Університет державної фіскальної службиУкраїни
Кафедра бухгалтерського обліку

СЕРІЯ «ПОДАТКОВА ТА МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ»
Заснована 2015 року і є продовженням започаткованої 2001 року
серії «Митна справа в Україні»

РОЗВИТОК БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

Монографія

За загальною редакцією кандидата економічних наук,
доцента Т.М. Сторожук

Ірпінь
2021

УДК 657.1:336.22(477)
ББК 65.052.2
Р64

Рекомендовано до друку Вченою радою
Університету державної фіскальної служби України
(*протокол № 15 від 24 грудня 2020 року*)

Рецензенти:

В. М. Жук, доктор економічних наук, професор, академік ААН, судовий експерт, оцінювач Всеукраїнського інституту права і оцінки;

О. Л. Шерстюк, доктор економічних наук, доцент, директор Міжнародного інституту аудиту.

Авторський колектив: Артем'єва О.О., *к.е.н., доцент*; Бурдега К.О., *аспірантка*; Вавілов В.В., *аспірант*; Грищук Є.С., *аспірантка*; Гуріна Н.В., *к.е.н., доцент*; Дружинська Н.С., *к.е.н.*; Жидєєва Л.І., *к.е.н, доцент*; Занько Б.М., *к.е.н., доцент*; Колісник О.П., *к.е.н., доцент*; Новікова О.П., *викладач*; Сторожук Т.М., *к.е.н., доцент*; Яремчук І.В., *аспірантка.*

Р64 **Розвиток бухгалтерського обліку та оподаткування в Україні:** монографія / Сторожук Т.М., Занько Б.М., Колісник О.П. та ін.; за заг. ред. Т.М. Сторожук. – Ірпінь: УДФСУ, 2021. – 256 с. – (Серія «Податкова та митна справа в Україні»; т. 165).
ISBN 978-966-337-619-6

Монографія видається у рамках теми дослідження «Розвиток бухгалтерського обліку та оподаткування в Україні» (номер державної реєстрації 0116U006540).

Монографія розкриває теоретичні та прикладні основи організації бухгалтерського обліку в сучасних умовах господарювання; досліджує сучасний стан та напрями удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єктів підприємницької діяльності та державного сектору економіки з урахуванням зарубіжного досвіду; розглядає бухгалтерський облік як джерело контролю та прийняття управлінських рішень; висвітлює обліково-аналітичне моделювання фінансових результатів діяльності суб'єктів господарювання; розкриває необхідність удосконалення підготовки фахівців з обліку та оподаткування.

Для науковців, підприємців, викладачів ВНЗ, аспірантів, студентів.

УДК 657.1:336.22(477)
ББК 65.052.2

Автори розміщених матеріалів висловлюють власну думку, яка не завжди збігається з позицією редакції. За вміст матеріалів відповідальність несуть автори.

© Сторожук Т.М., Занько Б.М.,
Колісник О.П. та ін., 2021
© Університет ДФС України, 2021

ISBN 978-966-337-619-6

ЗМІСТ

РОЗДІЛ 1. АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ 7

1.1. Розвиток фінансової звітності та фінансового звітування в Україні *(Т.М. Сторожук)* 7

1.1.1. Склад фінансової звітності та розвиток фінансового звітування 9

1.1.2. Вітчизняна інтерпретація звіту керівництва у вигляді звіту про управління 12

1.1.3. Змістовне наповнення та практичні рекомендації щодо подання звіту управління в Україні 22

Список використаних джерел 34

1.2. Теоретичні та прикладні проблеми організації бухгалтерського обліку компонентів лісу *(Н.С. Дружинська)* 39

1.2.1. Сучасні тенденції розширення сфери бухгалтерського обліку в контексті екологізації науки 40

1.2.2. Еколого-економічна сутність компонентів лісу як об’єктів бухгалтерського обліку 45

Список використаних джерел 60

1.3. Інноваційно-інвестиційна діяльність аграрних підприємств в Україні *(К.О. Бурдега)* 66

1.3.1. Інноваційно-інвестиційна діяльність українських підприємств 67

1.3.2. Інвестиційно-інноваційна діяльність аграрних підприємств 75

Список використаних джерел 83

1.4. Удосконалення обліку витрат і доходів та обліково-аналітичне моделювання фінансових результатів діяльності підприємств *(Н.В. Гуріна)* 84

1.4.1. Особливості бухгалтерського обліку відходів виробництва та їх вплив на собівартість продукції 85

1.4.2. Особливості обліку витрат інноваційної діяльності підприємств 90
1.4.3. Облік витрат маркетингової діяльності підприємств.....96
1.4.4. Облік доходів та обліково-аналітичне моделювання фінансових результатів діяльності підприємств.....100
Список використаних джерел 104
1.5. Особливості застосування комп'ютеризованих інформаційних систем бухгалтерського обліку в фізкультурно-оздоровчих закладах *(В.В. Вавілов)* 107
1.5.1. Особливості застосування комп'ютеризованих інформаційних систем бухгалтерського обліку у фізкультурно-оздоровчих закладах 108
Список використаних джерел 118

РОЗДІЛ 2. УДОСКОНАЛЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ.....120
2.1. Нормативно правове забезпечення обліку установ державного сектору *(О.О. Артем'єва)*.....120
2.1.1. Модернізація бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору у світлі стратегічних орієнтирів.....121
2.1.2. Нормативно-правове регулювання обліку в державному секторі в умовах інтеграції України у міжнародний простір 129
Список використаних джерел 147
2.2. Економічна сутність і класифікація зобов'язань в обліку суб'єктів державного сектору *(Л.І. Жидєєва, О.П. Новікова)* 150
2.2.1. Стратегія модернізації системи управління державними фінансами, нормативно-правове забезпечення як основа бухгалтерського обліку зобов'язань установ і організацій державного сектору 151
2.2.2. НП(С)БО 128 «Зобов'язання» як методологічна основа обліку зобов'язань 160
Список використаних джерел 169

2.3. Основні засади внутрішнього аудиту та його імплементація в закладах охорони здоров'я України *(І.В. Яремчук)* 170
2.3.1. Основні засади здійснення внутрішнього аудиту в Україні 172
2.3.2. Особливості впровадження внутрішнього аудиту в закладах охорони здоров'я 178
Список використаних джерел 189

РОЗДІЛ 3. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ЯК ІНФОРМАЦІЙНЕ ДЖЕРЕЛО КОНТРОЛЮ, АНАЛІЗУ, ОПОДАТКУВАННЯ ТА УПРАВЛІННЯ 191

3.1. Бухгалтерський облік в управлінні активами, джерелами їх формування та господарськими процесами *(О.П. Колісник)* 191
3.1.1. Бухгалтерський облік в управлінні необоротними активами 192
3.1.2. Бухгалтерський облік в управлінні оборотними активами 197
3.1.3. Бухгалтерський облік в управлінні власним капіталом 203
3.1.4. Бухгалтерський облік в управлінні доходами і витратами на виробництво продукції 206
Список використаних джерел 215

3.2. Бухгалтерський облік як інформаційне джерело контролю розрахунків за податками на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки *(Б.М. Занько)* 217
3.2.1. Накопичення інформації в системі бухгалтерського обліку для контролю розрахунків за податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки 218
3.2.2. Бухгалтерський облік як інформаційне джерело контролю справляння податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, з будівель промисловості 227
Список використаних джерел 236

РОЗДІЛ 4. ПІДГОТОВКА ФАХІВЦІВ З ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ: ПРОБЛЕМИ І НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ *(Є.С. Грищук)* 239

4.1. Використання білінгвальної системи в освіті.....239

4.1.1. Білінгвальна освіта як різновид навчального процесу.....240

4.1.2. Особливості білінгвальних змістовних блоків.....248

Список використаних джерел 254

РОЗДІЛ 1
АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

1.1. Розвиток фінансової звітності та фінансового звітування в Україні

Бухгалтерський облік має наскрізний характер, оскільки відображає всі факти господарського життя суб'єкта господарювання. Тому повною мірою потрібно визначити необхідні умови виконання управлінням своїх функцій. Але, охоплюючи всю життєдіяльність підприємства та користуючись значною кількістю методів, способів, прийомів, процедур, схем тощо, які часто є специфічними, притаманними лише бухгалтерському обліку і зрозумілі лише бухгалтерам, бухгалтерський облік як процес не може задовільнити управління для виконання ним своїх функцій. Тому здебільшого управління користується різними даними та видами звітності: фінансової, податкової, статистичної, управлінської чи оперативної; проміжної чи річної; підготовленої в ручному чи автоматичному режимі; загальної чи спеціальної; первинної чи зведеної; повної, спрощеної чи консолідованої; типової чи галузевої тощо.

Нині роль та значення звітності значно змінилися. Ринкові умови господарювання, процеси глобалізації, розширення міжнародної співпраці, кризові явища, пандемія тощо значно змінили потреби внутрішніх та зовнішніх користувачів звітності. Сама по собі звітність являє собою багатий матеріал для апарату управління підприємством як внутрішніх користувачів, а також для інших суб'єктів господарювання ззовні, які зацікавлені в інформації про підприємство. Для управління підприємством звітність є важливим засобом оперативного керівництва повсякденною роботою підприємства та основою планування, прогнозування та визначення стратегії розвитку підприємства на майбутнє. Звітність є базою даних для налагодження партнерських зв'язків з покупцями і замовниками, постачальниками і підрядниками.

Крім того, звітність сьогодні стала елементом інфраструктури ринкової економіки і засобом комунікації. У світовій практиці існує правило «здорового глузду», перевірене багаторічним досвідом – укладати угоди між контрагентами лише після детального вивчення їх фінансових звітів. Саме із звітності найчастіше починається перше знайомство з діяльністю підприємства (компанії), оскільки вона становить основу інформаційного забезпечення аналізу, контролю та прийняття рішень.

На наш погляд, звітність підприємства – це є своєрідна реклама діяльності підприємства, яка є найбільш дешевою, але найбільш дієвою для тих, хто володіє основами економічних знань та виявляє інтерес до інформації про підприємство. Звітність часто на практиці є першим і єдиним джерелом інформації про діяльність суб'єктів господарювання.

Основна мета звітності відповідно до національних та міжнародних стандартів – забезпечення потреб користувачів в інформації про суб'єкт господарювання. Основне завдання звітності – пошук резервів, для досягнення цієї мети та покращення діяльності будь-якого суб'єкта господарювання. Теорія та практична діяльність свідчать, що потреби користувачів є динамічними і значно змінилися в сучасних умовах здійснення господарювання.

Значний відбиток накладає поява на теренах економіки корпоративних структур. У зв'язку з чим виникає необхідність формування глобальної корпоративної звітності. Поява різних об'єднань підприємств у вигляді холдингів, корпорацій, консорціумів, промислово-фінансових груп, асоціацій, асоційованих підприємств, конгломератів, концернів тощо вимагає складання консолідованої фінансової звітності, яка представляє фінансово-майновий стан та результати діяльності групи (часто окремих юридичних осіб) як однієї економічної одиниці.

У сучасній життєдіяльності значно змінилося ставлення до звітності усіх суб'єктів господарювання суспільства в цілому. Зростання громадянської свідомості та відповідність критеріям сталого розвитку вимагають складання та подання інтегрованої звітності, яка носила б соціальну направленість.

Усі ці процеси призводять до появи нових об'єктів обліку (інтелектуальний капітал, неконтрольована частка, гудвіл, вартість капіталу

тощо), нових підсистем обліку (корпоративний, стратегічний тощо) і, відповідно, комплексу різних звітів, які зможуть забезпечити повною та достовірною інформацією про сучасний економічний стан, результати діяльності, тенденції розвитку і потенціал на майбутнє будь-яких бізнес-утворень.

1.1.1. Склад фінансової звітності та розвиток фінансового звітування

Безумовно, чільне місце серед усіх видів звітності займає фінансова звітність. Але її трактування, склад та призначення через невизначеність або нечітку визначеність продовжують бути предметом дискусії науковців і практиків.

Світові тенденції та практика багатьох років і країн дає підстави стверджувати, що розвиток обліку і звітності на сучасному етапі має йти шляхом уніфікації бухгалтерського обліку та стандартизації фінансової звітності. Це не відміняє повністю часткової стандартизації і державного регулювання бухгалтерського обліку. Але стандартизація бухгалтерського обліку і фінансової звітності має здійснюватися через запровадження єдиної термінології [1], однозначного трактування термінів та формування єдиних принципів. У цьому напрямі важливим аспектом стандартизації фінансової звітності вважаємо законодавчо-нормативне закріплення єдиних термінів та чітке, однакове і однозначне їх трактування. Це дозволить:

– виключити двозначність інтерпретації одних і тих же понять;

– ліквідувати непорозуміння з приводу трактування двох ідентичних явищ господарської діяльності;

– однаково використовувати та сприймати категорії у процесі навчання;

– спрощення взаємовідносин між різними учасниками та партнерами при здійсненні економічної діяльності на практиці [2, с. 55].

Усе це веде до транспаре́нтності звітних даних та прозо́рості бі́знес-середовища, де суб’єкт господарювання надає всім зацікавленим сторонам необхідну їм для прийняття раціональних рішень інформацію у відкритій, повній, своєчасній і зрозумілій формі.

Визначення терміна «фінансова звітність», що застосовується у вітчизняних законодавчо-нормативних документах і міжнародних

стандартах фінансової звітності, різниться. У Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [3] та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [4] однакове, коротке і трактується як звітність, що містить інформацію про фінансовий стан та результати діяльності підприємства. У нормативних документах нижчого порядку [5, 6, 7, 8, 9] визначення різняться і є більш ширшими. На відміну від змістовного наповнення визначення звітності у вітчизняних законодавчо-нормативних документах в МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [10] в основу трактування покладено мету складання фінансової звітності та її призначення.

Дослідження визначень терміна «фінансова звітність», що використовується різними авторами, свідчить про різноплановість. Визначивши два підходи до тлумачення «фінансової звітності», видно, що представники першого в основу трактування вкладають форму представлення інформації, з деталізацію або без неї. Одна група авторів цього підходу (Т.Г. Бондарєва [11, с. 5] та С.Ф. Голов [12, с. 211]) трактує фінансову звітність за аналогією із законодавчо-нормативною базою, друга (О.М. Коробко [13, с. 5], В.І. Стражев [14, с. 211], М.Р. Лучко, С. М. Жукевич, та А.І. Фаріон [15, с. 283]) бачить фінансову звітність як сукупність форм, а третя (Ю.М. Тютюнник та Л.О. Дорогань-Писаренко [16, с. 35], Н.М. Ткаченко [17, с. 27], А.В. Озеран [18, с. 9], Б.Ф Усач [14, с. 211], С. О. Левицька [19, с. 6]) – представляє фінансову звітність як систему або комплекс узагальнених показників. При цьому деякі представники звертають увагу на характерності такому комплексу показників логічного та інформаційного взаємозв’язку.

Представники другого підходу (О. М. Головащенко [20, с. 7], Л.М. Пилипенко [21, с. 230], С.В. Тютюнник [22, с. 232]. Г.В. Коваленко [23, с. 160], Я. В. Шеверя [14, с.208], І.П.Отенко, Г.Ф. Азаренкова та Г.А. Іващенко [24, с. 30]) в основу визначення фінансової звітності вкладають її роль та значення.

Отже, багатогранність поняття «фінансова звітність» спричиняє відмінності в підходах до його трактування. Вважаємо недоцільним акцентувати увагу на одних аспектах, ігноруючи інші. На нашу думку, означення звітності авторами першого підходу як сукупності форм чи системи або комплексу узагальнених показників є однобоким і не розкриває звітність як елемент методу бухгалтерського обліку.

Недоцільно у трактуванні терміна акцентувати увагу на ролі, значенні та функціях звітності, як це роблять представники другого підходу. Автори, як правило, акцентують увагу на одному-двох моментах, але їх багато і діють одночасно. Перераховувати всі недоречно і вони в сучасних умовах господарювання постійно змінюються.

При цьому зайвим є означення у трактуванні для чого будуть використовувати інформацію фінансової звітності користувачі. Як у різних користувачів різні інформаційні потреби, так і в різні періоди в одних і тих користувачів вони можуть змінюватися.

На нашу думку, слід розділяти поняття «фінансова звітність» та «фінансова звітність загального призначення». Для означення всіх форм фінансової звітності, яка складається підприємствами, організаціями та установами сьогодні і оприлюднюється з метою використання будь-якими внутрішніми і зовнішніми користувачами, слід використовувати термін «фінансова звітність загального призначення» [2]. Трактування у вітчизняних нормативних документах слід подати відповідно до міжнародних стандартів.

Поняття «фінансова звітність» є більш ширшим і являє собою звітність, що містить інформацію фінансового характеру. Тому може включати у свій перелік і внутрішньогосподарську (управлінську) звітність, внутрішньовідомчу, спеціальну та інші види звітності відповідно до своєї облікової політики щодо фінансової звітності, які мають обмежене коло користувачів [25, с. 198].

Крім того, підтримуємо думку професора А.В. Озеран [26, с. 4–5] щодо розділення понять «фінансове звітування», «фінансова звітність» та «фінансові звіти». Під фінансовим звітуванням слід розуміти процес розкриття фінансової інформації про діяльність суб’єкта звітування (підприємство або групу підприємств), а фінансова звітність – продукт фінансового звітування[27, с. 4], хоча з іншим вище зазначеним нами трактуванням поняття. Фінансові звіти – сукупність звітних форм, в яких наводиться інформація про суб’єкт звітування у вартісному вимірі і порядок формування якої визначено стандартами бухгалтерського обліку і фінансового звітування [27, с. 4–5]. Доречним вважаємо таке визначення фінансових звітів, хоча сьогодні воно виглядає як сукупність звітних форм, у яких наводиться інформація про суб’єкт звітування у вартісному вимірі і порядок формування якої визначено національними стандартами бухгалтерського обліку і

міжнародними стандартами фінансової звітності. Оскільки, відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [3] та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [4], підприємства можуть складати фінансові звіти за національними і міжнародними стандартами, то на практиці це виражається у використанні національних форм та моделей звітів з використанням підходів до відображення інформації згідно з міжнародними стандартами. Це зафіксовано в розділі IV п. 1–2 НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», який гласить: «Підприємства, які для складання фінансової звітності застосовують міжнародний стандарт фінансової звітності для малих і середніх підприємств, використовують форми звітів, затверджені цим Національним положенням (стандартом). У фінансовій звітності обов'язково наводиться інформація, розкриття якої вимагають національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку або міжнародні стандарти фінансової звітності та/або інші нормативно-правові акти Міністерства фінансів України з питань бухгалтерського обліку» [4].

Тому вважаємо за доцільне відхід від формування форм і моделей представлення фінансових звітів на загальнодержавному рівні із зазначенням у національних стандартах бухгалтерського обліку у вітчизняній практиці звітування та перехід до вимоги подання мінімального переліку необхідної інформації. Це дозволить вивести вітчизняну практику фінансового звітування на новий вищий рівень, наблизити до міжнародних стандартів та покращити забезпеченість інформацією різних користувачів.

1.1.2. Вітчизняна інтерпретація звіту керівництва у вигляді звіту про управління

Актуальним на сьогодні залишається питання складу фінансової звітності загального призначення. Особливо загострилась дискусія з введенням у вітчизняну практику звітування звіту про управління. Відповідно до Концептуальної основи «мета фінансової звітності загального призначення – надати фінансову інформацію про суб'єкт господарювання, що звітує, яка є корисною для нинішніх та потенційних інвесторів, позикодавців та інших кредиторів у прийнятті рішень про надання ресурсів цьому суб'єктові господарювання.

Такі рішення охоплюють придбання, продаж або утримування інструментів власного капіталу та боргових інструментів, а також надання або погашення позик та інших форм кредитів» [27]. Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО) вважає, що фінансові звіти, складені з такою метою, відповідають загальним потребам більшості користувачів. «Проте фінансові звіти загального призначення не надають і не можуть надати всю інформацію, необхідну нинішнім та потенційним інвесторам, позикодавцям та іншим кредиторам. Цим користувачам необхідно брати до уваги доречну інформацію з інших джерел, наприклад, загальні економічні умови та очікування, потенційні події та політичний клімат, а також прогнози галузі та компанії» [27]. Отже, крім фінансової звітності загального призначення зовнішні користувачі для прийняття ефективних рішень мають користуватися іншими фінансовими та нефінансовими звітами суб'єкта господарювання. Зарубіжна практика свідчить, що таким звітом є звіт керівництва. В Україні часто ототожнюють звіт керівництва з нещодавно введеним у вітчизняну практику звітування звітом про управління. Але результати дослідження дають підстави стверджувати про деяку невідповідність між цими звітами. Серед наукової спільноти протягом двох останніх років точиться гостра дискусія щодо місця звіту керівництва (звіту про управління) у системі фінансової звітності, його значення для різних користувачів, призначення і змістовної наповненості.

Одні розглядають такий звіт як одну із форм фінансової звітності, інші зауважують, що це фінансова звітність з додатковою інформацією про вплив підприємства та його діяльність на навколишнє середовище, інші переконані, що інформація такого звіту повинна розкривати найбільш істотний вплив підприємства на економіку, довкілля та суспільство» [28, с. 32]. Ряд авторів (К.В. Безверхий, В.П. Пантелеєв [29, с.], Л.Г. Ловінська [30, с. 25], І.В. Жураковська [31, с. 54]) вважають звіт про управління аналітичним звітом екологічних та соціальних аспектів діяльності підприємства, який дозволяє зрозуміти результати діяльності підприємства та можливості розвитку. Крім того, варто виділити в окрему групу авторів, які вважають звіт про управління проявом подання інтегрованої звітності [32 с. 133], та тих, які вважають його аналогом зарубіжного звіту керівництва [33], або повністю ототожнюють з ним [34]. Найбільш свідомі

[35, 36] виносять звіт про управління за рамки фінансової звітності загального призначення і відносять до іншої фінансової звітності.

Для вітчизняної практики звітування – це нова форма звітності та нормативно мало врегульована, а тому потребує напрацювань щодо свого місця, ролі, інформаційного наповнення та подання. У нагоді тут майже півстолітня світова практика складання звіту керівництва, який у різних країнах може мати різну назву. Так, в Канаді та США носить назву – звіт керівництва та аналіз, у Великій Британії до 2006 року – оцінка діяльності та фінансовий огляд, з 2006 року – звіт директорів, у Німеччині –Звіт керівництва [34]. В інших країнах зустрічається як «Огляд операційних і фінансових показників», «Діловий огляд», «Обговорення і аналіз керівництва фінансового стану і результатів діяльності» тощо [35]. Сьогодні в більшості країн світу існує обов'язковість подання такого звіту всіма прямими учасниками ринку капіталу.

У нашій країні звіт про управління введено в 2018 р. змінами Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»[3] як імплементація міжнародних стандартів фінансової звітності та європейських нормативно-правових актів на виконання зобов'язань Угоди про асоціацію України з ЄС. У Директиві 2013/34/ЄС про щорічну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність і пов'язані з ними звіти певних типів компаній [37] ст. 25 та ст. 26 присвячено звіту про управління. У Директиві 2014/95/ЄС Європейського парламенту та Ради, що вносить поправки до Директиви 2013/34/ЄС щодо розкриття нефінансової та різноманітної інформації деякими великими підприємствами і групами [38], введено ст.19а «Нефінансовий звіт». Європейський парламент визнав важливість оприлюднення підприємствами інформації про їх стан, зокрема соціальні та екологічні аспекти, з метою виявлення ризиків, які загрожують стійкості підприємства, і підвищення довіри інвесторів і споживачів. Але А.В. Озеран зазначає, що «при перекладі та імплементації Директиви 2013/34/ЄС у національну нормативну базу допущено лінгвістичну неточність і зміст документа… не відповідатиме його назві» [26, с. 3]. До складу фінансової звітності автор відносить фінансові звіти, звіт керівництва та звіт про корпоративне управління.

Крім того, міжнародні стандарти, зокрема МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [39], передбачає подання окремо від фінансової

звітності, фінансового огляду, складеного управлінським персоналом, з описом і поясненням основних характеристик фінансових результатів діяльності та фінансового стану суб'єкта господарювання, а також основних невизначеностей, які пов'язані з ним. Відповідно до Положення з практики «Коментар керівництва: основи для представлення» [40] звіт керівництва є описовим звітом, який пов'язаний із фінансовими звітами, які складені за міжнародними стандартами. Тому чітко означаємо, що звіт про управління не входить до переліку обов'язкових форм фінансових звітів загального призначення, а включається до складу іншої фінансової звітності, хоча пов'язаний з фінансовими звітами загального призначення, є обов'язковим та частково фінансовим.

По різному авторами визначено мету складання Звіту про управління. Так Л. Підвисоцька вбачає основну мету «представити ту інформація, яку неможливо отримати з фінансових звітів чи приміток до них, щоб користувач міг отримати достовірне уявлення про розвиток, результати діяльності підприємства, його соціальну відповідальність»[36]. Інші, вважаючи звіт про управління супровідним документом до річних фінансових звітів, і, за аналогією зі звітом керівництва, основне призначення (мету) Звіту про управління вбачають у:

1) забезпеченні інформацією інвесторів, позикодавців та інших кредиторів для інтерпретації й оцінювання відповідних фінансових звітів у контексті середовища, у якому працює суб'єкт господарювання;

2) визначенні найважливіших проблем, які постають перед суб'єктом господарювання, і способів їх вирішення керівництвом суб'єкта господарювання;

3) поясненні основних тенденцій та факторів, які можуть вплинути на продуктивність діяльності суб'єкта господарювання, його стану і розвитку, наданні оцінки стратегіям, що прийняті суб'єктом господарювання, та оціненні ймовірності того, що ці стратегії матимуть успіх [34; 26, с. 10].

За МСБО 1 «Подання фінансової звітності» фінансовий огляд керівництва має містити:

а) основні чинники і впливи, які визначають фінансові результати діяльності, у тому числі зміни у середовищі, у якому діє суб'єкт господарювання, реакції суб'єкта господарювання на ці зміни та їхній вплив, опис політики суб'єкта господарювання щодо інвестицій для

збереження та покращання фінансових результатів діяльності, включаючи політику щодо дивідендів;

б) джерела фінансування суб'єкта господарювання та запланованого співвідношення його зобов'язань та власного капіталу;

в) ресурси суб'єкта господарювання, не визнані у звіті про фінансовий стан.

Окремо від фінансової звітності суб'єкти господарювання подають висновки та інші документи (наприклад екологічні звіти та звіти про додану вартість), особливо в тих галузях, де суттєвими є екологічні чинники [26].

Термінологічної невизначеності додає Закон України «Про цінні папери та фондовий ринок» та його нова редакція, яка почне діяти від 01.07.2021 Закон України «Про ринки капіталу та організовані товарні ринки». Якщо Закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» передбачає складання звіту про управління, то ст. 40 Закону України «Про цінні папери та фондовий ринок» [41] та ст. 127 Закону України «Про ринки капіталу та організовані товарні ринки» [42] вимагають складати звіт керівництва як складову частину інформації про емітента. Такий звіт має містити достовірний огляд розвитку емітента та його діяльності за звітний період включно з описом ризиків та невизначеностей, з якими стикається емітент у своїй господарській діяльності; вірогідні перспективи подальшого розвитку емітента; інформацію про розвиток емітента; інформацію про укладення деривативів, якщо це впливає на оцінку його активів, зобов'язань, фінансового стану і доходів або витрат емітента; звіт про корпоративне управління [41; 42].

По суті йдеться про один і той самий звіт, який повинен відображати думку керівництва про результати діяльності, стан і розвиток підприємства. Тому для уникнення невідповідності з міжнародними актами та неузгодженості вітчизняного законодавства і чіткого окреслення виконавців його складання та подання звіт з управління доречно було б назвати звітом керівництва або хоча б звітом управління.

Через законодавчо-нормативну невизначеність в Україні звіту управління існують різні погляди на визначення принципів та якісних характеристик його складання. Згідно з Положенням з практики «Коментар керівництва: основи для представлення» коментар керівництва має бути підготовлений за двома принципами:

– висвітлення поглядів керівництва на фінансовий стан, результати діяльності та досягнення суб'єкта господарювання;

– доповнення та довершення інформації, що розкрита у фінансовій звітності» [40].

Щоб відповідати цим принципам, на думку Н. Литвин [35], коментар керівництва повинен включати: а) інформацію, яка стосується майбутнього компанії, зокрема завдання, які ставить перед собою керівництво і стратегії щодо їх досягнення; б) інформацію, яка володіє якісними характеристиками, визначеними у Концептуальній основі фінансової звітності РМСБО, такими як доречність, правдиве подання, зіставність, можливість перевірити, своєчасність та зрозумілість. На думку автора, згідно з Положенням з практики, у коментарі керівництва повинна розкриватися інформація про: характер діяльності; цілі керівництва і його стратегію для їх досягнення; найбільш вагомі ресурси, ризики і зв'язки; результати діяльності і плани на майбутнє; важливі показники діяльності та показники, які використовує керівництво для оцінки виконання поставлених ним цілей [35].

А.В. Озеран [26, с. 6–7; 34] визначає три головні принципи, на яких базується Звіт керівництва: «Очима керівництва», «Комбінування з фінансовими звітами» і «Орієнтація на майбутнє». Принцип «Очами керівництва» означає, що інформація звіту про результати діяльності підприємства, його стан і перспективи на майбутнє визначається, формується та подається менеджментом підприємства (а не бухгалтерією) і представляється з погляду управлінського персоналу. При цьому автор зазначає, що «під час визначення характеру та масштабу внутрішньої інформації, що підлягає оприлюдненню, компанії повинні збалансувати корисність від розкриття інформації з потребами різних груп користувачів, одночасно визнаючи, що вони мають розкрити інформацію відповідно до нормативних актів (стандартів) [26, с. 6].

Принцип «Комбінування з фінансовими звітами» або, як подано у Положенні з практики «Коментар керівництва: основи для представлення» [40], доповнення та укомплектовування інформації фінансових звітів, інформація звіту керівництва має доповнювати показники фінансових звітів загального призначення, забезпечуючи при цьому принцип повноти висвітлення. «Це досягається завдяки наведенню додаткового тлумачення сум, зазначених у фінансових звітах, та

пояснень умов і подій, які формували інформацію у фінансових звітах і які можуть вплинути на майбутні фінансові наслідки» [26, с. 7]. Подання у звіті фінансової та нефінансової інформації, яка відсутня у фінансових звітах загального призначення, дозволяє користувачам якісно оцінити результати минулих подій та спрогнозувати (передбачити) тенденції на майбутнє.

Важливим принципом є «Орієнтація на майбутнє», або, на нашу думку, принцип корисності. Цей принцип передбачає необхідність пояснення минулих подій (тобто обставин, управлінських рішень, подій та результатів діяльності підприємства) щодо впливу на майбутнє підприємства. Крім того, у звіті слід подати суттєву інформацію, яка може визначати стан та результати діяльності суб'єкта господарювання в майбутньому: майбутні події і обставини, можливості і ризики, стратегічну мету та цілі для її досягнення з точки зору менеджменту.

При цьому проф. А.В. Озеран зауважує, що «при застосуванні цього принципу важливо розуміти, що звіт керівництва не передбачає наведення прогнозів, оскільки вважається, що прогнозна інформація здатна ввести в оману користувачів звітності, а сама звітність втратить таку важливу якісну характеристику як правдиве відображення. Натомість у Звіті керівництва визначаються цілі керівництва щодо розвитку підприємства та способи їх досягнення [26, с. 7].

Звіт про управління як у національній, так і міжнародній практиці є однією з обов'язкових форм поряд з фінансовими звітами загального призначення. Складання та оприлюднення його здійснюється аналогічно до фінансових звітів на ту ж дату, за той же період. Незважаючи на значну самостійність у поданні звіту управління, оскільки такий звіт містить фінансову інформацію, то аксіоматично стверджуємо, що формування фінансових показників має здійснюватися за тими ж принципами, вимогами та якісними характеристиками, які визначені для складання фінансової звітності загального призначення, що зазначені у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [3]: автономності підприємства; безперервності діяльності; нарахування; повного висвітлення; послідовності; превалювання сутності над формою; єдиного грошового вимірника.

До інших принципів, які дозволені Законом «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [3], але визначені

НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [4], належать принципи обачності, періодичності. Як нездатність облікової моделі історичної собівартості відображати вплив зміни цін на немонетарні активи [27] принцип історичної (фактичної) собівартості вважаємо за доцільне замінити принципом оцінки за справедливою вартістю. При цьому, враховуючи особливості та специфіку складання звіту про управління, законодавчу невизначеність його змісту, структури та форми подання, важливість його використання для прийняття управлінських рішень користувачами, наведені вище принципи необхідно доповнити вимогами релевантності, корисності та ефективності.

Релевантність складання звіту управління як міра відповідності отримуваного результату бажаному передбачає, що інформація, яка була відібрана та належним чином згрупована на основі професійного судження, відповідає запитам широкого кола користувачів. Вона визначає, наскільки повно звітність відповідає запитам користувачів інформації. Ступінь релевантності звіту управління визначається змістом поданої інформації, можливостями її аналізу та зіставлення, а також логікою структури побудови.

Корисність звіту управління буде означати задоволеність користувачів звіту від використання інформації звіту. Інформація звіту управління за своєю суттю покликана максимальною мірою задовольнити усі потреби в інформації якомога ширшого кола користувачів, оскільки інші форми фінансової звітності через обмеженість інформаційного наповнення та відсутність нефінансової інформації неспроможні це зробити.

Ефективність звіту управління передбачає наявність корисного ефекту (позитивного результату господарської діяльності підприємства), в тому числі прямого, непрямого та побічного, порівняно з витратами ресурсів, які були понесені для складання звіту. Подання інформації у звітності пов’язане з витратами, і важливо, щоб ці витрати були виправдані вигодами від подання у звітності такої інформації [27]. Тому укладачі, спираючись на професійне судження, повинні визначати, чи виправдають вигоди від використання інформації витрати, понесені на її подання. Тому таке подання або неподання відповідної інформації повинне здійснюватися на власний розсуд та ризик суб’єктів господарювання. Директива 2014/95/ЄС [38] визначає необхідність підвищення прозорості соціальної та екологічної інформації,

що надається підприємствами усіх секторів економіки до однаково високого рівня.

Основними якісними характеристиками, яким повинна відповідати інформація фінансової звітності загального призначення, НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [4] визначає: дохідливість і зрозумілість, доречність, достовірність (правдивість) та зіставність. Це означає, що інформація, яка наводиться у звіті управління, повинна бути дохідливою, зрозумілою та адекватно тлумачитись користувачами за умови, що вони мають достатні знання та зацікавлені у сприйнятті цієї інформації.

Особливо актуальною для звіту управління є доречність, яка означає, що звіт управління повинен містити лише інформацію, яка впливає на прийняття рішень користувачами, дає змогу вчасно оцінити минулі, теперішні та майбутні події, підтвердити та скоригувати їхні оцінки, зроблені у минулому. Інформація звіту управління має бути подана в тому місці і в той час, коли вона має найбільшу цінність. Доречність інформації визначається її суттєвістю, своєчасністю та можливістю використання для прогнозування [43, с. 20]. Інформація звіту управління повинна бути достовірною (правдивою), тобто не містити помилок та перекручень, які здатні вплинути на рішення користувачів звітності. Для досконалої правдивості звітність повинна мати три характеристики: повноту, нейтральність, відсутність помилок. Інформація звітності буде повною, якщо вона охоплює всю інформацію, необхідну користувачеві для того, щоб зрозуміти описуване явище, а нейтральною, якщо в ній не має упередженості у відборі або поданні інформації. Нейтральна інформація не допускає необґрунтованого наголошення одних компонентів звітності і зменшення значимості інших. Проте нейтральна інформація не означає, що інформація не має жодної мети або ніяк не впливає на поведінку користувачів інформації. Щоб бути корисною, інформація повинна бути і доречною, і правдивою. Ані правдиве подання недоречного явища, ані неправдиве подання доречного явища не допоможе користувачам прийняти правильні рішення [27].

З метою запобігання обтяжливості звітів інформація звіту управління має бути суттєвою, тобто важливою, відсутність або неправильне подання якої може впливати на рішення користувачів. Суттєвість – це точка відсікання інформації, яка потрапляє до звітності,

або рівень точності такої інформації. Ця точка може бути визначена на підставі як кількісних, так і якісних факторів [44, с.19]. Якісна і кількісна гранична величина суттєвості застосовується кожним суб'єктом індивідуально і може бути різною в різні звітні періоди. Основним фактором визначення суттєвості буде професійне судження бухгалтера.

Найефективніший та найрезультативніший процес застосування основоположних якісних характеристик, як правило, такий:

– ідентифікувати економічне явище, яке потенційно може бути корисним для користувачів інформації суб'єкта господарювання, що звітує;

– ідентифікувати тип інформації про це явище, яка була б найдоречнішою для якомога більшого кола користувачів;

– визначити, чи доступна така інформація та чи можна її правдиво подати у звіті: якщо так, то процес забезпечення основоположних якісних характеристик на цьому закінчується, якщо ні, то процес буде повторюватись до виявлення наступного найдоречнішого типу інформації.

Якщо інформація є доречною та правдивою, її корисність може бути підвищена за рахунок підсилювальних якісних характеристик, а саме: зіставності, можливості перевірки, вчасності подання та зрозумілості. Зіставність означає, що користувачі звіту про управління повинні мати можливість порівнювати звіти про управління одного підприємства за різні періоди та різних підприємств за один і той же період, що особливо актуально в сучасних умовах господарювання, коли рішення користувачів інформації постійно спираються на вибір між альтернативами. «Таке порівняння дає можливість оцінити динаміку розвитку підприємства та його позицію на ринку» [44, с.18]. Важливою передумовою зіставності повинно стати подання у звіті управління відповідної інформації за попередній період та обов'язкове розкриття інформації про облікову політику і її зміни в примітках до річної фінансової звітності.

Можливість перевірки допомагає запевнити користувачів у правдивості інформації і означає, що різні поінформовані та незалежні спостерігачі можуть досягти консенсусу, хоча і необов'язково повної згоди. При цьому наведені вище якісні характеристики забезпечуються лише з дотриманням загальновстановлених правил складання – принципів.

Поряд із зазначеними принципами та якісними характеристиками вибір доцільної інформації та її розкриття у звіті управління обов'язково повинен враховувати економічну реальність діяльності суб'єкта та комерційну сутність подання тієї чи іншої інформації.

1.1.3. Змістовне наповнення та практичні рекомендації щодо подання звіту управління в Україні

Разом із запровадженням в Україні звіту про управління паралельно виникли проблеми щодо його змістовного наповнення, форми та моделі подання. Порядок складання та подання цього звіту регулюється Методичними рекомендаціями зі складання звіту про управління [45]. Відповідно до міжнародної практики форма звіту нормативно не визначена і не містить певних обов'язкових показників та моделі складання і подання інформації у звіті. Тому, вітчизняні науковці та національні підприємства для формування звіту з управління почали опиратися на Директиву 2013/34/ЄС про щорічну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язані з ними звіти певних типів компаній [37] та Директиву 2014/95/ЄС Європейського парламенту та Ради, що вносить поправки до Директиви 2013/34/ЄС щодо розкриття нефінансової та різноманітної інформації деякими великими підприємствами і групами [38], які і були покладені в основу змін українського законодавства з бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Враховуючи різні підходи до систематизації інформації в звіті про управління за різними нормативно-правовими актами, А.А. Костяковою [46] було проведено узагальнюючий аналіз за 10 напрямами: організаційна структура та опис діяльності підприємства, результати діяльності, ліквідність та зобов'язання, екологічні аспекти, соціальні аспекти та кадрова політика, ризики, дослідження та інновації, фінансові інвестиції, перспективи розвитку, корпоративне управління, політика хеджування. Результати дослідження свідчать, що запропоновані методичними рекомендаціями елементи змісту звіту про управління відповідають Директиві 2013/34/ЄС та Міжнародному стандарту з інтегрованої звітності. Оскільки форма, формат та модель подання не визначені на загальнодержавному рівні, то звіт управління буде різним у різних підприємств і не однаковим на одному і тому ж

підприємстві у різні звітні періоди. Різниця у представленні інформації у звіті управління буде залежати від:

– форми діяльності суб'єктів господарювання (окреме підприємство чи об'єднання) та їх організаційно-правових форм;

– величини підприємства;

– стратегічних планів та прогнозів;

– зовнішніх та внутрішніх факторів впливу;

– рішення керівництва підприємства щодо представлення інформації тощо.

Так, великі підприємства обов'язково повинні подавати нефінансову інформацію, від чого звільнені середні підприємства. Суб'єкти малого підприємництва мають право не складати такий звіт. Підприємства-емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до біржових торгів або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію, враховуючи вимоги Законів України «Про цінні папери та фондовий ринок» [41] і «Про ринки капіталу та організовані товарні ринки» [42], у звіті управління повинні наводити інформацію про корпоративне управління.

Об'єднання, які складають консолідовану фінансову звітність, мають подавати консолідований звіт про управління. Тому материнські підприємства складають консолідований звіт про управління з урахуванням суттєвих коригувань, що випливають з особливостей складання такого звіту:

✓ як доповнення до інформації про власні викуплені акції подається інформація про кількість і номінальну (або облікову) вартість усіх акцій материнського підприємства, що належать такому материнському підприємству, його дочірнім підприємствам, або особі, що діє за їх дорученням;

✓ за напрямом «Корпоративне управління» подають інформацію про основні характеристики систем внутрішнього контролю та управління ризиками на підприємствах-учасниках об'єднання [45].

Для дотримання рівноправності суб'єктів господарювання на ринку вважаємо за необхідне, внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [3], про надання права малим підприємствам вирішувати самостійно складати звіт про управління чи ні, а також самостійного визначення складу, переліку та змісту інформації звіту малими та середніми підприємствами. Скла-

дання звіту про управління є доцільним, якщо це принесе суб'єкту господарювання економічну вигоду або конкурентну перевагу на ринку.

Визначений Методичними рекомендаціями зі складання звіту про управління [45] примірний перелік напрямів та питань, які слід розкривати у звіті, не є вичерпним. Підприємство має право розкривати іншу інформацію, яку вважає за доцільну, необхідну, доречну та можливу до подання. Склад та перелік такої інформації буде визначатися фінансовою, виробничою, обліковою та іншою політикою підприємства, професійним судженням і баченням та рішеннями керівництва.

Інформація звіту управління може включати фінансову інформацію не передбачену положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, додатковий опис і пояснення інформації, яка подана у фінансових звітах загального призначення, нефінансову інформацію про результати діяльності, сучасний стан підприємства, соціальні та екологічні аспекти діяльності, перспективи його розвитку, основні внутрішні та зовнішні ризики та невизначеності діяльності підприємства тощо (рис. 1.1.1).

Рис. 1.1.1. Інформація звіту управління

Джерело: запропоновано автором.

При цьому важко чітко розділити інформацію на фінансову і нефінансову, оскільки майже кожен із перерахованих аспектів (напрямів), передбачених до висвітлення у звіті управління, може носити як фінансову, так і нефінансову інформацію.

Крім того, перелік та обсяг інформації має визначатися з огляду на доцільність, доречність, корисність для користувачів, особливо зовнішніх. Порядок визначення переліку та обсягу інформації до подання у звіті управління можна представити у вигляді поетапних дій (рис. 1.1.2).

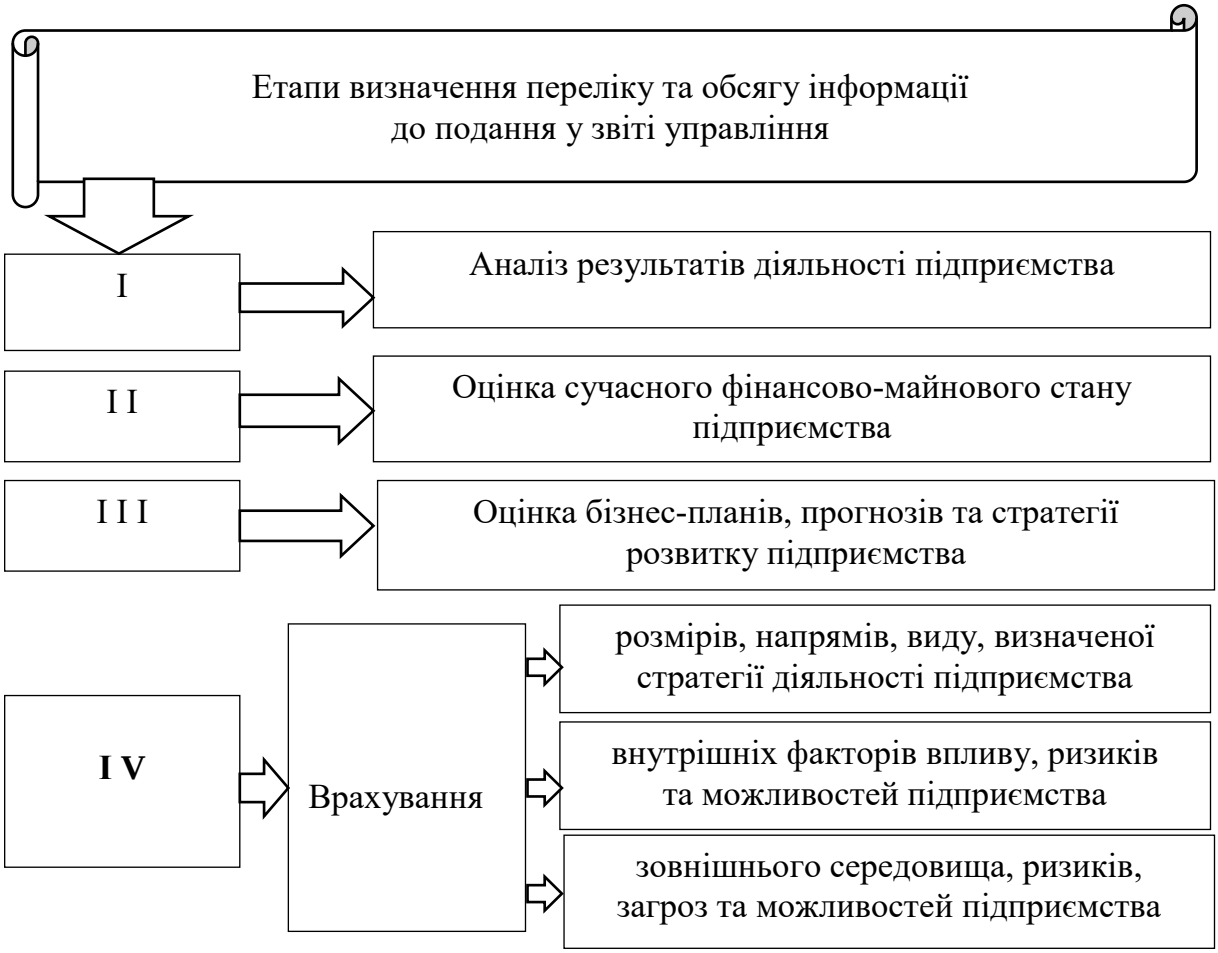

Рис. 1.1.2. Порядок визначення переліку та обсягу інформації до подання у звіті управління

Джерело: запропоновано автором.

Визначені Методичними рекомендаціями зі складання звіту про управління [45] основні напрями подання інформації доцільно подати в НП(С)БО 1«Загальні вимоги до фінансової звітності» як мінімальний перелік обов’язкової до подання інформації.

Для забезпечення систематизації та зіставності інформації одного підприємства за різні періоди та порівняння різних підприємств за один і той же період доцільно формувати звіт, дотримуючись принципу послідовності, – за однаковими напрямами та нумерацією розділів (напрямів). Нові розділи (напрями) за потреби подавати за іншими наступними номерами.

Формуючи звіт з управління, необхідно уникати будь-яких повторів даних фінансової, податкової, статистичної та інших видів та форм звітності. Крім того, особливо увагу слід звернути на розподіл інформації описового характеру, яка подається в примітках до річної фінансової звітності та звіті управління для уникнення дублювання, захаращеності тощо. У примітках варто зосередити увагу на поясненні та розшифруванні показників фінансової звітності загального призначення, а в звіті управління – на причинах, наслідках, загрозах, викликах, невизначеності, ризиках та можливостях.

У Методичних рекомендаціях зі складання звіту про управління [45] подано перелік інформації, яка має бути подана у звіті за кожним розділом. Але цей перелік далеко не вичерпний і не висвітлює всіх доречних до подання аспектів, моментів, показників за будь-яким із запропонованих напрямів. Тому укладачам такого звіту необхідно бути достатньо поінформованими та креативними. Так, за напрямом «Організаційна структура та опис діяльності підприємства» організаційну структуру підприємства, його стратегію та цілі, сферу діяльності за географічним розташуванням та галузевим спрямуванням краще подавати рисунками. Подання інформації про продукцію (послуги), що виробляється / надаються підприємством, доцільно оформити таблицею і подати порівняння за 2–3 останні роки. Доходи, фінансові результати, обсяги реалізації за напрямом «Результати діяльності» потрібно представити рисунками для кращого візуального сприйняття користувачами. За напрямом «Ліквідність та зобов’язання» подати інформацію про основні джерела забезпечення ліквідності, наявні зобов’язання за видами та строками їх погашення, виділити забезпечення (умовні зобов’язання) в розрізі видів та відобразити їх можливий вплив на ліквідність. За напрямом «Екологічні аспекти» подати інформацію про відходи та їх вплив на навколишнє середовище, споживання різних видів енергії, природних ресурсів, природоохоронну діяльність, використовуючи для подання інформації

кількісні та якісні показники і різноманітні вимірники: натуральні, трудові, грошові.

За напрямом «Соціальні аспекти та кадрова політика» необхідно подати інформацію про різні види та форми мотивації та заохочення працівників, умови праці, охорону праці та безпеку, гендерну та іншу рівність при працевлаштуванні, одержанні посад, навчання та освіту персоналу, заходи з боротьби з корупцією і хабарництвом та дотримання прав людини взагалі.

За напрямом «Ризики» інформація має бути подана не тільки про наявні, але і можливі ризики підприємницької діяльності суб'єкта, враховуючи класифікацію підприємницьких ризиків. Подачу ризиків доцільно здійснювати в розрізі зовнішніх та внутрішніх ризиків. Крім того, має бути поданий «опис їхнього впливу на діяльність підприємства, а також підходів або інструментів, які використовуються підприємством для зменшення впливу таких ризиків на його діяльність» [45].

