевірки [10].

Результати проведених перевірок оформлюються відповідно до п. 86.1 ст. 86 ПКУ у формі акта або довідки, які підписуються посадовими особами контролюючого органу та платниками податків або їх законними представниками [10].

Податкове повідомлення-рішення приймається керівником (його заступником або уповноваженою особою) контролюючого органу протягом десяти робочих днів з дня, наступного за днем вручення платнику податків, його представнику або особі, яка здійснювала розрахункові операції, акта перевірки, та надсилається платнику податків, як це передбачено ст. 58 ПКУ [10].

Підпунктом 57.3 ст. 57 ПКУ установлено, що у разі визначення грошового зобов'язання контролюючим органом за підставами, зазначеними у пп. 54.3.1 - 54.3.6 п. 54.3 ст. 54 ПКУ, платник податків зобов'язаний сплатити нараховану суму грошового зобов'язання протягом 10 календарних днів, що настають за днем отримання податкового повідомлення-рішення, крім випадків, коли протягом цього строку такий платник податків розпочинає процедуру адміністративного оскарження рішення контролюючого органу [10].

Якщо платником податків не виконуються умови, визначені п.п. 57.2-57.3 ст. 57 ПКУ, тобто не здійснюється оплата узгодженого грошового зобов'язання або не розпочинається процедура адміністративного та судового оскарження податкового повідомлення-рішення, нараховані грошові зобов'язання після закінчення десятиденного терміну набувають статусу податкового боргу [10].

Таким чином, для визнання сум податків, зборів, штрафних санкцій, які мають бути донараховані за результатами діяльності платника податків, податковим боргом, потрібно визначення податкового зобов'язання податковим органом на підставі перевірки, шляхом складання акту та видання податкового повідомлення-рішення. При цьому податкове зобов'язання буде вважатися узгодженим, та в разі його несплати протягом 10 календарних днів – набуде статусу податкового боргу.

В результаті такого законодавчого рішення, судові експерти при проведенні судово-економічної експертизи у своїх висновках зазначають, що розмір підрахованого ними ухилення від сплати податків має бути підтверджений в ході проведення податкової перевірки органами ДПС/ДФС.

Таким чином, після отримання висновку експерта, слідчий/прокурор має призначити проведення податкової перевірки органами ДФС/ДПС, що не передбачено чинним законодавством України.

Відповідно до ст.91 Кримінального процесуального кодексу України, метою досудового розслідування будь-якого кримінального

правопорушення, є дії, спрямовані на отримання (збирання) доказів, тобто встановлення наявності чи відсутності фактів та обставин, що мають значення для кримінального провадження та підлягають доказуванню [3].

На сьогодні майже всі слідчі судді на території України відмовляють прокурорам та слідчим в задоволенні клопотань про призначення позапланових перевірок, мотивуючи здебільшого наступним.

Пунктом 5 частини 2 статті 40 КПК України визначено, що слідчий уповноважений звертатися за погодженням із прокурором до слідчого судді з клопотаннями про застосування заходів забезпечення кримінального провадження, проведення слідчих (розшукових) дій та негласних слідчих (розшукових) дій [3].

Проте, проведення перевірок не відноситься ані до заходів забезпечення кримінального провадження, ані до слідчих дій, ані до негласних слідчих дій.

Частиною 2 ст. 131 КПК України визначено вичерпний перелік заходів забезпечення кримінального провадження, проте призначення перевірок в ньому – відсутнє [3].

Що ж стосується слідчих (розшукових) дій, то, відповідно до ч. 1 ст. 223 КПК України, це дії, спрямовані на отримання (збирання) доказів або перевірку вже отриманих доказів у конкретному кримінальному провадженні [3].

Вичерпний перелік слідчих дій із визначенням підстав та порядку їх проведення міститься у Главі 20 КПК України і включає: допит; пред’явлення для впізнання; обшук; огляд; слідчий експеримент; освідування особи; експертизу [3].

Тобто, призначення перевірки не відноситься і до слідчих (розшукових) дій, визначених у КПК України. Тим більше, не відноситься призначення перевірки і до негласних слідчих (розшукових) дій, вичерпний перелік яких міститься у Главі 21 КПК України, тим паче, що жодна перевірка не може бути проведена “негласно”, тобто без відома особи, яка перевіряється [3].

Таким чином, призначення перевірок не відноситься ані до слідчих дій/негласних слідчих дій, ані до заходів забезпечення кримінального провадження, отже, КПК України не передбачає право слідчого на звернення до слідчого судді з клопотанням про проведення виїзної позапланової перевірки.

В КПК України відсутня і процедура розгляду такого роду клопотань слідчим суддею.

Відповідно до ч. 2 ст. 93 КПК України, сторона обвинувачення здійснює збирання доказів шляхом проведення слідчих (розшукових) дій та негласних слідчих (розшукових) дій, витребування та отримання від органів державної влади, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій, службових та фізичних осіб речей, документів, відомостей, висновків експертів, висновків ревізій та актів перевірок, проведення інших процесуальних дій, передбачених цим Кодексом [3].

Тобто такого способу збирання доказів стороною обвинувачення, як проведення виїзної позапланової перевірки, не передбачено. Передбачено лише право витребування актів ревізій (які вже проведені і акти щодо яких складені) як відповідних документів (процесуального джерела доказів відповідно до ч. 2 ст. 84 КПК) [3].

Судова практика слідчих суддів, які відмовляють у задоволенні обґрунтованих клопотань слідчих про надання дозволу на проведення перевірок тільки з підстав відсутності у чинному Кримінальному процесуальному кодексі України спеціальних норм, які б передбачали повноваження та процедуру надання слідчим суддею дозволу на проведення позапланових ревізій та перевірок не є правильним [6].

Звісно неможливо не відмітити недосконалість, нелогічність неврегульованість протягом тривалого часу чинного законодавства, а саме Кримінального процесуального кодексу України з вказаного питання, що призвело до ускладнення процедури призначення та проведення позапланових перевірок у кримінальних провадженнях при проведенні досудового розслідування [6].

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Тлумачний словник. URL: https://slovnyk.ua/index.php?swrd=%D0%B5%D0%BA%D1%81%D0%BF%D0%B5%D1%80%D1%82%D0%B8%D0%B7%D0%B0

2. Закон України “Про судову експертизу” № 4038а-XII від 25.02.94 URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4038-12#Text

3. Кримінальний процесуальний кодекс України від 13.04.2012 № 4651-VI. URL: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/4651-17.

4. Закон України “Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні” від 26.01.1993 № 2939-XII. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2939-12.

5. Білоус В. Т. Координація управління правоохоронними органами України по боротьбі з економічною злочинністю (Адміністративно-правовий аспект). дис. док. юрид. наук: 12.00.07 / Національний ун-т внутрішніх справ України. – Х., 2004.

6. Грошева О. Ю. Узагальнення надання дозволу слідчими суддями на призначення ревізій та перевірок 2015–2016 роки [Текст] Апеляційний суд Харківської області. Узагальнення судової практики. URL: https:// hra.court.gov.ua/sud2090/inf_court/-generalization/uzag17-k1.

7. Кікоть О. Г. Акт ревізії як джерело доказів у кримінальному провадженні. Фінансовий контроль. Всеукраїнський науково-практичний журнал / Редкол.: А. Ф. Корж (гол. ред.) та ін. – К.: ДП “Державне управління комплексного забезпечення”, 2017. – Вип. № 7–8 (138–139). – 70 с.

8. Цивільний кодекс України № 980-IV від 19.06.2003, URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text.

9. Господарський кодекс України № 2424-IV від 04.02.2005, URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text.

10. Податковий кодекс України № 2856-VI від 23.12.2010, URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text.

Семезенко Яна Олександрівна,
студентка групи ОМФЗ-19-1
Науковий керівник:
Рябчук Оксана Григорівна,
к.е.н., доцент, доцент

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕКСПЕРТИЗИ РОЗРАХУНКІВ

Анотація. *У статті здійснено аналіз наукових підходів щодо обліково-аналітичного забезпечення експертизи розрахунків. Встановлено, що у наукових колах сутність та проблематика організації обліково-аналітичного забезпечення експертизи розрахунків висвітлена достатньо широко. При цьому, недостатню увагу приділено обліково-аналітичному забезпеченню експертизи окремих облікових об'єктів, зокрема, розрахунків.*

Ключові слова: *обліково-аналітичне забезпечення, розрахункові операції, експертиза, організація експертизи.*

Актуальність тематики дослідження. Сучасні умови функціонування і розвитку національної економіки характеризуються нестабільністю, затяжними кризовими процесами. У таких умовах суттєво зростає частка тіньових операцій, а як наслідок, кількість правопорушень при здійсненні фінансово-господарської діяльності. В таких умовах загострюється потреба в розвитку ефективних інструментів виявлення цих порушень і покарання за їх допущення. Контроль за правильністю здійснення господарської діяльності та веденням бухгалтерського обліку операцій і процесів тією системою, яка забезпечить дотримання вимог законодавства щодо ведення господарської діяльності. Практика контролю налічує багато видів, способів, методів і прийомів, серед яких набуває актуальності судово-бухгалтерська експертиза, як підвид економічної експертизи.

Сьогодні активно розвиваються сучасні інформаційні технології у всіх сферах, що обумовило зміну підходів до експертизи, а часта зміна облікового законодавства спричиняє зміну нових підходів до експертизи за різними об'єктами обліку.

Ступінь наукового вивчення проблеми. Проблематику організації судово-бухгалтерської експертизи у своїх наукових розробках

розглядали такі вчені як: Аніщенко О.В., Бащинська І.О., Бугай Н., Водоп'ян Н.Ф., Копилова Т. С., Колісник О.П. та багато інших. У своїх працях вони, зокрема, розглядали сутність обліково-аналітичного забезпечення експертизи та висловлювали свої погляди. Однак, враховуючи досліджень вітчизняних і зарубіжних учених даної проблематики, деякі питання залишаються недостатньо вивченими. Так, недостатньо вивченими є питання організації експертизи розрахунків, хоча вони досліджувалися окремими науковцями. Левченко Н.М. вивчала проблематику бухгалтерської експертизи розрахунків з працівниками [1], а Крівцова Т.О. – розрахунків за податком з доходів фізичних осіб [2]. Зокрема, потребує більш детального дослідження обліково-аналітичне забезпечення експертизи обліку і контролю розрахунків з покупцями та замовниками, що позитивно вплине на достовірність і обґрунтованість отриманих результатів експертизи розрахунків в цілому.

Мета дослідження. Мета статті полягає у вивченні сутності обліково-аналітичного забезпечення експертизи розрахунків, поглядів науковців на ці дефініції та визначенні проблем обліково-аналітичного забезпечення експертизи.

Виклад основного матеріалу. Розвиток судочинства відбувався у тісному зв'язку з обліком, зокрема в частині використання його даних. Експертиза ж виникла з метою допомоги правоохоронним органам у використанні цієї інформації. Як зазначає О.В. Лега, "видатні оратори Афін та Риму – Демосфен і Цицерон, у промовах досить часто посилалися на дані бухгалтерських документів, оскільки, фіксуючи господарські операції, вони містили інформацію про юридичні наслідки таких дій або подій" [3].

Основою проведення експертизи розрахунків з покупцями та замовниками є обліково-аналітичне забезпечення, від стану якого залежить ефективність та результат експертизи. На думку Глинської Л.В. "в основі обліково-аналітичного забезпечення знаходиться інформація, тобто сукупність відомостей про внутрішнє і зовнішнє середовище підприємства" [4].

Ряд учених, узагальнюючи свої напрацювання, виділяють наступні вимоги до обліково-аналітичної інформації:

"- чітко та достовірно відображати в зовнішній та внутрішній звітності всі господарські операції, що здійснюються на підприємстві;

- подавати суб'єктам безпеки інформацію про поточний рівень економічної безпеки шляхом розрахунку найважливіших якісних та кількісних показників;

- виявляти, ідентифікувати та відстежувати розвиток внутрішніх та зовнішніх викликів, ризиків та загроз;

- протистояти промисловому шпигунству та витоку конфіденційної інформації;

- формувати інформаційну базу для прийняття рішень у процесі управління економічною безпекою підприємства " [9].

Обліково-аналітична інформація є результатом функціонування системи обліково-аналітичного забезпечення.

Завгородній А.Г [6] та Рябенко Л.М. [7] зазначають, що обліково-аналітичне забезпечення складається з двох підсистем: облікової і аналітичної. Щодо обліково-аналітичного забезпечення, Рябенко Л.М. вважає його підсистемою обліково-аналітичної системи, при чому, облікова підсистема розвинена набагато краще, ніж аналітична [7]. Це призводить до зниження ефективності інформаційного забезпечення проведення експертизи, зокрема, розрахунків з покупцями та замовниками.

Безродна Т. під поняттям обліково-аналітичного забезпечення розуміє процес підготовки обліково-аналітичної інформації, забезпечення її кількості та якості. На її думку поняття "забезпечення" передбачає "виконання, гарантування здійснення процесу постачання обліково-аналітичної інформації" [8].

Спірною є думка різних авторів щодо взаємозв'язків та важливості кожної із складових обліково-аналітичного забезпечення. Так, на думку М.Г. Чумаченка, у обліково-аналітичній підсистемі на частку інформації, що формується в системі бухгалтерського обліку припадає більше 70 %, тому облікове забезпечення є важливішим [9]. Кирилов І.М. зазначає, що "обліково-аналітична система ґрунтується тільки на бухгалтерській інформації [10, с. 171].

Ми не погоджуємось з таким твердженням, оскільки вважаємо, що не можна за часткою інформації робити висновок про значимість підсистеми. Облік забезпечує вихідною, первинною інформацією, а аналіз дає змогу отримати її в обробленому вигляді, більш придатному для отримання кінцевих результатів і формування висновку. На нашу думку, у обліково-аналітичному забезпеченні експертизи розрахунків з покупцями і замовниками нелогічно виокремлювати якусь

підсистему, оскільки вони діють системно, доповнюючи одна одну. Основною рисою обліково-аналітичної підсистеми є комплексність.

Узагальнюючи думки і підходи різних авторів щодо сутності обліково-аналітичного забезпечення, робимо висновок, що обліково-аналітичне забезпечення, з одного боку - це діяльність, що пов'язана зі збором, реєстрацією, узагальненням, накопиченням, передачею інформації зацікавленим користувачам, а з іншого боку, - процес забезпечення експертизи належною кількістю необхідної якісної інформації.

У результаті опрацювання наукових праць вчених визначено, що крім терміну "обліково-аналітичне забезпечення" широко використовують й інші поняття, які містять ту саму сутність, зокрема, це такі терміни, як "обліково-аналітична система", "обліково-інформаційне забезпечення" та "інформаційне забезпечення".

Висновки. Аналіз напрацювань вчених дає можливість стверджувати, що проблематика обліково-аналітичного забезпечення експертизи досліджена переважно з точки зору вивчення трактування понять, їх сутності, структури, факторів впливу на них. При цьому недостатньо дослідженим є напрям обліково-аналітичного забезпечення експертизи за об'єктами експертизи. Проблеми обліково-аналітичного забезпечення розрахунків з покупцями та замовниками практично відсутні. Ця проблематика розглядається авторами у контексті дослідження проблеми обліково-аналітичного забезпечення розрахунків загалом.

Отже, можна констатувати, що для підвищення ефективності експертної діяльності в Україні, зокрема, проведення експертизи розрахунків з покупцями та замовниками, необхідним є покращення обліково-аналітичного забезпечення. Важливим тут є аналіз та врахування світового досвіду функціонування експертних структур та організації їх інформаційного забезпечення.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Левченко Н.М. Судово-бухгалтерська експертиза розрахунків за виплатами працівникам. Сталий розвиток економіки. 2015. № 3. С. 198-205.

2. Крівцова Т.О. Судово-економічна експертиза розрахунків, пов'язаних із податком на доходи фізичних осіб: теоретико-методичні аспекти. Економіка розвитку. 2015. №1. С.46-53.

3. Лега О.В. Еволюція поглядів на концептуальні проблеми розвитку судово-бухгалтерської експертизи. Економіка та менеджмент. 2012. С. 248-253.

4. Гнилицька Л.В. Обліково-аналітична інформація як визначальний чинник забезпечення економічної безпеки суб'єктів господарювання. Науковий журнал. Луганськ. 2011. 57-65 с.

5. Кириченко О.А. Управління фінансово-економічною безпекою: навч. посібник [О.А. Кириченко, С.М. Лаптєв, П.Я. Пригунов, О.І. Захаров та ін.]; за ред. чл.-кор. АПН України В.С. Сідака. К.: Дорадо-Друк, 2010.

6. Загородній А.Г. Консолідація обліково-аналітичної інформації Видавництво Львівської політехніки, 2012. С. 92–99.

7. Рябенко Л.М. Обліково-аналітичний сервіс стратегічного управління підприємством. 2016.С. 202-206.

8. Безродна Т.М. Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємством. Вісн. Східноукраїнського нац. ун-ту ім. В. Даля. 2008. № 10 (128). Ч. 2.

9. Болюх М.А. Економічний аналіз: навч. посібник [М.А. Болюх, В.З. Бурчевський, М.І. Горбаток.] за ред. М.Г. Чумаченка. К.: КНЕУ, 2001. С.540.

10. Кирилов И.Н. Теоретические аспекты развития системы учетно-аналитического обеспечения управленческих решений на предприятии. Вестник Адыгейского государственного университета. Серия 5: Экономика.. 2012. № 2. С. 170-176.

Скримський Михайло Володимирович,
студент групи ОМФз-19-1
Науковий керівник:
Касап Жанна Борисівна,
к.е.н., доцент

ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ЕКСПЕРТНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ ОПЕРАЦІЙ ІЗ ЗАПАСАМИ

Анотація. *У статті розкрито організаційні основи та основні напрями експертної перевірки операцій бухгалтерського обліку із запасами, висвітлено її мету, завдання, об'єкти та джерела інформації, а також надано пропозиції з їх удосконалення.*

Ключові слова. *Судово-економічна експертиза, експертна перевірка, операції з запасами, запаси.*

Постановка проблеми. Матеріали перевірок контролюючих органів, свідчать про значне збільшення правопорушень у фінансово-господарській діяльності господарюючих суб'єктів, у тому числі здійснення операцій з надходження, зберігання, використання та списання запасів. Це вимагає посилення боротьби зі злочинами в економічній сфері, результативність якої залежить від наявності та обґрунтованості обліково-аналітичного забезпечення методик здійснення експертного дослідження операцій із запасами.

Аналіз досліджень та публікацій з проблеми. Свій внесок у дослідження питань організації та методики експертизи операцій із запасами, а також їх обіково-аналітичного забезпечення зробили такі вчені: Дікань Л.В., Кожушко О. В., Пиріг І. В., Понікаров В. Д., Скорба О.А., Хомутенко О. В. Віддаючи належну увагу науковим працям вітчизняних та зарубіжних науковців, слід сказати, що потребують розробки новітніх підходів забезпечення економічної експертизи операцій із запасами на основі обліково-аналітичного інструментарію.

Метою статті є дослідження особливостей організації експертного дослідження операцій із запасами та надання пропозицій з їх удосконалення.

Виклад основного матеріалу. В сучасних умовах збільшується роль раціонального використання виробничих запасів, а отже потрібно особливо контролювати збереження матеріалів, кількість яких є різноманітна на підприємстві і які найчастіше піддаються розкраданням. Узагальнення результатів діяльності будь-якого підприємства здебільшого пов'язана з раціональним управлінням і обліком запасами. Від способу управління запасами залежатимуть витрати на їх утримання і поповнення, а водночас обсяг втрат у зв'язку з їх надлишком або недоліком.

Складний процес управління запасами зумовлений наступним протиріччям. З одного боку, існує багато чинників, які створюють необхідність придбання запасів: ризик можливості поповнення запасів, можливі коливання обсягу виробництва і попиту на продукцію, наявність витрат, що залежать від частоти поповнення запасів. З іншого боку складові запасів пов'язані з витратами (на зберігання запасів, на страхування запасів). У зв'язку з цим важливе має місце втрачена вигода пов'язана з неможливістю альтернативного використання коштів, які вкладені у запаси. Тому перед суб'єктом господарювання може постати проблема вибору раціонального варіанту управління запасами. Керівники підприємств, де здійснюється виробнича діяльність, мають періодично стежити за дотриманням відповідних їм нормативів, а також за динамікою фактичних питомих витрат, адже матеріальні витрати займають велику частку серед загальних витрат на виробництво, а отже, дані витрати безпосередньо мають вплив на величину отримуваного прибутку.

Отже, можна сказати, що економія запасів є найважливішим чинником підвищення ефективності виробництва. Особливим значенням для запобігання розкрадання, зловживання і нестачам є правильна організація обліку матеріальних ресурсів.

Експертиза, як спосіб використання спеціальних економічних знань, організовується органами, що займаються правоохоронною діяльністю, і проводиться експертом (або комісією експертів) [2].

Складне становище в Україні посилюється зниженням ефективності роботи правоохоронних органів, які займаються розкриттям і розслідуванням економічних злочинів. Однією із причин цього є те, що вони не використовують в своїй практичній діяльності

певного комплексу спеціальних заходів. В межах цієї проблеми особливе значення набуває забезпечення працівників правоохоронних органів спеціальними економічними знаннями, які властиві судово-економічній експертизі, складність і важливість якої зобов'язала слідчого та суддю не лише вчасно призначити і правильно сформувати питання перед експертом, але і уміти раціонально використовувати його висновок, який є важливим доказом у справі. Порушення та зловживання, які пов'язані з розкраданням матеріальних запасів зустрічаються на практиці досить часто. Вагома кількість таких порушень виникають через необґрунтоване і неправомірне списання нестач матеріалів, а також через неправильне відображення відповідних операцій в обліку. Саме тому дослідження операцій із запасами є одним із найпоширеніших серед експертно-економічних досліджень.

При здійсненні судово-економічної експертизи операцій із запасами необхідно керуватися П(С)БО № 9 "Запаси" [1]. Проводячи аналіз документів з обліку запасів необхідно пам'ятати, що згідно з П(С) БО № 9 запаси – це активи, які: утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством [1].

Метою судово-економічної експертизи операцій із запасами, а також їх обліково-аналітичного забезпечення є усунення і попередження повторення правопорушень в господарській діяльності суб'єктів господарювання при оприбутковуванні, зберіганні і списанні у виробництво запасів.

Предметом експертизи операцій із запасами виступають господарські операції і достовірність їх віддзеркалення в обліку і звітності, які стали об'єктами розслідування судовими органами і вимагають спеціальних знань експертів-економістів для встановлення істини. Завдання, об'єкти та джерела інформації для експертного дослідження операцій із запасами узагальнено в таблиці 1.

Таблиця 1

Завдання, об'єкти та джерела інформації судово-економічної експертизи операцій із запасами

Завдання	Об'єкти	Джерела інформації
Встановлення правильності документального оформлення операцій з надходження, зберігання та реалізації запасів. З'ясування обґрунтованості списання сировини, матеріалів, готової продукції та товарів. Перевірка відповідності відображення в бухгалтерському обліку і звітності фінансово-господарських операцій вимогам чинних нормативних актів з бухгалтерського обліку і звітності запасів. Підтвердження виявлених недоліків в організації бухгалтерського обліку, звітності і внутрішньому контролі фінансово-господарської діяльності підприємства, які сприяли виникненню матеріальних збитків. Документальне обґрунтування нестач або лишків запасів, розміру матеріальних збитків. Розрахунок та підтвердження розміру матеріального збитку, завданого посадовими та МВО внаслідок навмисних, корисливих дій. З'ясування причин, що сприяли навмисним зловживанням.	Стан збереження запасів: сировини, основних та допоміжних матеріалів, палива, запасних частин, комплектуючих виробів, незавершеного виробництва, готової продукції, товарів, МШП, поточних біологічних активів, сільськогосподарської продукції і продукції лісового господарства. Надходження, вибуття та достовірність відображення їх в обліку та фінансовій звітності. Достовірність оцінки запасів. Реальність відображення залишків запасів у балансі. Правильність їх дооцінки, уцінки та відображення цих операцій в обліку та фінансовій звітності.	Первинні документи та реєстри аналітичного обліку запасів: накладна, прибутковий ордер, акт про приймання, рахунок-фактура, товарно-транспортна накладна, довіреність, специфікація, акти інвентаризації, описи, картка складського обліку запасів, податкова накладна, товарний чек, товарний звіт, відомість аналітичного обліку розрахунків з покупцями та замовниками, відомість аналітичного обліку запасів, наказ про облікову політику з інформацією про запаси, журнал обліку розрахунків, довгострокових та поточних зобов'язань, журнал обліку витрат, відомість аналітичного обліку розрахунків з постачальниками та підрядчиками, книга реєстрації договорів, книга реєстрації руху договорів. Журнал 3, 5. Головна книга за рахунками, які призначені для обліку запасів: 20 "Виробничі запаси", 21 "Поточні біологічні активи", 22 "МШП", 23 "Виробництво (незавершене виробництво)", 25 "Напівфабрикати", 26 "Готова продукція", 27 "Продукція сільськогосподарського виробництва", 28 "Товари". Баланс (Звіт про фінансовий стан) (форма 1).

Джерело: узагальнено автором за даними [1, 2, 4].

В практичній діяльності експертів-економістів зустрічається досить багато порушень та корисливих зловживань, пов'язаних з розкраданням запасів. На думку Хомутенко О.В. основним джерелом інформації, що надається експерту при цьому, є матеріали проведених інвентаризацій [5, с. 307]. Також багато порушень здійснюється через необґрунтоване списання нестач матеріалів, неправильне відображення в обліку наслідків пересортиці товарно-матеріальних цінностей. Тому дослідження операцій з запасами є одним з провідних у експертних дослідженнях. Досліджуючи дані інвентаризації, експерт повинен з'ясувати: наскільки повно вона проведена; чи була присутня під час перевірки матеріально-відповідальна особа; чи виявлені лишки й нестачі цінностей та як вони відображені в бухгалтерському обліку; чи правильно розрахований розмір збитку від нестачі запасів тощо.

У ході перевірки правильності оформлення акта інвентаризації експерт-економіст має впевнитись у тому, що до початку інвентаризації матеріально відповідальна особа подала розписку про те, що всі прибуткові та видаткові документи включені нею у звіти і здані в бухгалтерію, і всі запаси, які надійшли на склад, оприбутковані, а ті, що вибули, – списані на витрати.

Досліджуючи порівняльні відомості, експерт-економіст повинен установити характер розбіжностей між фактичними залишками матеріальних запасів на момент проведення інвентаризації й обліковими даними на цю саму дату. Експерт має також ознайомитися з письмовими вмотивованими поясненнями матеріально-відповідальних осіб про причини виявлених лишків і нестач. За необхідності проведення додаткової інвентаризації про стан і рух матеріальних ресурсів на підприємстві, що перевіряється, експерт повинен проаналізувати дані, що містяться в протоколах допитів свідків і матеріально відповідальних осіб, отримані слідчим. Необхідно дослідити обґрунтованість списання нестач матеріалів у межах норм природних втрат. Від природних втрат необхідно відрізняти псування товарів (бій пляшок, бомбаж консервів тощо). На псування товарів матеріально-відповідальні особи мають складати спеціальні акти.

Лишки матеріалів, виявлені під час інвентаризації, відносять до інших доходів від операційної діяльності. Нестачі можуть бути двох видів: у межах норм природних втрат; понад затверджені норми втрат.

Таким чином, основним завданням експерта-економіста під час дослідження операцій з матеріальними цінностями є перевірка правильності відображення в обліку та документальної обґрунтованості надходження та витрачання цих цінностей, визначення наявності та розміру нестач (лишків) за результатами інвентаризації. Для розв'язання поставлених питань експерту мають бути надані слідчим або судом документи, облікові дані про рух запасів, акти інвентаризації, дані про те, де, коли та в кого встановлена нестача, пояснення осіб, у яких виявлена нестача, про причини її виникнення та інші дані, що належать до конкретних обставин справи. Досліджуючи надані документи, експерт-бухгалтер зобов'язаний переконатися у належному їх оформленні; перевірити правильність записів у бухгалтерському обліку за операціями, відображеними в первинних документах; звірити надходження та виконання матеріалів за даними синтетичного та аналітичного обліку. Перевірити відповідність записів у документах, облікових регістрах і звітності за взаємозв'язаними операціями. Так, дані про надходження матеріалів порівнюються з показниками виробництва продукції, дані про надходження матеріалів від постачальників – з даними про розрахунки з ними.

Дослідивши достовірність даних бухгалтерського обліку про рух та залишки матеріальних цінностей, слід визначити результати інвентаризації способом порівняння залишків за інвентаризаційною відомістю з даними бухгалтерського обліку сировини та матеріалів. На вирішення експерта-економіста частіше за все виносяться питання, що стосуються встановлення наявності та розмірів нестач, лишків матеріальних цінностей, неповного оприбуткування та надмірного списання сировини та матеріалів.

Для покращення обліку та контролю і, як наслідок, зменшення порушень операцій із запасами необхідно забезпечити: наявність належним чином обладнаних складів і комор або спеціально пристосованих майданчиків (для запасів відкритого зберігання); розміщення запасів по секціях складів, а усередині них по окремих групах (у штабелях, стелажах, на полицях) так, щоб була забезпечена можливість їх швидкого приймання, відпуску і перевірки наявності. У місцях зберігання кожного виду запасів слід прикріплювати ярлик з вказівкою даних про запаси, що знаходяться, оснащення місць зберігання запасів ваговим господарством, вимірювальними приладами і мірною тарою.

Також слід забезпечити чітке закріплення запасів за матеріально-відповідальними особами і результативне проведення інвентаризацій.

Висновки. Отже, судово-економічна експертиза активно впливає на зміцнення правопорядку, сприяє профілактиці виникнення збитків, нестач запасів та інших негативних явищ у фінансово-господарській діяльності суб'єкта господарювання.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. П(С)БО № 9 Запаси, затвердженим Наказом МФУ від 20 жовтня 1999 року № 246. (Редакція від 19.10.2019 р.). База даних: Законодавство України. ВР України.URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text

2. Пиріг І. В. Поняття та класифікація експертних методик і проблеми їх використання в експертній практиці. І. В. Пиріг. Криминалистика и судебная экспертиза. 2013. Вып. 58(1). С. 87−97. URL:http://nbuv.gov.ua/UJRN/krise_2013.

3. Слободян Я. І. Методики проведення судових експертиз: проблемно-орієнтувальний аналіз. Економіка. № 1 (29). 2013. С. 265−275.

4. Судово-економічна експертиза: навчальний посібник. Л. В. Дікань, В. Д. Понікаров, О. В. Кожушко. Харків: Вид ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2014. 432 с.

5. Хомутенко О. В. Судова економічна експертиза як інструмент формування принципів забезпечення позитивних ефектів в економіці. Судово-економічна експертиза. Вип. 15. 2015. С. 306−311.

Стасюк Леся Сергіївна,
студентка групи ОМФз-19-1
Науковий керівник:
Рябчук Оксана Григорівна
к.е.н., доцент

РОЛЬ, ВИДИ ТА ПРИНЦИПИ СУДОВО-ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ В СУЧАСНИХ УМОВАХ ГОСПОДАРЮВАННЯ

Анотація. *У статті розкрито значення судово-економічної експертизи, необхідність удосконалення її організації та методики здійснення в ринкових умовах, розкрито види експертиз, запропоновано розширити принципи здійснення експертного дослідження.*

Ключові слова: *судово-економічна експертиза, експертне дослідження, судово-експертна діяльність, принципи, методи, види судових експертиз.*

Актуальність тематики дослідження. Сучасний соціально-економічний стан в Україні характеризується зростанням економічної злочинності, криміналізацією економічних стосунків і незабезпеченістю належного контролю за фінансово-економічною діяльністю суб'єктів господарювання. Важливість судово-економічної експертизи в процесі розгляду справи у суді важко переоцінити. Вона є важливим інструментом правосуддя для правильного вирішення справи на етапі розслідування і під час розгляду справи в суді, а експерт-економіст вважається науковим свідком. Не маючи спеціальної фінансово-економічної освіти, судді ставляться до висновків експертів-економістів з великою довірою, розглядаючи справи про економічні злочини. Висновок судового експерта-економіста виступає центральним доказом при прийнятті рішення суддею. Висновок судового експерта-економіста вигідно виділяється серед інших джерел доказів тому, що з ним важко не погодитися, оскільки незгоду потрібно мотивувати та аргументувати.

Ступінь наукового вивчення проблеми. Питання удосконалення організації та методики судово-економічної експертизи, її види та принципи здійснення мають досить високий рівень обговорення в наукових колах. Розробкою та вдосконаленням цих питань займались

такі відомі науковці, як Будник Л.А., Вавілова В. В., Герасимович А.М., Гуцаленко Л. В., Корінько М.Д., Михальчишина Л.Г., Пентюк І. К., Романів С.Р., Саченко С.І., Сидорчук В. М., Скорба О.А. Разом з тим, дослідження наукової, навчальної літератури та практика запровадження судово-економічної експертизи в Україні свідчать про те, що деякі з теоретичних положень відносно трактування деяких понять у сфері здійснення судово-економічної експертизи є дискусійними і потребують уточнення, а ряд важливих аспектів щодо її здійснення потребують удосконалення. Це підкреслює актуальність теми дослідження.

Мета дослідження. Метою статті є висвітлення сутності, принципів та видів судово-економічної експертизи та пропозицій з їх удосконалення.

Виклад основного матеріалу. Судово-експертна діяльність – особливий вид діяльності, пов’язаної з організацією та проведенням судових експертиз, експертних досліджень, спрямованих на забезпечення уповноважених осіб, юридичних та фізичних осіб незалежними, кваліфікованими та об’єктивними висновками, орієнтованими на максимальне використання досягнень науки та техніки, створенням і удосконаленням науково-методичної бази у галузі криміналістики і судової експертизи, а також державним управлінням у цій сфері [3, С.76]. Ця діяльність пов’язана з організацією і проведенням судових експертиз, експертних досліджень (надання висновків поза межами судочинства), які спрямовані на забезпечення судово-слідчих органів, юридичних та фізичних осіб кваліфікованими, незалежними, та об’єктивними висновками (рис. 1) [5].

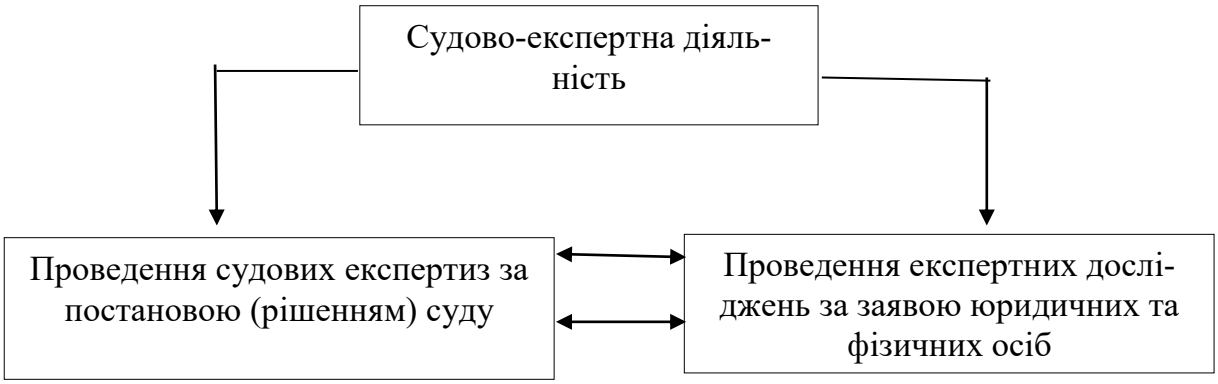

Рис. 1. Напрями здійснення судово-експертної діяльності
Джерело: [1]

Організаційні та правові основи забезпечення правосуддя кваліфікованою, незалежною та об'єктивною судовою експертизою регулюється законом України "Про судову експертизу" [7].

"Судова економічна експертиза – це процесуальна дія, спрямована на отримання доказів шляхом проведення судовим експертом на основі його спеціальних знань з бухгалтерського обліку, оподаткування та фінансів дослідження об'єктів (первинних документів, облікових регістрів і звітності), які містять інформацію про фактичні дані та обставини справи, що перебуває у провадженні" [5]. Її предметом є явища, що характеризуються наступними ознаками: вони пов'язані з господарською діяльністю економічних суб'єктів; вони знайшли відображення в бухгалтерському обліку; межі їх дослідження визначаються навколо досліджуваних і допустимих питань, поставлених правоохоронними органами або судом; висновок надається фахівцем саме в області бухгалтерського обліку.

Економічні дослідження виконуються за наступними судово-експертними напрямами дослідження: документів бухгалтерського, податкового обліку та фінансової звітності; документів про економічну діяльність підприємств і організацій; документів фінансово-кредитних операцій.

В Україні судово-експертна діяльність здійснюється державними спеціалізованими установи та приватними судовими експертами. Державними спеціалізованими установами є Науково-дослідні інститути судових експертиз. Судовий експерт окрім проведення судово-економічних експертиз має право на договірних засадах проводити експертні економічні дослідження, що становлять інтерес для юридичних та фізичних осіб (на стадії досудового розгляду).

Експертне дослідження - процес пізнавальної діяльності з метою встановлення на підставі спеціальних знань з обліку, оподаткування та фінансів фактичних даних та обставин поза межами судового провадження, результати якого фіксуються у висновку експерта. Вони виконуються за дорученням правоохоронних органів, посадових осіб ДПС України, Державної виконавчої служби, адвокатів, захисників та осіб, що самостійно захищають свої інтереси, їх представників, нотаріусів, банківських установ, страхових компаній, інших юридичних і фізичних осіб. Результати експертних досліджень відображаються у письмових висновках.

Основною фігурою в судово-експертній діяльності є судовий експерт, що є суб'єктом процесуальних правовідносин. Робота експерта полягає у проведенні із застосуванням своїх спеціальних знань з бухгалтерського обліку, оподаткування та фінансів науково обґрунтованого дослідження для встановлення фактів, які мають доказове значення в процесі розслідування та розгляду справ у суді, також судовий експерт набуває статусу процесуальної особи під час надання висновку і таким чином у своїй професійній діяльності поєднує статус фахівця у галузі обліку, науковця та процесуальної особи. Судовий експерт є самостійним учасником процесу. Він дає висновок, ґрунтуючись на результатах проведених ним досліджень, він самостійний у виборі методів, засобів і способів дослідження, допустимість яких визначається законом. Особа набуває прав і виконує обов'язки судового експерта після оголошення їй ухвали (постанови) про призначення судово-економічної експертизи та її попередження про кримінальну відповідальність. Лише за таких умов висновок експерта набуває доказової сили. Не є замінниками висновка судового експерта калькуляції, акти ревізії та інші висновки спеціалістів, хоча їх надано на запит суду, адвоката, сторони у справі. В разі необхідності з'ясування зазначених в документах обставин судом призначається експертиза.

У порядку, передбаченому процесуальним законодавством України, експертами можуть виконуватись первинні, додаткові, повторні, комісійні та комплексні судово-економічні експертизи.



Рис. 2. Види судово-економічних експертиз

Первинною є експертиза, якщо об'єкт досліджується вперше. Первинна експертиза в залежності від складності та кількості об`єктів дослідження може проводитись як одноосібно, так і декількома експертами.

Додаткова експертиза призначається щодо об'єкта, який досліджувався первинною (попередньою) експертизою, якщо необхідно провести дослідження додаткових матеріалів (зразків, вихідних даних), які не були надані експертові, або вирішити додаткові питання

щодо досліджуваних раніше об'єктів. Вона доручається тому самому або іншому експертові (експертам). У документі повинні бути наведені мотиви її призначення та їх обґрунтування.

Повторна експертиза призначається у разі необхідності дослідження тих самих об'єктів і вирішення тих самих питань у випадках: якщо в результаті проведення первинної (попередньої) експертизи судовий експерт не надав вичерпних відповідей на всі поставлені питання, не дослідив усі надані йому об'єкти, а усунути неясність і неповноту дослідження шляхом допиту (надання пояснень) неможливо; якщо висновок експерта визнано необґрунтованим або таким, що суперечить іншим матеріалам справи (провадження). Вона доручається іншому експертові чи іншим експертам. Обов'язково наводяться мотиви незгоди з результатами первинної (попередньої) експертизи та їх обґрунтування.

Комісійна експертиза проводиться не менше, ніж двома експертами з одного напряму знань (однієї експертної спеціальності). Організація її проведення покладається на керівника державної спеціалізованої експертної установи. Якщо експертиза є складною за процесом досліджень (значна кількість об'єктів або поставлених питань) керівник державної спеціалізованої експертної установи може організувати її проведення комісією експертів. Кожен судовий експерт незалежно й самостійно проводить дослідження в повному обсязі. Члени комісії спільно аналізують отримані результати та в разі відсутності розбіжностей, складають загальний висновок або повідомлення про неможливість його надання.

Комплексна експертиза проводиться, якщо для вирішення питання потрібні спеціальні знання в різних галузях або в різних напрямах однієї галузі знань. Комісія експертів проводить комплексну експертизу, виходячи з компетенції кожного з членів, про що зазначається у висновку, і формулює загальний висновок. Для її проведення можуть залучатися фахівці відповідних галузей знань, які під час виконання судової експертизи набувають статусу судового експерта.

Відповідно до ст. 3 Закону України "Про судову експертизу" "судово-експертна діяльність здійснюється на принципах законності, незалежності, об'єктивності і повноти дослідження" [7]. Пропонуємо розширити принципи і подати їх у такому переліку, надавши їм коротку характеристику, так як у чинному законі вона відсутня (табл. 1).

Таблиця 1

Принципи судово-економічної експертизи

Принцип	Характеристика
законності	судово-експертна діяльність здійснюється на підставі неухильного дотримання вимог законодавчих та нормативно-правових актів, що становлять правову основу цієї діяльності.
дотримання прав, свобод та законних інтересів людини й громадянина, прав і законних інтересів юридичної особи	судово-експертна діяльність здійснюється з дотриманням прав, свобод та законних інтересів людини й громадянина, прав і законних інтересів юридичної особи відповідно до Конституції України, законів України та загальновизнаних принципів і норм міжнародного права.
незалежності судового експерта	судовий експерт - самостійний учасник процесу, втручання в проведення експертизи та вплив на нього забороняється. Його незалежність забезпечується: процесуальним порядком призначення; забороною втручатися будь-кому в проведення судової експертизи; існуванням установ судових експертиз, незалежних від органів, що здійснюють оперативно-розшукову діяльність, органів досудового розслідування, суду та виконавчого провадження; створенням сприятливих умов для діяльності судового експерта, його матеріальним та соціальним забезпеченням.
допустимості використання методів, засобів і способів проведення експертних досліджень	застосування методів, засобів і способів проведення експертних досліджень допускається, якщо вони: не суперечать вимогам нормативно-правових актів України; науково обґрунтовані; забезпечують ефективність проведення експертних досліджень; є безпечними у разі їх застосування.
максимального збереження об’єктів експертного дослідження	об’єкти дослідження можуть бути пошкоджені чи витрачені лише у тій мірі, в якій це необхідно для дослідження. Застосування методів, що пошкоджують, руйнують або змінюють властивості об’єкта дослідження може бути здійснено за умови отримання письмового дозволу на це уповноваженої особи (органа), що призначила експертизу (залучила експерта).
дотримання професійної етики судового експерта	судові експерти повинні дотримуватися норм професійної етики судового експерта, яка базується на поняттях професійного обов’язку щодо моральних норм поведінки при виконанні службових обов’язків і професійної честі, що відображає моральні норми загальноприйнятих засад судово-експертної діяльності. Правила професійної етики визначаються Кодексом етики судового експерта, що затверджується Координаційною радою з проблем судової експертизи при Міністерстві юстиції України.

повноти, об'єктивності експертних досліджень	експертом вживаються вичерпні заходи для проведення всебічного, повного й об'єктивного дослідження. Об'єктивність висновку забезпечується: кримінальною відповідальністю судового експерта за надання завідомо неправдивого висновку і відмову від виконання покладених на нього обов'язків; дисциплінарною відповідальністю експерта за інші порушення законодавства України про судову експертизу під час проведення досліджень; можливістю призначення повторної судової експертизи; присутністю учасників процесу під час проведення судової експертизи.

Найбільш поширеними способами збирання доказів з використанням документів суб'єкта господарювання є методи документальної експертизи, що включають в себе загальні і спеціальні. До загальних методів і способів судово-економічної експертизи на думку Корінька М.Д. слід відносити: формальну, арифметичну і нормативну перевірку документів, зіставлення документів, зустрічну перевірку, метод контрольної звірки. Також застосовуються такі спеціальні методи як: запит, підтвердження, дослідження, усне опитування, підготовка альтернативного балансу [6, С. 132]. В цілому, порядок перевірки документів, об'єкти і методи перевірки визначаються експертом конкретно по кожній справі з урахуванням форм організації бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання, а також об'ємів господарської діяльності.

Висновки. Судово-економічна експертиза починається з дня винесення постанови судом (слідчим) і закінчується складанням висновку експерта-бухгалтера за матеріалами справи. Сама експертиза для експерта-економіста ділитися на три етапи, найзначнішим і трудомістким етапом є другий, який включає аналіз документів і безпосередньо саму економічну експертизу, але найрезультативнішим є третій етап. Саме на даному етапі експерт-економіст групує висновки по проведеній експертизі та складає висновок. За результатами дослідження можна стверджувати, що важливо в процесі призначення експертизи правильно визначитися з її видом, дотримуватися всіх принципів та правильно застосовувати методи дослідження.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аніщенко О.В., Хомутенко О.В. Класифікація судових економічних експертиз на сучасному етапі розвитку судової експертизи. Криміналістика та судова экспертиза. 2018. Т. 18. С. 257-263.

2. Вавілова В. В. Судова економічна експертиза: її види та можливості. БУДНІ ЕКСПЕРТА. Журнал незалежного інституту судових експертиз. Випуск № 2. 2017. С. 18−22.

3. Герасимович А.М. Судово-бухгалтерська експертиза. Ніжин. 2018. 156 с.

4. Гуцаленко Л. В., Михальчишина Л. Г., Сидорчук В. М., Пентюк І. К. Судово-бухгалтерська експертиза: навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури. 2011. 352 с.

5. Експертні економічні дослідження та судова експертиза податкового обліку. Вісник. Офіційне видання ДФС України. URL: http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/8743

6. Корінько М.Д. Судова бухгалтерська експертиза: навч. посіб. Київ: ТОВ “Август Трейд”. 2015. 292 с.

7. Про судову експертизу: Закон України від 25.02.1994 р. № 4038-XII (Редакція від 03.07.2020). База даних: Законодавство України. ВР України. URL:http://www.zakon5.rada.gov.