За напрямом «Дослідження та інновації» рекомендується подавати інформацію про дослідження, інноваційну діяльність та розробки, які проводяться підприємством, в загальному з урахуванням доцільності подання такої інформації та не виходячи за рамки комерційної таємниці. Важливо представити не просто обсяг витрат на такі заходи, а висвітлити вплив таких заходів на стан справ та результати діяльності підприємства. Актуальними є такі ж вимоги до подання інформації за напрямом «Фінансові інвестиції». Загальну інформацію про фінансові інвестиції доцільно подати в розрізі довгострокових та поточних фінансових інвестицій, що найбільш важливо для користувачів з виділенням фінансових інвестицій підприємства у цінні папери інших підприємств, фінансові інвестиції в спільну діяльність, фінансові інвестиції в асоційовані і фінансові інвестиції в дочірні підприємства. При цьому варто бути обережними і зважувати всі позитивні та негативні моменти щодо подачі інформації за конкретними видами цінних паперів.

Перспективи розвитку підприємства доцільно подавати у вигляді рисунків, художніх та графічних зображень, зазначаючи стратегію, мету, цілі, завдання підприємства та загрози на шляху їх досягнення.

Відповідно до Директиви 2013/34/ЄС «Про щорічну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язані з ними звіти

певних типів компаній» [37] та Директиви 2014/95/ЄС Європейського парламенту та Ради, що вносить поправки до Директиви 2013/34/ЄС, щодо розкриття нефінансової та різноманітної інформації деякими великими підприємствами і групами [38] у складі звіту керівництва передбачено складання звіту про корпоративне управління. У Методичних рекомендаціях зі складання звіту про управління [45] виділено один з десяти напрямів «Корпоративне управління» і досить детально перераховано, яку інформацію варто включати в цей розділ. Особливу увагу необхідно приділити висвітленню характеристики системи внутрішнього контролю, дивідендної політики, перспектив розвитку та удосконалення корпоративного управління та політики підприємства стосовно наглядових органів підприємства з визначенням цілей, шляхів реалізації та одержаних результатів.

Зважаючи на відсутність практики подання такого звіту в Україні більшістю фахівців та його корисність для підприємств, можна рекомендувати фахівцям більш творчо та креативно підійти до складання звіту про управління. Зокрема:

1. Оскільки користувачі насамперед будуть звертати увагу на структуру звіту, то вона має враховувати інтереси користувачів і її слід будувати таким чином, щоб був плавний, логічний, поступовий змістовний перехід від одного важливого напряму до іншого. Враховуючи, що потреби кожного користувача в структурі різні, необхідно готувати звіт за аналогією з фінансовою звітністю – для загального користування, але орієнтуючись на основних своїх споживачів. Тому структура підготовки звіту про управління, на наш погляд, буде залежати також від галузевої приналежності суб’єкта господарювання та виду діяльності. Результати діяльності підприємства доцільно подавати на фоні важливих подій в економіці України та конкретної галузі чи сфері діяльності підприємства у звітному році. Водночас нововведення, технологічні тренди слід подавати з відображенням впливу не лише на діяльність підприємства, але і галузі та економіки України в цілому.

2. Основна мета звіту про управління полягає у забезпеченні користувачів інформацією, яка відсутня в інших формах звітності. Показники звіту мають бути не просто набором даних, а відображати основні аспекти, які важливі на цей момент. Враховуючи, що основна мета будь-якої звітності – забезпечення потреб користувачів та

можливість зміни звіту управління, подання інформації у звіті має бути адекватною потребам. Акцент варто робити на потреби зовнішніх користувачів у цей період.

3. Річний звіт будь-якого суб'єкта господарювання відображає притаманні особливі риси. Оскільки всі інші види та форми фінансової звітності загального призначення суворо формалізовані та стандартизовані на загальнодержавному рівні, то звіт управління як найменш врегульований має проявити всі особливості підприємства, його діяльності та відобразити унікальність. Такий звіт має бути наповнений унікальними фотографіями, ілюстраціями, дизайнерськими рішеннями у вигляді шрифтів, стилю і референсів тощо, які будуть визначати особливості діяльності компанії, її продукцію та співробітників. На відміну від інших форм звітності звіт про управління своїм дизайном, кольором та ілюстраціями здатний відобразити особливості діяльності компанії та її унікальність.

4. Основне завдання звіту про управління – налагодження комунікації підприємства зі своїми споживачами для збільшення впізнавання бренду з метою донесення своїх цінностей та потенціалу і дієвий спосіб підтвердження надійності підприємства. Розкрити сутністьь показників у зручній та зрозумілій для споживачів формі дозволяє контент, який має довготривалий ефект. Контентом, який розкриває бренд підприємства, може бути визначена стратегія розвитку, плани та прогнози на майбутнє, фінансова звітність підприємства, особливості виробничого процесу, історії співробітників, здатність підприємства протистояти ризикам та невизначеності тощо. При цьому варто застерегти від подання повного та всебічного планування чи прогнозування, щоб не втратити призначення звіту управління як звітності, яка відображає результати діяльності, стан та тенденції розвитку.

5. Найкращим способом подання складної та незрозумілої інформації є візуалізація. Для користувачів один рисунок може замінити десятки сторінок тексту, є кращим для сприйняття та легшим для запам'ятовування. Сьогоднішні технічні можливості та різноманіття сучасних гаджетів дозволяє це зробити у 3D-графіці швидко, надійно та зручно як для подання? так і використання.

6. Зважаючи на те, що звітність виконує просвітницьку функцію, звіт управління допоможе розповісти про тренди в індустрії та пояснити складні для розуміння концепції підприємницької діяльності [47].

Однією з проблем формування звіту про управління є визнання та оцінка окремих процесів, що відбуваються на підприємстві, але не відображаються у фінансовій звітності. Внаслідок невизначеності, властивій господарській діяльності в сучасних умовах господарювання, використання попередніх оцінок на основі професійного судження є важливою частиною підготовки звіту про управління.

До складання звіту не потрібно підходити формально. Звіт управління може принести значну користь підприємству і захистити бізнес від проблем, якщо у звіті буде визначено визнані міжнародні та європейські підходи до ведення бізнесу, турбота про людину та навколишнє середовище, зрозумілі стандарти корпоративного управління, бачення проблем та шляхів їх вирішення. Разом з тим звіт може залишитись ніким не поміченим, або навіть зашкодити бізнесу, у вигляді того, що це офіційний звіт.

Висновки

Наскрізний характер бухгалтерського обліку є необхідною умовою виконання управлінням своїх функцій, але значні масиви різноманітної інформації підготовлені для потреб управління у звітності. У сучасних умовах господарювання під дією процесів глобалізації, розширення міжнародних зв'язків значно змінилися потреби внутрішніх та зовнішніх користувачів і, відповідно, роль, значення та функції звітності адекватно змінюються теж. Потреби користувачів, поява нових об'єктів обліку та нових підсистем обліку породжує різні звіти, які зможуть забезпечити повною та достовірною інформацією про сучасний економічний стан, результати діяльності, тенденції розвитку і потенціал підприємства на майбутнє. Ці процеси взаємопов'язані та динамічні.

Стандартизація бухгалтерського обліку і фінансової звітності має здійснюватися через законодавчо-нормативне закріплення єдиних термінів та чітке, однакове і однозначне їх трактування, що дозволить виключити двозначність інтерпретації одних і тих же понять та однакового трактування двох ідентичних явищ господарської діяльності.

Багатогранність поняття «фінансова звітність» спричиняє відмінності в підходах до його трактування різними авторами та у вітчизняних законодавчо-нормативних документах порівняно з

міжнародними стандартами фінансової звітності. Для означення всіх форм фінансової звітності, яка складається підприємствами, організаціями та установами сьогодні і оприлюднюється з метою використання будь-якими внутрішніми і зовнішніми користувачами, слід використовувати термін «фінансова звітність загального призначення» з внесенням змін до законодавчо-нормативних документів України та трактуванням цього поняття згідно з міжнародними стандартами.

Поняття «фінансова звітність» як більш ширше необхідно використовувати для означення звітності, яка містить інформацію фінансового характеру і може включати у свій перелік і внутрішньогосподарську (управлінську) звітність, внутрішньовідомчу, спеціальну та інші види звітності з фінансовою інформацією. Такий розподіл понять дозволить наблизити вітчизняні підходи до міжнародних. Це дасть можливість однаково сприймати інформацію укладачами та користувачами, покращить сприйняття теорії у процесі навчання, сприятиме спрощенню взаємовідносин між різними учасниками та партнерами економічних взаємовідносин на практиці та наблизить законодавчо-нормативне регулювання обліку і звітності в Україні до міжнародних стандартів.

Відхід від формування форм і моделей представлення фінансових звітів на загальнодержавному рівні із зазначенням у національних стандартах бухгалтерського обліку у вітчизняній практиці звітування та перехід до вимоги подання мінімального переліку необхідної інформації дозволить вивести вітчизняну практику фінансового звітування на новий вищий рівень, наблизити до міжнародних стандартів та покращити забезпеченість інформацією різних користувачів.

Склад фінансової звітності загального призначення не може надати всю інформацію, необхідну нинішнім та потенційним інвесторам, позикодавцям та іншим кредиторам щодо загальних економічних умов та очікування, потенційних подій та політичного клімату, а також прогнозів галузі та підприємства. Для прийняття ефективних рішень, крім фінансової звітності загального призначення, зовнішні користувачі користуються іншими фінансовими та нефінансовими звітами суб’єкта господарювання, одним з яких у зарубіжній практиці є звіт керівництва. Результати дослідження дають підстави стверджувати про деяку невідповідність між зарубіжним звітом керівництва та нещодавно введеним у вітчизняну практику звітом про управління.

Звіт про управління не входить до переліку обов'язкових форм фінансових звітів загального призначення, а включається до складу іншої фінансової звітності, хоча пов'язаний з фінансовими звітами загального призначення, є обов'язковим та частково фінансовим. З метою уникнення термінологічної невизначеності та невідповідності з міжнародними актами, а також неузгодженості між різними актами вітчизняного законодавства для чіткого окреслення суб'єктів звітування звіт з управління доречно було б назвати звітом керівництва або звітом управління.

Законодавчо-нормативна невизначеність в Україні звіту управління призвела до існування різних поглядів щодо принципів та якісних характеристик його складання. Приналежність звіту управління до складу іншої фінансової звітності дає підстави рекомендувати формування фінансових показників за тими ж принципами, вимогами та якісними характеристиками, які визначені для складання фінансової звітності загального призначення. Як нездатність облікової моделі історичної собівартості відображати вплив зміни цін на немонетарні активи, принцип історичної (фактичної) собівартості рекомендовано замінити принципом оцінки за справедливою вартістю. При цьому, враховуючи особливості та специфіку складання звіту управління, законодавчу невизначеність його змісту, структури і форми подання, важливість його використання для прийняття управлінських рішень користувачами, наведені принципи необхідно доповнити вимогами релевантності, корисності та ефективності.

Інформація, яка наводиться у звіті управління, повинна бути дохідливою, зрозумілою та адекватно тлумачитись користувачами за умови, що вони мають достатні знання та зацікавлені у сприйнятті цієї інформації. Щоб бути корисною, інформація повинна бути і доречною, і правдивою, а для досконалої правдивості мати три характеристики: повноту, нейтральність, відсутність помилок. Корисність інформації звіту управління може бути підвищена за рахунок таких підсилювальних якісних характеристик, як зіставність, можливість перевірки, вчасність подання та зрозумілість. З метою запобігання обтяжливості звітів інформація звіту управління має бути суттєвою.

Разом із зазначеними принципами та якісними характеристиками вибір доцільної інформації та її розкриття у звіті управління

обов'язково повинен враховувати економічну реальність діяльності суб'єкта та комерційну сутність подання тієї чи іншої інформації.

Оскільки форма, формат та модель подання звіту управління не визначені на загальнодержавному рівні, то він буде різним у різних підприємств і не однаковим на одному і тому ж підприємстві у різні звітні періоди. Різниця у представленні інформації у звіті про управління буде залежати від: форми діяльності суб'єктів господарювання (окреме підприємство чи об'єднання) та їх організаційно-правових форм; величини підприємства; стратегічних планів та прогнозів; зовнішніх та внутрішніх факторів впливу; рішення керівництва підприємства щодо представлення інформації тощо.

Для дотримання рівноправності суб'єктів господарювання на ринку рекомендовано внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» про надання права малим підприємствам самим приймати рішення щодо подання чи неподання звіту управління, а також самостійного визначення складу, переліку та змісту інформації звіту малими та середніми підприємствами. Склад та перелік інформації звіту буде визначатися фінансовою, виробничою, обліковою та іншою політикою підприємства, професійним судженням і баченням та рішеннями керівництва з огляду на доцільність, доречністю, корисність для користувачів, особливо зовнішніх, релевантність та ефективність.

Порядок визначення переліку та обсягу інформації до подання у звіті управління можна подати у вигляді поетапних дій: I – аналіз результатів діяльності підприємства, II – оцінка сучасного фінансово-майнового стану підприємства, III – оцінка бізнес-планів, прогнозів та стратегії розвитку підприємства, IV – з урахуванням розмірів, напрямів, виду, визначеної стратегії діяльності підприємства; внутрішніх факторів впливу; зовнішнього середовища, ризиків, загроз та можливостей підприємства.

Для забезпечення систематизації та зіставності інформації одного підприємства за різні періоди та порівняння різних підприємств за один і той же період доцільно формувати звіт, дотримуючись принципу послідовності – за однаковими напрямами та нумерацією розділів (напрямів). Нові розділи (напрями), за потреби, подавати за іншими наступними номерами.

З метою уникнення дублювання та захаращеності при формуванні звіту з управління необхідно уникати будь-яких повторів даних інших видів та форм звітності і чітко відділити від описової частини приміток до річної фінансової звітності загального призначення. У примітках рекомендовано подавати пояснення та розшифрування показників, а в звіті управління – причини, наслідки, загрози, виклики, невизначеності, ризики та можливості.

Зважаючи на відсутність практики подання такого звіту в Україні та його корисність для підприємств, можна рекомендувати укладачам звіту бути творчими та креативними, але разом з тим достатньо поінформованими. Внаслідок невизначеності, властивій господарській діяльності в сучасних умовах господарювання, використання попередніх оцінок на основі професійного судження є важливою частиною підготовки звіту про управління.

За допомогою звіту про управління можна проаналізувати відповідність діяльності підприємств концепції сталого розвитку та стратегії «Європа-2020».

Дотримання вищезазначених пропозицій та рекомендацій дозволить принести значну користь підприємству, покращити бізнес та наблизити звітування в Україні до міжнародних стандартів.

Список використаних джерел

1. Чумаченко Н.Г. Бухгалтерский учет: прошлое, настоящее… будущее?! *Світ бухгалтерського обліку*. 1997. № 1. С. 2 – 6.

2. Сторожук Т.М., Блищик Л.В. До питання термінологічного трактування дефініції «фінансова звітність». *Облік і фінанси.* № 4 (86). 2019. С. 54–62.

3. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. *Законодавство України*: база даних / Верховна Рада України. Дата оновлення: 16.11.2018. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14 (дата звернення: 10.11.2020).

4. НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів від 7 лютого 2013 року № 73. *Законодавство України*: База даних / Верховна Рада України. Дата оновлення: 03.11.2018. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13 (дата звернення: 10.11.2020).

5. Положення про порядок здійснення аналізу фінансового стану підприємств, що підлягають приватизації, затверджене наказом Міністерства фінансів від 26.01.2001 № 49/121. *Законодавство України*: База даних / Верховна Рада України. Дата оновлення: 19.02.2013. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0121-01 (дата звернення: 23.10.2020).

6. Порядок подання електронної звітності до органів державної статистики, затверджений наказом Державного комітету статистики України від 12.01.2001 № 3. *Законодавство України*: База даних / Верховна Рада України. Дата оновлення: 09.06.2017. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0408-11 (дата звернення: 22.10.2020).

7. Положення про порядок випуску облігацій підприємств, затверджене рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 17.07.2003 № 322. *Законодавство України*: База даних / Верховна Рада України. Дата оновлення: 14.02.2014. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0706-03 (дата звернення: 21.11.2020).

8. Положення про порядок реєстрації випуску звичайних іпотечних облігацій, проспекту емісії, звіту про результати розміщення іпотечних облігацій, погашення та скасування реєстрації випуску іпотечних облігацій, затверджене рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 11.04.2006 № 234. *Законодавство України*: База даних / Верховна Рада України. Дата оновлення: 27.10.2014. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0746-06 (дата звернення: 20.10.2020).

9. Положення про порядок здійснення емісії облігацій підприємств та їх обігу, затверджене рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 21.06.2018 № 425. *Законодавство України*: База даних / Верховна Рада України. Дата оновлення: 21.06.2018. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0843-18/ed20180621#n27 (дата звернення: 20.09.2020).

10. МСБО 1 «Подання фінансової звітності» (переклад українською мовою – 2018 рік) / Міністерство фінансів України. URL: https://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/IAS%2001_ukr_2016.pdf (дата звернення: 15.09.2020).

11. Бондарєва Т.Г. Звітність підприємств: конспект лекцій з навчальної дисципліни для студентів напряму підготовки 6.030509 «Облік і аудит» денної та заочної форми навчання. Рівне: НУВГП, 2017. 103 с.

12. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: монографія. К.: Центр учбової літератури, 2007. 522 с.

13. Коробко О.М. Бухгалтерська фінансова звітність: методологія складання і практика використання: автореф. дис. … канд. екон. наук: 08.06.04. Київ. 2003. 20 с.

14. Шеверя Я.В. Облік, аналіз, аудит, звітність та оподаткування в умовах глобалізації економіки: монографія. Ужгород: Видавництво УжНУ «Говерла», 2018. 300 с.

15. Лучко М.Р., Жукевич С.М., Фаріон А.І. Фінансовий аналіз: навчальний посібник. Тернопіль: ТНЕУ, 2016. 304 с.

16. Тютюнник Ю.М., Дорогань-Писаренко Л.О., Тютюнник С.В. Фінансовий аналіз: навч. посіб. Полтава: ПДАА, 2016. 430 с.

17. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: Підручник. 5-те вид., допов. і перероб. К.: Алерта, 2011. 976 с.

18. Озеран А.В. Гармонізація фінансової звітності підприємств з міжнародними стандартами та потребами управління: автореф. дис. … доктора економічних наук за спеціальністю: 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). Київ, 2016. 33 с.

19. Левицька С.О. Звітність підприємств: навчальний посібник. Рівне: НУВГП, 2009. 213 с.

20. Головащенко О.М. Інформаційні та структурно-методичні засади формування фінансової звітності: автореф. дис. … канд. екон. наук : 08.06.04. Київ. 2006. 24 с.

21. Пилипенко Л.М. Фінансова звітність: відповідність сучасним інформаційним потребам управління та регулювання ринковою економікою. *Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку: Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. 2011. № 720. С. 230–233.

22. Тютюнник С.В., Мартиненко А.М. Відображення інформації щодо власного капіталу у фінансовій звітності. *Актуальні*

проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в соціально-орієнтованій системі управління підприємством: матеріали II Всеукр. наук.-практ. конф. Частина 1, (м. Полтава, 23 квіт. 2019 року). Полтава, 2019. С. 232–235.

23. Коваленко Г.В. Фінансова звітність як джерело інформації для прийняття управлінських рішень. *Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі.* 2016. № 4 (76). С. 158–162.

24. Отенко І.П., Азаренков Г.Ф., Іващенко Г.А. Фінансовий аналіз: навчальний посібник. Х.: ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2015. 156 с.

25. Сторожук Т.М. Облікова політика підприємства. Ірпінь: Національний університет ДПС України, 2015. 240 с.

26. Озеран А.В. Звіт керівництва VS Звіт про управління: проблеми відповідності Закону про бухгалтерський облік та світової практики. *Бухгалтерський облік і аудит*, 2017. № 10–11 С. 2–12. https://zakon.help/files/article/9627/Звіт керівництва vs звіт про управління.pdf.

27. Концептуальна основа фінансової звітності. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009#Text (дата звернення: 20.11.2020).

28. Бондар М.І., Бондар Т.А. Розкриття політики «дью-ділідженс» у звіті про управління. *Актуальні проблеми розвитку обліку, аналізу, контролю і оподаткування у контексті Європейської інтеграції та сучасних викликів глобалізації*: матеріали VIII Міжнародної науково-практичної конференції (Львів, 17–18.05.2018). Львів: Видавництво Львівського торговельно-економічного університету, 2018. С. 32–34.

29. Безверхий К.В., Пантелеєв В.П. Новації управлінської практики звітування: консолідований звіт про управління. *Науковий вісник національної академії статистики, обліку та аудиту*. 2018. № 1–2. С. 37–46.

30. Ловінська Л.Г. Вплив євроінтеграційних процесів на розвиток бухгалтерського обліку та звітності в Україні. *Фінанси України*. 2014. № 9. С. 21–30.

31. Жураковська І.В. Майбутні події як об’єкт управлінського та фінансового обліку. *Розвиток обліку, аналізу і аудиту суб’єктів суспільного інтересу:* тези вист. Міжнар. наук. конф. (Житомир, 20–21 жовтня 2017 р.). Житомир: Видавець О.О. Євенок, 2017. С. 52–54.

32. Гандзюк О.В. Формування облікової звітності як складової інформаційної системи підприємства: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит». Тернопіль, 2017. 277 с.

33. Озеран А.В. Звіт керівництва: сутність, структура та місце у системі фінансової звітності суб'єкта господарювання. *Економіка і суспільство*. 2018. Випуск 18. С. 983–993.

34. Рогозний С.А., Озеран А.В. Звіт про управління: історичні й законодавчі передумови складання. URL: https://ips.ligazakon.net/document/reader/BZ011381.

35. Литвин Н. «Коментар керівництва» як доповнення до фінансової звітності банку. URL: https://kurinko.com/wp-content/uploads/2020/03/Практичний-звіт-1-«Коментар-керівництва».pdf.

36. Підвисоцька Л. Звіт про управління: ефективні інструменти формування і розкриття інформації. URL: http://www.afo.com.ua/doc/2019-11-22_Conference_Presentation/2019_11_21_12_Pidvysotska.pdf.

37. Директива 2013/34/ЕС Европейского Парламента и Совета о ежегодной финансовой отчетности, консолидированной финансовой отчетности и связанных с ними отчетах определенных типов компаний. URL: https://ips.ligazakon.net/document/MU13169 (дата звернення: 15.11.2020).

38. Директива 2014/95 / ЄС Європейського парламенту та ради, що вносить поправки до Директиви 2013/34/ЄС, щодо розкриття нефінансової та різноманітної інформації деякими великими підприємствами і групами. URL: https://msfz.ligazakon.ua/magazine_article/FZZ00125 (дата звернення: 14.11.2020).

39. МСБО 1 «Подання фінансової звітності» URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013#Text (дата звернення: 20.11.2020).

40. Management commentary: a framework for presentation: IFRS Practice Statement (2010): IASB. Available at: http://eifrs.ifrs.org/eifrs/PdfAlone?id= 18230&sidebarOption=UnaccompaniedPractice (accessed: 10.08.2019).

41. Про цінні папери та фондовий ринок: Закон України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3480-15#Text (дата звернення: 20.11.2020).

42. Про ринки капіталу та організовані товарні ринки: Закон України. Нова редакція від 01.07.2021. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3480-15/ed20210701#Text2 (дата звернення: 24.11.2020).

43. Кузьмінський А.М. Теорія бухгалтерського обліку: підруч. К.: Все про бухгалтерський облік, 1999. 288 с.

44. Сторожук Т.М. Звітність підприємств: навчальний посібник. Ірпінь: Національна академія ДПС України, 2005. 412 с.

45. Про затвердження Методичних рекомендацій зі складання звіту про управління: наказ МФУ від 07.12.2018 № 982. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0982201-18#Text (дата звернення: 24.11.2020).

46. Костякова А.А. Звіт про управління: облікові новації 2018 року. *Європейський вектор розвитку бухгалтерського обліку, фінансів та оподаткування в аграрному секторі економіки*: матеріали XI Міжнар. наук.-практ. конф. (7 грудня 2018 р., м. Київ) / відпов. за вип. Ю.С. Бездушна. К.: ННЦ «ІАЕ», 2018. 220, [121–124] с.

47. Звіт про управління: що це таке, як його робити та які нові можливості він дає. Гід по звіту для бізнесу. Business Views (Стратегії), 16.10.2018. URL: https://businessviews.com.ua/ru/strategies/id/zvit-pro-upravlinnja-1860.

1.2. Теоретичні та прикладні проблеми організації бухгалтерського обліку компонентів лісу

Наслідки діяльності людини становлять все більше загроз для нашої планети і викликають глобальні зміни у навколишньому природному середовищі. Протягом тривалого часу свого існування людство безконтрольно використовувало природні ресурси, що призвело до незворотних процесів у довкіллі та кризових екологічних проблем у світі. Вперше на міжнародному рівні про захист довкілля в умовах взаємопов’язаного соціально-економічного та екологічного розвитку цивілізації було наголошено у доповіді Міжнародної (світової) комісії з довкілля і розвитку (Комісії Брундтланд) «Наше спільне майбутнє» [1], в якій представлено «Концепцію сталого розвитку». Розуміючи, що захищати лише довкілля і не брати до уваги задоволення людських потреб неможливо, Комісія закликала людство задовольняти свої потреби, не порушуючи встановлені мільйонами років біосферні процеси. Цією Концепцією задекларована необхідність надання розвитку людства

стійкого і довготривалого характеру з тим, щоб він відповідав потребам нині живих людей, не позбавляючи майбутні покоління можливості задовольняти свої потреби [1].

Комісія прагнула з'ясувати можливість забезпечити сталий розвиток у XX і XXI століттях, але деякі прихильники Концепції вважають цю ідеологію найперспективнішою на усе третє тисячоліття. Концепція сталого розвитку передбачає певні обмеження в експлуатації природних ресурсів, але ці обмеження не є абсолютними, а відносними і пов'язані із сучасним рівнем техніки і соціальної організації, а також із здатністю біосфери справлятися з наслідками людської діяльності. Технічні аспекти й аспекти соціальної організації можна взяти під контроль і вдосконалити, що відкриє шлях до нової ери економічного зростання.

Відтоді на міжнародному рівні почали формуватися й розвиватися потужні ініціативи, спрямовані на захист довкілля у різних сферах, до яких долучилася і Україна. Так, з 1997 р. Україна є Стороною Рамкової конвенції ООН про зміну клімату, а з 2004 р. – Стороною Кіотського протоколу, які визначають систему заходів, спрямованих на стабілізацію концентрації парникових газів з метою уникнення небезпечного антропогенного впливу на кліматичну систему. У грудні 2015 року в Парижі була прийнята нова глобальна кліматична угода до Рамкової конвенції ООН про зміну клімату (далі – Паризька угода), яку ратифіковано Законом України від 14 липня 2016 року № 1469-VIII.

Таким чином, ще на початку XXI ст. світовою спільнотою визнано зміну клімату однією з основних проблем світового розвитку з потенційно серйозними загрозами для глобальної економіки та міжнародної безпеки.

1.2.1. Сучасні тенденції розширення сфери бухгалтерського обліку в контексті екологізації науки

В Україні реалізація дієвих механізмів захисту довкілля відбувається, на жаль, фрагментарно. Про це свідчить відсутність на державному рівні затвердженої стратегії подолання екологічних проблем, а пріоритети екологічної політики держави окреслені в Указі Президента України «Про Цілі сталого розвитку України на період до 2030 року» [2]

та Проєкті Закону України «Про основні засади (стратегію) державної екологічної політики України на період до 2030 року», зареєстрованого 26.04.2018 [3]. До основних причин, які гальмують процеси протидії екологічним проблемам та дотримання принципів сталого розвитку в Україні можна віднести:

– підпорядкованість екологічних пріоритетів економічній доцільності;

– неврахування екологічних наслідків під час прийняття рішень Кабінету Міністрів України;

– недосконала структура економіки з переважаючою часткою ресурсо- та енергоємних галузей;

– зношеність основних засобів промислової і транспортної інфраструктури та об’єктів житлово-комунального господарства;

– низький рівень розуміння в суспільстві пріоритетів збереження навколишнього природного середовища та переваг сталого розвитку;

– недосконалість системи екологічної освіти;

– незадовільний рівень дотримання природоохоронного законодавства та екологічних прав і обов’язків громадян.

Але найважливішим фактором, який стримує розробку та реалізацію ефективної і послідовної екологічної політики в Україні, вважаємо неефективну систему державного управління у сфері охорони навколишнього природного середовища, моніторингу його стану, регулювання використання природних ресурсів та забезпечення екологічної безпеки. Так, державна екологічна політика − це діяльність державних органів, спрямована на забезпечення конституційного права кожного на безпечне для життя і здоров’я довкілля та на відшкодування завданої порушенням цього права шкоди [4]. Екологічна політика на національному рівні формується Міністерством захисту довкілля та природних ресурсів України, яке донедавна одночасно розробляло та впроваджувало її. Наразі у рамках реформи державного управління планується зосередити зусилля Міністерства саме на експертній, аналітичній роботі, яка полягатиме у розробці політичних рішень у природоохоронній діяльності, а їхнє безпосереднє виконання покладатиметься на різні державні агенції, служби або місцеву владу.

Екологічну політику також можуть мати та реалізовувати окремі підприємства чи організації. Оскільки спостерігається недостатнє

фінансування природоохоронних заходів, переважно за залишковим принципом, деякі з них реалізуються завдяки міжнародній підтримці. Найпотужнішим проєктом в Україні є діяльність Всесвітнього фонду природи (World Wide Fund For Nature − WWF), місія якого полягає у тому, щоб зупинити деградацію природних систем планети та побудувати майбутнє, у якому людина та природа будуть жити у гармонії.

Досягнення компромісу між економічними та екологічними потребами суспільства є одним із факторів задоволення людства обмеженими природними ресурсами. Економічна наука не приділяє належної уваги екологічним аспектам господарювання – навколишнє природне середовище сприймається виключно як джерело ресурсів для господарської діяльності [5, с. 279].

Одним із інструментів реалізації державної екологічної політики Проєктом Закону «Про основні засади (стратегію) державної екологічної політики України на період до 2030 року» передбачено ведення екологічного обліку, який забезпечить виявлення, реєстрацію, узагальнення, зберігання, оброблення та підготовку релевантної інформації про діяльність підприємства у природоохоронній сфері з метою передачі її внутрішнім і зовнішнім користувачам та сприятиме прийняттю управлінських рішень з урахуванням економічної ефективності, соціальної справедливості та екологічної цілісності [3].

Науковці досліджують зміст та проблеми запровадження екологічного обліку на підприємствах уже більше 20 років, проте досі не розроблено методологічного інструментарію для його практичного ведення. Крім того, сам термін «Екологічний облік» як окремий вид обліку деякі автори вважають сумнівним, оскільки він стосується окремих об’єктів та операцій природоохоронного характеру, які відображаються у традиційній системі бухгалтерського обліку. Підтримуючи міжнародні тенденції до стимулювання розвитку екологічного підприємництва, інвестування у природоохоронну діяльність, створення суб’єктами господарювання систем екологічного управління, впровадження більш чистого виробництва, технологій ресурсо- та енергозбереження, визнаємо необхідність формування інформації про екологічність активів підприємства та екологічні заходи на підприємствах з метою забезпечення збалансованості економічного, соціального та екологічного вимірів сталого розвитку України. Погоджуємось із авторами [6], що оцінити ефективність природоохоронної діяльності

неможливо без інформації із системи бухгалтерського обліку і впровадження організаційно-методичних положень про визначення екологічності активів підприємства та аналізу природоохоронної діяльності. Це дозволить забезпечити інформаційні потреби зовнішніх та внутрішніх користувачів на усіх рівнях управління. Таким чином, актуальним є питання розробки методики формування інформації щодо екологічних аспектів на рівні підприємства відповідно до викликів сучасності, чому і присвячено цей розділ.

Реалізація стратегії сталого розвитку на рівні підприємств, регіонів та держави в цілому повинна мати чіткі завдання та систему показників, які дозволять контролювати рівень соціального розвитку, масштаби, структуру, технологію і організацію виробництва відповідно до вимог раціонального природокористування та здійснювати ефективне управління природоохоронною діяльністю.

Управління процесами охорони навколишнього середовища та відтворювання природних ресурсів повинно базуватися на інформаційних потоках – від збору даних про природно-ресурсну базу до оцінки впливу екологічного фактора. Найбільш важливим питанням при формуванні інформаційних потоків є проблема інтеграції екологічної інформації з економічними показниками та навпаки. Розв’язання цього завдання базується на основі екологічного моніторингу, збільшення масиву інформації про стан та динаміку природно-ресурсного потенціалу, якість та продуктивність навколишнього середовища, споживання і відтворювання екосистеми на локальному, регіональному та національному рівнях [7].

Сучасний розвиток усіх сфер знань відбувається під впливом процесу, який прийнято називати екологізацією науки. Як зазначає Н.Д. Лєпская [8, с. 4–8.], процес екологізації науки почався в кінці XX ст. та був пов’язаний з усвідомленням важливості екологічних знань і того, що антропогенна діяльність не тільки завдає шкоди навколишньому середовищу, а й у ряді випадків, впливаючи на неї негативно, сприяє зміні умов життя людей, загрожує існуванню людства.

Узагальнюючи різні теоретичні підходи до визначення екологізації, автори [9] дійшли висновку, що ця дефініція, розглядається у двох аспектах. По-перше, як напрям і модель розвитку економіки, яка дозволяє усунути еколого-економічні протиріччя і забезпечити гармонійне поєднання середовища життєдіяльності людини та якості

навколишнього середовища. По-друге, як система організаційних, технічних, технологічних та економічних заходів, що забезпечують підвищення ефективності використання природних ресурсів, зниження природоємності й екологоємності кінцевої продукції. Тут йдеться про екологізацію виробничої діяльності: «Екологізація технологій – запровадження заходів щодо запобігання негативних впливів виробничих процесів на природне середовище (розробка маловідходних технологій)» [9].

Основна мета екологізації суспільного розвитку – це поліпшення якості навколишнього середовища й екологічних умов життя людини як значущих чинників розвитку людського потенціалу. Досягнення поставленої мети можливе на основі переходу до екологічно орієнтованої моделі розвитку всіх сфер діяльності людини [9].

Зростання статусу екологічних проблем обумовило формування в науці відповідних екологічних підсистем, таких як екологічна освіта, екологічна психологія, екологічна педагогіка, екологічний маркетинг, екологічний менеджмент, екологічний аудит тощо. Ця тенденція не оминула й систему обліку і виокремила важливу систему − «екологічний облік», який деякі науковці пов’язують із традиційною системою бухгалтерського обліку, пропонуючи різні схеми його організації і взаємозв’язку з підсистемами бухгалтерського обліку на підприємстві.

Таким чином, питання відображення в бухгалтерському обліку інформації про взаємодію підприємства з навколишнім природним середовищем є надзвичайно актуальним. Одним із найістотніших елементів організації бухгалтерського обліку екологічної діяльності суб’єкта господарювання є його інформаційне забезпечення. Від того, наскільки скрупульозно, з урахуванням існуючих можливостей і потенційних потреб визначено обсяг та склад вхідної обліково-економічної інформації, залежатиме сама технологія облікового процесу, якість і достовірність вихідної інформації. На підставі цього ключовим завданням є відображення в системі бухгалтерського обліку господарських операцій, що безпосередньо характеризують інтенсивність та ефективність і порядок використання природних ресурсів та їх відокремлене відображення в групі активів підприємства. Особливого значення це питання набуває для підприємств, діяльність яких не лише впливає на природу, але й обумовлена наявністю природних

ресурсів. Це стосується, в першу чергу, підприємств сільського та лісового господарства. При цьому питання облікового відображення на підприємствах сільського господарства специфічних об'єктів бухгалтерського обліку – біологічних активів та господарських операцій з ними розкриває МСБО 41 «Сільське господарство» та розроблене на його основі й адаптоване до національних особливостей обліку П(С)БО 30 «Біологічні активи». У державному секторі питання обліку біологічних активів на національному рівні регулює НП(С)БО ДС 136 «Біологічні активи» та МСБО 27 «Сільське господарство». Стосовно підприємств лісового господарства, то при досить високому рівні контролю за станом лісів та інтенсивністю використання лісових ресурсів з боку державних органів відсутня інформація про лісові ресурси та їх зміни у вартісному виразі в системі бухгалтерського обліку лісогосподарських підприємств, і як наслідок – у системі національних рахунків на рівні держави. З огляду на це виникає потреба удосконалення обліково-інформаційного забезпечення діяльності лісогосподарських підприємств для забезпечення ефективного використання лісових ресурсів і розвитку науково обґрунтованої системи управління господарською діяльністю підприємств лісового господарства з урахуванням вимог світової спільноти та закономірностей невиснажливого природокористування. Тому удосконаленню системи обліково-інформаційного забезпечення управління лісовими ресурсами, враховуючи сучасні тенденції природозбереження, присвячене наступне питання.

1.2.2. Еколого-економічна сутність компонентів лісу як об'єктів бухгалтерського обліку

Лісове господарство є унікальною господарською системою, діяльність якої регламентована не лише лісовим, а і земельним законодавством [10, с. 14–15]. Проте теоретичні надбання науковців щодо визначення економічної природи лісу та доцільності бухгалтерського обліку лісових ресурсів, які можуть бути оцінені, не визнані практиками і залишаються за межами нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку. Тому важливим питанням є визначення ролі і місця лісу та його компонентів як об'єктів економіки для розробки теоретико-методичних засад бухгалтерського обліку специфічних окремих об'єктів з урахуванням вітчизняного і зарубіжного досвіду.

Роль лісу у природі неоціненна, тому доцільно розмежовувати поняття про ліс як джерело природних ресурсів та як особливу екологічну систему. У зв'язку із цим пропонуємо таке узагальнене визначення лісу як екологічної системи: ліс є одним із видів біогеоценозів, який на визначеній земельній ділянці поєднує взаємопов'язані у своєму розвитку і життєдіяльності компоненти біологічного різноманіття, визначальною ознакою якого є деревна рослинність одного чи декількох видів із зімкненими кронами та неживе навколишнє середовище і який за своєю сутністю є фактором особливого навколишнього природного середовища.

Ліс також є потужним накопичувачем біологічної маси, яка виступає об'єктом господарської діяльності підприємств лісового господарства у вигляді лісових ресурсів. У лісовому господарстві лісові ресурси є виробничими ресурсами і покладаються в основу створення матеріальних та нематеріальних благ. На підставі цього можна стверджувати, що ліси також є об'єктами економіки. За результатами дослідження наукових джерел, слід відзначити єдність авторів у розумінні лісу як об'єкта економіки в цілому, проте в теорії економіки лісового господарства відсутня єдина думка стосовно віднесення його до конкретної економічної категорії чи поняття, а саме до капіталу, ресурсу, засобу праці, предмета праці чи продукту праці. Отже, потребує уточнення визначення сутності лісу як об'єкта економіки, що дозволить визначити місце його складових (лісові ресурси) у складі активів підприємств лісового господарства як особливих об'єктів обліку.

О.В. Кривень [11] пропонує відносити біорізноманіття, яке є основою лісу, до природного капіталу. На його думку, поняття «природний капітал» має ширше наповнення, те розуміння капіталу, яке було загальноприйнятим у минулому столітті, і охоплює, поряд з традиційними чинниками виробництва (сукупність засобів і предметів праці), також запаси, з яких формуються потоки первинних ресурсів та доходи. Автор трактує природний капітал як природно-ресурсний запас наземних екосистем, з якого формуються безперервні потоки життєвих благ для соціуму та екологічних благ для довкілля [11]. Але діяльність підприємств лісового господарства одночасно спрямована як на використання лісів, так і на їх відтворення. Тому термін «природний капітал» доцільно використовувати

відносно лісу як економічної системи. При проведенні досліджень в екологічній сфері відносно лісу доцільно застосовувати поняття «природний потенціал», оскільки ліс має багатоцільове значення для довкілля і різних галузей економіки. Деякі автори [12, с. 15; 13, с. 51–53; 14, с. 5; 15, с. 128] розглядають ліс як природний ресурс. На нашу думку, власне поняття «природний ресурс» відносно лісу в сучасних умовах господарювання дещо звужене і не повною мірою відображає значення лісу як об'єкта економіки.

Так, природними ресурсами є окремі компоненти природи, що використовуються людиною [16], а поняття «природний» включає все те, що створене природою, а не людиною [17]. Особливістю лісів України, порівняно з іншими європейськими країнами, є те, що половина з них є штучно створеними і потребують посиленого догляду для формування цільового складу, форми та продуктивності деревостанів. Поточні вирубки догляду значно підвищують господарську цінність деревостанів, а заходи щодо сприяння природному поновленню прискорюють природні процеси заліснення територій цінними у господарському відношенні породами.

Саме внаслідок дії подібних процесів, зумовлених антропогенним впливом, ліс перестає бути виключно природним даром, а перетворюється у продукт і предмет людської праці.

Водночас при цьому не слід нехтувати співучастю природи у процесах стійкого розвитку, яка розглядається сьогодні вченими не лише як «сховище» природних ресурсів і екологічних благ, але і як елемент продуктивних сил [19, с. 115]. Отже, природні ресурси не є такими, які не мають внутрішньої вартості, на підставі того, що до природних процесів докладається праця людини з метою управління ними, сприяння підвищенню господарської цінності та організації доступу до використання цих ресурсів. Природні ресурси − це сукупність об'єктів та систем живої та неживої природи, компоненти природного середовища, що оточують людину, які використовуються в процесі суспільного виробництва, для задоволення матеріальних та культурних потреб людини [18].

На підставі викладеного пропонуємо таке визначення штучно створених лісових ресурсів – це економічні ресурси лісу, які утворилися в результаті людської діяльності шляхом насадження, посіву або інтенсивного лісівництва. Поряд зі штучним поновлення лісу може

відбуватися природним шляхом. Природне поновлення відбувається стихійно, але регулюється за допомогою різних лісогосподарських заходів. Тому пропонуємо визначення лісових ресурсів, які виникли внаслідок природного поновлення лісу – це економічні ресурси лісу, які утворилися в результаті природних процесів, що виключають цілеспрямоване насадження, посів або інтенсивне лісівництво і передбачають лише регулююче втручання людини у процес відтворення.

Оскільки ліси є найбільшими резерватами різноманітних рослинних і тваринних ресурсів, які є складовими комплексу природних ресурсів, то в цьому сенсі розділяємо думку Н.Я. Киргизова [20], який розглядає ліс не як природний ресурс, а як сукупність ресурсів (землі, деревного запасу, недеревних ресурсів). Враховуючи те, що термін «ресурси» має досить широке значення, ліс як об'єкт економіки варто розглядати як взаємозв'язок землі, сукупності лісових ресурсів та відповідних природних умов. При цьому ліс як об'єкт економіки є втіленням природних (нерукотворних) компонентів і результату цілеспрямованої праці спеціалістів підприємств лісового господарства.

Ліс є екологічною системою. Ю.Ю. Туниця [19, с. 38] зазначає, що всі вилучені з екологічної системи компоненти, за винятком неутилізованих відходів, переходять фізично в економічну систему, стають її продуктами. З промисловою метою чи для задоволення потреб населення потенційному використанню підлягає не власне ліс, а його компоненти, тобто деревина, рослини, ягоди тощо, які є його продуктами й одночасно ресурсами економічної системи. Отже, ліс є джерелом ресурсів, які в цьому випадку називаються лісовими. З узагальнення вищенаведеного випливає, що ліс виступає об'єктом економіки, в першу чергу, на підставі того, що є об'єктом цілеспрямованої господарської діяльності людей та джерелом лісових ресурсів, які втілюють економічні вигоди. Тому, враховуючи екологічне значення лісу та необхідність формування єдиного економічного вчення відносно нього, пропонуємо таке визначення: ліс як об'єкт економіки є втіленням природних (нерукотворних) компонентів і результату цілеспрямованої праці спеціалістів підприємств лісового господарства у вигляді лісових ресурсів, які знаходяться на земельних ділянках і наділені потенційними економічними вигодами (рис. 1.2.1).

Рис. 1.2.1. Визначення лісу як об'єкта екологічної системи та об'єкта економіки

Джерело: розроблено автором.

Отже, ліс є джерелом лісових ресурсів, економічна сутність яких також потребує уточнення для розробки якісно нових стратегій в управлінні процесами відтворення лісів, організації раціонального лісокористування, комплексної переробки лісових ресурсів. До суперечності думок щодо трактування лісових ресурсів призводить, зокрема, їх природне походження.

У широкому розумінні ресурси – це майно, послуги чи капітал. У національному масштабі узагальнений підрахунок ресурсів і використання майна чи послуг характеризують саме ресурси як комплекс майна і послуг, якими володіє нація протягом року, і включає валовий внутрішній продукт та імпорт [21, с. 488].

Взагалі під ресурсами розуміють будь-які джерела і передумови отримання необхідних людям матеріальних і духовних благ, які можна реалізувати за існуючих технологій і соціально-економічних відносин [22]. За визначенням деяких авторів [23, с. 62], ресурси (праця, капітал, земля, технологія, інформація тощо) – це потенційні умови виробничої діяльності. В Україні термін «ресурси» тлумачать у двох аспектах: перший – як запаси чого-небудь, які можна використати в разі потреби, і другий – засоби, можливості, якими можна скористатися у разі необхідності [17; 24; 25].

Ресурси прийнято поділяти на три основні групи: матеріальні, трудові і природні [22]. Складовою природних ресурсів є біологічні ресурси – генетичні ресурси, організми або їх частини, популяції чи будь-які інші біотичні компоненти екосистем [17]. Оскільки ліс є екологічною системою, всі його компоненти є біологічними ресурсами, які мають здатність до самовідновлення. З іншого боку, ліс є об'єктом економіки. Звідси випливає, що лісові ресурси є економічними ресурсами, які покладаються в основу створення матеріальних та нематеріальних благ. Виробничі (економічні) ресурси – це всі природні, людські та вироблені людиною ресурси, що використовуються для виробництва. Вони становлять сукупність природних, капітальних і людських сил, які потенційно можуть бути використані у процесі виробництва [26, с. 120].

А.Д. Букштинов [27], характеризуючи вітчизняні і зарубіжні методи оцінки ресурсного потенціалу, деревні ресурси лісу називає «запасами деревини на корені», «запаси лісу, що росте», «запаси деревини» тощо. М.А. Медведєв та Г.О. Братцев [28], розглядаючи проблеми використання лісових ресурсів і особливості розміщення лісової промисловості, використовують термін «лісосировинні ресурси». Характеризуючи обсяги деревних лісових ресурсів у різних країнах та областях, автори оперують термінами «загальний запас насаджень», «запаси лісонасаджень», «запаси сировини», «основні лісові запаси», «деревна рослинність». Сумарна кількість усіх рослин фітоценозу або окремих видів і частин рослин, виражена в об'ємних або вагових одиницях, носить назву запасу і, як правило, виражається в перерахунку на одиницю площі ($м^2$, га) [29, с. 48]. Оскільки такі поняття використовують відносно визначення саме деревного запасу на корені, їх у широкому розумінні необхідно ототожнити із деревними лісовими ресурсами.

Не можна погодитись із думкою М.О. Моісеєва та А.Ф. Цехмистренко [30, с. 9], які під лісовими ресурсами розуміють широкий комплекс різноманітних видів сировини, вилученої з лісу, яка використовується в різних галузях економіки. Таке визначення суттєво звужує поняття «лісові ресурси», оскільки добутий або вироблений вихідний матеріал з лісу, який призначений для подальшої промислової обробки та одержання напівфабрикатів або готових виробів, прийнято називати вужчим поняттям «сировина», яка також належить

до категорії ресурсів. Тому лісові ресурси – це ресурси не лише вилучені, але і ті, що наявні у лісі (не вилучені).

Данилишин Б.М., Шостак Л.Б. [13, с. 135–136], Ю.Ю. Туниця [19, с. 25] природні ресурси ототожнюють із факторами виробництва і визначають їх складовою частиною економічних ресурсів. Фактори виробництва, на відміну від ресурсів, складають реально використані в процесі виробництва ресурси, тобто це «працюючі ресурси» [26, с. 120]. На наш погляд, відносно лісового господарства особливе значення мають й природні умови, які слід вважати одним, а можливо і головним фактором виробництва.

Отже, ресурси як елементи реального процесу виробництва і фактори виробництва об'єднують рідкісність та обмеженість, а різниця між цими поняттями полягає в тому, що:

1) не кожен ресурс стає фактором виробництва;

2) ресурси поділяються на платні й безкоштовні, фактори ж виробництва мають тільки вартісний характер;

3) ресурси можуть не мати власника, натомість у факторів виробництва завжди є власник [23, с. 62].

Таким чином, поняття «ресурси» є більш широким, ніж поняття «фактори виробництва», але при залученні частини природних ресурсів до господарського обороту вони покладаються в основу створення матеріальних і нематеріальних благ і стають факторами виробництва.

На державні підприємства лісового господарства як постійних користувачів покладені функції щодо відтворення лісів. Їм надане виключне право на заготівлю деревини і на заготовлену ними продукцію та доходи від її реалізації. Це дозволяє стверджувати, що частина лісових ресурсів відповідають умовам визнання їх активами, таким як імовірність отримання в майбутньому економічних вигод, пов'язаних з їх використанням, передача всіх ризиків та майнової відповідальності та можливість достовірної оцінки. Крім того, І.В. Замула та О.В. Шавурська [31] наголошують на домінуванні при визнанні активів у сучасних умовах господарювання концепції контролю, яка задекларована в національних і міжнародних стандартах бухгалтерського обліку. Отже, якщо суб'єкт господарювання контролює лісові ресурси в результаті минулих подій, це також вважається критерієм визнання їх активами.

Пропозицію визнання лісових ресурсів активами підприємства зустрічаємо і в інших авторів [32; 29, с. 27; 33, с. 96; 34]. На противагу

цьому, ігнорування лісових ресурсів як складової активів підприємств лісового господарства ґрунтується на визначеному у Конституції України [35] постулаті, що земля, її надра, атмосферне повітря, водні та інші природні ресурси, які знаходяться в межах території України, її континентального шельфу, виключної (морської) економічної зони, є об'єктами права власності українського народу.