Степанчук Андрій Сергійович,
студент групи ОМФЗ-19-1
Науковий керівник:
Рябчук Оксана Григорівна,
к.е.н., доцент, доцент

ПРОБЛЕМАТИКА ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕКСПЕРТИЗИ КРЕДИТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ

Анотація. *У статті розкрито підходи українських та зарубіжних вчених до визначення поняття "кредиторської заборгованості", сутності експертизи та її обліково-аналітичного забезпечення, розглянуто предмет і мету забезпечення експертного дослідження кредиторської заборгованості.*

Ключові слова: *кредиторська заборгованість, експертиза, експертне дослідження, обліково-аналітичне забезпечення, обліково-аналітичне забезпечення експертизи кредиторської заборгованості.*

Актуальність тематики дослідження. У процесі фінансово-господарської діяльності у кожного підприємства з'являються зобов'язання за отримані матеріальні цінності, спожиті роботи і послуги перед іншими організаціями і фізичними особами. Кредиторська заборгованість – це, по суті, заборгованість даного підприємства перед іншими організаціями, працівниками і фізичними особами. Правильний облік заборгованості дозволяє судити про фінансове становище організації, фінансові результати її діяльності та зміни в її фінансовому положенні. Наявність кредиторської заборгованості в даний час – це неминучий наслідок існуючої системи грошових розрахунків між організаціями, при якій завжди є розрив часу платежу з моменту переходу права власності на товар. Перевірка реальності кредиторської заборгованості є одне з важливих експертних досліджень, так як операції з кредиторською заборгованістю і погашенням її готівкою представляють можливості для шахрайства, розтрат і спотворень даних фінансової звітності. При проведенні експертизи важливим етапом є її обліково-аналітичне забезпечення.

Отже, дослідження проблематики обліково-аналітичного забезпечення експертизи кредиторської заборгованості є досить актуальним.

Ступінь наукового вивчення проблеми. Велику увагу проблемам та критеріям визнання кредиторської заборгованості, а також сутності експертизи та її обліково-аналітичного забезпечення приділяли як вітчизняні так і зарубіжні вчені, а саме: Бланк І. А., Власова І. О., Дефліз Ф.Л., Дженик Г. Р., Загородній А. Г., Кравченко О. А., Стоун Д., Хендриксен Е.С., та інші.

Мета дослідження. Метою статті є аналіз наукових досліджень вітчизняних і зарубіжних вчених з питань проблематики обліково-аналітичного забезпечення експертизи кредиторської заборгованості.

Виклад основного матеріалу. Кредиторська заборгованість становить значну частку оборотних коштів підприємства – в деяких галузях до 40-50%, а це значить, що достовірність цього показника необхідна для забезпечення достовірності фінансової звітності в цілому. Зважаючи на відсутність єдиного підходу до визначення сутності поняття "кредиторська заборгованість", доцільно дати його трактування в нормативних актах і працях провідних українських та зарубіжних вчених (табл. 1).

Таблиця 1

Визначення терміну "кредиторська заборгованість" в наукових джерелах

Джерело	Зміст
Бланк І.А.	Поточні зобов'язання підприємства [1].
Сурніна К.С.	Сума, яка повинна буде сплачена підприємством (організацією) юридичним або фізичним особам (кредиторам) в результаті отримання грошових коштів у готівковій або іншій формі [11].
Власова І.О.	Розмір заборгованості підприємства перед кредиторами на певну дату [2].
Гончарук Р.П.	Складова циклу капіталу, що є предметом обов'язкових правовідносин між боржником і його кредитором, що виникли на стадії поставки та мають гривневий еквівалент [4].
Крамаренко Г.О., Чорна О.Є.	Наслідки несвоєчасного виконання підприємством своїх платіжних зобов'язань: за розрахунками за продукцію, робот, послуг; по заробітній платі; за розрахунками з бюджетом; з іншими кредиторами та ін. [8].
Стоун Д., Хітчінг К.	Суть кредиторської заборгованості визначено як "рахунки до сплати" або "борги підприємства". При цьому борг розглядається як грошова сума, узята в кредит на певний термін і на певних умовах, і що підлягає поверненню [9].
Хендріксен Є.С., В. Бред	Характеризується можливим вилученням коштів підприємства у майбутньому, внаслідок прийнятих раніше зобов'язань [12, с. 421].

Джерело: складено автором.

Таким чином, аналізуючи позицію вчених по суті категорії "кредиторська заборгованість", пропонуємо визначати її як правовідносини двох і більше суб'єктів, які є результатом певної дії (фінансово-господарської операції) одного суб'єкта (кредитора) іншому (боржнику) передачу товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів або інших активів, надання послуг, виконання робіт або дії законодавчих і нормативних документів (виникнення заборгованості по податках або інших обов'язкових платежів до бюджету і позабюджетних цільових фондів), і дають кредитору право вимагати, а боржнику – зобов'язання повернути його.

У сучасних умовах компанії часто проводять бізнес-операції, які не є нормальними з точки зору операційної діяльності, можуть носити безсистемний характер і навіть мати ознаки фіктивності. Наприклад, в кінці звітного періоду компанія перераховує аванс конкретному контрагенту, але в наступному періоді замість товарів (робіт, послуг) отримує повернення авансу. Такі операції здійснюються в основному між пов'язаними майновими стосунками між суб'єктами з метою штучного збільшення вартості або зміни структури їх активів, зменшення податкових зобов'язань і так далі. Утворені в цьому випадку борги також формуються штучно, часто погашаються на початку наступного звітного періоду або конвертуються в фінансові активи – векселі або інші цінні папери.

Отже, для визначення об'єктивності бухгалтерського обліку кредиторської заборгованості необхідна економічна експертиза.

Як зазначає О.А. Кравченко, експертиза як спосіб використання спеціальних бухгалтерських знань організовується правоохоронними органами і проводиться експертом (експертною комісією) [7, с. 10]. Слід уточнити, що реалізація економічних спеціальних знань відповідно до завдань і потреб правоохоронних органів вимагає від експерта-економіста чітких дій як у власній діяльності, так і у взаємодії з іншими.

Для проведення експертизи необхідно визначити її обліково-аналітичне забезпечення.

А.Г. Загородній [6, с. 31] визначає систему обліково-аналітичного забезпечення підприємства як форму організації всіх видів обліку і аналізу, мета якої – забезпечення менеджерів компанії інформацією для прийняття поточних і стратегічних управлінських рішень і контролю за їх виконанням.

На думку О.А. Кравченко [7, с. 1] обліково-аналітичне супроводження – складний механізм, який об'єднує процеси бухгалтерського обліку та економічного аналізу з метою створення обліково-аналітичного забезпечення, що дозволяє формувати об'єктивну інформацію відповідно до інтересів користувачів і сфер діяльності.

Н. Голячук [3, с. 408] вважає, що суть обліково-аналітичного супроводу полягає в проведенні обліково-аналітичних процедур в режимі реального часу, виявленні відхилень від планових показників і використанні результатів для прийняття управлінських рішень.

Як бачимо, поняття обліково-аналітичного забезпечення не є однозначним.

Узагальнюючи, можна визначити, що обліково-аналітичне забезпечення експертизи кредиторської заборгованості буде формуватися із системи бухгалтерського обліку, аудиту та аналізу, яка взаємодіє за допомогою інформаційних потоків при формуванні та передачі оперативної і якісної обліково-аналітичної інформації для забезпечення обґрунтованості висновку експерта по боргу.

Об'єктивність експерта під час дослідження полягає у вивченні вихідних даних, всіх матеріалів справи, наданих органом, що призначив експертизу, об'єктів дослідження, інших документів і правових актів, необхідних для вирішення проблеми. Основне завдання фахівця при визначенні суми кредиторської заборгованості – визначення документально підтвердженої на основі аналізу даних бухгалтерського обліку господарюючого суб'єкта суми (грошового еквівалента) заборгованості.

В.П. Суйц [10, с. 276] предметом експертного дослідження кредиторської заборгованості визначає: 1) відповідність відображення в обліку кредиторської заборгованості прийнятій обліковій політиці; 2) реальність існування та правильне і повне відображення в обліку кредиторської заборгованості.

Філіп Л. Дефліз, Г.Р. Дженік [5, с.418] основною метою експертизи нарахованих заборгованостей та інших зобов'язань визначають одержання достатньої впевненості, що всі нараховані суттєві зобов'язання перед посередниками та інші заборгованості, що існують на дату складання балансу, правильно підраховані та оцінені; суми, що зареєстровані як існуючі нараховані зобов'язання, були санкціо-

новані; витрати, по зв'язані з цими зобов'язаннями, зареєстровані та підраховані правильно і послідовно.

Висновки. Таким чином, аналіз наукових досліджень вітчизняних і зарубіжних вчених з питань бухгалтерського та аналітичного супроводу експертизи кредиторської заборгованості показує неоднозначність концепції обліково-аналітичного супроводу кредиторської заборгованості. Завданням вдосконалення даного процесу є визнання єдиного підходу до визначення дебіторської заборгованості та приведення до норм МСФЗ економічної експертизи кредиторські заборгованості.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бланк И.А. Управление активами и капиталом. К.: Ника-Центр, Эльга, 2003. 448 с.

2. Власова І.О. Облік розрахунків з дебіторами та кредиторами: дисертація на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 бухгалтерський облік, аналіз та аудит. Донецьк, 2005. 178 с.

3. Голячук Н. Обліково-аналітичне забезпечення як важлива складова управління підприємством. Економічний аналіз. Вип. 6. 2010. С. 408-410.

4. Гончарук Р.П. Сутність та класифікація кредиторської заборгованості: колізії наукових підходів. Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. 2012. № 1(59). С. 48-51.

5. Дефлиз Ф.Л., Дженик Г. Р., Рейли В. М. О. Аудит Монтгомери. М.: Аудит ЮНИТИ, 1997. 542 с.

6. Загородній А.Г. Оцінювання ефективності системи обліково-аналітичного забезпечення менеджменту підприємства. Матеріали міжнародної науково-практичної конференції ["Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні"], (Тернопіль, 23-24 квітня 2010р.) / М-во освіти і науки України, ТНЕУ. Т: Крок, 2010. С. 31-32.

7. Кравченко О. А. Учетно-аналитическое обеспечение управления основными средствами сельскохозяйственных организаций. Автореф. на соиск. уч. степени канд. эк. наук.: 08.00.12. Ставрополь, 2011. 22 с.

8. Крамаренко Г.О., Чорна О.Є. Сутність, причини і тенденції приватизації в контексті глобального економічного зростання: інституційний аспект Академічний огляд. 2013. № 2. С. 13–20. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ao_2013_2_3.

9. Стоун Д. Бухгалтерський учет и финансовый анализ; пер. с англ. Ю.А. Огибин, Г.А. Огибив. М.: Сирин, 2007. 302 с.

10. Суйц В.П., Ахметбеков А.Н., Дубровина Т.А. Аудит: общий, банковский, страховой: Учебник. М.: ИНФРА-М, 2000. 556 с.

11. Сурніна К.С. Удосконалення обліку дебіторської і кредиторської заборгованості промислових підприємств: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / К.С. Сурніна. Луганськ, 2002. 19 с.

12. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ./Под ред. проф. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 2000. 576 с.

Федорович Ірина Олександрівна,
студентка групи ОМФз 19-1
Науковий керівник
Міщенко Тетяна Михайлівна,
к.е.н., доцент

НЕОБХІДНІСТЬ РОЗШИРЕННЯ ТЕОРЕТИЧНИХ ОСНОВ КОМПЛЕКСНИХ СУДОВИХ ЕКСПЕРТИЗ

Анотація. *У статті розглянуто комплексні судові експертизи, як метод встановлення доказів у фінансових розслідуваннях органів ДПС України. З'ясовано поняття та зміст комплексних судових експертиз. Визначено необхідність розробки теоретичних засад комплексних експертиз у фінансових розслідуваннях органів ДПС України. З врахуванням наукових розробок у сфері експертології, встановлено уніфіковану структуру методики комплексної експертиз, що сприятиме вирішенню завдань судової експертизи у фінансових розслідуваннях.*

Ключові слова: *судова експертиза; комплексна експертиза; спеціальні знання; інтеграція знань; методика експертиз.*

Актуальність тематики дослідження. Проведення комплексних судово-експертних досліджень представляють складні форми інтеграції спеціальних знань із залученням відповідних спеціалістів. З моменту виникнення судової експертизи та на всіх етапах її розвитку в ній вбачали важливий інструмент правосуддя, необхідний для правильного вирішення справи як на етапі розслідування, так і під час розгляду в суді, а експерта вважали науковим свідком. На сьогодні, розглядаючи справи про економічні злочини, але не маючи спеціальної фінансово-економічної освіти, судді ставляться до висновків експертів-економістів з великою повагою.

Ступінь наукового дослідження проблеми. Вагомий внесок у розроблення наукових та правових положень комплексних судових експертних досліджень зробили такі вчені як: Бондар М. Є., Гула Л., Кузнецов О. Г., Сімакова-Єфремян Е. Б. Полтавський А. О., О. Г. Рувін, Цимбала О., Шепітько В. Ю. та інші науковці.

Необхідно зазначити, що організація проведення комплексних експертиз регламентована законодавчими актами. Окремі нау-

кові дослідження підтверджують, що сучасні потреби слідчої та судової практики з питань широкого впровадження комплексності судової експертизи високого наукового рівня, являються практичною необхідністю у сфері кримінального, цивільного та адміністративного процесів.

Мета дослідження. Мета статті проаналізувати ступінь розробки теоретичних основ комплексних експертиз, визначити основні проблеми та напрями розширення теоретичного підгрунтя їх використання у фінансових розслідуваннях органів ДПС України.

Виклад основного матеріалу. В умовах набуття злочинами в сфері оподаткування нових та особливо небезпечних форм, важливим питання є отримання вагомих доказів для підтвердження здійснення цих злочинів, розкриття їх механізмів, притягнення до відповідальності винних осіб. Такі докази може надати особа, яка володіє спеціальним знаннями у сфері економіки, а саме експерт-економіст.

Судово-економічна експертиза все більше стає затребуваною під час проведення фінансових розслідувань органами ДПС України. При цьому, складність питань, пов’язаних з ухиленням від оподаткування все частіше вимагає залучення експертів з різних галузей знань, тобто проведення комплексної експертизи. В цьому аспекті одним із найважливіших завдань є визначення природи комплексних судово-експертних досліджень злочині у сфері оподаткування.

Ученими та практиками зверталася увага на необхідність розширення можливостей судово-економічної експертизи у фінансових розслідуваннях шляхом підвищення ефективності комплексного дослідження речових доказів. У процесі комплексного дослідження виявляється вплив глобального процесу сучасності – інтеграції наукового знання, взаємопроникнення методів наукового пізнання [1, с. 5]. Нині в Україні не достатньо розроблюються шляхи вирішення проблем комплексних судово-експертних досліджень у фінансових розслідуваннях органів ДПС України. Не дивлячись на певну кількість опублікованих наукових робіт з даної тематики, до теперішнього часу не була вироблена загальна парадигма комплексних експертиз з врахуванням специфіки фінансових розслідувань злочинів у сфері оподаткування.

Вказані обставини зумовлюють необхідність глибокого теоретичного переосмислення проблем, пов’язаних з організацією та прове-

денням комплексних судово-експертних досліджень у фінансових розслідуваннях.

Сучасна наука розглядає комплексні дослідження як одну із закономірностей процесу пізнання. Судова експертиза, яка з метою вирішення завдань судочинства, спрямована на використання знань, накопичених у різних галузях науки, у процесі науково-технічного прогресу постійно отримує вплив інтеграційних процесів, що відбуваються в цих галузях. Науковець Сімакова-Єфремян Е.Б. вказує, що однією з тенденцій розвитку судової експертизи є широке впровадження комплексності в процеси створення новітніх методик експертного дослідження [2, с. 14]. Вчений О. Г. Кузнєцов констатує, що сучасні потреби слідчої та судової практики з питань широкого впровадження комплексності в процес утворення нових комплексних галузей судової експертизи більш високого наукового рівня, визначили таке положення: комплексна експертиза та комплексне дослідження є одним із головних каналів, через який досягнення науково-технічного прогресу потрапляють у сферу кримінального, цивільного та адміністративного процесів [3, с. 233].

Теоретичні дослідження в галузі судової експертизи, судово-експертна та судово-слідча практика стали підґрунтям для розроблення методик вирішення експертних завдань на основі інтеграції спеціальних знань. Формування методик експертного дослідження потребує надійної теоретичної бази, оскільки практика без теорії не може виконувати функцій стабільного важеля впровадження сучасних досягнень науки й техніки у фінансові розслідування. Важлива роль у цьому належить розробленню насамперед теоретичних положень комплексної судової експертизи злочинів, пов’язаних з ухиленням від сплати податків. Сам характер об’єктів такої експертизи та особливості застосовуваних для їх дослідження засобів дозволяють використовувати та пристосовувати до вирішення завдань судової експертизи методи різних наук.

Положення, викладені в працях вітчизняних науковців, свідчать про те, що інтеграція знань у судовій експертизі – це закономірний процес її розвитку, один із головних важелів впливу на формування основ судово-експертної діяльності. Сьогодні вона набуває все більшого поглиблення й поширення. Експертна практика показує, що під час проведення експертиз у фінансових розслідуваннях обізнана особа, яка володіє знаннями в галузі економіки, використовує також

знання з теорії судової експертизи, теорії доказування, а також залучає спеціалістів, які володіють знаннями з почеркознавства, технічної експертизи документів, трасологічної, дактилоскопічної, комп'ютерно-технічної експертиз тощо. Це пов'язано насамперед із тим, що неможливо правильно оцінити результати будь-якого експертного дослідження без урахування положень теорії криміналістичної ідентифікації, криміналістичної діагностики, ситуалогічного аналізу, механізму слідоутворення, причинно-наслідкових зв'язків тощо.

Не менш важливу роль у процесі інтеграції знань відіграють методичні підходи до вирішення завдань судової експертизи, що по суті реалізуються в методиках комплексних досліджень. При виконанні економічних експертиз використовуються загальні та окремі методи документальної перевірки, для чого необхідні знання бухгалтерського, банківського, податкового обліку, економічної (зовнішньоекономічної) діяльності підприємств, математики, інформатики тощо.

Методика судово-експертного дослідження – це результат науково-технічної діяльності, викладений у вигляді нормативного документа, що містить у своєму складі інформацію про предмет, завдання дослідження, типові питання, що ставляться для вирішення судовому експерту (експертам), інформацію про об'єкти, вимоги до суб'єктів, технічні умови проведення досліджень щодо обрання методів (стандартизованих і нестандартизованих), оцінювання їх придатності та невизначеності вимірювань, про устаткування, простежуваність вимірювання, вихідні еталони та зразкові речовини, процедури відбирання експериментальних зразків, алгоритм послідовних дій судового експерта з метою виконання певного експертного завдання, оцінювання отриманих результатів тощо [1, с. 224].

Аналіз досліджень науковців та експертів-практиків, зокрема, М. Є. Бондар, А. О. Полтавського, О. Г. Рувіна, Е. Б. Сімокової- Єфремян, О. Цимбала та інших, сприяв виокремленню таких "стадії методики" комплексного експертного дослідження: 1) попереднє (підготовче) дослідження; 2) роздільне (аналітичне) дослідження; 3) експертний експеримент; 4) порівнювальне дослідження; 5) оцінка результатів (синтез) проведеного дослідження та формулювання висновків; 6) оформлення ходу та результатів експертного дослідження висновком. Запропонований підхід до вироблення структури та змісту методики комплексних судово-експертних досліджень надає можливості для

удосконалення методології їх створення та подальшого використання в судово-експертній практиці.

Проблемним питання проведення експертних досліджень в сфері оподаткування залишається порушення меж компетенції експерта в питаннях, які ставляться на вирішення експертизи. Так, експертна практика свідчить про досить непоодинокі випадки, коли на вирішення судовим експертам ставляться питання щодо: установлення фактів порушень норм чинного законодавства у сфері економіки та оподаткування. Це можна пояснити досить складною та об'ємною регуляторною нормативно-правовою базою відносин у цих сферах. У зв'язку з розробленням і прийняттям значної кількості нормативних актів, приписи яких не кореспондуються один з одним, містять протилежні тлумачення одних і тих самих положень тощо, слідчим органів ДПС України стає все складніше прийняти правильне рішення для встановлення істини в справі. Саме тому вони й звертаються за допомогою до обізнаних осіб – спеціалістів у зазначених сферах, при цьому не враховуючи той факт, що вирішення правових питань не належить до компетенції експертів. Це примушує судового експерта згідно з вимогами процесуального законодавства або відмовитися від виконання дослідження, оскільки питання виходить за межі його компетенції, або, якщо це можливо, переформулювати питання відповідно до меж спеціальних знань.

З наведеного необхідно зазначити, що вимоги сучасної слідчої та судової практики розгляду злочинів у сфері оподаткування вимагають проведення комплексної експертизи, впровадження та використання у фінансових розслідуваннях органів ДПС України розроблених сучасних науково-технічних досягнень, на основі розвитку суміжних наук. Першочерговим для виконання цього завдання є формування теоретичного підґрунтя комплексних експертиз, розроблення їх методик з використанням інноваційних підходів, створення та проведення нових комплексних галузевих та міжвідомчих судових експертиз на високому науковому рівнях.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Сімакова-Єфремян Е. Б. Комплексні судово-експертні дослідження: теорія та практика. Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук за спеціальністю 12.00.09 "Кримінальний процес та криміналістика; судова експертиза; оперативно-

розшукова діяльність". – Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого, Міністерство освіти і науки України, Харків, 2017. 516 с.

2. Сімакова–Єфремян Е. Б. Сутність комплексних досліджень за міжгалузевим предметом інтеграції знань. Проблемні питання судової експертизи: зб. матеріалів міжнар. наук.-практ. конф. (Дніпропетровськ, 3– 4 жовт. 2013 р.). Дніпропетровськ, 2013. С. 14–18.

3. Кузнецов О. Г. Судебная экспертиза: актуальные проблемы и перспективы развития в Республике Казахстан. Алматы: Глобус, 2008. 310 с.

4. Розробка експертних методик: зміст, структура, оформлення (з урахуванням міжнародних стандартів систем управління якістю, адаптованих в Україні): метод. рекоменд. / О. Г. Рувін, А. О. Полтавський, М. Є. Бондар та ін.; за заг. ред. Л. М. Головченко, І. П. Красюка, Л. О. Євдоченко. Київ: КНДІСЕ, 2014. 74 с

5. Гула Л. Теоретичні основи проведення комплексних судових експертиз URL: http://science.lpnu.ua/sites/default/files/journal-paper/2019/sep/18323/21.pdf - (назва з екрану)

6. Шепітько В. Ю. Проблеми використання спеціальних знань крізь призму сучасного кримінального судочинства в Україні. Судов. експертиза. 2014. № 1. С. 11–18.

Цьока Василь Васильович,
студент групи ОМФз 19-1
Науковий керівник: Проскура Катерина Петрівна
д. е. н.,професор

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕКСПЕРТИЗИ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ ТОВАРНО-МАТЕРІАЛЬНИМИ ЦІННОСТЯМИ

Проведення експертиз обліку операцій товарно-матеріальними цінностями на сьогоднішній день є надзвичайно актуальним питання, необхідним задля цілісного документування злочинів в економічній та обліковій галузі, адже саме обліково-аналітичне забезпечення надає ті докази, які в процесі будуть корисними для проведення судових засідань на основі проведених експертиз.

В процесі виявлення та доказування порушень, що сприяли виникненню передумов проведення експертизи обліку операцій товарно-матеріальними цінностями стимулювали економічним зловживанням, розробці рекомендацій і їх реалізацій слідчими і експертів-економістів що в першу чергу, під час реалізації дослідної діяльності керуються фундаментальними фінансово-бухгалтерськими визначеннями, адже вони знаходяться в безпосередньому зв’язку з змістом роботи у економічній галузі правоохоронного органу, судово-експертної установи і бухгалтерії в цілому.

Експертизу обліку операцій товарно-матеріальними цінностями проводять на підставі експертних постанов і постанов правоохоронних органів під час виявлення зловживань в системі обліку товарно-матеріальних цінностей, їх нестачі, крадіжок та розтрат.

Встановлено, що майже завжди такі зловживання тісно пов’язані з організацією складських господарств, дотримання норм списання матеріалів на виробництво, а також витратами, браком та псуванням товарно-матеріальних цінностей.

Проблематиці визначення та дослідження питань обліково-аналітичного забезпечення експертизи обліку операцій товарно-матеріальними цінностями приділяли багато уваги та досліджували видатні науковці, серед яких І.А.Бланк, С.Ф.Голов, О.Д.Гудзинський, З.Гуцайлюк, К.Друрі, А.А.Звоник, Г.Г Кірейцев., М.Д.Корінько,

І.В.Мельниченко, Т.М.Пахомова, О.М.Петрук, О.А.Подолянчук, Н.В.Поліщук, Г.Б.Тітаренко та багато інших,

Варто зазначити, що не дивлячись на численні науково-дослідницькі праці видатних людей, питання обліково-аналітичного забезпечення експертизи обліку операцій товарно-матеріальними цінностями залишається актуальним, та вимагає подальшого вивчення, адже дана галузі з кожним роком підлягає змінам та нововведенням, які необхідно аналізувати та встановлювати.

Експертиза обліку операцій товарно-матеріальними цінностями проводять на підставі експертних постанов і постанов правоохоронних органів під час виявлення зловживань в загальній системі обліку товарно-матеріальних цінностей, їх крадіжці, нестачі чи розтратах. Досліджено, що саме такі зловживання, як правило, невід'ємно пов'язані з організацією складського господарства, дотримкою норм по списанню матеріалів на виробництвах, а також витратами, браком та псуванням товарно-матеріальних цінностей.

Дослідження практики реалізацій здійснення експертиз обліку операцій з матеріальними цінностями дає змогу стверджувати, що найбільш розповсюдженими зловживаннями виступають товарні крадіжки, серед яких паливо-мастильних матеріалів, запасних частин, сировини, напівфабрикатів, будівельних матеріалів та іншого.

Варто встановити і те, що процедура розкрадання товарно-матеріальних цінностей являється порівняно простим та легким способом вчинення. Якщо махінації з грошовими коштами вимагають високих кваліфікацій і спеціальної освіти, то зловживання з матеріальними цінностями може бути підсильним майже усім працівникам.

Варто встановити, що задля проведення експертизи обліку операцій товарно-матеріальними потрібно використовувати різноманітні методичні засоби і прийоми, серед яких:

- розрахунково-аналітичні та обліково-аналітичні (економічний аналіз, статистичні та аналітичні розрахунки, документальні та економіко-математичні методи);
- інформаційне моделювання;
- дослідження документів (формальна, зустрічна, аналітична та логічна перевірка, взаємний контроль);
- камеральні перевірки нормативів; експертизи різних видів; нормативно правове регулювання та інші.

Серед "методичних узагальнюючих прийомів та реалізацій отриманих результатів експертизи обліку операцій товарно-матеріальними варто виділити наступні:

- хронологічне, систематичне та комбіноване групування результатів дослідження;
- аналітичне групування доказів;
- узагальнення результатів дослідження;
- систематизований виклад висновків;
- розробка профілактичних заходів;
- реалізація результатів експертизи та інші".

Обліково-аналітичне забезпечення та методичні засоби і прийоми експертизи обліку операцій товарно-матеріальними варто розмежовувати у "розмірі двох груп:

- розрахунково-аналітичні (економічний аналіз, статистичні та аналітичні розрахунки, економіко-математичні методи);
- документальні (інформаційне моделювання, нормативно-правове регулювання, експертизи різних видів, камеральні перевірки, дослідження документів)".

Доцільно зазначити, що економічне аналізування під час експертизи обліку операцій товарно-матеріальними застосовують, як правило, під час "дослідження ритмічності поставок сировини, встановлення відхилення від норм витрачання матеріалів, виявленні негативні фактори, що зумовило понаднормативні витрати матеріальних цінностей.

Аналітичні та статистичні розрахунки застосовують в процесі судової експертизи операцій з матеріальними цінностями, переважно, для формування аналітичних таблиць і порівняльних відомостей.

Економіко-математичні методи використовуються для встановлення тісноти взаємозв'язку певних факторів, визначення яких є неможливим за допомогою інших методичних прийомів експертизи".

Отже, у підсумку до даної статті варто зазначити, що в при використанні обліково аналітичне забезпечення експертизи обліку операцій товарно-матеріальними варто пам'ятати перелік об'єктів даних експертиз, джерела інформації задля проведення, з'ясування методичних прийомів експертних досліджень.

Необхідно також засвоїти особливості застосування документальних і розрахунково-аналітичних методичних прийомів експертного дослідження операцій з матеріальними цінностями.

Також варто зазначити і те, що доцільним є ознайомлення зі змістом нормативно-правових актів, які характеризують регулювання обліково-аналітичного забезпечення експертизи обліку операцій товарно-матеріальними цінностями.

В процесі проведення експертизи операцій з матеріальними цінностями необхідними є знання з організацій бухгалтерського обліку сировини, матеріалів, запасних частин, товарів, готової продукції, малоцінних і швидкозношуваних предметів, будівельних матеріалів та іншого.

Особливу увагу варто приділити первинним документам та регістрам обліку запасів та обов'язково врахувати особливості використання у експертному дослідженні операцій з товарно-матеріальними цінностями висновки інших експертів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Вольська В. В. Методичні підходи до обліково-аналітичного забезпечення та аудиту управлінської діяльності аграрних підприємств / В. В. Вольська // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. - 2012. - № 3 (24). - С. 83–88.

2. Камлик М. І. Судова бухгалтерія: підручник / М. І. Камлик. – 5-те вид, доп. та перероб. – К.: Атіка, 2017. – 552 с.

3. Колісник О. П. Теоретичні основи судово-бухгалтерської експертизи / О. П. Колісник // Фінанси, облік і аудит. – 2019. – № 14. – С. 256–263.

4. Кравчук С. Й. Економічна злочинність в Україні. Курс лекцій. Навчальний посібник. - К.; "Кондор", 2019. - 282 с.

5. Понікаров В. Д. Судово-економічна експертиза: навчальний посібник / В. Д. Понікаров. – Харків: ВД "ІНЖЕК", 2015. – 232 с.

6. Штангрет А. М. Обліково-аналітичне забезпечення процесу гарантування економічної безпеки підприємства / А. М. Штангрет // Наук. зап. (Укр. акад. друкарства). - 2013. - № 2. - С. 58–63.

7. Юзва Р. П. Обліково-аналітичне забезпечення управління діяльністю підприємств спиртової промисловості: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук спец.: 08.00.09 / Р.П. Юзва; Тернопільський національний економічний університет. - 2011. - 20 с

ОМАз-19-2

Бєлікова Алевтина Андріївна
студентка групи ОМАз-19-2
Науковий керівник:
Салямон-Міхєєва Катерина Дмитрівна
к.е.н., доцент кафедри аудиту та економічного аналізу

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ КРЕДИТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ: МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД

У статті розглянуто міжнародний досвід у забезпеченні організаційно-методологічних засад проведення аудиту кредиторської заборгованості. Розглянуто найважливіші міжнародні стандарти аудиту, які не невід'ємною частиною проведення аудиторської перевірки кредиторської заборгованості.

Ключові слова: *аудит; кредиторська заборгованість; МСА; організаційно-методологічні засади аудиту.*

Актуальність теми. В ході здійснення господарських операцій підприємства вступають з іншими господарюючими суб'єктами в певні економічні взаємовідносини, наслідком яких є виникнення кредиторської заборгованості. "Кредиторська заборгованість є одним із джерел формування засобів для підприємств і тому виступає складовою частиною господарських операцій економічних суб'єктів, з точки зору їх фінансової стабільності. Через це актуальними стають питання методики проведення аудиту кредиторської заборгованості з метою надання повної і правдивої інформації для прийняття управлінських рішень щодо визначення фінансового стану підприємств, результатів його діяльності та перспективного розвитку" [3].

Аналіз останніх публікацій та досліджень. Дослідженням аудиту кредиторської заборгованості присвячено роботи таких учених, як: Бутинець Ф.Ф., Утенкова К.О., Візіренко С.В., Огійчук М.Ф., Рагуліна І.І., Никонович М.О., Рудько К.О. та ін.

Питанням методики аудиту кредиторської заборгованості сьогодні присвячують свої дослідження вітчизняні та зарубіжні вчені Суйц В.П., Ахметбеков А.Н., Дубровина Т.А., Шеремет А.Д., Суйц В.П., Давидов Г.М., Філіп Л. Дефліз, Г.Р. Дженік та ін.

Мета статті – проаналізувати міжнародний досвід організаційно-методологічних засад проведення аудиту кредиторської заборгованості.

Виклад основного матеріалу. Кредиторська заборгованість – неминучий наслідок наявної системи грошових розрахунків між організаціями, за якої завжди є розрив часу платежу з моменту переходу права власності на товар. Значення контролю над рухом кредиторської заборгованості важко переоцінити: за його допомогою забезпечується захист майна, якість обліку і достовірність звітності, виявлення і мобілізація наявних резервів у сфері фінансів і підприємницької діяльності господарюючого суб'єкта [2].

Нині важливим елементом є здійснення аудиту кредиторської заборгованості при розрахунках з постачальниками. Особливим моментом при цьому є своєчасний аналіз виникнення та термінів погашення кредиторської заборгованості, правильний контроль за кредиторською заборгованістю. Це допоможе у разі виникнення необхідності, вчасно у визначені законом строки звернутися до суду за захистом свої прав та законних інтересів.

При проведенні перевірки спочатку встановлюється перелік кредиторів з визначенням критично допустимої величини їх заборгованості підприємству. Звідки формується загальна сума кредиторської заборгованості, яка не порушує платоспроможність підприємства.

Важливо для підприємства своєчасно застосовувати заходи з погашення кредиторської заборгованості або подавати позов до суду. Необхідно попереджувати несплату кредиторської заборгованості шляхом нагадування покупцям про необхідність її сплати, нарахування фінансових санкцій за невчасну оплату, проводити аналіз витрат, пов'язаних з погашенням кредиторської заборгованості.

Мета аудиту кредиторської заборгованості згідно з МСА 200 "Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту" [4] – "висловлення аудитором незалежної професійної думки щодо правильності ведення розрахунків із постачальниками за отримані товарно-матеріальні цінності та надані послуги" [4].

Завдання аудиторської перевірки кредиторської заборгованості:

- правильність складання первинної документації з формування зобов'язань;

- правильність визначення зобов'язань;
- правильність оцінки і класифікації зобов'язань;
- реальність утворення зобов'язань;
- своєчасність погашення зобов'язань;
- правильність бухгалтерського обліку зобов'язань;
- правильність вирахування належних податків і платежів та своєчасності їх платежу.

"Планування аудиторських процедур повинно здійснюватися відповідно до норм МСА 500 "Аудиторські докази", яким визначено, з чого складаються аудиторські докази під час аудиту фінансової звітності та відповідальність аудитора за розробку й виконання аудиторських процедур для отримання достатніх і прийнятих аудиторських доказів, що дадуть йому можливість сформулювати обґрунтовані висновки, на яких ґрунтуватиметься думка аудитора, та які необхідні для проведення аудиту розрахунків із кредиторами" [4].

"Проведення аудиторської вибірки передбачає дослідження бухгалтерських записів шляхом відбору певної кількості необхідних даних, які дадуть змогу достовірно оцінити всю сукупність, яка не охоплена дослідженням. Здійснюючи вибіркове дослідження, аудитор керується принципом екстраполяції. Етапами виконання вибіркової перевірки щодо кредиторської заборгованості є" [1]:

- відбір статей для тестування задля одержання аудиторських доказів;
- організація вибірки;
- визначення обсягу вибірки;
- відбір елементів вибірки;
- здійснення аудиторської процедури;
- аналіз результатів вибірки, характеру й причин будь-яких виявлених похибок та їх впливу на аудиторську перевірку;
- оцінка результатів вибірки.

Одна з найважливіших процедур аудиторської перевірки кредиторської заборгованості – вивчення документації та відображення інформації в облікових регістрах. Аудитор має перевірити такі документи, як: прибуткові, податкові накладні, регістри, банківські виписки.

Згідно з МСА, "для того, щоб підтвердити достовірність будь-якої статті балансу, в тому числі і кредиторської заборгованості, необхідно зібрати достатні аудиторські докази для підтвердження тверджень у фінансових звітах. Ці твердження такі: існування: права і обов'язки; наявність; повнота; оцінка вартості; подання і розкриття інформації" [4].

Під час перевірки аудитор має спостерігати за процесом інвентаризації та за відображенням даних інвентаризації в облікових регістрах підприємства.

Одним із головних завдань аудитора є перевірка кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку для виявлення помилок та виключення навмисних викривлень облікових даних.

Під час аудиту кредиторської заборгованості аудитор повинен посилатися на Міжнародні стандарти аудиту 505 "Зовнішні підтвердження" [4].

Відповідно до МСА 505, правдивість аудиторських доказів залежить від джерела їх походження, а також їх характеру та обставин отримання. Аудиторські докази є достовірнішими, якщо:

- їх отримано з незалежних джерел за межами суб'єкта господарювання;

- аудиторські докази отримані безпосередньо аудитором;

- існують на паперових, електронних або інших носіях.

Виходячи із цього, аудиторські обґрунтування у вигляді зовнішніх підтверджень, які отримуються саме аудитором від незалежних сторін, що надають під-твердження, можуть бути достовірнішими, ніж докази, отримані від суб'єкта господарювання [2].

Згідно з Міжнародним стандартом 550 "Пов'язані сторони", аудитор має отримати достатні аудиторські докази належної ідентифікації, обліку та розкриття відносин і операцій із пов'язаними сторонами у фінансовій звітності. МСА 550 вимагає від аудитора ретельно перевірити інформацію, надану управлінським персоналом, щодо пов'язаних сторін шляхом виконання аудиторських процедур:

- дослідити умови контрактів (договорів) із постачальниками на предмет складності операцій, незвичайних умов, логічності комерційного обґрунтування тощо;

- від постачальників, які є пов'язаними сторонами, аудитору необхідно направити запит на отримання детальних актів звірок за операціями;

- отримати за господарськими операціями та перевірити наявність та оформлення первинних документів;

- дослідити процедури санкціонування та схвалення значних та складних операцій;

- з'ясувати, чи розкрито належним чином у фінансовій звітності значні та складні операції з пов'язаними сторонами;

- з'ясувати, чи обґрунтовані твердження управлінського персоналу, що операція з пов'язаною стороною здійснювалася на таких самих умовах, що й операції між незалежними сторонами [4].

"Відповідно до МСА 230 "Аудиторська документація", аудитором складається аудиторська документація, що є достатніми та відповідними записами основ для аудиторського звіту та доказами того, що аудит планувався та виконувався відповідно до МСА і застосованих законодавчих та нормативних вимог, тобто це запис виконаних аудиторських процедур, отриманих доречних аудиторських доказів і висновків, яких дій-шов аудитор. Своєчасна підготовка достатньої та прийнятої аудиторської документації є запорукою якості аудиту і сприяє ефективному огляду й оцінці отриманих аудиторських доказів і висновків, досягнутих до остаточного формулювання аудиторського звіту" [4].

Висновки. Методика проведення аудиторської перевірки кредиторської заборгованості, для ефективності та продуктивності має відповідати твердженням МСА. Це дозволить отримати необхідні аудиторські докази та сформувати думку щодо повноти і достовірності інформації про кредиторську заборгованість у фінансовій звітності та примітках до неї.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Візіренко С.В. Удосконалення аудиту розрахунків із постачальниками та підрядниками URL: http://eir.zntu.edu.ua/bitstream/123456789/554/1/Vizirenko_Improving%20audit%20of%20payments.pdf

2. Макаренко А.П. Аудит: навч.-метод. посібник /А. П. Макаренко, Т. О. Меліхова, Г.М. Бескоста. – За-поріжжя: ЗДІА, 2016. – 184 с

3. Меліхова Т.О. Удосконалення документування обліку розрахунків з покупцями та замовниками з метою зміцнення інформаційної безпеки підприємства /Т.О. Меліхова, Ф.О. Гавриленко // Інвестиції: практи-ка та досвід. – 2018. – No 2. – С. 24–32.

4. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг URL: www.apu.com.ua/-files/temp/Ukr-block_T1-2010.pdf

5. Сафарова А. Методика аудиту поточних зобов'язань / А. Сафарова [Електронний ресурс]. – Режим доступу: file:///C:/Users/%D0%AF/Downloads/echcenu_2015_1_14.pdf.

Бідула Людмила Миколаївна,
студентка групи ОМАз-19-2
Науковий керівник:
Лісовий Андрій Васильович,
д.е.н., професор

МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ АУДИТУ ПОТОЧНИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ПІДПРИЄМСТВА

Анотація. *У статті визначено предмет та завдання аудиту поточних зобов'язань компанії. Розкрито основні методи, що використовуються в процесі проведення даного підвиду аудиту. Встановлено сутність технології аудиту поточних зобов'язань. Наведено алгоритм аудиту поточних зобов'язань господарюючого суб'єкта.*

Ключові слова: *поточні зобов'язання, аудит поточних зобов'язань підприємства, аудиторські докази, аудиторські процедури, перевірка, тестування.*

Постановка проблеми. З метою встановлення достовірності розкриття в звітності відомостей щодо зобов'язань проводять незалежну аудиторську перевірку. За допомогою аудиту кожен бізнес-суб'єкт володіє зворотним зв'язком між запланованими і виконаними цілями, адже контроль за поточними зобов'язаннями являє собою процес скорочення ступеня інформаційного ризику, пов'язаного із узагальненням інформації бухгалтерського обліку у фінансових звітах до прийнятного. Більшість науковців досліджують аудит зобов'язань як один із елементів аудиту розрахункових операцій, при цьому не зосереджуючи належну увагу на зобов'язаннях, зокрема поточних. Саме тому, дослідження методичних основ аудиту поточних зобов'язань вважається актуальним.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Серед вітчизняних вчених, що займалися вивченням даної проблематики, найвагомішими є розробки і напрацювання стосовно методичних засад аудиту Білухи М., Бутинця Ф., Давидова Г., Дорош Н., Петрик О., Редька О., Рудницького В., Шевчука В., Усача Б., Проскуріної Н. тощо.

Метою статті є розкриття теоретичних та методичних основ проведення аудиту поточних зобов'язань суб'єкта господарювання, а також визначення алгоритму його здійснення.

Виклад основного матеріалу. Методика аудиторської перевірки поточних зобов'язань характеризується певними особливостями, складністю і неоднозначністю, адже можливість існування значної кількості різновидів зобов'язань здійснює істотний вплив на пояснення концептуальних засад стратегії незалежного аудиту.

Важливою складовою методичного забезпечення аудиторської перевірки поточних зобов'язань являється концептуальна база проведення аудиту (постанови, накази, закони, внутрішні та міжнародні стандарти аудиту) та концептуальна база облікової роботи щодо поточних зобов'язань (накази, інструкції, постанови, положення, закони, міжнародні чи національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, звітності, методичні матеріали стосовно обліку, звітності та оподаткування, тощо) [1].

Крім того, важливе місце в методичному забезпеченні при застосуванні конкретних аудиторських процедур відводиться певним методичним прийомам (співставлення, класифікація, тестування, прогнозування, систематизація) та видам аналізу (адаптивний, вертикальний, горизонтальний, екстраполяційний, дисперсійний, дискримінантний, метод нечіткої логіки, коефіцієнтний).

Предметом аудиторської перевірки поточних зобов'язань товариства можуть бути господарські процеси та операції, які мають відношення до їх наявності і розрахунків в функціонуванні установ.

До об'єктів аудиту поточних зобов'язань відносять дані, що розкривають стан поточних зобов'язань організації [1].

В процесі здійснення аудиторської перевірки аудитор обов'язково повинен перевірити правильність визнання, оцінки і класифікації поточних зобов'язань.

Проведення аудиту характеризується широким спектром аудиторських процедур, зокрема: інспектування, спостереження, зовнішнє підтвердження, ідентифікація, верифікація, перевірка, аналітичні процедури, запит, тестування, повторне виконання, розрахунок, повторне обчислення та ін.

Ключовим завданням представника аудиторської компанії є одержання прийнятних і достатніх аудиторських доказів, відповідно

до яких буде висловлена аудиторська думка стосовно правдивості та реальності відомостей про наявні в організації поточні зобов'язання і забезпечення [2].

До головних завдань, що повинні бути вирішені в процесі проведення аудиту поточних зобов'язань включають:

- аналіз стану розрахунково-платіжних відносин щодо всіх видів розрахунків з кредиторами;

- встановлення достовірності відомостей бухгалтерського обліку операцій з зобов'язаннями;

- оцінка наявності, коректності оформлення і додержання юридичних правил документації стосовно поточних зобов'язань;

- визначення причини появи заборгованості і реальності її погашення;

- аналіз повноти висвітлення у бухгалтерському обліку здійснених операцій і контроль правильності розкриття в статтях балансу відповідних залишків за заборгованістю.

Не менш важливим елементом методичного забезпечення аудиту поточних зобов'язань виступає технологія аудиту.

Технологію аудиту поточних зобов'язань можна визначити як послідовність дій представника аудиторської компанії в ході аудиту поточних зобов'язань, що здійснюються покроково на кожній із стадій (етапів) аудиту. Доцільно виділити три основні стадії проведення аудиту поточних зобов'язань організацій, кожна з яких буде включати таку кількість етапів, які необхідні для встановлення значних викривлень в матеріалах відносно поточних зобов'язань бізнес-суб'єктів.

Ці стадії включають: аудит кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги; аудит розрахунків з бюджетом та аудит розрахунків за виплатами працівникам.

Загальний алгоритм аудиту поточних зобов'язань компанії можна відобразити у вигляді рис. 1.

Слід відмітити, що методика аудиту поточних зобов'язань підприємств ґрунтується на організаційних засадах, які регламентуються Міжнародними стандартами контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості і супутніх послуг, зокрема МСА 200 "Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту" та МСА 500 "Аудиторські докази" [4].



Рис. 1. Алгоритм методики аудиту поточних зобов'язань підприємства

Джерело: [3]

Висновки. Аудит поточних зобов'язань вважається важливою складовою частиною аудиту фінансової звітності товариства. Відповідно, параметри здійснення аудиторської перевірки повинні ґрунтуватися на діючих нормах нормативно-законодавчих документів і бути чітко визначеними, а стратегія та технологія аудиту має детально розкривати етапи дослідження з чітким визначенням оптимального числа аудиторських процедур, виконання яких на практиці забезпечить можливість представити доказову базу із необхідним рівнем обґрунтованості.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Крівцова Т. О., Лядова Ю. О. Аудит зобов'язань суб'єктів господарювання: теоретико-методичні аспекти. *Проблеми економіки*. № 2 (40). 2019. С. 164-176

2. Назаренко І. М., Назаренко О. В., Соколенко Л. Ф. Організаційно-методичні основи аудиторської перевірки зобов'язань і забезпечень підприємства. *Бізнес-інформ*. № 6. 2019. С. 194-201

3. Крівцова Т. О. Удосконалення аудиту зобов'язань підприємств. *Бізнес-інформ*. № 6. 2019. С. 201-209

4. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2016–2017 років Ч. I. URL: https://www.apu.net.ua/attachments/article/-1151/2017_-часть1.pdf

Блонська Оксана Іванівна,
студентка групи ОМАз 19-2
Науковий керівник:
Мискін Юрій Ігорович,
к.е.н., професор

СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ ПОДАТКОВОГО АУДИТУ В УКРАЇНІ

У статті розглянуто тенденції та закономірності розвитку податкового аудиту, виокремлено елементи, які відображають його еволюцію. Розглянуто процес становлення і функціонування податкового аудиту в Україні. Обґрунтовано можливі напрями його перспективного розвитку.

Постановка проблеми.Податкова система є важливим інструментом державного впливу на економічну безпеку та інвестиційну привабливість національної економіки. Сприятливе податкове регулювання є рушійною силою для розвитку бізнес-середовища, що зумовлює необхідність вдосконалення податкового простору в Україні. Реалізація нової політики та трансформація функцій органів ДПС, що полягає в налагодженні взаємовідносин із суб'єктами господарювання на умовах довіри і партнерства, покликана підвищити ефективність контрольно-перевірочної роботи. Зростання ролі та значення податків у формуванні та зміцненні доходної частини державного бюджету країни в умовах сучасної економічної кризи, соціальна спрямованість податкової політики, реформування системи оподаткування зумовило необхідність виокремлення з державного фінансового контролю податкового аудиту як засобу підвищення податкової дисципліни. Як форма реалізації податкового контролю державний податковий аудит нині розглядається як засіб забезпечення фіскальної функції держави, що пов'язаний із проведенням податкових перевірок щодо встановлення законності та достовірності формування платниками податків податкової бази, нарахування та своєчасного перерахування податків до бюджету.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Удосконаленню організаційних та методичних засад податкового аудиту в органах Державної податкової служби, проблематику контрольно-перевірочної роботи розглядали у своїх працях такі вітчизняні вчені-економісти:

Н.Й. Анфіногентова, І.П.Сидор, Б.В. Костюк, І.Є. Риженко, Г.В. Пухальська, Н.М. Кругла, А.В. Кириченко, О.В. Артюх та інші. Не применшуючи ролі наукових здобутків економістів-дослідників та незважаючи на велику кількість публікацій, недостатньо висвітленими залишається питання системи управління якістю податкового контролю у відповідно до вимог міжнародних стандартів, розробки пропозицій щодо організаційних заходів у частині проведення податківцями документальних перевірок.

Враховуючи основні наукові досягнення вчених та практиків є потреба подальшого дослідження застосування податкового аудиту, варто закцентувати увагу на сучасних тенденціях ведення контролю податкових платежів в інформаційній мережі в перспективі. Так як податковий аудит має бути направлений на гармонізацію відносин з суб'єктами бізнесу та державою, то контрольно-перевірочні заходи треба спрямовувати на відпрацювання винятково тих суб'єктів бізнесу, які в своїй діяльності використовують незаконні схеми мінімізації платежів до бюджету,тоді як до сумлінних платників слід обмежуватися методами аналізу без втручання у бізнес – діяльність.

Мета дослідження. Визначити сучасні тенденції розвитку податкового аудиту.

Виклад основного матеріалу дослідження. Першими користувачами бухгалтерської інформації були рабовласники і феодали. Прагнучи, щоб управляючі забезпечували отримання якнайвищого прибутку, власники, які їх наймали, призначали контролерів, які вислуховували звіти управляючих. На державному рівні створювались спеціальні органи які контролювали збір податків, державні витрати. З розвитком торгівлі та промисловості вирішальну роль в бюджеті країн стало відігравати надходження податків, а отже, і податкова система. Для вирішення непорозумінь між податковими органами, управляючими, які представляли інтереси власників, державного контролю уже було недостатньо, адже він захищав лише інтереси держави. Виникла потреба у незалежному контролі, який дістав назву аудиту - "слухати" (лат.) Більш широкого розвитку аудит в Україні набув з виходом Закону "Про аудиторську діяльність" і створенням Аудиторської палати України.

Згідно із ст. 4 Закону "Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність" № 2258-VIII [1], аудит – це перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої ін-

формації щодо фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності, обліку, його повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам. Законами України передбачені випадки, коли проведення аудиту є обов'язковим, але може проводитися також добровільний аудит.

Важливість аудиту податкових платежів є невід'ємної частиною системи управління діяльністю підприємства і визначається необхідністю гармонізації теорії та практики обліку, вимог податкового законодавства та перспектив розвитку ринкових відносин. Реформування системи оподаткування в Україні передбачає внесення законодавчих змін і запровадження сучасних новітніх форм та методів податкового контролю[2].

Значимість податкового контролю особливо зростає через суттєву залежність стабільного фінансового стану бізнесодиниці з величиною податкових зобов'язань та суттєвістю податкових ризиків, що потребує такої форми державного фінансового контролю – як податковий аудит, який на відміну від інших форм контролю дозволяє враховувати інтереси як держави, так і платників податків,що є надзвичайно важливо для розвитку бізнесу.

Податковий аудит, як самостійний напрям аудиторської діяльності, пов'язаний і з появою обліку у системі оподаткування, заснованого на специфічній методології та методичному забезпеченні за особливою нормативно-правовою регламентацією.

На законодавчому рівні податковий аудит на сьогодні не визначений. Відсутність єдиного наукового підходу щодо тлумачення змісту податкового аудиту, його ґенези, місця в структурі аудиторської діяльності, тенденцій розвитку у системі фінансового контролю свідчить про незавершеність наукового пошуку проблемних аспектів теорії та практики податкового аудиту.

Податковий аудит мають право здійснювати як незалежні аудитори, так і контролюючі органи. На сучасному етапі фахівці в сфері обліку та контролю часто застосовують на практиці термін "податковий аудит" у різних аспектах (табл.1)

Таблиця 1

Практичне застосування терміну "податковий аудит"

Користувачі	Тлумачення терміну "податковий аудит"	Застосування терміну "податковий аудит" на практиці
Органи податкової, митної служби	податковий контроль як складова державного фінансового контролю	Перевірка дотримання вимог податкового законодавства стосовно нарахування та сплати податків та збор
Аудитори, аудиторські фірми	податковий контроль як складова незалежного фінансового контролю	

Державні органі в особі податкової та митної служби уповноважені здійснювати податковий контроль, який є складовою частиною державного фінансового контролю та представляє собою систему заходів, що вживаються контролюючими органами з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів. Перевірка дотримання вимог податкового законодавства, як один зі способів здійснення податкового контролю, є обов'язковою процедурою для суб'єктів господарювання відповідно до вимог Податкового кодексу України[4].

Документальна перевірка проводиться на підставі податкових декларацій (розрахунків), фінансової, статистичної та іншої звітності, регістрів податкового та бухгалтерського обліку, первинних документів, які використовуються в бухгалтерському та податковому обліку і пов'язані з нарахуванням і сплатою податків та зборів, а також інших документів, отриманих органом державної податкової служби в установленому законодавством порядку, та податкової інформації, визначеної нормами ст. 71,72,73 Податкового кодексу України[4].

Що до функціонування державного податкового аудиту, то у 2019-2020 рр. ДФС вжито заходів щодо забезпечення виконання доведених Міністерством фінансів України індикативних показників доходів, розширення бази оподаткування, здійснення контролю за правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати податків (зборів) та інших платежів до бюджету. Результатом діяльності органів ДФС у 2019-2020 рр. стало поліпшення ефективності роботи із забезпечення виконання завдань та досягнення позитивних темпів приросту надходжень платежів до бюджету у порівнянні з минулими роками.



Рис. 1. Основні завдання підрозділів податкового аудиту

З метою підвищення показників України у рейтингу Світового банку ДФС здійснено низку заходів направлених на створення комфортних умов для платників податків, зокрема модернізацію електронних сервісів, удосконалення митних процедур, оптимізацію податкової звітності, послаблення адміністративного тиску на сумлінних платників податків та підвищення ефективності контрольноперевірочних заходів стосовно ризикових суб'єктів господарювання, зменшення корупційних ризиків, подальше удосконалення системи внутрішнього контролю якості.

Діяльність ДФС за 2019 р. за даними Звіту [5] була спрямована на вирішення таких завдань та пошуку шляхів їх досягнення (рис.1).

В цілому підрозділами податкового аудиту органів ДФС за 2019 рік проведено 19 569 планових і позапланових перевірок. Зменшення тиску на платників відбувалось через недопущення безпідставних перевірок та виходів на перевірки за незначних ризиків. Поліпшення організації роботи контролюючих органів сприяла зменшенню

кількості перевірок суб'єктів господарювання із 21 663 виїзних перевірок у 2018 році до 19 569 – у 2019 році[7].

Голова ДФС щомісячно звітує про виконання ключових показників ефективності та оприлюднює звіти на сайті ДФС. Мінфін також оприлюднює звіти ДФС на офіційному сайті Міністерства. Це дає можливість абсолютно кожному контролювати ДФС у проведені реформи, значно зменшити корупцію в ДФС, покращити керованість системи ДФС, зменшити рівень необґрунтованих перевірок та донарахувань, підвищити ефективність апеляційних оскаржень, зменшити рівень податкового боргу, мінімізувати людський фактор, покращити якість сервісів.

Для унеможливлення бездоказових тверджень в актах податкових перевірок та прийняття необґрунтованих рішень органи ДФС зосереджують увагу на підвищенні якості матеріалів перевірок, що досягається завдяки реалізації комплексу заходів, спрямованих на покращення професійної компетентності посадових осіб, відповідальних за проведення та результати перевірки.

Висновки. Узагальнюючи наші дослідження, можемо зробити висновок, що сучасна практика проведення податкового аудиту в контексті заявлених завдань реформування податкової системи та наближення принципів діяльності контролюючих органів до стандартів ЄС спрямована на підтримання балансу інтересів суб'єктів господарювання і податкових органів. Напрямами поліпшення результативності проведення податкового аудиту вважаємо наступні: усунення неузгодженості законодавства з адміністрування податків із нормативно-правовими актами інших галузей права; закріплення у податковому законодавстві організаційно-методичних засад здійснення перевірок; вдосконалення ризикоорієнтованої системи податкового аудиту та системи контролю якості послуг; формування єдиної бази податкових порушень; організація роботи з підвищення рівня професійної компетентності працівників органів ДПС; активізація роз'яснювальної та консультативної діяльності; розробка ефективної процедури відбору платників податків для проведення податкового аудиту, як необхідна умова раціональної організації системи податкового контролю, що сприятиме мобілізації донарахувань до бюджету за наслідками перевірки, так і профілактичного впливу на платників податків; застосування ризико-орієнтованого відбору суб'єктів бізнесу, які мають найбільшу вірогідність ухилення від сплати податків, методу випадково-

го вибору об’єктів для перевірок, як профілактичного заходу, що втілює принцип всеохоплюючого контролю за сплатою податків бізнес-одиницями та використовується у багатьох розвинених країнах.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Закон України ”Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність “: Відомості Верховної Ради України № 9, 2018, ст.50

2. Артюх О.В. Податковий аудит у структурі аудиторської діяльності: вітчизняний та зарубіжний досвід / О.В. Артюх // Облік і контроль в управлінні економічною стійкістю підприємств в умовах глобалізації: монографія / за ред. д.е.н., професора В. Ф. Максімової. – Одеса: ОНЕУ, 2014. – С.336-356.

3. Костюк Б. В. Організація податкового аудиту на підприємстві / Б. В. Костюк // Економіка і регіон. - 2015. - № 1. - С. 124-129

4. Податковий Кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]: Режим доступу: http://zakon2.rada. gov.ua/laws/show/2755-19 (дата звернення: 17.10.2020)

5. Звіт Державної фіскальної служби України за 2019 рік [Електронний ресурс]: Режим доступу: http://sfs.gov.ua/data/files/223549.PDF (дата звернення: 17.10.2020)

6. Порядок формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків Наказ Міністерства фінансів України від 02.06.2015 № 524 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://sfs.gov.ua (дата звернення: 17.10.2020)

7. Основні показники контрольно-перевірочної роботи за 2017 - 2019 роки [Електронний ресурс]: Режим доступу: http://sfs.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/kontrolno-perevirochna-robota/ (дата звернення: 17.10.2020)

Валігура Анастасія Тарасівна,
студентка групи ОМАз-19-2
Науковий керівник:
Нестор Наталія Володимирівна,
д. ю. н., доцент, доцент

АНАЛІЗ ЗАБЕЗПЕЧЕНОСТІ ТА ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ НА ПРАТ "ОБОЛОНЬ"

Анотація. *У статті представлені результати аналізу статистичних даних, що характеризують нематеріальні активи ПрАТ "Оболонь" впродовж останніх років. Особливу увагу приділено питанню оцінки ефективності використання нематеріальних активів підприємства. Запропоновано методи отримання економічного ефекту від використання НМА на підприємстві.*

Ключові слова*: нематеріальні активи, НМА, немонетарні активи, аналіз ефективності використання нематеріальних активів, методика оцінки нематеріальних активів, облікова політика.*

Постановка завдання. Розвиток ринкових відносин передбачає збільшення розміру та частки нематеріальних активів в загальній сумі активів підприємства. Однією з невирішених завдань, яка стримує підвищення комерційної стійкості сучасних підприємницьких структур в умовах інтенсивного зростання наукового-технічного прогресу (НТП) вітчизняної економіки, є недостатньо повне використання ними всього різноманіття наявних в організації нематеріальних активів (НМА) і їх відображення в інформаційних облікових системах. В даний час існує недооцінка нематеріальних активів як перспективних виробничих ресурсів, що відбивається на недостатній розробленості проблем ідентифікації, використання, обліку та ефективного управління ними. Практика роботи підприємств підтверджує наявність прямої залежності ефективності їх діяльності від якості, рівня і наукової обгрунтованості управління нематеріальними активами. У свою чергу ефективна робота підприємства неможлива без добре налагодженої системи обліку і звітності на всіх рівнях управління.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. На сьогоднішній день немає до-

статньої кількості праць у частині наукового обґрунтування нематеріальних активів, котрі, у подальшому сприятимуть дослідженням та формулюванню рекомендацій, спрямованих на ухвалення таких управлінських рішень, за допомогою яких можна буде у повній мірі реалізувати потенціал даного виду активів. Через недостатнє теоретичне опрацювання та визначення складу нематеріальних активів значна їх частка у загальній структурі активів українських підприємств або не відображена у звітності, або врахована неповною мірою.

Певний внесок у рішення і розробку теоретичних і практичних положень бухгалтерського обліку та аналізу нематеріальних активів внесли відомі вітчизняні та зарубіжні вчені-економісти: В.П. Астахов, І.О. Бланк, С.В. Валдайцев, А.П. Грінько, С. Я. Зубілевич, М.Ю. Манухіна, О.А. Підопригора, Р.С. Сайфулін, Н.В. Чебанова, А.Д. Шеремет, Нідзл Б., Х.А. Андерсон, Д.Колдуелл, Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф., Уолл Н., Маркузе Я. та інші.

Метою статті є аналіз та оцінка ефективності використання нематеріальних активів на підприємстві, виявлення (на основі статистичних даних) основних тенденцій розвитку НМА на ПрАТ “Оболонь”.

Виклад основного матеріалу дослідження. Відповідно до ПСБО 8 “Облік нематеріальних активів” (в редакції наказу Мінфіну України від 29.10.2019 р.) нематеріальний актив – це немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований [1].

Барух Лев, професор Нью-Йоркського університету, дає одне з найкоротших визначень нематеріального активу: “... нематеріальний актив визначає вигоди в майбутньому, не маючи фінансового (як облігація або акція) або матеріального втілення” [2].

Таким чином, до нематеріальних активів належать: права користування природними ресурсами, майном, права на комерційні позначення (торговельні марки, фірмові найменування тощо), права на об’єкти промислової власності (винаходи, корисні моделі, промислові зразки тощо), авторське право та інші (на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв).

Проведемо аналіз наявності у суб’єктів господарювання нематеріальних активів на прикладі підприємства харчової промисловості ПрАТ “Оболонь” – найбільшого національного виробника пива, безалкогольних та слабоалкогольних напоїв зі стовідсотковим українським капіталом [3].

Організація, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності здійснюється Товариством відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" і Національних стандартів бухгалтерського обліку. Нематеріальні активи компанії враховуються і відображаються у фінансовій звітності згідно ПСБО 8 "Облік нематеріальних активів". НМА, придбані Товариством, що мають визначені строки корисного використання, оцінюються за вартістю придбання за вирахуванням накопиченої амортизації та накопичених збитків від зменшення корисності.

Економічний аналіз нематеріальних активів починається з оцінки їх структури та динаміки. На основі звітних даних ПрАТ "Оболонь" за 2017-2019 роки проведемо трендовий аналіз, тобто розрахуємо абсолютні і відносні відхилення по відношенню до попереднього періоду, а також визначимо середні відхилення по динаміці нематеріальних активів підприємства (табл. 1).

Як видно з табл. 1, в аналізованому періоді загальна величина нематеріальних активів на підприємстві мала стійку тенденцію до спадання і в 2019 році досягла 6026 тис грн, що на 28 % менше значень 2017 року. Зниження нематеріальних активів підприємства відбулося в результаті їх зносу за період, який аналізується, в той час як приросту їх не здійснювалося. У наступному п'ятирічному періоді, за прогнозами експертів, ця тенденція посилиться. Однак, дані наведені в таблиці можуть не відображати реальну картину вартості НМА ПрАТ "Оболонь", оскільки такі дані є комерційною таємницею і приблизно в 10 разів перевищують дані наведені в балансі.

Таблиця 1

Обсяг та динаміка вартості нематеріальних активів ПрАТ "Оболонь" протягом 2017-2019 рр.[1]

Показники	2017 р.	2018 р.	2019 р.	Зміни в абсолютних величинах 2019 р. від		Темпи зростання (зниження) 2019 р. у % до	
				2017р.	2018р.	2017р.	2018р.
Нематеріальні активи, тис грн:	8337	6857	6026	-2311	-831	72,28	87,88

[1] Складено автором на основі фінансової звітності ПрАТ «Оболонь» за 2017, 2018, 2019 рр. [3]

первісна вартість	43259	43396	43963	+704	+567	101,63	101,31
накопичена амортизація	-33304	-36539	-37937	-4633	-1398	113,91	103,83
Питома вага НМА у загальній сумі балансу, %	0,12	0,10	0,09	-	-	-	-

В результаті обробки статистичної інформації отримано наступні дані про структуру нематеріальних активів ПрАТ "Оболонь", які графічно представлені на рис. 1.

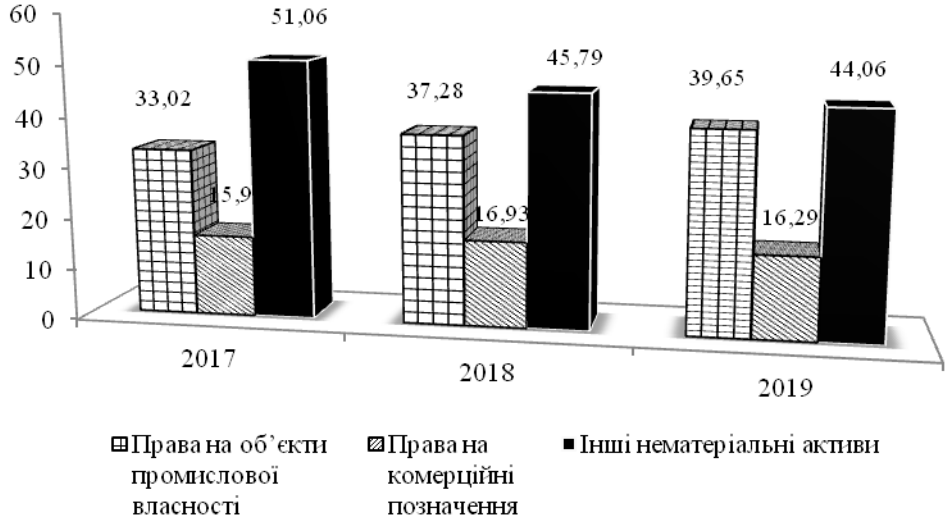

Рис. 1. Структура НМА за 2017-2019 рр., % [1]

Очевидно, що найбільшу питому вагу в загальній вартості НМА складають інші нематеріальні активи – 44 % (на ПрАТ "Оболонь" це вартість комп'ютерного програмного забезпечення, право користування ліцензіями і т. д.), причому в порівнянні з 2017 роком їх частка знизилась на 7 %. Питома вага прав на комерційні позначення в загальній вартості нематеріальних активів за досліджуваний період практично не змінилися; частка прав на об'єкти промислової власності (до якої відносять промислові зразки, торгівельні марки, фірмові найменування Товариства) на кінець 2019 року склала 40 %, що також на 7 % менше, ніж у 2017 році.

Права на об'єкти власності найбільш суттєво впливають на інноваційну складову розвитку підприємства. При цьому, зростання

[1] Складено автором на основі фінансової звітності ПрАТ «Оболонь» за 2017, 2018, 2019 рр. [3]

питомої ваги цієї статті у структурі НМА є позитивним фактом, проте доля НМА в активах ПрАТ "Оболонь" досить низька і, відповідно, цей стан не є вирішальним.

Переважання активів, облікованих за статтею "Інші нематеріальні активи", в загальній вартості НМА суб'єкта господарювання свідчить про необхідність більш детального вивчення структури даної позиції. Можна вважати за доцільне виділення певного виду інших нематеріальних активів в окрему позицію обліку з метою надання більш достовірної інформації про майно підприємства.

Не можна не відзначити, що пов'язаний з ПрАТ "Оболонь" такий нематеріальний актив як ділова репутація організації ("гудвіл") не ідентифікується, він включається в балансову вартість інвестиції. Ділова репутація виникає в результаті життєдіяльності підприємства і в загальному випадку може бути визначена як сукупність тих елементів бізнесу або персональних якостей, які стимулюють клієнтів продовжувати користуватися послугами даного підприємства [4].

Кінцевий ефект від використання нематеріальних активів виражається у загальних результатах господарської діяльності: збільшення обсягів реалізації, збільшення прибутку, підвищення платоспроможності та фінансової стійкості. Основні показники ефективності використання НМА ПрАТ "Оболонь" розраховані та зображені на рис. 3.



Рис. 3. Основні показники ефективності використання НМА на ПрАТ "Оболонь" за 2017-2019 рр. [1] [1]

[1] Складено автором на основі [5]

Зіставлення основних аналітичних показників дозволяє зробити наступні висновки:

- коефіцієнт виробничої віддачі нематеріальних активів в звітному році був в 1,6 рази вище приросту рівня віддачі НМА в 2017 році, що свідчить про активізацію зусиль підприємства по залученню в комерційний оборот цих об'єктів;
- частка доходу від застосування НМА збільшилася в звітному році на 2 % в порівнянні з 2017 роком. Виходячи з цього, у 2019 році на кожну гривню нематеріальних активів припадало 42,75 грн чистого прибутку, що говорить про позитивну динаміку результату господарської діяльності. На від'ємне значення цього показника у 2018 році вплинули: збитковість підприємства за цей період, підвищення ринкових цін на придбані НМА, а також швидке зростання власних витрат).

Загалом в процесі капіталізації нематеріальних активів підприємствам часто доводиться стикатися з низкою труднощів, в числі яких: стагнація в сфері науково-технічного прогресу; недостатньо розвинене організаційно-економічне забезпечення управління НМА; нестача кваліфікованих фахівців, а також недосконаліть правового регулювання бухгалтерського обліку НМА.

Напрямками вирішення перерахованих проблем, на наш погляд, можуть стати: підвищення рівня грамотності фінансових фахівців і працівників управління, розвиток інституційного середовища, включаючи страхові та фінансові інститути, вдосконалення законодавчої бази, а також використання податкових пільг і економічних стимулів капіталізації НМА.

Висновки. На основі виконаних в даній статті досліджень можна зробити висновок, що на даний момент частка НМА в загальній частці активів ПрАТ "Оболонь" мізерно мала. Попри цей факт, дохід підприємства випереджаючими темпами зростав порівняно з вартістю нематеріальних активів, про що свідчать результати показників ефективності використання НМА. Що в свою чергу, є підтвердженням того, що приватне акціонерне товариство "Оболонь" виробляє конкурентоспроможну продукцію, використовуючи величезний потенціал та досвід персоналу.

[1] Розраховано автором на основі фінансової звітності ПрАТ «Оболонь» за 2017, 2018, 2019 рр. [3]

На сьогоднішній день широко обговорюються проблеми вдосконалення методики аналізу нематеріальних активів підприємства. Але якою б досконалою не була ця методика, вона не дасть змоги дати об'єктивну думку про стан, динаміку й ефективність використання НМА, адже велика частина нематеріальних активів так і залишається неоціненною, а тому й не числиться на балансі підприємства, хоча і бере участь у виробництві. На жаль, така позиція у більшості вітчизняних підприємств.

В умовах сучасної нестабільної економічної ситуації використання НМА, навпаки, є особливо актуальне. Головними перевагами є: отримання додаткового доходу, гарантія стабільності на внутрішньому і зовнішньому ринку, зростання інвестиційної привабливості, отримання кредитних коштів за нижчими відсотковими ставками та, відповідно, збільшення вартості бізнесу.

Однак особливість нашого законодавства полягає в тому, що будь-який закон з часом обростає безліччю підзаконних актів. І складається парадоксальна (в певній мірі абсурдна ситуація), коли нематеріальні активи простіше не визначати – це економічно вигідніше для підприємств.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи" [Електронний ресурс]: затв. наказом М-ва фінансів України від 18.10.1999 р. № 242. – Режим доступу до ресурсу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99

2. Барух Л. Нематеріальні активи. Управление, измерение, отчетность / Лев Барух. – Москва: ИД "Квинто-Консалтинг", 2003. – 240 с.

3. Офіційний сайт корпорації "Оболонь" [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: https://obolon.ua/ua.

4. Рух нематеріальних активів: документальне оформлення [Електронний ресурс] // Група компаній "Баланс". – 2019. – Режим доступу до ресурсу: https://balance.ua/news/post/dvizhenie-nematerialnyx-aktivov dokumentalnoe-oformlenie

5. Борисенко Т. Ділова репутація підприємства: ключові аспекти та нюанси захисту [Електронний ресурс] / Тетяна Борисенко // Інформаційне агенство "ЛІГА:ЗАКОН". – 2020. – Режим доступу до ресурсу: https://jurliga.ligazakon.net/ua/analitycs/195138_dlova-reputatsya-pdprimstva-klyuchov-aspekti-ta-nyuansi-zakhistu

Волошин Олександр Васильович,
студент групи: ОМАз-19-2
Науковий керівник:
Білобровенко Тетяна Володимирівна,
к.е.н., доцент

ОБОРОТНІ АКТИВИ ПІДПРИЄМСТВА ЯК ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНА КАТЕГОРІЯ

Анотація. *У статті розглянуто підходи до сучасного тлумачення категорії "оборотні активи", наведено їх класифікацію, підкреслено їх роль в діяльності підприємства. Запропоновано власне визначення даної дефініції.*

Ключові слова. *Підприємство, оборотні кошти, оборотні активи, запаси.*

Постановка проблеми. В час стрімкого розвитку економіки, збільшення зовнішньоторговельних відносин, примноження масштабу прямих іноземних інвестицій все більше постає питання адаптації вітчизняного обліку до міжнародного.

Для зниження негативних факторів (внутрішніх та зовнішніх) можливо лише при правильному використанні оборотних активів підприємства.

Аналіз досліджень та публікацій з проблеми. Значний внесок у розвиток обліку, аналізу та контролю ефективності використання активів підприємства внесли такі вчені як: Бутинець Ф.Ф., Голов С.Ф., Голубнича Г.П., Жук В.М., Камінська Т.К., Костюченко В.М., Лучко М.Р., Пушкар М.С., Харламова О., Швець В.Г.

Мета дослідження: розкриття сутності оборотних активів, їх ролі та надання пропозицій щодо їх ефективного використання на підприємстві.

Виклад основного аналітичний матеріалу. "Раціональне використання оборотних активів – найважливіший фактор підвищення ефективності суспільного виробництва" [9].

Тому всебічне теоретичне дослідження категорії оборотних активів, правильне розуміння їх сутності мають велике практичне значення.

"Співвідношення різних складових необоротних активів у загальній вартості допомагає проаналізувати виробничу структуру підп-

риємства та найважливіші показники технічного рівня, оскільки це істотно впливає на ефективність виробництва” [5]. Необхідно, перш за все, чітко визначити зміст поняття “оборотні активи”, тому що на сьогодні існує багато суміжних з ними понять, таких як “оборотний капітал”, “оборотні кошти”, “поточні активи”, “оборотні фонди” тощо, навколо економічної сутності яких серед вітчизняних економістів точиться тривала полеміка. “Тобто в назві економічної категорії “оборотний капітал” категорія “капітал” було змінено на “кошти” [1, с. 78].

Узагалюючи та аналізуючи в економічній літературі тлумачення поняття “оборотні активи” розглянемо в таблиці 1.

Таблиця 1

Розгорнуті тлумачення “Оборотних активів”

Класифікаційна ознака	Бланк І.А.	Берехтіна Л.О.	Івахненко В.М.	Подерьогін А.М.	Суков Г.П	Сікора І	Носов П.Л	Кірейцев Г.Г	Загородна О.М. Федорович Р.В.	Чухно І.С	Онисько С.М. Марич П.М.	Петрович Й.М
1. Залежно від участі в кругообігу	+	+	+	+	+		+	+	+	+	+	+
2. За характером фінансових джерел формування											+	
3. За періодом функціонування	+	+					+			+		+
4. Залежно від методів планування та регулювання			+	+			+	+		+	+	+
5. За видами												+
6. За часом перебування в кругообігу										+		
7. За ступенем ліквідності							+	+		+	+	+
8. За формою функціонування								+		+	+	
9. За ризиком вкладених оборотних активів							+	+		+		+
10. За ступенем захищеності від							+	+		+		

інфляції												

Джерело: розроблено автором на основі [1-8].

Не дуже поширеним є виділення постійної та змінної частини оборотних активів.

“Постійні оборотні активи – це незмінна частина коштів, що не залежить від сезонних та інших коливань операційної діяльності та не пов’язана з формуванням товарно-матеріальних цінностей сезонного зберігання” [8].

Тобто, це мінімум оборотних активів, необхідних для здійснення операційної діяльності. “Змінна частина оборотних активів пов’язана з сезонними зростаннями обсягів виробництва й реалізації продукції, що вимагає в певні періоди наявності додаткової кількості оборотних активів” [2].

На даний час відсутність одного методичного підходу до трактування “оборотних активів” розглянемо на рисунку 1.

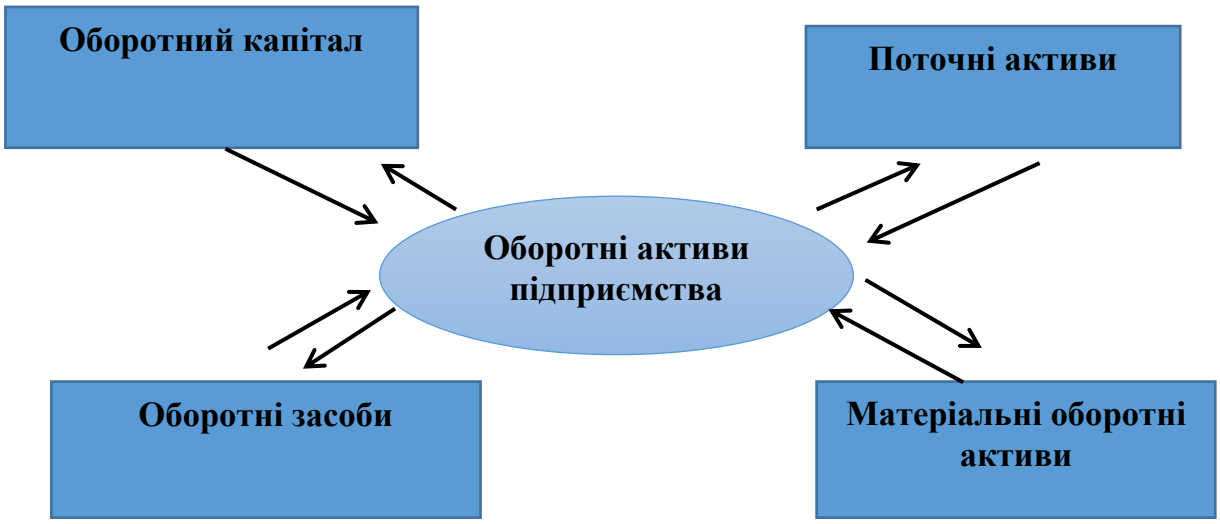

Рис.1. Схематичне відображення застосування різних визначень оборотних активів

Джерело: складено автором

Аналізуючи рисунок 1, доцільно висунути власне тлумачення оборотних активів. Оборотні активи – це група майнових цінностей установи (підприємства), що обслуговують весь господарський процес та цілком використовуються на протязі виробничо-комерційного циклу.

“Перевагами оборотних активів вважають високу ліквідність, можливість їх швидкої реструктуризації, можливість підвищення швидкості обігу шляхом ефективного управління, а також те, що частина оборотних активів вже є готовим засобом платежу” [3].

“До недоліків оборотних активів відносять знецінення грошових коштів в результаті інфляції, високий рівень фінансових ризиків та додаткові витрати на зберігання оборотних активів, які не використовуються” [4].

“Частка оборотних активів у загальній кількості активів може бути різною залежно від напрямку роботи підприємства, проте пріоритет має бути на досягненні оптимального співвідношення усіх наявних активів” [6].

“Якщо розглядати довгострокову перспективу, то обсяги оборотних активів мають бути достатніми та оптимальними для того, щоб забезпечити ефективну діяльність усіх систем підприємства, включаючи виробничу та фінансову” [7].

Висновки. Отже, важливе місце в активах підприємства становлять оборотні активи. Існує велика різноманітність класифікацій оборотних активів.

Вони представляють собою сукупність товарних та матеріальних цінностей, а також грошових коштів, які не лише обслуговують операційну діяльність суб’єкта господарювання, але і призначені для споживання чи реалізації протягом одного року або одного операційного циклу.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адамайтис Л.А. Анализ финансовой отчетности: практикум: учеб. пособие.Л.А. Адамайтис. М.: КНОРУС, 2013. 400 с.

2. Бланк И. А. Управление активами и капиталом предприятия. И. А. Бланк. К.: Ника-центр, Эльга, 2003. 448 с.

3. Бондаренко О. С. Сучасні підходи до обліку дебіторської заборгованості у вітчизняній та зарубіжній практиці господарювання. О. С. Бондаренко. Інвестиції: практика та досвід. 2011. № 18. С. 36-39.

4. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів Ф.Ф. Бутинець та ін. 8-ме вид., доп. і перероб. Житомир: ПП “Рута”, 2009. 912 с.

5. Василенко В. О. Виробничий (операційний) менеджмент: навч. посібн. / В. О. Василенко, Т. І. Ткаченко К.: ЦУЛ, 2007. 532 с.

6. Володькіна М. В. Економіка промислового підприємства: навчальний посібник. М. В. Володькіна. К.: Центр навчальної літератури, 2004. 196 с.

7. Задорожний З.В. Облік і звітність за міжнародними стандартами / З.В. Задорожний, В.М. Панасюк, Є.К. Ковальчук, Л.Я. Бобрівець /Навчальний посібник: навчально-методичний комплекс. 2-е видання. Тернопіль: Економічна думка, 2015. 340 с.

8. Ильенкова С. Д. Экономика и статистика фирм. С. Д. Ильенкова, В. Е. Адамов, Т. П. Сиротина. М.: Финансы и статистика, 2002. 288 с.

9. Крупка Я.Д. Облік міжнародних операцій: навчальний посібник. Я.Д. Крупка, І.Я. Назарова. Тернопіль: “Крок”, 2016. 216 с.

Волошина Валентина Петрівна,
студентка групи ОМАз-19-2
Науковий керівник:
Савченко А.М.,
к.е.н., доц.

МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ЗАБЕЗПЕЧЕНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА НЕОБОРОТНИМИ АКТИВАМИ (НА ПРИКЛАДІ ПАТ “МОТОР СІЧ”)

Анотація. *В статті розкрито основні підходи до визначення методики аналізу необоротних активів. Відображено послідовність проведення такого аналізу. Здійснено горизонтальний та вертикальний аналіз необоротних активів ПАТ “Мотор Січ”. Виділено проблеми, які заважають здійсненню ефективного аналізу необоротних активів.*

Ключові слова: *необоротні активи, методика аналізу необоротних активів, горизонтальний аналіз, вертикальний аналіз.*

Постановка проблеми. На господарську діяльність і фінансовий стан будь-якого товариства значно впливає його забезпеченість необоротними активами і ефективність їх використання. Кожна установа має потребу в аналізі своїх необоротних активів, забезпеченості виробничого процесу основними засобами, оцінці їх технічного стану та використання, та аналізу їх впливу на збільшення кількості продукції, зменшення її собівартості і, в підсумку, зростання прибутку від реалізації. Зважаючи на це, існує потреба в визначенні єдиної загальної методики аналізу необоротних активів фірми.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Вагомі напрацювання в сфері розвитку теорії і методики аналізу необоротних активів мають такі науковці, як Т. Бабченко, Н. Бондар, Т. Бондар, Е. Домбровскька, Н. Єршова, О. Зайцева, А. Ковальов, Б. Кругляк, О. Линник, С. Покропивний і ін. [1]

Метою статті є теоретичне узагальнення методики аналізу необоротних активів виробничого підприємства, а також практичне проведення аналізу забезпеченості необоротними активами ПАТ “Мотор Січ”.

Виклад основного матеріалу. В системі керування компанією виділяють такий дієвий інструмент, як організація аналізу. Аналітичний процес в будь-якій установі повинен бути організований та не може бути проведений виконавцем без коректного формулювання і розкриття головних категорій, які впливають на конкретність та структурованість із направленістю на результат аналізу [2].

Головним джерелом для аналізу необоротних активів являється Баланс (Звіт про фінансовий стан). В процесі роботи з Балансом також оцінюється інформація аналітичного обліку, так як там вона є більш розширеною [3].

Науковці по-різному розглядають методику здійснення аналізу необоротних активів (табл.1).

Таблиця 1

Наукові підходи до методики аналізу необоротних активів

Науковець	Методика проведення аналізу необоротних активів
Є. Данилова	1. Встановлення складу і технічного стану основних засобів на початку і в кінці звітного періоду. 2. Виявлення рівня прогресивності активної частини основних засобів. 3. Розрахунок показників руху основних засобів. 4. Аналіз джерел надходження основних засобів та їх вибуття. 5. Аналіз показників забезпеченості основними фондами. 6. Аналіз показників ефективності використання основних засобів
І. Бенько, С. Сисюк	1. Аналіз структури та динаміки основних засобів. 2. Аналіз забезпеченості основними засобами. 3. Аналіз показників руху основних засобів. 4. Аналіз ефективності використання основних засобів
А. Загородній	Аналіз забезпеченості основними засобами починається з оцінки відповідності їх наявної кількості за складом і структурою нормативним потребам бюджетної установи, які визначаються, виходячи з її потужності, обсягу та функціональних особливостей діяльності

Джерело: [3]

Прослідкувати якісні зміни в необоротних активах можна за допомогою вертикального і горизонтального аналізу балансу. Горизонтальний аналіз дозволяє порівнювати інформацію щодо необоротних активів за періоди. Такий аналіз щодо необоротних активів ПАТ “МОТОР СІЧ” наведено в табл. 2.

Таблиця 2

Горизонтальний аналіз необоротних активів ПАТ "МОТОР СІЧ" за 2017-2019 рр.

Актив	2017 р.	2018 р.	2019 р.	Абсолютне відхилення 2019 р. до 2017 р.	Абсолютне відхилення 2019 р. до 2018 р.
Нематеріальні активи:	3695	2520	10607	6912	8087
первісна вартість	8688	9471	19601	10913	10130
накопичена амортизація	4993	6951	8994	4001	2043
Незавершені капітальні інвестиції	0	135421	814319	814319	678898
Основні засоби:	7033627	7212062	6887526	-146101	-324536
первісна вартість	11414431	12014124	12638616	1224185	624492
Знос	4380804	4802062	5751090	1370286	949028
Інвестиційна нерухомість:	26744	358241	334698	307954	-23543
первісна вартість	36671	371382	354978	318307	-16404
Знос	9927	13141	20280	10353	7139
Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	35933	22038	75405	39472	53367
інші фінансові інвестиції	1546	8616	1535	-11	-7081
Довгострокова дебіторська заборгованість	0	199881	0	0	-199881
Відстрочені податкові активи	115505	95464	97386	-18119	1922
Інші необоротні активи	418867	331840	115155	-303712	-216685
Усього за розділом I	7635917	8366083	8336631	700714	-29452

Джерело: розраховано за даними ПАТ "МОТОР СІЧ"

Отже, проаналізувавши таблицю 2 можна зробити наступні висновки щодо зміни необоротних активів товариства ПАТ “МОТОР СІЧ”: загальна величина необоротних активів фірми збільшилася у 2019 р. на 700714 тис. грн. порівняно з 2017 р., але скоротилася відносно 2018 р. на 29452 тис. грн.; порівнянні із 2017 р. найбільшого зросту зазнали незавершені капітальні інвестиції, збільшившись на 814319 тис. грн і інвестиційна нерухомість, що зросла на 307954 тис. грн. При цьому видно зниження вартості основних засобів порівняно до 2017 р. на 146101 тис. грн. і інших необоротних активів - на 303712 тис. грн.

Порівняно з 2018 р. найбільше зросли незавершені капітальні інвестиції - на 678898 тис. грн. А найбільшого зменшення зазнали: інші необоротні активи – на 216685 тис. грн., основні засоби – на 324536 тис. грн., довготермінова дебіторська заборгованість – на 199881 тис. грн.

За допомогою вертикального аналізу можна безпосередньо визначити структуру необоротних активів. Вертикальний аналіз необоротних активів ПАТ “МОТОР СІЧ” представлено в табл. 3.

Таблиця 3

Вертикальний аналіз необоротних активів ПАТ “МОТОР СІЧ” за 2017-2019 рр.

Актив	2017 р.	Питома вага	2018 р.	Питома вага	2019 р.	Питома вага
1	2	3	4	5	6	7
Нематеріальні активи:	3695	0,05	2520	0,03	10607	0,13
первісна вартість	8688		9471		19601	
накопичена амортизація	4993		6951		8994	
Незавершені капітальні інвестиції	0	0,00	135421	1,62	814319	9,77
Основні засоби:	7033627	92,11	7212062	86,21	6887526	82,62
первісна вартість	11414431		12014124		12638616	
Знос	4380804		4802062		5751090	
Інвестиційна нерухомість:	26744	0,35	358241	4,28	334698	4,01

первісна вартість	36671		371382		354978	
Знос	9927		13141		20280	
Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються	35933	0,47	22038	0,26	75405	0,9
за методом участі в капіталі інших підприємств						
інші фінансові інвестиції	1546	0,02	8616	0,10	1535	0,02
Довгострокова дебіторська заборгованість	0	0,00	199881	2,39	0	0,00
Відстрочені податкові активи	115505	1,51	95464	1,14	97386	1,17
Інші необоротні активи	418867	5,49	331840	3,97	115155	1,38
Усього за розділом I	7635917	100	8366083	100	8336631	100

Джерело: розраховано за даними ПАТ "МОТОР СІЧ"

У відповідності з таблицею 3 частка необоротних активів у загальній сумі активів ПАТ "МОТОР СІЧ" за результатами 2019 р. складала 29,1%. Вважається, що така частка необоротних активів у майні підприємства відображає "легку" структуру активів, оскільки їх питома вага є не більшою, ніж 40% [3]. Порівнюючи цей показник із даними 2018 р., слід відмітити його збільшення на 0,08 %, що майже не вплинуло на структуру активів та зміну їх мобільності.

Збільшення в 2019 р. довготермінових фінансових інвестицій товариства на 53367 тис. грн. в порівнянні з 2018 р. свідчить про відволікання значної величини грошових ресурсів від основної операційної діяльності. Незважаючи на це, треба відмітити, що це суттєво не вплинуло на фінансове становище ПАТ "МОТОР СІЧ", оскільки частка цієї статті у валюті балансу є меншою за 1%.

Крім того, необоротні активи ПАТ "МОТОР СІЧ" включають незначну кількість нематеріальних активів (менше 1%), що в певній мірі характеризує вибрану компанією стратегію діяльності як неінноваційну, так як вона не інвестує кошти у патенти, ліцензії та іншу інтелектуальну власність.

В ході здійснення розрахунків, було встановлено проблеми, які заважають проведенню максимально результативного та якісного аналізу необоротних активів [4]:

- відсутність законодавчо-нормативних актів, а також докуметів рекомендаційного характеру щодо аналізу необоротних активів;

- переважна більшість економічно застарілих матеріалів у наукових напрацюваннях вчених;

- відсутність єдиної затвердженої методики та системи коефіцієнтів, які потрібні для здійснення ефективного аналізу необоротних активів.