В умовах непомірного антропогенного навантаження виникає необхідність вживати заходів щодо зменшення негативного впливу людини на навколишнє середовище. З цією метою І.В. Замула наголошує на необхідності вимірювання (відображення в бухгалтерському обліку) зазначеного впливу і пропонує вважати об'єктом бухгалтерського обліку природо-ресурсний потенціал, що включає: земельні, водні, лісові ресурси; атмосферне повітря; надра і території видобутку корисних копалин; біологічне різноманіття [36, с. 196].

На те, що лісові ресурси є об'єктами бухгалтерського обліку, вказують і принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності, а саме – принцип повного висвітлення та принцип превалювання сутності над формою. Тому підприємства лісового господарства для оцінки контрольованих ними активів у формі лісових ресурсів потребують такого ж безперервного обліку, який здійснюють відносно виробничих запасів, основних засобів, готової продукції, господарських операцій тощо.

Т.І. Пономаренко та В.К. Савчук [32] відносять ліс у всій своїй сукупності до біологічних активів. При цьому усі компоненти лісу (землю, зайняту лісом, лісові масиви, лісорозсадники, маточні плантації, лісонасіннєві плантації, чагарники, ягідники, диких тварин і птахів) автори ототожнюють із лісовими ресурсами і розглядають у контексті належності до біологічних активів лісового господарства.

Такий підхід передбачено і П(С)БО 30 «Біологічні активи», який, щоправда, поширюється лише на сільськогосподарські підприємства. Економічна діяльність відносно відтворення та споживання лісових ресурсів у сфері сільського господарства така ж, як і на підприємствах іншого галузевого підпорядкування та форм власності. Але такі поняття, як «дерева в лісі» і «лісові масиви» розглядати як тотожні недоцільно, оскільки лісовий масив включає як невіддільний елемент і земельну ділянку. Враховуючи проведене нами розмежування понять щодо визначення лісу як екологічної системи і лісу як об'єкта

економіки, а також зважаючи на відкрите досі питання щодо складу лісових ресурсів, дозволимо собі не погодитися із віднесенням лісових масивів у всій своїй сукупності, а також диких тварин і птахів до однієї групи активів. На нашу думку, доцільно окремо визнавати активами землі лісогосподарського призначення, які закріплені за постійними користувачами, і лісові ресурси, які підлягають достовірній оцінці. При цьому актуальним є зауваження Л.Д. Позднякова [29, с. 35] про те, що всю масу рослин, які утворюють фітоценоз, не можна повністю ототожнювати з лісовими рослинними ресурсами, оскільки до останніх не належать мікроорганізми і більшість рослин, які не мають сьогодні або в найближчому майбутньому господарського значення. Отже, схиляємося до висновку, що під терміном «лісові ресурси» варто розуміти сукупність лише рослинних ресурсів у лісі, виходячи насамперед із визначення лісу, наведеного у Великому енциклопедичному словнику як одного із основних типів рослинності, пануючий ярус якого утворений деревами одного чи декількох видів із зімкнутими кронами [16, с. 638]. Таким чином, пропонуємо таке визначення лісових ресурсів: лісові ресурси – це економічні ресурси лісу, які покладаються в основу створення матеріальних та нематеріальних благ.

Крім деревних лісових ресурсів, невід'ємними компонентами лісу є гриби, дикорослі ягоди, плоди тощо. Для позначення лісових ресурсів недеревного походження у спеціальній літературі найбільш часто вживаються такі терміни: «біологічні ресурси», «товарні запаси», «виробничі запаси», «запаси, реально можливі до збору», «фактично використовувані ресурси» тощо. Розмаїтість термінів, відсутність їх чіткого трактування призводить до того, що різні дослідники під одним і тим самим терміном розуміють різні якісні і кількісні характеристики ресурсів [14, с. 77]. Так, А.С. Лазарєв [37, с. 6] використовує поняття «недеревні продукти рослинного походження», Є.І. Сенько та О.І. Фурдичко [14] оперують назвою «дикорослі продукти лісу». Дикорослі гриби і ягоди Д.А.Телішевський [38] «сировинними ресурсами недеревної продукції лісу» та «сировинними ресурсами грибів і ягід». Н.А.Обозов [39] користується такою термінологією: «запаси грибів», «їстівні ресурси лісу», «дикорослі плоди». Крім того, у нормативних документах та у літературних джерелах відносно зазначених ресурсів використовуються терміни «побічні користування» та «другорядні лісові матеріали».

Із розвитком науково-технічного прогресу і значним збільшенням частки культурних плодів, ягід і овочів роль дикорослих ягід, плодів і грибів як джерела харчування і доходів знизилася, але значення цих продуктів у жодному випадку не зменшилось. Другорядними лісовими матеріалами є живиця, пні, луб, кора, деревна зелень тощо. До побічних лісових користувань, відповідно до Лісового кодексу України, належать: заготівля сіна, випасання худоби, розміщення пасік, заготівля дикорослих плодів, горіхів, грибів, ягід, лікарських рослин, збирання лісової підстилки, заготівля очерету [40]. При цьому результати аналізу нормативно-правових актів у сфері лісокористування свідчать про те, що склад другорядних лісових матеріалів у цих документах відрізняється. Крім того, незрозуміло, внаслідок якого виду користування отримуються другорядні лісові матеріали і чим вони відрізняються від продуктів лісу, які використовуються при здійсненні побічних лісових користувань.

На нашу думку, такі терміни, як «другорядні лісові матеріали» та «побічні лісові користування» не відповідають їх складу і функціональному призначенню. Так, наприклад, живицю відносять до лісових ресурсів державного значення й одночасно називають другорядним лісовим матеріалом, який належить до лісових ресурсів місцевого значення. І це при тому, що термін «другорядний» зазвичай застосовують відносно чогось не головного за значенням, менш істотного чи посереднього щодо своїх якостей [16, с. 329].

Аналізуючи визначення науковців [10, с. 7; 38, с. 4; 41], погоджуємося із думкою про те [10, с. 9-10], що потреби в лісі, його продуктах і властивостях дуже різноманітні, і тому іменування будь-якого користування побічним або другорядним невдале з тієї причини, що будь-яке використання покликане задовольняти певну потребу. Крім того, з відходів лісорозробок після хімічної обробки отримується продукція, яка за своєю цінністю часто перевищує вартість заготовленої деревини від вирубок головного користування. Тому всі вищезазначені визначення щодо використання недеревних лісових ресурсів («недеревні продукти рослинного походження», «дикорослі продукти лісу», «сировинні ресурси недеревної продукції лісу», «сировинні ресурси грибів і ягід», «побічні користування», «другорядні лісові матеріали») вважаємо тотожними, не акцентуючи уваги на способі та переліку використовуваних недеревних ресурсів,

оскільки він не є вичерпним і з розвитком технологій постійно розширюється. На нашу думку, необхідно відрізняти об'єкт використання, спосіб використання та послідовність надходження лісових ресурсів до господарського обігу. Тому пропонуємо об'єктом використання вважати деревні та недеревні лісові ресурси, а відносно користувань лісом застосовувати поняття «вилучення (вирубування) дерев» та «супутні лісові користування», під якими пропонуємо вважати прижиттєве користування деревами та вилучення відмінних від дерев лісових ресурсів (рис. 1.2.2).

Рис. 1.2.2. Лісові ресурси в системі господарського використання лісу

Джерело: запропоновано автором.

Під деревними лісовими ресурсами розуміють деревину на різних етапах росту [42]. Недеревні лісові ресурси як складова лісових ресурсів є одним із резервів поповнення необхідних для населення продуктів харчування, а також цінною сировиною для харчової, фармацевтичної та інших галузей економічної діяльності (гриби, ягоди, плоди, горіхи, лікарські ресурси, кормові та технічні ресурси недеревної рослинності тощо) [43].

Деревні та недеревні лісові ресурси забезпечують надходження до господарського обігу похідних від них ресурсів, а отже, є первинними. У результаті свого розвитку вони продукують вторинні лісові

ресурси, які доцільно представляти як додаткові біологічні активи чи як готову продукцію (основну, супутню, побічну).

Наявні недеревні лісові ресурси не підлягають достовірному бухгалтерському обліку та не можуть бути достовірно оцінені. Таким чином, частина лісових ресурсів, до якої належать недеревні ресурси, не відповідає умовам визнання активів. Тому погоджуємося з Н.А. Обозовим [10, с. 15], який багатства лісу, що не залучені до господарського обігу, називає державними резервами. Резерви – це запаси чого-небудь, що спеціально зберігаються для використання в разі потреби; невикористані можливості, засоби для здійснення чого-небудь; джерела, звідки беруться нові сили для кого-небудь, чого-небудь [25]. Поняття «резерви» є взаємопов'язаним із поняттям «потенціал», що підкреслює значення лісових ресурсів у економічній сфері. Тому лісовими резервами вважаємо запаси деревних і недеревних лісових ресурсів, що не можуть бути достовірно оцінені як активи, але за потреби можуть бути використані.

Відповідно до Лісового кодексу України [40] до лісових ресурсів також належать корисні властивості лісів:

– здатність лісів зменшувати негативні наслідки природних явищ;

– захист ґрунтів (від ерозії, підвищення кислотності тощо);

– запобігання забрудненню навколишнього природного середовища та очищення його;

– сприяння у регулюванні стоку води;

– оздоровлення населення та його естетичне виховання тощо.

При цьому корисні властивості лісів не є самостійним видом лісових ресурсів, а проявляються у функціях, які ліси виконують залежно від їх призначення та розташування. Тому усі перелічені вище функції лісів доцільно розглядати як створені природою і зусиллями людини матеріальні та нематеріальні блага (рис. 1.2.3). Корисні властивості лісу додають лісовим ресурсам певної якісної характеристики, не змінюючи їх кількісних параметрів, і не можуть бути визнані окремо від носія цих властивостей – лісових ресурсів, які мають матеріальне втілення. Із знищенням лісу або нераціональним його використанням зникають і корисні властивості. При цьому наявність тих чи інших корисних властивостей може суттєво впливати на оцінку таких активів.

Таким чином, вважаємо недоцільним окреме включення корисних властивостей лісів до складу лісових ресурсів як потенційних об'єктів бухгалтерського обліку, оскільки вони є похідним явищем життєдіяльності лісів.

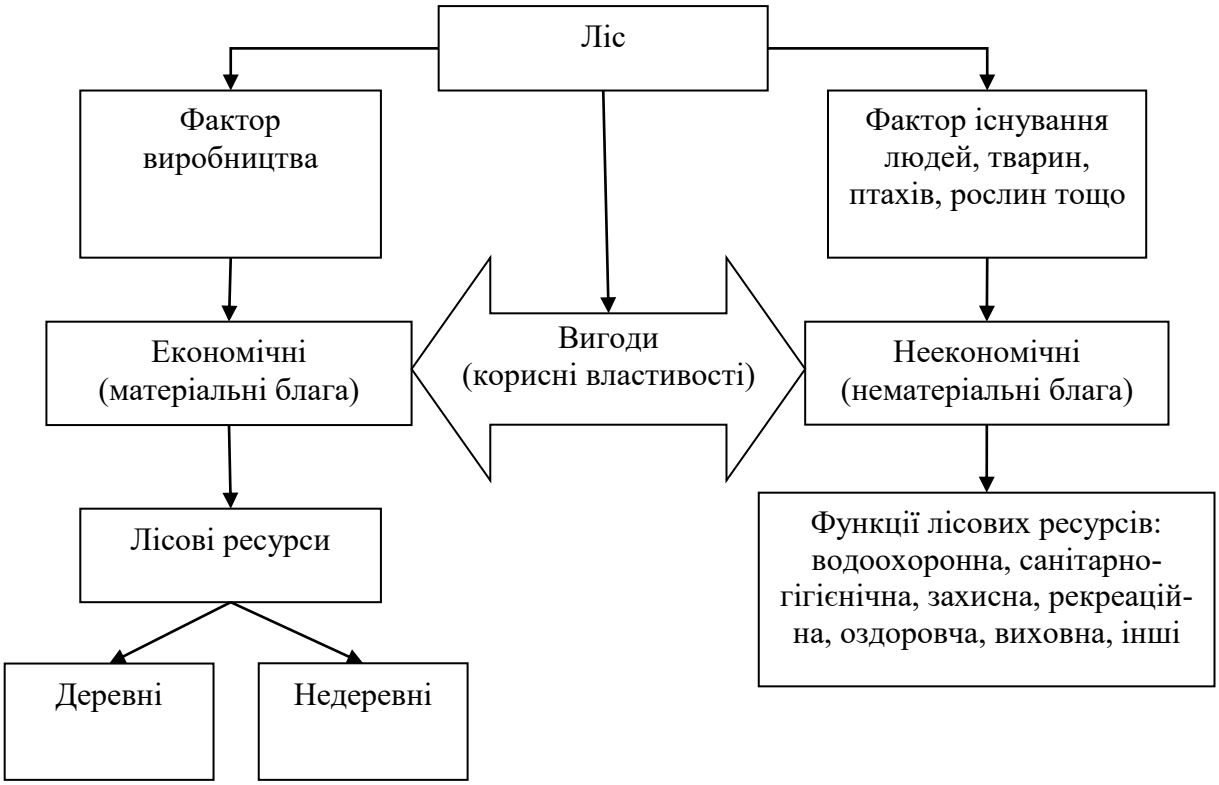

Рис. 1.2.3. Вигоди від існування та використання лісу
Джерело: розроблено автором.

Природним результатом використання ресурсів є відповідна продукція. У практичній діяльності підприємств лісового господарства базовим є припущення, що продукцією є деревина, отримана в результаті рубок та розкряжування дерев на сортименти. Сортиментами називають однорідні за сортами, видами і розмірами лісоматеріали, які мають певне призначення.

Серед науковців, які займалися проблемами визначення готової продукції лісового господарства та її собівартості, спостерігаються різні підходи. Одні автори готовою продукцією лісогосподарського виробництва вважають стиглу деревину на корені. Інші, на противагу до цього, основною продукцією вважають не лише деревину, але й інші корисні для людини продукти лісової флори і фауни. Також існує думка, що продукцією лісогосподарського виробництва є сумарний річний приріст деревини.

Особливістю готової продукції у лісовому господарстві є те, що джерелом її утворення є лісові ресурси. Виходячи з цього, узагальнено під продукцією у лісовому господарстві пропонуємо вважати вилучені з лісу і придатні для використання лісові ресурси, які призначені для продажу, переробки або внутрішньогосподарського споживання. Тому доцільним є уточнення цього поняття в Методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах, що належать до сфери управління Державного агентства лісових ресурсів України [44], та в Інструкції з обліку продукції лісозаготівель, лісопиляння і деревообробки на підприємствах Державного комітету лісового господарства України [45].

Продукція у лісовому господарстві з'являється на перетині природних та технологічних процесів, причому перші виступають базисом для других, тому вважаємо доцільним з метою забезпечення точного, достовірного і своєчасного обліку виробничого процесу розділяти його за етапами створення лісових культур, що дасть можливість впорядкувати термінологію щодо готової продукції кожного етапу, проводити аналіз ефективності проведених лісокультурних заходів та співставляти понесені витрати з результатами діяльності.

Узагальнюючи вищенаведене, варто зазначити, що ліс необхідно розглядати в двох аспектах: як екологічну систему та як об'єкт економіки, що об'єднує взаємозв'язані компоненти: землю, сукупність лісових ресурсів та відповідних природних умов (рис. 1.2.4).

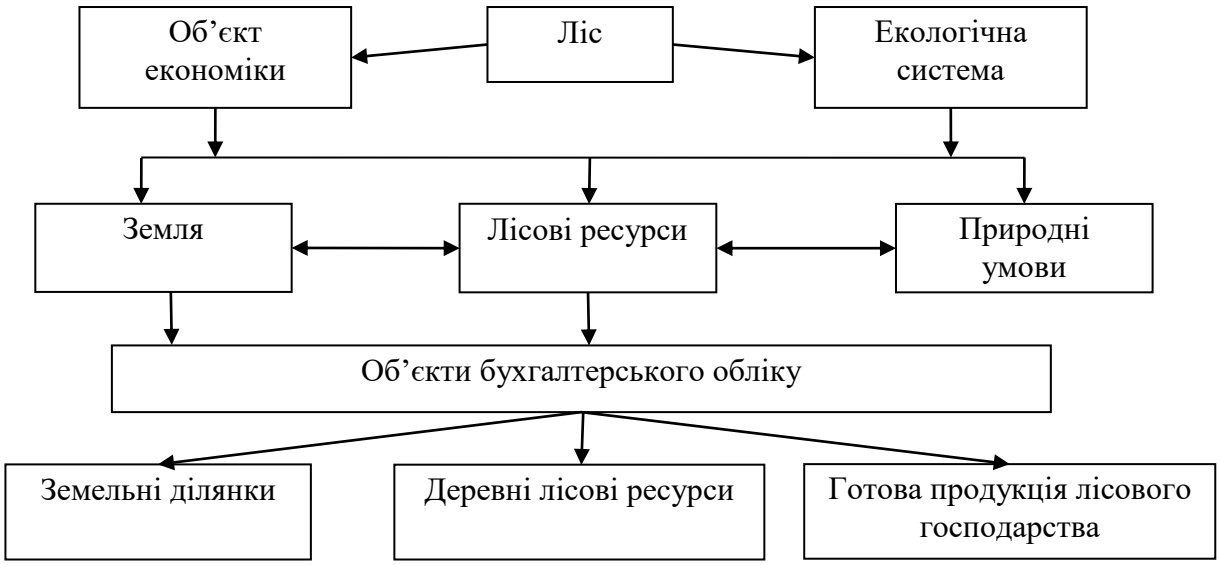

Рис. 1.2.4. Компоненти лісу як об'єкти бухгалтерського обліку

Джерело: розроблено автором.

Лісове господарство є унікальною господарською системою, діяльність якої спрямована на управління лісами, тому лісові ресурси доцільно розглядати як виробничі ресурси, які покладаються в основу створення матеріальних і нематеріальних благ. У понятті «лісові ресурси» визначальною основою є поняття «ресурси», адже ресурси є результатом життєдіяльності лісу і похідними від цих процесів. Тому слово «лісові» застосовується як прикметник для конкретизації походження цих ресурсів.

Враховуючи проведене розмежування понять щодо визначення лісу як екологічної системи і лісу як об'єкта економіки, під терміном «лісові ресурси» варто розуміти сукупність лише рослинних ресурсів у лісі. Ліс є багатогранним об'єктом і джерелом лісових ресурсів, тому у загальній сукупності не може бути об'єктом бухгалтерського обліку. Оскільки лісові ресурси є економічними ресурсами і покладаються в основу створення матеріальних та нематеріальних благ, вони повинні бути об'єктами бухгалтерського обліку.

Невід'ємними компонентами лісу є недеревні лісові ресурси, до яких належать їстівні гриби, дикорослі ягоди, плоди тощо. Але вони не підлягають бухгалтерському обліку, оскільки не можуть бути достовірно оцінені і кількісно виміряні до моменту їх збирання та оприбуткування. Активами вони можуть стати після збирання та кількісного оприбуткування і оцінки, прийнявши форму готової продукції лісового господарства. Тому з метою ведення бухгалтерського обліку у лісовому господарстві пропонуємо виділяти такі об'єкти:

– земельні ділянки, що надані у тимчасове чи постійне користування підприємствам лісового господарства;

– деревні лісові ресурси;

– продукцію лісового господарства, яка надходить у результаті вирубування дерев чи збирання недеревних лісових ресурсів.

Ту частину лісових ресурсів, що їх неможливо достовірно оцінити або відносно яких є впевненість, що вони не принесуть економічної вигоди у майбутньому, доцільно розглядати як лісові резерви. З метою оптимізації та впорядкування нормативно-правової бази з бухгалтерського обліку запропоновані об'єкти необхідно розглянути на предмет включення до загальної системи об'єктів бухгалтерського обліку лісогосподарських підприємств.

Висновки

Дослідження теоретичних та прикладних проблеми організації бухгалтерського обліку компонентів лісу в умовах стійкого розвитку економіки дозволило встановити таке:

1. Зміни клімату та погіршення екології планети викликали занепокоєння світової наукової спільноти. Для вирішення екологічних проблем необхідно впровадження глобальних програм ресурсозбереження і розробки нових підходів щодо природокористування у світовому господарстві. У 1987 році на міжнародному рівні представлено та схвалено «Концепцію сталого розвитку», яка задекларувала нову модель розвитку людства, в рамках якої використання ресурсів спрямоване на задоволення людських потреб з одночасним забезпеченням сталості природних систем та навколишнього середовища, щоб ці потреби могли бути задоволені не тільки для нинішнього, а й для майбутніх поколінь.

Враховуючи високий рівень концентрації промислових об’єктів та надмірне антропогенне навантаження на природне середовище, Україна долучилася до міжнародних ініціатив щодо захисту довкілля у різних сферах.

2. Визначено, що для реалізації дієвих механізмів захисту довкілля потрібно визначити цілі екологічної політики на рівні держави та окреслити чіткий механізм їх досягнення з визначеним переліком показників, що дозволить здійснювати управління та контроль у сфері охорони навколишнього природного середовища, моніторинг його стану, регулювати використання природних ресурсів та забезпечувати екологічну безпеку держави. Крім того, важливим аспектом є підвищення екологічної свідомості суспільства та впровадження екологічної політики усіх суб’єктів господарювання, які безпосередньо взаємодіють з довкіллям і використовують природні ресурси.

3. Доведено необхідність формування суб’єктами господарювання систем екологічного управління на основі інформації про екологічність активів підприємства та екологічні заходи, що забезпечуватиме збалансований економічний, соціальний та екологічний вимір сталого розвитку України в цілому. Враховуючи сучасні тенденції до екологізації наукових досліджень, вважаємо за необхідне розширювати теоретичні і прикладні аспекти бухгалтерського обліку щодо

екологічної діяльності суб'єкта господарювання. Особливо актуальним це питання постає для підприємств, основною діяльністю яких є взаємодія із природними ресурсами, зокрема підприємства сільського та лісового господарства. Враховуючи, що відтворення природи набуває все більшої кількості ознак економічного процесу, доведено необхідність переходу на концептуально нові підходи до формування, використання та обліку виробничих активів підприємств лісового господарства.

4. Для ефективного управління лісовим господарством важливим є формування системи управлінських заходів, спрямованих на комплексне використання природних ресурсів, покращення якості життя населення та збереження довкілля. Участь лісових ресурсів у формуванні національного багатства та відповідний аналіз вигод від їх використання можливі лише за наявності їх достовірного обліку.

5. Досліджено, що ліс є багатогранним, унікальним природним об'єктом та одночасно об'єктом цілеспрямованої господарської діяльності людей і джерелом ресурсів, що втілюють економічні вигоди, сформовано визначення лісу як екологічної системи та об'єкта економіки. Ліс як екологічна система є одним із видів біогеоценозів, який на визначеній земельній ділянці поєднує взаємопов'язані у своєму розвитку і життєдіяльності елементи біологічного різноманіття, визначальною ознакою якого є деревна рослинність одного чи декількох видів із зімкнутими кронами, та неживе навколишнє середовище, що у своїй сукупності формують особливе навколишнє природне середовище. Ліс як об'єкт економіки є втіленням природних (нерукотворних) компонентів і результату цілеспрямованої праці спеціалістів підприємств лісового господарства у вигляді лісових ресурсів, які розміщені на земельних ділянках і наділені потенційними економічними вигодами.

6. Доведена необхідність облікового відображення складових лісу і визнання їх виробничими активами підприємств лісового господарства: земельних ділянок лісогосподарського призначення; лісових ресурсів, які відповідають умовам визнання активів; продукції лісового господарства як результату виробничого використання лісових ресурсів у вигляді вилучених із лісу придатних для використання ресурсів, які призначені для продажу, переробки або внутрішньогосподарського споживання. Під лісовими ресурсами запропоновано

розуміти економічні ресурси лісу, що покладаються в основу створення матеріальних та нематеріальних благ. Реалізація цих пропозицій забезпечить посилення орієнтації бухгалтерського обліку на потреби зовнішніх користувачів, зокрема органів галузевого та державного управління, з метою розробки концепції ефективної екологічної політики як на кожному підприємстві галузі, так і на рівні держави в цілому.

Список використаних джерел

1. Доклад Международной комиссии по окружающей среде и развитию «Наше общее будущее» 20.03.1987 / пер. с англ. С.А. Евтеева, Р.А. Перелет. URL: http://xn--80adbkckdfac8cd1ahpld0f.xn--p1ai/files/monographs/OurCommonFuture-introduction.pdf (дата звернення: 17.11.2020).

2. Про Цілі сталого розвитку України на період до 2030 року: Указ Президента України від 30.09.2019 № 722/2019. База даних «Законодавство України»/ВР України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/722/2019#Text (дата звернення: 17.11.2020).

3. Про основні засади (стратегію) державної екологічної політики України на період до 2030 року: Проект Закону України, зареєстр. 26.04.2018. База даних «Законодавство України»/ВР України. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=63948 (дата звернення: 10.11.2020).

4. Національна екологічна політика. Офіційний портал Міністерства захисту довкілля та природних ресурсів. URL: https://mepr.gov.ua/timeline/Nacionalna-ekologichna-politika.html (дата звернення: 10.11.2020).

5. Аналітична оцінка та контроль бізнес-процесів в межах маркетингової стратегії суб’єкта господарювання: монографія / за заг. ред. д.е.н., проф. Замули І.В. Житомир: Видавець О.О. Євенок, 2016. 388 с.

6. Замула І.В., Танасієва М.М., Травін В.В. Підходи до оптимізації ефективності природоохоронних заходів у лісовому господарстві. *Економіка, управління та адміністрування.* 2020. № 2 (92). С. 56–62. DOI: https://doi.org/10.26642/jen-2020-2(92)-56-62 (дата звернення: 10.11.2020).

7. Євдокимов А.В. Формування системи еколого-економічних показників при переході до сталого розвитку регіону: автореф. дис. … канд. екон. наук: 08.08.01; Сумський державний університет. Суми, 1998. 18 с. URL: http://www.lib.ua-ru.net/inode/39413.html (дата звернення: 10.11.2020).

8. Лепская Н.Д. Экологизация науки: основные векторы проблемы. *Журнал Белорусского государственного университета*. Экология. 2018. № 3. С. 4–8. URL: https://journals.bsu.by/index.php/ecology/article/view/2650/2235 (дата звернення: 10.11.2020).

9. Крутякова В.І., Харічков С.К. Екологізація як складова стратегії переходу України до сталого розвитку. *Цілі збалансованого розвитку для України:* матеріали Міжнародної конференції, 18–19 червня 2013 р. Київ: Центр екологічної освіти та інформації, 2013. С. 280–286.

10. Побочные пользования в лесах СССР / Обозов Н.А. та ін. Москва: «Лесная промышленность», 1971. 152 с.

11. Кривень О.В. Природний капітал в системі формування екологічно збалансованої економіки: автореф. дис. … канд. екон. наук, Львів, 2006. 21 с.

12. Гофман К.Г. Экономическая оценка природных ресурсов в условиях социалистической экономики. Вопросы теории и методологии. Москва: «Изд-во «Наука», 1977. 237 с.

13. Данилишин Б.М., Шостак Л.Б. Устойчивое развитие в системе природно-ресурсных ограничений. Киев: СОПС Украины НАНУ, 1999. 367 с.

14. Сенько Є.І., Фурдичко О.І. Економіка комплексного використання і відтворення харчових ресурсів лісу. Львів: Місіонер, 1996. 296 с.

15. Боровских Б. А. Планирование природопользования: вопросы методологии. Москва: Экономика, 1979. 168 с.

16. Большой энцеклопедический словарь. 2-е изд., перераб. и доп. Москва: Большая российская энциклопедия; СПб.: Норинт, 2004. 1 456 с.

17. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод., допов. та CD) / уклад. і голов. ред. В.Т. Бусел. Ірпінь: ВТФ «Перун», 2007. 1736 с.: іл.

18. Сторожук Т.М. Лісові ресурси як біологічні активи лісового господарства. *Сталий розвиток країни в рамках Європейської інтеграції:* Всеукраїнська науково-практична конференція здобувачів

вищої освіти і молодих учених, 7 листопада 2019 р.: тези доповідей. Житомир: «Житомирська політехніка», 2019. 180, [86] с.

19. Туниця Ю.Ю. Еко-економіка і ринок: подолання суперечностей: монографія. Київ: Знання, 2006. 314 с.

20. Киргизов Н.Я. Вопросы методики оценки лесных земель в Казахстанском Алтае. URL: http://www.tsu.ru/WebDesign/TSU/palata_rf.nsf/news/0205200772/$FILE/%D0%BA%D0%B8%D1%80%D0%B3%D0%B8%D0%B7%D0%BE%D0%B2.doc (дата звернення: 01.11.2020).

21. Бернар И., Колли Ж.-К. Толковый экономический и финансовый словарь. Французская, русская, английская, немецкая, испанская терминология: в 2-х т. Т. II: пер. с фр. Москва: Международные отношения, 1994. 720 с.

22. Терминологический словарь. Официальный сайт федерального агентства лесного хозяйства. URL: http://www.rosleshoz.gov.ru/terminology (дата звернення: 01.11.2020).

23. Система економічних законів і категорій / Беляев О.О. та ін.: Навч. посібник. Київ: КНЕУ, 2005. 173 с.

24. Тлумачний словник української мови: Понад 12 500 статей (близько 40 000 слів) / за ред. д-ра філологічних наук, проф. В.С. Калашника. 2-ге вид., випр. і доп. Харків: Прапор, 2006. 992 с.

25. Новий тлумачний словник української мови. В 4-х. т. Т. 3. / В. Яременко, О. Сліпушко. Київ: Аконіт, 1999. 927 с.

26. Економічна теорія: Політекономія: підручник / за ред. В.Д. Базилевича. (7-ме вид.). Київ: Знання-Прес, 2008. 719 с.

27. Букштынов А.Д. Лесные ресурсы СССР и мира. Москва: Издательство министерства сельского хозяйства СССР, 1959. 62 с.

28. Медведев Н.А., Братцев Г.А. Лесосырьевые ресурсы и размещение лесной промышленности СССР. Москва: Гослесбумиздат, 1959. 55 с.

29. Поздняков Л.К. Лесное ресурсоведение / отв. редактор А.Б.Жуков. Новосибирск: Изд-во «Наука», 1973. 119 с.

30. Моисеев Н.А., Цехмистренко А.Ф. Лесные ресурсы и их воспроизводство. Москва: «Знание», 1989. 45 с.

31. Замула І.В., Шавурська О.В. Бухгалтерський облік операцій з лісокористування. *Науковий вісник Ужгородського університету*. 2014. № 2 (43). С. 179–184.

32. Пономаренко Т.І., Савчук В.К. Управління відтворенням лісових біологічних активів: обліково-аналітичне забезпечення: монографія. Київ: Аграр Медіа Груп, 2010. 218 с.

33. Лісова політика: теорія і практика: монографія / Синякевич І.М. та ін. Львів: ЛА «Піраміда», 2008. 612 с.

34. Гоцуляк В.Д. Обліково-аудиторське забезпечення раціонального лісокористування: дис. … канд. економ. наук.: 08.00.09; Міністерство освіти і науки, молоді та спорту України, Київський національний торговельно-економічний університет. Київ, 2012. 246 с.

35. Конституція України: Закон від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. База даних «Законодавство України»/ВР України. (станом на 01.01.2020). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text (дата звернення: 01.11.2020).

36. Замула І.В. Бухгалтерський облік екологічної діяльності у забезпеченні стійкого розвитку економіки: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2010. 440 с.

37. Лазарев А.С. Лесной доход. Москва: Финансы и статистика, 1988. 143 с.

38. Телишевский Д.А. Заготовка недревесной продукции леса. Москва: Лесная промышленность, 1973. 63 с.

39. Обозов Н.А. Организация побочных пользований и специализированных хазяйств. Москва: Лесная промышленность, 1974. 255 с.

40. Лісовий кодекс України: за станом на 03.07.2020. База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3852-12#Text (дата звернення: 21.10.2020).

41. Вереха П.Н. Опыт лесоводственного терминологического словаря. Санкт-Петербург, 1898. 588 с.

42. Шавурська О.В. Лісові ресурси як об’єкт господарського контролю. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2013. Вип. 3 (27). С. 385–394.

43. Сахарнацька Л.І. Раціональне використання продуктів побічного користування лісу – запорука сталого розвитку лісових екосистем. *Теорія і практика природокористування.* 2014. № 1. С. 36–43.

44. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах, що належать до сфери управління

Державного агентства лісових ресурсів України: затв. наказом Державного агентства лісових ресурсів України від 14.05.2013 № 124 // Сайт «Правозастосування в лісовому господарстві України». URL: http://lespravo.com.ua/art/407-Metodrekomendacii_z_formuvannya_sobivartosti_produkcii_na_pidpriєmstvah_DALRU/ (дата звернення: 01.10.2020).

45. Інструкція з обліку продукції лісозаготівель, лісопиляння і деревообробки на підприємствах Державного комітету лісового господарства України: затв. Наказом Держкомлісгоспу України від 19 грудня 2003 р. № 205. URL: http://galsillis.org.ua/material/2015/forkodeks_nakazvid1912003.pdf (дата звернення: 01.10.2020).

1.3. Інноваційно-інвестиційна діяльність аграрних підприємств в Україні

Ринкові умови висувають до вітчизняних товаровиробників досить жорсткі вимоги, які спонукають їх до впровадження інноваційних моделей розвитку організацій. Також у конкурентній боротьбі на ринку першочергового значення набувають нецінові фактори, з яких найважливішими є якість товару, його новизна, наукоємність та інтелектоємкість виробів.

Це вимагає впровадження інновацій у діяльність господарюючих суб’єктів усіх галузей економіки.

Тому розвиток аграрних підприємств зумовлюється ефективним управлінням змінами й інноваціями та постійним пристосуванням до них своєї стратегії, технології та структури управління, що є основними факторами їх успіху.

Теоретичні проблеми регулювання інноваційної діяльності та дослідження конкурентоспроможності у вітчизняній науці висвітлювали такі видатні фахівці, як: В. Александрова, Л. Антонюк, І. Ансофф, А. Гальчинський, В. Геєць, В. Гусєв, С. Єрохін, С. Ілляшенко, М. Крупка, О. Лапко, А. Махмудов, М. Мельникова, В. Момот, В. Найдьонов, А. Поручник, Д. Черваньов, Н. Чухрай та ін. Незважаючи на те, що в останні роки в багатьох роботах досліджуються проблеми впровадження інновацій на підприємстві, завдання

використання їх на підприємстві перебуває поки лише на початковій стадії.

В Україні дотепер не створено обґрунтованої системи підтримки інноваційно-інвестиційної діяльності. Це стало однією з причин катастрофічного спаду інноваційно-інвестиційної активності в країні, який перевищує темпи зниження показників економічного розвитку. Ключовим напрямом на шляху прискорення темпів економічного зростання є активізація інноваційно-інвестиційних процесів.

1.3.1. Інноваційно-інвестиційна діяльність українських підприємств

Інновація, відповідно до міжнародних стандартів, являє собою кінцевий результат інноваційної діяльності, що одержав поширення у вигляді нового або вдосконаленого продукту, впровадженого на ринку, нового або удосконаленого технологічного процесу, використовуваного в практичній діяльності.

Інноваційна діяльність базується на таких основних принципах:

1) пріоритет інноваційного виробництва над традиційним;

2) ефективність інноваційного виробництва;

3) адаптивність.

Інвестиційно-інноваційна складова посідає значне місце в економічній безпеці України, а забезпечення розвитку економіки на основі інноваційно-інвестиційної діяльності потребує підвищення обсягів інвестування, що має бути внесенно до стратегічних пріоритетів економічної політики України.

Зниження уваги щодо розв’язання проблем економічної безпеки призвело до зниження рівня інвестування в економіку, послаблення інноваційної активності та загальмувало розвиток економіки загалом.

У фундаментальних працях відомих зарубіжних економістів, таких як Г. Александер (Alexander G.), П. Ф. Друкер (Drucker P. F.), Дж. К. Ван Хорн (Van Horne James C.), Д. Норткотт (Northcott D.), У. Шарп (Sharpe W.) знайшли відображення теоретичні проблеми формування системи ефективного управління інвестиціями.

Теоретико-прикладні аспекти інноваційно-інвестиційної діяльності українських підприємств розкрито в публікаціях таких представників вітчизняної науки, як В.М. Бережний, М.І. Денисенко,

І.М. Грищенко, А.І. Гречан, Л.І. Михайлова, А.В. Савчук, Д.М. Черваньов, Н.І. Чухрай та ін

Інноваційно-інвестиційна діяльність є складовою економічного розвитку, яка дає можливість реагувати на дію зовнішніх та внутрішніх чинників впливу.

Значення інноваційно-інвестиційного процесу в умовах трансформації економіки постійно посилюється у зв'язку з розширенням сфер інвестування, ускладненням структури економіки та виникненням нових загроз господарювання.

Зазначимо, що суттєвими чинниками, які перешкоджають упровадженню інноваційних проектів українськими підприємствами, є їхня висока вартість за обмеженість фінансових ресурсів.

Важлива умова інноваційного розвитку – його належне фінансування.

Законом України «Про інвестиційну діяльність» визначено, що інвестиційна діяльність здійснюється на основі: інвестування, здійснюваного громадянами, недержавними підприємствами, господарськими асоціаціями, спілками і товариствами, а також громадськими та релігійними організаціями, іншими юридичними особами, заснованими на колективній власності; державного інвестування, здійснюваного органами державної влади й органами влади Автономної Республіки Крим за рахунок коштів бюджетів, позабюджетних фондів і позичкових коштів, а також державними підприємствами та установами за рахунок власних і позичкових коштів; інвестування, здійснюваного органами місцевого самоврядування; іноземного інвестування, здійснюваного іноземними громадянами, юридичними особами й державами; спільного інвестування, здійснюваного громадянами та юридичними особами України, іноземних держав [2].

Розглянемо основні показники інноваційної діяльності промислових підприємств (табл. 1.3.1).

За даними Державної служби статистики, можна зробити висновок, що суттєвий негативний вплив на обсяги прямих іноземних інвестицій в Україну спричинила глобальна економічна криза 2007–2009 рр. та гібридна війна проти України, розпочата у 2014 році. У 2009 році спостерігається значне скорочення обсягу залучень на 6 097 млн дол. Починаючи з 2010 року відбувається поступове покращення ситуації завдяки приросту прямих іноземних інвестицій.

Впродовж 2013–2014 років прослідковується несприятливе становище через стрімке падіння обсягу залучених інвестицій. Також значення на кінець 2017 року скоротилося відносно 2016 року на 1 082 млн дол. У 2018 році прослідковується позитивна динаміка щодо збільшення обсягу прямих іноземних інвестицій на 668 мільйонів доларів. Упродовж останніх 13 років найбільший приріст прямих іноземних інвестицій припадав на 2008 рік. Незважаючи на стрімкі коливання обсягу залучень, у 2012 році розмір інвестицій найбільш наблизився до останнього максимального значення. При тому за останні 6 років країна не досягла такого значного розміру приросту іноземних залучень.

Таблиця 1.3.1

Основні показники інноваційної діяльності промислових підприємств

	2010	**2011**	**2012**	**2013**	**2014**	**2015**	**2016**	**2017**	**2018**
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Кількість інноваційно активних промислових підприємств Усього, од	1462	1679	1758	1715	1609	824	834	759	777
% до загальної кількості промислових підприємств	13,8	16,2	17,4	16,8	16,1	17,3	18,9	16,2	16,4
Витрати на інновації. Усього, млн грн	8045,5	14333,9	11480,6	9562,6	7695,9	13813,7	23229,5	9117,5	12180,1
% до загального обсягу реалізованої промислової продукції (товарів, послуг)	0,9	1,3	1,0	0,9	0,8	0,8	0,7	0,4	0,4
% до загального обсягу реалізованої інноваційної продукції (товарів, послуг)	23,9	33,8	31,8	26,6	30,0	59,9	…[1]	51,5	49,0
Кількість промислових підприємств, що впроваджували інновації (продукцію та/або технологічні процеси). Усього, од	1217	1327	1371	1312	1208	723	735	672	739

Продовження таблиці 1.3.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
% до загальної кількості промислових підприємств	11,5	12,8	13,6	12,9	12,1	15,2	16,6	14,3	15,6
Кількість упроваджених у виробництво нових технологічних процесів. Усього, од	2043	2510	2188	1576	1743	1217	3489	1831	2002
з них нових або суттєво поліпшених маловідходних, ресурсозберігаючих	479	517	554	502	447	458	748	611	926
Кількість упроваджених видів інноваційної продукції (товарів, послуг). Усього, од	2408	3238	3403	3138	3661	3136	4139	2387	3843
з них нових видів машин, устаткування, приладів, апаратів	663	897	942	809	1314	966	1305	751	920
Обсяг реалізованої інноваційної продукції (товарів, послуг). Усього, млн грн	33697,6	42386,7	36157,7	35891,6	25669	23050,1	…[1]	17714,2	24861,1
% до загального обсягу реалізованої промислової продукції (товарів, послуг)	3,8	3,8	3,3	3,3	2,5	1,4	…[1]	0,7	0,3

…[1] Розрахунок показників не здійснюється.

Джерело: складено за даними Державної служби статистики України [1].

Впровадження інновацій на промислових підприємствах наведено у таблиці 1.3.2.

Таблиця 1.3.2

Впровадження інновацій на промислових підприємствах

	Частка кількості промислових підприємств, що впроваджували інновації (продукцію та/або технологічні процеси), в загальній кількості промислових підприємств, %	Кількість упроваджених у виробництво нових технологічних процесів, одиниць	З них нових або суттєво поліпшених маловідходних, ресурсозберігаючих технологічних процесів	Кількість упроваджених у звітному році видів інноваційної продукції (товарів, послуг), одиниць	З них нових видів машин, обладнання	Частка обсягу реалізованої інноваційної продукції (товарів, послуг) у загальному обсязі реалізованої продукції (товарів, послуг) промислових підприємств, %
2000	14,8	1403	430	15323	631	9,4
2001	14,3	1421	469	19484	610	6,8
2002	14,6	1142	430	22847	520	7,0
2003	11,5	1482	606	7416	710	5,6
2004	10,0	1727	645	3978	769	5,8
2005	8,2	1808	690	3152	657	6,5
2006	10,0	1145	424	2408	786	6,7
2007	11,5	1419	634	2526	881	6,7
2008	10,8	1647	680	2446	758	5,9
2009	10,7	1893	753	2685	641	4,8
2010	11,5	2043	479	2408	663	3,8
2011	12,8	2510	517	3238	897	3,8
2012	13,6	2188	554	3403	942	3,3
2013	13,6	1576	502	3138	809	3,3
2014	12,1	1743	447	3661	1314	2,5
2015	15,2	1217	458	3136	966	1,4
2016	16,6	3489	748	4139	1305	… [4]
2017	14,3	1831	611	2387	751	0,7
2018	15,6	2002	926	3843	920	0,8
2019	13,8	2318	857	2148	760	1,3

[1] Дані за 2000–2014 роки наведені по юридичних особах та їх відокремлених підрозділах, які здійснювали промислову діяльність.

[2] Дані за 2014–2019 роки наведені без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим, м. Севастополь та частини тимчасово окупованих територій у Донецькій та Луганській областях.

[3] Дані за 2015–2019 роки наведені по юридичних особах, які здійснювали промислову діяльність, із середньою кількістю працівників 50 осіб і більше.

[4] Розрахунок показника не здійснювався.

Джерело: складено за даними Державної служби статистики України [1].

Особливо актуальним є залучення іноземних інвестицій для технологічно відсталих та енергоємних підприємств.

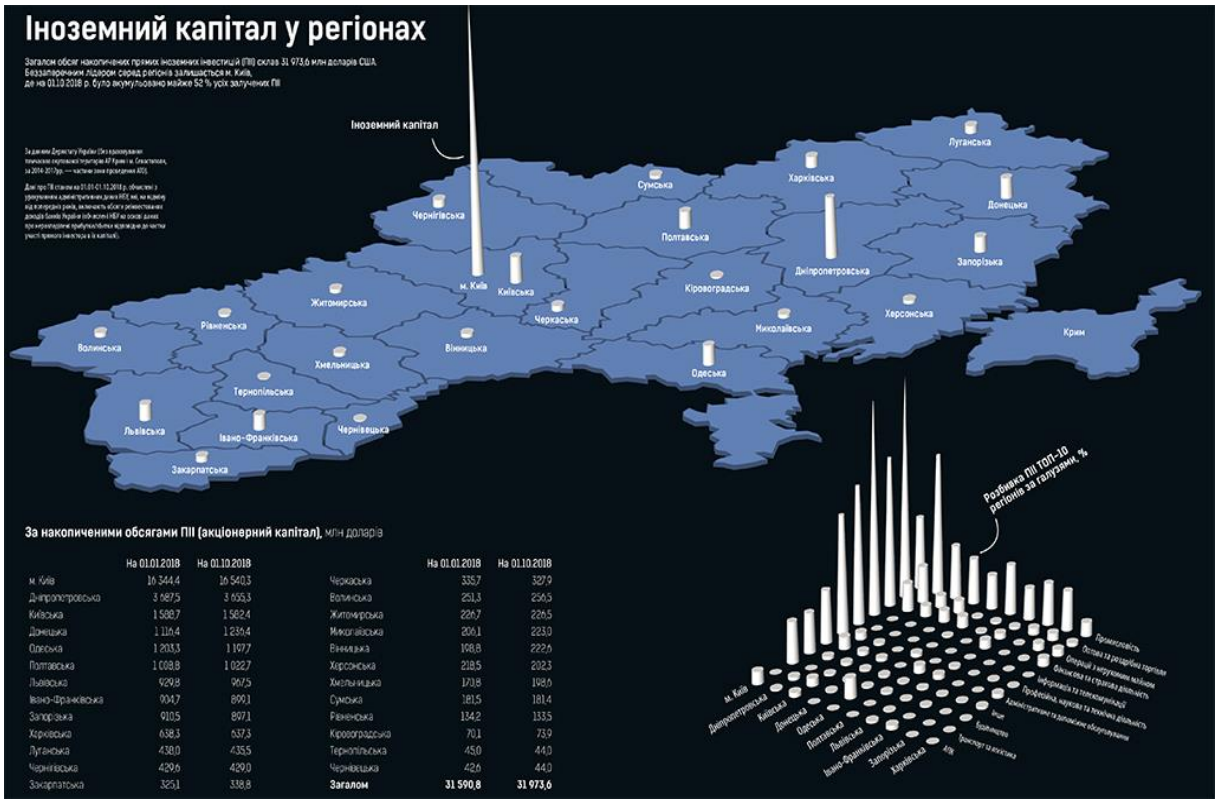

Рис. 1.3.1. Особливості регулювання інвестиційної діяльності

Стан справ у сфері іноземного інвестування нині не відповідає необхідному відтворювальному рівню, що є своєрідним маркером інвестиційної політики, яка проводиться країною. Сьогодні необхідно змінити тактику та вживати активних заходів із залучення іноземних капіталів, а не чекати, коли іноземний інвестор сам виявить зацікавленість.

При цьому слід зважати на сукупність проблем, пов’язаних із диспропорційністю розподілу інвестиційних ресурсів в Україні за видами діяльності й низьку ефективність використання цих ресурсів

Без забезпечення належного рівня інноваційно-інвестиційної стратегії неможливо проводити ефективну інвестиційну політику в державі. На сьогодні розроблено багато варіантів оцінки інноваційно-інвестиційного рівня держави. Вітчизняні та іноземні науковці у своїх працях запропонували свої підходи щодо оцінки інвестиційної привабливості на мікро-, мезо- та макрорівнях.

Великою популярністю нині користуються результати аналізу інвестиційної привабливості країн, представлені відомими інвестиційними, консалтинговими компаніями і рейтинговими агентствами, а також великими корпораціями, біржами і фінансовими групами та бізнес-журналами, що представляють їхні інтереси. До найвідоміших належать оцінки інвестиційної привабливості окремих країн від World Bank, Institutional Investor, Business Environment Risk Index (BERI), Moody's Investor Service, методики Тейна-Уотерса, Котлера-Хейзлера, журналів The Economist, Fortune, Euromoney та ін. [3, 9]

Аналіз та оцінка рівня інноваційноінвестиційного розвитку України засвідчує, що валове нагромадження основного капіталу характеризується поступовим збільшенням у 2019 році (рис. 1.3.2).

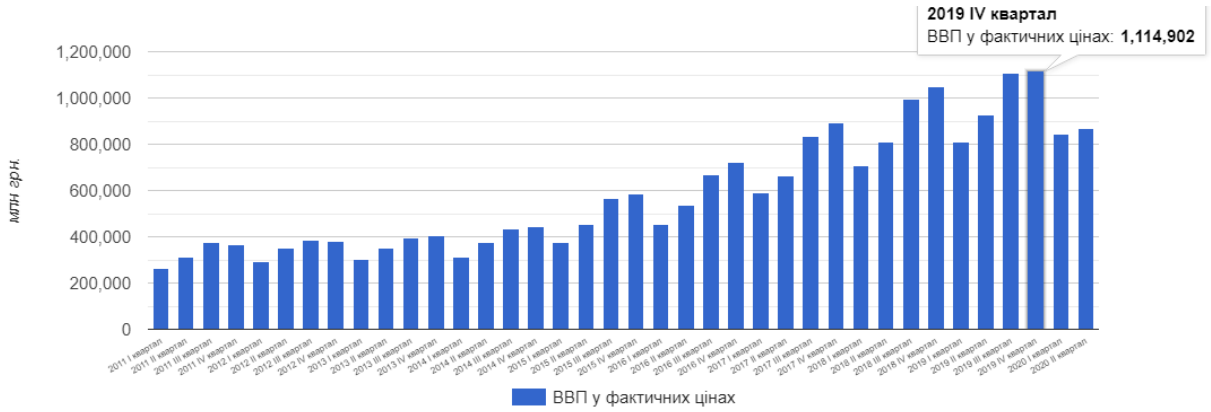

Рис. 1.3.2. Аналіз та оцінка рівня інноваційно-інвестиційного розвитку України

Джерело: за даними ЄБА [3, 11].

Майже щороку влада країни говорить про необхідність формування привабливого інвестиційного клімату в Україні. Проте практичні кроки у цьому напрямі здійснюються досить повільно. Тим більше, що на інвестиційну привабливість доволі часто впливають фактори неекономічного характеру. Згідно з інформацією ЄБА причинами, що негативно впливають на бажання інвесторів вкладати кошти, є: корупція та неефективна судова система (неможливість захистити право власності чи справедливо вирішити бізнес-суперечку), питання виділення земельних ділянок і відшкодування ПДВ, а також подолання технічних бар'єрів у торгівлі та проходження митних процедур.