Висновки. За результатами аналізу забезпеченості компанії ПАТ "МОТОР СІЧ" необоротними активами можна зробити наступні висновки. Питома частка необоротних активів у загальному розмірі активів за підсумками 2019 р. становила 29,1%. Цей показник зріс на 0,08% відносно 2018 р., що є позитивним, проте майже не вплинуло на структуру активів та зміну їх мобільності. Найбільша частка в структурі необоротних активів досліджуваного підприємства належить основним засобам (82,62%) і незавершеним капітальним інвестиціям (9,77%), частка нематеріальних активів складає менше 1%.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Шарманська В.М. Аналіз забезпеченості підприємства основними засобами та ефективності їх використання. Молодий вчений, 2018. № 1 (53)

2. Мичак Н. Організація аналізу необоротних активів, утримуваних для продажу. *Економічний аналіз*. Том 29. № 2. 2019. С. 73-79

3. Савченко А. М., Олянецька М. С. Особливості аналізу необоротних активів на прикладі підприємства ПАТ "Харківська бісквітна фабрика". *Електронне наукове фахове видання "Ефективна економіка"*. №11. 2019. DOI: 10.32702/2307-2105-2019.11.88

4. Швець Н. В., Бродський О. Л. Проблемні питання аналізу основних засобів підприємства. *Бізнес-інформ*. 2012. № 8. С. 159 - 162. URL: http://www.business-inform.net/pdf/2012/8_0/159_162.pdf. (дата звернення 11.09.2020)

Гаврилко Олександр Анатолійович,
студент групи ОМАз-19-2
Науковий керівник:
Білобровенко Тетяна Володимирівна,
к.е.н., доцент

АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ПОДАТКОМ НА ПРИБУТОК В УКРАЇНІ

Анотація. *У статті проаналізовано ефективність податку на прибуток підприємств та обґрунтовано можливі методи поліпшення економічної ситуації країни. Досліджено податкові надходження з податку на прибуток та їх частку у бюджеті країни. Доведено, що реалізація концепції зміни податку на прибуток сприятиме вирішенню багатьох економічних проблем та підвищення фінансової стійкості держави.*

Ключові слова: *економічна ефективність, оподатковування податком на прибуток, фіскальна ефективність, податкові надходження, податок на прибуток.*

Постановка проблеми. Податки є головним джерелом формування державного бюджету та регулятором економічних показників. Для податків основною функцією є фіскальна, оскільки забезпечує сталий економічний розвиток та підвищення економічних відносин. На сьогодні проблема ефективності оподаткування податком на прибуток піддається впливу, як частих змін економічних реформ, так і впливу макроекономічних, мікроекономічних чинників та політичних проблем. Звідси виникає спад виробництва в Україні, низька прибутковість та збитковість більшості діючих підприємств.

У свою чергу, щоб активізувати процеси справедливого справляння податків, потрібно проаналізувати методику обліку, аудиту та аналізу податку на прибуток, оскільки саме вона являється однією з функцій управління виробництвом. Для управління виробництвом треба мати уявлення не тільки про хід виконання плану, результати господарської діяльності, але і про тенденції і характер змін, що відбуваються в економіці підприємства, які найбільш повно відобража-

ються саме через прибуток, який отримало підприємство за результатами своєї діяльності.

На основі результатів аналізу, обліку та аудиту податку на прибуток розробляються і затверджуються управлінські рішення. Саме тому, потрібно розробити чітку та зрозумілу законодавчу базу для підприємств, що стане основою підвищення фіскальної ефективності оподаткування податку на прибуток.

Аналіз досліджень та публікацій з проблеми. Найбільш важливі дослідження ефективності податку на прибуток та нормативно-правововое забезпечення обліку, аналізу та аудиту податку на прибуток присвятили значну кількість праць вчених-економістів, серед них: С.С. Алєксєєва, С.Н. Братуся, К.С. Бєльського, які присвятили свої праці таким питанням, як аспекти фінансової ефективності податку на прибуток та їх динаміка, В.Т. Білоус, Л.К. Воронова, Н.В. Воротіна, вони здійснили аналіз фіскальної ефективності податку через з'ясування його внутрішніх факторів та значення цього податку в системі оподаткування різних країн, О.Н. Горбунова, В.М. Горшеньова, М.В. Карасєва, розглядали облік та звітність податку на прибуток в умовах економічних змін, С.В.Ківалова, А.Т.Ковальчук, О.М. Козиріна, Т.В.Конюхова, дослідили податок на прибуток, як бюджетоутворюючий потенціал. Попри усі напрацювання перед державними органами залишається питання розробки радикально нових методів для підвищення ефективності оподаткування податком на прибуток, які можна удосконалити з праць Хомутенка В.П.

Мета дослідження. Метою статті є розробка пропозицій щодо вдосконалення ефективності податку на прибуток та досягнення податкових цілей. Підвищення ролі податку на прибуток, як одного з регулюючих факторів економічної ситуації. Удосконалення організації методик бухгалтерського обліку за податком на прибуток на основі вивчення діючої нормативно-правової бази.

Виклад основного матеріалу. Під час змін в українській економіці та проведення податкових реформ податок на прибуток, а саме його справляння також зазнало певних змін, наслідком таких подій стало наближення до континентальної моделі, яку використовують багато зарубіжних країн. Можна сказати, що це був перший крок до змін. Хоча перешкодою для цього стала економічна криза, яка у свою

чергу породжує дефіцит державних фінансових ресурсів, що сприяє зниженню фіскальної значимості податку на прибуток. Оскільки, на сьогодні у нашій державі механізм справляння податку на прибуток спрямований тільки на перехід від фіскальної до стимулюючої системи оподаткування підприємств, а не створення сприятливого клімату для розвитку господарської діяльності та зміцнення податкової системи.

Податок на прибуток підприємств останнім часом привертає все більше уваги оскільки він є потужним фіскальним інструментом для стимулювання інвестицій та економічного розвитку і посідає друге місце після ПДВ по наповненню державного бюджету [1].

Забезпечення ефективності фіскального оподаткування податком на прибуток регулюється податковим навантаженням, який безпосередньо впливає на економіку країни в цілому чи на окремі суб'єкти господарювання.

Підвищенню фіскальної ефективності оподаткування податком на прибуток сприятиме визначення недоліків цього податку та їх усунення, тому головними недоліками є:

-податок може бути перекладений прямо на ціни або зворотним чином на працівників, що сильніше зачіпає менш заможних, тобто обидва види перекладання є регресивними;

-податок є нейтральним, бо важко визначити поняття "оподатковуваний прибуток", тобто визначення прибутку відповідно до бухгалтерського обліку і перетворення його в базу оподаткування дуже складна операція;

-податок менш захищений від уникнення від оподаткування внаслідок приховування прибутку [4].

Показник ефективності податкової політики впливає на рівень податкових надходжень у структурі ВВП та наповнення державного бюджету [2]. Тому, проаналізуємо надходження податку на прибуток підприємств до бюджету в Україні за останні кілька років (рис.1).

Як свідчить статистика надходження податку на прибуток підприємств до державного бюджету з 2011 по 2015 рік знижувалася, починаючи з 2016 року ці надходження збільшуються. Аналізуючи 1 та 2 квартал 2018 та 2019 років помітно, що ці надходження зросли на 1,7 %. Підібравши інноваційні методи податкового стимулювання

економіки в майбутньому сприятимуть пожвавленню інвестиційного клімату та підвищення рівня фінансової стійкості.

Недоліки діючого податкового законодавства дозволяють сформувати деякі напрями подальшого вдосконалення та перспектив розвитку порядку оподаткування податком на прибуток підприємств та підвищення його ефективності, зміни в структурі адміністрування, а саме, радикальні зміни у системі адміністрування податків, формування удосконаленої та раціональної структури податкових надходжень, створення простої та зрозумілої для підприємств законодавчої бази.



Рис. 1. Надходження податку на прибуток підприємств до зведеного бюджету та його частка у ВВП

Джерело: побудовано автором на основі даних [3].

Запровадження європейських стандартів оподаткування при справлянні податку на прибуток дозволить спростити та здешевити процес податкового адміністрування, що позитивно позначиться на інвестиційному кліматі в Україні як в частині дотримання процедурних податкових вимог [5].

Державним органам необхідно більш детально вивчити зарубіжний досвід стосовно організації та методики обліку, аудиту, аналізу та оподаткування податком на прибуток підприємств з метою усунення недоліків фіскальній та регулюючій сфері та мінімізація витрат на збирання та запобігання ухиленню від сплати податку.

Висновки. На основі вище сказаного можна зробити висновок, що проблема реформування механізму оподаткування податком на прибуток підприємств набуває все більшої значимості. Як ми бачимо, за статистикою попередні методи справляння та адміністрування податку на прибуток піддаються все більшому коригуванню та удосконаленню цієї системи.

У найближчому майбутньому державні органи мають внести корективи з впровадженням науково-технічної революції та застосувати інноваційні методи, тобто перебудувати технічні основи, щоб скоротити податковий тягар, зменшити тіньову економіку, врегулювати економічні процеси в суспільстві та підвищити фіскальну ефективність податку на прибуток.

Податок на прибуток є важливим інструментом регулювання економіки. Задля підвищення його ефективності потрібно використати світовий досвід, оскільки він є важливим вектором розвитку, бо має на меті не тільки наповнення бюджету країни, а також стимулювання економіки, в тому числі покращення інвестиційного клімату країни, розвиток підприємств та бізнесу різного рівня.

Наша країна також має активізуватися щодо створення зрозумілої законодавчої бази справляння податку на прибуток, що у свою чергу усуне шахрайство та приховування доходів. Зростання ефективності податку на прибуток є стимулювальним чинником ділової активності усіх суб’єктів господарювання, яку слід проводити зважено. Саме вона має стати поштовхом для залучення іноземних інвестицій та удосконалення процесу адміністрування.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Гуменюк О.О. Удосконалення бухгалтерської фінансової звітності відповідно до потреб економічного аналізу. О. О. Гуменюк. Інноваційна економіка. Всеукраїнський науково-виробничий журнал. URL: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/inek/2010_4/113.pdf

2. Таптунова І.Л. Трансформація податку на прибуток підприємств податок на виведений капітал. Європейський інформаційно дослідницький центр. 2016. URL: http://euinfocenter.rada.gov.ua/uploads/documents/28909.pdf

3. Офіційний вебсайт Державної казначейської служби України. URL: http://www.treasury.gov.ua

4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 Податок на прибуток: затв. наказом МФУ від 28.12.2000 р. № 353 (зі змінами та доповненнями). URL: http://zakon2.rada.gov.ua/ laws/show/z0047-01.

5. Хомутенко В.П. Фрагментарний аналіз механізму дії регулюючої функції податку на прибуток підприємств в Україні.

6. В.П. Хомутенко, А.В. Хомутенко. Evropsky casopisekonomiky a managementu. № 1. 2017. С. 5–17.

Гушньовська Вікторія Іванівна
студентка групи ОМАз-19-2
Науковий керівник:
Нестор Наталія Володимирівна
д.ю.н., доцент

ДОСЛІДЖЕННЯ ПРОЦЕСУ ДИСКОНТУВАННЯ ЗАБОРГОВАНОСТІ В ОБЛІКУ

***Анотація**. У роботі розглядається аналіз етапів дисконтування заборгованості у фінансовому обліку.*

Ключові слова: довгострокові зобов'язання, дисконтування, ставка дисконтування, число періодів, дисконт.

Актуальність тематики дослідження. Купівельна спроможність грошей з плином часу падає. А тому у фінансовій звітності слід показувати продисконтовані розрахунки.

Правила дисконтування прописані наразі як в МСФЗ, так і в П(С)БО. Але якщо раніше дисконтування за П(С)БО проводилось щодо фінансових активів та зобов'язань, зараз слід дисконтувати будь-яку грошову довгострокову заборгованість.

Актуальність дослідження питання управління довгостроковою заборгованістю посилилась у зв'язку зі змінами в законодавстві, що вимагають застосування на підприємствах теперішньої вартості для їх оцінки для всіх сум незалежно від того, чи нараховуються на них відсотки.

Ступінь наукового вивчення проблеми. Дослідженням питань дисконтування заборгованості приділяють увагу в своїх наукових роботах такі вчені, як: М.Т. Білуха, П.С. Безруких, С.В. Безручук, В.М. Жук, В.В. Сопко, Л.Г. Ловінська, С.Г. Міщенко, В.А. Шпак.

Враховуючи, що дисконтування не лише відсоткової, а й невідсоткової довгострокової дебіторської заборгованості є відносно новим методом у бухгалтерському обліку, дослідження питання облікового відображення заборгованості потребує наукового обґрунтування в теоретико-практичному аспекті.

Мета дослідження. Метою статті є дослідження дисконтування заборгованості; аналіз нормативного врегулювання процесу дисконтування заборгованості.

Виклад основного матеріалу. Наказом Міністерства фінансів України від 16.09.2019 р. № 379 внесено зміни до деяких нормативно-правових актів з питань бухгалтерського обліку, що набрали чинності з 29.10.2019 р.

Найбільшу дискусію викликали зміни у ПСБО 10 "Дебіторська заборгованість" і ПСБО 11 "Зобов'язання", що передбачають облік довгострокової дебіторської заборгованості та довгострокових зобов'язань за теперішньою вартістю. Порівняння змін у редакціях ПСБО 10 "Дебіторська заборгованість" та ПСБО 11 "Зобов'язання" представлено у табл. 1.

Таблиця 1

Порівняння змін у редакціях ПСБО 10 "Дебіторська заборгованість" та ПСБО 11 "Зобов'язання"

Документ	Нова редакція	Попередня редакція
ПСБО 10 "Дебіторська заборгованість"	п.12. Довгострокова дебіторська заборгованість відображається в балансі за її теперішньою вартістю. Визначення теперішньої вартості залежить від виду заборгованості та умов її погашення[1].	п.12. Довгострокова дебіторська заборгованість, на яку нараховуються проценти, відображається в балансі за їхньою теперішньою вартістю. Визначення теперішньої вартості залежить від виду заборгованості та умов її погашення.
ПСБО 11 "Зобов'язання"	п. 8 виключено [2].	п.8. Зобов'язання, на яке нараховуються відсотки та яке підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу, слід розглядати як довгострокове зобов'язання, якщо первісний термін погашення був більше ніж дванадцять місяців та до затвердження фінансової звітності існує угода про переоформлення цього зобов'язання на довгострокове.
ПСБО 11 "Зобов'язання"	п.10.Довгострокові зобов'язання відображаються в балансі за їх теперішньою вартістю. Визначення теперішньої вартості залежить від умов та виду зобов'язання[2].	п.10. Довгострокові зобов'язання, на які нараховуються відсотки, відображаються в балансі за їх теперішньою вартістю. Визначення теперішньої вартості залежить від умов та виду зобов'язання.

ПСБО 11 “Зобов’язання”	п.19. У примітках до фінансової звітності наводиться інформація про перелік і суми зобов’язань, що включені до статей балансу “Інші довгострокові зобов’язання”, “Інші поточні зобов’язання”[2].	п.19. У примітках до фінансової звітності наводиться така інформація: 20.1. Сума та строки погашення зобов’язання, яке було виключене із складу поточних зобов’язань відповідно до п. 8 цього Положення (стандарту) з обґрунтуванням причин цього. 20.2. Перелік і суми зобов’язань, що включені до статей балансу “Інші довгострокові зобов’язання”, “Інші поточні зобов’язання”.

Джерело: розроблено автором

Проаналізувавши ці зміни, можна зробити такі висновки:

1) довгострокову дебіторську заборгованість належить відображати в балансі за її теперішньою вартістю незалежно від того, нараховують чи ні на неї відсотки;

2) довгострокові зобов’язання (довгострокову кредиторську заборгованість) відображають у балансі за теперішньою вартістю незалежно від того, нараховують чи ні на них відсотки;

3) виключено положення, згідно з якими поточні (короткострокові) зобов’язання необхідно було перекласифіковувати в довгострокові зобов’язання.

При цьому, як і раніше, не має значення, у відносинах з яким саме контрагентом (підприємством або фізичною особою) виникла відповідна заборгованість.

Дисконтування – це процедура переведення майбутньої вартості грошей у поточну (теперішню). Цей фінансовий термін пов’язаний зі знеціненням грошей у часі: купівельна спроможність однієї і тієї ж суми у майбутньому й зараз буде різною. Причини цього:

- інфляція – в сучасних умовах вона існує завжди, особливо у довгостроковому періоді;
- упущені економічні вигоди від використання грошей – краща альтернатива у використанні грошей.
- ризик неотримання платежу – борг може бути неповернутий.

Дисконтувати довгострокову заборгованість мають усі: середні та великі підприємства; мікро та малі підприємства, які підпадають під дію НП(С)БО 25; єдиноподатники 3 групи; комунальні неприбуткові підприємства та інші, хто використовує систему національних стандартів бухгалтерського обліку; ті, хто використовує МСФЗ.

Дисконтування довгострокової заборгованості можна розділити на декілька етапів.

Етап 1. Розрахунок теперішньої вартості грошей.

Теперішня вартість – це продисконтована вартість майбутніх платежів. Вийти на визначення цієї вартості можна за допомогою самого визначення у п. 4 ПСБО 11 та взагалі П(С)БО 28 в цілому, втім самої формули у П(С)БО немає, тому необхідно застосовувати вже готову формулу із МСФЗ.

Операція дисконтування при одноразовому платежі наприкінці строку зводиться до формули:

$$\mathbf{PV = FV: (1 + i)^n}$$

де:

PV – теперішня вартість;

FV – майбутня вартість;

i – ставка дисконтування;

n – строк (число періодів).

Необхідно звернути увагу, що якщо відповідно до умов договору заборгованість погашається не одноразово у кінці строку, а поступово частинами, то у такому разі теперішню вартість заборгованостей слід розраховувати окремо для кожного платежу. А потім визначити суму теперішньої вартості кожного платежу (наприклад, це може стосуватися продажу у кредит).

Майбутня вартість грошей (FV) - це номінальна вартість заборгованості.

Ставка дисконтування(i) – це суттєвий показник в розрахунку, так як її збільшення впливає на теперішню (поточну) вартість: чим ставка дисконтування більша, тим вартість менша.

Ніяких конкретних вказівок, яку ставку дисконтування обирати в законодавстві немає.

Ставка дисконту згідно з П(С)БО 28 базується на ринковій ставці відсотка (до вирахування податку), що використовується в операціях з аналогічними активами. За відсутності ринкової ставки відсотка ставка дисконту базується на ставці відсотка на можливі позики підприємства або розраховується за методом середньозваженої вартості капіталу підприємства.

При визначенні ставки дисконту враховуються ризики, крім ризиків, що були враховані при визначенні майбутніх грошових потоків.

Якщо звернутися до МСФЗ (К364 МСБО 39 “Фінансові інструменти: визнання та оцінка”), то треба використати ринкову ставку відсотка на аналогічний інструмент, який подібний за валютою, строками погашення.

На практиці можливе обрання наступних ставок:

- Індекс міжбанківських ставок овернайт (UONIA) – 5,0471% (вересень 2020);

- вартість довгострокових кредитів 22,05% (станом на 23.09.2020);

- вартість довгострокових депозитів фізичних осіб 10% (станом на 23.09.2020);

- облікова ставка НБУ 6% (вересень 2020);

- середньорічна ставка рефінансування НБУ 6% (вересень 2020) [3].

Облікову ставку слід брати на дату складання балансу.

Число періодів (n) – це кількість періодів до погашення заборгованості. Період може визначатися у роках, кварталах, місяцях, днях. Якщо число періодів – це роки до повернення боргу, то береться річна ставка відсотка, або якщо кварталів, тоді і ставка – квартальна; або місяців – тоді й ставка – місячна; або днів, тоді і ставка – денна.

Етап 2. Розрахунок суми дисконту.

Дисконт – це різниця між майбутньою та теперішньою вартістю грошового зобов’язання (грошей).

Крок 3. Розрахунок амортизації дисконту й амортизованої собівартості фінансових зобов’язань.

Відповідно до п. 10 П(С)БО 12 сума амортизації дисконту або премії нараховується одночасно з нарахуванням відсотка (доходу від фінансових інвестицій), що підлягає отриманню, та відображається у складі інших фінансових доходів або інших фінансових витрат з одночасним збільшенням або зменшенням балансової вартості фінансових інвестицій відповідно[4].

Що таке амортизована собівартість фінансових інструментів, в П(С)БО не визначено, зате вказано, що слід розуміти під амортизованою собівартістю фінансової інвестиції. Так, згідно з П(С)БО 12, це собівартість фінансової інвестиції з рахуванням часткового її списання внаслідок зменшення корисності, яка збільшена (зменшена) на суму накопиченої амортизації дисконту (премії) [4].

Висновки. Отже, застосування дисконтованої вартості для бухгалтерського обліку позитивно впливає на якість звітної інформації, оскільки довгострокові фінансові активи й зобов'язання відображаються за їх ринковою вартістю, а в звіті про фінансові результати відображаються нарахування відсоткового доходу чи витрати за ефективною відсотковою ставкою, що цілком відповідає принципу економічної доцільності. Наслідком буде підвищення якості аналітичних даних, які будуть одержані за даними підприємства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 "Дебіторська заборгованість": затв. наказом МФУ від 08.10.1999 №237. Дата оновлення: 16.09.2019 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99#Text (Дата звернення: 20.10.2020р.)

2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 "Зобов'язання": затв. наказом МФУ від 31.01.2000 №20. Дата оновлення: 16.09.2019 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00#Text (Дата звернення: 20.10.2020р.)

3. Національний банк України URL: https://bank.gov.ua/ua/monetary/stages/archive-rish \

4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 "Фінансові інвестиції": затв. наказом МФУ від 26.04.2000 №91. Дата оновлення: 27.06.2013 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0284-00#Text (Дата звернення: 20.10.2020р.)

Глущенко Анна Андріївна,
студентка групи ОМАз-19-2
Науковий керівник:
Мискін Юрій Ігорович,
к.е.н., доцент

ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ, АУДИТУ ТА АНАЛІЗУ ЄДИНОГО СОЦІАЛЬНОГО ВНЕСКУ

Постановка проблеми. Одним з головних завдань, яке в даний момент досить актуальне при виплаті заробітної плати на кожному підприємстві та в нашій державі загалом, – організація, методика та аудит при нарахуванні єдиного соціального внеску.

Дилеми відображення єдиного соціального внеску достатньо актуальна, враховуючи зміни, що вступили в силу з 1 вересня 2020 р. Такі нововведення спроможні збільшити податкове навантаження на більшість підприємств, але для держави це збільшення державного бюджету тому, що саме суми єдиного соціального внеску є основні потоки надходження до Пенсійного фонду.

З запровадженням обов'язкового соціального внеску взаємовідносини між державними органами та платниками податків стали простіші, скоротилась система справляння та адміністрування, що призвело до збільшення доході у страхових фондах.

Питанням організації, методики, аудиту та аналізу єдиного соціального внеску приділено безліч публікацій вітчизняних дослідників, проте і зараз існує важлива потреба в майбутніх дослідженнях та в пошуку шляхів вдосконалення таких нарахуваннях на фонд оплати праці в кожному підприємстві.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. На рівні законодавства питаннями аналізу, організації, методики та аудиту єдиного соціального внеску займається держава, це відбувається у вигляді прийняття та затвердження необхідних нормативних та правових документів.

Аналізом та роз'ясненням проблеми організації та методики системи нарахування та сплати сум соціальних внесків займалися українські та іноземні наукові діячі, в їх числі Ф.Ф. Бутинець, О.Ф. Томчук, А.П. Макаренко, К.О. Безверхий та ін.

Постановка завдання. Метою статті є організація, методика, аудит та аналіз нарахування та сплати єдиного соціального внеску підприємством ТОВ "ЄВРОІНДЕКС АЛЬФА" в Україні.

Виклад основного матеріалу дослідження. На території України задля захисту економічний, соціальних прав працюючих створена система соціального страхування державою. Такий метод страхування є головним способом для виконання захисних функцій для робітників від держави, такий вид страхування гарантований Конституцією України.

Попередньо Україна мала систему соціального страхування державою, що нараховувала виплати від підприємств до чотирьох різних фондів, що, в свою чергу, супроводжується достатньою кількістю законодавчих документів та інших відповідних актів, також одночасно змінювалися форми для звітності, тобто це створювало відповідні складності в роботі відділів бухгалтерії.

Починаючи з 1 січня 2011 р. вступив в силу Закон України "Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування" від 08.07.2010 № 2464-VI, де зазначалось основні засади щодо організації та методики обліку єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, основні засади таких нарахувань та сплати до уповноважених органів, що здійснюють такий збір.

Відповідно до цього Закону, внесок на обов'язкове державне соціальне страхування – загальний внесок до страхових фондів, збір якого відбувається до єдиних систем обов'язкового державного страхування в загальному порядку та на обов'язковій основі з ціллю надання захисних прав в ситуаціях, встановлених законодавством, захисту прав людей, які застраховані на отримання виплат страхування за відповідними типами обов'язкового страхування державою[1].

Відповідно до українського Закону "Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування" і "Інструкції про порядок нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування", база для нарахування та утримання сум внеску це:

- загальна сума заробітної плати кожного працівника, що включає суми основної і додаткової заробітної плати та інші виплати пов'язані з компенсацією та заохочуванням;

- суми винагород фізичним особам за надані послуги за договорами цивільно-правового характеру;
- суми оплати днів тимчасової непрацездатності (5 днів) за кошти підприємства;
- виплати пов’язані втратою тимчасової непрацездатності,
- виплати пов’язані з вагітністю та пологами;
- виплати допомоги або компенсацій згідно з законодавством [1; 5].

Всі юридичні особи на території України незважаючи на форми власності зобов’язані здійснювати нарахування внесків на обов’язкове державне соціальне страхування відносно фонду оплати праці робітників, які наймані за умов трудових та цивільно-правових договорів.

Роботодавці зобов’язані щомісяця надавати у фіскальні органи звіти з внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування за всіма робітниками [3, с. 33–40].

Обов’язок сплати з внеску має найвищу необхідність посеред інших зобов’язань юридичної особи за виключенням обов’язку з оплати праці найманих працівників[4, с. 141–143].

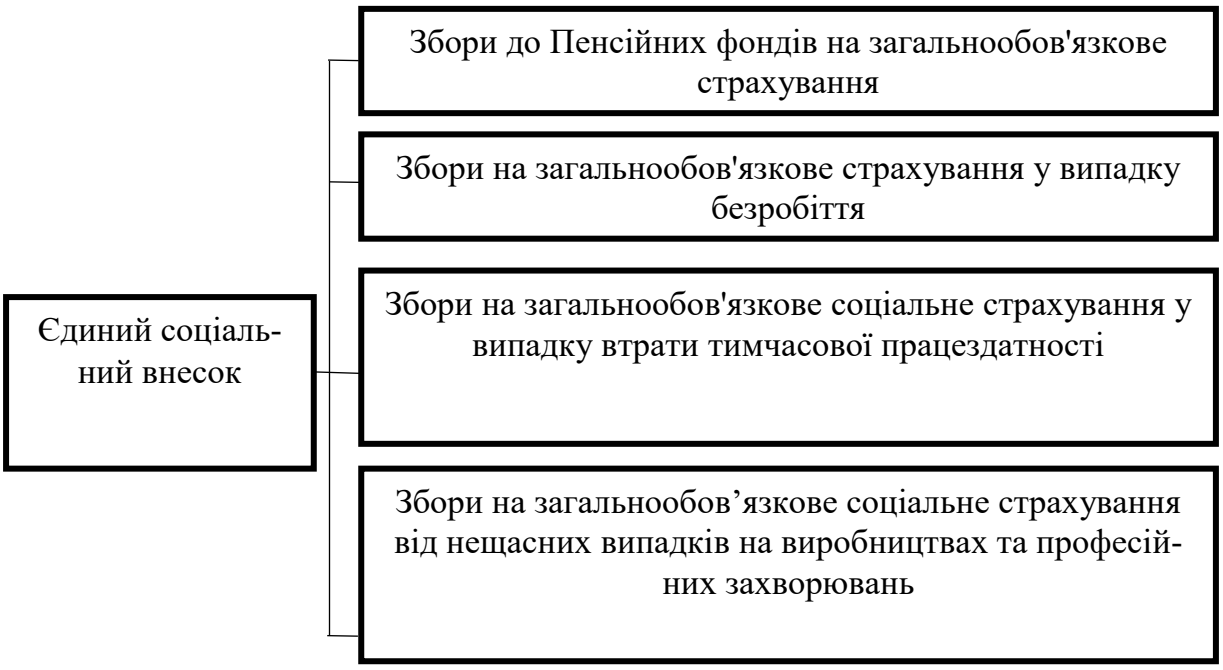

Рис. 1. Зміна систем державного загальнообов’язкового соціального страхування [8, с. 368]

Роботодавцям необхідно до 20-го числа кожного місяця платити в бюджетну казну всі суми нарахованого внеску за робітників. У випадку невчасної або неповноцінної сплати внеску, агент буде змушений сплатити штрафні санкції у фінансовому вигляді, які встановлені Законом України "Про Єдине соціальне страхування", а відповідальні особи, відповідальні за порушення чинних вимог про сплату внеску, понесуть дисциплінарні, адміністративні, цивільно-правові чи кримінальні стягнення [1].

У випадку невчасної сплату суми внесків, окрім боргових сум, необхідно буде оплатити:

- штрафну суми – 20% від несплаченого або невчасно сплаченого розміру внеску;
- суму пені – 0,1% від недоплаченої суми внеску за кожні дні невчасно сплачених платежів [6].

За думкою К. Безверхого, подібні нововведення у законодавчій структурі відносно організації, методики обліку нарахувань, оплати та звітування соціальних внесків примушуються бухгалтерів вчасного здійснювати уточнення як під час аналізу, аудиту, а і в організації та методиці обліку таких операцій при оброці інформації про схожі операції в компанії.

Суттєве місце в системах звітності з внеску відноситься до послідовностей у відображенні даних відносно нарахування єдиного внеску на заробітну плату, допомоги з тимчасової непрацездатності, допомога по вагітності та пологах, перехідні відпускні та ін. [3, с. 33–40].

Зміна у нарахуваннях єдиного соціально внеску, запропонована з 1 вересня 2020 р., має ціль впровадити "справедливий механізм нарахувань єдиного соціального внеску", бо це можна сформувати за декількох варіантів:

1) зростання порогів при застосуванні ставки 22 % відносно єдиного соціально внеску;

2) запровадження декілька ставок єдиного соціального внеску за зменшенням;

3) зростання мінімального розміну єдиного соціального внеску для керівних посад на підприємстві;

4) обмежити розмір доходів відносно працівників-інвалідів, до яких можливо застосовувати пільгові ставки єдиного соціального внеску у 8,41 %;

5) ввести збільшену ставку єдиного соціального внеску – більше 22% задля компаній із поганими умовами праці [6].

Єдиний соціальний внесок на ТОВ "ЄВРОІНДЕКС АЛЬФА" сплачується методом перерахувань товариством у безготівковій формі коштів з відповідного рахунку в банку. Підприємства, що не володіють банківським рахунком, можуть сплатити внески методом готівкового розрахунку через банківські установи чи їх відповідні структури[6].

Єдиний соціальний внесок повинен нараховується кожного місяця, але сплачуватись один раз в кварталі, але до 20-х чисел таких місяців, наступних в календарному кварталі.

Загальні системи в державі для методів і організація соціального страхування зараз інтенсивно змінюється та реорганізується. Головними методами покращення можна зазначити:

- ✓ спрощена система обслуговувань осіб з соціальним страхуванням та роботодавця;
- ✓ покращення рівня ефективного управління;
- ✓ зменшення управлінських витрат [6].

Необхідно відмітити, що політика податкових органів посилює вплив на компанії через конотацію балансованих рівнів податкових навантажень. Відповідні податкові навантаження призводять до зменшення рівня прибутку від таких підприємств, несплати або ухиляння від податків та зборів, що є одним із найбільш важливих питань для економіки України в цілому.

Висновки з проведеного дослідження. Єдиний соціальний внесок є, загалом, суттєвим етапом у проведеннях реформ систем соціального страхування в нашій країні. І якщо оцінити системи нарахування єдиного соціального внеску з точки зору організації та методики обліку, аудиту та аналізу, то необхідно відмітити її покращення в загальному.

Дані зміни з єдиного соціального внеску у 2019-2020рр. покращать системи контролю і аудиту сум щодо застрахованих осіб. Але треба зазначити декілька мінусів у системі виплати єдиного соціального внеску, які мають потребу детальнішого аналізу та законодавчого урегулювання відповідних проблем.

В тому числі, при несплаті єдиного соціального внеску, особи втрачають права на соціальний захист на даний момент та потім на отримання майбутніх виплат за різноманітними видами обов'язкового державного страхування, враховуючи пенсійні виплати.

В результаті, за рахунок внесення змін відносно методів нарахування єдиного соціального внеску в урядових структурах планують збільшити надходження до бюджетних рахунків держави, планується додатково залучати до Пенсійних фондів приблизно 10 млрд. грн.

Отже, зростання сум штрафу за невчасне чи несплату сум соціальних внесків надає можливість країні контролю та стимулу підприємств до сплати.

У загальному плані впровадження законодавчих змін в організації, методиці обліку, аудиті та аналізу єдиного соціального внеску є позитивним зрушенням для ТОВ "ЄВРОІНДЕКС АЛЬФА", а й для всіх підприємств в Україні.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: ЗУ від 02.07.2010 р. № 2464-VI. ВРУ. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17.

2. Онищенко В. Нарахування на фонди оплати праці. 2018. № 16. URL: https://www.budgetnyk.com.ua/article/15-zarobtna-plata-v-byudjetnih-ustanovah-narahovumo-bez-pomilok.

3. Безверхий К., Юрченко О. ЄСВ на обов'язкове держ. соц. страхування: відображення нарахування у звітності. 2016. № 10. С. 33–40. URL: http://ir.kneu.edu.ua/2010/20554.

4. Сидоренко Р.В. Особливості нарахування та сплати єдиного соціального внеску у фізичних особі – підприємців. Науковий вісник ХДУ. 2017. Випуск 24. С. 141–143.

5. Про затвердження інструкції зі статистики заробітної плати: Наказ ДКСУ від 13.01. 2004 р. № ВРУ. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/ z0114-04.

6. Онищенко В. ЄСВ 2019: реформування. 2018. № 33. URL: https://www.golovbukh.ua/ article/7404-reformuvannya-sv-2018.

7. Романченко Ю.О. ЄСВ з доходів фізичних осіб: особливості нарахування та порядок сплати. Вісник ХНТУ ім. П. Василенка. 2018. Випуск 193. С. 290–298.

8. Гончар Г.П. Особливості справляння та адміністрування ЄСВ в Україні. Східна Європа: економіка, бізнес та управління. 2018. Випуск 4(15). С. 367–372. URL: http://www.easterneurope-ebm.in.ua/ journal/15_2018/61.pdf.

Кагарлицька Надія Олегівна
студентка групи ОМАз-19-2
Науковий керівник:
Лісовий Андрій Васильович,
д.е.н., професор

АУДИТ ТА АНАЛІЗ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ВИРОБНИЧОГО ПІДПРИЄМСТВА (НА ПРИКЛАДІ ДП АРТЕМСІЛЬ)

Анотація. *Стаття присвячена дослідженню впливу аналізу та аудиту фінансових результатів на ефективність діяльності виробничого підприємства. В роботі розглянуто динаміку основних показників діяльності підприємства протягом 2017-2019 років.*

Ключові слова: *аудит, розрахунки, виробниче підприємство*

Актуальність теми дослідження. Основною метою діяльності підприємств (незалежно від форми власності/галузевої належності/виду діяльності тощо) є отримання доходів у розмірі, достатньому для покриття витрат і подальшого розвитку. Проте, в сучасних умовах господарювання можна спостерігати тенденцію до поступового зменшення кількості прибуткових підприємств та відповідного збільшення кількості збиткових. Спад виробництва ускладнює процес переходу економіки України на ринковий тип відносини, а це у свою негативно впливає на фінанси підприємств, спрямовує їх на вирішення поточних проблем та спроб досягнення стабільної ситуації. Міцна фінансова база слугує головним чинником функціонування підприємств, але в даній ситуації доволі важко реалізувати це на яку-небудь віддалену перспективу.

Кожна ланка управління повинна мати економічну інформацію, яка б задовольняла їх потреби та допомагала ефективно оцінювати та прогнозувати діяльність підприємства. Джерелом такої інформації є бухгалтерська звітність, яка представляє собою сукупність показників функціонування підприємства в певний проміжок часу, базуючись на принципах фінансового обліку. Тобто звітність слугує інформаційною ланкою, яка може задовольнити інтереси як внутрішніх, так і зовнішніх користувачів.

Мета дослідження полягає у визначенні рівня впливу фінансових показників на стан діяльності виробничих підприємств України та ролі аудиту у своєчасному реагуванні на зміну динаміки показників.

Об'єкт дослідження – діяльність виробничих підприємств України.

Предмет дослідження – вплив аналізу та аудиту фінансових результатів на ефективність діяльності виробничого підприємства.

Огляд наукової літератури стосовно теми дослідження. Питання аудиту та налізу фінансових результатів досліджували такі науковці, як А. Шеремет, Р. Сайфулін, Є. Негашев [4]. Автори вказують, що фінансові результати підприємства є балансовим прибутком (збитком) звітного періоду, яка представлена алгебраїчною сумою результату від реалізації продукції, результату від фінансової діяльності, сальдо доходів та витрат від інших позареалізаційних операцій. Трактування сутності поняття фінансових результатів та визначення цього феномену як економічного результату діяльності, вираженого у вигляді різниці між доходами і витратами підприємства також подано в дослідженнях Ф. Бутинця [1], Л. Худолія [3], Н. Ткаченко [2] тощо.

Проте значення аудиту та залежності динаміки результатів виробничого підприємства від аудиту та аналізу фінансових результатів розглянуте у більшості робіт поверхнево, тому виникає потреба в більш детальному дослідженні зазначених зв'язків.

Наукова новизна роботи полягає в тому, що на основі методів аналізу часових рядів визначено вплив фінансових показників на ефективність діяльності виробничих підприємств в Україні в цілому.

Результати дослідження можуть бути використані для проведення аналізу діяльності інших підприємств, а також для формування планів аудиторських перевірок в залежності від динаміки фінансових показників та прогнозування результатів діяльності на майбутні періоди.

Виклад основного матеріалу. На нинішньому етапі розвитку одним з домінуючих економічних чинників, які свідчать про ефективність діяльності підприємства, є фінансові результати. Загальновідомо, що вказаний показник результативності виступає у якості комплексного результату, за допомогою якого можна здійснити узагальнення підсумків функціонування виробничих суб'єктів і встановити рівень ефективності їх функціонування. Значення доходів, витрат, які формують показник фінансових результатів діяльності підприємства, виступають як є важливі об'єкти бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту і потребують особливої уваги не тільки на рівні підприємства, а й

на макрорівні. Це обумовлено тим, що від точного розрахунку, виявлення кінцевих показників про результати діяльності суб'єктів господарювання залежить процес їх безперебійного розвитку, вирішення питань щодо здійснення програм розвитку за рахунок прибутку, який є основою досліджуваного показника. Зважаючи на зазначене, в достовірності і зрозумілості інформації про фінансові результати виробничої діяльності підприємств зацікавлені не тільки її внутрішні користувачі (власники, керівники, управлінці тощо), але і зовнішні (відповідні профільні державні структури, інші зовнішні користувачі).

Фінансовий результат слугує показником, на основі якого можна зробити висновок щодо діяльності та економічної ефективності конкретного підприємства, а також спрогнозувати майбутній шлях розвитку. Саме тому вкрай важливо проводити аудит на підприємстві, тому що за допомогою аудиторських процедур буде оцінено прибутковість підприємства, а також правильність обчислення фінансового результату від виробничої діяльності та чистого прибутку з урахуванням всіх податків та зборів..

Завдання аудиту фінансових результатів ДП "Артемсіль" будуть полягати в тому, що на основі наданої інформації буде досліджуватись достовірність та правильність відображення операцій в обліку, вивчатиметься взаємоузгодженість показників звітності, аналізуватиметься діяльність підприємства в поточному періоді та порівнюватиметься з основними показниками діяльності у розрізі квартальної та річної звітності, що дасть можливість зробити висновок про ефективність функціонування підприємства, наявність невирішених проблем, усунення яких покращить фінансовий стан, а також допоможе оцінити вплив подій на різні показники звітності підприємства.

Під час аудиту вся надана підприємством інформація проходить три етапи перевірки, серед яких:

1. **Перевірка за формою.** Аудитори візуально звертають увагу на правильність заповнення документів, відповідно до законодавства та встановлених норм, виду діяльності підприємства. Звертають увагу на установчі документи, строки ліцензій, реквізити, наявність всіх підписів та оригіналів документів, виявляють факти необумовлених виправлень та підчисток.

2. **Аналітична перевірка.** На цьому етапі показники звітності підлягають повторному перерахунку для ймовірного встановлення фактів порушень та помилок. Аудитори визначають ділянку з найбі-

льшим аудиторським ризиком та ретельно перевіряють її. Даний етап є дуже важливим, тому що він дозволяє виявити відхилення, які впливають на показники звітності. Саме за допомогою аналітичної перевірки перевіряють показники, де є ймовірність шахрайства.

3. **Перевірка по суті.** Аудиторами проводиться співставлення показників, відображених в різних формах звітності, регістрах обліку та зведених документах. Таким чином перевіряється узгодженність всіх наданих даних. Можна ретельно дослідити конкретну операцію та її вплив на інші показники, починаючи з первинного обліку і закінчуючи фінансовою звітністю, її законність та правильність відображення.

Розглянемо тепер динаміку фінансових показників ДП Артемсіль за 2017-2019 рр. (Табл. 1).

Таблиця 1

Фінансові показники компанії ДП Артемсіль за 2017-2019 рр.

Показник	2017	2018	2019
Показники ліквідності і платоспроможності			
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	1,340	1,402	0,682
Коефіцієнт уточненої ліквідності	2,54	1,75	1,04
Коефіцієнт загальної ліквідності	4,30	2,74	1,14
Показники фінансової стійкості			
Коефіцієнт автономії (фінансової незалежності)	1,72	2,92	3,37
Коефіцієнт концентрації позикового капіталу	213	125	108
Коефіцієнт фінансового ризику	5,87	8,84	7,05
Коефіцієнт довгострокового залучення позикових коштів	62	41	52
Показники ділової активності			
Оборотність поточної дебіторської заборгованості, обороти	0,44	0,53	0,43
Період погашення поточної дебіторської заборгованості, днів	836	695	848
Оборотність поточної кредиторської заборгованості, обороти	0,30	0,32	0,23
Період погашення поточної кредиторської заборгованості, днів	1215	1143	1572
Операційний цикл	836	695	848
Фінансовий цикл	379	448	724
Показники рентабельності			
Чиста рентабельність продажів	0,16	0,08	0,01
Чиста рентабельність активів	0,17	0,08	0,01
Чиста рентабельність власного капіталу	0,24	0,10	0,02

Коефіцієнти ліквідності вище нормативних, оскільки підприємство має прибутки останні 2 роки, проте динаміка даних коефіцієнтів є від'ємною.

Фінансова стійкість підприємства на кінець досліджуваного періоду покращилась і має стабільний стан.

Показники ділової активності відображують інформацію щодо оборотності окремих видів заборгованості і не нормуються.

Показники рентабельності є додатними, але невисокими, до того є мають від'ємну динаміку.

Таким чином, з огляду на від'ємну динаміку ряду ключових показників, потребується аудит фінансових результатів, до задач якого мають входити визначення шляхів оптимізації витрат.

Висновки. Фінансовий стан підприємства та його фінансові результати мають великий вплив на перспективи подальшої діяльності, адже саме динаміка фінансових результатів вказує на те, чи буде підприємство мати розвиток, а чи прямуватиме до банкрутства. Тому на виробничих підприємствах стоїть задача своєчасного контролю динаміки фінансових результатів і у випадку їх зниження негайного аудиту причин такого результату.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік. Житомир: ПП "Рута", 2009. 912 с.

2. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність. К.: Алерта, 2013. 982 с.

3. Худолій Л. М. Теорія фінансів: навчально-методичний посібник. К.: Вид-во Європ. ун-ту, 2003. 167 с.

4. Шеремет А. Д., Сайфулин Р. С., Негашев Е. В. Методика финансового анализа деятельности коммерческих организаций. М.: Инфра-М, 2016. 208 с.

Ковальова Ірина Геннадіївна,
студентка групи ОМАз-19-2
Науковий керівник:
Мельник М.М.
к.е.н., доцент

ПОРЯДОК ОБЛІКУ ТА ОСОБЛИВОСТІ ЗДІЙСНЕННЯ КОНТРОЛЮ ЕКСПОРТНО-ІМПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ

Анотація. *Стаття присвячена обліку експортно-імпортних операцій українських підприємств та контролю ЗЕД. Розглянуто практичні питання, що стосуються ефективності експортно-імпортних операцій та методик контролю їх здійснення.*

Ключові слова: *ЗЕД, експортно-імпортні операції, облік, контроль.*

Постановка проблеми. З відкриттям кордонів, укладення договорів про вільну торгівлю та асоціацію з ЄС Україна стала активно приділяти увагу зовнішньому ринкові. Діяльність українських підприємств на зовнішньому ринку дозволяє підвищити обсяги збуту та відповідно прибутковість діяльності, тому ряд підприємств шукають своє місце на світових ринках, не обмежуючись внутрішнім ринком України. Особливо це стосується підприємств, які виготовляють конкурентоспроможну продукцію, яка користується попитом не тільки на території України, та пов’язаних з ними підприємств торгівлі.

Актуальність даного дослідження полягає в тому, що в умовах глобалізаційних та інтеграційних процесів, які відбуваються в українській та світовій економіці та намагання України посилити свою позицію як конкурентоздатного суб’єкта світових економічних відносин постає нагальна потреба в удосконаленні механізму зовнішньоекономічної діяльності вітчизняних підприємств, зокрема, через дослідження можливих форм виходу на світовий ринок та механізмів їх реалізації.

Аналіз досліджень та публікацій з проблеми. Організації і методиці обліку та аудиту експортно-імпортних операцій присвячені праці В.В. Бабича, С.Ф. Голова, В.П. Завгороднього, З.В. Задорожного, Я.Д. Крупки, М.В. Кужельного, Л.П. Кулаковської, Ю.Я. Литвина, І.І. Павлюка, В.М. Пархоменка, В.В. Сопка, М.М. Ткаченка та інших.

Ці праці містять багато цінних пропозицій та рекомендацій щодо ведення обліку згідно чинного законодавства, є багато пропозицій стосовно методик проведення аудиту різних сторін діяльності сучасного підприємства, але практично ніхто з них не визначив методику контролю експортно-імпортних операцій та їх впливу на загальну ефективність діяльності підприємства.

Наукова новизна роботи полягає в тому, що на основі аналізу ефективності ЗЕД підприємства сформульовано вимоги до контролю експортно-імпортних операцій та досліджено вплив обліку ЗЕД на загальну результативність діяльності.

Результати дослідження можуть бути використані для проведення аналізу зовнішньоекономічної діяльності інших підприємств, а також для формування рекомендацій щодо контролю експортно-імпортних операцій та прогнозування результатів зовнішньоекономічної діяльності на майбутні періоди.

Мета статті полягає у визначенні ефективності експортно-імпортних операцій та впливу системи обліку та контролю на результативність ЗЕД.

Об'єкт дослідження – зовнішньоекономічна діяльність підприємств України.

Предмет дослідження – вплив обліку та контролю експортно-імпортних операцій на ефективність діяльності підприємства на міжнародному ринку.

Виклад основного матеріалу. Чинним законодавством України чітко регламентовані питання укладання, оформлення, реєстрації зовнішньоекономічних договорів і відповідних експортно-імпортних операцій. Під час обліку та контролю експортно-імпортних операцій, слід керуватися цілою низкою нормативних документів. Окрім Закону України "Про зовнішньоекономічну діяльність" [1], це:

– Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV;

– Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV;

– Податковий кодекс України 02.12.2010 р. № 2755-VI;

– Декрет КМУ від 19.02.1993 р. № 15-93 "Про систему валютного регулювання і валютного контролю";

– Закон України від 23.09.1994 р. № 185/ 94-ВР "Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті".

Необхідною умовою перетинання митного кордону України при імпорті продукції є виконання митних формальностей, порядок здійснення яких регулюється Законами України "Про митну справу в Україні" і "Про Єдиний митний тариф", а також Митним Кодексом України.

Всі зазначені нормативно-правові акти вимагають чіткого обліку всіх операцій з метою оподаткування митними та іншими податками і зборами, дотримання податкового, митного, бухгалтерського та іншого законодавства.

Організація ЗЕД – дуже складна і клопітка робота. Вона вимагає уважного опрацювання таких питань як коньюктура ринку, потенціальні покупці і продавці, встановлення ділових контактів з ними, проведених переговорів, підписання угод і т.д.

Тому, для ефективного керівництва ЗЕД на рівні підприємства, необхідна адекватна до умов його роботи структура управління. Сучасна система управління ЗЕД охоплює широке коло елементів і може бути в цілому охарактеризована і поділена на сегменти на основі використання окремих критеріїв та аналітичних параметрів.

На рівні підприємства управління ЗЕД включає:

– розроблення ринкової стратегії в залежності від становища підприємства;

– проведення маркетингових досліджень зовнішнього ринка;

– підготовка та укладання міжнародних контрактів з партнерами;

– проведення процесу ціноутворення на зовнішньому ринку;

– розробка основних параметрів та форм розрахунків за міжнародними контрактами;

– облік зовнішньоекономічних операцій згідно міжнародних стандартів;

– забезпечення логістичних процесів у зовнішній торгівлі;

– страхування ризиків у процесі міжнародного співробітництва [2, с. 51].

Вихід на зовнішній ринок українських підприємств сприяє підвищенню рівня економіки, включення її до системи світогосподарських зв'язків, формуванню економіки відкритого типу.

Саме тому розвиток зовнішньоекономічної діяльності підприємств України є суттєвим фактором підвищення ефективності економічної діяльності як на рівні окремих підприємств, так і всієї країни.

Ефективна діяльність на зовнішньому ринку сприяє підвищенню експортного потенціалу України, збільшенню конкурентоспроможності вітчизняних товарів та послуг на міжнародному ринку, формуванню раціональної структури ЗЕД, залученню іноземних інвестицій на взаємовигідних умовах, збільшенню валютних надходжень, забезпеченню економічної безпеки України в цілому [3, с. 32].

Облік експортних операцій ведеться згідно міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та національного плану рахунків. Важливим моментом в цьому є те, що даний тип обліку дозволяє враховувати вартість операцій в національній та іноземні валюті на час проведення платежу, а також планувати прибуток чи збиток від курсових різниць, а не тільки від самої експортно-імпортної операції. Оскільки при експорті митні платежі не сплачуються, то облік таких операцій є більш простим, ніж при імпорті, хоча і вимагає достатнього рівня контролю.

Контроль експортно-імпортних операцій здійснюється відділом ЗЕД компанії. Даний відділ займається підготовкою договорів та контролем їх виконання. При здійсненні внутрішнього контролю використовуються різні методи, вони включають в себе такі елементи, як:

1) бухгалтерський фінансовий облік (інвентаризація і документація, рахунки і подвійний запис);

2) бухгалтерський управлінський облік (розподіл обов'язків, нормування витрат);

3) аудит, контроль, ревізія (перевірка документів, перевірка вірності арифметичних розрахунків, перевірка дотримання правил обліку окремих господарських операцій, інвентаризація, усне опитування персоналу, підтвердження і простежування);

4) інші системи контролю (JSOX).

Отже, наявність багаторівневої системи контролю дозволяє підприємствам ефективно управляти експортно-імпортними операціями та отримувати сталий прибуток, який щороку зростає.

Висновки. В умовах глобалізації та розширення зовнішніх ринків проблематика обліку та контролю експортно-імпортних операцій постає перед всіма підприємствами, які здійснюють ЗЕД. Ефективність такої діяльності значним чином залежить від виваженої системи обліку та контролю, чіткого дотримання правил валютних розрахунків за товари, обліку курсових різниць та митних платежів. Контроль

ЗЕД включає в себе багаторівневу систему, яка дозволяє дотримуватись всіх нормативних вимог та отримувати значні прибутки від експортно-імпортних операцій. Отже, вдосконалення систем обліку та контролю дозволить збільшити прибутковість підприємства в цілому.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про зовнішньоекономічну діяльність: Закон України від 16.04.1991 №959-XII (поточна редакція від 03.01.2017, підстава 1724-19) // Відомості Верховної Ради УРСР. – 1991. – № 29. – Ст. 377.

2. Швед В. В. Система цільових показників, як основа формулювання контрактних імпортних цін на підприємствах сфери зовнішньоекономічної діяльності / В. В. Швед, Л. О. Чорна // Економіка. Фінанси. Право. – 2009. – №3 – С. 29–30.

3. Ліпич Л.Г., Фатенок-Ткачук А.О. Стратегії виходу підприємств на зовнішні ринки / Л.Г. Ліпич, А.О. Фатенок-Ткачук // Культура народов Причерноморья. – 2007. – № 102. – С. 146-151.

Комісарова Інна Валентинівна,
студентка групи ОМАз-19-2
Науковий керівник:
Савченко А.М.
к.е.н., доцент

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ АУДИТУ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ КОМПАНІЇ

Анотація. *В статті визначено предмет, об'єкт та завдання аудиту власного капіталу. Розкрито сутність планування аудиту власного капіталу. Представлено робочі документи аудитора щодо перевірки власного капіталу. Запропоновано основні напрямки вдосконалення аудиту власного капіталу.*

Ключові слова: *власний капітал, аудит власного капіталу, планування аудиту, фінансова звітність, аудиторські процедури.*

Постановка проблеми. В умовах нестабільності економічного середовища, у керівництва суб'єкта господарювання існує потреба утворення якісної системи за контролем власного капіталу. Аудит власного капіталу виступає одним із найважливіших напрямів проведення контролю, адже власний капітал виступає основою стабільного функціонування організації, і від коректного ведення його обліку, в значній мірі, залежить правдивість висвітлення майнових відносин власників.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Організаційно-методичні підходи до аудиту власного капіталу розглянуті в наукових роботах багатьох вітчизняних науковців-економістів, зокрема: Ф. Бутинець, Л. Кулаковська, В. Савченко, К. Утенкова і інші. Проте єдина точка зору відносно методології і процедур здійснення якісного аудиту відсутня.

Метою статті є систематизація теоретико-методичних підходів до проведення аудиту власного капіталу та надання пропозицій щодо їх вдосконалення.

Виклад основного матеріалу. Аудит являється одним з напрямів незалежного фінансового контролю, що дає можливість компаніям заздалегідь встановити відхилення у системі ведення бухгалтерського обліку і розробки звітності і їх усунути. Це провокує суттєве зростан-

ня попиту на аудиторські послуги і посилює потребу у формуванні єдиної методики аудиту різних об'єктів обліку, зокрема, обліку формування та руху власного капіталу фірми, оскільки якісний облік власного капіталу чинить вплив на результативність формування і використання майна установи.

В Україні немає єдинозатвердженої методики аудиту власного капіталу. На неї здійснює вплив мета та завдання перевірки, які прописані в угоді на проведення аудиту. Власний капітал може розглядатися як окремий напрямок аудиту і як об'єкт аудиту фінансової звітності. Матеріальні і трудові затрати в цьому аспекті також відіграють значну роль. В разі здійснення аудиту власного капіталу у вигляді окремого напрямку аудиту, представник аудиторської компанії володіє більшим часом для якісного виконання аудиторських процедур. Крім того, він отримує достатню впевненість у правдивості даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності. В другому випадку контролер має менший проміжок часу для проведення перевірки, обмежений перелік аудиторських процедур і прийомів [1].

Мета аудиту виявляється у перевірці бухгалтерської інформації і даних фінансової звітності щодо власного капіталу установи для висунення незалежної думки аудитора відносно їх реальності в всіх визначальних аспектах та відповідності нормам чинного законодавства або іншим правилам (внутрішнім документам фірми) згідно з вимогами користувачів.

Предмет аудиту власного капіталу - це процеси та господарські операції, які пов'язані із роботою власного капіталу відповідно до його складників, а також відносини, що утворюються при цьому між товариством та його власниками, працюючими і іншими контрагентами [2].

До основних завдань аудиту власного капіталу можна віднести [2]:

- систематизацію головної інформації стосовно фірми, контроль за наявністю і відповідністю форм статутної документації до вимог діючого законодавства стосовно формування власного капіталу;

- встановлення своєчасності і повноти внесків засновників товариства та коректність їх висвітлення в обліку;

- вивчення економічного обгрунтування операцій, пов'язаних з формуванням фінансових результатів, їх розподілу і використання;

- аналіз правомірності і відповідного висвітлення в обліку змін у власному капіталі за звітний період;

- підтвердження правильності вартісної оцінки майна, яке було внесене засновниками;

- оцінка системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю власного капіталу;

- контроль за правильністю розподілу прибутку, що залишається у користуванні установи за результатами року, обрахунок доходів засновників та акціонерів [2].

Об'єкти аудиту власного капіталу включають:

- складники облікової політики – облікові операції (записи в первинній документації, облікових регістрах та звітності);

- дані стосовно порушення ведення обліку, нестачі, зловживання, які документально підтверджені в актах перевірок, аудиторських висновках, постановах правоохоронних органів за попередні звітні періоди.

Головними методами, що використовує контролер при аудиті власного капіталу є: опитування, порівняння, вибіркове дослідження, інспекція (аудит записів, документів чи матеріальних активів), аналітична перевірка.

Планування аудиторського процесу виступає найважливішим кроком перевірки. Його ціль - впевнитися в тому, що задачі виконуються ефективно і аудиторський ризик знижений до мінімального рівня. Планування не є окремим етапом аудиту, це постійний процес, який розпочинається на початку аудиту і завершується в кінці поточного аудиторського контролю [3].

План аудиту має містити опис:

- характеру, терміну та масштабу запланованих дій щодо оцінки ризику, що регламентує МСА 315 "Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища" [4];

- характеру, масштабу та часу визначених в плані подальших аудиторських дій на рівні твердження, що встановлено МСА 330 "Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики" [5];

- інших запланованих аудиторських дій, які повинні бути здійснені для відповідності завдання вимогам міжнародних стандартів.

Проведення аудиторських процедур та їх результати оформлюються в вигляді робочих документів перевіряючого, які не мають чіт-

ко визначеної форми, і створюються аудитором на свій розсуд. Приклади робочих документів аудитора щодо перевірки власного капіталу наведені в таблицях 1-3.

Таблиця 1

РД-1.1. Аудит своєчасності розрахунків за внесками до статутного капіталу

.І.Б	ата	Сума внесків відповідно до установчих документів	Вид внеску (готівка, необоротні, оборотні активи, інші)	Фактично внесено	Первинний документ	Відхилення, його відображення в обліку Рахунок 425 "Інший додатковий капітал"

Таблиця 2

РД-1.2. Перевірка формування резервного капіталу

Рік	Статутний капітал	Мінімальна сума резервного капіталу (15%)	Резервний капітал			Резервний капітал на дату звітності
			Чистий прибуток	Норма відрахувань	Сума поповнення резервного капіталу	

Таблиця 3

РД-1.3. Перевірка правильності визначення нерозподіленого прибутку звітного періоду

Показник	За даними обліку	За даними аудиту	Відхилення (3-2)	Причина
Нерозподілений прибуток за попередній період				
Чистий прибуток поточного періоду				
Виплати власникам (дивіденди)				
Спрямування прибутку до зареєстрованого капіталу				
Відрахування до резервного капіталу				
Нерозподілений прибуток звітного періоду				

На основі проведеного дослідження можна визначити такі шляхи покращення аудиту власного капіталу: спрощення форм первинних документів та форм звітності; оптимізація аналітичного та синтетичного обліку складових власного капіталу; удосконалення чинного методологічного забезпечення обліку капіталу; затвердження в наказі про облікову політику співвідношення між резервним і статутним капіталом і порядку розподілу майна в разі виходу учасників.

Висновки. Таким чином, аудит власного капіталу являється одним із найважливіших напрямків аудиту, адже власний капітал є гарантією стабільної роботи товариства. Перевірку власного капіталу здійснюють з метою підтвердження аудиторським висновком даних відносно власного капіталу, його складу та зміни, що відбулися протягом звітного періоду. Аудит дозволяє перевірити порядок формування та зміни всіх елементів власного капіталу на відповідність діючому законодавству і установчим документам компанії.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Подмешальська Ю. В., Феофанов Л. К., Горбатова П. О. Розробка програми аудиту власного капіталу. *Інвестиції: практика та досвід*. № 3. 2019. С. 50-57

2. Назаренко О.В., Чижова Т.С. Організаційні аспекти формування, обліку та аудиту власного капіталу підприємств. *Економіка та держава*. № 9. 2019. С. 30-34

3. Візіренко С. В., Цукан Л. А. Планування аудиторської перевірки власного капіталу підприємства. *Інвестиції: практика та досвід*. № 3. 2018. С. 57-60

4. Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища: Міжнародний стандарт аудиту 315. URL: http:// apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf (дата звернення 22.07.2020 р.)

5. Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики: Міжнародний стандарт аудиту 330. URL: http://apu.com.ua/attachments/article/ 290/Audit_2015_1_all.pdf (дата звернення 22.07.2020 р.)

Куліш Олена Леонідівна,
студентка групи ОМАз-19-2
Науковий керівник:
Поснова Т.В.
к.е.н., доцент

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ДОХОДІВ ВІД РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОДУКЦІЇ (РОБІТ, ПОСЛУГ)

Анотація. *Розглянуто питання теорії і практики обліку фінансових результатів від реалізації продукції. Проаналізовано напрями формування облікової політики на підприємствах та відповідного відображення доходів від реалізації продукції у фінансовій звітності. Запропоновано напрямки удосконалення облікової роботи щодо доходів від реалізації.*

Ключові *слова та поняття: доходи від реалізації продукції, фінансові результати, облікова політика, облікові регістри, фінансова звітність.*

Постановка проблеми. Дохід виступає основним джерелом покриття витрат та утворення прибутку організації. Облік доходів від реалізації товарів (робіт, послуг) в сучасних умовах являється одним із ключових факторів роботи товариства, незалежно від форми власності та виду діяльності. Крім того, правильність обчислення доходу від реалізації здійснює вплив на фінансовий результат. Виручка від реалізації товарів суб'єкта господарської діяльності являється основою власних фінансових ресурсів, що потрібні для підтримки функціонування. Коли їх недостатньо, виникають борги, що в кінцевому результаті може спровокувати фінансову кризу і банкрутство. Проте, широке коло питань відносно обліку доходів від реалізації сьогодні залишаються недостатньо дослідженими, що визначає актуальність даної статті.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Вивченням теоретичних основ організації обліку доходів від реалізації продукції займалися такі вчені як: Білуха М., Бутинець Ф., Валуєв Б., Голов С., Душанова І., Калініна В., Крилов Е., Лінник Мюллендорф Р., Пархоменко В., Пушкар М., Саблук П., Чумаченко В., Шеремет А. та ін.

Метою написання статті є розгляд теоретичних основ обліку доходів від реалізації товарів (робіт, послуг) і надання пропозицій щодо його удосконалення для прийняття підприємством раціональних управлінських рішень.

Виклад основного матеріалу. В кожному товаристві облік доходів від реалізації товарів (робіт, послуг) повинен гарантувати контроль досягнення плану стосовно випуску товарів (надання послуг) відповідно до договірного асортименту, зберіганням товарів у відповідності із обсягом, якістю та асортиментом, своєчасністю оформлення документації на відвантаження, забезпечення розрахунковими документами покупців та контроль за своєчасністю здійснення ними платежів.

Завдання бухгалтерського обліку доходів від реалізації товарів (робіт, послуг) включають:

1. Розкриття доходу від реалізації в сумі справедливої ціни активів, що одержані або мають бути одержані.

2. Облік доходів від реалізації продукції фірми має забезпечувати об’єктивне висвітлення в синтетичному і аналітичному обліку відомостей для їх ефективного аналізування і правильного розрахунку чистого доходу установи.

3. Облік доходів від реалізації товарів компанії відіграє важливе значення для здійснення контролю та аналізу їх рівня, складу та динаміки [1].

Для обліковування доходів від реалізації користуються трьома синтетичними рахунками: 90 “Собівартість реалізації”; 70 “Доходи від реалізації”; 79 “Фінансові результати”.

Облікова політика організації в загальному, та, зокрема, стосовно доходів від реалізації продукції, оформлюється Наказом про облікову політику. В даному Наказі регламентуються питання методичного направлення стосовно обліку доходів. Інформація відносно доходів, що розкривається в наказі про облікову політику, наведена в таблиці 1.

Таблиця 1

Елементи наказу про облікову політику щодо доходів

Елементи облікової політики	Можливі варіанти процедур та методів обліку, що передбачені НП(С)БО
Критерії визнання доходу	встановлюються залежно від виду надходжень на підприємство
Визнані доходи у бухгалтерському обліку поділяються на такі групи: дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); інші операційні до-	

ходи; фінансові доходи; інші доходи; доходи від припиненої діяльності.	
Методи оцінки ступеня завершеності операції по наданню послуг.	вивчення виконаної роботи; визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну датую, у загальному обсязі послуг, що мають бути надані; визначення питомої ваги витрат, понесених підприємством у зв'язку з наданням послуг, у загальній очікуваній сумі витрат.
Дохід, пов'язаний з наданням послуг, визнається залежно від ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції. Такий результат може бути достовірно оцінений за наявності наступного: можливості достовірно оцінити дохід; існування імовірності надходження економічної вигоди від наданні послуг; можливості достовірної оцінки витрат, здійснених для надання та завершення послуг.	

Джерело: [1]

Для документального підтвердження операцій щодо обліку одержаного установою доходу від реалізації характерна різноманітність юридичних та бухгалтерських документів, які можуть бути виконавчими і розпорядчими. Облікові відомості щодо одержаних доходів від реалізації продукції управлінці можуть отримати із первинної документації, Головної книги, регістрів обліку, а також фінансової та податкової звітності.

Первинні документи, в яких відображаються доходи товариства від реалізації товарів (робіт, послуг), наведені в таблиці 2.

Таблиця 2

Відображення доходів підприємства в первинних документах

Вид доходу	Первинний документ
Дохід від реалізації готової продукції	Прибутковий касовий ордер, Виписка банку, Рахунок-фактура, Товарно-транспортна накладна, Накладна на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, Розрахунок (довідка) бухгалтерії

Джерело: [2]

Відповідно до первинних документів інформація відносно доходів установи відображається в облікових регістрах, які потім використовуються для заповнення Головної книги та фінансових звітів. Слід зауважити, що для обрахунку фінансового результату та формування фінансової звітності обов'язково потрібно використовувати дані не лише із первинних документів, а й зведені дані з облікових регістрів та Головної книги. Взаємозв'язок відомостей стосовно доходів компанії від реалізації продукції в різних документах, наведено на рис. 1.

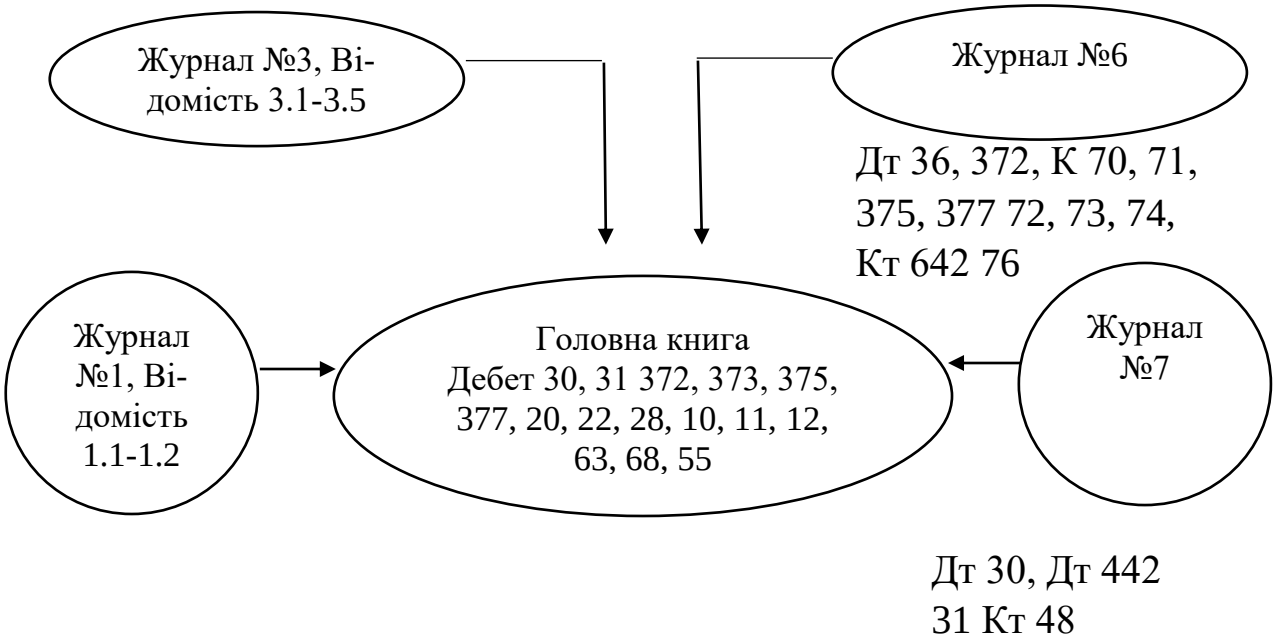

Рис. 1. Взаємозв'язок Головної книги і облікових регістрів для розкриття інформації про доходи від реалізації у фінансовій звітності

Джерело: [2]

Основною формою звіту, в якому висвітлюються дані стосовно розміру доходів від реалізації продукції, є ф. № 2 "Звіт про сукупний дохід (Звіт про фінансові результати)", який показує фінансові результати (інформацію стосовно доходів за звітний та за попередній період); суму сукупного доходу (показує дані відносно іншого сукупного доходу та обрахунку його за визначений період); складові операційних витрат; розрахунок даних прибутковості акцій.

Згідно із п. 8 П(С)БО 15 "Дохід" [3] визначається, що: дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визнається в бухгалтерському обліку за існування наступних умов:

- покупець прийняв ризики і вигоди, які пов'язані з правом власності на вироби (товари, послуги);
- товариство надалі не управляє та не контролює реалізовану продукцію (роботи, послуги);
- суму доходу (виручки) можна достовірно обчислити;
- є впевненість, що в результаті операції буде мати місце збільшення економічних вигод установи, а витрати, які понесені внаслідок цієї операції, можуть бути достовірно обчислені [3].

Для покращення обліку доходів організації від реалізації товарів слід розробити і користуватися деталізованим робочим планом рахунків до субрахунків 281 та 702 в розрізі аналітичного обліку.

Дані відносно аналітичних рахунків доходу доцільно систематизувати у єдиній аналітичній картці для кращої зручності їх узагальнення за конкретний період. Варіант аналітичної картки обліку рахунків 702.10, 702.20, 702.30, 702.40 представлений в таблиці 3.

Таблиця 3

Аналітична картка обліку рахунків 702.10, 702.20, 702.30, 702.40

дата	702.10		702.20		702.30		702.40	
	дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Всього								

Джерело: [4]

Треба зауважити, що бухгалтер володіє можливістю розглядати субрахунок 702 з аналітичної точки зору для перевірки реальності записів за окремими рахунками і розроблення фінансової звітності.

Окрім цього, доцільним вбачається розроблення оборотної відомості, яка призначена для наочного висвітлення отриманої і реалізованої продукції згідно із робочим планом рахунків при можливості попередньої і наступної оплати.

Висновок. Отже, достовірне визначення, оформлення, оцінка і облік доходів від реалізації товарів (робіт, послуг) безпосередньо впливають на престиж і рентабельність суб'єкта господарської діяльності. Одним з найскладніших та найважливіших етапів обліку доходів фірми від реалізації продукції є процес документування. Він здійснює вплив на визнання доходів та їх розкриття в звітності. Для реалізації мети вдосконалення обліку доходів від реалізації суб'єкта господарювання запропоновано: запровадити використання робочих аналітичних рахунків до субрахунків 702 і 281; ввести в користування аналітичну картку обліку рахунків; розробити оборотні відомості щодо обліку доходів від реалізації, які були одержані на умовах попередньої та слідуючої оплати.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Мокієнко Т. В., Плішенко В. О., Литвяк А. Є. Сутність та завдання обліку доходів на підприємстві. *Актуальні проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в соціально-орієнтованій системі управління підприємством: Матеріали II Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції, присвяченої пам'яті професора, заслуженого працівника вищої школи Дмитра Мусійовича Фесенка*. Частина 1. 2019. С.165-168

2. Гудзенко Н.М. Документальне оформлення доходів від реалізації продукції. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. Випуск 10. Частина 2. 2015. С. 170-174

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Дохід": Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.99р. № 290, із змінами та доповненнями.

4. Меліхова Т. О., Чакалова Н. С., Мисливка К. А. Удосконалення обліку доходів від реалізації товарів, як інструмент ефективного управління підприємством. *Електронне науково-фахове видання "Ефективна економіка"*. №2. 2019. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/2_2019/40.pdf (дата звернення – 02.08.2020)

Кутя Валентина Миколаївна
студентка групи ОМАз-19-2
Науковий керівник:
Лісовий Андрій Васильович
д.е.н., професор

ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ МАЛОГО БІЗНЕСУ: ЗАВДАННЯ, ФУНКЦІЇ, ЕЛЕМЕНТИ

Актуальність теми зумовлена бурхливим розвитком малого бізнесу, який стимулює платоспроможний попит в економіці і допомагає знизити соціальну напруженість. Низка галузей економіки – торгівля, громадське харчування, побутове обслуговування, в основному представлена малим бізнесом. Питання і проблеми формування системи обліку і аналізу, для якого облік є інформаційною базою, саме на малих підприємствах сьогодні мають високу практичну значимість і актуальність, оскільки в сучасних умовах малим підприємствам потрібно відходити від податкової спрямованості облікових процесів і переорієнтовуватися на власників та інвесторів.

Стан і ступінь розробки проблеми в спеціальній літературі. Великий внесок в розробку питань теорії та методології функціонування та управління підприємствами малого бізнесу зробили такі вітчизняні науковці, як Білик Г., Варналій З., Брітченко І., Шейко Ю. та інші. А будь яке управління потребує обліково-аналітичного забезпечення і саме цю тему розробляли Камінська Т., Шатковська Л., Гоголь Т. Теоретичні та прикладні аспекти обліку та оподаткування підприємств малого бізнесу, складання бухгалтерської звітності і її аналіз стосовно підприємств малого бізнесу неодноразово розглядалися в працях Атамаса П., Дробязко С., Козир Т., Холод С., Матвіїв М., Мельник Т., Михайлова М. Гідно оцінюючи науковий внесок названих вчених, автор намагався поглибити дослідження цих питань.

Виклад основного матеріалу. Поняття "мале підприємство" було введене в Україні в 1991 році. З 01.01.2018 р. набули чинності зміни до Закону "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 р. № 996 [1] містяться в Законі від 05.10.2017 р. № 2164 [2]. Вони викликані адаптацією законодавства до вимог МСФЗ, а також до Директиви 2013/34/ЕС Європейського парламенту

і ради від 26.06.2013 р. про щорічну фінансову звітність [3]. Дана Директива вплинула на формування нової класифікації підприємств.

Насьогодні передбачається три критерії визначення типу підприємства (рис. 1).

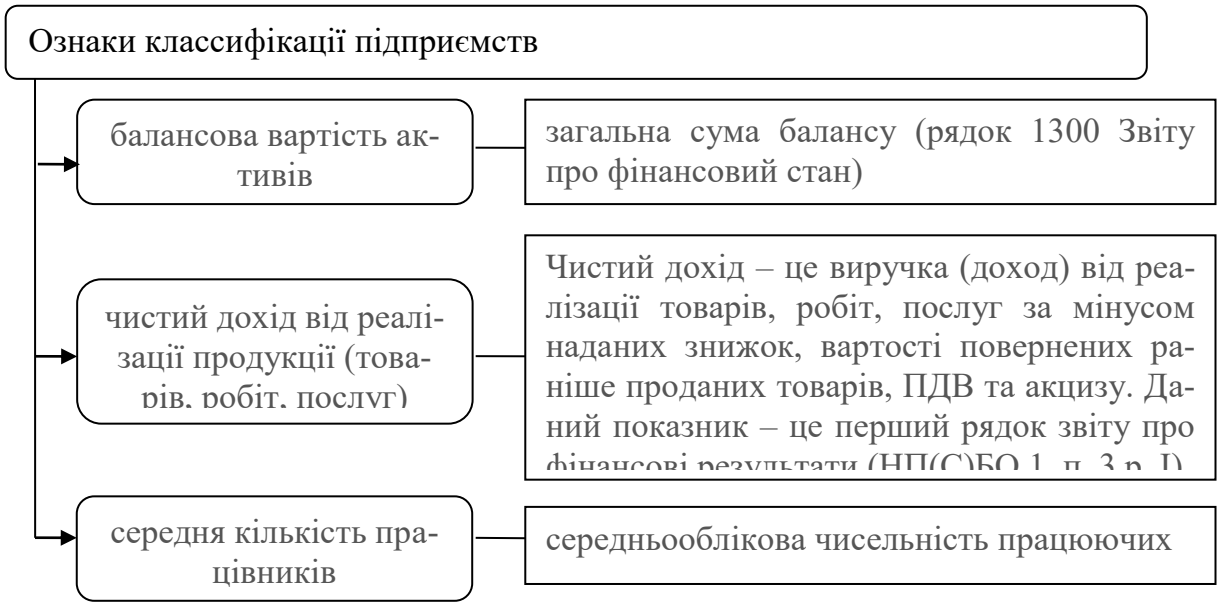

Рис. 1. Критерії визначення типу підприємства
Джерело: [1]

Класифікація підприємств представлена в табл. 1.

Таблиця 1

Класифікація підприємств в Україні станом на 2020 рік

Критерій	Тип підприємства			
	Мікро	**Малі**	**Середні**	**Великі**
Балансова вартість активів, млн євро	до 0,350	до 4	до 20	понад 20
Чистий дохід, млн євро	до 0,700	до 8	до 40	понад 40
Середня кількість працюючих, осіб	до 10	до 50	до 250	понад 250

Джерело: [1, ст. 2]

В управлінні діяльністю будь-якого підприємства, в тому числі і малого бізнесу, важливе місце посідає його облікове забезпечення, що вимагає належної організації обліку. Дієва система обліку продукує потрібний обсяг інформації, яка необхідна управлінцям [4, с. 144]. Кундря-Висоцька О. також наголошує на тому, що облікове забезпе-

чення займає ключове місце в інформаційній системі підприємства, додаючи, що воно має ще й відповідати за формування всіх показників – як фінансових, так і нефінансових, і координувати інформаційні потоки [5, с. 57]. Крутова А. пропонує організацію облікового процесу на малому підприємстві розглядати як сукупність внутрішніх стандартів із регламентації облікових процедур і процедур визначення об'єктів організації облікового процесу як технології обліку, так і інформаційного захисту [6, с. 19].

Підтримуємо думку, що наявна на підприємствах малого бізнесу система бухгалтерського обліку і фінансової звітності багато в чому ускладнює їхній розвиток, через що потребує реформування для приведення до вимог сьогодення. Запропоновані напрямки проведення перетворень потребують насамперед законодавчого врегулювання неузгодженості щодо діяльності та ведення обліку й відображення результатів господарської діяльності у фінансовій звітності, а також гармонізації облікових даних і звітної інформації з інформаційними потребами суб'єктів малого підприємництва [7, с. 149].

Провівши аналіз низки літературних джерел, автор констатує, що головною метою бухгалтерського обліку на малих підприємствах є забезпечення своєчасного і достовірного бухгалтерського оформлення, реєстрації, групування, накопичення облікової інформації, що відображається в бухгалтерській звітності. У той же час вартісні показники бухгалтерської звітності використовуються керівництвом з метою прийняття доцільних управлінських рішень, а також внутрішніми і зовнішніми користувачами, зацікавленими в фінансовому стані фірми. Система бухгалтерського обліку на малих підприємствах сконцентрована на формуванні повної і достовірної інформації про діяльність суб'єкта малого бізнесу та його майновому та фінансовому стані. Ця інформація в подальшому використовується для складання бухгалтерської (фінансової) звітності, за допомогою якої здійснюється контроль за законністю здійснення фактів господарського життя підприємства і яка сприяє попередженню та запобіганню негативних результатів діяльності суб'єкта малого бізнесу.

Таким чином, основними завданнями обліку на малих підприємствах є такі:

1) формування повної і достовірної інформації, що стосується діяльності підприємства малого бізнесу, необхідної користувачам, а

саме інвесторам, покупцям, постачальникам, кредитним організаціям, податковим та фінансовим органам;

2) надання користувачам інформації для контролю за виконанням норм законодавства, доцільністю і раціональністю фактів господарського життя, наявністю, станом і рухом майна і зобов'язань підприємства, правомірним використанням ресурсів (трудових, фінансових, матеріальних).

3) попередження та запобігання збитковості фінансової діяльності, негативного фінансового результату;

4) виявлення резервів ефективності діяльності підприємства та забезпечення фінансової стійкості внутрішньогосподарської діяльності.

Відповідно до сформульованих завдань, бухгалтерський облік на підприємстві малого бізнесу може виконувати ряд функцій (рис. 2).

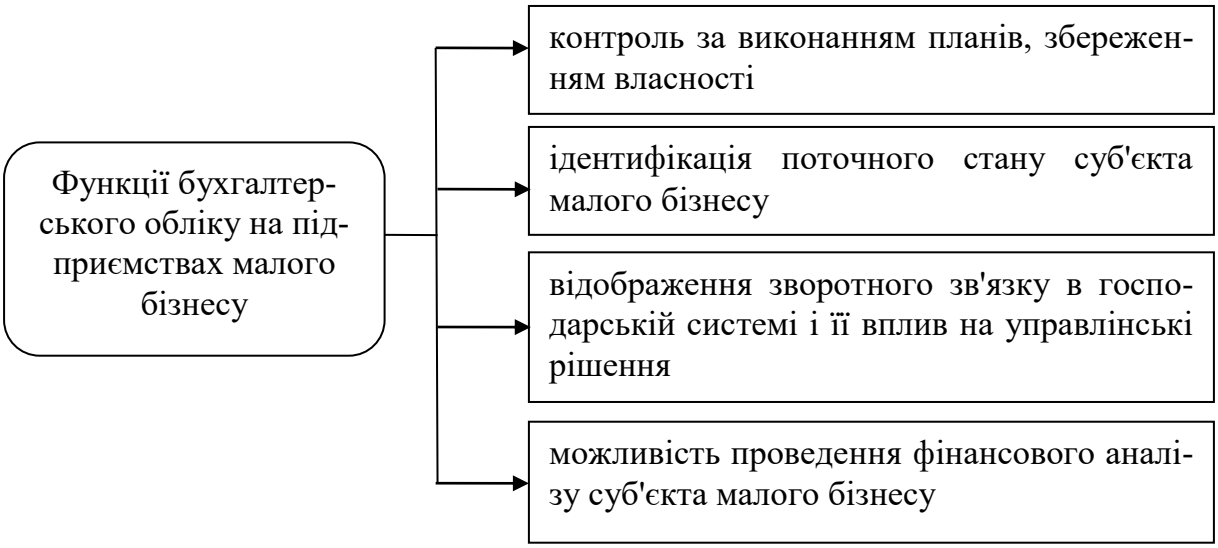

Рис. 2. Функції бухгалтерського обліку на малих підприємствах

Джерело: складено автором

Таким чином, вибір конкретної форми бухгалтерського обліку на підприємствах малого бізнесу залежить від:

1) фінансових можливостей суб'єкта господарювання;

2) необхідності формування якісної (повної, достовірної) та своєчасної інформації про фінансову і господарську діяльність для підготовки, обґрунтування і прийняття управлінських рішень на різних рівнях;

3) визначення позиції малого бізнесу на ринку по відношенню до конкурентів;

4) визначення потенційних кредиторів.

При цьому на підприємстві повинні бути сформовані наступні три блоки елементів організації бухгалтерського обліку:

1) елементи, що визначають призначення, організаційну структуру і характер функціонування бухгалтерської служби на підприємстві, які регламентуються Положенням про бухгалтерську службу підприємства;

2) елементи, що визначають технологію збору, обробки, передачі, зберігання і порядок контролю облікової інформації, що регламентуються облікової політики підприємства;

3) елементи, що визначають порядок формування та зміст фінансової звітності з урахуванням специфіки діяльності підприємства і наявності користувачів, реально зацікавлених у цій звітності.

Висновки. Провівши дослідження, запропоновано власне бачення основних завдань обліку на малих підприємствах: формування повної і достовірної інформації користувачам для контролю, а також попередження та запобігання збитковості фінансової діяльності та виявлення резервів ефективності діяльності підприємства Відповідно до сформульованих завдань визначені функції бухгалтерського обліку на підприємстві малого бізнесу.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996, чинний, поточна редакція від 03.07.2020 [Електронний ресурс] - Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text

2. Про внесення змін до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” щодо удосконалення деяких положень: Закон України від 05.10.2017 р. № 2164, чинний, поточна редакція від 27.02.2020 [Електронний ресурс] - Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2164-19#Text

3. Директиви 2013/34/ЕС Європейського парламенту і ради від 26.06.2013 р. про щорічну фінансову звітність [Електронний ресурс] - Режим доступу: https://ips.ligazakon.net/document/MU13169

4. Куцик П.О. Інтегрована система обліку і внутрішнього контролю в управлінні ринками: монографія / П. О. Куцик, Р.А. Марце-

нюк, Ф. Ф. Макарук, М. Ю. Чік. – Львів: Видавництво Львівського торговельно-економічного університету, 2020. – 280 с.

5. Кундря-Висоцька О.П. Бухгалтерський облік в умовах інтеграційних процесів: сучасний стан та напрями розвитку: монографія / О. П. Кундря-Висоцька, І. М. Вагнер, М. І. Клюс ; Нац. банк України, Ун-т банк. справи. – Київ: УБС НБУ, 2013. – 286 с.

6. Крутова А.С. Внутрішня регламентація облікових процедур в інформаційній системі малого підприємства [Електронний ресурс] / А. С. Крутова // Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. Серія: Економічні науки. - 2017. - № 5. - С. 18-27. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvpusk_2017_5_4

7. Яструбський М.Я. Реформування облікової системи малих підприємств у процесі інтеграції в інноваційні об’єднання [Електронний ресурс] / М. Я. Яструбський // Сучасні питання економіки і права. - 2018. - Вип. 1. - С. 145-150. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Spep_2018_1_17

Кухарська Алла Володимирівна,
студентка групи ОМАз-19-2
Науковий керівник: Пілевич Д.С.
к.е.н., доцент

МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ АУДИТУ ПОДАТКУ НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ

Анотація. *В статті розглянуто погляди дослідників на сутність аудиту ПДФО. Визначено напрямки, завдання та мету аудиту ПДФО. Наведено типовий план та анкету перевірки ПДФО. Проаналізовано помилки, які найчастіше встановлюються в ході аудиту ПДФО.*

Ключові слова: *податок на доходи фізичних осіб, аудит ПДФО, звітність за формою 1-ДФ, план аудиту ПДФО, анкета перевірки.*

Постановка проблеми. Аудит ПДФО відіграє важливе значення для ефективної роботи будь-якого товариства. Він звертає увагу на зв'язок державних функцій цього податку з утворенням його на підприємстві. Визначивши достовірність фінансової звітності та провівши перевірку на відповідність вимогам чинного законодавства, аудит формує оцінку створення фонду заробітної плати, його зв'язок з продуктивністю праці для безперервної діяльності фірми у майбутньому, а також перспектив надходжень до державного бюджету із ПДФО. Аудиторські установи і органи фіскальної служби під час перевірки виявляють помилки та порушення у нарахуванні і сплаті ПДФО, а також випадки шахрайства та допомагають їх усунути.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Теоретичні та практичні питання щодо аудиту ПДФО розглядали такі вчені-економісти як: Я. Гончарук, Г. Давидов, Н. Гордієнко, Н. Іванова, В. Дерій, М. Карпенко, Т. Меліхова, А. Макаренко, М. Огійчук, В. Савченко, І. Сахарцева, Б. Усач та інші.

Метою статті є систематизація та узагальнення методичних основ проведення аудиту ПДФО.

Виклад основного матеріалу. ПДФО має велике значення у суспільстві та в компаніях, тому він має бути контрольованим, тобто підлягати постійній перевірці, зокрема, з боку аудиторських компаній.

Ознайомившись з поглядами вчених стосовно аудиту ПДФО, слід виділити таких іноземних науковців, як Філіп Л. Дефліз, Г. Р. Дженік та ін., які метою аудиту ПДФО визначають: досягнення впевненості в існуванні зобов'язань з виплати податку, його забезпечення, достовірність його обрахунку, класифікації та опису, відображенні даних у фінансових звітах [1, с. 418].

А. Загородній і ін. вивчають питання перевірки правильності розрахунку доходу, що оподатковується ПДФО [2, с. 318].

В. Труш в ході дослідження аудиту поточних зобов'язань за розрахунками з бюджетом, за страхуванням та позабюджетними фондами, висловлює думку про те, що: аудитор має визначити, які платежі і податки компанія сплачує до бюджету [3, с. 40].

Отже, ознайомившись із літературними джерелами стосовно аудиту ПДФО, слід зробити висновок, що питання саме методики та організації аудиту ПДФО залишаються недосконалими.

Слід виокремити мету аудиту ПДФО, яка проявляється у підтвердженні нарахованих величин ПДФО, вчасності і повноти його оплати в бюджет згідно з нормами законодавства; визначенні відхилень та перекручувань інформації, та допомозі у їх усуненні [4].

При проведенні аудиту ПДФО потрібно вирішити наступні завдання:

– ознайомитися із формами та системами оплати праці, як застосовує фірма та визначити їх вплив на порядок нарахування та сплати ПДФО;

– дослідити порядок організації обліку ПДФО в товаристві;

– перевірити достовірність та якість формування облікових регістрів (первинного, аналітичного та синтетичного обліку);

– перевірити вірність обрахунку сукупного доходу, який підлягає оподаткуванню відносно кожного працюючого;

– здійснити контроль законності та правомірності користування пільгами із ПДФО;

– провести контроль правильності розрахунку розміру сплаченого ПДФО до бюджету;

– перевірити повноту і вчасність оплати ПДФО;

– проконтролювати дотримання порядку самостійного виявлення та усунення помилок в обліку та звітності (форма 1-ДФ).

В процесі аудиту ПДФО представнику аудиторської фірми треба здійснити слідуючі аналітичні дії: співставити дані за залишками та витратами за рахунками обліку ПДФО із аналогічною інформацією за попередні періоди; порівняти нараховані зобов'язання з ПДФО із відповідними даними попередніх періодів; провести детальне тестування операцій і залишків; вибрати вихідні документи (зокрема, табелі обліку робочого часу) і відслідкувати процес генерування загальної суми до сплати.

Обрання методів аудиту ПДФО є підсумком професійного судження перевіряючого. В процесі аудиту ПДФО користуються такими методичними прийомами як: перегляд, документальний контроль, перерахунок, оцінка, співставлення, систематизація, аналітичні процедури, вибіркове спостереження.

Після отримання в процесі попереднього планування даних, розробляють загальний плану аудиту ПДФО (табл. 1).

Таблиця 1

Загальний план аудиту ПДФО

Етап перевірки	Процедури перевірки	Докази
Підготовчий	Знайомство з нормативно-правовою базою, що регламентує порядок нарахування, сплати, ведення обліку та складання звітності щодо ПДФО	Законодавчі акти Звіти попередніх, перевірок, накази
Основний	Перевірити правильність визначення залишку ПДФО. Перевірити правильність нарахування ПДФО. Перевірити відповідність нарахування та відображення в звітності. Перевірити відповідність сум нарахування та сплати. Перевірити своєчасність подачі звітності. Перевірити своєчасність сплати. Перевірити правильність кореспонденції ПДФО	Журнал 3, головна книга, Баланс, довідка бухгалтерії, платіжне доручення, виписка банку, форма 1-ДФ
Завершальний	Складання звіту за результатами перевірки	Звіт

Джерело: [5]

Анкета перевірки утримання ПДФО представлена в таблиці 2.

Таблиця 2

Анкета перевірки утримання ПДФО

Зміст питання	Варіанти відповіді			
	Інформація відсутня	Так	Ні	Примітки
Чи були виявлені помилки при перевірці ПДФО контролюючими органами?				
Веде облік податків та складає форму 1-ДФ: - одна особа; - різні особи?				
На якому рахунку ведеться облік ПДФО: - 641; - 651.				
Яка ставка ПДФО на Вашому підприємстві: - 18%; ___?				
Як нараховується ПДФО: - ФОП × ставку ÷ 100%; -___?				

Джерело: [5]

Практика показує, що головні помилки, які можуть бути визначені при проведенні аудиту ПДФО наступні:

1. Нарахування доходу: переважно арифметичні або неврахування певного виду доходів до загального оподаткованого доходу.

2. Помилки при розрахунку податкових соціальних пільг.

3. Визначення бази оподаткування і суми утримання ПДФО: зниження доходу на розмір єдиного соціального внеску на загальну величину доходу чи на інші доходи (окрім зарплати).

4. Некоректне використання ставки податку.

5. Помилки при заповненні форми 1-ДФ [6].

Необхідно відмітити, що аудит ПДФО потребує вдосконалення в частині:

Закону України “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність” стосовно регламентації порядку проведення податкового аудиту, а також розроблення на законодавчому рівні методики аудиту ПДФО;

- затвердження робочих форм аудиторських документів, що будуть застосовуватися при проведенні аудиту податків, в тому числі ПДФО (план, програма аудиту та аудиторський висновок);

- проведення аудиту ПДФО суцільним порядком, перевіряючи усі підтверджуючі документи, встановлюючи доцільність забезпечення додатковими благами, використання грошових ресурсів, наданих під звіт, вірність застосування податкової соціальної пільги та ін.