Інноваційна діяльність у державі є одним із головних напрямів розширення та збільшення капітальних інвестицій, впровадження нових технологій на підприємствах на основі науково-технічного прогресу, що зумовлює регулювання розвитку економіки, істотне підвищення її ефективності. Сьогодні економічні умови спонукають виробника докорінно переглянути технічні, технологічні, інноваційні та фінансові ресурси, систему оподаткування та процеси демонополізації. Інакше кажучи, перед підприємствами постають питання відтворення основних фондів і виробничих потужностей.

Серед інших причин: нечіткість та непрозорість законодавчих норм, які можна трактувати неоднозначно, а також практика частих змін законодавства; високий рівень бюрократії (необхідність отримання великої кількості дозвільних документів у різних інстанціях); перевищення повноважень органами контролю та перевірки.

Крім того, слабкість державних інститутів та ігнорування органами державної влади проблем інвесторів створюють невизначеність і псують імідж нашої держави як надійного бізнес-партнера. Усе це змушує потенційного інвестора упереджено ставитися до України.

Пріоритетними напрямами активізації інноваційно-інвестиційної діяльності вітчизняних підприємств мають стати вдосконалення механізмів державної регуляторної політики у цій сфері, а також перехід суб’єктів господарювання до принципово нової системи організації фінансовогосподарської діяльності, безпосередньо пов’язаної із виробництвом інноваційного продукту.

Наша держава належить до країн із високим науковим потенціалом, тому пріоритетом для діяльності органів державної влади має бути створення умов, що забезпечують не тільки збільшення такого потенціалу, а насамперед його максимальну реалізацію в інтересах суспільства. Держава має стати безпосереднім провідником інноваційно-інвестиційного розвитку, замовником і організатором досліджень і розробок на найсучасніших напрямах науково-технічного прогресу та сприяти їх упровадженню в усі сфери економічної діяльності. На нашу думку, в Україні наявні такі проблеми: неузгодженість законодавства в інноваційній та інвестиційній сферах; значне зниження інноваційної активності підприємств та загальне погіршення інноваційної культури суспільства; неефективність механізмів правового захисту інтелектуальної власності; не створено належної системи

прогнозування науково-технологічного та інноваційного розвитку; поширення практики ігнорування законодавства або призупинення дії статей законів, які стосувалися фінансової підтримки інноваційної діяльності.

1.3.2. Інвестиційно-інноваційна діяльність аграрних підприємств

На сучасному етапі розвитку аграрного виробництва основоположне значення має не стільки кількісне зростання основних фондів, скільки їх якісне раціональне удосконалення. При цьому варто пам'ятати, що для ефективного переходу до широкого використання нововведень, зокрема нової техніки та технології виробництва, потрібно узгоджувати відповідні ресурси на всіх рівнях для їх відтворення.

Аграрний сектор України залишається досить привабливим для інвесторів і з таких причин: несформований ринок продовольчих продуктів, відсутність можливості розширювати посівні площі в інших аграрних країнах і наявність таких площ в Україні, висока родючість чорнозему, низька собівартість готової продукції за рахунок дешевої робочої сили, пільгове оподаткування сільськогосподарських підприємств, зростання попиту на біопаливо тощо [7, с. 21].

Проблемам розвитку аграрного сектору економіки України, зокрема формування інвестиційно-інноваційних орієнтирів такого розвитку, присвячено праці І. Бистрякова, В. Векленка, В. Борщевського, І. Гурняка, О. Гудзинського, М. Дацишина, Н. Коваленка, М. Кропивка, О. Мегеди, О. Мостіпана, Р. Нижника, Н. Попова, П. Саблука, О. Сологуб, В. Ткаченко, Т. Уманець, М. Хвесика та ін.

Проблемні питання щодо забезпечення конкурентоспроможності підприємств на основі впровадження інновацій є предметом дослідження багатьох науковців: І. Ансоффа, О.В. Ареф'євої, О.В. Виноградової, О.Є. Гудзь, П. Друкера, Т. Коно, К. Окенлендера, А.А. Пересади, М. Портера, П. А. Стецюка, А. Томпсона, Р. А. Фатхутдінова, Л. І. Федулової, Й. Шумпетера та ін.

Проте у цій сфері багато проблем як практичного, так і теоретичного характеру залишаються невирішеними, що зумовлює потребу у проведенні додаткових наукових пошуків.

В аграрному секторі зосереджена основна частина видів діяльності, які за своєю суттю не є підприємницькими, тобто не спрямовані

на отримання прибутку (передусім це пов'язано з використанням населенням ресурсів природного походження, вирощуванням продукції для власного споживання).

Більшість видів діяльності прив'язана до одного з найважливіших ресурсів сільської місцевості – землі та сільськогосподарського виробництва, що ведеться на ній, яке у цьому разі є базовим. Зважаючи на обмеженість продуктивності землі як основного ресурсу, а також її просторового розподілу, існують об'єктивні обмеження масштабів діяльності.

Враховуючи специфіку використовуваних у сільській місцевості предметів праці (живі організми, сезонність розмноження) багато видів діяльності тут мають сезонний характер.

У сучасних умовах господарювання вітчизняних сільськогосподарських підприємств основними напрямами впровадження інновацій є: розробка біотехнологій для створення сільськогосподарської продукції з покращеними заданими властивостями, створення нових ґрунтозахисних технологій землеробства на основі мінімального чи нульового обробітку землі, застосування технологій енерго- та ресурсозбереження тощо.

Нині значна частина вітчизняних агропідприємств, особливо малих, домогосподарств неспроможна виробляти високоякісну й конкурентоспроможну продукцію.

Це є результатом таких негативних явищ, як:

1) відсутність систем контролю, стандартизації та сертифікації виробництва і продукції;

2) диспаритет цін на продукцію промисловості і сільського господарства;

3) постійне зростання цін на паливо-мастильні матеріали;

4) недосконала кредитно-фінансова і законодавча система;

5) обмеженість інформаційних ресурсів, втрата висококваліфікованих працівників;

6) застаріла матеріально-технічна база;

7) відсутність необхідних інвестицій та доступних інновацій тощо [4, с. 17].

Загалом Україна має великі потенційні можливості для успішного здійснення інноваційної діяльності, однак на рівні держави необхідно виконати ряд регуляторних заходів:

1) забезпечити стабільну економічну ситуацію в країні для залучення інвестицій в аграрну сферу;

2) надати пільги аграрним підприємствам, які створюють інноваційний продукт, що дозволить збільшити фінансові ресурси для реалізації інноваційної програми суб'єктів господарювання;

3) зорієнтувати фінансово-кредитні установи на надання кредитів підприємствам, що займаються інноваційною діяльністю.

У січні-березні 2020 року загальні капітальні інвестиції у національну економіку держави становили лише 76,9 млрд грн. Це на 29,0 % менше показника у 108,3 млрд грн за відповідний період минулого року.

При цьому обсяги вкладень у сільському господарстві, мисливстві та наданні пов'язаних із ними послуг зменшилися більше ніж на третину: з 10,9 млрд грн у I кварталі 2019 року до 7,0 млрд грн у січні-березні цього року.

Найбільше зниження обсягів інвестицій в агропромисловій сфері зафіксовано в сфері лісового господарства та лісозаготівлі. Порівняно з I кварталом 2019 року капіталовкладення зменшилися на 67,1 % – до 33,5 млн грн.

За даними Державної служби статистики України очікування сільськогосподарських підприємств щодо перспектив розвитку їх ділової активності пов'язані зі збільшенням обсягів виробництва продукції тваринництва та поліпшенням фінансового стану сільськогосподарських підприємств (хоча за сезонно згладженими значеннями цього показника спостерігається їх протилежна динаміка); зниженням цін на окремі види продукції тваринництва і підвищенням цін на продукцію рослинництва; зростанням продуктивності праці у тваринництві [1].

Зростання обсягів освоєних капітальних інвестицій спостерігалось у більшості регіонах України. Скорочення мало місце лише в чотирьох регіонах та було переважно незначним (рис. 1.3.3).

Капітальні інвестиції у сільське господарство, за підсумками минулого року, знизились на 10 %. Капітальні інвестиції у сільському господарстві впали вперше після 4-річного зростання. Швидше за все подібне згортання інвестиційної активності аграріїв пов'язане з акумулюванням додаткових коштів перед відкриттям ринку сільськогосподарських земель, яке заплановано на жовтень 2020 року.

Інноваційний процес в агропромисловому виробництві можна охарактеризувати двома основними рисами: його базовою основою є нова наукова ідея – джерело нововведення, що в ході інноваційного процесу розробляється більш детально, проходить технічну апробацію та впроваджується у виробництво; головним критерієм успіху інноваційного процесу є суспільна необхідність та значущість його результатів.

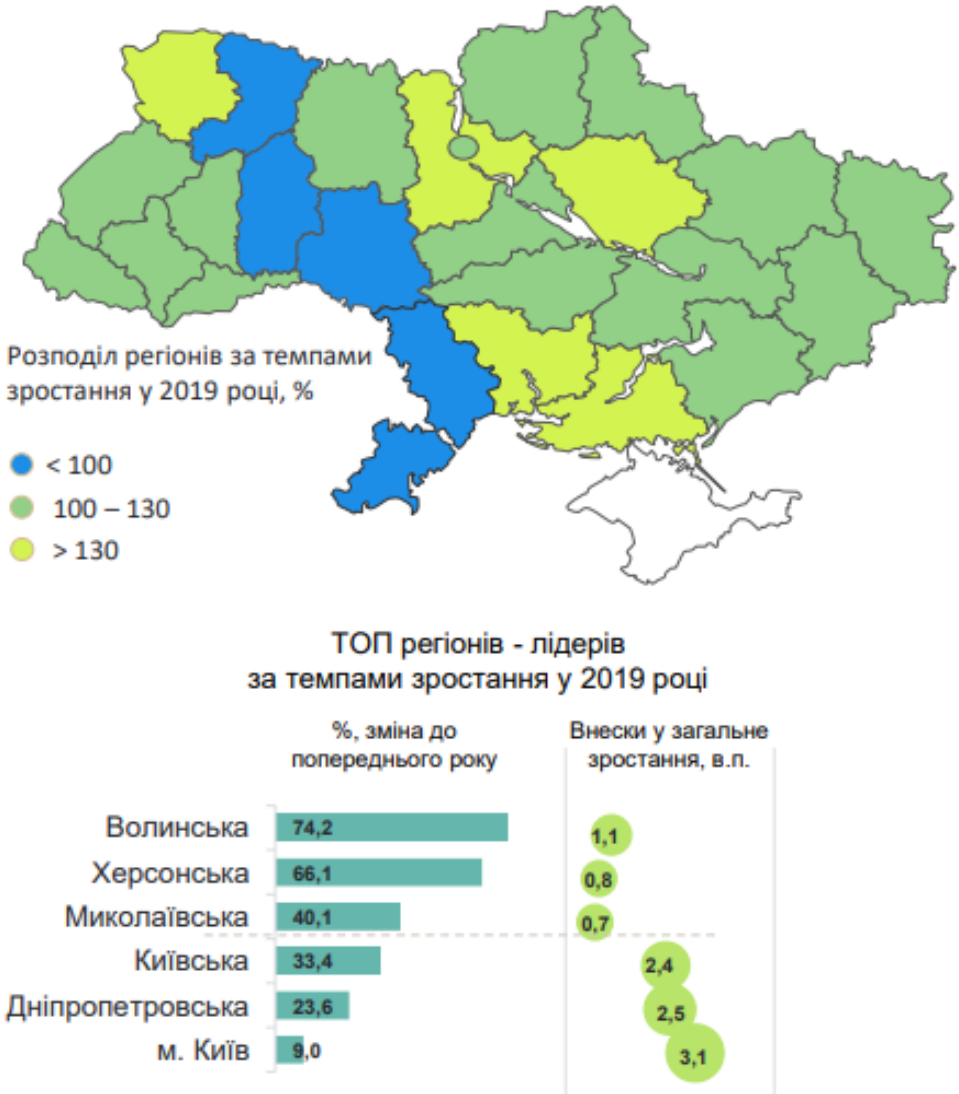

Рис. 1.3.3. Розподіл регіонів за темпами зростання у 2019 році, %

Джерело: [1], розрахунки Мінекономіки.

Необхідно зауважити, що в умовах ринку недостатньо запропонувати інновацію – вона ще має бути успішно реалізована на ньому [5].

Розглянемо стратегічні пріоритети, запропоновані Європейською комісією у розвитку аграрного сектору економіки:

1. Сприяння передачі знань та інновацій у сільському господарстві, лісовому господарстві і в сільських районах.

2. Підвищення рівня життєздатності та конкурентоспроможності всіх видів сільського господарства в усіх регіонах і просування інноваційних технологій для ферм та управління лісовими ресурсами.

3. Сприяння організації харчового ланцюга, включаючи обробку та реалізацію сільськогосподарської продукції, захисту тварин і управління ризиками в сільському господарстві.

4. Відновлення, збереження і зміцнення екосистеми у сільському і лісовому господарстві.

5. Сприяння інтенсивному надходженню інвестицій для підтримки аграрних підприємств [6].

Дослідження процесів господарсько-економічної діяльності сільськогосподарських підприємств дозволило розділити фактори інноваційного забезпечення системних перетворень підприємств за інноваційно-інвестиційними ознаками і ступенем активності (рис. 1.3.4).

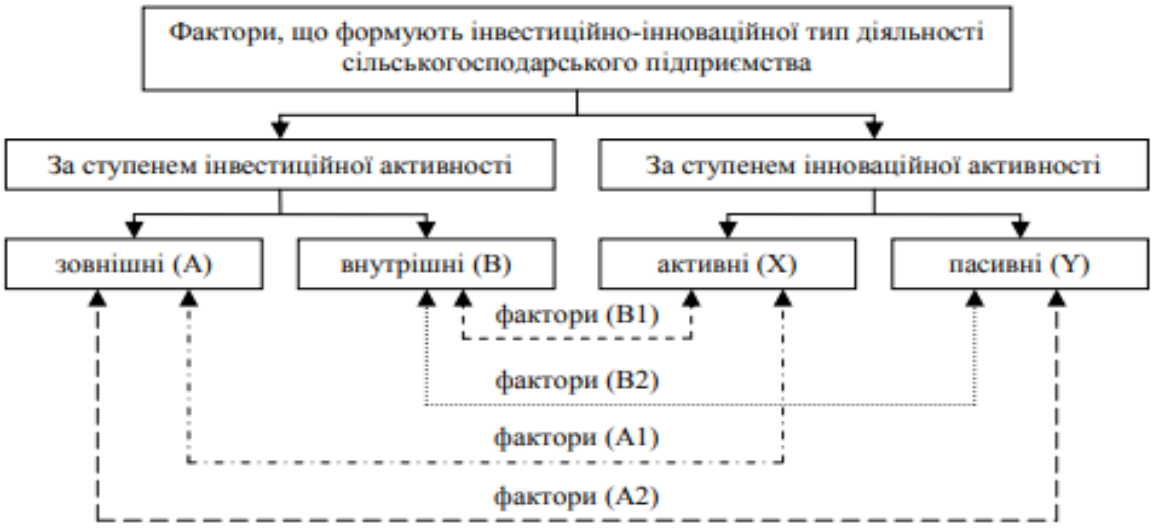

Рис. 1.3.4. Типи факторів інноваційного забезпечення системних перетворень сільськогосподарського підприємства

Джерело: запропоновано автором.

Такий підхід надає можливість виділити 4 класифікаційні типи факторів, що формують умови переходу на інноваційний тип діяльності

підприємства: зовнішні активні (AX), зовнішні пасивні (AY), внутрішні активні (BX), внутрішні пасивні (BY). Запропонована класифікація охоплює безліч існуючих інноваційних стимулів, забезпечуючи при цьому враховування різного характеру джерел формування факторів інноваційного розвитку.

Розглянемо перелік найбільш значущих факторів, що формують умови переходу сільськогосподарського підприємства на інноваційний тип діяльності (табл. 1.3.3).

Таблиця 1.3.3

Фактори формування умов переходу сільськогосподарського підприємства на інноваційний тип діяльності

Класифікаційний тип	Фактор
Зовнішні активні фактори	Прямі галузеві або адресні дотації або держгарантії за показниками. Податкова політика. Галузеве нормативно-правове й технічне регулювання
Зовнішні пасивні фактори	Рівень конкуренції на ринку. Ступінь розвитку за напрямами діяльності підприємства Інноваційна інфраструктура Законодавчі бази в області інноваційного регулювання Ступінь відкритості ринку іноземному капіталу
Внутрішні активні фактори	Наявність стратегічного й тактичного рівнів планування діяльності підприємства
	Інноваційна орієнтація персоналу. Класифікація менеджменту
Внутрішні пасивні фактори	Існуюча виробничо-технічна база. Форма власності й організаційна структура

Джерело: запропоновано автором.

З одного боку, запропонований перелік є достатнім набором факторів, необхідних для всебічної оцінки результативності управління інноваційно-інвестиційною діяльністю сільськогосподарських підприємств з урахуванням мінімізації ефекту взаємної кореляції, але в окремих випадках цей перелік може бути доповнений окремими

факторами, що також мають значний вплив на суб'єкти аналізу потенціалу інноваційного розвитку господарюючого суб'єкта.

Ключовими особливостями запропонованого підходу є можливість порівняння окремих сільськогосподарських підприємств за ступенем використання інноваційного й інвестиційного потенціалів, визначення ступеня ймовірності їх переходу на інноваційний тип діяльності.

Відповідно до Закону України «Про інвестиційну діяльність» інноваційна діяльність − одна з форм інвестиційної діяльності, що здійснюється з метою впровадження досягнень науково-технічного прогресу у виробництво і соціальну сферу.

На підставі такого трактування інновацій в АПК у сфері сільського господарства доцільно виділити чотири типи інновацій:

1) селекція та генетика (нові сорти, породи, нові види тварин та птахів, створення нових видів рослин та тварин, які стійкі до шкідників та хвороб та несприятливих екологічних чинників);

2) технічні та технологічні (використання нових технологій вирощування сільськогосподарських культур, нових технологій у тваринництві, нових засобів захисту рослин, виробництво та зберігання харчових продуктів новими ресурсозберігаючими технологіями, спрямованими на підвищення їх споживчої цінності);

3) організаційні, управлінські та економічні (розвиток співробітництва та формування інтегрованих структур у сільському господарстві, створення нових форм підтримки та забезпечення ресурсами сільського господарства, нових форм організації та мотивації, нових форм організації та управління в агробізнесі та маркетингу, створення інноваційно-консультативних систем у галузі науки, технологій та інновацій, створення нових концепцій, методів прийняття управлінських рішень, створення нових форм та механізмів інноваційного розвитку);

4) соціально-екологічні (формування нової системи науково-технічної підтримки сільського господарства, поліпшення умов праці, освіти та культури працівників сільської місцевості, сприяння та покращення якості навколишнього середовища, забезпечення сприятливих умов навколишнього середовища для життя суспільства, роботи та відпочинку).

Висновки

На основі проведеного аналізу сучасного стану інноваційно-інвестиційного забезпечення аграрних формувань доведено, що важливе значення для прискорення інноваційного розвитку аграрних підприємств регіону та країни в цілому мають програми державної підтримки виробника.

З цією метою запропоновано змінити методичний підхід до розподілу державних дотацій, а саме: зважати на частку валової продукції і на цілі аграрних виробників; враховувати обрану стратегію розвитку регіону в цілому.

Також необхідно максимізувати фінансову допомогу прогресивним агровиробникам, тобто підприємствам, що створюють конкурентоспроможну продукцію і переходять на інноваційний шлях розвитку.

Наразі у більшості країн світу підприємства забезпечують підвищення своєї товарної конкурентоспроможності за рахунок використання інновацій, розробки високотехнологічних продуктів, створення яких неможливо без розвитку науково-технічного потенціалу.

Отже, одним із напрямів підвищення конкурентоспроможності вітчизняного аграрного сектору є його розвиток на інноваційній основі. Проте інноваційна діяльність у сільському господарстві характеризується низькою активністю та ефективністю.

Сьогодні інноваційна політика повинна бути спрямована на створення економічних, правових, організаційних основ для розвитку інноваційної діяльності в галузях економіки, забезпечення ефективного використання результатів науково-технічного прогресу, підвищення конкурентоспроможності продукції, вирішення завдань соціально-економічного розвитку.

Для цього необхідно реалізувати такі важливі заходи інноваційної політики:

– створення та впровадження на основі новітніх технологій високоефективних сортів і гібридів сільськогосподарських культур та високопродуктивних порід тварин;

– створення системи пільгового кредитування комерційними банками реалізації інноваційних проєктів;

– створення пайових інвестиційних фондів для реалізації великих інноваційних проєктів у сільському господарстві;

– розширення кредитування інноваційних проектів за рахунок лізингових, факторингових та інших операцій;

– запровадження механізмів державного страхування кредитів, виданих сільськогосподарським підприємствам, що розробляють і впроваджують інноваційну високотехнологічну продукцію.

Державна політика в напрямі посилення інвестиційно-інноваційного забезпечення аграрного сектору має передбачати не лише виділення бюджетних коштів.

Обов'язковими мають бути програми соціально-роз'яснювального характеру, законодавчо визначеного стимулювання, створення сприятливого для інвестування середовища.

Отже, покращення інвестиційно-інноваційної діяльності в аграрному секторі потребує удосконалення механізму залучення інвестицій.

Інвестиції в аграрний сектор дозволять впроваджувати інноваційні розробки в сільському господарстві.

Залучення інвестицій забезпечить створення сприятливих умов для просування вітчизняної сільськогосподарської продукції на світовому ринку, підвищиться конкурентоспроможність аграрного сектору і життєвий рівень сільських жителів. Визначальна роль у покращенні інвестиційно-інноваційної діяльності має належати державі.

На підставі цього інноваційну діяльність можна охарактеризувати як комплекс заходів, спрямований на практичне використання наукових, науково-технологічних результатів наявного інтелектуального потенціалу з метою створення нового або вдосконаленого продукту, технологічного процесу, методів організації виробництва, праці, організаційної структури та систем управління [8].

Список використаних джерел

1. Державна служба статистики України. URL: http://ukrstat.gov.ua#Text (дата звернення: 25.11. 2020).

2. Про інвестиційну діяльність: Закон України. URL: http://zakon.rada.gov.ua#Text (дата звернення: 25.11. 2020).

3. Європейська бізнес-асоціація: Індекс інвестиційної привабливості України. URL: http://www.eba.com.ua/ua/news/2014/#Text (дата звернення: 25.11. 2020)

4. Амбросов В.Я., Маренич Т.Г. Великотоварні підприємства як основа впровадження інновацій. *Економіка АПК*. 2007. № 6. С. 14–19.

5. Шпикуляк О. Г. Етапність інноваційного процесу та оцінка ефективності інноваційної діяльності. *Економіка АПК*. 2011. № 12. С. 109–116.

6. Ukraine EU bilateral trade and trade with the world URL: http://trade.ec.europa.eu/doclib/docs/2006/september/tradoc_113459.pdf#Text (дата звернення: 25.11.2020).

7. Департамент агропромислового розвитку Київської області URL: www.kyiv-obl.gov.ua#Text (дата звернення: 25.11.2020).

8. Семенюк О.М. Інноваційна діяльність як основа розвитку підприємства. *Вчені записки Університету «КРОК».* 2013. № 33. С. 218–223.

1.4. Удосконалення обліку витрат і доходів та обліково-аналітичне моделювання фінансових результатів діяльності підприємств

В умовах сучасної економіки на діяльність підприємства мають вплив як зовнішні, так і внутрішні фактори. Тому з метою прийняття ефективних управлінських рішень в умовах постійної динаміки ринкової кон’юнктури керівництво потребує достатньої інформації про стан як внутрішніх чинників (суми понесених витрат, отриманих доходів і результатів діяльності підприємства), так і зовнішнього середовища (попит на продукцію, цінову політику конкурентів, загальноекономічні тенденції).

Пошук резервів економії, зростання прибутку та рентабельності підприємства зумовлює розробку чітко налагодженого організаційно-методичного забезпечення обліку витрат, доходів і фінансових результатів, які є інформаційною базою в системі управління.

Вагомий внесок у формування системи ведення обліку витрат і доходів підприємств зробили відомі вітчизняні науковці: О.М. Брадул, Ф.Ф. Бутинець, А.М. Герасимович, С.Ф. Голов, Н.М. Грабова, Н.О. Гура, З.В. Гуцайлюк, О.В. Зінченко, Я.Д. Крупка, Т.Г. Маренич, Л.В. Нападовська, М.В. Реслер, С.І. Саченко, В.В. Сопко, М.І. Скрипник, Н.М. Ткаченко.

Не применшуючи значення існуючих напрацювань, слід зазначити, що ряд проблем теоретичного, методичного та прикладного характеру залишаються вирішеними не повною мірою. Зокрема, потребують удосконалення: інформаційне забезпечення обліку витрат і доходів підприємств; організаційно-методичне забезпечення обліку відходів суб'єктів господарювання як один із шляхів мінімізації витрат і зниження собівартості виготовленої продукції.

1.4.1. Особливості бухгалтерського обліку відходів виробництва та їх вплив на собівартість продукції

Ефективність роботи підприємства досягається за рахунок удосконалення виробництва, раціонального використання ресурсів і максимально можливого використання відходів. Діяльність, пов'язана із обробкою деревини та виготовленням продукції з неї, є однією із найбільш матеріаломістких, оскільки величина матеріальних витрат становить близько 70 % від загальної суми операційних витрат. Саме тому важливою є організація їх обліку. Особливої уваги заслуговує облік браку та відходів, оскільки використання останніх дає можливість знизити витрати, понесені при виготовленні продукції.

Специфіка деревообробного підприємства включає в себе можливість часткової реалізації некондиційної продукції. Така ситуація вимагає адекватного її відображення в обліку. Тому на деревообробних підприємствах до рахунку 24 «Брак у виробництві» пропонується відкривати субрахунки: 241 «Внутрішній брак», 242 «Зовнішній брак» та 243 «Некондиційна продукція, придатна для реалізації». Для покращення аналітики обліку про брак у виробництві доцільно його відображати за такими напрямами: місцями виникнення, видами, характером, кількістю, причинами і винуватцями. Це дасть змогу забезпечити певні суми відшкодувань при виявленні конкретних винуватців браку [1].

Ураховуючи специфіку діяльності підприємств, зайнятих обробкою деревини та виготовленням продукції з неї, не можна не звернути увагу на таку економічну категорію, як відходи. Питанням визнання та обліку відходів присвячено праці вітчизняних та зарубіжних авторів, зокрема: О.В. Зінченко [2], З.В. Гуцайлюка [3, с. 9], Л.А. Ганєчко, Т.М. Сторожук та інших. Але відсутність відповідної класифікації

відходів у цілому та деревинних відходів зокрема спричиняє виникнення багатьох непорозумінь як у трактуванні самого терміна відходів, так і в підходах до їх економічного та екологічного застосування.

Особливістю роботи деревообробного підприємства є те, що при обробці деревини не можна уникнути виникнення втрат і відходів. В.С. Боярський та В.А. Осипенко [4, с. 251] зазначають: «К потерям относятся припуски на усушку пиломатериалов и распыл, к отходам – опилки, рейки, горбыли и торцовые отрезки, не используемые для выработки пилопродукции». Але вважаємо таке трактуванням неповним, оскільки ще є категорія відходів, які можна використати у виробництві інших видів продукції. Це зумовлює необхідність дослідження в частині оперування такими термінами, як «зворотні відходи» та «ділові відходи», які іноді вживаються у значенні термінів «вживана деревина», «відходи виробництва», «відходи споживання», «вторинні матеріальні ресурси». Саме це зумовлює необхідність визначити, в чому полягає відмінність чи тотожність вказаних термінів. Вживана деревина – це деревина та дерев'яні вироби, які були частинами інших виробів, що вийшли з ладу [5. с. 30]. Відходи виробництва – це залишки сировини, матеріалів, напівфабрикатів, які утворилися при виробництві продукції або при виконанні робіт і втратили свої споживчі властивості [5. с. 32]. Відходи споживання – це вироби та матеріали, які втратили свої споживні властивості в результаті фізичного чи морального зносу [5. с.32]. Вторинні матеріальні ресурси об'єднують відходи виробництва та відходи споживання [3, с. 11].

Закон України «Про відходи» [6] визначає відходи як будь-які речовини, матеріали і предмети, що утворюються у процесі людської діяльності і не мають подальшого використання за місцем утворення чи виявлення, власник їх повинен позбутися шляхом утилізації чи видалення. Але це визначення не враховує того, що відходи можуть бути використовувані та невикористовувані, тому, на нашу думку, під відходами слід розуміти «будь-які речовини, матеріали і предмети, що утворюються у процесі людської діяльності і які, у випадку часткової втрати своїх властивостей, можуть бути використані за місцем утворення чи виявлення, а у разі повної втрати споживчих характеристик повинні бути утилізовані» [7, с. 11].

Особливістю технологічного процесу деревообробних підприємств є можливість виникнення різних відходів, починаючи з великих кускових і закінчуючи зібраним пилом, який утворюється в результаті розпилювання деревини. Це зумовлює необхідність визначитися з трактуванням та уточнити класифікаційні ознаки подібних відходів.

Дослідження поглядів різних авторів щодо термінології дозволило запропонувати такі визначення. Ділові відходи – це залишки сировини, матеріалів, напівфабрикатів, які в процесі обробки частково змінили свої первинні властивості й характеристики, що дозволяє залучати їх у виробництво інших видів продукції, даючи змогу знизити її собівартість.

Зворотні відходи – це залишки сировини, матеріалів, які втратили свої первинні властивості, що і призвело до зміни їх характеристики, вони можуть бути реалізовані або використані поза основним виробництвом.

Класифікацію відходів деревообробних підприємств подано на рис. 1.4.1.

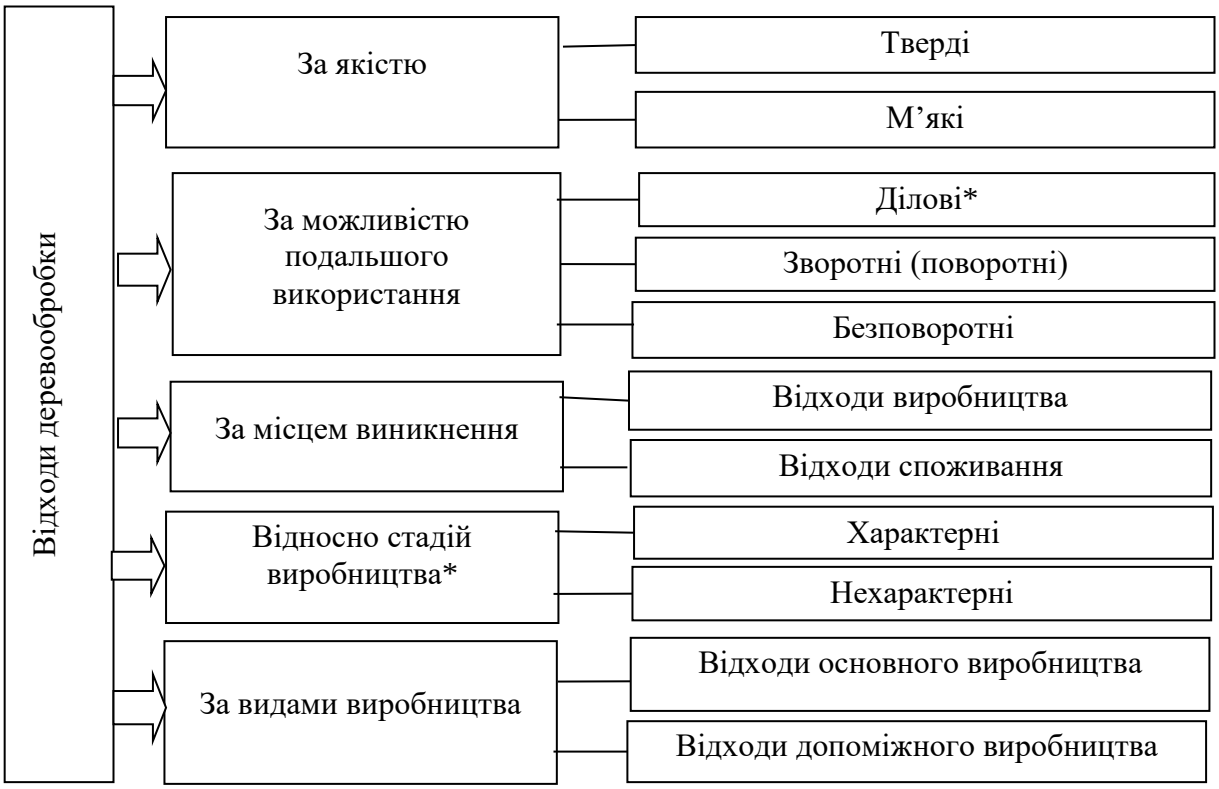

Рис. 1.4.1. Класифікація відходів деревообробних підприємств

Джерело: удосконалено автором на основі джерел 2, 3, 8.

Згідно з рис. 1 відходи деревообробних підприємств доцільно класифікувати за: якістю – на тверді та м'які. До твердих належать кускові відходи (горбилі, обрізки дощок, рейки) та відходи за якістю деревини (різні вирізки деревини з пороками, які не можна використовувати, як пиломатеріали); можливістю подальшого використання – на ділові, зворотні (поворотні) та безповоротні; місцем виникнення – на відходи виробництва та відходи споживання; видами виробництва – на відходи основного та допоміжного виробництв; відносно стадій виробництва – відходи, характерні або нехарактерні для певного етапу господарської діяльності.

Важливою інформацією для управління відходами є дані про місця утворення та використання відходів, що зумовлює необхідність розробки (вдосконалення) первинних та звітних документів з обліку відходів деревообробних підприємств.

У результаті проведеного дослідження з метою удосконалення обліку відходів запропоновано:

– уточнити реквізити первинних документів з обліку відходів зокрема та матеріальних витрат у цілому;

– виокремити рахунок для обліку відходів;

– розробити облікові регістри та форми внутрішньогосподарської звітності з обліку руху відходів.

Враховуючи поділ ресурсів на первинні та вторинні, вважаємо за доцільне документ «Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів» перейменувати на «Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріальних ресурсів», що дасть можливість відображати в ній і відходи деревообробного підприємства. Крім того, доречним буде введення графи вологості, якості та сортності деревини, а для забезпечення контролю за даним показником ще й передбачення місця для підпису особи, яка їх визначила. Це дозволить виявляти винуватців перевитрат і забезпечить відповідальність конкретних осіб [9, с. 216]. Крім розробки первинних документів, необхідно визначитись із рахунком, який дасть можливість узагальнювати інформацію про утворення та використання відходів. Незважаючи на важливість, з позицій впливу на величину результатів фінансово-господарської діяльності господарюючого суб'єкта, в бухгалтерському обліку відходи відображають не як окремий об'єкт, а як різновид матеріальних ресурсів.

Вченими-економістами пропонуються такі методи обліку подібних відходів:

– виділення окремого рахунку «Вторинні матеріальні ресурси» із відкриттям до нього субрахунків: «Відходи виробництва» та «Відходи споживання». На думку авторів, кожний субрахунок відображатиме особливості утворення та використання відходів за видами та однорідними джерелами їх формування;

– виокремлення для обліку зворотних відходів, які в майбутньому повинні знайти практичне використання у процесі господарської діяльності, окремий позабалансовий рахунок «Відходи подальшого використання».

Оскільки на формування собівартості продукції деревообробних підприємств має значний вплив раціональне використання відходів, необхідно чітко визначитися з методикою та організацією їх обліку. Враховуючи організаційно-технологічні особливості деревообробних підприємств, зокрема можливість використання власних відходів у власному виробництві, їх доцільно розглядати як вторинні матеріальні ресурси, тому запропоновано ввести окремий рахунок 29 «Вторинні матеріальні ресурси» із відповідними аналітичними рахунками.

При прийнятті ефективних управлінських рішень щодо зниження собівартості продукції важливим є отримання повної, своєчасної та достовірної інформації щодо відходів виробництва. Це зумовлює необхідність розробки облікового регістра з метою підвищення аналітичності інформації про відходи (табл. 1.4.1).

Розроблена форма відомості надасть можливість відображати відходи у розрізі видів, вказуючи назву та шифр аналітичного рахунку, на якому вони обліковуються, вартість відходів, оприбуткованих із виробництва та придбаних у постачальників, вартість відходів, відпущених на виробництво, реалізованих на сторону та залишок на кінець звітного місяця. На багатьох деревообробних підприємствах деревина проходить декілька стадій обробки, і на кожній стадії утворюються відходи. Тому вважаємо за доцільне подібну інформацію узагальнювати у Звіті про рух відходів, який дасть можливість узагальнювати інформацію в розрізі видів відходів, за вартістю оприбуткованих і використаних відходів та підрахувати залишок на кінець звітного періоду.

Таблиця 1.4.1

Відомість
аналітичного обліку відходів
за _____ 20__р.

Назва відходу	Шифр аналіт. рахунку	Зал-к на поч. місяця, грн	Оприбутковано за місяць, грн. В дебет рах. 29 «Вторинні матеріальні ресурси» з кредиту рахунків			Усього оприбутковано відходів, грн	Використано за місяць, грн. З кредиту рах. 29 «Вторинні матеріальні ресурси» в дебет рахунків			Всього використано відходів, грн	Реалізовано	Зал-к на кін. міс., грн
			23	63	…		23	94	…			
Обрізки дощок	291.2	4380	2580			4860	9000			9000	-	240
Усього, грн	х	…	…	…	…	…	…	…	…	…	…	…

Джерело: запропоновано автором.

Отже, до заходів, здатних поліпшити систему обліку відходів, слід віднести: удосконалення первинних документів; введення окремого рахунку 29 «Вторинні матеріальні ресурси» з відкриттям до нього субрахунків за видами відходів; розробку облікових регістрів та форм внутрішньогосподарської звітності.

Крім того, важливе значення мають заходи, здатні забезпечити раціональне використання лісо- та пиломатеріалів: належна організація технологічної роботи деревообробного підприємства, зокрема поліпшення якості первинної обробки та застосування раціональної системи припусків на обробку, що дозволять здійснювати раціональний розкрій лісоматеріалів та переробка або ефективне використання отриманих відходів.

1.4.2. Особливості обліку витрат інноваційної діяльності підприємств

Одним із шляхів розвитку економіки України є вибір інноваційного напряму розвитку. Під інноваційним розвитком економіки країни розуміється процес суспільного виробництва, який характеризується збільшенням обсягів виробництва продукції і підвищенням її

конкурентоспроможності [11, с. 50], що можливо за рахунок створення нових технологій та активізації впровадження нової техніки. Але не останню роль при цьому відіграє розкриття та висвітлення інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень. Саме це зумовлює необхідність розробки такої методики обліку витрат інноваційної діяльності, яка б задовольняла потреби користувачів усіх рівнів.

Питанням організації та методики обліку інноваційної діяльності підприємств присвячені роботи вітчизняних та зарубіжних учених-економістів. Р. Адамс, О.С. Бородкін, А.С. Гальчинський, Л.В. Гнилицька, А.В. Минаков, М.С. Пушкар та В.В. Сопко у своїх працях приділяють значну увагу організації обліку витрат на освоєння нових виробництв. Я.Д. Крупка [10, с. 11] висвітлює позитивні аспекти нормативного регулювання обліку інвестиційної діяльності підприємств і розкриття її результатів у фінансовій звітності, дає оцінку варіантів ведення обліку інноваційного напряму діяльності.

О.В. Кантаєва [12, с. 18–28] пропонує способи бухгалтерського відображення витрат на створення інноваційного продукту залежно від їх виду. Проте на сьогодні відсутність єдиного підходу до відображення витрат інноваційної діяльності на рахунках обліку та узагальнення їх в єдиній системі регістрів обумовлює актуальність викладених питань.

М.І. Туган-Барановський стверджував, що в основі спадів та підйомів національних економік закладений технічний потенціал засобів праці. Це свідчить про необхідність використання нового обладнання на підприємствах. Але згідно з даними Міжнародної фінансової корпорації, основні засоби української економіки фізично зношені в середньому більше ніж на 60 % і є морально застарілими більше ніж на 90 %.

Розвиток багатьох підприємств стримується значною зношеністю основних засобів та недостатністю власних коштів для їх модернізації та технічного переоснащення, що призводить до технічної та технологічної відсталості підприємств. Тому з метою розвитку виробництва конкурентної продукції доцільно було б здійснити реконструкцію та модернізацію виробництв, використовувати нові технології, які значно розширювали б можливості в обробці деревини та виготовленні продукції з неї. Дослідження формування витрат від здійснення

інноваційної діяльності потребує аналізу визначення суті інноваційної діяльності.

Відповідно до Закону України «Про інноваційну діяльність» [13] інновація – це новостворені (застосовані) і (або) вдосконалені конкурентоспроможні технології, продукція або послуги, а також організаційно-технічні рішення виробничого, адміністративного, комерційного або іншого характеру, що істотно поліпшують структуру та якість виробництва і (або) соціальної сфери. Разом з тим у Законі України [13] відсутні складові «організаційно-технічних рішень виробничого, адміністративного, комерційного або іншого характеру», тобто витрат, які пов'язані з підвищенням якості продукції, подовженням експлуатаційних властивостей обладнання тощо. Інноваційна діяльність – це діяльність, спрямована на використання і комерціалізацію результатів наукових досліджень та розробок і зумовлює випуск на ринок нових конкурентоспроможних товарів і послуг [13]. Згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [14] інвестиційна діяльність – придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів. Таке неповне визначення інвестиційної діяльності зумовлює невизначеність з класифікацією доходів і витрат, пов'язаних з нею. Інноваційна діяльність – це діяльність, спрямована на пошук можливостей інтенсифікації виробництва та задоволення суспільних потреб у конкурентоспроможних товарах і послугах завдяки використанню науково-технічного та інтелектуального потенціалу [15, с. 227].

Розглянувши наведені визначення, на нашу думку, інноваційну діяльність доцільно розглядати з двох позицій:

– розробка конкурентоспроможних товарів, послуг, яка передбачає виготовлення продукції (надання послуг) деревообробними підприємствами;

– використання результатів науково-технічних досліджень – це впровадження нових технологій, які поліпшать якість виробництва, розширять можливість обробки деревини та дозволять у майбутньому випускати конкурентоспроможну продукцію [10, с. 51].

Інновації можуть здійснюватись за такими напрямами [10, с. 11–18]:

1. Інноваційні програми капітального характеру, які здійснюються за рахунок капітальних вкладень у процесі інвестиційної

діяльності, після введення в дію обліковують у складі основних засобів, інших матеріальних чи нематеріальних активів.

2. Інноваційні проекти, пов'язані з операційною діяльністю.

У процесі здійснення інноваційної діяльності підприємство несе певні витрати, які впливають на собівартість виготовленої продукції, а в подальшому відіграють важливу роль і при визначенні фінансових результатів. Я.Д. Крупка [10, с. 11–18] пропонує три варіанти покриття таких витрат, два з яких – за рахунок капітальних джерел, третій – на поточні витрати:

– поліпшення інноваційного напряму – на збільшення первісної вартості модернізованих об'єктів;

– поліпшення, що стосуються подовження (відновлення) строку корисної експлуатації – на зменшення раніше нарахованого зносу;

– поліпшення, які не сприяють зростанню економічних вигод – за рахунок поточних витрат операційної діяльності.

На основі проведеного дослідження пропонується виділити такі особливості інноваційної діяльності, які впливають на формування витрат (рис. 1.4.2).

Рис. 1.4.2. Вплив особливостей інноваційної діяльності на формування витрат деревообробних підприємств

Джерело: розроблено автором, опрацювавши джерела [10].

Запропонована модель інновацій розглянута щодо специфіки діяльності деревообробних підприємств [16, с. 48–54]. Найбільш прийнятною для підприємств цієї галузі є застосування інноваційної програми капітального характеру.

Інноваційні процеси тісно пов'язані з інвестуванням, яке можна розглядати як джерело фінансування інноваційних програм. Зокрема, до джерел фінансування можна віднести: іноземні інвестиції, інвестиції інших юридичних та фізичних осіб, реінвестування дивідендів учасників, власні кошти підприємства, кредити банків та бюджетні кошти (цільове фінансування) (рис. 1.4.3).

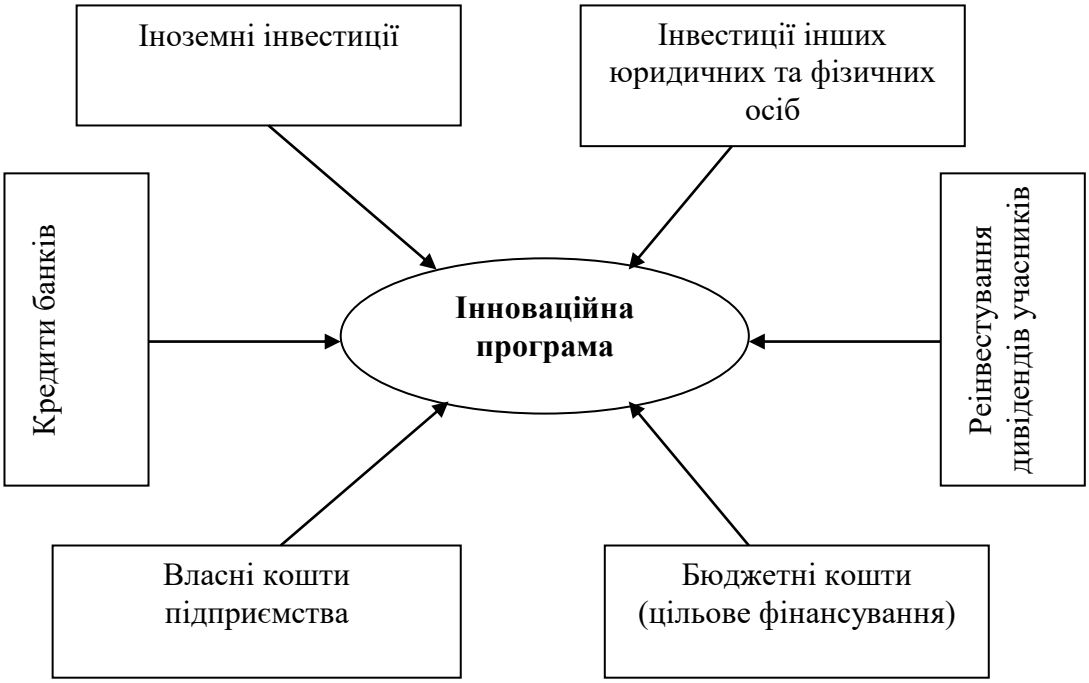

Рис. 1.4.3. Джерела фінансування інноваційних програм

Джерело: узагальнено автором, опрацювавши джерела [10, 11].

Практичний досвід розвинених країн свідчить про те, що до чинників, які впливають на розвиток інноваційного процесу, можна віднести залучення іноземного капіталу та державне регулювання економіки. Проте необхідно відзначити низький рівень державного регулювання економічних процесів нашої країни та її незначну інвестиційну привабливість, яку спричиняють нестабільна політична ситуація, корупція та недосконалість законодавства.

Інвестиційно-інноваційні процеси здійснюються, як правило, за рахунок залучених коштів (кредити банків), коштів підприємств, які

здійснюють інвестиції в роботу підприємства, власних коштів підприємства (амортизація та прибуток).

До заходів, здатних збільшити залучення інвестицій та сприяти розвитку інноваційного процесу, можна віднести, наприклад, створення пільгових умов для використання власних коштів підприємства, а також з цією метою стимулювати комерційні банки, які не поспішають кредитувати інноваційний процес, оскільки витрати, понесені при запровадженні нововведень, почнуть окупатися значно пізніше. А з бюджету може передбачатися лише відшкодування відсотків за кредит, отриманий для впровадження новітніх технологій [11, с. 49–55]. Також доцільно було б ширше використовувати інвестиційний податковий кредит, метою якого є збільшення фінансових ресурсів суб'єкта підприємницької діяльності для здійснення інноваційних програм, оновлення основних засобів. Фінансування інноваційних програм може здійснюватися за рахунок реінвестування дивідендів учасників та власних коштів підприємства, до яких можна віднести амортизацію та прибуток.

Пропонується обліковувати створені цільові резерви на рахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів», зокрема на субрахунку 474 «Забезпечення інших витрат і платежів» з відкриттям відповідних аналітичних рахунків третього порядку, наприклад 474.1 – «Інноваційний фонд», який буде кредитуватися при створенні даного фонду в кореспонденції з рахунками: 67 «Розрахунки з учасниками», 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)», 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» та ін. Схематично на рахунках бухгалтерського обліку вказані операції пропонується відображати такою кореспонденцією (рис. 1.4.4).

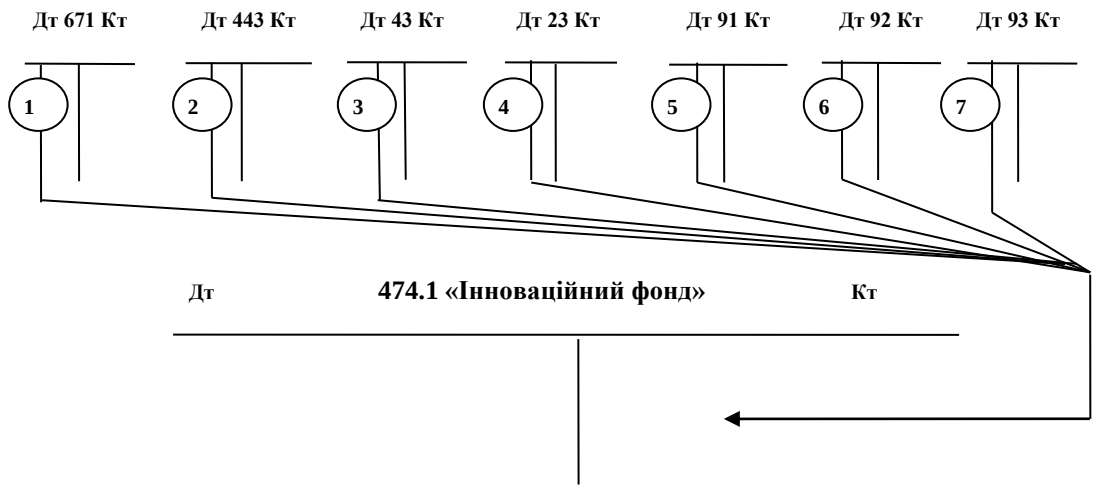

Рис. 1.4.4. Порядок відображення на рахунках бухгалтерського обліку формування інноваційного фонду підприємства

Позначення: відображено формування інноваційного фонду за рахунок: 1 – реінвестування дивідендів учасників; 2 – прибутку, використаного у звітному періоді; 3 – коштів резервного капіталу; 4 – витрат основного виробництва; 5 – загальновиробничих витрат; 6 – адміністративних витрат; 7 – витрат на збут

Джерело: запропоновано автором.