Висновки. Таким чином, в сучасних динамічних умовах великої актуальності набуває проблема належної організації аудиту ПДФО. Періодичне його проведення дозволить не тільки встановити раціональність ведення бухгалтерського обліку, а і вчасно виявити ризики зовнішнього і внутрішнього середовища, приймати дієві управлінські рішення відносно оптимізації податкового навантаження. Крім того, аудиторські перевірки ПДФО допоможуть платникам податків вирішити проблеми оподаткування для своєчасності та правильності розрахунків з бюджетом, а також уникнути переплат і попередити фінансові санкції зі сторони фіскальних органів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аудит Монтгомери / Ф.Л. Дефлиз, Г.Р.Дженик, В.М.О Рейли и др. М.: Аудит ЮНИТИ, 1997. 542 с.

2. Загородній А. Г. Аудит: Теорія і практика: навч. Посібник. Львів: Видавництво Національного університету “Львівська політехніка”, 2003. 364 с.

3. Навч.-метод. посібник / Труш В. Є., Калінська Т. А., Алексєєва Т. А., Дмитрієнко І. О.; за ред. проф. В. Є. Труша. Херсон: Олді-Плюс, 2010. 149 с.

4. Пастернак М. М., Сілінська С. М. Організація і методика економічного аналізу діяльності підприємства: навч. посіб. К.: ДІЯ. 2011. 532 с.

5. Меліхова Т. О., Феофанова І. В., Магда Г. В. Удосконалення методики внутрішнього контролю утримань із заробітної плати та нарахувань на фонд оплати праці. *Економіка та держава*. № 1. 2019. С. 89-94

6. Чернелевський Л.М. Питання гармонізації державного фінансового і незалежного аудиторського контролю за розрахунками податку з доходів фізичних осіб. *Економічний вісник. Серія: фінанси, облік, оподаткування*. 2017. Вип. 1, с. 219-226

Миненко Ліна Сергіївна,
студентка групи ОМАз 19-2
Науковий керівник
Нестор Н.В.,
д.ю.н., доцент, професор

НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ АУДИТУ РОЗРАХУНКІВ З КОНТРАГЕНТАМИ ВИРОБНИЧОГО ПІДПРИЄМСТВА

Анотація. *З'ясовано необхідність отримання неупередженої інформації про стан розрахунків з контрагентами виробничого підприємства з метою забезпечення його фінансової стабільності та пожвавлення ділової активності. Досліджено вимоги МСА щодо планування аудиту та використання аудиторських процедур. Обгрунтовано необхідність планування аудиту розрахунків з контрагентами виробничого підприємства з врахуванням специфіки його діяльності та вимог МСА шляхом складання Програми аудиторської перевірки.*

Ключові слова. *аудит, процедура аудиту, контрагент, розрахунки, планування.*

Актуальність тематики дослідження. Розрахунки з контрагентами нерозривно пов'язані з вхідними та вихідними грошовими потоками, які становлять основу процесу забезпечення безперервної діяльності суб'єктів господарювання. Затягування строків отримання платежів та погашення зобов'язань приводить до сповільнення операційного циклу та зниження ділової активності підприємства. Тому, актуальним є питання своєчасності отримання достовірної та повної інформації про розрахунки з контрагентами, а також неупередженої оцінки їх стану. Таку інформацію може надати незалежний аудитор після дослідження даних обліку та фінансової звітності клієнта.

Ступінь наукового вивчення проблеми. Тема розрахунків із контрагентами на рівні методології аналізу й аудиту розглядалася провідними вітчизняними науковцями, серед яких: Ф.Ф. Бутинець, Г.В. Власюк, С. В. Візіренко, С.Ф. Голов, О.М. Петрик, О. Редько, І.Б. Садовська та інші. Проте низка питань досі залишається недостатньо розкритою, що зумовлює актуальність даного дослідження, зокрема це стосується планування аудиторського дослідження.

Метою статті є обґрунтування напрямів удосконалення аудиту розрахунків з контрагентами відповідно до вимог міжнародних стандартів аудиту.

Виклад основного матеріалу. У процесі господарської діяльності виробничі підприємства постійно вступають у різні розрахункові відносини з контрагентами (постачальниками, підрядниками, покупцями, замовниками).. Метою аудиту розрахунків з контрагентами відповідно до МСА 200 "Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту" [1, с. 95], яким установлені загальні цілі незалежного аудитора та пояснюється характер і обсяг аудиту, призначеного для надання можливості незалежному аудитору досягнути цих цілей є висловлення аудитором незалежної професійної думки щодо правильності ведення розрахунків з постачальниками та підрядниками за отримані товарноматеріальні цінності, виконані роботи та надані послуги. Основними завданнями аудиту розрахунків з контрагентами є: перевірка наявності та правильності оформлення первинної документації; законність виникнення і своєчасність погашення кредиторської заборгованості; правильність відображення в обліку зобов'язань; дотримання фінансово-розрахункової дисципліни та її вплив на платоспроможність підприємства; перевірка правильності відображення інформації у регістрах бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Для забезпечення якості проведення аудиту розрахунків з контрагентами аудитор має чітко визначити аудиторські процедури та методи. Вибір методу або процедури – це результат емпіричного професійного судження безпосередньо аудитора, який опирається на мету та обставини власне замовлення на аудиторську послугу, з одного боку, і на особистий досвід і кваліфікацію – з іншого. Процедури складаються з певної послідовності застосовуваних методів. Однак це не означає, що будь-який метод контролю "закріплений" за конкретною аудиторською процедурою. Залежно від обставин замовлення до складу аудиторської процедури можуть входити різні методи. Саме в підборі оптимальної й відповідної кількості та виду того чи іншого методичного прийому залежить якість аудиторської послуги [2].

Для того, щоб підтвердити правильність відображення в обліку та своєчасність розрахунків підприємства з контрагентами, особливу увагу аудитору слід звернути на своєчасність поставок, відповідність кількості та якості поставленої продукції вимогами договору, на ви-

користання підприємством своїх прав у разі порушення умов договору, правильність та обґрунтованість цін. У разі перевірки повноти і правильності оприбуткування отриманих від контрагента запасів, дотримання діючих цін і тарифів завданням аудитора є встановлення:

- наявності, достовірності та правильності оформлення договорів на доставку запасів;
- повноти і своєчасності оприбуткування запасів, що надійшли від постачальників;
- достовірності та законності розрахунків з постачальниками і підрядниками;
- дотримання строків позовної давності.

Відповідно до МСА 500 "Аудиторські докази", перевірка записів або документів надає аудиторські докази різних ступенів достовірності залежно від їх характеру та джерела отримання інформації, а також у разі внутрішніх записів або документів – залежно від ефективності заходів внутрішнього контролю над їх формуванням [1, с. 434]. Перевірка передбачає дослідження документів та відображення інформації в облікових регістрах. Це одна з найважливіших процедур аудиту. У ході перевірки розрахунків з контрагентами аудитор перевіряє первинні документи, наприклад, прибуткові від постачальників та видаткові, а також облікові регістри як бухгалтерські, так і податкові. Особливої уваги потребують податкові накладні, їх вірне оформлення, тому що невірний порядок видачі та заповнення податкової накладної при відображенні податкового кредиту з ПДВ загрожує підприємству штрафами. Аудитор при перевірці розрахунків з контр агентами має встановити правильність кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку, що дає змогу виявити не тільки помилки, а й розкрити факти навмисного викривлення облікових даних з метою приховування допущених зловживань. Правильність розрахунків перевіряють зіставленням операцій з оплати рахунків з виписками банку або іншими грошовими документами, ці дані повинні збігатися.

Для повного охоплення всіх вказаних питань аудиторськими процедурами необхідним є чітке їх (аудиторських процедур) планування, яке б відповідало нормам МСА 500 "Аудиторські докази" [1, с. 434], яким визначено відповідальність аудитора за розробку й виконання аудиторських процедур для отримання достатніх і прийнятих аудиторських доказів, що дадуть йому можливість сформулювати об-

ґрунтовані висновки, на яких ґрунтуватиметься думка аудитора, та які необхідні для проведення аудиту розрахунків з контрагентами.

Таке планування може здійснюватися шляхом складання Програми аудиту розрахунків з контрагентами в межах проведення аудиту фінансової звітності клієнта. Приклад Програми аудиту розрахунків з контрагентами показано в таблиці 1.

Таблиця 1

Програма аудиту розрахунків з контрагентами

Перелік етапів аудиторської перевірки	Виконавець	Аудиторські процедури	Примітка
Перевірка залишку заборгованості за даними Головної книги з залишками в облікових регістрах	Сергієнко П.Д.	тести контролю, перевірка записів або документів; підтвердження; перерахунок; повторне виконання; аналітичні процедури	
Перевірка наявності актів звірки і відповідності їх даним аналітичного і синтетичного обліків	Сергієнко П.Д.	перевірка записів або документів; перевірка матеріальних активів; спостереження; підтвердження; перерахунок; повторне виконання; аналітичні процедури	
Направлення запитів на підтвердження заборгованості	Сергієнко П.Д.	запити; підтвердження; перерахунок; повторне виконання; аналітичні процедури	
Визначення розбіжностей між отриманими відповідями на відправлені запити по підтвердженню КЗ із наявними на підприємстві актами звірень і залишків в аналітичному обліку КЗ	Сергієнко П.Д.	тести контролю, перевірка записів або документів; підтвердження; перерахунок; повторне виконання; аналітичні процедури	
Перевірка наявності договорів, що передбачають авансову оплату	Сергієнко П.Д.	перевірка записів або документів; аналітичні процедури	
Перевірка правильності оформлення документів на одержання ТМЦ і своєчасності надання їх у бухгалтерію	Сергієнко П.Д.	перевірка записів або документів;	

Перевірка повноти і своєчасності оплати рахунків	Сергієнко П.Д.	перевірка записів або документів; підтвердження; перерахунок; повторне виконання; аналітичні процедури	
Перевірка правильності відображення КЗ у балансі	Сергієнко П.Д.	перевірка записів або документів; аналітичні процедури	
Складання реєстру визначення заборгованості з терміном позовної давності, що минув, причини її виникнення	Сергієнко П.Д.	повторне виконання; аналітичні процедури	
Перевірка результатів проведення інвентаризації КЗ	Сергієнко П.Д.	тести контролю, перевірка записів або документів; перевірка матеріальних активів;	
Проведення вибіркової перевірки з метою перевірки рахунків, накладних, отриманих від постачальників, з даними складського і бухгалтерського обліків	Сергієнко П.Д.	перевірка записів або документів; аналітичні процедури	
Перевірка суцільним методом списання нестач, втрат і псування запасів з вини постачальників	Сергієнко П.Д.	перевірка записів або документів; перевірка матеріальних активів; підтвердження; перерахунок; повторне виконання; аналітичні процедури	
Проведення пошуку невідображених зобов'язань шляхом тесту відсікання	Сергієнко П.Д.	перевірка записів або документів; перевірка аналітичні процедури	

Джерело. складено за [3]

При плануванні аудиторських процедур необхідно враховувати специфіку виробничого підприємства та планувати процедури передбачені міжнародними стандартами: процедури оцінки ризиків, процедури по суті, аналітичні процедури, що сприятиме якості проведення аудиторської перевірки та надання обґрунтованого висновку аудитора.

Висновки. Таким чином, одним із напрямів удосконалення аудиту розрахунків з контрагентами є планування аудиторської перевірки та визначення достатніх і необхідних аудиторських процедур, що сприятиме підвищенню якості аудиту і ефективному огляду й оцінці отриманих аудиторських доказів, а отже наданню висновків та остаточному формулюванню аудиторського звіту.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2016-2017 року. Частина I. 1142 с. URL: http://www.apu.com.ua/attachments/article/-1038/Part_1_2015.pdf.
2. Редько О. Методи аудиторської практики. URL: http: // www.library.univ.kiev.ua/ukr/.../detail.php3
3. Візіренко С.В. Удосконалення аудиту розрахунків з постачальниками та підрядниками // Інноваційна економіка. - 2014. – №3. - С. 249-254.

Фінансове середовище зумовлює функціонування та взаємодію суб’єктів господарювання з системою розрахунків. Розрахунки, маючи постійно діючий, динамічний характер, потребують певних управлінських впливів на основі переробки чисельних потоків різноманітної економічної інформації. Провідна роль у загальній сукупності чисельних потоків різноманітної економічної інформації належить обліковій інформації, яка перевірена і підтверджена аудиторським звітом (висновком).

Методичні прийоми аудиту розрахунків з контрагентами на ПрАТ “Івано-Франківське виробничо-торгівельне швейне підприємство “Галичина” забезпечують комплексне і взаємопов’язане дослідження операцій і процесів діяльності підприємства з точки зору законності, доцільності та обґрунтованості розрахунків і платежів. Забезпечують виявлення і запобігання зловживань, дозволяють встановити кількісну та якісну оцінку виявлених недоліків, встановити відповідальних осіб, виявити розмір матеріальної відповідальності, сприяти збільшенню доходів і дозволяють розробити пропозиції щодо раціонального використання ресурсів та організації платежів.

Представлено розроблений план аудиту розрахунків з контрагентами:

І. Аудит розрахунків 3 контрагентами:

І.1. Звірення залишку заборгованості за даними Головної книги з залишками в облікових регістрах.

І.2. Перевірка наявності актів звірення і відповідності їх даним аналітичного і синтетичного обліків.

І.3. Визначення великих контрагентів і складання їх переліку.

І.4. Направлення запитів на підтвердження заборгованості і платежів.

І.5. Перевірка наявності договорів і їхньої реєстрації в спеціальному журналі.

І.6. Перевірка правильності оформлення документів на здійснення платежів та договорів з контрагентами і своєчасного надання їх у бухгалтерію.

І.7. Перевірка повноти і своєчасності оплати рахунків на основі регістрів обліку.

І.8. Зібрання підтверджень того, що поточна дебіторська заборгованість визнається одночасно з визнанням доходу від реалізації.

І.9. Оформлення окремим документом знайдених порушень при дослідженні документів операцій і записів при аудиті.

І.10. Визначення розбіжностей між отриманими відповідями на відправлені запити по підтвердженню розрахунків з контрагентами із наявними на підприємстві актами звірень і залишків в аналітичному обліку дебіторської і кредиторської заборгованості.

І.11. Перевірка правильності відображення дебіторської і кредиторської заборгованості з контрагентами у балансі (звіті про фінансовий стан) та повноти інформації у примітках до фінансової звітності.

І.12. Перевірка обґрунтованості списання заборгованості за розрахунками з контрагентами на витрати.

ІІ. Аудит безнадійної заборгованості:

ІІ.1. Визначення заборгованості з терміном позовної давності, що минув.

ІІ.2. Перевірка джерел списання безнадійної заборгованості

ІІ.3. Перевірка, чи не було випадків погашення контрагентом боргу після визнання його безнадійним.

Запропоновано наступні шляхи удосконалення аналізу і аудиту розрахунків з контрагентами:

1. Використовувати розроблений план аудиту розрахунків з контрагентами, що включає два блоки: 1) аудит розрахунків і платежів; 2) аудит безнадійної заборгованості, а також перелік аудиторських процедур, строки та виконавця, індекс робочих документів та доказів.

2. Застосовувати сучасні автоматизовані програми для обліку, аналізу та аудиту операцій за розрахунками з контрагентами. Застосування сучасних і прогресивних комп'ютерних систем обліку – це вдале рішення керівника, так як це поєднання професійних якостей і функцій користувача з інтелектуальними можливостями комп'ютерів;

3. Узгоджувати розрахунки за всіма їх видами: типами і групами контрагентів, грошовими потоками та заборгованістю, які вони формують для забезпечення достатнього рівня ліквідності, платоспроможності та ділового іміджу перед контрагентами.

4. Рекомендується створення служби внутрішнього аудиту в структурі підприємства з виділенням окремої функції аудиту розрахунків з контрагентами.

5. Здійснювати планування розрахунків з контрагентами у вигляді платіжного календаря та контролювати його виконання.

6. Проводити аналіз розрахунків з контрагентами з урахуванням оцінки грошових потоків, які вони формують. На основі аналізу приймати ефективні управлінські рішення для збалансування грошових потоків при здійсненні розрахунків – обсягів надходження й виплати коштів, синхронізації розрахунків з контрагентами у часі – забезпечення необхідного рівня платоспроможності при одночасному зниженні розміру страхових резервів грошових коштів, підтримки ділового іміджу з контрагентами, своєчасності платежів і розрахунків за договорами.

7. При здійсненні розрахунків з контрагентами прагнути збільшувати чистий грошовий потік, забезпечувати переважання надходження коштів над їх витрачанням за розрахунками з контрагентами. Для цього необхідно контролювати стан розрахунків, платежі за основними групами контрагентів, відслідковувати найприбутковіші угоди та можливості найбільш оптимально використовувати наявні ресурси.

За результатами проведеного аналізу і аудиту можна також висловити наступні рекомендації ефективної їх організації на дос-

ліджуваному підприємстві ПрАТ "Івано-Франківське виробничо-торгівельне швейне підприємство "Галичина". Необхідно враховувати при організації розрахунків, що кредиторська заборгованість є важливим і необхідним джерелом формування активів підприємства, що вимагає побудови ефективної системи обліку, аналізу, аудиту та контролю за її формуванням і адекватним відображенням її в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності. Аудит формування дебіторської заборгованості за розрахунками з контрагентами також є надзвичайно важливою, оскільки дебіторська заборгованість підприємства уособлює кошти, які належать підприємству, але тимчасово не можуть бути використані, тому мета швидкої, правильної та повної інкасації є першочерговою. ПрАТ "Івано-Франківське виробничо-торгівельне швейне підприємство "Галичина" необхідно узгоджувати розрахунки за всіма їх видами: типами і групами контрагентів, грошовими потоками та заборгованістю, які вони формують. Для вирішення цього завдання дієвим інструментом виступає ефективний аналіз і аудит.

Також з метою удосконалення аналізу і аудиту розрахунків з контрагентами ПрАТ "Івано-Франківське виробничо-торгівельне швейне підприємство "Галичина" пропонується визначатися терміни проведення інвентаризації розрахунків із дебіторами і кредиторами за товари, роботи, послуги для виявлення безнадійних заборгованостей та потенційних зобов'язань, необхідності в резервах безнадійних дебіторських заборгованостей. Оскільки виявлена в процесі інвентаризації заборгованість повинна бути погоджена обома сторонами – учасниками розрахунків (контрагентами: дебіторами і кредиторами), потрібно зробити звірку розрахунків із контрагентами. Для цього контрагентам направляються виписки з аналітичних рахунків обліку про їх заборгованість. Такі виписки мають вигляд акта звірки розрахунків, який складений у довільній формі, але містить обов'язкові реквізити. В акті звірки слід також указати дату та номер договору, укладеного між підприємствами, а також суму заборгованості.

Отже, основними напрямами удосконалення аналізу і аудиту розрахунків з контрагентами визначено: застосування розробленого нами плану аудиту розрахунків з контрагентами; застосування сучасних автоматизованих програм для обліку, аналізу та аудиту операцій за розрахунками з контрагентами; узгодження розрахунків за всіма їх

видами; створення служби внутрішнього аудиту в структурі підприємства; планування розрахунків з контрагентами у вигляді платіжного календаря та контролювати його виконання тощо.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. URL: Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15

2. Інструкція про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті № 22 від 21.01.2004р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0377-04

3. Податковий Кодекс України від 04.12.2010 № 2755-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17

4. Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затвердженого постановою Правління НБУ від 29.12.17 р. № 148. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0148500-17

5. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність в Україні: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19.

Мусієнко Ірина Олександрівна,
студентка групи ОМАз-19-2,
Науковий керівник:
Мельник Микола Миколайович,
к.е.н.. доцент

ОКРЕМІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ, КОНТРОЛЮ І ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ ОПОДАТКУВАННЯ ПІДПРИЄМСТВ ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

Оподаткування є основою формування державного бюджету будь-якої країни. Сьогодні важливу роль у формуванні управлінської інформації та гарантуванні економічного зростання за умов ускладнення економічних відносин відіграє система обліково-аналітичного та контрольного забезпечення управління оподаткуванням підприємств, що вимагає ефективної й раціональної організації обліку, економічного аналізу та контролю розрахунків за податками відповідно до стандартів бухгалтерського обліку і податкового законодавства.

Чинне обліково – аналітичне та контрольне забезпечення розрахунків за податками не адаптоване до сучасних умов господарювання, що виникли у зв'язку з посиленням євроінтеграційних процесів у вітчизняній податковій системі та зміною фіскальної ролі податкової політики на стимулюючу й необхідністю посилення соціальної. Тому практичне вирішення таких проблем можливе шляхом удосконалення обліку, аналізу та контролю у напрямі повнішого задоволення інформаційних потреб користувачів. Побудова документального відображення, організації обліку, аналізу та контролю оподаткуванням на підприємствах дозволяє одержувати оперативну і достовірну інформацію для управління нарахуванням та сплатою податкових зобов'язань до бюджету з основних податків, зокрема, податку на додану вартість (далі - ПДВ).

Окремі питання обліку, контролю і економічного аналізу оподаткування підприємств податком на додану вартість досліджували такі автори як Бутинця Ф. Ф., Бабіч І.І., Гуцаленко Л.В., Дем'яненка М. Я., Іванова В. М., Матвейчук Л.А., Молдован О.О., Стадніка Л. І., Саблука П. Т., Легенчука С. Ф. та багато інших науковців. Але питання обліково-аналітичного відображення та здійснення контролю розрахун-

ків за податками відповідно до вимог Податкового кодексу України потребує подальшого дослідження.

Віддаючи належне напрацюванням згаданих учених щодо теоретичних аспектів економічного аналізу оподаткування підприємств податком на додану вартість це питання потребує подальшого дослідження.

На сьогодні, для підприємств є важливим реалізація непрямого оподаткування у формі ПДВ. При цьому інструментом реалізації на підприємстві цього податку є бухгалтерський облік. Бухгалтерський облік надає інформацію про доходи, витрати та вартість активів підприємства, яка необхідна для оцінки й аналізу ефективності управління доходами та витратами. Тому до системи бухгалтерського обліку в частині розрахунків за ПДВ податкова політика висуває вимоги, які мають бути враховані при організації та побудові методики обліку розрахунків за ПДВ, а також їх контролю [4]. Об'єктом обкладання цим податком є операції платників податку з: поставки товарів і послуг, місце поставки яких знаходиться на митній території України; ввезення товарів на митну територію України; вивезення товарів за межі митної території України; постачання послуг із міжнародних перевезень пасажирів, багажу та вантажів [6].

Отож об'єктом обліку розрахунків за ПДВ є податкове зобов'язання, яке підлягає сплаті до Державного бюджету України та визначається як різниця між сумою податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду та сумою податкового кредиту такого звітного (податкового) періоду. При допомозі бухгалтерського обліку для цілей оподаткування здійснюється узагальнення інформації про об'єкт оподаткування, що необхідна для визначення бази оподаткування, а також про операції, що формують об'єкт обкладання ПДВ.

При первинному спостереженню (а саме документуванню) та вартісній оцінці операцій із постачання товарів, робіт і послуг у системі бухгалтерського обліку відображається інформація про об'єкт обкладання ПДВ. Шляхом групування та систематизації на рахунках бухгалтерського обліку з застосуванням подвійного запису в системі бухгалтерського обліку формується інформація про базу оподаткування ПДВ, внаслідок чого завдяки методу підсумкового узагальнення визначається розмір ПДВ. Бухгалтерський облік для потреб оподаткування забезпечує узагальнення та накопичення інформації для визначення бази оподаткування та операцій, що формують об'єкт обкладання ПДВ. Але оскільки в

системі бухгалтерського обліку розрахунки за ПДВ є складовою поточних зобов'язань підприємства, варто дослідити його як облікову категорію крізь призму механізму справляння ПДВ, який передбачає, що оподаткуванню підлягає лише додана вартість (додається в процесі виробництва товарів до вартості сировини, матеріалів, палива на кожній стадії руху товарів від виробника до споживача), а не обіг від реалізації. Облікова інтерпретація принципу збирання-відшкодування, а також механізм адміністрування ПДВ визначають облікові процедури нарахування та сплати цього податку.

Як зазначає О. О. Молдован [4] відповідно до теоретичної концепції механізму справляння ПДВ у виробничому ланцюгу постачання товарів кожне підприємство при сплаті ПДВ до бюджету виступає лише податковим агентом кінцевого споживача і не сплачує власних коштів, за винятком випадків, коли воно є кінцевим споживачем. Отже, платники ПДВ лише перераховують до бюджету суму ПДВ, сплачену їм кінцевими споживачами. Створена додана вартість не є об'єктом оподаткування, вона є лише критерієм розподілу повноважень податкового агента. Чим більша створена додана вартість, тим більша частина ПДВ, сплаченого кінцевим споживачем за готову продукцію, опиняється на рахунках підприємства, який воно має сплати до бюджету.

Важливою та водночас найпроблемнішою складовою в системі справляння ПДВ в Україні є відшкодування податку. Слід зазначити, що у зв'язку із недосконалістю цього процес}- на сучасному етапі дане питання зумовлює наявність труднощів як у платників податків так і у органів Державної фіскальної служби України.

Підчас здійснення бюджетного процесу позиція керівництва будь-якої держави, в тому числі і України, полягає у забезпеченні зменшення частки бюджетного відшкодування ПДВ у складі загальної суми доходів. І це є зрозумілим оскільки одним з основних принципів бюджетної системи є принцип ефективності та результативності. які полягають у безумовному виконанні доходної частини бюджету [3].

Питання вдосконалення механізму повернення податку набуває в сьогоднішніх умовах неабиякої актуальності, оскільки діючий порядок не гарантує безперешкодного повернення коштів суб'єктам господарювання, які декларують ПДВ до відшкодування, особливо внаслідок здійснення експортної діяльності. Водночас, на нашу думку, затримки відшкодування ПДВ. які мають місце в Україні, можна розцінювати як вимушене законодавчо не врегульоване безвідсоткове кредитування держави

суб'єктами підприємницької діяльності. Тому, важливим є встановлення дієвого контролю за безпідставним декларуванням ПДВ до відшкодування та розроблення прозорого механізму повернення податку на розрахункові рахунки сумлінним платникам податків.

З вищевикладеного, необхідно також підкреслити, що одним із найважливіших для підприємства видів контролю є внутрішній контроль. Так, можна відстежити різні визначення "внутрішнього контролю", що знаходять свої відображення не тільки в науковій літературі, але й у міжнародних нормативних актах. Даючи визначення цьому поняттю, науковці виходять переважно з того, що це перевірка фактичного стану підприємства, дотримання вимог законодавства тощо і не закладають у нього те, що це і система накопичення достовірної інформації для прийняття вмотивованих управлінських рішень, як основи ефективного господарювання підприємства в майбутньому. Ураховуючи вищевикладене та проаналізувавши вітчизняну і зарубіжну економічну літературу, приходимо до висновку, що під внутрішнім контролем слід розуміти систему впорядкованих і взаємопов'язаних заходів, визначених керівним складом підприємства, реалізація яких дозволяє своєчасно здійснювати перевірку відповідності діяльності суб'єкта господарювання.

Основними завданнями внутрішнього контролю розрахунків за податками є: забезпечення достовірності розрахунків сум податків; своєчасне погашення зобов'язань за податками; недопущення фактів помилок у веденні бухгалтерського обліку й податкового обліку, у звітності підприємства за податками; неухильне дотримання термінів подання звітності. Для того, щоб внутрішній контроль розрахунків за податками ефективно функціонував, необхідна його раціональна організація. Наразі серед дослідників відсутня єдина думка щодо розуміння сутності та необхідності організації внутрішнього контролю [5].

Як зазначив І. І. Бабіч: "Внутрішній контроль - це не лише одна з функцій управління, але і важливий елемент системи управління. Призначення внутрішнього контролю полягає в сприянні успішної реалізації облікової, фінансової й іншої економічної і правової політики в процесі управління господарюючим суб'єктом, у забезпеченні процесу формування й ефективного використання майна й усіх ресурсів в усіх сферах" [1].

Л. В. Гуцаленк підкреслив, що внутрішній контроль є інструментом, який застосовується керівництвом для цілковитої впевненості в тому, що його діяльність здійснюється чесно, законно, ресурси нале-

жно захищені від втрат і використовуються економно й ефективно, а інформація щодо результатів діяльності достовірна"[2].

Лімська декларація керівних принципів контролю:"Організація контролю є невід'ємною складовою управління громадськими фінансовими ресурсами, яка забезпечує відповідальний і підзвітний характер цього управління"

Розглянувши різні підходи науковців, можна стверджувати, що важливим питанням для сільськогосподарських підприємств остається розробка чіткої методики внутрішнього контролю, особливістю якої є: базування на суворому документуванні операцій; врахування відмінностей об'єктів оподаткування; впорядкування первинної документації з обліку об'єктів оподаткування та визначення основних джерел інформації й інформаційної бази контролю. Таку методику підприємство розробляє і закріплює в обліково-контрольній політиці.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бабіч І. І. Інформаційне забезпечення внутрішнього контролю як функції управління діяльністю сільськогосподарського підприємства / Економічні науки. Серія: Облік і фінанси. 2017. Вип. 14. С. 5-13. URL.http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2017_14_3.

2. Гуцаленко Л. В.Обліково-інформаційна система забезпечення управління сільськогосподарським підприємством / Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2016. № 8. С. 82-92.URL. http://nbuv.gov.ua/UJRN/efmapnp_2016_8_11.

3. Матвейчук Л.А. Автоматическоевозмещениеналога на добавленнуюстоимость в Украине: BuletinulStiintificalUniversitatiideStat "BogdanPetriceicuHasdeu" dinCahul. StiinteEconomice. 1(9). 2013. Молдова. С.105-108.

4. Молдован О.О. ПДВ: реформувати не можна скасувати / Економічна правда. 2010. URL. http://www.epravda.com.ua/-publications/2010/03/16/229803/.

5. Мухомор Г.В. Проблеми відшкодування ПДВ т аможливості висвітлення інформації у фінансовій звітності. Облік, аналіз, аудит та оподаткування: сучасні концепції розвитку: зб. матеріалів IV Всеукраїнської студ. наук.-практ. конф.; 19 квітня 2018 р. К.: КНЕУ, 2018. К.: КТ "Забєліна-Фільковська Т. С. і компанія Київська нотна фабрика". 232 с.

6. Офіційний веб-сайт Інституту Внутрішніх Аудиторів України.URL.https://iia-ua.org/?tag=%D1%96%D0%B2%D0%B0%D1%83.

Накутна Софія Олександрівна,
студентка групи ОМАз-19-2
Науковий керівник:
Білобровенко Тетяна Володимирівна,
к.е.н., доцент

ТЕОРЕТИЧНІ ТА ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ПІДПРИЄМСТВ ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

Анотація. *У статті проаналізовано особливості оподаткування податком на додану вартість, що сплачується відповідно до вимог діючого законодавства. Узагальнено інформацію щодо методики формування ПДВ та подання фінансової звітності відповідно до правил та стандартів, відповідно до чинної нормативної бази бухгалтерського обліку.*

Ключові слова*: податок на додану вартість, фінансова звітність, бухгалтерський облік.*

Постановка проблеми. Податок на додану вартість (ПДВ) являє собою податок на внутрішнє споживання продукції, являючи при цьому, надбавку до ціни товарів (робіт, послуг), які споживаються на митній території України. ПДВ, з фіскальної точки зору, має високу ефективність, так, зокрема, широка база оподаткування цього податку забезпечує надійність та стабільність надходжень до Державного бюджету України. Стягнення цього податку на всіх етапах руху товару забезпечує рівномірний розподіл податкового тягаря між суб'єктами господарювання, які безпосередньо задіяні в процесі виробництва та реалізації товару. З точки зору прогресивності об'єкта оподаткування, ПДВ наближається до прямих податків завдяки оподаткуванню доданої вартості, створеної на конкретному етапі руху товару. Питання визначення економічної суті ПДВ нині є актуальним, а саме визначення порядку формування доданої вартості, адже тягар сплати даного податку покладається на кінцевого споживача.

ПДВ визначено одним з головних бюджетоутворюючих податків за період всього його існування. ПДВ доволі складний податок, методика розрахунку, адміністрування та відшкодування постійно

змінюються, потребує постійних нововведень, удосконалень і який є об'єктом зловживань як суб'єктів господарювання, так і фіскальних органів. Недосконаліть організації обліку та звітності, взаєморозрахунків між платниками і неплатниками ПДВ призводить до порушень норм податкового законодавства. Запровадження системи електронного адміністрування ПДВ стало одним із напрямків мінімізації маніпуляцій та корупційних схем. Проте, нестача коштів для реєстрації податкових накладних (розрахунків коригування) зумовлює пошук варіантів управління формулою системи електронного адміністрування ПДВ. Тому, чітка системи обліку розрахунків з ПДВ має вагоме значення як для економіки конкретного підприємства, так і держави в цілому.

Аналіз досліджень та публікацій з проблеми. Питанням функціонування ПДВ, його ефективності застосування, впливу на господарську діяльність приділяється досить багато уваги у багатьох наукових дослідженнях. Вагомими є дослідження проблем обліку, адміністрування та контролю ПДВ. Так, Бурковська А.В. [10], вивчивши стан обліку розрахунків з ПДВ визначає напрями його удосконалення. Дубинська О.С. [1] доводить необхідність введення змін до ПКУ для скасування застосування в обліку методу "першої події" під час нарахування ПДВ. Коцан О.П. [5] вважає за необхідне для обліку ПДВ використовувати метод "нарахувань". Але, постійні зміни податкового законодавства, введення моніторингу реєстрації (відміни реєстрації) податкових накладних, відміна дії Інструкції з бухгалтерського обліку ПДВ, варіації методики відшкодування ПДВ окремими суб'єктами господарювання, потребують значної уваги та праці бухгалтерів. Залишаються відсутніми ефективні методики облікового відображення розрахунків з ПДВ.

Метою статті є узагальнення інформації щодо обліку, контролю та аналізу та порядку справляння податку на додану вартість.

Виклад основного матеріалу. На сьогоднішній час, Податковим кодексом України (ПКУ) зосереджується увага на тому, що ПДВ непрямий податок, який нараховується та сплачується відповідно до норм розділу V ПКУ. Тобто, цей податок сплачується не виробниками, а кінцевим споживачем продукції (товарів, робіт, послуг) та є, свого роду, надбавкою до ціни продукції (товарів, робіт, послуг), які споживаються на митній території України, він є частиною новоствореної вартості продукції (товарів, робіт, послуг). Таке лаконічне визначення не розкриває економічну сутність досліджуваного поняття

і, тим паче, не визначає зміст ПДВ в цілях бухгалтерського обліку. В наукових публікаціях вчених зустрічаються різні думки щодо змісту даного податку та приводяться різні його визначення, які в більшості випадків дублюються за тлумаченням ПКУ та підтверджують його економічний зміст. На думку Науменко М.А., ПДВ – це найбільш складна форма універсальних акцизів. Це наймолодший універсальний акциз, однак на сьогодні цей податок є дуже поширеним і справляється більше ніж у 135 країнах світу. [6, с. 10]. Оксенюк О.І. пропонує у Податковому кодексі визначити ПДВ як податок на споживання, який стягується із доданої вартості, що створюється на кожному етапі виробництва, сплачується кінцевим споживачем та вноситься до бюджету продавцем, за винятком випадків здійснення операцій за участі нерезидентів [7, с. 5].

Білобровенко Т.В. визначає, що ПДВ як економічне поняття у науковій літературі трактується з позиції непрямого загальнодержавного податку, сума якого включається до ціни товарів і послуг, сплачується кінцевим споживачем і перераховується до бюджету податковим агентом. Відповідно, ПДВ як обліково-аналітичне поняття представляє собою непрямий податок, що надходить у складі виручки від реалізованої продукції, товарів (робіт, послуг) чи сплачується при придбанні продукції, товарів (робіт, послуг) постачальникам. Сума ПДВ підлягає сплаті до бюджету при позитивній різниці між податковими зобов’язаннями і податковим кредитом та відшкодуванню з бюджету – в разі від’ємного результату. Додана вартість створюється на кожному наступному етапі виробництва і реалізації продукції та включає заробітну плату, нарахування на соціальні заходи, амортизацію, фінансові витрати, витрати на рекламу, страхування вантажу, прибуток, за вирахуванням вартості придбаних матеріалів, товарів, робіт чи послуг. У дисертації наведено перелік факторів, які впливають на величину доданої вартості, представлено хронологію запровадження ПДВ у різних країнах світу. Найвагоміші чинники впливу на розмір доданої вартості ілюструє рис. 1.

При постачанні товарів (послуг) між контрагентами виникають господарські відносини, факт досягнення яких фіксується за допомогою первинних документів. Визначається об’єкт і база оподаткування, а також аргументуються пільги і ставка податку. Одночасно, підтвердження розрахунків з ПДВ супроводжується скла-

данням податкової накладної платниками ПДВ. В продавця виникає податкове зобов'язання щодо ПДВ, а в покупця відповідно – податковий кредит. І на завершення кожен платник ПДВ за відповідний звітний період узагальнює у податковій звітності (Декларації) дані із податкових накладних. Зауважимо, що податкова накладна виписується на дату виникнення податкових зобов'язань, яка визначається відповідно до статті 187 ПКУ за правилом "першої події" [7]: - на дату зарахування коштів від покупця на банківський рахунок або в касу; - на дату відвантаження товарів, а для послуг – на дату оформлення документа, що засвідчує факт надання послуг (акт виконаних робіт).

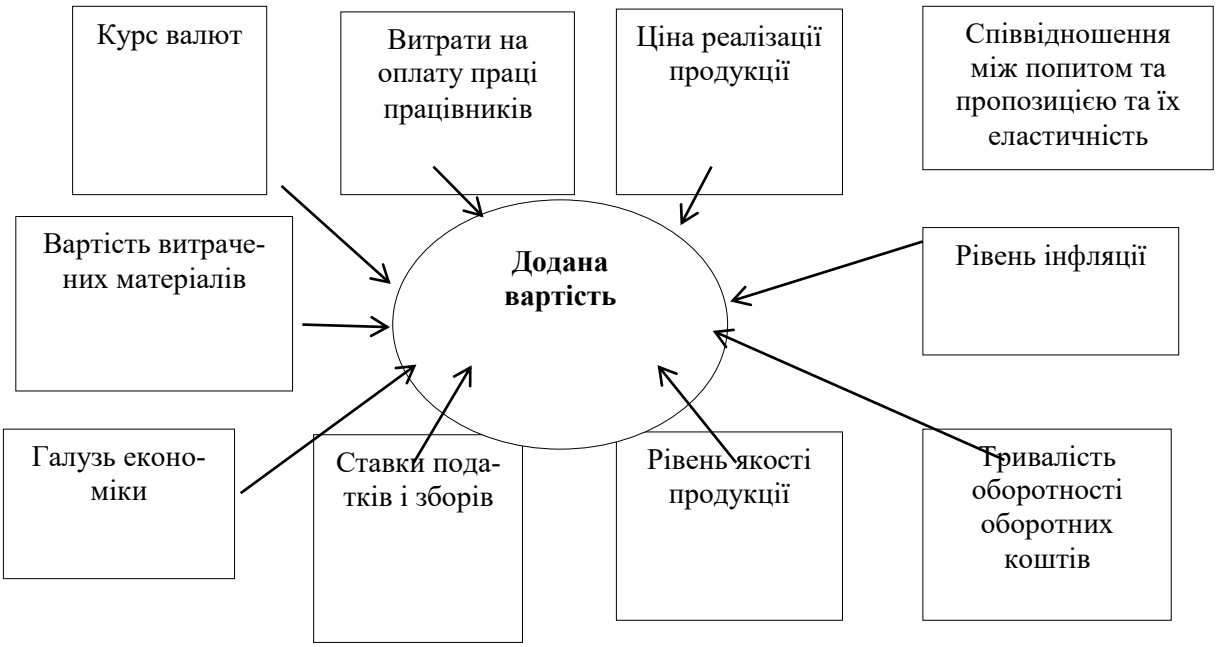

Рис. 1. Фактори впливу на величину доданої вартості [4, с. 5].

Будь-яка операція що підлягає оподаткуванню ПДВ супроводжується обов'язковим формуванням податкових накладних та їх реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних (ЄРПН) з урахуваннях граничних термін [7]: - для податкових накладних (розрахунків коригування до податкових накладних), складених з 1 по 15 календарний день (включно) календарного місяця, – до останнього дня (включно) календарного місяця, в якому вони складені; - для податкових накладних (розрахунків коригування до податкових накладних), складених з 16 по останній календарний день (включно) календарного місяця, – до 15 календарного дня (включно) календарного місяця, наступного за місяцем, в якому вони

складені. Підтвердженням реєстрації податкової накладної в ЄРПН, і навпаки – неприйняття податкових накладних (блокування), є квитанція в електронному вигляді, в текстовому форматі, яка надсилається протягом операційного дня платникам податку. Якщо протягом операційного дня продавець товарів (послуг) не отримав квитанцію про прийняття або неприйняття, або зупинення реєстрації податкової накладної, така податкова накладна вважається зареєстрованою в ЄРПН. При цьому, відсутність факту реєстрації податкової накладної в ЄРПН не звільняє продавця від обов'язку включення суми ПДВ, вказаної в такій податковій накладній, до суми податкових зобов'язань за відповідний звітний період. Податкові накладні, отримані з ЄРПН, для покупця (отримувача) товарів (послуг) є підставою нарахування сум податку, що належать до податкового кредиту. З метою отримання податкової накладної, яка зареєстрована в ЄРПН, покупець надсилає в електронному вигляді запит до ЄРПН, за яким отримує в електронному вигляді повідомлення про реєстрацію податкової накладної. Така податкова накладна вважається зареєстрованою в ЄРПН та отриманою покупцем. Також варто звернути увагу на документування і фіксацію податкового кредиту з ПДВ без податкової накладної – у випадках використання так званих "замінників податкової накладної", визначених п. 201.11 ст. 201 ПКУ. У зв'язку з цим виникає проблема обліку розрахунків з ПДВ в суб'єктів господарювання, які пов'язані між собою господарськими відносинами. Так, блокування податкових накладних та перехід дати реєстрації з одного місяця на інший, спричиняє викривлення достовірності даних та можливість маніпулювання розрахунками з ПДВ. Зауважимо, що облікове забезпечення розрахунків з ПДВ на сьогодні регулюється тільки Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій (Інструкція № 291) [3], оскільки Інструкція з бухгалтерського обліку податку на додану вартість № 141 (затверджена Наказом Міністерства Фінансів України від 1 липня 1997 року) [2] втратила чинність у червні 2019 року (Інструкція № 141). Слід зазначити, що для бухгалтерського обліку податку на додану вартість у Інструкції № 291 передбачені такі субрахунки: - 641 "Розрахунки за податками"; - 643 "Податкові зобов'язання"; - 644 "Податковий кредит". Варто відзначити, що ре-

комендації Інструкції № 141 були доволі корисними для методики облікового відображення розрахунків з ПДВ. Тому суб'єкти господарювання можуть використовувати рекомендації Інструкції № 141 і позиції програмного продукту "1 С: Підприємство" для організації обліку розрахунків з ПДВ, передбачивши основи в обліковій політиці.

Висновки. Таким чином, зазначене свідчить про критичну оцінку діючої системи обліку розрахунків з ПДВ, що дає змогу виявити ряд проблем, які насамперед не задовольняють інтереси суб'єктів господарювання. Набувають гостроти питання через наявні тіньові схеми у розрахунках, коригуванні та механізмі відшкодування ПДВ. На організацію обліку розрахунків з ПДВ впливають різні фактори. Перш за все, це постійні зміни в податковому законодавстві, які мають як позитивний, так і негативний характер. У більшості вони стосуються аналітичного обліку, що пов'язано зі специфікою обліку окремих господарських операцій.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Дубинська О.О., Костюченко О.О. Проблеми і напрями вдосконалення розрахунків із податку на додану вартість на підприємствах України. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство. 2019. Вип.24, Ч. 2. С. 5-8. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ (дата звернення 17.01.2020).

2. Інструкція з бухгалтерського обліку податку на додану вартість, затверджене Наказом Міністерства Фінансів України від 1 липня 1997 р. № 141. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0284-97.

3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений Наказом Міністерства Фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99.

4. Білобровенко Т.В. Бухгалтерський облік і контроль розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість: автореф. дис. канд. екон. наук: спец. 08.00.09 р. Ірпінь, 2018. 25 с..

5. Коцан О.П. Порядок удосконалення облікового відображення розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість. Науково-інформаційний вісник "Економіка". 2014. № 9. С. 263-270.

6. Науменко М.А. Універсальні акцизи на сучасному етапі економічного розвитку: автореф. дис. канд. екон. наук: спец. 08.00.01 р. Ірпінь, 2006. 19 с..

7. Оксенюк О.І. Фіскальна ефективність податку на додану вартість в економіці України: дис. канд. екон. наук: 08.06.08. Львів, 2015. 231 с.

8. Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.

9. Подолянчук О.А. Податок на додану вартість: сутність та стан первинного обліку. Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2017. №1. С. 82-102.

10. Подолянчук О.А., Домбровська В.В. Облік та звітність за податком на додану вартість. Ефективна економіка. 2018. № 5. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6337.

Письменна Олена Вікторівна,
студентка
групи ОМАз-19-2
Науковий керівник:
Савченко А.М.
к.е.н., доц.

ОРГАНІЗАЦІЯ АНАЛІЗУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА (ЗА МАТЕРІАЛАМИ ПАТ "ВФ УКРАЇНА")

Анотація. *В статті розглянуто головні етапи аналізу фінансової звітності. Здійснена оцінка фінансової звітності ПрАТ "ВФ Україна" як важливого носія і джерела даних. Проведено аналіз показників ефективності використання майна та ліквідності ПрАТ "ВФ Україна" на основі відомостей фінансової звітності.*

Ключові слова: *фінансова звітність, показник швидкої ліквідності, коефіцієнт абсолютної ліквідності, коефіцієнт поточної ліквідності, рентабельність.*

Постановка проблеми. В умовах активного розвитку ринкової економіки фінансова звітність суб'єктів господарської діяльності виступає основним інструментом комунікації та найважливішою складовою інформаційної бази фінансового аналізу. Попередження прояву негативних подій в компаніях являється можливим лише при систематичному забезпеченні управлінської ланки фірми даними стосовно поточного рівня фінансової стійкості і здатності організації до подальшого розвитку. Зважаючи на те, що інформаційною основою для ухвалення рішень являються підсумки аналізу, то аналітичне забезпечення рішень керівництва посідає центральне місце в керуванні установою. Головним та достовірним джерелом відомостей для прийняття рішень являється фінансова звітність.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Темі теоретичних та методичних основ аналізу фінансової звітності присвячені праці таких вітчизняних науковців як С. Голов, Б. Грабовецький, Б. Литвин, Г. Осадча, О. Рябчук, М. Пастернак, А. Савченко, І. Садовська, М. Стельмах, Н. Слободян, І. Шварц і інші.