Отже, зазначені моменти повинні обов'язково знайти своє відображення у документі про облікову політику, де доцільно вказати джерела, за рахунок яких відбувається формування цільових резервів з метою оновлення основних засобів підприємства, порядок їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку та напрями використання коштів інноваційного фонду.

1.4.3. Облік витрат маркетингової діяльності підприємств

Створення нового продукту чи виведення товару на ринок передбачає виникнення витрат.

Крім того, кожному підприємству необхідно постійно володіти інформацією про стан як внутрішнього, так і зовнішнього середовища – попит на вироби, виготовлені з деревини, цінову політику конкурентів. Тому виникає необхідність у налагодженні належного інформаційного забезпечення – створення маркетингової інформаційної системи, провідною ланкою якої на підприємстві є підсистема бухгалтерського обліку.

Бухгалтерський облік за умови функціонування суб'єктів господарювання на засадах маркетингу повинен надавати керівництву інформацію не тільки про фінансово-майновий стан підприємства та правильність нарахування і своєчасність сплати податків, а й дані, необхідні для управління маркетинговою діяльністю: обсяги збуту і рентабельність продукції підприємств у розрізі ринків збуту; величину витрат з метою визначення беззбиткового продажу продукції підприємства; заборгованість за реалізовану продукцію за групами клієнтів і термінами погашення; напрями витрачання коштів, виділених на маркетингову діяльність тощо.

Це обумовлює необхідність дослідження таких понять, як «маркетингові витрати» та «витрати на збут». Згідно з п. 18 П(С)БО 16 «Витрати» [17] витрати на збут – це витрати, пов'язані з реалізацією продукції, товарів, послуг. Подібне визначення наведено й у п.138.10.3 Податкового кодексу України. Визначення маркетингових витрат жоден нормативний акт не дає.

Ф.Ф. Бутинець зазначає, що маркетингові витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу, які використовуються для реклами, просування на ринок товарів і т.д. [18, с. 45].

А.Г. Загородній дає подібне визначення: маркетингові витрати – це витрати виробника чи дистриб'ютора на збут продукції та стимулювання збуту, зокрема на рекламу, просування продукції на ринок [15, с. 227].

Суть визначення самого маркетингу така: маркетинг – це функція організації, яка включає сукупність процесів зі створення, просування і постачання споживчих цінностей на основі управління зв'язками зі споживачами, внаслідок чого організація несе ризики та отримує вигоду. Як правило, маркетинг ототожнюється лише з рекламою, що необґрунтовано звужує його межі. Наведене визначення показує, що маркетинг включає значно більше процесів [19, с. 45].

Вважаємо, що поняття «маркетингові витрати» значно ширше поняття «витрати на збут», тому пропонуємо визначення терміна «маркетингові витрати» у такій редакції: маркетингові витрати – це витрати матеріальних, трудових, фінансових ресурсів на управління маркетинговою діяльністю підприємства [7, с. 8].

Отже, можна зробити висновок, що поняття «маркетингових витрат» значно ширше поняття «витрати на збут». Оскільки маркетингові витрати спрямовані на створення попиту шляхом випуску продукції, а витрати на збут – це кінцевий етап роботи підприємства та відображення витрат, які пов'язані із задоволенням раніше створеного попиту. Відсутність єдиного підходу до трактування поняття маркетингових витрат спричиняє неоднозначне їх відображення в обліку. Так, витрати, пов'язані з проведенням маркетингових досліджень, обліковуються на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів», витрати на оплату праці та відрахування на соціальні заходи працівників, пов'язаних з маркетинговою діяльністю, витрати на рекламу і т.д. відображаються на рахунку 93 «Витрати на збут». Така невизначеність зумовлює необхідність перейменувати рахунок 93 «Витрати на збут» на «Витрати маркетингової діяльності», а витрати на збут ввести окремим субрахунком до даного рахунку (рис. 1.4.5).

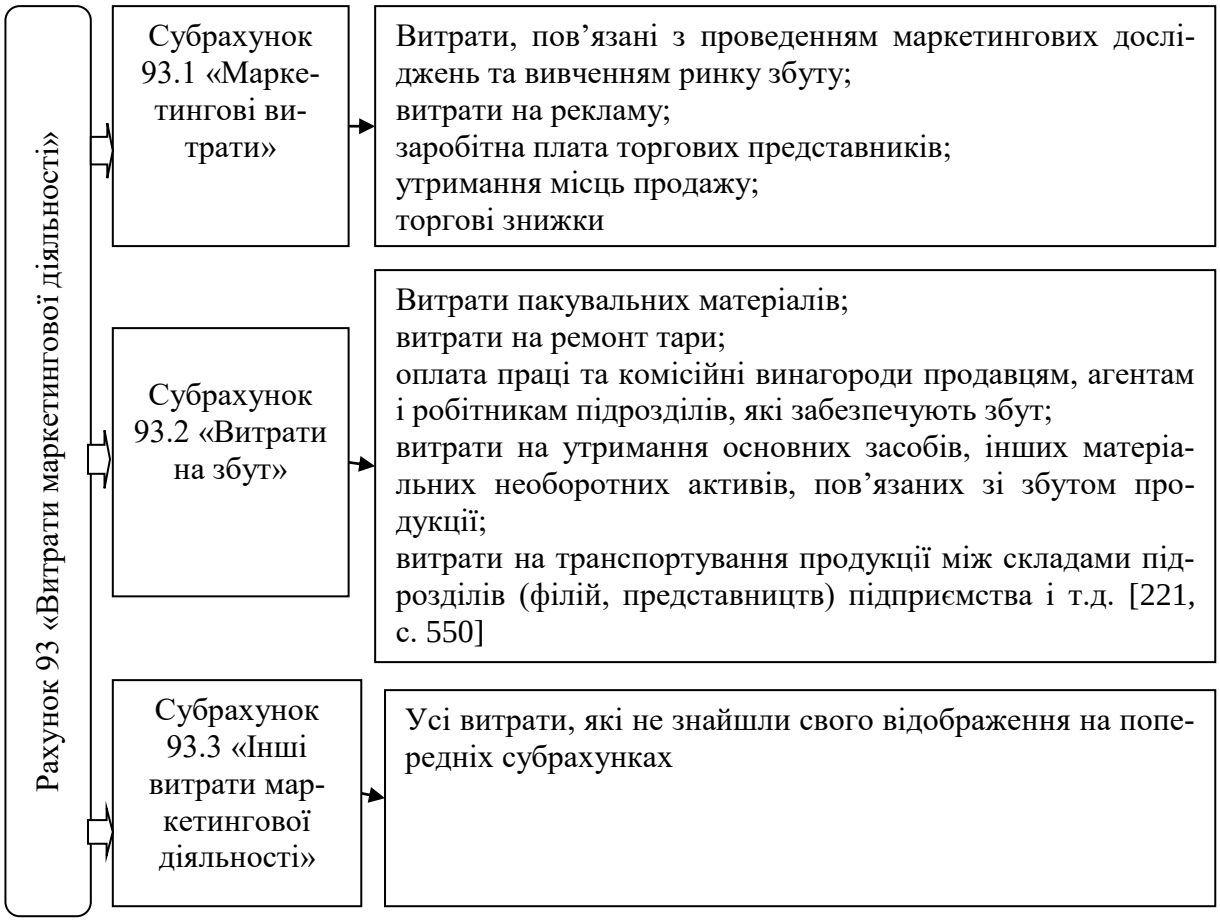

Рис. 1.4.5. Структура запропонованого рахунку 93 «Витрати маркетингової діяльності» з відповідними субрахунками

Джерело: запропоновано автором.

Витрати, пов'язані з маркетинговою діяльністю, доцільно відображати за дебетом рахунку 93 «Витрати маркетингової діяльності» в розрізі субрахунків в кореспонденції з рахунками активів і зобов'язань (рис. 1.4.6).

Подібні зміни необхідно внести до повної калькуляції (включати дані витрати до калькуляції з метою уточнення цих витрат при формуванні вартості продукції підприємства), в облікові регістри, якими користується підприємство, у форми звітності, зокрема у форму 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупні доходи)» [21, с. 197].

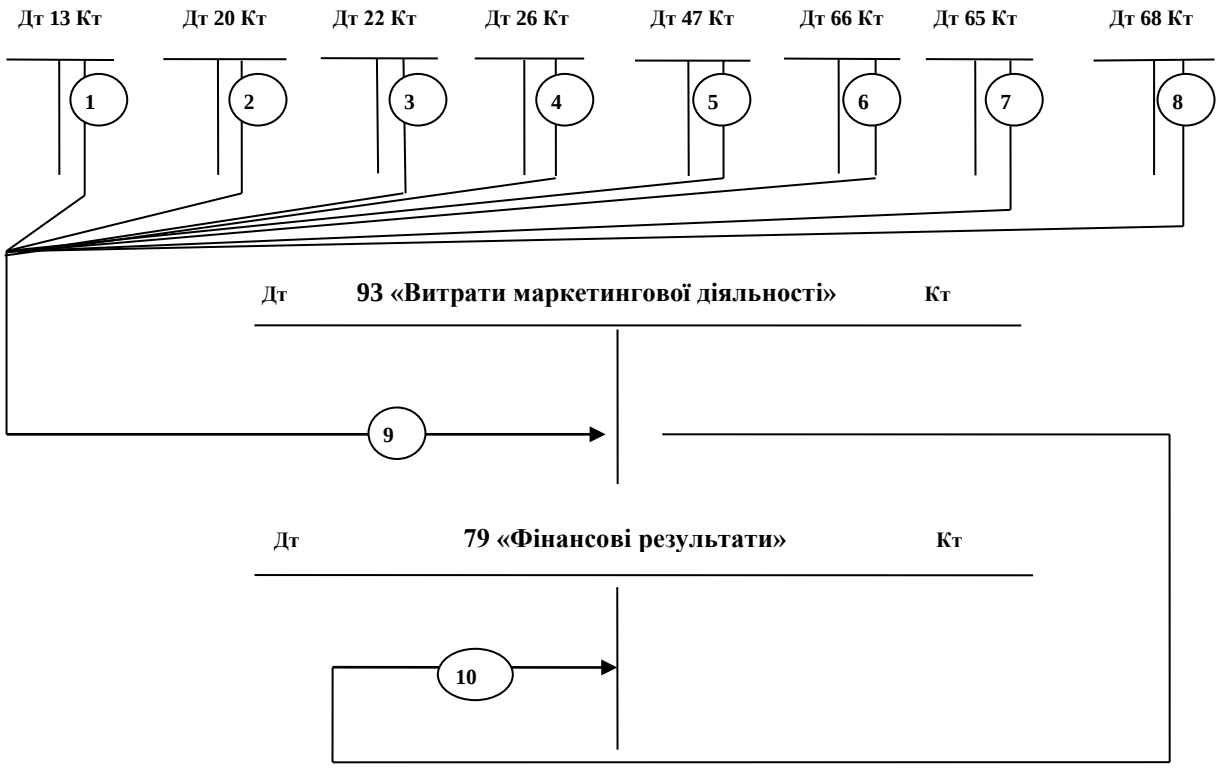

Рис. 1.4.6. Модель відображення та списання витрат маркетингової діяльності

Позначення: 1 – нараховано знос на основні засоби; 2, 3, 4 – списано вартість запасів, відпущених на потреби, пов'язані із маркетинговою діяльністю; 5 – створено резерв для виплати відпускних працівникам відділу маркетингу; 6, 7 – нарахована заробітна плата працівникам відділу маркетингу та проведено відрахування до Фонду соціального страхування; 8 – відображено інші витрати, пов'язані з маркетинговою діяльністю підприємства; 9 – відображено загальну суму витрат маркетингової діяльності; 10 – списано суму витрат маркетингової діяльності на фінансові результати

Джерело: запропоновано автором.

Запропоновані підходи надають можливість підвищити інформативну місткість облікової інформації для цілей управління конкурентоспроможністю та рентабельністю продукції підприємства.

1.4.4. Облік доходів та обліково-аналітичне моделювання фінансових результатів діяльності підприємств

У бухгалтерському обліку для узагальнення інформації про доходи, отримані в результаті здійснення різних видів діяльності, призначені рахунки класу 7 «Доходи і результати діяльності» [22]. На рахунках цього класу (рахунки 70–74), крім рахунку 76 «Страхові платежі», за кредитом протягом звітного періоду відображається сума загального доходу разом із сумою непрямих податків, зборів (обов'язкових платежів), що включені до ціни продажу, за дебетом – сума податків, зборів (обов'язкових платежів), які підлягають вирахуванню з доходу та списання суми чистого доходу (кредитове сальдо рахунків 70–74) на кредит рахунку 79 «Фінансові результати» [22]. Фінансовий результат визначається за кожним видом діяльності шляхом зіставлення доходів і витрат звітного періоду. За кредитом рахунка 79 «Фінансові результати» відображають суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, за дебетом – суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, а також суму нарахованого та належного до сплати податку на прибуток. Закриття цього рахунка відбувається в кінці кожного звітного періоду [222]. Рахунки сьомого класу транзитні, оскільки в кінці звітного періоду відбувається їх закриття та списання накопичених сум на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Фінансовим результатом діяльності підприємства може бути або прибуток або збиток.

Модель відображення в обліку фінансових результатів (рис. 1.4.7), узагальнена автором в результаті опрацювання літературних джерел [22].

Така модель використовується багатьма підприємствами, проте кожне з них, враховуючи специфіку своєї діяльності, вносить свої корективи, які дозволяють обліковувати доходи і витрати, обчислювати фінансові результати й приймати ефективні управлінські рішення щодо діяльності підприємства.

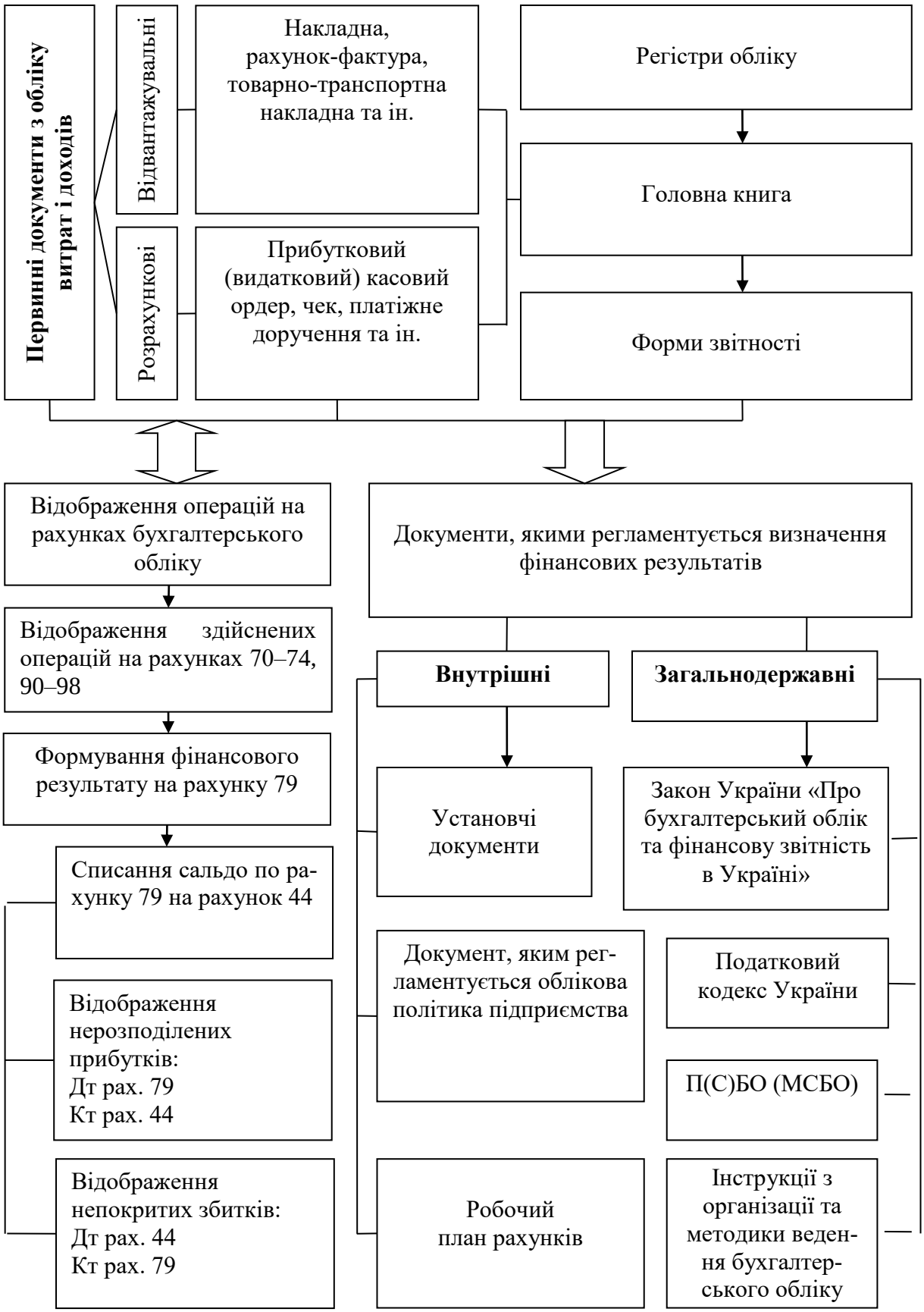

Рис. 1.4.7. Модель відображення в обліку фінансових результатів підприємств

Джерело: узагальнено автором на основі [22].

Такі аспекти моделі як документальне оформлення та внутрішні нормативні документи індивідуальні для кожного підприємства залежно від його розміру, виду діяльності, форми власності та схеми документообігу.

Доцільність ведення обліку витрат на деревообробних підприємствах у розрізі центрів відповідальності і центрів витрат й дотримання принципу відповідності доходів і витрат зумовлює необхідність організації обліку доходів у розрізі місць їх ймовірного отримання, за видами (групами готової продукції чи напівфабрикатів, виконаних робіт, наданих послуг).

Для узагальнення інформації про структуру та місце отримання доходів доцільно використовувати відомість обліку доходів, наведену у табл. 1.4.2.

Таблиця 1.4.2

Відомість обліку доходів

за _____ 20__ р.

Група доходів	**Місце отримання доходів**	**Сума отриманих доходів за звітний період**		**Сума отриманих доходів за попередній період**	
		тис. грн	**питома вага, %**	**тис. грн**	**питома вага, %**
Дохід від реалізації Усього: У т.ч.:	х	17800,1	100	16300,0	100
Робіт (послуг):					
Основне виробництво					
по монтажу вікон (дверей)					
Дохід від реалізації робіт (послуг)	х				
розпилювання деревини	Лісопильна ділянка	2153,0	12,1	1861,0	11,4
розкрій деталей	Ділянка розкрою матеріалів	1820,0	10,2	1196,0	7,3
…					
Дохід від реалізації готової продукції	х	…	…	…	…

Джерело: запропоновано автором.

Подібна деталізація надасть можливість управлінському персоналу отримувати інформацію щодо доходів з метою подальшого планування та прогнозування діяльності підприємства.

Отже, з метою удосконалення обліку витрат і доходів підприємств запропоновано розширити аналітичність обліку за центрами відповідальності, центрами витрат і доходів шляхом введення окремих рахунків та відкриттям відповідних субрахунків до них з подальшим узагальненням інформації у розроблених формах облікових регістрів та внутрішньогосподарської звітності. Застосування запропонованих заходів забезпечить формування аналітичних даних про витрати і доходи досліджуваних підприємств.

Висновки

Враховуючи сьогоденні зміни в економічному розвитку країни, підприємству потрібно постійно адаптуватися до них.

Необхідно зазначити, що належне функціонування та розвиток підприємства можливі лише в результаті узгодженої діяльності усіх його підрозділів. Це забезпечить отримання повної, достовірної та своєчасної інформації про вплив внутрішніх чинників та зовнішнього середовища на понесені витрати, отримані доходи та фінансові результати діяльності підприємства.

Ураховуючи можливість використання деревообробними підприємствами власних відходів у власному виробництві, виникає можливість знизити витрати на виготовлення продукції. Запропоновані підходи щодо уточнення економічної сутності, класифікації відходів та відображення їх в обліку забезпечать формування достовірної та об’єктивної інформаційної бази про них та сприятимуть їх ефективному використанню.

Впровадженням інноваційних продуктів, яке надасть можливість підвищити конкурентоспроможність продукції підприємств, обумовлено виокремлення особливостей інноваційної діяльності, які впливають на формування витрат. Зокрема: кадрові, які сприяють виникненню витрат, пов’язаних з підготовкою та перепідготовкою спеціалістів; технологічні – зумовлюють виникнення витрат підприємств, пов’язаних з технологічною підготовкою, яка передує введенню в експлуатацію інноваційного продукту; фінансові – у результаті яких

виникають витрати, пов'язані з фінансуванням процесу впровадження новітніх технологій, що дадуть змогу поліпшити структуру і якість виробництва. У результаті дослідження з метою подальшого фінансування інноваційних програм запропоновано створення цільових резервів за рахунок акумулювання коштів на рахунку 474 «Забезпечення інших витрат і платежів».

Необхідність забезпечення керівництва підприємством інформацією щодо попиту на продукцію, цінову політику конкурентів зумовлює необхідність створення маркетингової інформаційної системи, провідною ланкою якої на підприємстві є підсистема бухгалтерського обліку. З метою достовірного відображення в обліку витрат, які виникають у результаті проведення маркетингової політики на підприємстві та враховуючи те, що поняття «маркетингові витрати» значно ширше поняття «витрати на збут» запропоновано перейменувати рахунок 93 «Витрати на збут» на «Витрати маркетингової діяльності».

Також з метою забезпечення управлінського персоналу інформацією про доходи запропоновано вести аналітичний облік доходів за видами (групами) готової продукції чи напівфабрикатів, виконаних робіт, наданих послуг, в розрізі місць їх ймовірного отримання. Крім того, для удосконалення обліку витрат і доходів підприємств запропоновано розширити аналітичність обліку за центрами відповідальності, центрами витрат і доходів шляхом введення окремих рахунків та відкриттям відповідних субрахунків до них з подальшим узагальненням інформації у розроблених формах облікових регістрів та внутрішньогосподарської звітності. Застосування запропонованих заходів забезпечить формування аналітичних даних про витрати, доходи і фінансові результати та сприятиме підвищенню ефективності діяльності підприємств.

Список використаних джерел

1. Саченко С.І. Облік і внутрішньогосподарський контроль виробничих витрат на хлібопекарних підприємствах: автореф. дис. … канд. екон. наук: 08.06.04. Тернопільський національний економічний університет, ун-т. Т., 2007. 20 с.

2. Зінченко О.В. Організація обліку зворотних відходів. URL: http://www.rusnauka.com/SND/Economics/7_zinchenko.doc.htm.

3. Гуцайлюк З.В. Облік виробничих відходів: проблеми методики та організації. *Бухгалтерський облік і аудит.* 2004. № 3. С. 9–12.

4. Боярский В.С., Осипенко В.А. Объемы, площади и нормы выхода пиломатериалов: Справочник. 5-е изд., перераб. и доп. К.: Будівельник, 1985. 280 с.

5. Максимів Ю., Пилипів Н. Облік виробничих відходів як передумова їх ефективного використання (на прикладі комплексних деревообробних виробництв). *Бухгалтерський облік і аудит.* 2012. Вип. 2. С. 29–40.

6. Про відходи: Закон України від 23.12.2004 № 187/98-ВР. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/187/98-%D0%B2%D1%80#Text (дата звернення: 03.11.2020).

7. Гуріна Н.В. Облік та аналіз витрат і доходів підприємств: теорія та методика: автореф. дис. … канд. екон. наук : спец. 08.00.09. Національна академія статистики, обліку та аудиту. Київ, 2014. 20 с.

8. Герасимович А.М. Учет издержек производства : автореферат … доктора эконом. наук спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит». К., 1993. 40 с.

9. Гуріна Н.В. Організація обліку відходів підприємств. *Вісник Національного ун-ту «Львівська політехніка».* 2014. № 797. С. 213–218.

10. Крупка Я.Д. Варіанти обліку інноваційних процесів на підприємстві. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2006. № 5. С. 11–18.

11. Солдатенко В. Шлях до зростання економіки України – створення інвестиційно-інноваційної моделі. *Вісник податкової служби України.* 2007. № 40 (467). С. 49–55.

12. Кантаєва О.В. Напрями розвитку методики бухгалтерського обліку інноваційної діяльності підприємства. *Бухгалтерський облік і аудит.* 2008. № 5. С. 18–28.

13. Про інноваційну діяльність: Закон України від 04.07.2002 р. № 40-IV зі змінами і допов. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/40-15#Text (дата звернення: 15.11.2020).

14. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом

Міністерства фінансів від 07 лютого 2013 р. № 73. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text (дата звернення: 21.11.2020).

15. Загородній А.Г., Вознюк Г.Л. Фінансово-економічний словник. К.: Знання, 2007. 1072 с.

16. Гуріна Н.В. Проблеми організації обліку витрат інноваційної діяльності та шляхи їх вирішення. *Луцький національний технічний університет. Економічні науки.* 2015. № 12 (45). С. 48–54. *(Серія «Облік і фінанси»).*

17. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів від 31 березня 1999 р. № 87 зі змінами та доповненнями. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text (дата звернення: 21.11.2020 р.).

18. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський словник. Житомир.: ПП «Рута», 2001. 224 с.

19. Руделіус В., Азарян О., Бабенко Н. Маркетинг: підручник. Ред.-упор. О.І. Сидоренко, Л.С.Макарова. 4-те вид. К.: Навчально-методичний центр «Консорціум із удосконалення менеджмент-освіти в Україні», 2009. 648 с.

20. Давидов Г.М., Шалікова Н.С. Облікова політика : навч. посіб. К. : Знання, 2010. 479 с.

21. Гуріна Н.В. Формування облікової політики підприємства щодо витрат і доходів. *Науковий журнал «Бізнес інформ»*. 2015. № 8. С. 194–199.

22. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник. 3-тє вид., доповнене і перероблене. К.: Алерта, 2008. 926 с.

1.5. Особливості застосування комп'ютеризованих інформаційних систем бухгалтерського обліку в фізкультурно-оздоровчих закладах

У ринкових умовах фізична культура і спорт виступають як єдине ціле не лише у формі соціально-ідеологічного спрямування, а як ділове середовище, в якому кожний індивідуальний суб'єкт задовольняє широке коло вимог споживачів. У сфері матеріального виробництва сюди можна віднести як чималу кількість компаній, що мають дотичну або беруть безпосередню участь у спортивній сфері, де виготовляються спортивні снаряди, обладнання, інвентар, спортивна символіка й аксесуари для спортсменів, так і організації, установи й окремих людей, що організовують, забезпечують та управляють процесами. На усіх рівнях відносин з приводу фізичної культури і спорту виникають фінансово-економічні розрахунки, які виступають для однієї сторони – засобом реалізації покращення здоров'я та спортивних результатів, а для іншої – доходом або заробітною платою. Особливістю фізкультурно-оздоровчих відносин є те, що у фізичній культурі виникає потреба одночасного вирішення як питань спортивного, фінансового, психологічного характеру з організації спортивного процесу, так і безпосередньої участі у ньому суб'єктів та об'єктів спортивної галузі.

Прийняття менеджерами різних ланок фізкультурно-оздоровчих установ ефективних управлінських рішень, особливо в умовах світової пандемії COVID-19, є можливим лише за допомогою отримання своєчасної, повної, достовірної, об'єктивної інформації про господарську діяльність підприємств, що надає система бухгалтерського обліку та подання звітності.

Зростання важливості обліково-аналітичної інформації призводить до появи нових завдань у діяльності фізкультурно-оздоровчих установ. Бухгалтерський облік та система подання фінансової звітності повинна адаптуватися згідно з новими потребами, мотивів та запитів користувачів, швидкозмінюваних умов зовнішнього та внутрішнього середовища господарської діяльності підприємств та в умовах закінчення, або введення нових карантинних обмежень, пов'язаних з COVID-19, виконуючи поряд з інформаційною комплекс додаткових функцій.

Власники фізкультурно-оздоровчих підприємств потребують одержання повної, структурованої обліково-звітної інформації для прийняття ефективних управлінських рішень. На сьогодні, через світову пандемію COVID-19 майже всі послуги, зокрема і фізкультурно-оздоровчі, переходять в он-лайн режим, що призводить до потреби удосконалення та модернізації підходів до системи ведення бухгалтерського обліку та подання звітності.

Особливості бухгалтерського обліку господарської діяльності фізкультурно-оздоровчих закладів подані у публікаціях М.І. Бондаря, Ф.Ф. Бутинця [1], С.Ф. Голова, В.М. Костюченко [2], Д.О. Грицишена [3], В.В. Євдокимова [4], Я.О. Ізмайлова [5; 6], О.В. Кантаєвої, Л.М. Кіндрацької, М.В. Кужельного, Ю.А. Кузьмінського, С.Ф. Легенчука [7], В.М. Пархоменко, М.С. Пушкар [8], С.В. Свірко [9], В.В. Сопка, М.Г. Чумаченка тощо. Серед зарубіжних авторів відчутний внесок до розгляду цих аспектів бухгалтерського обліку зробили Х. Андерсон, Г. Александер, С. Барнес, Дж. Бейлі, Г. Бірман, Г. Велш, Р.Г. Еклес, Р. Каплан, В.В. Ковальов, Д. Колдуелл, Я.В. Соколов, М. Фрідман, Р. Холт, У. Шарп, С. Шмідт, Р. Шортрідж та інші.

Разом з тим методично-організаційні питання ведення бухгалтерського обліку та подання звітності в фізкультурно-оздоровчих установах, особливо в умовах світової пандемії COVID-19, досить обмежено висвітлені у працях українських та зарубіжних вчених, тому досить актуальним є проведення дослідження у відповідному напрямі.

Метою статті є дослідження особливостей застосування комп'ютеризованих інформаційних систем бухгалтерського обліку та подання звітності в фізкультурно-оздоровчих установах.

1.5.1. Особливості застосування комп'ютеризованих інформаційних систем бухгалтерського обліку у фізкультурно-оздоровчих закладах

У Законі України «Про фізичну культуру і спорт» фізична культура подається як діяльність суб'єктів сфери фізичної культури і спорту, спрямована на забезпечення рухової активності людей з метою їх гармонійного, передусім фізичного розвитку та ведення здорового

способу життя, а спорт – діяльність суб'єктів сфери фізичної культури і спорту, спрямована на виявлення та уніфіковане порівняння досягнень людей у фізичній, інтелектуальній та іншій підготовленостях шляхом проведення спортивних змагань та відповідної підготовки до них [10].

Фізкультура та спорт, як соціальні інститути, нарівні з освітою, сім'єю, державою відіграють значну роль у соціумі, надаючи інструменти соціалізації, соціальної мобільності, формують життєві стратегії людей. Спортивні заходи, перемоги, видатні спортсмени формують внутрішній і зовнішній імідж держави. Крім того, спорт сьогодні є бізнесом, який приносить прибуток. Головними проблемами, які перешкоджають розвитку українського спорту є: застаріла система управління, не досить активне проникнення у сферу фізичної культури і спорту ринкових відносин, хронічний дефіцит коштів і зародковий стан спортивної індустрії, що спричиняють гостру невідповідність між намаганням держави зберегти провідну роль у забезпеченні життєдіяльності сфери і її обмеженими ресурсними можливостями.

С.В. Свірко [9, с. 149–150] під завданнями бухгалтерського обліку визначає визначене функціями бухгалтерського обліку коло доручень-вимог для виконання зазначеною системою.

За В.В. Євдокимовим основне завдання розвитку бухгалтерського обліку – це підвищення якості інформації, що формується в його системі. У сукупності економічної інформації найбільшу питому вагу займає облікова, що базується на даних бухгалтерського обліку. На частку цієї інформації припадає понад 80 % загального обсягу економічної інформації. Саме бухгалтерський облік фіксує і накопичує синтетичну та аналітичну інформацію про стан і рух майна підприємства, джерела його утворення, господарські процеси, кінцеві результати фінансової та господарської діяльності суб'єкта господарювання.

Багатоваріантність правил та методик ведення бухгалтерського обліку не тільки не забезпечує підвищення методологічного рівня і на цій основі якості облікової інформації, а й призводить до її суттєвого викривлення [4, с. 12–13].

Професор М.С. Пушкар основним завданням обліку вважає професійне упорядкування інформації. Чим більшими і різноманітні-

шими є запити до обліку, тим досконалішою стає його система, тим значимішим буде бухгалтерський облік і в економічній системі [8].

Отже, метою системи бухгалтерського обліку і подання звітності фізкультурно-оздоровчих установ є забезпечення інформацією для управління та контролю за: ефективним наданням послуг; ресурсами підприємства; передбачення та прогнозування економічній ситуації і пошук ефективних управлінських рішень.

В умовах глобалізації та світової пандемії COVID-19 відбувається модифікація існуючих та поява нових завдань бухгалтерського обліку підприємств, що обумовлено переорієнтацією на онлайн послуги, зміну мотивів та запитів усіх зацікавлених в обліковій інформації учасників господарських відносин. Завдання бухгалтерського обліку в фізкультурно-оздоровчих установах можливо розглянути крізь призму взаємовідносин на двох рівнях, запропонованих Д.О. Грицишеним [3]: 1) підприємство-підприємство (характеризує відносини підприємства з покупцями, постачальниками, інвесторами, конкурентами тощо); 2) підприємство-держава (характеризує взаємовідносини підприємства з державними органами: фіскальна служба, місцева влада, міністерства та відомства всіх рівнів, пенсійний фонд, соціальні фонди, екологічна інспекція тощо) (табл. 1.5.1).

На рівні «підприємство-підприємство» обліково-аналітична інформація щодо представлених підгруп завдань впливає на систему економічних відносин на фондовому та інших ринках із залучення капіталу, а також з різноманітними кредиторами. Інформація, що генерується в системі обліку, дозволяє виявити резерви економії товарно-матеріальних цінностей та ресурсів, дозволяє підвищити конкурентоспроможність підприємства та збільшити його дохідність. Облікова інформація щодо представлених підгруп завдань дає можливість залучати нових інвесторів, партнерів, споживачів послуг, підвищує соціальну значущість та імідж фізкультурно-оздоровчих послуг.

На рівні «підприємство-держава» обліково-аналітична інформація щодо представлених підгруп завдань впливає на можливість фізкультурно-оздоровчій установі отримати додаткові пільги від держави: зниження ставки оподаткування, впливає на порядок дозвільної діяльності, розмірів сплати коштів та штрафних санкцій. Визначає параметри інформації, які потрібні державним органам на місцевому, регіональному та державному рівнях.

Таблиця 1.5.1

Завдання бухгалтерського обліку у фізкультурно-оздоровчих установах

Підгрупа завдань	**Завдання – формування та контроль інформації про:**
Управління інвестиційними ресурсами	джерела інвестиційних коштів
	потребу в інвестиційних ресурсах
	можливе та фактичне надходження інвестиційних ресурсів
	структуру фінансування інвестицій
	цільове використання інвестиційних ресурсів установою
	результати та ефективність діяльності установи
Ефективне використання товарно-матеріальних цінностей для надання послуг	потребу в обладнанні, інструменті та ефективне його використання
	економію ресурсів
	впровадження технологій ресурсозбереження
	запровадження інноваційних технологій при наданні послуг
	інші заходи, які забезпечують раціональне використання ресурсів
Створення послуги та її реалізація	створення фізкультурно-оздоровчих послуг
	використання та впровадження інновацій у фізкультурно-оздоровчих послугах
	налагодження системи просування фізкультурно-оздоровчих послуг
	налагодження системи реалізації фізкультурно-оздоровчих послуг
	результати створення нових фізкультурно-оздоровчих послуг
	заходи соціального характеру
	заходи просвітницького характеру
	реалізація послуг в онлайн режимі

Джерело: складено автором.

Таким чином, відповідно до встановлених завдань, змінюється пріоритетність об’єктів бухгалтерського обліку, відбувається трансформація елементів методу бухгалтерського обліку та принципів, які визначають напрями їх використання.

Правильне обрання підприємством типу інформаційної системи потребує класифікації таких систем за критерієм комплексності виконуваних функцій і завдань на підприємстві. Для прийняття ефективних управлінських рішень в обліково-аналітичній системі фізкультурно-оздоровчих установ пропонується виділити чотири зрізи інформації: облікову, аналітичну, прогнозну й управлінську. Побудовано схему взаємозв'язку процесів формування обліково-звітної інформації, аналітичних і прогнозних розрахунків та прийняття управлінських рішень у фізкультурно-оздоровчих установах (рис. 1.5.1).

Розроблена схема взаємозв'язків сприяє упорядкуванню і конструктивній взаємодії окремих елементів системи обліку господарської діяльності та прийняття рішень у фізкультурно-оздоровчих установах.

Професор Я.О. Ізмайлов [6] доводить, що становлення інформаційного суспільства передбачає підпорядкування економічного зростання якісним параметрам соціального та економічного розвитку. Адже подальший прогрес визначатиметься не стільки виробництвом товарів, скільки розширеним використанням інформації.

Цифрова економіка складається з трьох основних частин, а саме: розвиток та підтримка інфраструктури; електронний бізнес та електронна комерція. Для ефективного функціонування та розвитку кожної складової цифрової економіки потрібна чітка обліково-аналітична система, яка буде давати якісну, достовірну та повну інформацію для прийняття управлінських рішень.

На сьогодні всі фізкультурно-оздоровчі установи ведуть бухгалтерський облік за допомогою інформаційних систем і технологій. Головним завданням інформаційних систем і технологій бухгалтерського обліку у фізкультурно-оздоровчих установах України є створення більш якісного рівня співпраці, координації та комунікації інформаційних зв'язків між підрозділами для прийняття ефективних управлінських рішень.

Важливо врахувати можливість використання облікової інформації з базового програмного продукту, що обраний і застосовується на підприємстві, в пакетах прикладних програм аналітичного, прогнозного та іншого прикладного призначення, тобто при проведенні імітаційних розрахунків у прогнозуванні та здійсненні бізнес-проєктів, підготовці прогнозів розвитку підприємства та взаємодії із зовнішніми контрагентами, аналізу фінансового стану і ймовірності банкрутства, формування різних документів аналітичного змісту, що містять

вибіркову, належним чином узагальнену фактичну інформацію для прийняття ефективних управлінських рішень.

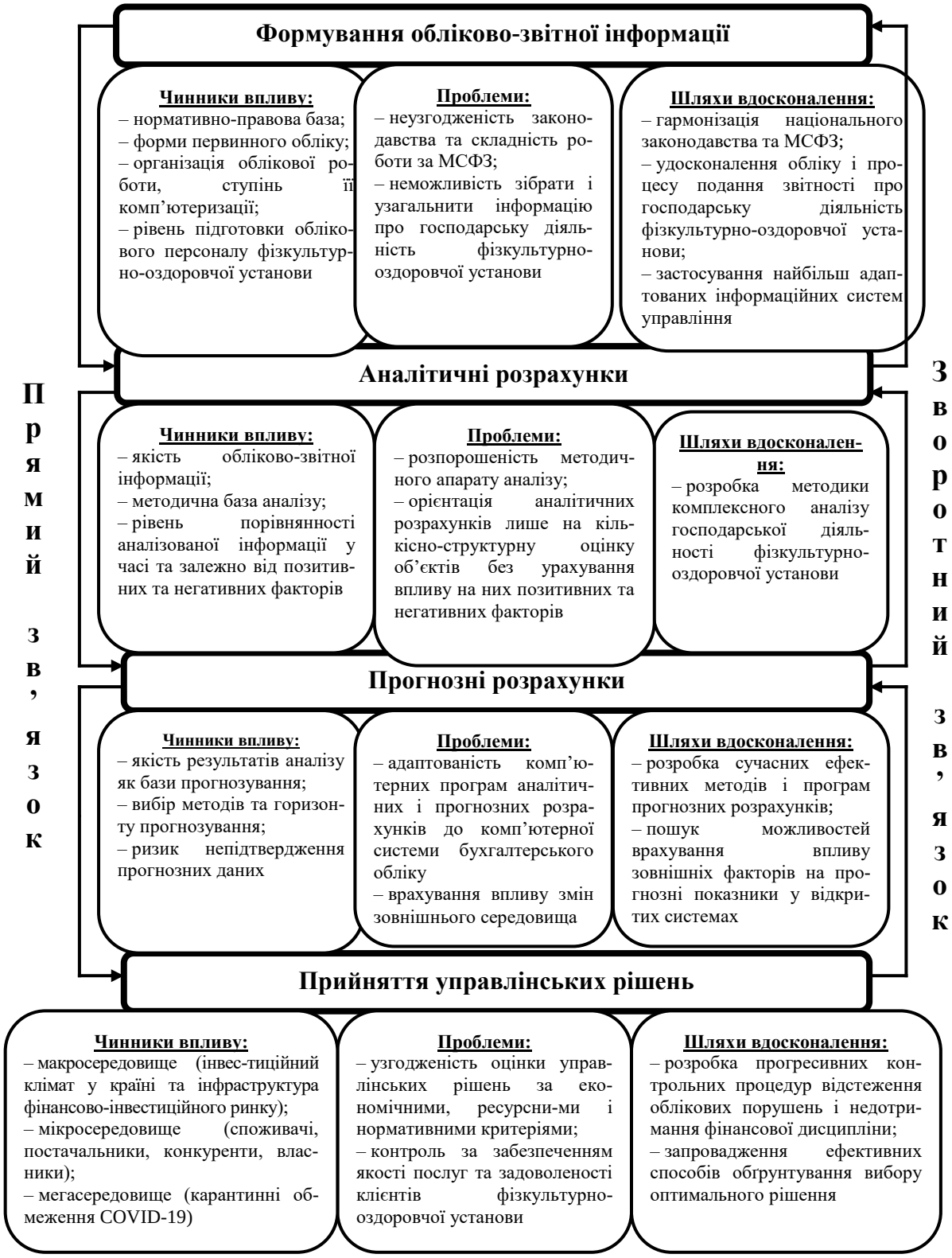

Рис. 1.5.1. Взаємозв'язок між процесами, що впливають на прийняття управлінських рішень у фізкультурно-оздоровчих установах

Джерело: складено автором.

Для ведення обліку, допомоги в організації та управління всіма бізнес-процесами на вітчизняних фізкультурно-оздоровчих організаціях (фітнес-клуби, салони краси та SPA-салони) використовують пакет галузевого рішення «1С: Фітнес клуб» «1С: Підприємство 8», завдяки невеликій вартості і доступності. Серед його переваг слід зазначити також гнучкість налаштування до особливостей підприємства, зрозумілість інтерфейсу, зокрема для бухгалтера, швидкий прогрес версій. Для ведення бухгалтерського і податкового обліку використовують «1С: Бухгалтерія 8 для України», в яку передбачене вивантаження необхідної інформації з «1С: Фітнес клуб» [11].

Програма «1С: Фітнес клуб» поєднує в собі сильний функціонал, зручність і простоту у використанні, сучасний і красивий інтерфейс. Програма дозволяє робити такі операції для різних рівнів персоналу (рис. 1.5.2).

Рис. 1.5.2. Автоматизація та збір інформації для обліку та звітності фізкультурно-оздоровчих установ

Джерело: складено автором.

Для ефективного управління фізкультурно-оздоровчими установами потрібно отримувати своєчасну, достовірну, повну облікову інформацію про господарські операції, що дасть можливість впливати на тактичний та стратегічний її розвиток.

Вхідна інформація для бухгалтерії фізкультурно-оздоровчих установ має містити детальні кількісні та якісні дані про об'єкти обліку та господарські операції. Проміжна інформація надає можливість створювати управлінські звіти та облікові відомості про здійснені господарські операції з детальною аналітикою. З'являється можливість відображати проміжну інформацію про господарські операції у вигляді таблиць, графіків, діаграм, гістограм тощо. Це сприятиме отриманню інформації про господарські операції різного ступеня деталізації в динаміці та взаємозв'язках тощо. Важливим завданням бухгалтерів-аналітиків та управлінців – правильне визначення раціональних взаємозв'язків між структурними підрозділами підприємства та визначення резервів розвитку та прогнозних ефектів. Вихідна інформація передбачає складання на підставі вхідної і проміжної інформації основних звітних показників про господарські операції в бухгалтерській та управлінській звітності.

На рис. 1.5.3 подано розроблену модель взаємозв'язку вхідної, проміжної та вихідної інформації комп'ютеризованого бухгалтерського обліку в фізкультурно-оздоровчих установах, яка дозволяє автоматизувати процес обліку будь-яких господарських операцій.

Резервами удосконалення системи бухгалтерського обліку в фізкультурно-оздоровчих установах України є оптимізація виконуваних функцій підрозділами, працівниками та обліковим персоналом, через розподіл додаткових або об'єднання існуючих посадових обов'язків і повноважень.

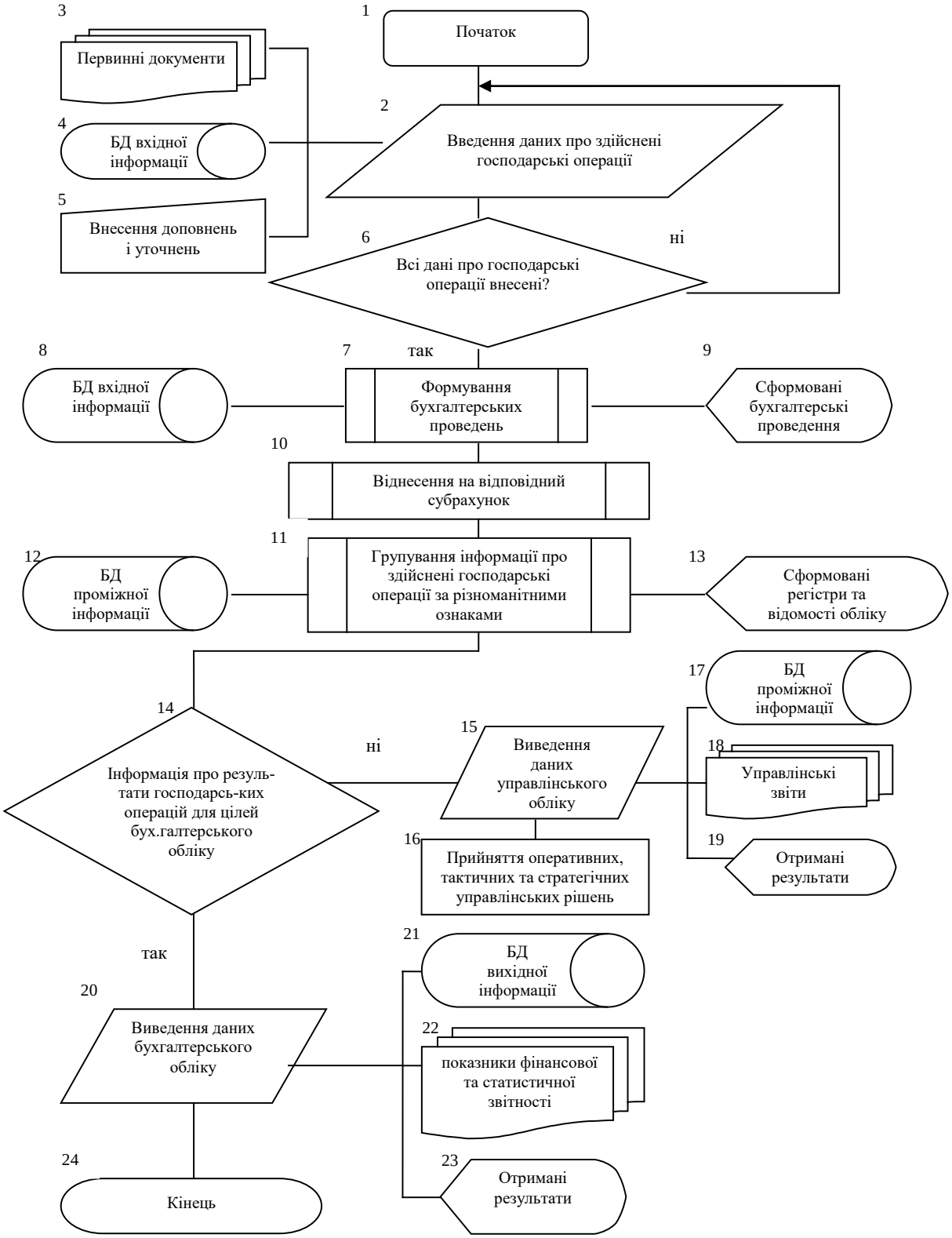

Рис. 1.5.3. Модель взаємозв'язку вхідної, проміжної та вихідної інформації комп'ютеризованого бухгалтерського обліку у фізкультурно-оздоровчих установах

Джерело: складено автором.

Висновки

У статті доведено, що прийняття менеджерами різних ланок фізкультурно-оздоровчих установ ефективних управлінських рішень, особливо в умовах світової пандемії COVID-19 є можливим лише за допомогою отримання своєчасної, повної, достовірної, об'єктивної інформації про господарську діяльність підприємств, що надає система бухгалтерського обліку та подання звітності.

Визначено основні проблеми, які перешкоджають розвитку українського спорту: застаріла система управління, не досить активне проникнення у сферу фізичної культури і спорту ринкових відносин, хронічний дефіцит коштів і зародковий стан спортивної індустрії, що спричинюють гостру невідповідність між намаганням держави зберегти провідну роль у забезпеченні життєдіяльності сфери і її обмеженими ресурсними можливостями.

На основі досліджень провідних науковців обґрунтовано, що метою системи бухгалтерського обліку і подання звітності фізкультурно-оздоровчих установ є забезпечення інформацією для управління та контролю за: ефективним наданням послуг; ресурсами підприємства; передбачення та прогнозування економічній ситуації і пошук ефективних управлінських рішень.

Доведено, що в умовах глобалізації та світової пандемії COVID-19 відбувається модифікація існуючих та поява нових завдань бухгалтерського обліку, що обумовлено переорієнтацією на онлайн послуги, зміну мотивів та запитів усіх зацікавлених в обліковій інформації учасників господарських відносин. Сформовано та систематизовано завдання бухгалтерського обліку в фізкультурно-оздоровчих установах.

Для прийняття ефективних управлінських рішень в обліково-аналітичній системі фізкультурно-оздоровчих установ запропоновано виділити чотири зрізи інформації: облікову, аналітичну, прогнозну й управлінську. Формування узгоджених потоків інформації забезпечить одночасне задоволення потреби підприємства в належним чином контрольованій системі бухгалтерського та управлінського обліку та в достовірній фінансовій і статистичній звітності.

Доведено, що всі фізкультурно-оздоровчі установи ведуть бухгалтерський облік за допомогою інформаційних систем і технологій.

Головним завданням інформаційних систем і технологій бухгалтерського обліку в фізкультурно-оздоровчих установах України є створення більш якісного рівня співпраці, координації та комунікації інформаційних зв'язків між підрозділами для прийняття ефективних управлінських рішень.

Запропонований загальний алгоритм автоматизованого процесу обліку будь-яких господарських операцій фізкультурно-оздоровчих установ через бухгалтерське моделювання.

Подальші дослідження рекомендується проводити в напрямі вдосконалення економічного аналізу господарської діяльності фізкультурно-оздоровчих установ.

Список використаних джерел

1. Бутинець Ф.Ф. Що дає господарю бухгалтерський облік? URL: http:// http://eztuir.ztu.edu.ua/3814/1/4.pdf.

2. Голов С. Ф., Костюченко В. М. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами: практ. посіб. К.: Лібра, 2004. 880 с.

3. Грицишен Д.О. Обліково-аналітичне забезпечення управління економіко-екологічною безпекою підприємств: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2015. 450 с.

4. Євдокимов В.В. Концепція інтегрованої системи бухгалтерського обліку: теорія, методологія, організація: автореферат дис. … д-ра. екон. наук: 08.00.09. Житомир, 2011. 39 с.

5. Ізмайлов Я.О. Бухгалтерський облік та аналіз господарської діяльності підприємств в умовах інвестиційно-інноваційного розвитку економіки України: дис. … докт. екон. наук: 08.00.09. Житомир, 2018. 555 с.

6. Izmaylov Y. Digital economy as an instrument of globalization. Scientific Journal of Polonia University. 2018. Vol. 27 nr 2. S. 52–60. URL: Retrieved from: https://doi.org/10.23856/2706.

7. Легенчук С.Ф. Розвиток теорії і методології бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки: автореферат дис. … д-ра. екон. наук: 08.00.09. Житомир, 2011. 39 с.

8. Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти): монографія. Тернопіль: Економічна думка, 1999. 424 с.

9. Свірко С.В. Бухгалтерський облік в бюджетних установах: методологія і організація: монографія. К.: КНЕУ, 2006. 244 с.

10. Про фізичну культуру і спорт: Закон України. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/3808-12.

11. 1С Україна: офіційний сайт. URL: http://1c.ua/v8/prod-ua/43428//ua.

РОЗДІЛ 2
УДОСКОНАЛЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ

2.1. Нормативно-правове забезпечення обліку установ державного сектору

Сучасний розвиток суб'єктів, що належать до державного сектору національної економіки, зокрема тих, що отримують фінансове забезпечення з бюджетів, характеризується нестабільністю та фінансовою напругою. Дефіцитність бюджетів призводить не лише до зниження обсягів послуг, які надаються, а й до проблем, що позиціонуються із забезпеченням дотримання гарантованих Конституцією прав громадян. У цих умовах пошук можливих шляхів вирішення проблеми має бути спрямований на використання усіх наявних можливостей, до яких належить і удосконалення системи обліку.

Реформування існуючої системи бухгалтерського обліку в державному секторі також пов'язане з інтеграцією України в сучасну міжнародну економічну спільноту, що відкрила перед національною економікою нові можливості розвитку відносин із зарубіжними партнерами та одночасно викликала необхідність такого реформування.

Головними умовами досягнення реалізації завдань такої оптимізації є впорядковані й узгоджені належним чином нормативно-правова, методологічна та методична бази обліку, вдосконалення яких, власне, і було обране за основну мету реалізації державної Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі.

Актуальність та об'єктивність потреби у розвитку обліку на засадах стандартизації, уніфікації та приведення у відповідність з міжнародними вимогами, крім уже зазначених вище причин, пов'язана з міжнародними інтеграційними процесами, в тому числі у державному секторі національної економіки, та її європейською орієнтацією. Тому модернізація обліку на вказаних засадах є важливим напрямом наукових досліджень [1].

Діяльність установ державного сектору досить різноманітна за функціональними ознаками, що потребує формування адекватної та якісної нормативно-правової бази. На сьогодні склалася досить широка та розгалужена система законодавчих і нормативних актів.

Законодавча база, яка безпосередньо стосується організації та методики обліку установ державного сектору, включає універсальні і спеціалізовані законодавчі акти. Універсальні – використовують у процесі своєї діяльності всі господарюючі суб'єкти, а спеціалізовані – застосовують лише установи державного сектору, ними регламентують положення організації та методики бухгалтерського обліку (форма організації обліку, форми облікових реєстрів, форми звітності, плану рахунків, методики обліку, проведення інвентаризації та ін.).

На сьогодні продовжується реформування вітчизняної системи бухгалтерського обліку, що супроводжується прийняттям низки нових нормативних актів у напрямі інтеграції вітчизняного законодавства з міжнародними стандартами. Тому слід також враховувати значну кількість суб'єктів та об'єктів нормативного регулювання бухгалтерського обліку в установах державного сектору.

Особливо актуальними для бухгалтера є те, що нормативна база у будь-якому секторі економіки постійно змінюється внаслідок зміни або коригування стратегії розвитку держави. Саме ці зміни зумовлюють підвищену увагу до нормативно-правових актів як з боку практиків, так і науковців, що і підтверджує актуальність дослідження.

2.1.1. Модернізація бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору у світлі стратегічних орієнтирів

Потужним і надзвичайно складним напрямом здійснення подальших реформ бухгалтерського обліку, які потребують державного регулювання, є модернізація бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору.

Незважаючи на модернізаційні процеси у даній сфері, однозначне тлумачення категорії «модернізація обліку» в різних наукових джерелах та словниках відсутнє. Вперше поява зазначеного терміну у нормативній базі відображена в Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі [2].

На сьогодні усе частіше в розгляді суспільних змін (в т. ч. і в бухгалтерському обліку) використовують модернізаційний підхід, що трансформується в інструмент пізнання та пояснення нових шляхів розвитку, удосконалення соціальних інститутів, суспільних відносин, і тим самим він відрізняє поняття «модернізація» від понять «розвиток», «трансформація», «зміна», що є більш нейтральними стосовно динаміки суспільного процесу в рамках його прогресивних тенденцій.

Розглядаючи проблеми суспільних змін, що відбуваються в Україні, професор М. Михальченко наголошує, що «трансформація, зміна, розвиток можуть бути орієнтовані на зміну реалій куди завгодно: уперед, назад, убік, по колу і т. д. Модернізація ж орієнтує суспільство і його структури, сфери на вдосконалювання, просування вперед, на розроблення й реалізацію нових цілей, завдань, пріоритетів, стратегій. Модернізація – це творчо-перетворювальна функція розвитку, але специфічна – як засіб оновлення суспільства. Модернізація дійсно є незавершеним проєктом і проєктом, що ніколи не завершується в глобальному вимірі. Суспільство, яке завершило модернізаційний проєкт, може вирушати на історичний смітник» [3, с. 19].

Враховуючи вищевикладене, під «модернізацією» варто важати системний процес різних зрушень і перетворень конкретних інституційних сфер суспільства, що забезпечує перехід суспільного устрою від одного стану розвитку до іншого в напрямі його осучаснення й постійного якісного вдосконалення.

Таким чином, відсутність визначення категорії модернізації в нормативній базі та різні підходи в науковій літературі пояснюються різноманітністю критеріїв, параметрів, напрямів та наслідків модернізації. Модернізація обліку включає в себе розподіл повноважень, розробку національних П(С)БО та єдиного плану рахунків, регістрів обліку, форм звітності, що передбачено рекомендаціями Стратегії [2].

Як відомо, достовірність, повнота та прозорість обліково-аналітичної інформації є запорукою високої якості управлінських рішень та успішності їх реалізації. Вважаємо, що одним з головних завдань модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі є саме забезпечення відкритості та достовірності інформації про фінансово-економічний стан суб’єкта бухгалтерського обліку державного сектору.

Передумовами модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі є чотири основні фактори еволюції, що встановлені міжнародною практикою та згруповані професором В.М. Метелицею [4]:

Ефективне управління. Кожна держава намагається лімітувати державні видатки та борг. Для цього затверджуються бюджетні програми, головні розпорядники коштів звітують про виконання аналізу витрат, проведеного із використанням даних майнового обліку.

Прозоре управління. Посилення контролю за державними фінансами дає можливість керівництву держави задовольнити потребу в інформації з боку фінансових операторів (рейтингові агенції, банки) і зарубіжних партнерів (СОТ, ЄС).

Поява нових інформаційних технологій. Сучасні технології типу систем планування ресурсів підприємства ERPS (Enterprise Resource Planning System) здатні надавати інформацію за всіма аспектами (бюджетну, фінансову, управлінську) та забезпечити можливість здійснення контролю операцій і аудиту.

Розповсюдження міжнародних стандартів. Бюджетний облік не є предметом міжнародних стандартів, тоді як майновий облік поступово переходить до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору IPSAS (International Public Sector Accounting Standards), що застосовуються у багатьох країнах. Стандартами IPSAS визначено правила представлення бюджетного результату і переходу від бюджетного до фінансового результату [4].

Проаналізуємо, що стало причиною необхідності модернізації бухгалтерського обліку державного сектору в Україні. Всебічне дослідження праць науковців та аналітиків з питань реформування державного сектору [1, 9, 10, 13, 25, 27, 28, 29] дало змогу встановити такі чинники, що обумовили необхідність здійснення модернізації бухгалтерського обліку установ державного сектору (рис. 2.1.1).

Тому, враховуючи вищезазначені чинники, в Україні стало необхідним формування нової парадигми бухгалтерського обліку в державному секторі на засадах розвитку інноваційних підходів до формування та використання інформації в управлінській системі, що наразі трансформується, з урахуванням тих глобалізаційних процесів, які відбуваються.

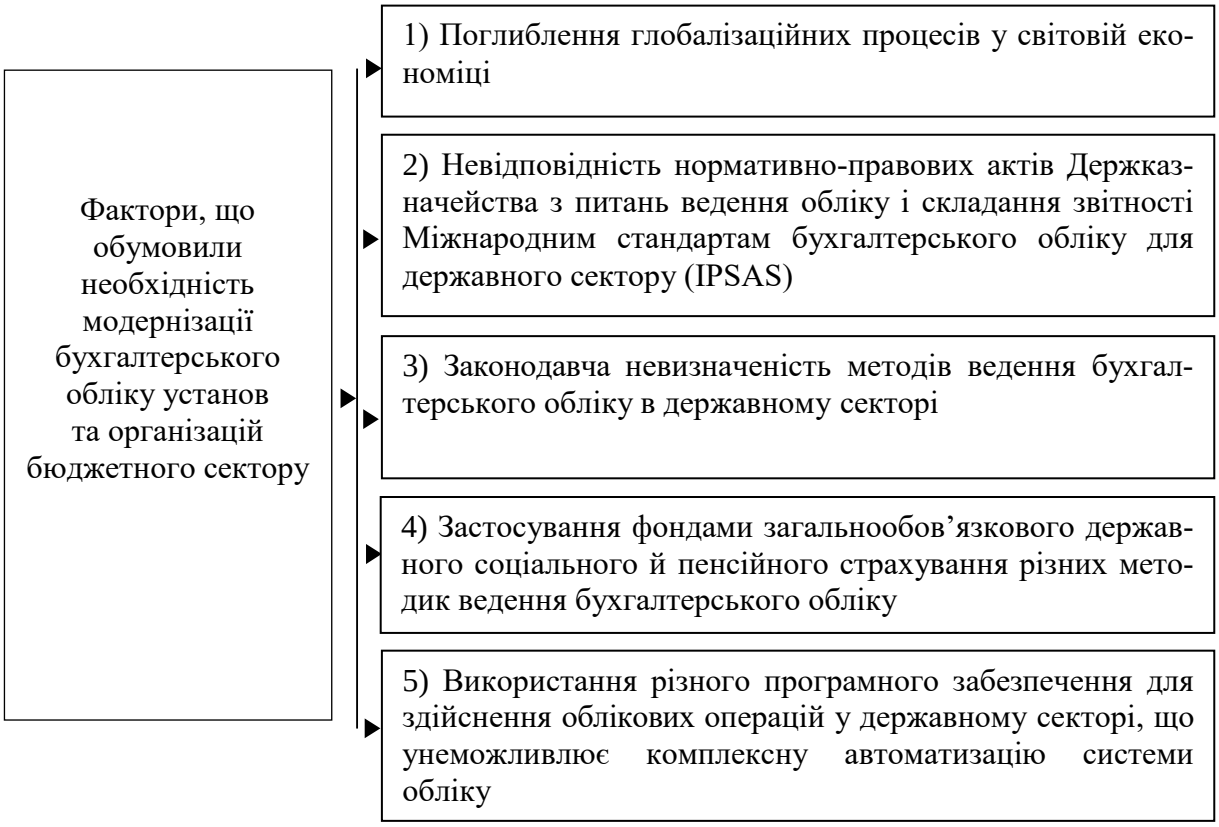

Рис. 2.1.1. Чинники, що обумовили необхідність здійснення модернізації бухгалтерського обліку бюджетних установ та організацій

Джерело: [5].

Реформу системи обліку та звітності в державному секторі, спрямовану на адаптацію до вимог міжнародних стандартів в Україні, було розпочато у 2007 р. та з цією метою було прийнято ряд урядових рішень та законодавчих актів. Ці нормативно-правові акти дали початок реформуючим заходам та відіграли ключову спонукаючу роль в розвитку процесу модернізації й стали поштовхом до залучення в цей процес цілої низки суб'єктів, в тому числі бухгалтерського обліку.

Законодавчими підставами для модернізації обліку в державному секторі стали нормативні документи, що наведені в табл. 2.1.1.

Таким чином, з табл. 2.1.1 видно, що для модернізації бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору на державному рівні розроблялись Стратегії. На зміну Стратегіїї 2007–2015 рр. в 2018 р. КМУ було схвалено Стратегію модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період 2018–2025 рр., яка має прагнення зберегти жорстку регламентацію обліку в суб'єктів державного сектору [2].

Таблиця 2.1.1

Нормативно-законодавче регулювання для здійснення модернізації бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору*

Нормативний документ	Мета запроваджекння
Указ Президента України від 25.12.2001 № 1251/2001 «Про зміцнення фінансової дисципліни і попередження правопорушень в бюджетній сфері» [6]	Підвищення ефективності використання коштів бюджетів усіх рівнів, створення дійового механізму протидії правопорушенням і зловживанням у бюджетній сфері
Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки (схвалена постановою КМУ від 16.01.2007 № 34) [7]	Удосконалення системи бухгалтерського обліку в державному секторі з урахуванням вимог міжнародних стандартів IPSAS
Стратегія розвитку системи управління державними фінансами (схвалена розпорядженням КМУ від 01.08.2013 № 774-р) [8]	Удосконалення системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності з урахуванням вимог IPSAS шляхом: – запровадження НП(С)БОДС, розроблених з урахуванням вимог IPSAS; – переходу на єдині методологічні засади бухгалтерського обліку і звітності; – створення уніфікованої організаційної та інформаційної облікової системи
Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року (схвалено розпорядженням КМУ від 20.06.2018 № 437-р) [2]	Підвищення якості, повноти та достовірності даних фінансової звітності, на основі яких приймаються управлінські рішення у сфері державних фінансів

**Джерело: складено автором за [2, 6, 7, 8].*

Реалізація Стратегії спрямована на створення до 2025 року єдиного інформаційного простору в бухгалтерському обліку, який ґрунтується на застосуванні національних положень (стандартів) і використанні плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі всіма суб'єктами державного сектору та удосконаленні моделі бухгалтерської служби (табл. 2.1.2).

Таблиця 2.1.2

Напрями реалізації Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період 2018–2025 рр.*

Напрями	Характеристика
Завдання	удосконалення нормативно-правової бази з бухгалтерського обліку та фінансової звітності; удосконалення системи бухгалтерського обліку; підвищення прозорості та якості фінансової звітності; удосконалення системи підготовки та підвищення кваліфікації працівників бухгалтерських служб; створення та впровадження інформаційно-аналітичної системи ведення бухгалтерського обліку та складення фінансової звітності суб'єктами державного сектору
Фінансове забезпечення реалізації	видатки на утримання відповідальних органів державної влади та залучення коштів Європейського Союзу та міжнародної технічної допомоги Світового банку
Очікувані результати	підвищення рівня відкритості, достовірності та прозорості фінансової звітності з метою забезпечення ефективності прийняття управлінських рішень у сфері державних фінансів; забезпечення порівнянності показників фінансової звітності державного сектору України та державного сектору інших країн; забезпечення консолідації фінансової звітності на різних рівнях; запровадження якісно нової системи підготовки та перепідготовки кадрів бухгалтерських служб суб'єктів державного сектору; підвищення статусу керівників бухгалтерських служб суб'єктів державного сектору та ефективності їх діяльності
Ризики, що можуть перешкодити реалізації	відсутність належної ІТ-інфраструктури та програмного забезпечення у суб'єктів державного сектору та обмеженість фінансових ресурсів для їх модернізації; недостатність фінансових ресурсів для здійснення заходів, передбачених Стратегією; відсутність (обмеженість) кадрового потенціалу, недостатній рівень професійної кваліфікації працівників бухгалтерських служб; недостатній рівень координації між заходами з реформування бухгалтерського обліку у державному секторі, державного фінансового контролю та зовнішнього аудиту

**Джерело: складено автором за [2].*

Отже, головну увагу в Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року [2] зосереджено на перекладі міжнародних стандартів на українську мову, розробці та запровадженні нових НП(С)БОДС, розробці змін до НП(С)БОДС у зв'язку із змінами міжнародних стандартів та з урахуванням змін у національному законодавстві, розробці методичних рекомендацій до НП(С)БОДС, здійсненні розпорядниками бюджетних коштів внутрішнього контролю за веденням бухгалтерського обліку та складанням фінансової звітності, створенні системи подання електронної звітності розпорядниками бюджетних коштів і державними цільовими фондами, консолідації фінансової звітності, адаптації облікової системи АС «Є-Казна» до Плану рахунків та внутрішньої платіжної системи казначейства, оприлюдненні головними розпорядниками бюджетних коштів річної фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності, проведенні заходів щодо навчання та підвищення кваліфікації працівників бюджетних установ з питань бухгалтерського обліку.

Але як попередня, так і діюча Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі [2; 7] містить ряд прогалин та суперечностей.

Деякі автори, здійснюючи аналіз Стратегій модернізації, стверджують, що є необхідність коригування їх назви, аргументуючи це потребою в досягненні її узгодження із вітчизняним нормативно-правовим полем.

Зокрема, С.В. Свірко та М.Ю. Самчик аргументують доведення, «що відповідно до певного суб'єктного поля Стратегії модернізації на виконання положень Господарського кодексу України та Класифікації інституційних секторів економіки України зазначене формулювання має бути замінено на «Стратегію модернізації бухгалтерського бюджетного обліку з метою побудови системи бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління» [9, с. 227–228]. Можливо ця позиція раціональна, однак до сьогодні вона так і не використана.

На думку О. Чемерис [10], основна увага в Стратегії зосереджується лише на процедурах ведення бухгатерського обліку, а проблеми регулювання та організації обліку в державному секторі залишились поза увагою розробників.

Крім того, на думку науковця, у Стратегії стан системи бухгалтерського обліку не описано, тобто розробники не вказують, що саме в системі обліку не відповідає сучасним реаліям і чому, і що саме необхідно модернізувати.

У системі документів, які формуються у сфері державного управління, рідко можна зустріти адекватно сформульовану мету, цілі та результати їх досягнення. Завдання та цілі часто формулюються з використанням таких термінів, як удосконалити, підвищити ефективність, розробити заходи тощо. Теж ж саме стосується формулювання очікуваних результатів. Тому при формулюванні мети та результатів необхідно уникати абстрактних і розмитих формулювань.

До кожного з напрямів у додатку до Стратегії запропоновані заходи, виконання яких неможливо виміряти. Так, за період дії Стратегії передбачається підготувати пропозиції щодо внесення змін до Бюджетного кодексу [11], ЗУ «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» [12] та інших нормативно-законодавчих актів (не вказано яких). Відповідальними за виконання цих заходів є ДКУ, МФУ, Мінекономіки, Мінпраці, Мін'юст, але здійснити контроль за виконанням цих заходів неможливо, адже розробники не вказали, які саме зміни повинні бути враховані у законодавчій та нормативно-правовій базі [10].

Окрему увагу та першочергове значення в Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку відведено створенню і впровадженню уніфікованого програмного забезпечення відповідно систематизації всіх наявних облікових процесів.

Уніфіковане програмне забезпечення дозволить спростити обробку, зберігання, відтворення інформації, консолідувати фінансову звітність на різних рівнях управління, порівняти і проаналізувати показники фінансової діяльності суб'єктів господарювання, але лише за наявності єдиної облікової політики в системі державного сектору.

Ю.О. Луцик зазначає, що інформаційно-аналітична система бухгалтерського обліку та фінансової звітності, вдосконалена за допомогою уніфікованого програмного забезпечення, дасть змогу сформувати із системи показників бухгалтерського обліку єдиний інформаційний простір з метою покращення управління державними фінансами і посилення функцій контролю за виконанням бюджету.

Але обмеженість фінансових ресурсів чи не постійний негативний фактор багатьох нагальних питань. Саме відсутність достатньої

кількості фінансових ресурсів може стати одним із пріоритетних питань при впровадженні уніфікованого програмного забезпечення. Неналежний на сьогодні рівень розвитку інформаційно-комунікаційної інфраструктури установ і організацій державного сектору потребує додаткового фінансування [13].

Таким чином, критична оцінка стану реалізації запланованих у Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2018–2025 рр. заходів свідчить про наявність невідповідності між планом і фактом, бо ряд заходів не виконуються вчасно, що суттєво гальмує реформування системи бухгалтерського обліку. Для недопущення цього необхідно посилити контроль за реалізацією запланованих заходів з боку Міністерства фінансів й покласти на нього відповідальність (з відповідними штрафними санкціями на працівників) за зриви у виконанні запланованих заходів з реформування обліку та звітності.

Вважаємо за необхідне зазначити, що сьогодні не викликає сумнівів необхідність продовження реалізації реформаційних перетворень у державному секторі, адже дотримання світових тенденцій розвитку бухгалтерського обліку та виконання завдань вітчизняної Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі до 2025 року залишається найбільш раціональним напрямом оптимізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі нашої країни.

2.1.2. Нормативно-правове регулювання обліку в державному секторі в умовах інтеграції України у міжнародний простір

Для модернізації системи обліку в державному секторі необхідним є формування єдиної законодавчо-нормативної бази, адаптованої до міжнародних вимог та норм, удосконалення методології складання звітності та запровадження інформаційних технологій. Тому на початку варто визначитись з термінологією та трактуваннями науковців щодо підходів до нормативно-правового регулювання обліку.

У широкому розумінні правове регулювання бухгалтерського обліку – це система законодавчих і нормативних актів, відповідно до яких підприємство здійснює фінансово-господарську діяльність і забезпечує ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

М.С. Пушкар [14] визначає нормативно-правове забезпечення обліку як сукупність нормативно-правових актів найвищих гілок влади у державі (законодавчої, виконавчої та представницької), Міністерства фінансів України, інших міністерств та відомств і кожного підприємства зокрема, які забезпечують повноцінне функціонування та динамічний розвиток бухгалтерського обліку і фінансової звітності в нашій державі.

С.В. Сарана [15] зазначає про необхідність розглядати удосконалення законодавства як постійний процес, оскільки створити раз і назавжди досконале законодавство реально неможливо.

Ю.А. Кузьмінський [16] вважає, що нормативно-правове забезпечення регламентує організацію та ведення обліку на державному рівні.

В.О. Озеран [17] стверджує, що стратегічна мета бухгалтерського законодавства полягає у формуванні повної та достовірної інформації про діяльність організації, контроль за додержанням законодавства, попередження від'ємних результатів діяльності, виявлення внутрішньогосподарських резервів, а також у позитивному впливі на господарську діяльність, яку здійснює людина, через надання їй відповідної інформації, тобто так званого зворотного зв'язку.

Таким чином, система бухгалтерського обліку (зокрема і державному секторі), в сучасних умовах не може повноцінно існувати без належного нормативно-правового забезпечення. Таке забезпечення бурхливо формувалося протягом двох останніх десятиріч і перебуває у процесі постійних змін, які супроводжуються політичними, економічними, інтеграційними, соціальними та іншими чинниками.

Нормативно-правове забезпечення обліку в установах державного сектору можна умовно поділити на три рівні:

– вищий рівень – регулює діяльність усіх суб'єктів господарювання незалежно від форми власності (Конституція України, Бюджетний кодекс України, Господарський кодекс України, Цивільний кодекс України, Трудовий кодекс України, Кодекс про адміністративні правопорушення, Податковий кодекс України);

– середній рівень – характеризується нормативним забезпеченням обліку діяльності установ державного сектору економіки (нормативні акти, які визначають методику обліку активів, пасив та господарських процесів у бюджетних установах);

– нижчий рівень – визначає перелік нормативів, які розроблені і функціонують виключно для забезпечення діяльності конкретної установи (робочі документи, що формують облікову політику в установі, регістри бухгалтерського обліку, плани робочих рахунків, форми нефінансової звітності).

Методологічне й методичне забезпечення бухгалтерського обліку – найважливіші елементи національної системи бухгалтерського обліку. Їх теоретичне підґрунтя, зміст, організація визначають стан бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання, його відповідність міжнародним стандартам і економічним реаліям країни.

На думку професора Л.Г. Ловінської [18], саме методологічне й методичне забезпечення є предметом нормативного регулювання – державного чи професійного. Через це вплив зарубіжного досвіду і стану національної економіки на методологічні засади й методичне забезпечення має важливе значення.

Крім розроблених Стратегій [2; 7], на сьогодні склалася досить широка та розгалужена система законодавчих і нормативних актів, що регулюють облік у державному секторі (табл. 2.1.3).

Таким чином, облік в установах державного сектору забезпечено значною кількістю різноманітних нормативно-законодавчих актів, але національне законодавство у цій сфері регулювання нестабільне, нормативно-правова база зазнає постійних змін, оскільки в процесі її формування одні нормативно-правові акти приймаються, інші відміняються, або їх положення знаходять своє відображення в інших нормативно-правових актах шляхом дублювання.

Основним законодавчим документом, що регулює принципи регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності в Україні є Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [12], який поширюється на всіх юридичних осіб незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності (зокрема і на установи державного сектору) та містить універсальний характер. У ньому зазначено, що всі суб'єкти господарювання зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність, а також на операції з виконання державного та місцевих бюджетів, складання фінансової звітності про виконання бюджетів з урахуванням бюджетного законодавства. Але зупинимось на аналізі лише деяких основних вищезгаданих у табл. 2.1.3 нормативних

документах, які містять специфіку діяльності установ державного сектору та прийнятті і функціонуванні яких викликає найбільше дискусійних та спірних питань.

Таблиця 2.1.3

Хронологія новацій системи бухгалтерського обліку бюджетних установ*

Дата	Назва нормативного документа
1999 рік	Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні (Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV)
2007 рік	Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки (Постанова КМУ від 16 січня 2007 року № 34)
2010 рік	Бюджетний кодекс України у новій редакції (Указ Президента України від 8 червня 2010 року № 2456-VI) [9]
2010–2012 роки	Двадцять національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі
2011 рік	Про внесення змін до бюджетної класифікації (Наказ МФУ від 26 грудня 2011 року № 1738). Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи (Постанова КМУ від 26.01.2011 № 59)
2013 рік	План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі (Наказ МФУ від 31 грудня 2013 року № 1203).
2014 рік	Порядок бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних установ та внесення змін до деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ (Наказ МФУ від 2 квітня 2014 року № 372). Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань (Наказ МФУ від 2 вересня 2014 року № 879)
2015 рік	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору (Наказ МФУ від 23 січня 2015 року № 11). Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі (Наказ МФУ 29.12.2015 № 1219)
2016 рік	План заходів щодо модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2016– 2018 роки (Наказ МФУ від 28 листопада 2016 року № 1038)
2017 рік	Порядок заповнення форм фінансової звітності в державному секторі (Наказ МФУ від 28 лютого 2017 року № 307). Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових регістрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання (Наказ МФУ 08.09.2017 № 755)
2018 рік	Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року (Розпорядження КМУ від 20 червня 2018 року № 437-р)
2019 рік	Методичні рекомендації щодо формування органами Державної казначейської служби України форм фінансової звітності (Наказ ДКУ від 25.01.2019 № 28)

**Джерело: згруповано автором самостійно*.

Україна перебуває на шляху до євроінтеграції. Про це свідчить уніфікація національних норм бухгалтерського обліку в державному секторі, їх гармонізація з міжнародними стандартами.

Історично склались два альтернативні види регулювання положень ведення обліку та складання звітності в різних країнах світу:

– професійне самоврядування з боку громадських організацій бухгалтерів та аудиторів;

– державне, законодавче регулювання порядку ведення обліку та складання звітності [19].

Значна частка країн світу здійснила перехід облікової практики до положень міжнародних стандартів бухгалтерського обліку державного сектору (МСБОДС), а решта розробила національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі (НП(С)БОДС) на основі МСБОДС та чинної нормативно-законодавчої бази.

Розробка Міжнародних стандартів фінансового обліку для державного сектору (International Public Sector Accounting Standards – IPSAS) розпочалася з 2001 року, тому вже сформовано достатній досвід переходу країн на стандарти IPSAS.

Аналіз досвіду країн, які використовують IPSAS, ілюструє необхідність здійснення підготовки облікового персоналу та впровадження сучасних інформаційних технологій. На сьогодні діють 38 стандартів IPSAS, які за основу мають метод нарахування, та один стандарт для касового методу обліку. Проведемо дослідження впровадження IPSAS в Україні [20] (табл. 2.1.4).

Але з метою дотримання принципів повного висвітлення, послідовності та обачності, формування фінансової звітності необхідне повне впровадження IPSAS у вітчизняному державному секторі. Такий шлях вже обрали 55 % країн світу, а в 2020 р. цей показник сягне 77 % [20].

Згідно з вимогами ч. 2 ст. 56 БКУ [11] розпорядники бюджетних коштів ведуть бухгалтерський облік, а за вимогами ч. 1 ст. 58 БКУ [11] складають фінансову звітність відповідно до НП(С)БОДС та інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку в порядку, встановленому МФУ.

Таблиця 2.1.4

Порівняльна характеристика міжнародних стандартів (IPSAS, IAS / IFRS) і національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі(НП(С)БОДС) України*

Назва МСБОДС	Назва МСБО	IPSAS (ДП/ЕД)	IAS/IFRS (ДП/ЕД)	НП(С)БОДС (ДП/ЕД)
1	2	3	4	5
МСБОДС 1 «Подання фінансових звітів»	МСБО 1 «Подання фінансової звітності»	2006/2017	IAS 1 (1975/2014)	101 Подання фінансової звітності (2009/2017)
МСБОДС 2 «Звіт про рух грошових коштів»	МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів»	2000/2015	IAS 7 (1977/2009)	101 Подання фінансової звітності (2009/2017)
МСБОДС 3 «Чистий надлишок або дефіцит за період, суттєві помилки та зміни в обліковій політиці»	МСБО 8 «Облікова політика, зміни в облікових оцінках і помилки»	2006/2016	IAS 8 (1978/2003)	125 Зміни облікових оцінок та виправлення помилок (2010/2014)
МСБОДС 4 «Вплив змін валютних курсів»	МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів»	2008/2016	IAS 21 (1983/2005)	130 Вплив змін валютних курсів (2011/2016)
МСБОДС 5 «Витрати на позики»	МСБО 23 «Витрати на позики»	2000/2016	IAS 23 (1984/2007)	135 Витрати (2012/2017)
МСБОДС 9 «Дохід від операцій обміну» МСБОДС 23 «Дохід від необмінних операцій (податки та трансферти)»	МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами»	2001/2016	IAS 18 (1982/1995) (заміна на IFRS 15 з 2018 р.)	124 Доходи (2010/2017)
МСБОДС 10 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції»	МСБО 29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції»	2001/2017	IAS 29 (1989/2008)	105 Фінансова звітність в умовах гіперінфляції (2012/2016)
МСБОДС 11 «Будівельні контракти»	МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами»	2001/2016	IAS 11 (1979/1995) (заміна на IFRS 15 з 2018 р.)	131 Будівельні контракти (2010/2010)
МСБОДС 12 «Запаси»	МСБО 2 «Запаси»	2006/2016	IAS 2 (1975/2003)	123 Запаси (2010/2017)
МСБОДС 13 «Оренда»	МСФЗ 16 «Оренда»	2006/2016	IAS 17 (1982/2005) (заміна на IFRS 16 з 2019 р.)	126 Оренда (2010/2010)

Продовження таблиці 2.1.4

1	2	3	4	5
МСБОДС 14 «Події після дати звітності»	МСБО 10 «Події після звітного періоду»	2006/2017	IAS 10 (1998/2007)	125 Зміни облікових оцінок та виправлення помилок (2010/2014)
МСБОДС 16 «Інвестиційна нерухомість»	МСБО 40 « Інвестиційна нерухомість»	2006/2017	IAS 40 (1986/2016)	129 Інвестиційна нерухомість (2010/2010)
МСБОДС 17 «Основні засоби»	МСБО 16 «Основні засоби»	2006/2017	IAS 16 (1982/2014)	121 Основні засоби (2010/2018)
МСБОДС 18 «Звітність за сегментами»	МСФЗ 8 «Операційні сегменти»	2002/2017	IAS 14 (1981/1997) (заміна на IFRS 8 з 2009 р.)	103 Фінансова звітність за сегментами (2010/2010)
МСБОДС 19 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи»	МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи»	2002/2017	IAS 37 (1998/2001)	128 Зобов'язання (2010/2014)
МСБОДС 20 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін»	МСБО 24 «Розкриття інформації про пов'язані сторони»	2002/2016	IAS 24 (1984/2009)	101 Подання фінансової звітності (2009/2017)
МСБОДС 22 «Розкриття фінансової інформації про загальний державний сектор»	–	2006/2017	–	–
МСБОДС 24 «Представлення у фінансових звітах інформації про виконання бюджетів»	–	2006/2017	–	101 Подання фінансової звітності (2009/2017)
МСБОДС 21 «Зменшення корисності активів, які не генерують грошові кошти» МСБОДС 26 «Зменшення корисності активів, які генерують грошові кошти»	МСБО 36 «Зменшення корисності активів»	2004/2017	IAS 36 (1998/2013)	127 Зменшення корисності активів (2010/2014)
МСБОДС 27 «Сільське господарство»	МСБО 41 «Сільське господарство»	2009/2017	IAS 41 (2001/2014)	136 «Біологічні активи»
МСБОДС 28 «Фінансові інструменти: подання інформації»	МСБО 32 «Фінансові інструменти: подання»	2001/2017 (заміна на IPSAS 28,	IAS 32 (1995/2009)	134 Фінансові інструменти (2012/2012)

Продовження таблиці 2.1.4

1	2	3	4	5
		IPSAS 29, IPSAS 30 з 2013 р.)		
МСБОДС 29 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка	МСФЗ 9 «Фінансові інструменти»	2010/2017	IAS 39 (1986/2009) (заміна на IFRS 9 з 2018 р.)	134 Фінансові інструменти (2012/2012)
МСБОДС 30 «Фінансові інструменти: розкриття інформації»	МСФЗ 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації»	2010/2016	IFRS 7 (2005/2011)	134 Фінансові інструменти (2012/2012)
МСБОДС 31 «Нематеріальні активи»	МСБО 38 «Нематеріальні активи»	2010/2017	IAS 38 (1978/2008)	122 Нематеріальні активи (2010/2017)
МСБОДС 32 «Концесійний договір на обслуговування: Дарувальник»	КТМСФЗ Послуги за угодами про концесію КТМСФЗ Послуги за угодами про концесію Послуги за угодами про концесію КТМСФЗ «Послуги на концесію»	2015/2017	–	–
МСБОДС 33 «Перше застосування методу нарахування за МСБОДС»	–	2015/2017	–	–
МСБОДС 34 «Окрема фінансова звітність»	МСБО 27 «Окрема фінансова звітність»	2006/2008	IAS 27 (1989/2014)	101 Подання фінансової звітності (2009/2017)
МСБОДС 35 «Консолідована фінансова звітність»	МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність»	2015/2017	IFRS 10 (2011/2014)	102 Консолідована фінансова звітність (2013/2018)
МСБОДС 36 «Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства»	МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані організації та спільні підприємства»	2015/2017	IAS 28 (1989/2014)	133 Фінансові інвестиції (2012/2014)
МСБОДС 37 «Спільні угоди»	МСФЗ 11 «Спільна діяльність»	2015/2017	IFRS 11 (2011/2012)	133 Фінансові інвестиції (2012/2014)
МСБОДС 38 «Інформація про участь у капіталі інших підрозділів»	МСФЗ 12 «Розкриття інформації про частки участі в інших	2015/2017	IFRS 12	133 Фінансові інвестиції (2012/2014)

Продовження таблиці 2.1.4

1	2	3	4	5
	суб'єктах господарювання»			
МСБОДС 39 «Виплати працівникам»	МСБО 19 «Виплати працівникам»	2008/2016 (заміна на IPSAS 39 з 2018 р.)	IAS 19 (1983/2013)	132 Виплати працівникам (2011/2014)
МСБОДС 40 «Угоди щодо взаємовигідних дій між організаціями державного сектору»	МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу»	2017/2019	IFRS 3 Business Combinations (2004/2008)	–

Примітки. ДП – дата публікації; ЕД – ефективна дата (дата набрання чинності останніх змін).

**Джерело: складено за даними [20].*

Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» трактує Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку як «...нормативно-правовий акт, затверджений центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики, що визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам» [12].

На сьогодні в Україні розроблено, затверджено та запроваджено розпорядниками бюджетних коштів місцевих бюджетів 20 НП(С)БОДС (рис. 2.1.2).

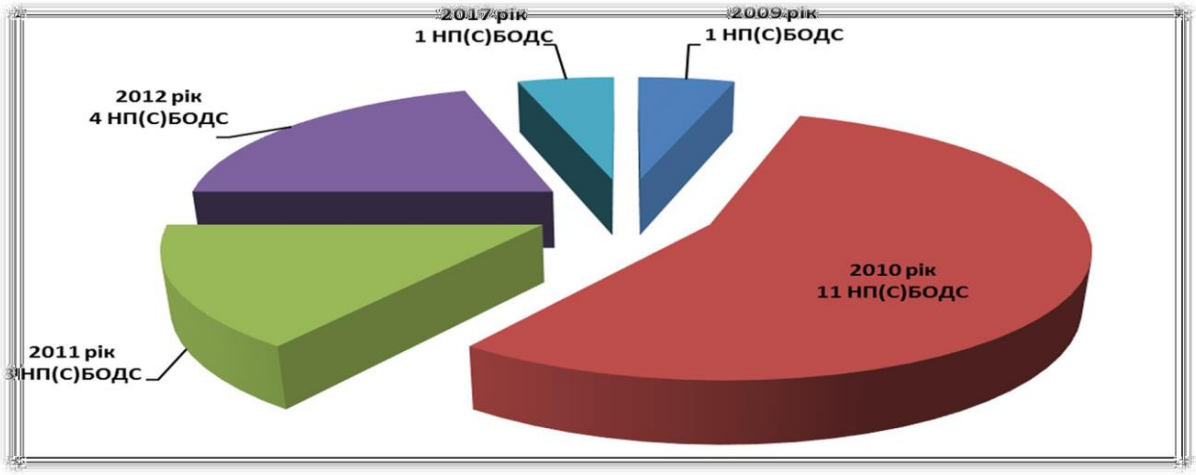

Рис. 2.1.2. Стан розробки національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку державного сектору

Джерело:[21].

НП(С)БОДС не є офіційним перекладом IPSAS, а мають доволі скорочену їх версію, до того ще й застарілу. Відсутність офіційного перекладу IPSAS стає на заваді ефективному впровадженню бухгалтерського обліку у державному (громадському) секторі України. Однак розпорядники бюджетних коштів за об'єктивних причин можуть застосовувати не всі чинні стандарти. Їх перелік залежить від наявності у розпорядника бюджетних коштів як суб'єкта ведення бухгалтерського обліку певних об'єктів обліку.

Слід зазначити, що НП(С)БОДС, які регулюють питання складання фінансової звітності, розпочинається із номера 101, а бухгалтерського обліку – із 121 відповідно. Зміст національних стандартів має концептуальні основи без наведення прикладів. Більш детальна інформація щодо застосування окремих НП(С)БОДС міститься у відповідних методичних рекомендаціях, прийнятих МФУ.

За оцінкою чинного стану нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору щодо розробки та прийняття НП(С)БОДС можна констатувати значне відхилення від строків, передбачених стратегіями, адже термін затвердження і впровадження деяких нормативних актів закінчився ще у 2018–2019 рр. Крім того, у Стратегії варто було б зазначити перелік тих положень (стандартів), які необхідно в майбутньому розробити, визначити послідовність та строки розробки до кожного з них окремо.

Відповідно до Стратегії [2] уряд планував розробити методичні рекомендації щодо складання консолідованої фінансової звітності, визначити структуру консолідації фінансової звітності, забезпечити оприлюднення річної фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності та розробити програми навчання та підвищення кваліфікації працівників, але за строками виконання (III–IV квартал 2018 р.) МФУ і ДКУ суттєво порушило зазначені індикатори виконання запланованих заходів і завдань.

Тому надалі необхідно в найкоротші терміни Міністерству фінансів України створити необхідні інституційні, методичні та методологічні умови в сфері державного регулювання бухгалтерського обліку.

Насамперед невідкладним завданням є впровадження усіх НП(С)БОДС, розробка і затвердження методичних рекомендацій до застосування стандартів, оскільки на сьогодні розроблено тільки

методичні рекомендації до НП(С)БОДС 121 «Основні засоби», 122 «Нематеріальні активи», 123 «Запаси» та методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору [22].

Окремим проблемним аспектом, що потребує усунення, є відсутність методологічних та методичних положень обліку природних ресурсів, біологічних активів, забезпечення майбутніх витрат і платежів, визнання доходів і витрат, складання консолідованої фінансової звітності, але поки що навіть проєкти цих документів не оприлюднені. Бухгалтерам бюджетних установ сьогодні доводиться розбиратися з усіма нововведеннями в бухгалтерському обліку самостійно, що реалізовувати дуже складно, адже нововведення кардинальні. При цьому важливо узгоджувати термінологічний апарат з усіх нормативно-правових документів.

На підставі вищезазначеного можна зробити висновок, що загалом національні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору хоч і відповідають основі міжнародних, але їх потрібно ще доопрацьовувати. Тому в Україні потрібно ще багато зробити для подальшої модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі та забезпечення якості та прозорості інформації, поданої у звітності.

Не менш важливе значення в діяльності установ державного сектору має використання плану рахунків бухгалтерського обліку та інструкції з його застосування.

Передусім визначимо нормативно-правові акти, які вводять нові підходи до відображення інформації на рахунках бухгалтерського обліку у державному секторі. Зокрема, це:

План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений наказом Мінфіну від 31.12.2013 № 1203 [23];

Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений наказом Мінфіну від 29.12.2015 № 1219 [24];

Методичні рекомендації зі співставлення субрахунків бухгалтерського обліку та перенесення залишків, які затвердив наказом від 21.12.2016 № 1127.

На думку Н.В. Кравчук, проблемність формування Плану рахунків, який би відповідав вимогам гармонізації, проявляється, перш за все, у наявності в державному секторі різних підгалузей з власною специфікою. Також важливо досягти оптимального складу рахунків і

максимального охоплення ними усіх об'єктів обліку. Вирішення цих проблем лежить у площині розширення складу, підвищення рівня аналітичності та максимально зручної розрядності шифрування рахунків обліку [25].

Але не варто погоджуватися з думкою науковця, оскільки, керуючись принципами бухгалтерського обліку та фінансової звітності, а також методами і процедурами ведення обліку і складання фінансової звітності, що визначені НП(С)БОДС та іншими нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку в державному секторі, відповідно до вимог п. 1 розд. II НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» та п. 2 розд. I Методичних рекомендацій [26], розпорядники бюджетних коштів самостійно визначають облікову політику, в рамках якої розробляють робочий план рахунків, де і враховують специфіку діяльності бюджетної установи та підходи до аналітичності рахунків.

При формуванні робочого плану рахунків необхідно дотримуватися вимог п. 2 Плану рахунків [23], за яким розпорядники бюджетних коштів можуть визначати аналітичні рахунки до субрахунків Плану рахунків. Нові субрахунки включаються до Плану рахунків лише державним регулятором у сфері бухгалтерського обліку – МФУ.

Структуру аналітичних рахунків до субрахунків Робочого плану рахунків бухгалтерського обліку, а також правила їх кодування бюджетна установа затверджує у Порядку відкриття аналітичних рахунків. Порядок відкриття аналітичних рахунків як і Робочий план рахунків є елементами облікової політики установи, тому вони мають бути оформлені у вигляді додатків до Положення про облікову політику бюджетної установи.

З огляду на норми бюджетного законодавства для бюджетних установ облікова політика розпорядника бюджетних коштів нижчого рівня, так і зміни до неї потребують погодження з розпорядником бюджетних коштів вищого рівня як контролюючого органу, до сфери управління якого ця установа належить. Адже бюджетні установи мають узгоджувати обрані принципи ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності з галузевими особливостями своєї діяльності, щоб у межах головного розпорядника бюджетних коштів застосовувались єдині підходи до облікової політики [26].

Але таке узгодження норм облікової політики бюджетних установ з розпорядником бюджетних коштів вищого рівня, на нашу думку, є трудомістким та відповідальним процесом, який потребує додаткового часу, оскільки на відпрацювання цього питання залучається значна кількість людського потенціалу за умови наявності щоденного обсягу посадових обов'язків бухгалтерів та нівелює ознаки самостійності бюджетної установи як окремої господарської одиниці.

О. Іванніков вказує, що найбільшим недоліком нового плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі є те, що в ньому відбулося «склеювання» двох планів рахунків: плану рахунку для обліку активів, зобов'язань та капіталу і банківського обліку грошових коштів клієнтів. Тобто два плани в одному перевантажують користувачів непотрібною інформацією, робить план рахунків громіздким, незрозумілим, що вимагає відокремлення і затвердження окремого плану рахунків для обліку активів, зобов'язань та капіталу всіх суб'єктів державного сектору, а другий – обліку коштів і виконання бюджету казначейством [27].

На нашу думку, облік у державному секторі в умовах сьогодення ведеться виключно в автоматизованому режимі з використанням бухгалтерських програм, тому вказувати на переобтяжливість та перевантаження користувачів є недоцільним.

Доцільно погодитись з думкою Т.В. Черкашиної, яка відзначає в новому плані такі позитивні сторони, як уніфікація Плану рахунків бухгалтерського обліку з метою об'єднати всіх суб'єктів господарювання державного сектору; поява управлінських рахунків бюджетів; введення десяткової системи рахунків з кодами (номерами) і найменуванням синтетичних рахунків і субрахунків [28].

Т. Китайчук недоліком чинного Плану рахунків вважає відсутність розмежування за коштами загального та спеціального фондів бюджету. Тобто операції з коштами загального та спеціального фондів бюджету в обліку установи будуть акумулюватися на одному синтетичному рахунку. Крім того, План рахунків гармонізовано з економічною класифікацією видатків на рівні синтетичних рахунків, а це означає, що в обліку суб'єкта державного сектору на рівні синтетичних рахунків можна буде відслідкувати видатки за економічним змістом [29].

Наступне недоопрацювання полягає у проставлянні як складової частини плану рахунків ідентифікатору суб'єкту державного сектору. Поділ суб'єктів на розпорядників та державні фонди є недоцільним, оскільки жодної консолідації бухгалтерських проводок між ними не існує, а у випадку необхідності консолідації звітності немає потреби для цього застосовувати план рахунків.

Оскільки державний або місцевий бюджет не можуть бути суб'єктами у бухгалтерському обліку, так як не є особами, та їх виконання є об'єктом обліку, то це юридично неправильно. Формування 1 класу нефінансових активів у плані рахунків, куди увійшло все, що тільки можливе, на наш погляд, є недоречним. Краще застосовувати класи з поділом активів на необоротні та оборотні активи від найменш ліквідних до найбільш, тобто привести план рахунків суб'єктів державного сектору до стану аналогічного із госпрозрахунковим [29].

Ключове значення для побудови обліку в державному секторі є відображення господарських операцій в регістрах обліку, оскільки інформація з синтетичних рахунків бухгалтерського обліку державного сектору заноситься до регістрів бухгалтерського обліку, які слугують підставою для заповнення фінансової звітності.

З набранням чинності Плану рахунків [23] та Порядку № 1219 [24], МФУ наказом «Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових регістрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання» [30] затвердив нові типові форми меморіальних ордерів та інші облікові регістри для бюджетних установ, а також порядок їх складання.