Метою статті є систематизація організаційних аспектів аналізу фінансової звітності підприємства та проведення аналізу основних показників діяльності ПрАТ "ВФ Україна".

Виклад основного матеріалу. В ході здійснення аналізу фінансової звітності, її трактування сформовує можливість оцінити реальне економічне положення установи. Дані, що розкриваються в звітності, є надзвичайно цінними і потрібними для прийняття ефективних рішень. Основне призначення фінансової звітності - розкриття та оцінка головних складників облікової політики, що може призвести до висвітлення в оприлюднених звітах результатів, які можуть різнитися з реальною економічною ситуацією у фірмі. Крім цього, залежно від інтерпретації фінансової звітності можна проаналізувати вплив на діяльність товариства певних значимих факторів, зокрема галузеву специфіку функціонування, облікову політику і бізнес-стратегію, інструменти та методи управління звітністю, якість розкриття відомостей, а також охарактеризувати взаємовідносини між різними компаніями [1].

В результаті ознайомлення з економічною літературою слід виокремити етапи аналізу фінансової звітності організацій:

- Етап 1. Готування інформаційної бази для обрахунку даних фінансової звітності фірми;
- Етап 2. Формування інформації фінансових звітів підприємства;
- Етап 3. Оцінювання і аналіз даних звітності установи [2].

За допомогою фінансової звітності можна проаналізувати [3]: фінансову стійкість; платоспроможність і ліквідність; грошові потоки; кредитоспроможність; ефективність використання капіталу; ділову активність та інвестиційну привабливість; фінансовий стан; фінансові ризики [3].

В ході вивчення фінансової звітності користуються інструментами і методами аналізу окремих їх статей. Це спричинено необхідністю визначення взаємозв'язку між даними, що потрібні для ухвалення якісних управлінських рішень. Головною перепоною в процесі аналізу фінансової звітності установи являється пошук раціональних прийомів відносно використання методів, так як вони мають свої переваги та недоліки [4].

Отже, пропонуємо оцінити ефективність використання майна ПрАТ "ВФ Україна" шляхом обчислення показників рентабельності і оборотності (табл. 1).

Таблиця 1

Оцінка ефективності користування майном ПрАТ "ВФ Україна"

Показники ефективності	2017 р.	2018 р.	2019 р.	Абсолютне відхилення
Показники рентабельності, %				
всіх активів (Ра)	12,74	8,63	10,16	-2,58
власного капіталу (Рск)	11,73	9,33	17,65	5,92
діяльності	18,79	14,89	15,94	-2,85
Показники оборотності, оборотів/рік				
активів	479,28	233,49	63,75	-415,53
дебіторської заборгованості	4,85	16,84	25,08	20,23
середній строк обороту дебіторської заборгованості	74,2	21,37	14,35	-59,85
кредиторської заборгованості	2,24	2,62	8,42	6,18
середній строк обороту кредиторської заборгованості	161	137,6	42,74	-118,26
основних засобів	1,21	1,17	1,6	0,39
власного капіталу	0,62	0,63	1,1	0,48

Джерело: розраховано автором за фінансовою звітністю підприємства

Рентабельність усіх активів в 2019 р. знизилася порівняно із 2017 р., проте збільшилася відносно 2018 р. Слід зауважити, що навіть незначне зростання цього коефіцієнту являється позитивним для товариства.

Значення рентабельності власного капіталу у 2019 р. зросло порівняно із 2017 р. на 5,92%, що свідчить про ефективність використання майна. Відповідно, чим більше значення показника, тим краще це для організації, так як цей показник показує відносне збільшення чистого прибутку, що одержаний з однаковим розміром капіталу.

Зростання показника рентабельності діяльності в 2019 р. порівняно із 2017 р. свідчить про збільшення ефективності функціонування компанії.

Зменшення у 2019 р. порівняно із 2017 р. зазнали наступні показники: оборотність активів (-415,53 об. у 2019 р. до 2017 р.), середній термін дебіторської (-59,85 об.) та кредиторської заборгованостей (-118,26 об.). Збільшилися показники: оборотності основних засобів (+0,39 об.) і оборотність власного капіталу (+0,48 об.), оборотності дебіторської (+20,23 об.) та кредиторської заборгованостей (+6,18

об.), що відображає пришвидшення розрахунків компанії за своїми зобов'язаннями.

Отже, можна висунути припущення про нестабільну діяльність компанії ПрАТ "ВФ Україна" впродовж останніх трьох років, адже загальна ефективність використання наявного у підприємства майна у 2018 р. в порівнянні із 2017 р. знизилася, проте зросла в 2019 р. порівняно із 2018 р.

Наступним кроком є аналіз ліквідності фірми ПрАТ "ВФ Україна" (табл. 2).

Таблиця 2

Аналіз показників ліквідності ПрАТ "ВФ Україна"

Показник	2017 р.	2018 р.	2019 р.	Відхилення 2018 р. до 2017 р.	Відхилення 2019 р. до 2018 р.
Абсолютної ліквідності	0,05	0,07	0,21	0,02	0,14
Швидкої ліквідності	1,3	0,98	0,46	-0,43	-0,52
Поточної ліквідності	1,9	1,69	0,46	-0,24	-1,23

Коефіцієнт швидкої ліквідності впродовж 2017-2018 рр. перебував в межах оптимального значення (1,3 і 0,98 відповідно). Це свідчить про те, що дебіторська заборгованість займала найбільшу питому вагу в ліквідних активах, і це забезпечило можливість виплатити короткотермінові борги товариства. За підсумками 2019 р. цей показник знизився на 0,52 в порівнянні з попереднім періодом, що може свідчити про проблеми з платоспроможністю, оскільки оборотних активів виявилося мало для оплати поточних зобов'язань.

Коефіцієнт поточної ліквідності в 2019 р. зменшився на 1,23 і склав всього 0,46. Це свідчить про те, що резерви для покриття збитків в ході розміщення і ліквідації всіх поточних активів скоротилися.

Коефіцієнт абсолютної ліквідності в 2019 р. відповідав оптимальному значенню, що говорить про зростання суми наявних грошових ресурсів у ПрАТ "ВФ Україна". Значення цього показника говорить про ефективну стратегію керування фінансовими ресурсами установи.

Підсумовуючи, за результатами проведеного аналізу фінансової звітності ПрАТ "ВФ Україна" можна зробити слідуючі висновки:

- майновий стан товариства знаходиться на прийнятному рівні;

- власний капітал має найбільшу частку в структурі фінансових ресурсів установи; при цьому нерозподілені прибутки складають провідну частку в ньому;

- коефіцієнти оборотності мають високі значення, що являється позитивним для організації;

- з-поміж визначених показників ліквідності ПрАТ "ВФ Україна" тільки коефіцієнт абсолютної ліквідності має допустиме значення;

- рентабельність суб'єкта господарської діяльності знаходиться на доить високому рівні та має тенденцію до збільшення (за результатами останнього звітного року).

Висновки. Таким чином, аналіз звітності забезпечує отримання відомостей стосовно фінансового стану товариства, оперування даними стосовно фінансових результатів його функціонування, та відносно грошових потоків, що відбувалися на підприємстві. Результати аналізу є досить корисними для суб'єктів користування звітністю, оскільки вони приймають рішення на основі оприлюднених даних. Саме регулярний аналіз фінансової звітності забезпечить виявлення змін фінансових результатів, визначення ризику банкрутства, ризику капіталовкладень, а також допоможе покращити фінансово-господарську діяльність для довготермінового планування розвитку і ухвалення відповідних управлінських рішень.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Максимова А.В., Гнидюк М.Г. Фінансовий аналіз звітності, складеної за МСФЗ. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. Випуск 32. 2018. С. 185-189

2. Дубинська О.С. Методичний підхід до аналізу фінансової звітності вітчизняних підприємств. *"Молодий вчений"*. № 4 (44). квітень, 2017 р. С. 658-661

3. Коваль Л.В., Томчук О.Ф., Немеш Г.С. Аналітичні властивості фінансової звітності. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Випуск 31. 2018. С. 193-197*

4. Єльнікова Ю.В., Леоненко К.О. Обмеженість в аналізі фінансової звітності. *Глобальні та національні проблеми економіки*. Випуск 16. 2017. С. 839-844.

Савчук Сергій Володимирович,
студент групи ОМАз-19-2
Науковий керівник:
Білобровенко Тетяна Володимирівна,
к.е.н., доцент

НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИКИ АНАЛІЗУ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ОБОРОТНИХ АКТИВІВ ТА ПРИСКОРЕННЯ ЇХ ОБОРОТНОСТІ

Анотація. *Стаття присвячена проблемі ефективності використання оборотних активів та прискорення їх оборотності на підприємстві. Запропоновано шляхи вдосконалення аналізу оборотних активів підприємства, адже їх ефективне використання є важливим завданням підприємства і повинно забезпечуватися прискоренням їх оборотності на всіх стадіях кругообігу. Було розглянуто різні заходи щодо прискорення оборотності оборотних активів.*

Ключові слова: *оборотні активи, кругообіг, ефективність управління оборотними активами, оборотність, прискорення оборотності, аналіз, підприємство, управління.*

Актуальність тематики дослідження. В умовах інтеграції України в міжнародний економічний простір особливого значення набуває підвищення ефективності використання оборотних активів, що забезпечить виконання поставлених перед підприємством задач з мінімальними затратами. Від ефективності використання оборотних активів залежить фінансовий стан підприємства, прискорення оборотності активів забезпечує не лише фінансову стійкість, платоспроможність підприємства, а й перспективи його подальшого економічного зростання. Для багатьох вітчизняних підприємств негативним фактором в процесі їх функціонування є нестача оборотних активів, яка супроводжується низьким рівнем їх використання. Досвід зарубіжної системи господарювання визначає залежність результатів діяльності підприємств від ефективності управління процесом формування і використання їхніх оборотних активів. Тому визначення потреби в оборотних активах як важливого чинника підвищення ефективності функціонування та прискорення їх обігу для підприємств набуває особливої актуальності.

Ступінь наукового вивчення проблеми. Питання аналізу ефективності використання оборотних активів знаходяться в полі зору зарубіжних і вітчизняних учених-економістів. Вагомий внесок у дослідження ефективності використання оборотних активів зроблено такими вченими, як Гінзбург А.І., Костирко Р.А., Коць О.О., Лебедєва А.М., Мних Є.В. Слід зазначити, що серед згаданих вище авторів немає одностайної думки стосовно запропонованої системи показників, що характеризують ефективність використання оборотних активів.

Мета дослідження. Метою статті є узагальнення наукових підходів щодо методичного забезпечення аналізу ефективності використання оборотних активів та прискорення їх оборотності.

Виклад основного матеріалу. Прискорення оборотності оборотних активів зменшує потребу в них, дозволяє підприємствам вивільняти частину оборотних коштів або для потреб виробництва (абсолютне вивільнення), або для додаткового випуску продукції (відносне вивільнення). В результаті прискорення обороту вивільняються матеріальні елементи оборотних активів, менше потрібно запасів сировини, матеріалів, палива, залишків незавершеного виробництва, а отже, вивільняються і грошові ресурси, раніше вкладені в ці запаси. Вивільнені грошові кошти розміщуються на поточному рахунку підприємства, в результаті чого поліпшується їх фінансовий стан, поліпшується його ліквідність, платоспроможність. Таким чином, роль прискорення обороту оборотних активів у формуванні прибутку є дуже високою і визначає необхідність постійного управління цим процесом з метою підвищення ефективності управління оборотним капіталом в цілому.

Гінзбург А.І. [4] для характеристики ефективності використання оборотних активів пропонує використовувати такі показники: коефіцієнт оборотності оборотних активів, який визначається відношенням виручки від реалізації продукції до середньої вартості оборотних активів; коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості, який визначається відношенням виручки від реалізації продукції до середньої вартості дебіторської заборгованості; коефіцієнт оборотності запасів, який визначається відношенням собівартості реалізованої продукції до середньої вартості товарно-матеріальних запасів; тривалість одного обороту в днях, який визначається діленням тривалості річного періоду в днях на коефіцієнт оборотності активів.

Думка вітчизняних вчених стосовно методики аналізу ефективності використання оборотних активів базується на тих же принципах, що і зарубіжних. Відповідно до запропонованих ними підходів передбачається розрахунок коефіцієнтів оборотності активів або їх складових та тривалості одного обороту оборотних активів. Ващенко Н.В. [3] для аналізу ефективності використання оборотного капіталу пропонує застосовувати такі показники: коефіцієнт оборотності оборотного капіталу; тривалість одного обороту оборотного капіталу. Крім того, автор визначає економічний ефект, який виникає в результаті прискорення оборотності і виражається у відносному вивільненні коштів із обороту, а також у збільшенні суми прибутку. Коць О.О. [7], Лебедєва А.М. [8] вважають доцільним аналізувати оборотність сукупних активів, чистих активів, оборотних активів, у тому числі товарно-матеріальних запасів, дебіторської заборгованості, грошових коштів.

Мних Є.В. [9] перелік показників ефективності використання оборотних активів доповнив коефіцієнтом завантаження оборотних коштів, який є оберненим до коефіцієнту оборотності. У Барабаш Н.С. [2] цей показник має назву витратомісткість залишків оборотних активів. На наш погляд, доцільність введення цього показника визиває сумніви, адже він обернений до коефіцієнта оборотності. Крім збільшення трудомісткості розрахунків, він більше ніякої суттєвої інформації про ефективність використання оборотних активів не несе. Ще більш широкий перелік коефіцієнтів для характеристики використання оборотних активів запропонував Коць О.О. [7]. Так він пропонує застосовувати крім наведених вище коефіцієнтів ще й такі коефіцієнти: збереження оборотних активів, коефіцієнт ефективності використання оборотних активів.

Стосовно методики аналізу ефективності використання оборотних активів вітчизняних авторів, то вона зводиться до порівняння фактичного часу обороту оборотних активів у днях з плановим, визначенні зміни їх оборотності та суми вивільнених із обороту чи додатково залучених в оборот коштів. Слід зазначити, що розглянуті методики не є повними. Адже вони не передбачають визначення впливу чинників, що зумовлюють зміну оборотності оборотних активів та резервів прискорення їх оборотності, в той час як однією із головних задач аналізу господарської діяльності є пошук резервів підвищення ефективності діяльності суб'єктів господарювання. Артеменко В.О. [1], Ващенко Н.В., Максимович Ю.І. [3] здійснили дослідження та

класифікацію чинників впливу на ефективність функціонування оборотних активів підприємств харчової промисловості та аграрного сектора. Але слід зазначити, що наведені результати досліджень стосуються не кожного конкретного підприємства, а макросередовища в цілому: чи харчової промисловості, чи аграрного сектора.

За своїм економічним змістом заходи, спрямовані на підвищення ефективності використання оборотних активів, можна умовно розділити на вартісні й часові. Вартісні спрямовані на безпосереднє зниження обсягу оборотних активів. Часові спрямовані на зменшення інтервалу перебування оборотних активів на різних етапах економічного процесу.

За стадіями циклу оборотності напрямку підвищення ефективності використання оборотних активів можна виділити три групи, що позначають: стадію, що передує виробництву; виробничу стадію (НЗВ); реалізаційну стадію.

Стадія, що передує виробництву: обсяги виробничих запасів і кількість оборотних коштів, що їх позначає, можуть бути зменшені за рахунок удосконалення матеріально-технічного забезпечення: прискорення і здешевлення перевезень; покращення організації складального господарства на основі його механізації й автоматизації; застосування більш точного нормування запасів; зниження невиробничих втрат матеріалів; повторне використання відходів виробництва тощо.

Виробнича стадія: незавершене виробництво і сума грошей, укладених у нього при заданому обсязі, залежать від тривалості виробничого циклу. Тривалість виробничого циклу може бути скорочена в результаті: впровадження потокових методів обробки; зменшення міжопераційного часу за рахунок ретельної підготовки виробництва; використання автоматичного обладнання, гнучких виробничих схем; збільшення гнучкості виробництва тощо.

Реалізаційна стадія: скорочення перебування готової продукції на складі залежить від багатьох факторів. Одні з них безпосередньо пов’язані з роботою, інші – з організацією збуту продукції. До перших належать якість і номенклатура, правильне планування асортименту кількості й строків випуску продукції, до других – система розрахунків, строки доставки продукції споживачам, організація збуту продукції. Висока якість продукції, дотримання планового асортименту, ритмічність функціонування підприємства значно скорочують строки реалізації продукції. Прискорюють реалізацію продукції постійний

зв’язок із замовниками, своєчасне повідомлення їх про відвантаження продукції, швидка обробка вантажних документів, своєчасне забезпечення транспортними засобами. Знайти шляхи підвищення ефективності використання оборотних активів дозволяє логістика.

Важливим напрямком покращення використання оборотних активів є раціональне використання матеріальних ресурсів, зниження матеріалоємності продукції. Це досягається за рахунок: економічно обґрунтованого вибору сировини; підвищення коефіцієнта використання матеріалу; удосконалення конструкції виробів; удосконалення технологічних процесів і впровадження нових прогресивних технологій; застосування соціально-економічних стимулів покрещання використання матеріальних ресурсів. Прискорення оборотності оборотних активів безпосередньо впливає на кінцеві результати діяльності підприємства, зокрема на приріст прибутку і рівень рентабельності.

Прискорення обороту оборотних активів дозволяє вивільнити значні суми і таким чином збільшити обсяг виробництва без додаткових фінансових ресурсів, а засоби, що вивільняються, використовувати відповідно до потреб підприємства.

Основні шляхи підвищення ефективності використання оборотних активів узагальнено на рисунку 1.



Рис. 1. Основні шляхи підвищення ефективності використання оборотних активів

Джерело: побудовано автором

З метою удосконалення методики аналізу ефективності використання оборотних активів автором запропонована методика, яка включає: загальну оцінку ефективності використання оборотних активів; визначення економічного ефекту від прискорення чи сповільнення оборотності оборотних активів; визначення впливу чинників на зміну оборотності оборотних активів; визначення резервів прискорення оборотності оборотних активів; розробку заходів щодо впровадження визначених резервів мобілізації оборотних активів, збільшення обсягу реалізації продукції, що дасть можливість прийняти оптимальні управлінські рішення. Застосування запропонованої методики дає можливість поліпшити якість управлінських рішень не тільки стосовно підвищення ефективності використання оборотних активів, але й ефективності діяльності підприємства в цілому.

Висновки. Ефективність використання оборотних активів – це неодмінна умова існування підприємства в умовах конкурентного середовища. Значною мірою вона залежить від досконалості методики аналізу ефективності їх використання, що в свою чергу дозволяє поліпшити якість управлінських рішень не тільки стосовно підвищення ефективності використання оборотних активів, а й ефективності діяльності підприємства в цілому.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Артеменко В.О. Характеристика чинників впливу на ефективність функціонування оборотних активів підприємств аграрного сектора. В.О. Артеменко. Фінансовий простір. 2014. № 1. С. 19–24.

2. Барабаш Н. С. Аналіз господарської діяльності: посібник К., 2015. 169 с.

3. Ващенко Н.В. Чинники формування та ефективності використання потенціалу оборотних активів підприємства. Н.В. Ващенко, Ю.І. Максимович. Інноваційна економіка. 2013. № 6. С. 330–335.

4. Гинзбург А.И. Экономический анализ. А.И. Гинзбург. 2-е издание. С.-Пб: Питер, 2008. 208 с.

5. Кіндрацька Г.І. Економічний аналіз: підручник. Г.І. Кіндрацька, М.С. Білик, А.Г. Загородній. 3-тє вид., доп. і перероб. К.: Знання, 2008. 488 с.

6. Ковальчук К. Ф. Аналіз господарської діяльності: теорія, методика, розбір конкретних ситуацій: навчальний посібник. К.: ЦУЛ, 2016. 328 с.

7. Коць О.О. Ефективність використання оборотних активів українськими підприємствами. О.О. Коць, М.А. Цікайло. Науковий вісник НЛТУ України. 2014. Вип. 24.10. С. 218–224.

8. Лебедєва А.М. Методичні аспекти аналізу ефективності використання оборотних активів підприємства. Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. Серія. Економічні науки. Науковий журнал. ISSN 1028-7507 №1 (78) 2015. С.67-76.

9. Мних Є. В. Економічний аналіз: підручник К.: Знання, 2013. 630 с.

10. Пельтек Л.В., Писаренко С.М., Методологічні аспекти формування системи управління оборотними активами підприємства. Пельтек Л.В., Писаренко С.М. Вісник Запорізького національного університету 2010. №1(5). 43-49 с.

Стогова Ольга Сергіївна,
студентка
групи ОМАз-19-2
Науковий керівник:
Пілевич Д.С.
к.е.н., доц.

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ АНАЛІЗУ ФІНАНСОВИХ РЕСУРСІВ ТА НАПРЯМИ ЇХ ВДОСКОНАЛЕННЯ

Анотація. *В статті розкрито завдання аналізу фінансових ресурсів. Описано методи, що використовуються в процесі фінансового аналізу. Відображено структурно-логічну послідовність проведення аналізу фінансових ресурсів організації. Запропоновано заходи по вдосконаленню аналізу фінансових ресурсів.*

Ключові слова: *фінансові ресурси, аналіз фінансових ресурсів, методи фінансового аналізу, фінансовий левериджж, ефективність використання фінансових ресурсів.*

Постановка проблеми. Гарантією стабільного та результативного функціонування будь-якого суб'єкта господарської діяльності виступає наявність необхідної величини фінансових ресурсів. Аналіз фінансових ресурсів установи виступає важливим складником загальної системи менеджменту товариства. Крім цього, він виступає сукупністю методів опрацювання, застосування та перетворення інформації для підтримки її конкурентоздатності. В цілому проведення аналізу дає можливість оцінити якість управлінських рішень, визначити вичерпність і правдивість інформаційного забезпечення для цілей їх обґрунтування, виявити можливість та оцінити ризик господарського чи фінансового маневру, надати характеристику стратегії і тактики роботи організації.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Теоретичні і практичні основи аналізу фінансових ресурсів суб'єктів господарювання знайшли своє відображення у роботах таких науковців, як Бланк І.О., Демко І.І., Івахненко В.М., Коробов М.Я., Кужельний М.В., Лахтіонова Л.А., Мних Є.В., Опарін В.М., Поддєрьогін А.М., Романенко Т.В., Фаріон І.Д., Федорович Р.В., Чумаченко М.Г., Шеремет А.Д. та ін. Проте, на сьогоднішньому етапі низка питань відносно методичних і

організаційних аспектів аналізу фінансових ресурсів господарюючих суб'єктів вимагає подальшого дослідження.

Метою статті виступає відображення теоретичних засад та дослідження існуючих методик аналізу фінансових ресурсів, а також формування пропозицій, направлених на вдосконалення управління фінансовими ресурсами.

Виклад основного матеріалу. Технологія аналізу фінансових ресурсів розкривається у відображенні методів збору і обробки відомостей, пов'язаних із фінансовими ресурсами, які допомагають об'єктивно оцінити фінансовий стан, тенденції розвитку і резерви збільшення ефективності користування грошовими коштами та визначити шляхи їх реалізації [1].

У процесі аналізу фінансових ресурсів товариства вирішується низка важливих завдань:

1) здійснення загальної оцінки забезпечення установи фінансовими ресурсами;

2) визначення оптимальної величини, складу і структури фінансових ресурсів фірми;

3) оцінка ефективності користування і розміщення фінансових ресурсів установи;

4) обґрунтування фінансової стратегії товариства;

5) дослідження впливу чинників на хід формування і використання фінансових ресурсів;

6) оцінювання темпів змін фінансового забезпечення компанії та їх орієнтацію;

7) встановлення та мобілізація резервів посилення ефективності керування фінансовими ресурсами;

8) формування проекту рішень для ліквідації встановлених недоліків та застосування резервів збільшення результативності менеджменту фінансових ресурсів [1].

Відповідно до завдань, які повинні вирішуватися при проведенні аналізу фінансових ресурсів товариства, а також методичних прийомів, якими користуються для надання оцінки результативності користування фінансовими ресурсами, послідовність аналізу можна відобразити у вигляді схеми (рис. 1).



Рис. 1. Структурно-логічна схема аналізу фінансових ресурсів
Джерело: [1]

У відповідності із наведеною схемою, аналіз утворення фінансових ресурсів товариств проводиться в два логічних етапи: перший етап дослідження має на меті оцінювання джерел накопичення фінансових ресурсів, другий – оцінку активів фірми. Визначена послідовність пояс-

нюється значимістю такої категорії, як капітал, так як саме він виступає основою для функціонування організації.

Для здійснення ефективного аналізу фінансових ресурсів товариства та встановлення можливостей покращення результативності їх формування і використання можна користуватися наступними методами аналізу:

– класичні методи аналізування господарського процесу: балансовий, процентних чисел, арифметичних різниць, ланцюгових підстановок, логарифмічний, диференціальний, інтегральний, простих і складних процентів, дисконтування;

– традиційні методи економічного аналізу: графічний, середніх і відносних величин, індексний, елементарні методи обробки даних у динаміці, групування;

– методи математичного моделювання (встановлення взаємозв'язків): кореляційний, дисперсійний, дискримінантний, коваріаційний аналіз, регресивний, факторний і ін.;

– економетричні: теорії міжгалузевого балансу, матричні [2].

В ході оцінювання якості управління фінансовими ресурсами установи в умовах сьогодення актуальності набувають питання аналізування руху грошових потоків у відповідності із різними видами діяльності бізнес-суб'єктів (операційної, фінансової і інвестиційної). З цією метою потрібно використовувати засоби вертикального та горизонтального аналізу для оцінювання головних розділів форми № 3 "Звіт про рух грошових коштів".

Важливим кроком у проведенні аналізу фінансових ресурсів компанії будь-якої галузі діяльності виступає обчислення величини фінансового левериджу, використання якого в практичній діяльності дає змогу виявити напрямки оптимізації використання фінансових ресурсів.

Застосування фінансового левериджу дозволяє визначити оптимальний склад капіталу компанії, тобто встановити таке співвідношення позикового і власного капіталу, за якого можливе створення найрезультативнішої пропорційності між фінансовою стійкістю та дохідністю установи [3].

Обрання інструментарію інформаційно-аналітичного забезпечення менеджменту фінансових ресурсів компаній повинне проводитися із врахуванням його мети і завдань, що розкривають комплекс організаційно-управлінських дій. Результативність такого комплексу

досягається доцільністю і обґрунтованістю способів адміністрування, обліку, мотивування, бюджетування, планування, контролю, моніторингу і діагностики. Зазначені методи являються досить складними та вимагають відповідного досвіду застосування. Склад і повнота користування ними впливає на процес розроблення, запровадження і реалізації механізму керування фінансовими ресурсами установ [4].

Висновки. Слід зауважити, що організація і методика аналізу фінансових ресурсів вітчизняних компаній виступає важливою складовою їх успішної і прибуткової роботи. Своєчасне, ґрунтовне та якісне здійснення аналізу фінансових ресурсів забезпечить можливість фірмі попереджувати негативні наслідки від зроблених помилок при веденні їх обліку, а також мінімізувати чи уникнути збитків. Професійне керівництво фінансами неминуче потребує більш ретельного аналізу, який дає можливість найбільш точно провести оцінку та сформувати оптимальний склад фінансових ресурсів та капіталу фірми.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Глушко А.Д., Філіп М.Ф. Науково-методичні підходи до аналізу фінансових ресурсів підприємств. *Глобальні та національні проблеми економіки*. Випуск 23. 2018. С. 470-474

2. Угляренко О.М. Формування фінансових ресурсів підприємств (на прикладі підприємств спиртової галузі України): дис. … канд. екон. наук: 08.04.01; Київський національний економічний ун-т. Київ, 2005.

3. Вареник В.М., Хорошилов С.К. Формування методики оцінки фінансових ресурсів підприємства за сучасних умов функціонування. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. Випуск 1 (12). 2018. С. 129-134

4. Бондаренко О. С. Інформаційно-аналітичне забезпечення управління фінансовими ресурсами суб’єктів господарювання. *Економіка та держава*. № 6. 2018. С. 21-24

Толочко Вадим Сергійович,
студент групи ОМАз-19-2
Науковий керівник:
Савченко Алла Миколаївна,
к.е.н., доцент

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Анотація. *В статті розглянуто теоретичні підходи до поняття дебіторська заборгованість. Проведено детальний аналіз літературних джерел та наведено визначення відповідно до положень стандартів бухгалтерського обліку. Узагальнено існуючі визначення та наведено найбільш адаптоване до вітчизняних умов господарювання.*

Ключові слова: *дебіторська заборгованість, покупці, бухгалтерський облік*

Постановка проблеми. В умовах економічної кризи в країні вітчизняний бізнес знаходиться в умовах пошуку оборотних ресурсів для забезпечення своєчасності розрахунків та безперебійної господарської діяльності. Особливого значення для функціонування підприємства в таких умовах набуває система розрахунків з дебіторами і кредиторами, оскільки оптимізація та своєчасність забезпечить збалансування грошових потоків і сформує передумови для якісного управління суб'єктом господарювання, що породжує актуальність теми дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичні та практичні аспекти дебіторської заборгованості досить ґрунтовно вивчали, як вітчизняні вчені так і зарубіжні, серед яких можна виділити Білуха М.Т., Головащенко О.М., Голов С.Ф., Медведєв М.Ю., Палій В.Ф., Пушкар М.С., Соколов Я.В., Шевчук В.О., Поддєрьогіна А., Соколова Я.

Мета і завдання дослідження є узагальнення основних теоретичних підходів та характеристика основних практичних аспектів, та розробка шляхів удосконалення на основі аналізу.

Виклад основного матеріалу. Правильне та ефективне управління дебіторською заборгованістю потребує застосування ефективного інструментарію, що в свою чергу зумовлює необхідність

визначення сутності поняття “дебіторська заборгованість підприємства”, особливостей її класифікації та оцінки всіх видів. На сучасному етапі існує безліч наукових та підходів до визначення сутності даного поняття.

Низка авторів зазначають, що однозначного визначення “дебіторської заборгованості” в дослідженнях вчених немає, тому і пропонують різноманітні підходи до трактування даного поняття. Детальний аналіз літературних джерел надає змогу уточнити підходи до визначення терміну “дебіторська заборгованість” (рис. 1).

Інформація, яка наведена на рисунку 1, свідчить, що під “дебіторською заборгованістю розуміють неспроможність виконати свої зобов’язання, суму зобов’язань, що підлягають погашенню, вкладення в оборотні активи, права на повернення боргу, оцінюють як показник фінансового стану підприємства [1].

Згідно П(С)БО 10 “Дебіторська заборгованість”, “дебіторська заборгованість - сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату. Дебіторська заборгованість визнається активом, якщо існує ймовірність отримання підприємством майбутніх економічних вигод та може бути достовірно визначена її сума” [2].



Рис. 1. Підходи до трактування “дебіторська заборгованість” різними авторами

Джерело: за матеріалами [1].

В умовах економічної кризи погіршується фінансова дисципліна суб’єктів господарювання, призводить до кризи не платежів, що впливає на платіжному стані підприємства загалом, а отже, не сприяє

стійкому збільшенню обсягів виробництва продукції та реалізації в Україні.

Зростання на підприємстві дебіторської заборгованостей зумовлює погіршення ліквідності та платоспроможності, відповідно наслідком може бути в результаті банкрутство.

Чинниками, що характеризують дебіторську заборгованості підприємства, є середня тривалість часу та розмір, що минув з моменту продажу та до моменту інкасації.

У ринкових умовах дебіторська заборгованість покупців за готову продукцію і товари суб'єктів господарювання є звичайним явищем. Це – банківські кредити, які мають позитивний вплив на господарську діяльність підприємства. Враховуючи досвід вітчизняних підприємств, які ведуть успішний бізнес, і більшості зарубіжних фірм, дебіторська заборгованість у активах становить 25–30%.

"Дебіторська заборгованість – це наслідок цивільних зобов'язань, що виникають у результаті визначеної угоди, яка оформлена договором і являє собою дію суб'єктів, що беруть у ній участь (юридичних чи фізичних осіб), результатом чого є виникнення товарних і грошових зобов'язань" [3].

Аналіз літературних наукових джерел щодо поняття "дебіторська заборгованість" надає змогу визначити різні фактори впливу на розмір заборгованості, узагальнити та обґрунтувати проблеми, що виникають у процесі управління заборгованістю. Проблеми систематизуються наступним чином [4, с. 24]:

відсутня чітка інформація щодо термінів сплати зобов'язань підприємствами дебіторами;

відсутній розроблений регламент і методика роботи із простроченою дебіторською заборгованістю підприємства;

недостатність інформації про зростання витрат, які пов'язані із збільшенням розмірів дебіторської заборгованості суб'єкта господарювання;

не проводиться оцінка фінансового стану різних дебіторів та ефективності відстрочок платежів;

відсутність сучасних форм рефінансування та ефективної кредитної політики, яка використовується.

Отже, підсумовуючи дослідження наукових праць вчених із відповідної проблематики, доречно розглядати дебіторську заборгованість, як основний показник фінансового стану суб'єктів господарю-

вання, який характеризує суму заборгованості на певний термін на користь підприємства за наданий кредит покупцям, а також як певну суму авансу постачальників, відповідно яких з'являється підтверджене право вимоги оплати боргу.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Майборода О. Є., Косарєва І. П., Корабейнікова І. О. Характеристика сутності та поняття дебіторської і кредиторської заборгованості. Економіка і суспільство. Випуск № 15. 2018р. С.396 – 402

2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 "Дебіторська заборгованість", затверджено Міністерством фінансів України від 08.10.99 р. № 237 // Бухгалтерія. 2001. № 52/2(467). С. 55–56.

3. Дублей В.В., Гуменюк М.М. Необхідність управління дебіторською та кредиторською заборгованостями в сучасних умовах. Науковий огляд № 11 (32), 2016. С. 1–9.

4. Блакита Г.В Актуальні питання управління дебіторською заборгованістю / Блакита Г.В., Бровко О.Т. Збірник наукових праць ВНАУ Серія: Економічні науки № 3 (69) 2012, с. 23–29.

Хулап Тетяна Вікторівна,
студентка групи ОМАз-19-1
Науковий керівник:
Мискін Юрій Ігорович,
к.е.н., доцент, професор

АВС-АНАЛІЗ В УПРАВЛІННІ ВИРОБНИЧИМИ ЗАПАСАМИ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ХАРЧОВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ

Актуальність дослідження. Стабільний позитивний розвиток вітчизняних підприємств харчової промисловості великою мірою залежить від використання ефективних інструментів та важелів управління. Їх практичну реалізацію слід спрямувати на формування високих стандартів виробництва, його модернізацію, оновлення асортименту, орієнтацією на світові тенденції розвитку ринку фармацевтичної продукції в умовах жорсткої конкуренції, подальший розвиток процесів інтеграції України в ЄС, вступу до світової організації торгівлі. При побудові облікової та аналітичної підсистем загальної інформаційної системи управління фармацевтичним підприємством необхідно урахувати не тільки внутрішні потреби, а й вплив ринкових механізмів на весь виробничий процес. Значною мірою проблеми і недоліки діяльності суб'єктів господарювання і, зокрема, підприємств досліджуваної галузі пов'язані з недосконалістю управління виробничими запасами.

Ступінь дослідження проблеми в науковій літературі. Дослідженню питань обліку та аналізу виробничих запасів підприємств у своїх працях приділяли увагу такі вчені: Ю. В. Бакун, М.Т. Білуха, М.І. Бондар, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, С.Ф. Голов, Н.І. Дорош, А.М. Кузьмінський, Є.В. Мних, Л.В. Нападовська, Т.М. Одінцова, І.І. Пилипенко, М.С. Пушкар, І.І. Сахарцева, В.В. Сопко, Л.К. Сук, Н.М. Ткаченко, Н.В. Чебанова тощо.

Мета дослідження полягає у систематизації теоретичних та прикладних положень аналізу ефективності використання виробничих запасів на підприємствах харчової промисловості.

Виклад основного матеріалу. Обираючи системи показників аналізу, необхідно враховувати такі умови: охоплювати лише необхідні дані про виконання планових завдань, використання виробничих ресур-

сів у собівартості продукції; максимальне спрощення розрахунків; отримання комплексної інформації відповідного рівня управління.

Значного поширення в країнах світу набуває концепція збалансованих показників (Balanced Scorecard – BSC), запропонована професором Гарвардської школи бізнесу Робертом Капланом (Robert Kaplan) і консультантом з управління Девідом Нортоном (David Norton), які дослідили системи оцінювання діяльності кількох великих компаній [1]. У результаті дослідження до системи оцінювання були включені показники нефінансового характеру. Концепція збалансованих показників має ряд недоліків, зокрема, Р. Каплан визнає, що його теорія недосконала, адже не має важливого компонента, а саме – засобу оцінювання. Проте її цінність полягає в ідеї збалансованості, яка має багатоплановий характер, охоплює зв'язки між показниками фінансового та нефінансового характеру, стратегічним (вибір цілей діяльності підприємства) та оперативним рівнями управління (контроль за результатами діяльності, їх проміжна оцінка та коригування на підставі отриманих результатів від поставлених цілей), а також внутрішніми та зовнішніми аспектами діяльності підприємства [1].

Активним видам сировини і матеріалів необхідно приділяти якомога більше уваги, оскільки вони становлять основу виготовленої продукції і мають контролюватися за допомогою найефективніших систем обліку. Якщо потрібно розмежувати виробничі запаси більш ніж на дві класифікаційні групи, то нерідко застосовують систему аналізу "АВС" (the ABC approach). У літературі зустрічається також як "закон 80/20" або діаграма Парето [2, 4, 5]. За цією системою виробничі запаси розмежовують на групи А, В і С. Група А об'єднує найактивніші в грошовому вираженні види запасів, В – запаси середньої активності і С – запаси з найнижчим рівнем активності. Річний план ПрАТ "Рошен" містить наступну інформацію: торговий асортимент, середні запаси на рік, а також обсяги продажів.

Таблиця 1

Вихідні дані для АВС-аналізу виробничих запасів ПрАТ "Рошен"

Назва позиції		Середній запас, тис. од.	Реалізація за квартал, тис. грн.			
			I	II	III	IV
1	Торти	150	48	36	44	32
2	Карамель та цукерки	600	100	280	80	140
3	Мармелад та зефір	112	28	30	34	28
4	Печиво та вафлі	370	104	106	80	86

5	Новорічні подарунки	38	8	8	10	14
6	Бісквіти та рулети	341	900	920	880	860
7	Цукерки в коробках	540	8	12	20	8
8	Шоколад та батончики	800	202	206	210	190

Джерело: побудовано за даними [3].

Здійснимо АВС-аналіз за допомогою таблиці 2.

Таблиця 2

АВС-аналіз виробничих запасів ПрАТ "Рошен"

Впорядкований № позиції	**Частка окремої позиції в загальній сумі запасів**	**Кумулятивна частка**	**Група (А-В-С)**
Шоколад та батончики	23,03	23,03	А
Карамель та цукерки	17,28	40,31	А
Цукерки в коробках	15,55	55,86	В
Печиво та вафлі	10,65	80,91	В
Бісквіти та рулети	9,82	90,73	С
Торти	4,32	95,05	С
Мармелад та зефір	3,22	98,27	С
Новорічні подарунки	1,1	99,37	С

Джерело: побудовано за даними табл. 1.

Поділ аналізованого асортименту на групи А, В і С було здійснено наступним чином:

– у групу А включають 20% позицій впорядкованого списку, починаючи з найбільш значущої;

– у групу В включають наступні 30% позицій;

– у групу С включають 50% позицій, що залишилися.

Слід мати на увазі, що стандартний поділ може не відбивати специфіки конкретної множини. З цією метою пропонують будувати криву АВС-аналізу. Ділянки кривої, на яких відбувається різка зміна радіуса кривизни, вказують на границі підмножин, що вимагають різних підходів до управління.

На підставі результатів аналізу АВС-аналізу необхідно визначити заходи щодо управління запасами (табл. 3).

Наприклад, для позицій, що входять до групи А, необхідно розрахувати оптимальний розмір замовлення і розглянути можливість застосування технології "якраз вчасно", обсяг реалізації за цими позиціями відносно стабільний в часі. Досить складним питанням є управління запасами за позиціями, що входять до групи В. Взагалі, уп-

равління запасами за цими позиціями може здійснюватися як за однаковими, так і за індивідуальними технологіям планування.

Таблиця 3

Можливі варіанти управління запасами за результатами АВС-аналізу виробничих запасів ПрАТ "Рошен"

Номер позиції асортименту	Управлінські заходи
2, 8	слід розрахувати оптимальний розмір замовлення і розглянути можливість застосування технології доставки "як-раз вчасно"
4, 7	управління запасами за позиціями може здійснюватися за позиціями як за однаковими, так і за індивідуальними технологіями (як за термінами планування, так і засобами доставки)
1, 3, 5, 6	планування запасів за товарними позиціями може здійснюватися на більш тривалий період, наприклад, на квартал, із щотижневою (чи щомісячною) перевіркою наявності запасу на складі

Джерело: складено автором.

Планування запасів за позиціями, що входять до групи С може здійснюватися на більш тривалий період (наприклад, на один рік) з щоквартальною або щомісячної перевіркою наявності запасу на складі. Це обумовлено тим, що дані запаси "заморожують" порівняно невелику частину грошових коштів, а коливання попиту на ці позиції значні.

Висновки. Таким чином, АВС-аналіз дає змогу отримати цінну інформацію для планування, контролю й управління запасами. Він є ефективним інструментом управлінського обліку та контролю запасів на підприємстві, оскільки представляє ефективну можливість поліпшення системи стратегічного управління за рахунок оптимізації витрат на ресурси та зберігання продукції. Однак, аналіз запасів із використанням даного методу не є всеохоплюючим, а тому не слід відмовлятися від продукції, яка має найменшу економічну ефективність згідно з результатами дослідження, оскільки виробництво продукції кондитерської галузі – це, перш за все, – продовольча безпека країни.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Kaplan R.S., Norton D.P. The Balanced Scorecard – Measures then drive Performance. Harvard Business Review, 1992. 120 p.

2. Івахів Ю. Метод АВС-аналізу: доцільність застосування. Економічний аналіз. Вип. 3. Тернопіль, 2010. С.170-172

3. Приватне акціонерне товариство “Рошен”: офіційний сайт. URL: https://www.roshen.com/

4. Хоменко Н. В. Товарні запаси: проблеми обліку, контролю та звітності: монографія. Полтава: ПУСКУ, 2010. 153 с.

5. Чук О.В. методика АВС-аналізу виробничих запасів олійно-жирових підприємств. Економіка АПК. 2011. № 5. С. 38-40

Чушак Ірина Василівна,
студентка групи ОМАз-19-2
Науковий керівник:
Білобровенко Тетяна Володимирівна,
к.е.н., доцент, доцент

АНАЛІЗ ПОТОЧНОЇ КРЕДИТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ НА ПРИКЛАДІ АТ "УКРТРАНСГАЗ"

Анотація. *У статті розкрито методику аналізу кредиторської заборгованості. Проведено горизонтальний та вертикальний аналіз поточної кредиторської заборгованості на прикладі АТ "Укртрансгаз". Здійснено порівняльну характеристику дебіторської та кредиторської заборгованості підприємства. Розраховано основні показники, які характеризують кількісний та якісний стан кредиторської заборгованості.*

Ключові слова: *аналіз; кредиторська заборгованість; показники; зобов'язання; структура.*

Постановка проблеми. Будь-яке підприємство під час провадження фінансово-господарської діяльності взаємодіє з іншими особами: постачальниками та підрядниками, покупцями і замовниками. Під час розрахунків із покупцями та замовниками щодо виготовленої продукції, товарів, робіт, послуг виникає кредиторська заборгованість, на котру, у свою чергу, припадає значна частка у складі пасивів. Також кредиторська заборгованість має значний вплив на фінансовий стан суб'єкта господарювання.

В умовах правильного використання кредиторської заборгованості, вона може стати важливим стабілізуючим чинником фінансового стану підприємства, і навпаки, якщо рівень кредиторської заборгованості займатиме більшу частину у валюті балансу, то це буде чинити негативний вплив на всю господарську діяльність підприємства та його місце на ринку. Тому важливим та актуальним завданням є здійснення аналізу кредиторської заборгованості.

Аналіз досліджень та публікацій з проблеми. Дослідженню сутності кредиторської заборгованості, її класифікації та аналізу було

присвячено чимало праць науковців, серед яких Є. Гнатенко, Л. Кручак, Н. Кусик, І. Мягких, І. Сидорова, О. Слободянюк, О. Томчук, М. Хохлов, О. Шарапа, Л. Яременко та інші автори. Питання аналізу кредиторської заборгованості і надалі залишається недостатньо висвітленим та вимагає як теоретичної, так і практичної уваги та підтверджує значимість даного дослідження.

Зокрема, Є. Гнатенко "визначає вплив заборгованості на виробничу діяльність підприємства; Л. Кручак здійснює порівняльний аналіз кредиторської та дебіторської заборгованості підприємства; О. Томчук обґрунтовує необхідність аналітичного забезпечення управління кредиторською заборгованістю тощо. Та все ж це питання і надалі залишається відкритим та потребує подальшого вивчення" [1].

Метою статті є дослідження стану, складу і динаміки поточної кредиторської заборгованості АТ "Укртрансгаз" та формування пропозицій щодо покращення показників його фінансово-господарської діяльності.

Виклад основного матеріалу. Кредиторська заборгованість є невід'ємним елементом діяльності підприємства та характеризує його фінансовий стан. До сих пір немає єдиного підходу до трактування категорії "кредиторська заборгованість" в економічній літературі. У нормативно-правових актах також присутні певні розбіжності відносно визначення даного терміну. Узагальнюючи тлумачення дефініцій "зобов'язання" та "кредиторська заборгованість" різними джерелами, на нашу думку, кредиторська заборгованість являє собою суму боргу суб'єкта господарювання іншим особам, яка виникла в результаті минулих подій і погашення якої, вірогідно, призведе до зменшення економічних вигід.

Методологічні засади формування інформації про кредиторську заборгованість та її висвітлення у фінансовій звітності визначаються у П(С)БО 11 "Зобов'язання" [2].

Джерелом аналізу поточної кредиторської заборгованості є форма №1 Баланс (Звіт про фінансовий стан) за 2017, 2018, 2019 роки.

Як зазначає О. Шарапа, "аналіз кредиторської заборгованості дозволяє підприємству: визначити зміни розміру боргових зобов'язань підприємства порівняно з базою порівняння; обчислити оптимальне співвідношення дебіторської та кредиторської заборгованостей; визначити та оцінити ризик кредиторської заборгованості, її вплив на фінансовий стан підприємства, встановити допустимий рівень цього ризику та заходи щодо його зниження; прогнозувати стан

боргових зобов'язань підприємства протягом поточного року, що дасть змогу поліпшити фінансові результати його діяльності" [3].

Оскільки, кредиторська заборгованість є показником, що впливає на фінансову стійкість підприємства, вчені розглядають різні методики її аналізу.

До основних напрямів аналізу кредиторської заборгованості можна віднести наступні: аналіз складу та динаміки показників кредиторської заборгованості; аналіз структури кредиторської заборгованості; порівняльний аналіз дебіторської та кредиторської заборгованостей підприємства [1].

Найдостовірнішу інформацію про якісні зміни кредиторської заборгованості можна отримати, провівши горизонтальний та вертикальний аналіз балансу. Горизонтальне дослідження дає можливість порівняти показники кредиторської заборгованості за різні періоди. Даний вид аналізу АТ "Укртрансгаз" наведено у табл. 1. За результатами горизонтального аналізу кредиторської заборгованості підприємства спостерігаємо збільшення обсягу усіх зобов'язань на кінець 2019 року у порівнянні з аналогічними періодами 2017 і 2018 рр. (на 61,32% у порівнянні з 2017 та на 31,33% з 2018). Загалом, як можна побачити, майже всі досліджувані показники зменшились у 2019р., що, безумовно, є позитивним явищем. Єдиним показником, який значно виріс в порівнянні з минулими роками, і за рахунок якого збільшився обсяг усіх зобов'язань, є поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги, яка зросла на 6873925 тис грн у порівнянні з 2017р. та на 10080365 тис грн з 2018р., тобто відбулося зростання заборгованості перед постачальниками та підрядниками.

Таблиця 1

Горизонтальний аналіз поточної кредиторської заборгованості АТ "Укртрансгаз"

Показники	2017 рік	2018 рік	2019 рік	абсолютне відхилення, +/-		темп зростання, %	
				2019 до 2017	2019 до 2018	2019 до 2017	2019 до 2018
Поточна кредиторська заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями, тис. грн	0	222204	205487	205487	-16717	-	92.48
Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги, тис. грн	10493933	7287493	17367858	6873925	10080365	165.5	238.32

Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом, тис. грн	338568	116999	36036	-302532	-80963	10.64	30.8
Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками зі страхування, тис. грн	28843	27650	9105	-19738	-18545	31.57	32.93
Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з оплати праці, тис. грн	120638	128825	59665	-60973	-69160	49.46	46.31
Поточна кредиторська заборгованість за одержаними авансами, тис. грн	592561	1549511	755911	163350	-793600	127.57	48.78
Поточні забезпечення, тис. грн	1053120	4654203	3972777	2919657	-681426	377.24	85.36
Інші поточні зобов'язання, тис. грн	1179659	1266314	255727	-923932	-1010587	21.68	20.19
Усього зобов'язань, тис. грн	14051957	17261231	22668378	8616421	5407147	161.32	131.33

Джерело: розраховано автором за даними підприємства

Для дослідження структури кредиторської заборгованості доцільно використовувати вертикальний аналіз. Щоб здійснити вертикальний аналіз, потрібно розрахувати питому вагу відповідних статей кредиторської заборгованості, а також їхній вплив кожної складової на результат у цілому. Вертикальний аналіз АТ "Укртрансгаз" проілюстровано у табл. 2.

Таблиця 2

Вертикальний аналіз поточної кредиторської заборгованості АТ "Укртрансгаз"

Показники	**2017 рік**		**2018 рік**		**2019 рік**		**2019 до 2017, %**	**2019 до 2018, %**
	тис грн	**%**	**тис грн**	**%**	**тис грн**	**%**		
Поточна кредиторська заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	0	0	222204	0.08	205487	0.11	0.11	0.03
Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	10493933	3.03	7287493	2.73	17367858	9.13	6.1	6.4
Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	338568	0.1	116999	0.04	36036	0.02	-0.08	-0.02

Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками зі страхування	28843	0.01	27650	0.01	9105	0	-0.01	-0.01
Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з оплати праці	120638	0.03	128825	0.05	59665	0.03	0	-0.02
Поточні забезпечення	1053120	0.3	4654203	1.74	3972777	2.09	1.79	0.35
Інші поточні зобов'язання	1179659	0.34	1266314	0.47	255727	0.13	-0.21	-0.34
Усього зобов'язань	14051957	4.06	17261231	6.46	22668378	11.91	7.85	5.45
Валюта балансу	345930569	100	267248479	100	190275014	100	-	-

Джерело: розраховано автором за даними підприємства

Вертикальний аналіз структури кредиторської заборгованості показав, що поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи та послуги займає найбільшу частку у валюті балансу і збільшилась у 2019 р. на 6,1% у порівнянні з 2017 та на 6,4% у порівнянні з 2018. Найменшу частку у валюті балансу займає поточна кредиторська заборгованість за розрахунками зі страхування. І загалом прослідковується збільшення питомої ваги зобов'язань у валюті балансу. У порівнянні з 2017 р. збільшення становить 7,85%, у 2018 – 5,45%.

Для оцінки кількісного та якісного стану кредиторської заборгованості розраховують наступні показники: коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості, період погашення кредиторської заборгованості, коефіцієнт покриття [3]. Дані показники для АТ "Укртрансгаз" розраховані у табл. 3.

Провівши розрахунки, спостерігаємо значне погіршення ситуації показників поточної кредиторської заборгованості у 2019 р., порівнюючи з попередніми. Показник оборотності кредиторської заборгованості у 2019 р. наближався до нульового значення. Значно збільшився період погашення кредиторської заборгованості, що також є негативним явищем. Коефіцієнт покриття для компанії також не входить в референтні значення та значно знизився у 2019 р., що може вказувати на незадовільний стан платоспроможності, який спричинений тим, що обсяг оборотних активів недостатній, щоб відповідати за поточними зобов'язаннями.

Наступним кроком є проведення порівняльного аналізу дебіторської та кредиторської заборгованості, що відображено у табл. 4.

Таблиця 3

Розрахунок показників поточної кредиторської заборгованості АТ "Укртрансгаз"

Показники	Значення			Абсолютне відхилення у 2019 до 2017, +/-	Абсолютне відхилення у 2019 до 2018, +/-
	2017 рік	2018 рік	2019 рік		
Собівартість реалізованої продукції, тис грн	65630089	67796109	2719611	-62910478	-65076498
Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	4.06	4.63	0.14	-3.92	-4.49
Період погашення кредиторської заборгованості	88.67	77.75	2571.43	2482.76	2493.68
Коефіцієнт покриття	1.81	1.11	0.66	-1.15	-0.45

Джерело: розраховано автором за даними підприємства

Таблиця 4

Порівняльний аналіз дебіторської та кредиторської заборгованості АТ "Укртрансгаз" у 2019 році

Показники	**Заборгованість**		**Перевищення заборгованості**	
	Дебіторська	**Кредиторська**	**Дебіторської**	**Кредиторської**
Заборгованість за товари, роботи, послуги, тис. грн	8408270	17367858	-	8959588
Заборгованість за розрахунками з бюджетом, тис. грн	703325	36036	667289	-
Інша поточна заборгованість, тис. грн	189782	255727	-	65945
Разом	9301377	17659621	-	8358244

Джерело: розраховано автором за даними підприємства

Порівняльний аналіз показав, що обсяг кредиторської заборгованості перевищує обсяг дебіторської на 8358244 тис грн, це перевищення сформоване в переважній частині за рахунок кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги і свідчить про те, що швидкість обертання кредиторської заборгованості є нижчою, ніж дебіторської. Єдиним показником дебіторської заборгованості серед проаналізованих, який перевищує відповідний показник кредиторської є заборгованість за розрахунками з бюджетом.

Розрахувавши відсоткове співвідношення кредиторської та дебіторської заборгованостей, бачимо, що дебіторська заборгованість становить 52,67% у складі кредиторської, при тому, що нормативне

значення є 90-100%. А отже, дане значення свідчить про погіршення ефективності діяльності підприємства.

Висновки. Отже, провівши аналіз поточної кредиторської заборгованості "Укртрансгазу", можна підвести наступні підсумки: обсяг поточної кредиторської заборгованості за досліджуваний період збільшився; найбільшу питому вагу у складі пасивів займає заборгованість за товари, роботи, послуги, тобто підприємство має найбільші зобов'язання перед постачальниками та підрядниками; кредиторська заборгованість перевищує дебіторську та їхнє співвідношення не є нормативним; оборотність поточної кредиторської заборгованості є досить низькою, а період її погашення значно збільшився.

Дані результати свідчать про те, що фінансовий стан підприємства необхідно покращувати і керівництву необхідно вжити заходів для врегулювання ситуації. До таких заходів можна віднести наступні: вирішення питання погашення дебіторської заборгованості, що дасть змогу погасити наявну кредиторську заборгованість і значно покращить платіжну спроможність підприємства; підвищення суми оборотних активів і зниження суми поточних зобов'язань; дотримання розрахунково-платіжної дисципліни; розробка на основі даних облікової і аналітичної інформації таких управлінських рішень, які б сприяли оптимізації обсягу та структури заборгованості, недопущенню виникнення невиправданих боргів, прискоренню оборотності коштів, вкладених у розрахунки.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Гнатенко Є. П. Аналіз співвідношення дебіторської та кредиторської заборгованості підприємства. Науковий вісник МНУ імені В.О. Сухомлинського. Економічні науки. 2015. № 1(4). С.38-42.

2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 "Зобов'язання": наказ Міністерства фінансів України від 31.01.2000 р. № 20 (зі змінами та доповненнями). URL: https://zakon.help/law/20/ (дата звернення: 01.10.2020).

3. Шарапа О. М. Особливості економічного аналізу кредиторської заборгованості підприємства. Міжнародний науковий журнал. 2016. Випуск 6. URL: http://ibo.tneu.edu.ua/index.php/ibo/article/view/302

4. Гнатенко Є. П. Аналіз співвідношення дебіторської та кредиторської заборгованості підприємства. Науковий вісник МНУ імені В.О. Сухомлинського. Економічні науки. 2015. № 1(4). С.38-42.

Щелкова Олена Петрівна,
студентка групи ОМАз-19-2
Науковий керівник:
Остапенко Яна Олександрівна,
к.е.н., доцент

ОСОБЛИВОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

Анотація. *У статті обґрунтовано теоретичні та організаційні положення обліку розрахунків з податку на додану вартість. Розглянуто механізми обліку ПДВ. Досліджено проблеми ведення первинного і аналітичного обліку податку на додану вартість. Окреслено напрямки, направлені на вдосконалення облікових процедур з ПДВ.*

Ключові слова: *податок на додану вартість, бухгалтерський облік, податковий облік, автоматизація обліку.*

Постановка проблеми. Податок на додану вартість (далі – ПДВ) являється одним із самих проблемним із всіх податків як з позиції обліку, так і з позиції адміністрування. Прогалини у адмініструванні ПДВ стають причинами втрат бюджету значної суми доходів, що негативно впливає на можливість уряду фінансувати низку соціально-економічних програм розвитку держави. Нестача фінансових ресурсів в країні, відповідно, негативно впливає на рівень добробуту громадян, що посилює кризові ситуації в економіці. Тому сьогодні існує потреба в формуванні прозорої системи обліку ПДВ за рахунок своєчасного визнання податкових зобов'язань і податкового кредиту, та правдивості відображених в бухгалтерському обліку даних стосовно розрахунків за ПДВ при проведнні операцій.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Значні напрацювання в аспекті теоретичних засад і методичних підходів до обліку ПДВ мають такі вчені, як Амоша О., Горюк І., Козак В., Кондратюк Л., Кузьменко Г., Михалевич П., Павлюк І., Пасько Т., Сліпченко Г., Супруненко С. та ін. Проте, низка облікових аспектів стосовно ПДВ у вітчизняних компаніях постійно змінюється, що обумовлює актуальність і важливість теми.

Метою статті є розкриття особливостей бухгалтерського обліку податку на додану вартість.

Виклад основного матеріалу. Якісна організація обліку ПДВ відіграє важливу роль для платників податків, адже порушення нормативних вимог відносно податкових розрахунків спричинює значні фінансові втрати внаслідок штрафних санкцій, що застосовуються фіскальними органами. Розрахунки з ПДВ виступають однією із найтрудомісткіших ділянок обліку. Складність обліковування даного податку спричинена рядом чинників, головними із яких є:

- встановлення дати утворення податкових зобов'язань і податкового кредиту;

- виявлення об'єкта і бази оподаткування, суми ПДВ, їх коригування в випадку необхідності;

- додержання правил складання податкових накладних і строків їх реєстрування у єдиному реєстрі податкових накладних (ЄРПН);

- складання запитів до ЄРПН стосовно зареєстрованих податкових накладних, інформації щодо ПДВ рахунку, величини дозволених для реєстрації податкових накладних та їх обробки;

- повнота висвітлення в обліку усіх етапів розрахунків щодо ПДВ;

- розкриття в звітності повної та достовірної інформації відносно ПДВ [1].

Інструкція "Про застосування Плану рахунків плану рахунків" [2], з метою обліку ПДВ, передбачає рахунок 64 "Розрахунки за податками і платежами" із застосуванням таких субрахунків:

- 641 "Розрахунки за податками";

- 643 "Податкові зобов'язання";

- 644 "Податковий кредит" [2]

Для цілей обліку ПДВ для субрахунку 641 відкривають аналітичний рахунок 6412 "Розрахунки із ПДВ". На даному рахунку обчислюється розмір ПДВ, що має бути сплачений до бюджету під виглядом різниці між його дебетовим та кредитовим оборотом, за виключенням величини ПДВ (відображеної по дебету) стосовно оплати податку за попередній звітний період. Утворення податкових зобов'язань з ПДВ відображуть по кредиту субрахунку 641, а розмір податкового кредиту із ПДВ і величину ПДВ, що сплачується до бюджету, – по дебету субрахунку 641 [2].

Субрахунки 643 “Податкові зобов’язання” та 644 “Податковий кредит” являються транзитними та застосовуються суб’єктами господарювання для виправлень податкових зобов’язань та податкового кредиту в разі здійснення авансових платежів, тобто для дотримання правила “першої події”.

Документальною основою розкриття господарських операцій в фінансовому обліку виступають “товарні” документи – рахунки-фактури, акти виконаних робіт, накладні, рахунки, товарно-транспортні накладні тощо.

Базовим первинним документом для висвітлення ПДВ у обліку являється податкова накладна. У відповідності із статтею 201 Податкового кодексу України [3]: підставою нарахування розміру ПДВ, який включається до податкового кредиту, виступають податкові накладні чи розрахунки-коригування до них, що зареєстровані в Єдиному реєстрі податкових накладних (ЄРПН).

Податкову накладну виписують на дату утворення податкових зобов’язань, що визначається згідно з статтею 187 Податкового кодексу України [3] по правилу “першої події”.

З червня 2017 р. в Україні запроваджено систему блокування податкових накладних. Державна фіскальна служба затвердила критерії ризикованості [4], відповідно до яких податкова накладна може бути заблокована. У разі отримання податковою накладною статусу заблокованої, покупець не може показати її у податковому кредиті. При цьому податкове зобов’язання, що з’являється в ході блокування такої накладної, висвітлюється як зазвичай. В процесі обліку податкового кредиту треба чітко уявляти, які податкові накладні були заблоковані, а які не виписані. З цією метою доцільним вбачається розділення рахунку 6442 “Непідтверджений податковий кредит” на два аналітичні субрахунки:

– 6442.1 “Невиписані податкові накладні”;

– 6442.2 “Заблоковані податкові накладні.

Типова кореспонденція щодо обліку податкового кредиту наведена в таблиці 1.

Як показує практика вітчизняних організацій, для бухгалтера головною проблемою ПДВ є його облікове відображення в системі рахунків. Так, досліджуючи методику обліку ПДВ, слід відмітити, що, у відповідності із чинним податковим законодавством України, в обліку та звітності із ПДВ користуються найскладнішим підходом для

обліковування податкових зобов'язань і податкового кредиту. Його суть проявляється у поєднанні системного бухгалтерського і несистемного податкового обліку з використанням визначення доходів двома методами одночасно (за першою із подій) [6].

Таблиця 1

Чинна кореспонденція рахунків з обліку податкового кредиту

Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
Перша подія – відвантаження товару (виконання послуги)		
Нарахований податковий кредит	6642	631
Відображення податкового кредиту	6415	6442
Перша подія – оплата		
Нарахований податковий кредит	6442	6441
Відображення податкового кредиту	6415	6442
Відображення ПДВ	6441	631

Джерело: [5]

В цей же час недосконаліть системи обліку ПДВ стає причиною фактів зловживань зі сторони як бізнес-установ, так і фіскальних органів.

Все це спричинює необхідність пошуку реальних та дієвих засобів вдосконалення обліку ПДВ в розрізі методик його обчислення, первинного і аналітичного обліку.

Доцільним є вдосконалення в організаціях низки первинної документації, а саме: видаткової накладної, акту проведених робіт, рахунку-фактури і специфікації до угоди, доповнивши їх стовбцем "Код згідно з Українською класифікацією товарів зовнішньоекономічної діяльності". Таке доповнення потрібно для того, щоб вже на етапі закупівлі покупець оперував даними щодо того, по якому коду буде виписана податкова накладна, так як в разі зазначення помилкового коду "інформаційний ланцюг" стосовно цього товару буде розірваний, а це може стати причиною позапланової перевірки.

Крім того, для того, щоб облік ПДВ був ефективним, в кожній компанії в процесі формування Наказу про облікову політику, необхідно ввести окремий пункт, наприклад, "Організація обліку податкових платежів", який має відповідати вимогам чинного законодавства та відображати ті моменти, що не визначені в Податковому кодексі.

Висновки. На основі вищевикладеного, можна стверджувати, що облік ПДВ є досить складним. Існування проблем облікового розкриття та забезпечення розрахунків по ПДВ, різні способи обрахунку ПДВ для цілей бухгалтерського і податкового обліку, регулярні зміни податкового та облікового законодавства є причиною необхідності вдосконалення обліку ПДВ. Основними такими напрямами вважаємо: вдосконалення первинних документів для нарахування ПДВ; деталізація рахунку 6442; доповнення Наказу про облікову політику спеціальним розділом щодо обліку податків.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Сиротинська А.П., Шевчук К.О. Вдосконалення обліку розрахунків за податком на додану вартість в інформаційній системі. *Вісник НУВГП. Серія "Економічні науки"*. Випуск 4 (88). 2019. С. 304-313.

2. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 12.12.2017 № 1019 URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99 (дата звернення - 01.10.2020).

3. Податковий кодекс України із змінами. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17 (дата звернення - 01.10.2020).

4. Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних: Постанова Кабінету Міністрів України від 21 лютого 2018 року № 117 із змінами. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/117-2018-п (дата звернення - 01.10.2020).

5. Сокольська Р.Б., Зелікман В.Д., Абрамян О.А. Особливості первинного та аналітичного обліку ПДВ у сучасних умовах господарської діяльності українських підприємств. *Економіка і суспільство*. Випуск 19. 2018. С. 1345-1349

6. Шот А., Платонова Ю. Проблеми та напрями вдосконалення обліку розрахунків за податком на додану вартість на підприємствах України. *Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки*. №2. 2018. С. 151-160

Юреско Ірина Борисівна,
студентка групи ОМАз 19-2
Науковий керівник:
Рубан Наталя Іванівна,
к.е.н., доцент

ІНФОРМУВАННЯ ЗАМОВНИКА ПРО РЕЗУЛЬТАТИ АУДИТУ ФОРМУВАННЯ ТА РОЗПОДІЛУ ПРИБУТКУ: РЕГУЛЮЮЧИЙ АСПЕКТ

Анотація. *Проаналізовано відповідність норм Міжнародних стандартів аудиту та Закону України "Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність" в частині обміну інформацією між аудитором та керівництвом суб'єкта господарювання в процесі проведення аудиту фінансової звітності. Встановлено, що вимоги Закону про надання інформації управлінському персоналу та особам, яких наділено найвищими повноваженнями в усіх суттєвих аспектах відповідають нормам МСА та взаємодоповнюють один одного. Результати проведеного дослідження сприятимуть розумінню достатності опису питань, про які слід повідомляти згідно з МСА та Закону, що у поєднання з власним професійним судженням допоможе аудитору забезпечити достатню ефективність та своєчасність, двосторонніх повідомлень між ним та керівництвом суб'єкта господарювання.*

Ключові слова та терміни: *аудит, фінансова звітність, повідомлення,*

Актуальність тематики дослідження. Якість надання аудиторських послуг напряму залежить від чіткого дотримання вимог Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Проте, як свідчать дані результатів інспекційних перевірок контролю якості аудиторських фірм, опубліковані Міжнародним форумом незалежних регуляторів аудиту (IFIAR), в найбільших аудиторських фірм країн, які мають набагато більший в порівнянні з Україною досвід у застосуванні МСА було встановлено значні недоліки в комунікаціях із замовниками аудиту чи з тими, кого наділено найвищими повноваженнями у об'єкта аудиту [1]. Водночас, в жодному із звітів Аудиторської палати України зга-

дування про недоліки в застосуванні аудиторами МСА 260 “Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями” не зустрічається, що свідчить про або недостатню увагу перевіряючих до цього питання, або про те, що вітчизняні аудитори надають перевагу усним комунікаціям з органами управління суб’єкта господарювання [1]. Натомість вимоги МСА 260 “Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями” [2, с. 246] передбачає, в переважній більшості письмовий формат повідомлень, а у разі використання усного інформування − такі повідомлення повинні бути задокументовані аудиторами, наприклад, у вигляді протоколів обговорення.

Наближення норм вітчизняного законодавства з питань аудиту та аудиторської діяльності до вимог МСА відбулося з прийняттям Закону України “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність”, який запроваджує поняття “додаткового звіту для аудиторського комітету” [3]. Виникає необхідність дослідження урегульованості цим Законом питань комунікації аудиторів із замовниками, тими, кого наділено найвищими повноваженнями у суб’єкта господарювання та відповідності вимогам МСА.

Ступінь наукового вивчення проблеми. Питання нормативного регулювання аудиту в Україні досліджувалися вітчизняними науковцями та практиками: Петрик О. А., Зотов В. О., Кудрицький Б. В., Кулаковська Л. П., Рядська В. В. Шалімова Н. С., Шерстюк О.Л., Шевчук О А. та інші вчені. Проте, у контексті законодавчо-нормативної урегульованості процесу повідомлення інформації органам управління суб’єкта господарювання-замовника це питання потребує подальшого наукового дослідження.

Метою написання статті є встановлення відповідності вимог МСА та Закону “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність” щодо обміну інформацією між аудитором та органами управління підприємств, які становлять суспільний інтерес, за результатами обов’язкового аудиту фінансової звітності, зокрема в частині формування та розподілу прибутку.

Виклад основного матеріалу. З 1 жовтня 2018 року почав діяти Закон України “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність” (надалі – Закон), який посилив обов’язок письмового спілкування аудиторів та замовників аудиту за результатами обов’язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, крім того, запровадив поняття “додаткового звіту для аудиторського комітету”

та встановив досить широкий перелік питань, які мають в ньому розкриватися [4]. Як зазначають експерти "в більшості випадків вимоги Закону співставні з МСА, але з цієї дати альтернативи "письмовим" комунікаціям фактично не існуватиме, щонайменше до питань, зазначених в його 35-й статті" [4]. Адже додатковий звіт для аудиторського комітету оформлюється у порядку, визначеному для складання аудиторського звіту. Іншою новацією Закону став обов'язок аудиторської фірми надати на вимогу такий додатковий звіт для аудиторського комітету Органу суспільного нагляду, НБУ, НКЦПФР чи Нацкомфінпослуг.

Порівнянність вимог Закону з МСА в частині обміну інформацією між аудитором та органами управління суб'єкта господарювання показано в таблиці 1.

Таблиця 1.

Порівняння вимог МСА і Закону щодо обміну інформацією аудитора та органів управління суб'єкта господарювання

МСА	Вимоги МСА, якими слід керуватися	Вимоги ст. 35 Закону, якими слід керуватися	Напрями інформування	Примітки
МСКЯ 1.30(а)	Повідомлення імені та ролі партнера із завдання	Прізвище, ім'я та по батькові ключового партнера (партнерів) з аудиту та аудиторів, які залучалися до виконання завдання.	Ключовим особам управлінського персоналу клієнта і тим, кого наділено найвищими повноваженнями	Вимоги Закону зіставні з МСА за винятком певних особливостей
260.15	Загальна інформація про запланований обсяг та час виконання аудиту, включаючи інформацію про значущі ризики, виявлені аудитором	Інформація про обсяг і строки виконання завдання з обов'язкового аудиту, залучені ресурси.	Ключовим особам управлінського персоналу клієнта і тим, кого наділено найвищими повноваженнями	Вимоги Закону зіставні з МСА за винятком певних особливостей
260.18	Інформація щодо форми, часу та очікуваного змісту повідомлення інформації.		Ключовим особам управлінського персоналу клієнта і тим, кого наділено найвищими повноваженнями	Вимоги щодо повідомлення інформації з цих питань встановлені виключно МСА
		Розподіл завдань між суб'єктами аудиторської діяльності при призначенні	Ключовим особам управлінського персоналу клієнта і тим, кого наділено найвищими	Вимоги щодо повідомлення інформації з цих питань встановлені

		більш ніж одного суб'єкта аудиторської діяльності, якщо обов'язковий аудит проводиться спільно.	повноваженнями	виключно Законом
240.A.13	Повідомлення про застосування концепції суттєвості в контексті аудиту.	Рівень суттєвості, що застосовувався під час виконання завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності в цілому, та у відповідних випадках рівень або рівні суттєвості щодо певних класів операцій, статей фінансової звітності, іншого розкриття інформації, а також повинні наводитися якісні фактори, що враховуються при визначенні рівня суттєвості.	Ключовим особам управлінського персоналу клієнта і тим, кого наділено найвищими повноваженнями	Вимоги Закону зіставні з МСА за винятком певних особливостей
240.18 240.21	Інформації про будь-які фактично вчинені або підозрювані випадки шахрайства або такі випадки шахрайства, що розслідуються (чи були розслідувані), які впливають на суб'єкт господарювання		Запити управлінському персоналу, тим, кого наділено найвищими повноваженнями (якщо вони беруть участь в управлінні суб'єктом господарювання) та іншим працівникам у межах суб'єкта господарювання	Вимоги щодо повідомлення інформації з цих питань встановлені виключно МСА
505.9	Інформація про не можливість отримати доречні та надійні аудиторські докази за допомогою альтернативних аудиторських процедур		Тих, хто наділений найвищими повноваженнями в управління суб'єкта господарювання	Вимоги щодо повідомлення інформації з цих питань встановлені виключно МСА
	Інформація про		Тих, хто наділений	Вимоги щодо

	не обґрунтовану відмову управлінського персоналу в дозволі аудитору надіслати звернення щодо підтвердження		найвищими повноваженнями в управління суб'єкта господарювання	повідомлення інформації з цих питань встановлені виключно МСА
510.7	Інформація про наявність викривлень залишків на початок періоду у фінансовій звітності за поточний період (зокрема, в частині формування та розподілу прибутку)		Управлінський персонал відповідного рівня та тих, кого наділено найвищими повноваженнями.	Вимоги щодо повідомлення інформації з цих питань встановлені виключно МСА
560.7(b)	Здійснення запитів щодо подій після звітного періоду, які могли б вплинути на фінансову звітність.		До управлінського персоналу	Вимоги щодо повідомлення інформації з цих питань встановлені виключно МСА
260.16(b)	Повідомлення про значні труднощі, якщо вони мали місце, які виникли під час аудиту.	Повідомлення про будь-які значні труднощі, що виникли в ході виконання завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності.	Управлінський персонал відповідного рівня та тих, кого наділено найвищими повноваженнями	Вимоги Закону в цілому зіставні з МСА.
		Дані про співробітництво та обмін інформацією з аудиторським комітетом або органом (підрозділом), на який покладено відповідні функції, з посадовими особами органу управління та наглядового органу юридичної особи, зокрема із зазначенням дат та переліку питань, що обговорювалися	Тих, хто наділений найвищими повноваженнями в управління суб'єкта господарювання	Вимоги щодо повідомлення інформації з цих питань встановлені виключно Законом
		Розкриття інфо-	Тих, хто наділений	Вимоги щодо

		рмації про застосовану методику перевірки фінансової звітності, зокрема пояснюються усі суттєві відхилення порівняно з попереднім роком, навіть якщо у попередньому році завдання з обов'язкового аудиту виконувалося іншим суб'єктом аудиторської діяльності.	найвищими повноваженнями в управління суб'єкта господарювання	повідомлення інформації з цих питань встановлені виключно Законом
250.19 250.22	Інформація про підозру аудитора стосовно недотримання вимог законодавчих та нормативних актів,	Інформація про виявлені факти або обґрунтовані підозри порушення законодавства або положень установчих документів.	Управлінський персонал відповідного рівня та тим, кого наділено найвищими повноваженнями	Вимоги Закону зіставні з МСА за винятком певних особливостей
250.23	Інформація про те, що недотримання вимог законодавчих та нормативних актів вважається аудитором навмисним і суттєвим,		Тих, хто наділений найвищими повноваженнями в управлінні суб'єкта господарювання	Вимоги щодо повідомлення інформації з цих питань встановлені виключно МСА
250.24	Інформація про можливу причетність управлінського персоналу або тих, хто наділений найвищими повноваженнями до недотримання вимог законодавчих та нормативних актів		Наступний вищий рівень управлінського персоналу суб'єкта господарювання, якщо він існує, наприклад аудиторський комітет або спостережну раду	Вимоги щодо повідомлення інформації з цих питань встановлені виключно МСА
240.40	Інформація про шахрайство або про те, що шахрайство може існувати		Управлінський персонал відповідного рівня	Вимоги щодо повідомлення інформації з цих питань встановлені виключно МСА
570.25	Інформація про	Судження про	Тих, хто наділений	Вимоги Зако-

	виявлені події або умови, що можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі.	виявлені події або обставини, у зв'язку з якими можуть виникнути значні сумніви у здатності юридичної особи продовжувати діяльність на безперервній основі, і те, чи є вони суттєвою невизначеністю	найвищими повноваженнями в управлінні суб'єкта господарювання (крім випадків, участі всіх ТКННП в управлінні суб'єктом господарювання)	ну зіставні з МСА за винятком певних особливостей
450.8	Інформація про всі викривлення, акумульовані під час аудиту, якщо це не заборонено законом або нормативними актами.		Управлінський персонал	Вимоги щодо повідомлення інформації з цих питань встановлені виключно МСА
705.23(a)	Інформація про наявність суттєвого викривлення фінансової звітності, яке стосується відсутності розкриття інформації		Тих, хто наділений найвищими повноваженнями в управлінні суб'єкта господарювання	Вимоги щодо повідомлення інформації з цих питань встановлені виключно МСА
705.30	Інформація про можливість модифікації думку в звіті аудитора та про обставини, які призвели до очікуваної модифікації, та формулювання модифікації.		Тих, хто наділений найвищими повноваженнями в управлінні суб'єкта господарювання	Вимоги щодо повідомлення інформації з цих питань встановлені виключно МСА
720.16	Інформація про можливість існувати суттєвої невідповідності (або аудитору стає відомо, що інша інформація може бути суттєво викривленою)		Управлінський персонал	Вимоги щодо повідомлення інформації з цих питань встановлені виключно МСА

Порівняння окремих норм МСА та Закону, зроблене в таблиці 1, свідчить що суттєві аспекти процесу обміну інформацією між аудиторами та суб'єктом господарювання є максимально наближеними за винятком певних особливостей, пов'язаних з вітчизняними реаліями регулювання аудиторської та підприємницької діяльності в Україні. Виконання вимог, передбачених МСА та Законом допоможе аудитору забезпечити достатню ефективність та своєчасність, для цілей аудиту, двосторонніх повідомлень між ним та особами, що наділені найвищими повноваженнями в управлінні суб'єкта господарювання і управлінським персоналом.

Висновки. Проведене дослідження сприятиме розумінню процесу повідомлення інформації, узагальнює вимоги МСА, а також Закону України "Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність" щодо повідомлення інформації управлінському персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями. Водночас, необхідно зазначити, що на достатність опису питань, про які слід повідомляти згідно з МСА та Закону значний вплив має професійне судження аудитора.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. У світі зростає якість аудиту – IFIAR. URL: https://yur-gazeta.com/golovna/42-auditorskih-perevirok-u-sviti-mistyat-suttevi-nedoliki.html − (назва з екрану).

2. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2016-2017 року. Частина I. URL: http://www.apu.com.ua/attachments/article/1038/-Part_1_2017.pdf

3. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.17 р. № 2258-III. – // База даних "Законодавство України"/ВР України. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/3125-12 (дата звернення 30.08.2020).

4. Повідомлення інформації органам управління у відповідності з міжнародними стандартами аудиту. Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України. 2018 р. URL: http://www.lexinform.com.ua › 2018/07− (назва з екрану).

Юхимчук Дана Сергіївна,
студентка групи ОМАЗ-19-2
Науковий керівник:
Остапенко Яна Олександрівна,
к.е.н., доцент

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА МОЛОКОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Анотація. *У статті розглядаються питання теоретичних основ обліку і контролю витрат виробництва молокопереробних підприємств. Згруповано дослідження різних авторів щодо економічної сутності витрат виробництва, а також досліджено питання організації контролю витрат виробництва та його здійснення у найбільш ефективній формі.*

Ключові слова: *витрати виробництва, собівартість, облік витрат, контроль витрат, управління витратами, метод обліку витрат.*

Актуальність тематики дослідження. Ефективне управління витратами забезпечує мінімізацію непередбачуваних витрат та максимізацію доходів та прибутків звітного періоду. Оптимізація витрат призведе у кінцевому результаті до виявлення резервів, за рахунок яких можна буде зменшити витрати підприємства як за елементами, так і за витратами операційної діяльності підприємства.

Саме така багатоваріантність в управлінні витратами виробництва та калькулювання собівартості продукції забезпечує актуальність дослідження та важливість чіткої і ефективної їх організації та методики обліку і контролю на підприємстві.

Ступінь наукового дослідження проблеми. Питання обліку і контролю витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції досліджували вітчизняні науковці, зокрема, М.Т. Білуха, М.А. Болюх, В.З. Бурчевський, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, Н.Г. Виговська, А.М. Герасимович, С.Ф., Голов, М.І. Горбаток, З.В. Гуцайлюк, М.Д. Корінько, В.С. Лень, О.А. Мошковська, Я.О. Остапенко, Л.В. Нападовська, В.П. Пантелеєв, Г.О. Партин, В.В. Сопко, Л.К. Сук, В.О. Шевчук, Л.М. Чернелевський, М.Г. Чумаченко та ін.

Особливістю та перевагою їх досліджень щодо витрат виробництва можна зазначити галузевий аспект, і безпосередньо це стосується підприємств харчової промисловості. Водночас залишаються недостатньо дослідженими питання обліку і контролю виробничих витрат молокопереробних підприємств та потребують подальшого вивчення.

Мета дослідження. Мета статті спрямована на визначення особливостей обліку і контролю витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції молокопереробних підприємств.

Виклад основного матеріалу. Виробництво є одним із основних процесів господарської діяльності підприємства. Характерною особливістю цього процесу є формування витрат на виробництво продукції, що становлять її виробничу собівартість, тому до витрат виробництва відносять витрати, обумовлені технологією виробництва, які перебувають у залежності від обсягу випущеної продукції і складають її основу [1].

Підприємство може нести різні види витрат, проте, найбільшу питому вагу у загальному обсязі витрат складають витрати на виробництво.

Трактування витрат виробництва, яке висловлювалося науковцями та практиками, надає можливість визначити їх сутність та мету здійснення (таблиця 1).

Витрати виробництва на підприємстві та витрати суспільства об’єктивно мають вартісну форму. Витрати розподіляють на витрати виробництва загальні та такі, що відносяться до виготовленої продукції. Витрати виробництва у грошовому вираженні на одиницю продукції визначають як собівартість.

Собівартість представляє собою економічну категорію, якій найбільше приділяється уваги і, як правило, це поняття притаманне бухгалтерській термінології. Собівартість розглядається як сукупні витрати, що поділені на кількість створеної продукції, відповідно за термінологією західної економічної науки, визначається як середні витрати. Зазвичай, собівартість являє собою вартість використаних у виробничому процесі ресурсів, що припадають на конкретну продукцію (одиницю продукції, роботу, послугу).

Таблиця 1

Трактування категорії "витрати виробництва" науковцями та практиками*

№ з/п	Автор(и), джерело	Визначення витрат виробництва
1.	Сопко В.В. [2]	Розглядається існування двох підходів до побудови обліку витрат: виробничому (суть якого полягає в управлінні витратами) і маркетинговому (спрямованому на управлінні результатами)
2.	Лень В.С., Гливенко В.В. [3]	Трактування витрат виробництва як "сукупності витрат живої та уречевленої праці (засобів та предметів праці) на виробництво продукції"
3.	Волкова І.А [4]	Витрати підприємства на виробництво являють собою важливий елемент відтворювального процесу первинної ланки та відтворюють у собі витрати підприємства на всі спожиті ресурси на виробництво продукції
4.	Остапенко Я.О. [5]	Витрати виробництва являють собою сукупні затрати суспільної праці на виробництво продукції (робіт, послуг), які створюють її вартість. Тобто витрати виробництва є елементом безпосередньо суспільного характеру виробництва. Відповідно, витрати на виробництво характеризують суспільні витрати, які є частиною вартості суспільного продукту
5.	Скрипан О.П., Палюх М.С. [6]	Витрати виробництва – це витрати різних видів економічних ресурсів (сировини, праці, основних засобів, послуг, грошей), безпосередньо пов'язані з виробництвом економічних благ

*Згруповано автором за джерелами [2; 3; 4; 5; 6]

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації щодо витрат підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначаються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" [7].

Згідно цього стандарту, витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить

до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені [7].

Згідно з П(С)БО 16 "Витрати" передбачено наступний склад економічних елементів витрат, який є обов'язковим для застосування суб'єктами господарювання, що здійснюють виробничу діяльність: матеріальні затрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші операційні витрати [7].

Необхідно зазначити, що для молокопереробних підприємств відсутні методичні рекомендації щодо обліку витрат та формування собівартості готової продукції. Для визначення собівартості продукції молокопереробного виробництва використовують загальні правила обліку витрат та формування собівартості продукції, які закріплені у нормативно-правових актах.

Облік витрат виробництва є одним з таких об'єктів обліку, який обов'язково повинен враховувати галузеву специфіку та особливості технологічного процесу.

Дуже важливим питанням на виробничих підприємствах є правильний вибір методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції.

На молокопереробних підприємствах, враховуючи галузеву специфіку виробництва, облік витрат доцільно здійснювати за одноподільним методом із застосуванням елементів нормативного методу обліку в частині витрачання сировини.

При виборі підприємством передільного методу обліку витрат із застосуванням елементів нормативного методу обліку в частині витрачання сировини необхідно організовувати систематичне виявлення відхилень фактичних витрат від поточних норм, а також виявлення змін цих норм. А первинна документація та оперативна звітність повинна відображати не тільки фактичне витрачання сировини, а й витрачання її за нормами (рецептурами).

Використання елементів облікової політики щодо витрат має суттєвий вплив на фінансовий результат підприємства. Потреба у правильному визначенні результатів діяльності, а також своєчасне та достовірне формування їх у бухгалтерському обліку із застосуванням елементів облікової політики визначають актуальність правильного відображення витрат діяльності.

В межах облікової політики повинні бути зафіксовані як об'єкти, так і методи обліку витрат виробництва. При визначенні методів обліку витрат, пріоритетними повинні бути такі критерії:

- спосіб накопичення інформації з відокремленням поточних витрат за нормами та відхилень від них або без такого розмежування;
- ведення обліку витрат для внутрішньовиробничого та фінансового обліку в єдиній системі рахунків або з виокремленням рахунків з обліку собівартості продукції [8].

Велику роль у зниженні витрат на виробництво відіграє контроль, який забезпечує ефективне використання всіх видів ресурсів та є важливим при молокопереробному виробництві. Контроль витрат на виробництво продукції молокопереробної галузі є особливо актуальним в умовах сьогодення, оскільки контрольна функція управління виробничими витратами дозволить знизити її собівартість та покращити фінансовий стан виробників продукції з переробки молока.

Метою контролю за витратами виробництва є встановлення достовірності первинних даних щодо накопичення чи списання витрат, своєчасності та повноти відображення цих даних у зведених документах та облікових регістрах, правильність ведення обліку витрат та його відповідність затвердженій обліковій політиці, а також достовірності інформації щодо витрат у звітності суб'єкта господарювання.

Основними завданнями контролю операцій з обліку витрат виробництва молокопереробних підприємств є:

- встановлення правильності документального оформлення накопичення та списання витрат виробництва молокопродуктів ;
- підтвердження обґрунтованості вибору методу обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг);
- перевірка правильності ведення обліку фактичних витрат виробництва та подальшого їх включення до складу собівартості молокопродуктів відповідно до встановленого на підприємстві методу обліку витрат та калькулювання собівартості продукції;
- перевірка правильності та обґрунтованості планування розміру прямих витрат виробництва, що включаються до собівартості молокопродуктів;
- підтвердження правильності розрахунку методу розподілу непрямих витрат, який визначено у наказі про облікову політику молокопереробного підприємства;

- підтвердження законності та правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку витрат виробництва молокопереробного підприємства;
- перевірка достовірності, правильності та повноти відображення інформації про витрати виробництва у звітності молокопереробного підприємства.

При здійсненні контролю за витратами виробництва доцільним є використання таких прийомів документального контролю:

- нормативно-правова перевірка, яка передбачає виявлення юридичних підстав щодо здійснення господарських операцій підприємства;
- перевірка за змістом, передбачає наявність та правильність оформлення документів за господарськими операціями;
- формальна перевірка, передбачає правильність заповнення всіх обов'язкових реквізитів у документах, а також оцінка правильності виправлень у документах;
- арифметична перевірка, передбачає перевірку правильності розрахунків арифметичних показників, що є в документах;
- аналітична перевірка передбачає зіставлення даних аналітичного і синтетичного обліку з показниками форм звітності;
- зустрічна перевірка забезпечує порівняння різних примірників у суб'єктів господарювання одного й того ж документа.

Дослідження у галузі молокопереробного виробництва свідчать про проведення на таких підприємствах в більшості завершального контролю, який здійснюється по закінченню звітного періоду та на основі аналізу відхилень.

Необхідно зазначити, що ретроспективний характер такого контролю не забезпечує попередження економічно недоцільних дій, оскільки інформація щодо відхилень надходить занадто пізно, як для короткого циклу виробництва молокопродуктів, що не дозволяє приймати коригувальні рішення з метою зниження непродуктивних втрат.

Забезпечення ефективного контролю витрат виробництва може проводитися у формі оперативного контролю на молокопереробних підприємствах та вважатиметься найбільш доцільним при формуванні собівартості в ході технологічного процесу на основі нормативного методу обліку витрат та калькулювання собівартості.

Виходячи з вище зазначеного, підприємство харчової промисловості має здійснювати постійний контроль за витратами та вартістю

продукції, постійно працювати над зниженням собівартості, збільшувати ефективність використання ресурсів [9].

Таким чином, ефективність здійснення контролю залежить від рівня організації контрольних служб на підприємстві та контролю за певними ознаками, а саме, за часом здійснення, технологічними процесами, статтями та елементами витрат, суб'єктами та методами контролю. Це надасть змогу створити ефективну систему контролю на молокопереробному підприємстві, яка здатна управляти витратами в процесі виробництва молокопродуктів, враховуючи як технологічні, так і організаційні особливості його виробництва.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Дуганець Н.В. Особливості обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції. URL: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/sre/2011_3/177.pdf

2. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством. Навч. посіб. К.: КНЕУ. 2006.526 с.

3. Лень В.С., Гливенко В.В. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика. Навч. посіб. К.: Центр навчальної літератури. 2008. 608 с.

4. Волкова І.А. Фінансовий облік. Навч. посіб. К.: Центр навчальної літератури. 2009. 224 с.

5. Остапенко Я.О. Облік витрат на виробництво та собівартість продукції в ринкових умовах. Науковий вісник НУДПСУ (економіка, право) № 2 (49). 2010. С. 121-126. URL: http://www.nusta.edu.ua/wp-content/uploads/2016/11/2010-2.pdf#page=123

6. Скрипан О.П., Палюх М.С. Фінансовий облік: Навч. посіб. Тернопіль: ТНЕУ. 2008. 407 с.

7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 (зі змінами і доповненнями). URL: https://zakon.rada.gov.ua/-laws/show/z0027-00#Text

8. Кравченко О.В., Леоненко К.О. проблеми організації обліку витрат виробництва. Інфраструктура ринку. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. Випуск 25. 2018. С. 841-846.

9. Остапенко Я.О., Замота І.О.Моделювання оптимального виробництва продукції на виробничому підприємстві. Математичне моделювання в економіці. Міжнародний науковий журнал. № 1(10). 2018. С. 139-151. http://ir.nusta.edu.ua/bitstream/doc/3311/1/3530_IR.pdf

Наукове видання

Серія «Наукові роботи студентів УДФСУ»

ЗБІРНИК СТАТЕЙ ЗДОБУВАЧІВ ВИЩОЇ ОСВІТИ ДРУГОГО (МАГІСТЕРСЬКОГО) РІВНЯ НАВЧАЛЬНО-НАУКОВОГО ІНСТИТУТУ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ

У двох частинах

Частина 2

Відповідальний за випуск ***В. М. Краєвський***
В. А. Таращенко

Форматування та комп'ютерна верстка ***Шамардак Н. М.***

Матеріали друкуються в авторській редакції.

Здано до друку 23.11.2020. Формат 60×84/16.
Папір офсетний № 1. Гарнітура «Times New Roman».
Друк. арк. 19.28.
Тираж 300 примірників. Замовлення № 922.

Підготовлено до друку Видавничо-поліграфічним центром
Університету ДФС України
08200, вул. Університетська, 31, м. Ірпінь, Київська область, Україна

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи
до державного реєстру видавців, виготовлювачів і
розповсюджувачів видавничої продукції
Серія ДК № 5104 від 20.05.2016