Розглянемо загальні правила та особливості заповнення накопичувальних відомостей та зазначимо деякі новації:

– перелік форм меморіальних ордерів й облікових регістрів практично не відрізняється від тих, що діяли. Як і раніше установи застосовують 17 меморіальних ордерів та 4 форми облікових регістрів;

– назви меморіальних ордерів й облікових регістрів залишено без будь-яких змін, але з назви усіх регістрів Мінфін прибрав звичну додаткову нумерацію таких документів (наприклад, ф. № 380, № 381 тощо);

– у всіх регістрах додано новий реквізит – «Одиниця виміру»;

– меморіальні ордери бюджетні установи відкривають щомісяця;

– підставою для відображення записів в облікових регістрах є належним чином оформлені первинні документи, що мають подаватися до бухгалтерії в строки, встановлені графіком документообігу. Перевірені та прийняті до обліку документи систематизують за датами здійснення господарських операцій (у хронологічному порядку) в облікових регістрах;

– наприкінці місяця в меморіальних ордерах обчислюють підсумки (суми) за всіма графами. Після чого підсумки за субрахунками записують до книги «Журнал-головна»;

– кожен меморіальний ордер підписує виконавець, особа, яка перевірила меморіальний ордер, та головний бухгалтер бюджетної установи;

– для кожного меморіального ордера наказом № 755 [30] передбачений «близнюк», такий ордер містить доповнення «-авт» та його використовують при автоматизованому веденні бухгалтерського обліку. Порядок складання таких відомостей аналогічний порядку складання звичайних меморіальних ордерів;

– меморіальні ордери (накопичувальні відомості) бюджетні установи заповнюють за видами надходжень, для цього складають окремі відомості за тією ж самою формою.

Т.С. Яровенко зазначає, що використання меморіально-ордерної форми бухгалтерського обліку, яка поширена у більшості бюджетних установ, є трудомістким. Крім того, вона не враховує специфічні показники функціонування суб’єктів цієї сфери, що вимушує складати величезну кількість вибірок, розрахунків та форм звітності на вимогу органів управління й для прийняття обґрунтованих управлінських рішень на рівні суб’єктів [31].

Але, як зазначалось раніше, що в умовах використання автоматизованої форми бухгалтерського обліку в бюджетних установах, технологічний процес обробки облікових даних (зокрема і меморіальних ордерів) не потребує від бухгалтерів значних зусиль та витрат часу.

У низці нормативних актів слід відмітити наказ МФУ «Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов’язань» від 02.09.2014 № 879, яке застосовується юридичними особами незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності (крім банків), а також представництвами іноземних суб’єктів господарської діяльності [32].

У Положенні [32] детально прописані основні правила організації та проведення інвентаризації (2 розділ) і окремо розроблено порядок інвентаризації активів та зобов'язань (3 розділ): основних засобів, нематеріальних активів, капітальних інвестицій, запасів, біологічних активів, готівки, грошових коштів та їх еквівалентів, бланків документів суворої звітності, дебіторської та кредиторської заборгованостей, витрат і доходів майбутніх періодів, забезпечень та резервів.

Особливістю Положення [32] є відсутність додатків, а тому для бюджетних установ інвентаризаційні описи, акти інвентаризації, звіряльні відомості складатимуться відповідно до вимог установлених Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [33]. Що ж стосується відомостей про результати проведених інвентаризацій, то згідно з Положенням [32] вони оформляються за формами, визначеними законодавством. Утім форми таких документів для бюджетних установ затверджені Інструкцією № 90, а тому цілком логічним є й надалі послугуватися саме цими формами. Їх дозволено використовувати до того часу, поки МФУ не затвердить нові документи для оформлення результатів інвентаризації [34].

Таким чином, в останні роки в Україні ведеться активна робота щодо врегулювання системи бухгалтерського обліку державного сектору, а відповідне законодавство повільно, але наближається до стабілізації. Основною особливістю одного з найважливіших галузевих бухгалтерських обліків в Україні – обліку установ державного сектору, є його достатньо жорстка регламентація великою кількістю нормативно-правових актів.

Законодавчо-методологічне та методичне забезпечення бухгалтерського обліку у бюджетній сфері потребує подальшого вдосконалення шляхом не кількісного, а якісного розвитку та гармонізації із міжнародними стандартами. Крім того, вагомі результати у реформуванні національних підходів бухгалтерського обліку державних та комунальних підприємств, установ та організацій може мати безпосередня співпраця з Міжнародною федерацією бухгалтерів та Радою з міжнародних стандартів фінансової звітності.

Висновки

Проведені дослідження щодо процесу модернізації та реформування нормативного-правового регулювання обліку установ державного сектору дозволило зробити такі висновки:

1. Результати реалізації напрямів Стратегії модернізації безумовно наблизили бухгалтерський облік в установах державного сектору до світових облікових позицій. Остаточне запровадження до практики напрямів Стратегії модернізації уможливить формування інформаційно-аналітичної підсистеми управління державними фінансами та сприятиме подальшій інтеграції України у світовий економічний простір.

2. Для модернізації системи обліку в державному секторі необхідним є формування єдиної нормативно-правової бази, адаптованої до міжнародних норм та вимог, удосконалення методології обліку та складання звітності, запровадження інформаційних технологій. Тому лише гармонічне поєднання впровадження МСФЗДС з реформуванням системи бухгалтерського обліку в Україні з точки зору фінансового, науково-методичного та організаційного забезпечення, доступності навчання для відповідних фахівців з погляду рівня оплати, підконтрольність виконання попередньо затверджених заходів, створення системи підвищення кваліфікації бухгалтерів може забезпечити їх професійне та якісне запровадження у систему обліку державних підприємств.

3. Жорстка регламентація практично всіх аспектів облікової діяльності установ державного сектору не дозволяє приймати адекватні управлінські рішення, спрямовані на підвищення ефективності діяльності установи, а обліковим працівникам – проявити творчий потенціал у вирішенні облікових проблем. Невідповідність національних облікових стандартів у державному секторі міжнародним аналогам з принципових позицій не дає змогу ефективно використовувати закордонний досвід оптимізації обліку.

4. Важливе значення в діяльності установ державного сектору має використання Плану рахунків бухгалтерського обліку та інструкції з його застосування, особливостями та перевагами якого є:

– План рахунків застосовуватимуть усі суб’єкти державного сектору, що має забезпечити прозорість облікових процесів, складання

фінансової звітності та отримання об'єктивної інформації про фінансові операції, які здійснюються в державному секторі, будь-яким користувачем;

– синтетичні рахунки Плану рахунків не розмежовуються за коштами загального та спеціального фондів бюджету, тобто операції з коштами загального та спеціального фондів бюджету в обліку установи будуть акумулюватися на одному синтетичному рахунку;

– План рахунків гармонізовано з економічною класифікацією видатків на рівні синтетичних рахунків, що означає, що в обліку суб'єкта державного сектору на рівні синтетичних рахунків можна буде відслідкувати видатки за економічним змістом.

5. Вирішення проблеми оптимізації облікової підсистеми державного сектору економіки України, яке сьогодні бачиться саме в стандартизації на базі міжнародних стандартів фінансової звітності в державному секторі, можливо тільки шляхом імплементації МСФЗДС через розробку конкретного способу включення даних міжнародно-правових норм у національну правову систему.

Слід зазначити, що в Україні впровадження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності в облікову практику носить опосередкований характер. Незважаючи на прийняття Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні, ряду меморандумів про співробітництво та координацію дій щодо застосування в Україні міжнародних стандартів фінансової звітності, створення Ради з міжнародних стандартів фінансової звітності ніяких реальних документів з приводу імплементації МСФЗ, а тим більше МСФЗДС, на сьогодні не існує.

Хоча у світі є досить простий алгоритм введення міжнародних стандартів у національну облікову практику: офіційне отримання від Ради з МСФЗ документа міжнародних стандартів; експертиза застосування документа міжнародних стандартів на території конкретної держави; прийняття рішення про введення документа міжнародних стандартів у дію; опублікування документа міжнародних стандартів.

Для можливості використання цього алгоритму дій Міністерству фінансів України як регулятору у сфері бухгалтерського обліку слід здійснити пошук форм співпраці з Радою з міжнародних стандартів фінансової звітності. Тільки за наявності достовірного джерела інформації про зміни в МСФЗ та про новоприйняті документи

стандартизація може розглядатися як напрям оптимізації існуючої облікової системи.

5. Найважливішим моментом є організація навчання працівників державного сектору – як облікових працівників, так і менеджерів, в умовах докорінної зміни облікових концепцій і принципів.

6. Зміна методики обліку в бюджетних установах відбувалася поступово, що дало можливість обліковцям послідовно вивчати нормативну базу і застосовувати її на практиці. Процес удосконалення нормативно-правового забезпечення триває і надалі, про що свідчать нові стратегічні орієнтири, визначені до 2025 року.

Список використаних джерел

1. Зорій Н.М. Адаптація плану рахунків у бюджетних установах до вимог стандартизації обліку в державному секторі економіки. *Вісник Одеського національного університету.* Вип. 2 (1). 2015. С. 182–185. (Серія: «Економіка»).

2. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року: Розпорядження КМУ від 20.06.2018 № 437-р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/437-2018-%D1%80#Text (дата звернення: 29.10.2020).

3. Михальченко М. Політична ситуація в Україні: трансформація, модернізація, революція? *Сучасна українська політика. Політики і політологи*. 2005. С. 19.

4. Метелиця В.М. Проблемні питання модернізації обліку в державному секторі України. *Облік і фінанси АПК*. 2009. № 4.

5. Світлична В.Ю. Реформаційні заходи вітчизняної системи бухгалтерського обліку бюджетних установ: основні проблеми та шляхи їх подолання. *Інфраструктура ринку.* Випуск 42. 2020. С. 372–378.

6. Про зміцнення фінансової дисципліни і попередження правопорушень в бюджетній сфері: Указ Президента України від 25.12.2001 № 1251/2001. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1251/2001#Text (дата звернення: 28.09.2020).

7. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки: Постанова КМУ від 16.01.2007 № 34. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BF#Text (дата звернення: 28.09.2020).

8. Стратегія розвитку системи управління державними фінансами: Розпорядження КМУ від 01.08.2013 № 774-р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/142-2017-%D1%80#Text (дата звернення: 29.09.2020).

9. Свірко С.В. Бюджетний облік в Україні: новації XXI ст. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2017. Вип. 1(36). С. 221–246.

10. Чемерис О.М. Стратегічні аспекти вдосконалення Стратегії модернізації обліку в державному секторі. URL: http://academy.gov.ua/ej/ej10/ doc_pdf/ Chemerys.pdf.

11. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text (дата звернення: 30.09.2020).

12. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні. Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text (дата звернення: 26.09.2020).

13. Луцик Ю.О. Облікова політика суб’єкта державного сектору на сучасному етапі модернізації системи бухгалтерського обліку. URL: file:///C:/Users/User/Desktop/163920-358822-1-PB%20(1).pdf

14. Пушкар М. С. Теорія і практика формування облікової політики: монографія. Тернопіль: Карт-бланш, 2009. 260 с.

15. Сарана С. В. Систематизація як форма удосконалення податкового законодавства України. *Форум права.* 2009. № 2. С. 379–383. URL: http://www.nbuv.gov.ua/ejournals/FP/2009-2/09ccvpzu.pdf.

16. Кузьмінський Ю. А. Що таке система бухгалтерського обліку. *Бухгалтерський облік і аудит.* 2006. № 6. С. 8–11.

17. Озеран В.О. Нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку у споживчій кооперації. *Торгівля, комерція, підприємництво*. 2014. Вип. 16. С. 92–98. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ Torg_2014_16_23.

18. Бухгалтерський облік і контроль державного сектору в умовах модернізації управління державними фінансамии: у 2 т. / за ред. Л. Г. Ловінської. Київ: ДННУ «Акад. фін. управління», 2013. 568 с.

19. Наумова Т.А. Загальні основи організації бухгалтерського обліку: навчальний посібник. Харків: ХДУХТ, 2019. С.168.

20. Зубілевич С.Я., Позняковська Н.М. Аналіз засад фінансової звітності в державному секторі України за національним законодавством та міжнародними стандартами. *Науковий вісник Ужгородського університету.* Випуск 2 (52). 2018. С. 235–240. (Серія: «Економіка»).

21. Сушко Н. Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти. розроблено експертами Проєкту «ЄС для підсилення державних фінансових систем місцевих урядів» за підтримки Європейського союзу. Практичний посібник. URL: https://decentralization.gov.ua/news/12576 (дата звернення: 23.10.2020).

22. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі. URL: https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/natsstandarti-buhobliku-v-derzhavnomu-sektori/ (дата звернення: 25.09.2020).

23. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі. затв. нак. МФУ від 31.12.2013 № 1203. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14#Text (дата звернення: 25.10.2020).

24. Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі. затв. нак. МФУ 29.12.2015 № 1219. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16#Text (дата звернення: 25.10.2020).

25. Кравчук Н.В. Оцінка нового плану рахунків бюджетних установ. Удосконалення обліку, контролю, аудиту, аналізу та оподаткування в сучасних умовах інтеграційних процесів у світовій економіці: тези доповідей III Міжнародної науково-практичної конференції (м. Ужгород, 18–19 квітня 2018 р.). Ужгород: Видавництво УжНУ «Говерла», 2018. 468 С. 65–67.

26. Методичні рекомендації щодо облікової політики суб’єкта державного сектору, затв. нак. МФУ від 23.01.2015 № 11. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-15#Text (дата звернення: 24.10.2020).

27. Иванников Алексей. Новий план рахунків в державному секторі або як робити не треба. URL: https://buhgalter.com.ua/news/buhgalterskiy-oblik/ (дата звернення: 23.11.2020).

28. Черкашина Т.В. Новий План рахунків у державному секторі як фактор реформування бухгалтерського обліку. Перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу в контексті євроінтеграції: Міжнарод.

наук.-практ. конф., присвячена 70-річчю обліково-економіч. факультету ОНЕУ. 25 травня 2017 р.: тези допов. Одеса, 2017. С. 102–104.

29. Китайчук Т. Модернізація бухгалтерського обліку в державному секторі: проблеми в перехідному періоді. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики.* 2017. № 7. С. 112.

30. Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових регістрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання. затв. нак. МФУ від 08.09.2017 № 755. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1416-17#Text (дата звернення: 30.09.2020).

31. Яровенко Т.С. Бухгалтерський облік в державному секторі України: особливості та перспективи. *Економіка і суспільство*. 2016. № 2. С. 777.

32. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затв. нак. МФУ від 02.09.2014 № 879. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#Text (дата звернення: 30.09.2020).

33. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом МФУ від 24.05.1995 № 88. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text (дата звернення: 28.09.2020).

34. Зорій Н.М., Данилюк І.В. Аналіз сучасного стану нормативно-правового підгрунтя модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі економіки. *FINANCIAL SPACE.* 2015. № 1 (17). С. 151–157.

2.2. Економічна сутність і класифікація зобов'язань в обліку суб'єктів державного сектору

Однією із проблемних питань в Україні для установ і організацій державного сектору є облік зобов'язань. В Україні в результаті реформування системи управління державними фінансами, Стратегією модернізації системи управління державними фінансами (далі – Стратегія) передбачено, що ефективна система управління державними фінансами є основою для реалізації державної політики і досягнення стратегічних цілей розвитку шляхом забезпечення дотримання загальної бюджетної дисципліни, стратегічного розподілу бюджетних

коштів та ефективного надання державних послуг. На сьогодні система управління державними фінансами не повною мірою відповідає вимогам часу. Проявом її недостатньої ефективності є низький рівень задоволення потреб населення у державних послугах та слабкість державних інституцій з огляду на великий розмір видатків сектору загального державного управління [1].

Питання реформування бухгалтерського обліку в державному секторі в своїх публікаціях досліджували Т.І Єфименко, Т.В. Ларікова, С.О. Левицька, Л.Г. Ловінська, С.В. Свірко, Н.І Сушко, Н.М. Хорунжак та інші.

Особливості обліку зобов'язань бюджетних установ відповідно до діючої до реформування нормативно-законодавчої бази досліджувались у роботах Г.В. Янчук, В.І. Янчук, І.М. Сілко, Є.Ю. Шара, О.М. Андрієнко, Л.І. Жидєєва [2],

Економічну сутність зобов'язань суб'єктів державного сектору на прикладі закладів вищої освіти з використанням НП(С)БОДМ та бюджетним законодавством досліджували Н.І. Сушко, Т.В. Ларікова, О.О. Яблонько [3].

Ряд досліджень провели Л.І. Жидєєва, О.М. Андрієнко [4] щодо формування доходів та розрахунків за соціальним забезпеченням і відображенням інформації у звітності відповідно до змін, що відбулися після 2017 року.

2.2.1. Стратегія модернізації системи управління державними фінансами, нормативно-правове забезпечення як основа бухгалтерського обліку зобов'язань установ і організацій державного сектору

Перехід на застосування НП(С)БОДС і запровадження методу нарахування в бухгалтерському обліку для суб'єктів державного сектору повинно забезпечити відображення зобов'язань, які взяті ними. Між тим при використанні у НП(С)БОДС виникли проблемні питання щодо неузгодженості класифікації зобов'язань у бюджетному процесі та бухгалтерському обліку.

Стратегією модернізації системи управління державними фінансами передбачено, що Мінфіном буде розроблено і затверджено:

– нормативно-правові акти щодо національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі [1];

– забезпечено співставлення класифікації доходів і видатків у національних стандартах з бюджетною класифікацією доходів і видатків [1].

Метою Стратегії є «побудова сучасної та ефективної системи управління державними фінансами, яка здатна надавати якісні державні послуги, ефективно акумулюючи ресурси та розподіляючи їх відповідно до пріоритетів розвитку держави у середньо- та довгостроковій перспективі» [1].

У результаті реалізації Стратегії передбачено забезпечити розвиток складових системи управління державними фінансами, а саме:

1) *за напрямом підвищення ефективності розподілу ресурсів на рівні формування державної політики*

– стратегічне планування;

– програмно-цільовий метод;

– міжбюджетні відносини та фіскальна децентралізація;

2) *за напрямом забезпечення ефективного виконання бюджету*

– система публічних закупівель;

– управління державними інвестиціями;

– бухгалтерський облік у державному секторі;

– державний внутрішній фінансовий контроль;

– державний фінансовий контроль;

– незалежний зовнішній фінансовий контроль;

– підвищення рівня прозорості та підзвітності в управлінні державними фінансами;

– прозорість бюджету та участь громадян у бюджетному процесі;

– застосування інформаційних технологій в управлінні державними фінансами [1].

Крім того, зазначено, що актуальність затверджених національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі та їх відповідність IPSAS буде забезпечена шляхом співпраці з Міжнародною федерацією бухгалтерів щодо перекладу міжнародних стандартів та відповідного оновлення національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі. Методи складення фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів будуть удосконалені з використанням сучасних інформаційних технологій. Мінфіном буде розроблена програма навчання фахівців

суб'єктів державного сектору з питань застосування національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі [1].

В Україні було розроблено ряд Національних положень стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі (далі – НП(С)БОДС), але вони значно скорочені і не зовсім відповідають Міжнародним стандартам бухгалтерського обліку в державному секторі (далі – МСБОДС). Крім того, розроблено План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі (далі –План рахунків), який використовують не тільки розпорядники та одержувачі бюджетних коштів, але з 01.01.2020 Держказначейство.

Бухгалтерський облік та сформована за його даними фінансова та бюджетна звітність є основою інформаційного забезпечення своєчасного надходження та адміністрування податків і зборів, розрахунків, доходів, видатків та використання бюджетних коштів, погашення боргу та соціальне забезпечення громадян України. Але Стратегією передбачено проведення аналізу ефективності використання бюджетних коштів, ефективного використання фінансових ресурсів держави та проведення управління ліквідністю, що базується на прогнозуванні доходів і видатків бюджету, що в цей час здійснювати досить складно.

Разом з тим, хоча й прийнята Стратегія розвитку, впровадження НП(С)БОДС і використання загального Плану рахунків надалі призводить до безлічі проблемних питань у сфері бюджетних правовідносин, що свідчать про недоліки державного регулювання з організації та методики бухгалтерського обліку та складання та подання звітності, особливо у відмінностях між звітностями.

У процесі взаємодії між суб'єктами господарювання виникають певні зобов'язання перед постачальниками – за отримані послуги, виконані роботи та поставлені товарно-матеріальні цінності; покупцями – за попередньо отримані кошти при наданні послуг; банками – за отриманий кредит; працівниками – за нараховану та невиплачену заробітну плату тощо.

Розглянемо як трактують поняття зобов'язання організацій і установ державного сектору нормативно-правові акти. Так, методологічною основою обліку зобов'язань у бухгалтерському обліку для державного сектору є НП(С)БО 128 «Зобов'язання», яке свою назву змінило в 2019 році». Необхідно зазначити, що це не єдиний нормативно-правовий акт, яким установи та організації державного сектору

повинні керуватися при веденні бухгалтерського обліку операцій з дебіторами та кредиторами. Але визначення терміна зобов'язання НП(С)БО 128 «Зобов'язання» не дає, а подано в НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності», а саме: «зобов'язання – заборгованість суб'єкта державного сектору, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів суб'єкта державного сектору, що втілюють у собі економічні вигоди або потенціал корисності» [5].

Як передбачено МСБОДС 1 «Подання фінансової звітності» «зобов'язання – теперішня заборгованість суб'єкта господарювання, яка виникає в результаті минулих подій і погашення якої, за очікуванням, спричинить вибуття ресурсів суб'єкта господарювання, котрі втілюють у собі економічні вигоди або потенціал корисності» [6].

«Єдиною відмінністю між визначеннями НП(С)БОДС 101 і МСБОДС 1 є те, що у МСБОДС 1 уточнена «теперішня заборгованість» і у НП(С)БОДС 101 передбачено, що «погашення якої в майбутньому, як очікується,…». Тобто чітко не визначено термін погашення.

У ст. 2 Бюджетного кодексу не подано визначення зобов'язання, а надається тільки визначення бюджетного зобов'язання, бюджетне зобов'язання за державними, боргове зобов'язання, гарантійне зобов'язання, гарантований державою борг, державне запозичення, державний борг, довгострокове зобов'язання за енергосервісом, місцевий борг, середньострокове зобов'язання за договорами на будівництво, реконструкцію, ремонт автомобільних доріг, умовні зобов'язання.

Відповідно до ст. 2 Бюджетного кодексу «бюджетне зобов'язання – це будь-яке здійснене відповідно до бюджетного асигнування розміщення замовлення, укладення договору, придбання товару, послуги чи здійснення інших аналогічних операцій протягом бюджетного періоду, згідно з якими необхідно здійснити платежі протягом цього ж періоду або у майбутньому» [7].

Бюджетний Кодекс уточнює поняття «бюджетне зобов'язання» та передбачає статтею 23, що це будь-які бюджетні зобов'язання та платежі з бюджету, що здійснюються за наявності відповідного бюджетного призначення. Разом з тим у Порядку реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів

бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України (далі – Порядок 309) [7].

Виходячи з визначення терміна «зобов'язання», поданого у Порядку 309, «зобов'язання – будь-яке розміщення замовлення, укладення договору чи виконання інших аналогічних операцій, здійснене розпорядником або одержувачем бюджетних коштів без відповідних бюджетних асигнувань або з порушенням норм, установлених Бюджетним кодексом України, законом України про Державний бюджет України та рішенням про місцевий бюджет» [7], тобто це зобов'язання, які уклали установи і організації без забезпечення бюджетними асигнуваннями, що значно звужує термін визначення. Доцільно їх було б визначити як зобов'язання, не забезпечене бюджетними асигнуваннями, а не просто зобов'язання. на підставі визначення зобов'язання не підлягають реєстрації, але сам термін є більш ширшим поняттям, яке й включає всі вищеперераховані зобов'язання виходячи із своєї економічної суті та відрізняється від визначення терміна, визначеного НП(С)БОДС 101«Подання фінансової звітності».

Відповідно до статті 48 Бюджетного кодексу «розпорядники бюджетних коштів беруть бюджетні зобов'язання та здійснюють платежі в межах бюджетних асигнувань, встановлених кошторисами, враховуючи необхідність виконання бюджетних зобов'язань минулих років, узятих на облік органами казначейства з урахуванням особливостей за спеціальним фондом бюджету. Казначейство здійснює реєстрацію та облік бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів і відображає їх у звітності про виконання бюджету» [7].

Як передбачено Порядком 309 «…орган Казначейства здійснює реєстрацію та облік бюджетних зобов'язань, бюджетних фінансових зобов'язань розпорядників і одержувачів бюджетних коштів відповідно до Бюджетного кодексу України та з урахуванням вимог Закону України «Про міжнародні договори України», законодавства у сфері закупівель, інших актів законодавства України, що не суперечать бюджетному законодавству» [7].

Відповідно до Порядку 309 «бюджетне фінансове зобов'язання – це зобов'язання розпорядника бюджетних коштів (одержувача бюджетних коштів) сплатити кошти за будь-яке здійснене відповідно до бюджетного асигнування розміщення замовлення, укладення договору, придбання товару, послуги чи здійснення інших

аналогічних операцій протягом бюджетного періоду відповідно до законодавства» [8].

Якщо розглянути зобов'язання відповідно до їх класифікації для бюджетних установ, то необхідно зазначити, що по-різному визначено різними нормативними актами.

Так відповідно до ст. 2 Бюджетного кодексу зобов'язання поділяються на: бюджетне зобов'язання, бюджетне зобов'язання за державними, боргове зобов'язання, довгострокове зобов'язання за енергосервісом, умовне зобов'язання (рис 2.2.1).

Рис. 2.2.1. Класифікація зобов'язань, передбачених Бюджетним кодексом відповідно до бюджетних установ

Джерело: сформовано овторами на основі Бюджетного кодексу.

Як передбачено Бюджетним кодексом ст. 2, «бюджетні установи – органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідно державного бюджету чи місцевого бюджету. Бюджетні установи є неприбутковими» [7].

Але якщо дослідити всі терміни, визначені ст. 2 Бюджетного кодексу, то необхідно зазначити, що перелік зобов'язань більш ширший та передбачає зобов'язання, що виникають як у діяльності держави в результаті запозичень, так і в місцевих бюджетів у результаті запозичень, отримання кредитів і надання гарантій.

Якщо дослідити Порядок 309 щодо класифікації зобов'язань, то необхідно зазначити, що цим документом передбачено такі види зобов'язань, визначені на рис. 2.2.2.

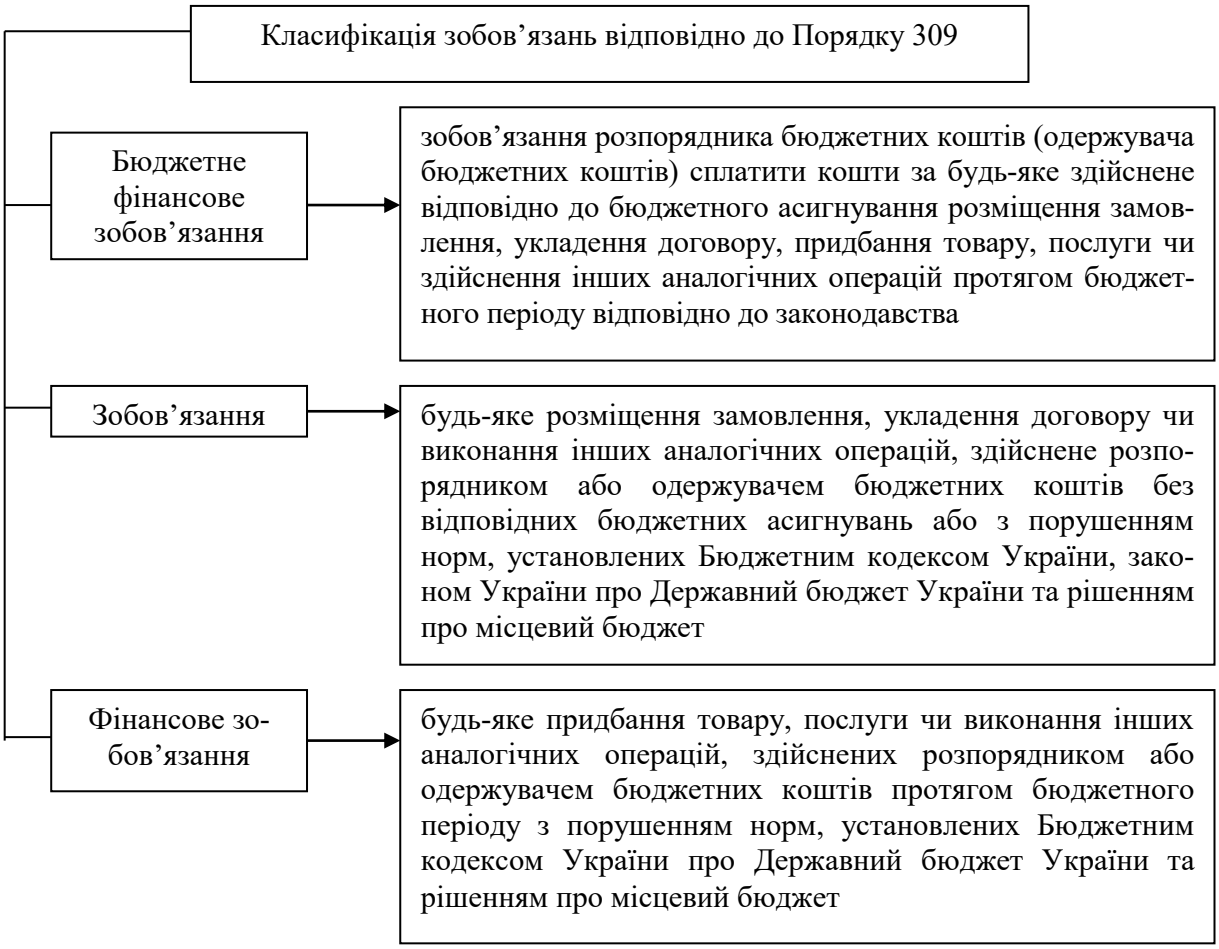

Рис. 2.2.2. Класифікація зобов'язань відповідно до Порядку 309

Методологічні основи обліку фінансових зобов'язань подано в НП(С)БОДС 134 «Фінансові інструменти», яким передбачено такі визначення, а саме:

«фінансове зобов'язання – це контрактне зобов'язання:

а) передати грошові кошти або інший фінансовий актив;

б) обмінятися фінансовими інструментами на потенційно невигідних умовах;

фінансове зобов'язання, призначене для перепродажу, – фінансове зобов'язання, що виникає внаслідок випуску фінансового інструмента з метою подальшого продажу для отримання доходу від короткотермінових коливань його ціни та/або винагороди посередника» [8].

НП(С)БОДС 134 «Фінансові інструменти» передбачає поділ фінансових зобов'язань на: фінансові зобов'язання, призначені для перепродажу, та інші фінансові зобов'язання.

Між визначенням поданим у НП(С)БОДС 134 «Фінансові інструменти» та Порядком 309, є значні розбіжності. Бюджетні установи використовують не стандарти бухгалтерського обліку, а дотримуються нормативних актів, розроблених на основі Бюджетного кодексу.

Облік зобов'язань передбачено вести за окремими напрямами видатків заробітна плата, стипендії, нарахування на заробітну плату, різні види допомоги та інше, в тому числі за бюджетними зобов'язаннями.

Крім того, розрізняють довгострокові бюджетні зобов'язання, термін дії яких перевищує один бюджетний період та поточні бюджетні зобов'язання.

Бухгалтерський облік зобов'язань починається з їх визнання, оцінки, внесені до реєстру та відображення в системі рахунків та у бюджетній і фінансовій звітності.

Як зазначено в Порядку 309, «орган казначейства здійснює реєстрацію та облік бюджетних зобов'язань, бюджетних фінансових зобов'язань розпорядників і одержувачів бюджетних коштів відповідно до Бюджетного кодексу України та з урахуванням вимог Закону України «Про міжнародні договори України», законодавства у сфері закупівель, інших актів законодавства України, що не суперечать бюджетному законодавству» [8].

Розпорядники бюджетних коштів «беруть бюджетні зобов'язання в межах бюджетних асигнувань, установлених кошторисами, враховуючи необхідність виконання бюджетних зобов'язань минулих років, узятих на облік органами казначейства» [8], а за спеціальним фондом «…беруть бюджетні фінансові зобов'язання виключно в межах відповідних фактичних надходжень спеціального фонду бюджету, залишків коштів на спеціальних реєстраційних рахунках розпорядників бюджетних коштів (у частині власних надходжень) та бюджетних асигнувань, установлених кошторисами (планами використання бюджетних коштів)» [8].

Порядком 309 передбачено, що органи казначейства не реєструють:

а) зобов'язання у разі:

– відсутності у розпорядника бюджетних коштів бюджетних асигнувань, встановлених кошторисом;

– відсутності документів, які підтверджують факт узяття бюджетного зобов'язання;

– відсутності затвердженого в установленому порядку паспорта бюджетної програми;

– невідповідності напрямів витрачання бюджетних коштів бюджетному асигнуванню, паспорту бюджетної програми;

– відсутності документів щодо закупівлі товарів, робіт і послуг відповідно до законодавства у сфері закупівель;

– недотримання розпорядниками бюджетних коштів бюджетних повноважень та обмежень, які вводяться законодавчими та іншими нормативно-правовими актами;

– недотримання вимог щодо оформлення поданих документів;

б) фінансові зобов'язання у разі:

– відсутності відповідного бюджетного зобов'язання, відображеного у бухгалтерському обліку виконання державного та місцевих бюджетів;

– відсутності у розпорядника бюджетних коштів фактичних надходжень спеціального фонду;

– відсутності документів, які підтверджують факт узяття бюджетного фінансового зобов'язання;

– недотримання вимог щодо оформлення поданих документів;

– невідповідності фінансового зобов'язання відповідному бюджетному зобов'язанню, відображеному в бухгалтерському обліку виконання державного та місцевих бюджетів;

– недотримання розпорядниками бюджетних коштів бюджетних повноважень та обмежень, які вводяться законодавчими та іншими нормативно-правовими актами [8].

У такому випадку такі зобов'язання підпадають під визначення у Порядку 309 як просто зобов'язання. На нашу думку, їх доцільно визнавати як зобов'язання, що не підлягають реєстрації.

2.2.2. НП(С)БО 128 «Зобов'язання» як методологічна основа обліку зобов'язань

У п. 3 НП(С)БО 128 «Зобов'язання» зазначено, що «…не поширюється на визнання і оцінку зобов'язань, непередбачуваних зобов'язань та непередбачуваних активів, які визначаються в інших НП(С)БОДС, а також на зобов'язання бюджетів усіх рівнів із соціальних виплат і відшкодування пільг» [9]. Із НП(С)БО 128 «Зобов'язання» не зрозуміло, на оцінку яких зобов'язання не поширюється і які інші НП(С)БОДС визнають їх.

Разом з тим у розділ. II НП(С)БО 128 «Зобов'язання» у п.1 зазначено, що «Зобов'язання визнається, якщо його оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигід або потенціалу корисності у майбутньому внаслідок його погашення. Якщо на дату балансу раніше визнане зобов'язання не підлягає погашенню, то його сума включається до складу доходу звітного періоду» [9].

У НП(С)БО 128 «Зобов'язання» подано класифікацію зобов'язань за групами, поданими на рис. 2.2.3. За терміном погашення: поділяються на довгострокові і поточні, а також на непередбачувані зобов'язання та доходи майбутніх періодів. НП(С)БО 128 «Зобов'язання» визначає, що «зобов'язання, на яке нараховуються відсотки та яке підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу, слід розглядати як довгострокове зобов'язання, якщо первісний строк погашення був більше ніж дванадцять місяців та до затвердження фінансової звітності існує договір про переоформлення цього зобов'язання на довгострокове» [9].

Щодо звітності, то у НП(С)БО 128 «Зобов'язання» зазначається, що «зобов'язання відображаються в балансі за сумою погашення з урахуванням особливостей, визначених бюджетним законодавством» [9].

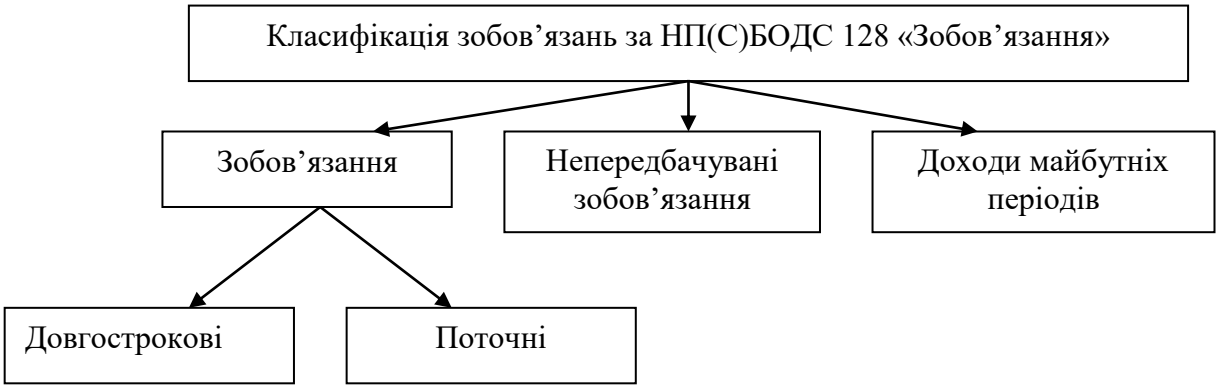

Рис. 2.2.3. Класифікація зобов'язань за НП(С)БОДС 128 «Зобов'язання»

Джерело: сформовано авторами на основі НП(С)БОДС 128 «Зобов'язання».

НП(С)БОДС 128 «Зобов'язання» визначає, що «непередбачене зобов'язання – це:

1) зобов'язання, що може виникнути внаслідок минулих подій та існування якого буде підтверджено лише після того, як відбудеться або не відбудеться одна чи більше невизначених майбутніх подій, над якими суб'єкт державного сектору не має повного контролю; або

2) теперішнє зобов'язання, що виникає внаслідок минулих подій, але не визнається, оскільки малоймовірно, що для врегулювання зобов'язання потрібно буде використати ресурси, які втілюють у собі економічні вигоди та потенціал корисності, або оскільки суму зобов'язання не можна достовірно визначити» [9].

Разом з тим НП(С)БОДС 128 «Зобов'язання» не розглядає методологічних умов використання та обліку непередбаченого зобов'язання.

На відміну від Бюджетного кодексу України, Порядку 309 у НП(С)БОДС 128 «Зобов'язання» зовсім інші підходи до класифікації.

Н.І. Сушко зазначає, що «ще одним питанням, яке потребує досліджень, є групування відповідно до нової методології у бухгалтерському обліку інформації за зобов'язаннями.

Так, за нормативно-правовими актами з питань бухгалтерського обліку в державному секторі визначено різне групування інформації (табл. 2.2.1) [10, с. 20].

Таблиця 2.2.1

Групування зобов'язань у бухгалтерському обліку

За НП(С)БО 128	За Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі
Довгострокові зобов'язання	Довгострокові зобов'язання
Поточні зобов'язання	Поточна заборгованість за кредитами та позиками
	Розрахунки за товари, роботи, послуги
	Розрахунки за податками і зборами
	Інші поточні зобов'язання
	Розрахунки з оплати праці
	Зобов'язання за внутрішніми розрахунками
Непередбачені зобов'язання	
	Забезпечення майбутніх витрат і платежів
	Зобов'язання за надходженнями до бюджету
Доходи майбутніх періодів	Доходи майбутніх періодів

Джерело: сформовано авторами.

Якщо розглянути План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі та використання зобов'язань суб'єктами державного сектору, необхідно зазначити, що для обліку зобов'язань організацій та установ держаного сектору можна всі зобов'язання поділити (табл. 2.2.2).

Таблиця 2.2.2

Групування зобов'язань відповідно до Плану рахунків

Довгострокові зобов'язання	Довгострокові кредити банків
	Відстрочені довгострокові кредити банків
	Інші довгострокові позики
	Зобов'язання з довгостроковими цінними паперами
	Довгострокові зобов'язання за операціями з оренди
	Інші довгострокові фінансові зобов'язання

Продовження таблиці 2.2.2

Поточна заборгованість розпорядників бюджетних коштів за кредитами і позиками	Поточна заборгованість за довгостроковими кредитами
	Поточна заборгованість за зобов'язаннями за довгостроковими цінними паперами
	Поточна заборгованість за іншими довгостроковими зобов'язаннями
	Короткострокові кредити банків
	Відстрочені короткострокові кредити банків
	Короткострокові позики
	Інші короткострокові фінансові зобов'язання
Розрахунки за товари, роботи, послуги розпорядників бюджетних коштів	Розрахунки з постачальниками та підрядниками
	Розрахунки із замовниками за роботи і послуги
	Розрахунки із замовниками за науково-дослідні роботи
	Розрахунки за одержаними авансами
Розрахунки за податками і зборами розпорядників бюджетних коштів	Розрахунки з бюджетом за податками і зборами
	Інші розрахунками з бюджетом
	Розрахунки із загальнообов'язкового державного соціального страхування
Інші поточні зобов'язання розпорядників бюджетних коштів	Поточні зобов'язання за цінними паперами
	Розрахунки за депозитами
	Розрахунки за депозитними сумами
	Розрахунки за спеціальними видами платежів
	Розрахунки з іншими кредиторами
	Розрахунки за страхуванням
	Розрахунки за зобов'язаннями зі спільної діяльності
Розрахунки з оплати праці розпорядників бюджетних коштів	Розрахунки із заробітної плати
	Розрахунки з виплати стипендій, пенсій, допомоги та інших трансфертів населенню
	Розрахунки з працівниками за товари, продані в кредит
	Розрахунки з працівниками за безготівковими перерахуваннями на рахунки з вкладів у банках
	Розрахунки з працівниками за безготівковими перерахуваннями внесків за договорами добровільного страхування
	Розрахунки членами профспілки за безготівковими перерахуваннями сум членських профспілкових внесків
	Розрахунки з працівниками за позиками банків
	Розрахунки за виконавчими документами та іншими документами
	Інші розрахунки за виконані роботи

Продовження таблиці 2.2.2

Зобов'язання за внутрішніми розрахунками розпорядників бюджетних коштів	Зобов'язання за внутрішніми розрахунками розпорядників бюджетних коштів
Забезпечення майбутніх витрат і платежів розпорядників бюджетних коштів	Довгострокові забезпечення майбутніх витрат і платежів
	Поточні забезпечення майбутніх витрат і платежів
Зобов'язання за надходженнями до бюджету органів, що контролюють їх справляння	Зобов'язання за податковими надходженнями
	Зобов'язання за неподатковими надходженнями
	Зобов'язання за іншими надходженнями
	Зобов'язання за коштами, що підлягають розподілу за видами загальнообов'язкового державного соціального страхування
Доходи майбутніх періодів розпорядників бюджетних коштів	Доходи майбутніх періодів
Позабалансові рахунки	
Бюджетні зобов'язання	Укладені договори (угоди, контракти) розпорядників бюджетних коштів
Непередбачені зобов'язання, гарантії та забезпечення надані	Гарантії та забезпечення, надані розпорядниками бюджетних коштів
	Непередбачені зобов'язання розпорядників бюджетних коштів
Гарантії та забезпечення отримані	Гарантії та забезпечення, отримані розпорядниками бюджетних коштів

Джерело: [11].

На підставі групування Плану рахунків [11] необхідно зазначити, що зобов'язання в цілому поділяються на зобов'язання, забезпечення, непередбачені зобов'язання, доходи майбутніх періодів. Якщо порівняти з НП(С)БОДС 128 «Зобов'язання», то необхідно зазначити, що забезпечення були вилучені із цього стандарту.

Разом з тим у НП(С)БОДС 128 «Зобов'язання» відсутні деталізація зобов'язань, яка передбачена Планом рахунків, а також бюджетні фінансові зобов'язання. Доцільно в НП(С)БОДС 128 «Зобов'язання» передбачити класифікацію і визначити економічну сутність зобов'язань та забезпечень та їх застосування.

Щодо міжнародного законодавства, то необхідно зазначити, що МСБОДС 19 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання, непередбачені активи» (далі – МСБОДС 19) [6] визначає: зобов'язання, забезпечення, конструктивне зобов'язання, контракти з виконання в майбутньому,

непередбачене зобов'язання, обтяжливий контракт, подію, що створює зобов'язання, юридичне зобов'язання. МСБОДС 19 більш детально розглядає кожне поняття, його економічну суть та використання.

МСБОДС 19 зазначає, що «забезпечення – це зобов'язання з невизначеним строком або сумою» [12]. НП(С)БОДС128 забезпечення не визнає.

Конструктивне зобов'язання – «…зобов'язання, яке є наслідком дій суб'єкта господарювання, коли:

а) суб'єкт господарювання вказав іншим сторонам, що він візьме на себе певні зобов'язання згідно з порядком, установленим минулою практикою, опублікованою політикою чи достатньо конкретною поточною заявою;

б) як наслідок, суб'єкт господарювання створив в інших сторін обґрунтоване очікування, що він виконає ці зобов'язання» [12].

НП(С)БОДС128 таке зобов'язання, як конструктивне забезпечення – не визнає. У практичній діяльності бюджетних установ такі господарські операції виникають, але їх вирішують у законодавчому порядку із додатковим фінансуванням.

У НП(С)БОДС128 «Зобов'язання» не визначає поняття юридичне зобов'язання, між тим «юридичне зобов'язання – це зобов'язання, яке виникає внаслідок: а) контракту (внаслідок явних чи неявних умов); б) законодавства або в) іншої дії закону» [9].

Разом з тим є ряд питань, пов'язаних з розрахунками за зобов'язаннями щодо віднесення витрат за ними до витрат за обмінними і необмінними операціями. Так, «…нарахування стипендій за КЕКВ 2720 «Стипендії» здійснюється за дебетом 8011 «Витрати на оплату праці», а нарахування сум субсидій, допомоги, пільг з оплати спожитих житлово-комунальних послуг та послуг зв'язку (у частині абонентної плати за користування квартирним телефоном), компенсацій громадянам з бюджету за КЕКВ 2710 «Виплати пенсій і допомоги» та КЕКВ 2730 «Інші виплати населенню» здійснюється за дебетом 8511 «Витрати за необмінними операціями» [4]. «Тобто витрати за КЕКВ 2720 «Стипендії» відносять до витрат від обмінних операцій, а витрати за КЕКВ 2710 «Виплати пенсій і допомоги» та КЕКВ 2730 «Інші виплати населенню» – до витрат від необмінних операцій» [4].

Розглянувши всі можливі підходи до класифікації та використання поняття зобов'язань в установах і організаціях державного

сектору, необхідно зазначити, що Бюджетним кодексом України передбачено використання довгострокових зобов'язань за енергосервісом, але ні в Порядку 309, ні НП(С)БОДС 128 «Зобов'язання», ні в Плані рахунків не передбачено ведення обліку, а так, як такі зобов'язання можуть виникати, то необхідно передбачити методику обліку таких зобов'язань та відповідно передбачити у рахунках довгострокових зобов'язань такий рахунок – Розрахунки за довгостроковими зобов'язання за енергосервісом. На підставі класифікації видатків за КЕКВ дасть можливість ведення розрахунків за цим видом розрахунків.

Як і пропонують облік для накопичення інформації та прийняття управлінських рішень, довгострокові зобов'язання за енергосервісом «…ввести до плану рахунків нові субрахунки, а саме 6017 «Довгострокові зобов'язання за енергосервісом», для обліку таких зобов'язань….6418 «Розрахунки за зобов'язаннями з енергосервісу»… » [1]

Враховуючи проведені класифікації доцільно запропонувати таку класифікацію зобов'язань (табл. 2.2.3).

Таблиця 2.2.3

Класифікація зобов'язань

Ознака	Класифікація зобов'язань
1	2
Відповідно до Бюджетного кодексу	Бюджетне зобов'язання Бюджетне зобов'язання за державними деривативами Боргове зобов'язання Довгострокове зобов'язання за енергосервісом Умовне зобов'язання
Відповідно до Порядку 309	Бюджетне фінансове зобов'язання Зобов'язання (*зобов'язання, що не підлягають реєстрації*) Фінансове зобов'язання
За НП(С)БОДС 128 «Зобов'язання»	Зобов'язання (довгострокові та поточні) Непередбачувані зобов'язання Доходи майбутніх періодів
За Планом рахунків	Довгострокові зобов'язання Поточна заборгованість за кредитами і позиками Розрахунки за товари, роботи, послуги Розрахунки за податками і зборами Інші поточні зобов'язання Розрахунки з оплати праці Зобов'язання за внутрішніми розрахунками

Продовження таблиці 2.2.3

1	2
	Забезпечення майбутніх витрат і платежів Доходи майбутніх періодів Непередбачувані зобов'язання Гарантії та забезпечення
Класифікація за МСБОДС 19	Зобов'язання Забезпечення Конструктивне зобов'язання Контракти з виконання в майбутньому Непередбачене зобов'язання Обтяжливий контракт Юридичне зобов'язання
За окремими напрямами видатків	Заробітна плата Стипендії Нарахування на заробітну плату Різні види допомоги Комунальні платежі Матеріальні витрати та інше
За терміном погашення	Довгострокові Поточні за довгостроковими Поточні
За об'єктом розрахунків	Товарні Розрахункові Сплата податків За послуги Виплата допомоги Пенсії Стипендії Кредитні
За суб'єктом розрахунків	Юридичні особи Держава Фізичні особи
Залежно від методики визначення суми	Фактичні Умовні
Залежно від забезпеченості	Забезпечені Незабезпечені
Від способу розрахунків	Монетарні Немонетарні
За ймовірністю погашення	Поточні Сумнівні Безнадійні

Джерело: сформовано авторами.

Зазначені класифікаційні ознаки можуть бути основними, оскільки вони дають можливість розкрити сутність зобов'язань установ і організацій державного сектору при проведенні розрахунків під час відносин, що виникають у процесі господарської діяльності.

Висновки

В Україні безліч проблемних питань у сфері бюджетних правовідносин, що свідчать про недоліки державного регулювання з організації та методики бухгалтерського обліку та складання і подання звітності.

Існують значні розбіжності у визначенні економічної сутності зобов'язань в нормативному забезпеченні відповідно до Бюджетного кодексу та НП(С)БО 128 «Зобов'язання». Крім того, у НП(С)БО 128 «Зобов'язання» потребує більш чіткого визначення окремих визначень та економічного обґрунтування термінів для організації та методики обліку зобов'язань у державному секторі. Є потреба в уточненні видів зобов'язань та їх класифікації.

За результатами проведених досліджень, необхідно зазначити, що зобов'язання, що не реєструються казначейством і визначені Порядком 309 як просто зобов'язання, доцільно визнавати як зобов'язання, що не підлягають реєстрації.

У НП(С)БОДС 128 «Зобов'язання» відсутні деталізація зобов'язань, яка передбачена Планом рахунків, а також бюджетні фінансові зобов'язання. Доцільно в НП(С)БОДС 128 «Зобов'язання» передбачити класифікацію та визначити економічну сутність зобов'язань і забезпечень та їх застосування. У НП(С)БОДС 128 «Зобов'язання» необхідно визначити економічну сутність та методологію використання понять: зобов'язання, забезпечення, конструктивне зобов'язання, контракти з виконання в майбутньому, непередбачене зобов'язання, обтяжливий контракт, подія, що створює зобов'язання, юридичне зобов'язання. Так як вони характеризують події, що мають місце в установах і організаціях державного сектору, та повинні бути передбачені положеннями і стандартами їх використання. Необхідно до НП(С)БОДС 128 «Зобов'язання» включити терміни, що використовуються у Бюджетному кодексі.

Список використаних джерел

1. Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 рр від 08.02.2017 № 142-р КМУ. URL: https://www.kmu.gov.ua/npas/249797370 (дата звернення: 14.11.2020).

2. Шара Є.Ю., Андрієнко О.М., Жидєєва Л.І. Бухгалтерський облік у бюджетних установах і організаціях: навчальний посібник. Київ: Центр учбової літератури, 2011.

3. Сушко Н.І., Ларікова Т.В., Яблонько О.О. Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зобов'язання в закладах вищої освіти. *Фінанси України.* 2018. № 12. С. 107–119.

4. Жидєєва Л. І. Проблеми обліку та контролю доходів і витрат на «Соціальне забезпечення» та їх відображення у формах звітності. *Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії* / ред. О. В. Коваленко. Запоріжжя, 2018. Вип. 4 (16). С. 165–169.

5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності», затв. наказом МФУ від 28.12.2009 за № 1541. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0095-11#Text (дата звернення: 10.11.2020).

6. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності». URL: https://buhgalter911.com/public/uploads/normativka/Standart_gossektor/%D0%A1%D0%9E%D0%94%D0%A1_1.pdf (дата звернення: 12.11.2020).

7. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text (дата звернення: 12.11.2020).

8. Порядок реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 02.03.2012 № 309. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0419-12#Text (дата звернення: 02.11.2020).

9. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 128 «Зобов'язання», затв. наказ МФУ від 24.12.2010 за № 1629. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0093-11#Text (дата звернення: 11.11.2020).

10. Сушко Н.І. Інформаційне забезпечення зобов'язань за доходами державного бюджету в контексті модернізації стратегії управління державними фінансами. *Економічні науки*. 2016. № 9/1 (26). С. 17–22.

11. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ МФУ від 31.12.2013 за № 1203. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14#Text (дата звернення: 21.11.2020).

12. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку «Забезпечення, непередбачені зобов'язання, непередбачені активи» URL: https://buhgalter911.com/public/uploads/normativka/Standart_gossektor/%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E%D0%94% _19.pdf (дата звернення: 22.11.2020).

13. Кравченко О.В. Зобов'язання бюджетних установ: теоретичні та облікові аспекти. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. Випуск 6. Частина 5, 2014. С. 140–143. (Серія: «Економічні науки»).

2.3. Основні засади внутрішнього аудиту та його імплементація в закладах охорони здоров'я України

Розвиток та ускладнення суспільно-економічних відносин спричинили вдосконалення обліку та контролю господарської діяльності, усвідомлення важливості систематичного проведення інвентаризацій з метою перевірки звітних і фактичних залишків цінностей та заборгованостей тощо. Перевірка правильності записів в облікових книгах, сформованих за принципом подвійного запису, стала набагато легшою та надійнішою, що сприяло встановленню контролю. Як зазначають дослідники, стародавні контрольні заходи були схожими на сучасні і включали вивчення правильності облікових записів, оцінку правомірності операцій, відображених на рахунках тощо. Протягом кількох століть європейські системи бухгалтерського обліку і контролю поширилися світом, тим самим актуалізували потребу окремої контрольної функції щодо перевірки бухгалтерської інформації, яка використовувалася для прийняття управлінських рішень на різних рівнях. Крім того, управління потребувало певних засобів оцінки ефективності діяльності, а також

чесності і відданості співробітників інтересам установи. Таким чином, потреба в забезпеченні дотримання інтересів керівника установи щодо збереження майна, попередження його розкрадання, підтвердження достовірності фінансових, господарських операцій і відображення у бухгалтерському обліку обумовила появу та подальший розвиток внутрішнього аудиту як напряму практичної діяльності.

Підвищення ефективності використання державних ресурсів має вирішальне значення для економічного розвитку України та піднесення суспільного добробуту. Важливим інструментом державного управління, що дає змогу досягти виконання зазначених завдань та звузити коло потенційних проблемних питань, пов'язаних із діяльністю органів державного сектору, є державний внутрішній фінансовий контроль. Ефективний державний внутрішній фінансовий контроль сприяє державному управлінню при зміні середовища, потреб та пріоритетів суспільства і держави. Тому із метою вдосконалення державного управління, впровадження нових технологічних досягнень з урахуванням програмних змін необхідно постійно проводити оцінку державного внутрішнього фінансового контролю для приведення його у відповідність із потребами сьогодення. Базовим принципом державного внутрішнього фінансового контролю є чітке розмежування внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту. Внутрішній аудит повинен визначати, яким чином здійснюється внутрішній контроль, включаючи способи попереднього контролю. Отже, внутрішній аудит – форма контролю, що забезпечує функціонально незалежну оцінку діяльності органів державного сектору та дає впевненість Кабінету Міністрів України, Міністерству фінансів України, Рахунковій палаті України та іншим заінтересованим центральним органам виконавчої влади, керівництву органів державного сектору у тому, що система державного управління функціонує у спосіб, який максимально знижує ризик шахрайства, марнотратства, допущення помилок чи нерентабельності. Метою внутрішнього аудиту є надання рекомендацій з удосконалення діяльності органу державного сектору, підвищення ефективності процесів управління, що сприяє досягненню мети органом державного сектору. До завдань внутрішнього аудиту належить також забезпечення ефективного внутрішнього контролю відповідно до понесених витрат. Здатність надання незалежних та об'єктивних

рекомендацій є основною відмінністю внутрішнього аудиту від інших форм контролю.

Механізм здійснення внутрішнього аудиту у закладах охорони здоров'я на сьогодні перебуває на стадії розробки, адже нині в Україні не існує ефективної системи контролю. Набирають розвитку тільки процедури внутрішнього аудиту процесів управління ризиками і контролю в закладах охорони здоров'я.

Отже, за таких обставин особливо актуальним є питання розвитку внутрішнього аудиту в Україні та впровадження його в закладах охорони здоров'я.

2.3.1. Основні засади здійснення внутрішнього аудиту в Україні

Відповідно до статті 26 Бюджетного кодексу України внутрішнім аудитом є діяльність, спрямована на удосконалення системи управління, внутрішнього контролю, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності розпорядника бюджетних коштів і підприємств, установ та організацій, що належать до сфери його управління, та яка передбачає надання незалежних висновків і рекомендацій. Для здійснення внутрішнього аудиту розпорядник бюджетних коштів в особі керівника утворює самостійний структурний підрозділ внутрішнього аудиту, що є підпорядкованим і підзвітним безпосередньо такому керівнику [1].

Становлення та розвиток функції внутрішнього аудиту пов'язані із потребами забезпечення економного, ефективного та результативного витрачання бюджетних коштів, що вимагає адекватних механізмів контролю, оцінки та управління ризиками.

Внутрішній аудит запроваджується у зв'язку із потребою керівників в організації додаткового незалежного контролю ефективності використання ресурсів. Останнє визначає мету, функції та завдання внутрішнього аудиту, які спрямовані на забезпечення ефективності господарської діяльності шляхом здійснення контрольно-аналітичної роботи (рис. 2.3.1) [2]. Адже внутрішній аудит є одним із основних інструментів не тільки контролю, але й моніторингу результативності й ефективності функціонування установи та її удосконалення.

Мета внутрішнього аудиту	*Фукції внутрішнього аудиту*	*Завдання внутрішнього аудиту*
• Забезпечення ефективної діяльності установи	• Консультаційна - надання пропозицій керівництву • Інформаційна - підготовка відомостей про фактиктичні результати • Захисна - збереження майна шляхом своєчасного виявлення відхилень та порушень • Аналітична - аналіз процесів та показників господарської діяльності • Контрольна - перевірка процесів і показників господарської діяльності	• Перевірка фінансової звітності структурних підрозділів • Сприяння оптимізації витрат та мінімізації втрат господарських засобів • Аналіз показників господарської діяльності установи та оцінка його фінансового стану • Оцінка повноти та якості виконання посадовими особами покладених на них обов'язків • Надання інформації власикам щодо ефективності роботи установи в цілому та його окремих підрозділів

Рис. 2.3.1. Мета, завдання та функції внутрішнього аудиту
Джерело: [2].

Доцільним буде виокремити об’єкт внутрішнього аудиту. Відповідно до пункту 2 Порядку № 1001 об’єктом внутрішнього аудиту є діяльність центрального органу виконавчої влади, його територіальних органів та бюджетних установ у повному обсязі або з окремих питань (на окремих етапах) та заходи, що здійснюються його керівником для забезпечення ефективного функціонування системи внутрішнього контролю (дотримання принципів законності та ефективного використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, виконання завдань, планів і дотримання вимог щодо діяльності центрального органу виконавчої влади, його територіальних органів та бюджетних установ, а також підприємств, установ та організацій, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади) [3].

Стандарти внутрішнього аудиту виділяють три основні напрями його проведення, які схематично відображені на рис. 2.3.2 [4].

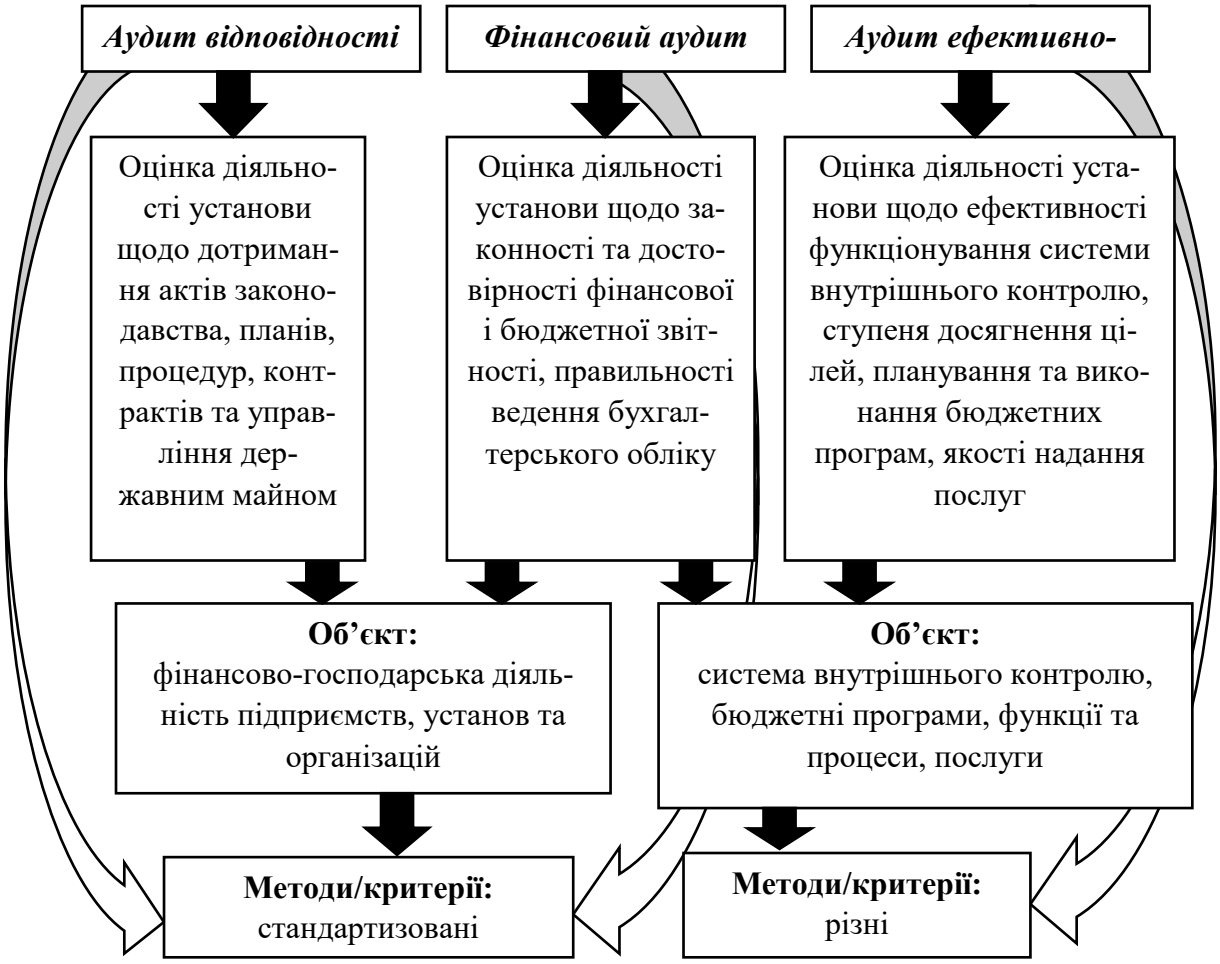

Рис. 2.3.2. Напрями проведення внутрішнього аудиту
Джерело: розроблено автором на основі джерела [4].

При проведенні внутрішнього аудиту більш широко використовуються способи та прийоми економічного аналізу, які викликані різноманітністю інформації та завдань внутрішнього аудиту, а також складністю і взаємопов'язаністю сторін та елементів фінансово-господарської діяльності установи. Усі їх умовно можна поділити на традиційні (балансовий, сальдовий, порівняння, групування, експертне оцінювання, елімінування) та математичні (графічні, матричні методи, лінійне та динамічне програмування). Проте використання тих чи інших прийомів та методів проводиться залежно від поставлених завдань внутрішньому аудиторові і обумовлено тим, на якому саме етапі здійснюється виконання завдань. Внутрішні аудитори, на відміну від зовнішнього аудиту, можуть застосовувати методи фактичного контролю і безпосередньо брати у цьому участь при здійсненні постійного процесу контролю за роботою установи, наприклад контроль

з використанням робочого часу працівниками (фотографія робочого дня), інвентаризація, лабораторний аналіз, експертиза тощо.

Обсяг та мета внутрішнього аудиту залежить від розміру і структури суб'єкта господарювання, вимог його власників та управлінського персоналу [5].

Роль внутрішнього аудиту формується власником та керівництвом установи і його мета відрізняється від мети зовнішнього аудитора під час проведення перевірки. Цілі роботи внутрішнього аудиту змінюються відповідно до вимог керівництва або власників установи. Разом із тим внутрішній аудит виступає підрозділом установи незалежно від ступеня його самостійності.

Результати внутрішнього аудиту використовуються для внутрішніх потреб та внутрішніми користувачами установи, але обсяги їх значно ширші від перевірки достовірності фінансової звітності до постійного надання пропозицій та рекомендацій керівництву з проведення тих чи інших операцій та пошуків найбільш оптимальних шляхів для підвищення ефективності діяльності [5]. Внутрішні аудитори здійснюють не тільки контроль за фінансово-господарською діяльністю установи, управлінського персоналу і працівників, а також вони надають керівництву та власникам необхідну інформацію за результатами проведеного аналізу і оцінки господарської діяльності і наводять рекомендації за результатами проведеної перевірки [5].

Якісно організована робота внутрішнього аудиту, особливо в умовах виходу із економічної кризи, спонукатиме працівників установи дотримуватися чинного законодавства і нормативних актів, а також розроблених установою планів, внутрішніх правил та процедур, вчасно виявляти і знижувати ризик непередбачених витрат. Форми організації служби внутрішнього аудиту на окремому підприємстві повинні вирішуватися власником або керівником залежно від цілей і завдань, поставлених перед цією службою, але в будь-якому випадку служба внутрішнього аудиту повинна бути укомплектована професійно придатними, кваліфікованими кадрами, які здатні виконати покладені на них функціональні обов'язки [6].

Ефективний внутрішній аудит може знизити витрати установи на зовнішній аудит, але не може скасувати його необхідність для установи. Також важливо врахувати те, що не рекомендується користуватися послугами зовнішнього аудитора установи для проведення

внутрішніх аудитів, оскільки подібне поєднання може призвести до втрати принципу незалежності, що є одним із основних чинників у роботі зовнішнього аудитора [6].

Досліджуючи питання щодо форми організації служби внутрішнього аудиту у конкретній установі, доцільно зазначити, що це питання має вирішуватися власником або керівником установи залежно від мети та завдань, які поставлені перед службою внутрішнього аудиту. Важливість служби внутрішнього аудиту в організаційній структурі установи можна пояснити тим, що від неї залежить ступінь об'єктивності та ефективності результатів діяльності установи. Основною ознакою, за допомогою якої внутрішній аудит відрізняють від зовнішнього, полягає у тому, що він є залежним, тобто підпорядкований керівництву установи, де він проводиться. Проте об'єктивність та ефективність внутрішнього аудиту забезпечується ступенем його незалежності в організаційній структурі управління установою. Для кращого розуміння внутрішнього аудиту в організаційній структурі установи у таблиці 2.3.1 зобразимо матрицю дій внутрішнього аудиту.

Таблиця 2.3.1

Матриця дій внутрішнього аудиту

Перевірка на повноту відображення	Перевірка на точність відображення
Аудиторську перевірку слід починати із дослідження первинних документів. Адже саме така перевірка суттєво знизить ризик для внутрішнього аудитора та він буде впевненим у тому, що звітність позбавлена матеріальних помилок та пропусків. Нульовий ризик означатиме абсолютну впевненість у достовірності інформації. Але у цьому випадку практика показує, що чим менший аудиторський ризик, тим більше документів слід взяти для тестування	Аудиторську перевірку слід починати із аналізу балансу та фінансової звітності, щоб упевнитися у точності відображення у них повноти даних усіх статей. Адже саме така перевірка дає можливість виявити завищення сум витрат та активів

Джерело: розроблено автором на основі джерела [7].

Внутрішній аудит передбачає попередній контроль на стадії розгляду первинних документів, під час візування договорів, наказів,

кошторисів. У такому разі внутрішній аудит претендує на роль профілактичного заходу. Поточний контроль здійснюється під час реєстрації господарських операцій та інвентаризації. Наступний контроль проводиться на стадії узагальнення й аналізу облікової та звітної інформації [7]. Отже, внутрішній аудит є системним та строго документованим, безперервним та універсальним, тобто суцільним заходом.

До проблемних аспектів внутрішнього аудиту можна віднести недостатню кількість методичних розробок з аудиторського контролю; неефективність чинної нормативно-правової бази в питанні внутрішнього аудиту; брак достатнього досвіду аудиторської діяльності; недостатню кількість кваліфікованих аудиторських кадрів; відсутність типових форм документів з аудиту в цілому та внутрішнього аудиту [6].

Вищеперераховані проблемні питання розвитку внутрішнього аудиту в Україні спричиняють меншу ефективність здійснення внутрішнього аудиту в установі і недовіру до такої системи. Хоча із запровадженням внутрішнього аудиту установа має істотні переваги, до яких можна віднести: виявлення резервних засобів і джерел установи, розробка рекомендацій щодо покращення системи бухгалтерського, фінансового, управлінського обліку в установі, що в кінцевому випадку призведе до економії та ефективності використання коштів.

До основних напрямів удосконалення внутрішнього аудиту в Україні можна віднести:

– вдосконалення законодавчого регулювання внутрішнього аудиту в Україні і визначення на методичному рівні принципів внутрішнього аудиту;

– подальшу розробку і впровадження нормативів внутрішнього аудиту і поліпшення методики та організації внутрішнього аудиту, його якості;

– удосконалення методології проведення внутрішнього аудиту;

– створення організаційної структури служби внутрішнього аудиту в установі;

– розробку та вдосконалення організаційно-технологічних схем і процедур проведення внутрішнього аудиту;

– ідентифікацію та усунення «слабких» місць у системі управління і оцінку ефективності інформаційних систем установи;

– контроль за виконанням управлінських рішень і поточної діяльності окремих структурних підрозділів установи, а також попередження шахрайств, помилок та недоліків;

– проведення професійної підготовки фахівців із внутрішнього аудиту.

Проте, незважаючи на висвітлені вище проблемні питання, саме внутрішньому аудиту притаманна максимальна гнучкість та здатність швидкого виправлення помилок, а також удосконалення фінансово-господарської діяльності установи на рівні самої установи. Саме завдяки цим властивостям внутрішній аудит має значний потенціал для подальшого розвитку.

2.3.2. Особливості впровадження внутрішнього аудиту в закладах охорони здоров'я

Передовий розвиток системи охорони здоров'я сприяє гармонізації нації, а також допомагає підтримувати соціальну та політичну стабільність у державі, адже вона є складовою національної безпеки країни.

Сучасний стан розвитку галузі охорони здоров'я характеризується підвищеною увагою до ефективності використання бюджетних коштів, так як довіра громадян до медичних закладів відображається в рівні задоволеності населення обслуговуванням, а саме коли підвищується ефективність роботи установи і бюджетні кошти використовуються за призначенням. Для підвищення ефективності використання бюджетних коштів суттєво удосконалено процес бюджетування шляхом впровадження програмно-цільового методу. Імплементація цього методу потребує відповідних змін у підходах до внутрішнього аудиту. Таким чином, дослідження внутрішнього аудиту у закладах охорони здоров'я в сучасних умовах є актуальним питанням, оскільки в країні відбуваються зміни у фінансуванні галузі, а раціональна організація внутрішнього аудиту дозволить ефективно використовувати бюджетні кошти.

Функціонування сучасної системи охорони здоров'я України в умовах ринкових відносин та досить обмежених наявних матеріальних, фінансових і кадрових ресурсів вимагає розроблення заходів для зростання ефективності їх використання, а саме розроблення

ефективного внутрішнього аудиту у закладах охорони здоров'я [8]. Адже бюджет охорони здоров'я, порівняно з іншими соціальними галузями, є найнижчим (рис. 2.3.3). Видатки Міністерства соціальної політики в два з половиною рази перевищують видатки Міністерства охорони здоров'я (далі – МОЗ), з яких дві третини даних видатків складає пенсійне забезпечення. Видатки Міністерства освіти і науки України (далі – МОН) також перевищують видатки МОЗ. Тут варто окремо зазначити, що підготовка фахівців у сфері охорони здоров'я є сферою відповідальності МОЗ, тому фінансується із його бюджету, тоді як інших спеціальностей – з бюджету МОН [9].

Рис. 2.3.3. Видатки на охорону здоров'я в розрізі інших соціальних сфер

Джерело: [9].

У зв'язку із цим виникають проблеми організаційно-економічного характеру, одними з яких є планування та управління процесами розроблення та впровадження медичних інновацій, спрямованих на задоволення споживачів якістю нових медичних технологій, а також підвищення ефективності діяльності закладів охорони здоров'я. Безпосередньо приділяти увагу потрібно на раціоналізацію використання наявних ресурсів та орієнтуватися на максимально якісні кінцеві результати. Адже саме якість надання медичних послуг має ставати метою управління під час розроблення та впровадження будь-якої нової медичної технології у рамках комплексного інтегрованого інноваційного циклу. Таким чином, для реалізації цих завдань

необхідно розробити практичні рекомендації для керівництва закладів охорони здоров'я із чітким та науково обґрунтованим планом дій щодо впровадження ефективного внутрішнього аудиту за допомогою сучасних інноваційних технологій у діяльність медичних закладів. При цьому складність полягає в недостатності рекомендацій загального характеру щодо проведення внутрішнього аудиту у закладах охорони здоров'я [8].

Основні засади Національної стратегії охорони здоров'я було розроблено на базі Цілей сталого розвитку ООН 2016–2030 рр., Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом, а також на основі посібників Всесвітньої організації охорони здоров'я (далі – ВООЗ), а саме «Моніторинг складових елементів системи охорони здоров'я: збірник показників і методик їх вимірювання» та «Аналіз (моніторинг, оцінка та огляд) національних стратегій у галузі охорони здоров'я» [10]. За допомогою вищеперелічених документів формується основа для оцінки та перегляду наявних програм, розроблення нових законопроєктів, регуляторних механізмів, підзаконних актів, комплексних планів для перебудови та модернізації системи охорони здоров'я.

Новітня національна система охорони здоров'я має базуватися на засадничих принципах, які є фундаментальними та такими, що мають застосовуватися в усіх секторах охорони здоров'я і мають бути відображеними на кожному наступному етапі побудови та розвитку системи охорони здоров'я, а саме: системний комплексний розвиток та інтегрованість, доступність, децентралізація, якість, публічність, безпека, превентивність. Формування та реалізація Національної стратегії охорони здоров'я України на цих принципах має здійснюватися за допомогою шести компонентів, які визначені ВООЗ, а саме медична допомога та медичні послуги, доступ до основних лікарських засобів і медичних виробів, трудові ресурси охорони здоров'я, фінансування, інформаційні системи охорони здоров'я, лідерство / управління [10].

Внутрішній аудит набув ширшого розвитку та розповсюдження у більшості країн світу, тим самим став основним видом контролю за виконанням державного бюджету. У зв'язку з переходом України на формування бюджету за допомогою програмно-цільового методу та впровадження міжнародного досвіду, а саме середньострокового

бюджетного планування (3 роки) виникає необхідність розвитку теоретичного та практичного використання аудиту, зокрема у галузі охорони здоров'я, так як бюджетна система має орієнтуватися не тільки на використання бюджетних коштів, а й на досягнення конкретного результату. Внутрішній аудит має бути спрямований на розробку конкретних рекомендацій щодо діяльності установи, яка перевіряється, з метою підвищення ефективності використання бюджетних коштів. Адже для оцінки ефективності використання бюджетних коштів у закладах охорони здоров'я необхідно створити адекватний механізм фінансового контролю. Таким чином, для кращого розуміння внутрішнього аудиту доцільним буде розглянути використання єдиної загальноприйнятої термінології у сфері державного аудиту [11].

Внутрішній аудит в Україні регламентується Стандартами внутрішнього аудиту [4] та Порядком здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту (далі – Порядок № 1001) [3], згідно з якими його основами є те, що діяльність підрозділу внутрішнього аудиту має здійснюватися із застосуванням систематичного, послідовного та ризик-орієнтованого підходів до оцінки об'єкта внутрішнього аудиту та сприяти удосконаленню системи управління, внутрішнього контролю та управління ризиками через надання незалежних й об'єктивних висновків та рекомендацій. Також під час проведення внутрішнього аудиту у закладі охорони здоров'я здійснюються дослідження та оцінка системи управління та внутрішнього контролю, у тому числі управління ризиками [4].

Відповідно до Порядку № 1001 [3] основним завданням підрозділу є надання керівникові державного органу, його територіального органу та бюджетної установи об'єктивних і незалежних висновків та рекомендацій щодо функціонування системи внутрішнього контролю та її удосконалення; удосконалення системи управління; запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів та інших активів; запобігання виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності державного органу, його територіальних органів, підприємств, установ та організацій, що належать до сфери його управління [3].

Порядок проведення внутрішнього аудиту в системі Міністерства охорони здоров'я України (далі – Порядок № 207) [12] затвердженого Наказом Міністерства охорони здоров'я України від 27.03.2012

№ 207, визначає механізм проведення внутрішнього аудиту в Міністерстві охорони здоров'я України (далі – МОЗ) та підприємствах, установах і організаціях, які належать до сфери управління МОЗ України (далі – установи Міністерства), та планування внутрішніх аудитів, документування і реалізації їх результатів, та застосовується працівниками Відділу внутрішнього аудиту МОЗ України [12]. Під внутрішнім аудитом розуміється діяльність Відділу внутрішнього аудиту МОЗ України (далі – Відділ), спрямована на удосконалення системи управління, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності МОЗ України та установ міністерства, поліпшення внутрішнього контролю [12].

Відповідно до Порядку № 207 [12] напрямами проведення внутрішньо аудиту є:

– аудит ефективності – оцінка діяльності Міністерства охорони здоров'я України та установ Міністерства щодо ефективності функціонування системи внутрішнього контролю, ступеня виконання і досягнення цілей, визначених у стратегічних та річних планах, ефективності планування і виконання бюджетних програм та результатів їх виконання, якості надання адміністративних послуг та виконання контрольно-наглядових функцій, завдань, визначених актами законодавства, а також ризиків, які негативно впливають на виконання функцій і завдань МОЗ України та установ Міністерства;

– фінансовий аудит – оцінка діяльності МОЗ України та установ Міністерства щодо законності та достовірності фінансової і бюджетної звітності, правильності ведення бухгалтерського обліку;

– аудит відповідності – оцінка діяльності МОЗ України та установ Міністерства щодо дотримання актів законодавства, планів, функцій, процедур з питань збереження активів, інформації та управління державним майном [12].

Характерною та головною відмінністю внутрішнього аудиту від зовнішнього аудиту є мета проведення, а саме: вдосконалення організації, управління установою та пошук резервів підвищення ефективності, результативності діяльності установи. Отже, якщо внутрішній аудит спрямований на економію (мінімізацію) ресурсів, які є необхідними для забезпечення діяльності установи, то його слід зосереджувати на ресурсах, а саме на формування потреби у них. Також

необхідно зазначити, що здебільшого питання економічності є предметом дослідження фінансового аудита та аудиту відповідності [11].

Внутрішній аудит у медичних закладах є складним процесом, який відбувається із певною циклічністю. Для закладів охорони здоров'я виділяють п'ять основних етапів організації та проведення внутрішнього аудиту (рис. 2.3.4).

Рис. 2.3.4. Основні етапи організації та проведення внутрішнього аудиту в закладах охорони здоров'я

Джерело: розроблено автором на основі джерела [13].

Тобто процес внутрішнього аудиту в закладах охорони здоров'я у загальному вигляді складається з трьох основних етапів:

I етап – планування;

II етап – виконання;

III етап – звітування.

На етапі планування внутрішні аудитори мають ознайомитися із діяльністю структурного підрозділу та мати інформацію, яка охарактеризовує роботу та організацію внутрішньогосподарського розрахунку, тобто зовнішні фактори, які впливають на діяльність установи в цілому, та внутрішні чинники, які пов'язані з індивідуальними особливостями установи. Таким чином, доцільним буде почати перевірку

із проблемних підрозділів установи, які потребують термінової допомоги [14].

На етапі виконання є основною ділянкою функціонування служби внутрішнього аудиту, яка базується на перевірці діяльності структурного підрозділу установи. Під час організації процесу внутрішнього аудиту слід пам'ятати, що для перевірки різних об'єктів в установі проведення внутрішнього аудиту буде включати різні етапи, проте організація процесу внутрішнього аудиту матиме стандартне наповнення (рис. 2.3.5) [15].

планування перевірок

- накопичення фактів та інформації про діяльність підрозділів установи

вивчення фактичного стану діяльності підрозділів

- оцінка адекватності системи управління та контролю

підготовка підсумкових висновків та рекомендацій (підготовка звіту)

Рис. 2.3.5. Організація процесу внутрішнього аудиту в медичному закладі

Джерело: розроблено автором на основі джерела [15].

При плануванні внутрішнього аудиту в закладі охорони здоров'я необхідно враховувати цілі та завдання об'єкта аудиторської перевірки, а також засоби контролю за їх виконанням, які використовуються об'єктом; істотні ризики, які стосуються об'єкта аудиторського завдання, його цілей, ресурсів та діяльності установи; методи зниження ризиків у припустимих межах; достатність та ефективність систем контролю та управління ризиками певного об'єкта аудиту порівняно із найбільш прийнятною для установи моделлю контролю; можливість значного удосконалення систем контролю та управління ризиками.

Також у процесі організації внутрішнього аудиту в закладі охорони здоров'я слід пам'ятати, що він повинен бути організований на такому рівні, щоб результат діяльності служби внутрішнього аудиту об'єктивно міг відобразити діяльність підрозділу установи, який

перевіряється, а також був доступний для розуміння усім користувачам такої інформації [16].

У процесі внутрішнього аудиту в медичних закладах поряд із незалежною перевіркою операцій та перевіркою даних фінансового звіту внутрішній аудитор виконує процедури, за допомогою яких характеризують оцінку та аналіз інформації, яка отримана шляхом дослідження зв'язків між фінансовими та нефінансовими показниками діяльності установи, вивчення найважливіших фінансових та економічних показників, включаючи порівняння отриманої інформації із прогнозованою, а також виявлення незвичайних фактів і причин їх виникнення [14].

На етапі звітування внутрішній аудитор готує звіт та надає рекомендації за результатами проведеного внутрішнього аудиту.

Також процес внутрішнього аудиту в закладах охорони здоров'я відбувається у певній послідовності дій, який схематично відображено на рис. 2.3.6.

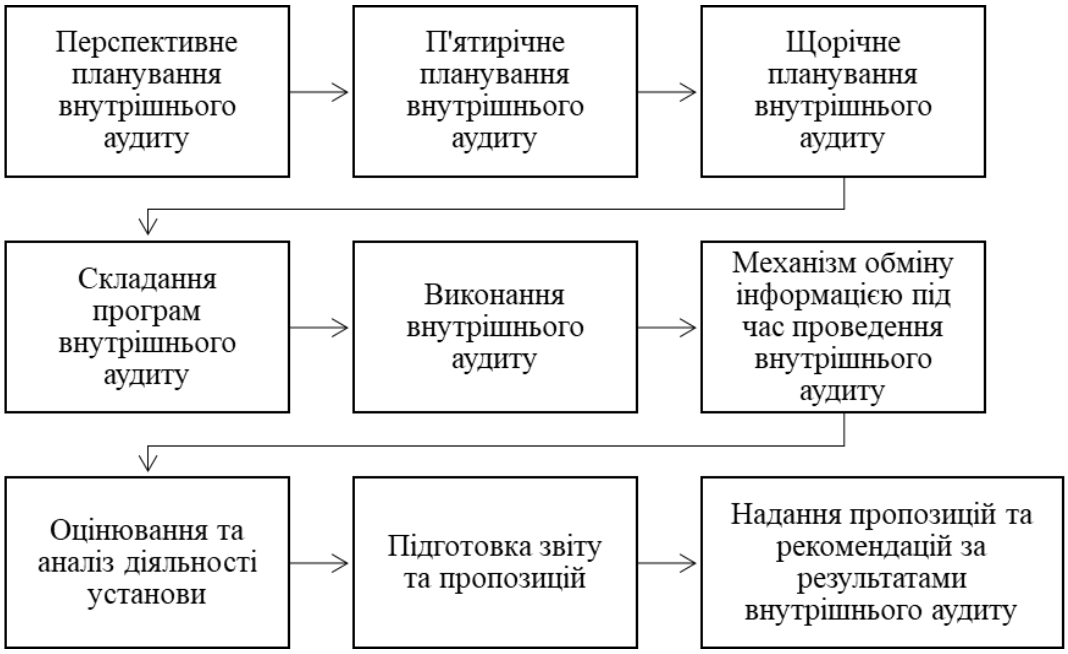

Рис. 2.3.6. Процес внутрішнього аудиту в закладах охорони здоров'я

Джерело: розроблено автором на основі джерела [11].

Отже, головним завданням запропонованої методики здійснення внутрішнього аудиту у закладах охорони здоров'я є виявлення та усунення недоліків шляхом перевірок та інспектувань.

Основним елементом внутрішнього аудиту у медичних закладах є користь або вплив, який він приносить суспільству завдяки практичним рекомендаціям, якісним звітам для раціонального використання бюджетних коштів, зниженню витрат, досягненню цілей установи [13].

Таким чином, імплементація внутрішнього аудиту в медичних закладах допоможе підвищити економічну, медичну, соціальну ефективності та результативність усієї системи охорони здоров'я.

Запровадження та вдосконалення внутрішнього аудиту дозволить: пов'язати систему показників для визначення ефективної діяльності головних розпорядників та одержувачів бюджетних коштів із бюджетною політикою держави та результатами внутрішнього аудиту; комплексно визначати економічність, ефективність, доцільність, результативність та продуктивність об'єкта, який підлягає аудиту; застосовувати під час здійснення аудиту системної оцінки організаційного, економічного, структурного ефекту використання бюджетних коштів; здійснювати оцінку середовища реалізації управлінських рішень [17].

Внутрішній аудит в Україні на сьогодні є непоширеним та перебуває на стадії становлення, хоча загальні засади його проведення визначені у нормативно-правових документах. Так, наприклад, фінансовий аудит має свою розвинену методологію, яка враховує міжнародні стандарти, досвід та багаторічні традиції проведення ревізій, перевірок, а внутрішній аудит став легітимним лише після прийняття на рівні держави Бюджетного кодексу та Концепції застосування програмно-цільового методу бюджетування. Отже, в українському законодавстві проведення внутрішнього аудиту не врегульоване належним чином і основною причиною цього є незавершена реформа бюджетного процесу [18].

Внутрішній аудит діяльності медичних установ перебуває на шляху покращення фінансового контролю в системі охорони здоров'я, що є засобом удосконалення економічних процесів внаслідок реалізації медичної реформи. Тобто це означає, що за допомогою імплементації внутрішнього аудиту медичну сферу можна перевести на сучасний та професійний рівень. Адже за допомогою цього виду аудиту можна підвищити результативність та ефективність реалізації бюджетних програм медичної сфери й отримати достовірні дані щодо фінансового стану закладів охорони здоров'я.

Таким чином, для ефективного функціонування закладів охорони здоров'я в Україні необхідно розробити механізм впровадження внутрішнього аудиту в діяльність медичної установи. Насамперед необхідно розробити практичні рекомендації для керівництва закладів охорони здоров'я із чітким та науково обґрунтованим планом дій щодо впровадження ефективного внутрішнього аудиту за допомогою сучасних інноваційних технологій у діяльність медичних закладів, адже інноваційний процес у системі охорони здоров'я є запорукою ефективного, результативного та якісного функціонування медичних закладів, а також забезпечення своєчасної допомоги людям.

Висновки

Сучасні умови функціонування медичних закладів України характеризуються наявністю різноманітних ризиків, геополітичною та фінансово-економічною нестабільністю. Керівництво установ зіштовхується із необхідністю активно вирішувати поточні питання під час управління установою та задовольняти наростаючі потреби споживачів медичних послуг, держави та інших зацікавлених сторін, а також із вимогою забезпечення ефективного, результативного розвитку медичної установи у майбутньому. Умови невизначеності, необхідність побудови ефективної моделі внутрішнього аудиту актуалізували потребу створення служб внутрішнього аудиту в медичних закладах.

Становлення та розвиток функції внутрішнього аудиту пов'язані із потребами забезпечення економного, ефективного та результативного витрачання бюджетних коштів, що вимагає адекватних механізмів контролю, оцінки та управління ризиками.

Мета та завдання сучасної служби внутрішнього аудиту в медичній установі обумовлена станом системи внутрішнього аудиту, зрілістю керівництва та співробітників та наявністю системи управління ризиками. Адже, чим менша ефективність даних систем, тим більша частка завдань внутрішніх аудиторів пов'язана із розслідуванням фактів шахрайства та розкрадання коштів та активів медичної установи. Проте, якщо механізми внутрішнього аудиту установи працюють ефективно, то роль служби внутрішнього аудиту змінюється. Керівництво медичного закладу зацікавлене в тому, щоб служба внутрішнього аудиту приносила більше користі, адже працюючи на

випередження та виконуючи роль довіреного радника, часто навіть за межами традиційного аудиту.

Ефективність роботи служби внутрішнього аудиту залежить від багатьох чинників, наприклад, від правильної організації діяльності, знаходження спільної мови із найвищим керівництвом, управлінням кадровим потенціалом тощо. Усе це зобов'язує професійних внутрішніх аудиторів мати специфічні знання та навички, які дозволяють швидко та результативно вирішувати поставлені перед ними завдання.

Внутрішній аудит є одним із основних інструментів не тільки контролю, але й моніторингу результативності та ефективності функціонування системи охорони здоров'я та її удосконалення.

До основних напрямів удосконалення внутрішнього аудиту в Україні можна віднести:

– удосконалення законодавчого регулювання внутрішнього аудиту в Україні і визначення на методичному рівні принципів внутрішнього аудиту;

– подальшу розробку і впровадження нормативів внутрішнього аудиту і поліпшення методики та організації внутрішнього аудиту, його якості;

– удосконалення методології проведення внутрішнього аудиту;

– створення організаційної структури служби внутрішнього аудиту в установі;

– розробку та вдосконалення організаційно-технологічних схем і процедур проведення внутрішнього аудиту;

– ідентифікацію та усунення «слабких» місць у системі управління і оцінку ефективності інформаційних систем установи;

– контроль за виконанням управлінських рішень і поточної діяльності окремих структурних підрозділів установи, а також попередження шахрайств, помилок та недоліків;

– проведення професійної підготовки фахівців із внутрішнього аудиту.

Проте, незважаючи на висвітлені вище проблемні питання, саме внутрішньому аудиту притаманна максимальна гнучкість та здатність швидкого виправлення помилок, а також удосконалення фінансово-господарської діяльності установи на рівні самої установи. Саме завдяки цим властивостям внутрішній аудит має значний потенціал для подальшого розвитку.

Список використаних джерел

1. Бюджетний кодекс України: Закон України від 08.07.2010 № 2456-VI. Відомості Верховної Ради України. 2010. № 50–51. Ст. 572. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text (дата звернення: 14.10.2020).

2. Філозоп О.В. Розвиток внутрішнього аудиту в Україні: організація і методика: автореф. дис. … канд. екон. наук: 08.00.09. Житомир, 2010. 22 с.

3. Порядок утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади: постанова Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 № 1001. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-%D0%BF#Text (дата звернення: 27.12.2018).

4. Стандарти внутрішнього аудиту: наказ Міністерства фінансів України від 04.10.2011 № 1247. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE19957.html. (дата звернення: 13.09.2019).

5. Виноградова М.О. Внутрішній аудит в Україні: проблеми та перспективи розвитку. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*. Кіровоград, 2010. Вип. 18 (2). С. 63–70. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npkntu_e_2010_18%282%29__13.

6. Кудирко О. М. Внутрішній аудит в Україні: сутність, проблеми розвитку та шляхи їх усунення. *Вісник Хмельницького національного університету.* Хмельницький, 2011. № 5. Т. 1. URL: http://journals.khnu.km.ua/vestnik/pdf/ekon/2011_5_1/186-189.pdf.

7. Акімова Н. С., Наумова Т. А. Внутрішній аудит в Україні: сутність, проблеми розвитку та шляхи їх усунення. *Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг.* Харків, 2012. Вип. 1 (1). С. 121–128. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/esprstp_2012_1%281%29__19.

8. Данько В.В. Удосконалення системи управління закладами охорони здоров’я на інноваційних засадах. *Вчені записки ТНУ імені В.І. Вернадського*. 2019. Том 30 (69). № 2. С. 102–110. (Серія: «Економіка і управління»).

9. Міністерство охорони здоров'я України: Що було, є і буде. URL: https://moz.gov.ua/uploads/2/13773-transition_book_healthcare.pdf.

10. Клименко П.М., Ханенко С.М., Бутківська Т.В., Гусева Г.В., Шкробанець І.Д., Коваленко О.С., Чабан Т.І., Дольнік В.М., Найда І.В., Гук А.П., Демченко І.С., Клименко С.В., Малишевський С.А., Данилюк Е.О., Кекух Д.П., Кнерцер А.Ю., Деняк А.В. Засади національної стратегії охорони здоров'я України. Україна. *Здоров'я нації*. 2018. № 2 (49). С. 73–82.

11. Яремчук І. В. Внутрішній аудит ефективності використання бюджетних коштів у закладах охорони здоров'я. *Економічний вісник. Серія: фінанси, облік, оподаткування.* Ірпінь, 2020. Вип. 5. С. 180–189.

12. Порядок проведення внутрішнього аудиту в системі Міністерства охорони здоров'я України: наказ Міністерства охорони здоров'я України від 27.03.2012 № 207. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0207282-12#Text (дата звернення: 27.03.2012).

13. Портна О. Фінансове забезпечення та впровадження аудиту ефективності діяльності закладів охорони здоров'я в Україні. *Вісник ХНУ.* Харків, 2009. № 869. С. 210–220. URL: http://dspace.univer.kharkov.ua/bitstream/123456789/6817/2/povfpa09.pdf

14. Підготовка до проведення внутрішнього аудиту. URL: https://studme.com.ua/1584072013075/buhgalterskiy_uchet_i_audit/vnutrenniy_audit.htm

15. Бондаренко Н.М. Теоретичні засади організації внутрішнього аудиту на підприємстві. *Вісник Дніпровського університету. Економіка.* Дніпро, 2012. Вип. 6 (3). С. 101–106.

16. Немченко В. В., Хомутенко В. П., Хомутенко А. В. Практичний курс внутрішнього аудиту: підруч. Київ: Центр учбової літератури, 2008. 240 с.

17. Шевчук О. Напрями поліпшення використання аудиту ефективності. *Науковий вісник Ужгородського університету.* Ужгород, 2015. № 2 (46). С. 377–382. (Серія: «Економіка»).

18. Калиневич Г. М. Аудит ефективності як засіб покращення фінансового контролю. *Ефективність державного управління*. 2017. № 1 (50). Ч. 2. С. 241–249.

РОЗДІЛ 3
БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ЯК ІНФОРМАЦІЙНЕ ДЖЕРЕЛО КОНТРОЛЮ, АНАЛІЗУ, ОПОДАТКУВАННЯ ТА УПРАВЛІННЯ

3.1. Бухгалтерський облік в управлінні активами, джерелами їх формування та господарськими процесами

Бухгалтерський облік є складною системою, яка має відношення до усіх сторін діяльності суб'єкта господарювання. Сучасний бухгалтерський облік є джерелом інформації для управлінського персоналу та керівництва підприємством.

Бухгалтерський облік є основною складовою інформаційної системи на підприємстві, яка потребує організації, методики обліку (накопичення інформації), створення внутрішньої звітності для подачі інформації управлінському персоналу, а також формування та накопичення інформації в процесі підготовки фінансової звітності за даними фінансового обліку.

Користувачів облікової інформації цікавить певна її частина, але з різною глибиною деталізації.

Система бухгалтерського обліку на підприємстві призначена для ведення бухгалтерського обліку, накопичення інформації, складання зовнішньої та внутрішньої звітності для:

– періодичного планування, контролю та оцінки діяльності підприємства;

– прийняття рішень при визначенні економічної чи фінансової політики підприємства та нестандартних ситуаціях;

– подання звітності зовнішнім користувачам: державним органам, банкам, акціонерам та іншим користувачам тощо.

«Загальну сукупність усієї інформації на підприємстві класифікують за такими двома основними ознаками:

1. Інформація, яка необхідна для ефективного управління підприємством.

2. Інформація, яка відображає поточний фінансовий стан підприємства, величину та структуру його активів (майна) та джерел

їх утворення, розмір залучених до обороту матеріальних та фінансових ресурсів, результати господарської діяльності за певний період тощо» [1].

Керівництво підприємства зацікавлене в своєчасних, коротких і зрозумілих звітах про вартість вкладень, динаміку загальних фінансових показників діяльності підприємства, випуск продукції, поточні суми активів, прибутку. Менеджери потребують інформації, здатної допомогти їм в ухваленні рішень, контролі за ефективністю процесами відтворення в ході і регулюванні управлінської діяльності.

Облікові дані є базою для більшості управлінських рішень, які приймаються управлінським персоналом, тому бухгалтер повинен швидко визначити, яку інформацію і в якому обсязі він повинен надати керівництву для вирішення тієї чи іншої проблеми.

3.1.1. Бухгалтерський облік в управлінні необоротними активами

Основна мета управління необоротними активами полягає у забезпеченні їх своєчасного оновлення та ефективного використання.

«У процесі управління необоротними активами вирішуються завдання:

– визначення можливих форм оновлення основних виробничих засобів на простій і розширеній основі;

– визначення потреби в нарощуванні необоротних активів для розширення обсягів діяльності;

– визначення можливих способів розширення основних виробничих засобів (будівництво, створення, купівля, оренда, лізинг);

– забезпечення ефективного використання раніше сформованих та нововведених основних засобів та нематеріальних активів;

– формування необхідних фінансових ресурсів для відтворення необоротних активів та оптимізація їх структури» [2].

Організаційними формами оновлення виробничих засобів на простій основі є:

– поточний ремонт – часткове оновлення основних засобів (фінансується за рахунок витрат виробництва);

– капітальний ремонт – значне відновлення основних засобів і часткова заміна їх окремих видів;

– придбання нових видів необоротних активів – заміна зношених основних засобів.

При розширеному відтворенні формування (будівництво, створення, придбання) нових видів необоротних активів здійснюється із залученням додаткових фінансових ресурсів: прибутку, довгострокових позик, випуску цінних паперів.

«Для визначення потреби у прирості необоротних активів у випадку їх розширеного відтворення аналізуються:

– необхідні додаткові площі та потужності для збільшення обсягів діяльності (якщо не можна підвищити коефіцієнт змінності використання наявних виробничих засобів);

– залишок необоротних активів на початок планового періоду;

– планове вибуття необоротних активів у зв'язку з їх фізичним та моральним зносом» [2].

Відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» виділяють кілька критеріїв віднесення об'єктів до основних засобів: об'єкт бухгалтерського обліку повинен бути визнаний активом; використовуватись для чіткого визначених цілей; мати очікуваний строк корисного використання більш як один рік або операційний цикл (якщо він довший за рік); мати фізичну форму, тобто бути матеріальним активом [3].

У бухгалтерському обліку суттєве значення має оцінка основних засобів Зміни умов господарювання потребують нових підходів, принципів і методів до вирішення проблем відтворення факторів виробництва з посиленням акценту дослідження на оцінці основних засобів.

Для визначення потреби у прирості необоротних активів у випадку їх розширеного відтворення аналізуються:

– необхідні додаткові площі та потужності для збільшення обсягів діяльності (якщо не можна підвищити коефіцієнт змінності використання наявних виробничих засобів);

– залишок необоротних активів на початок планового періоду;

– планове вибуття необоротних активів у зв'язку з їх фізичним та моральним зносом.

При цьому необхідно володіти в достатньому обсязі інформацією про ціну ресурсів та облікові оцінки виробничих засобів, оскільки в практиці фінансового менеджменту приріст необоротних активів завжди визначається лише у вартісних показниках.

«Бухгалтерський облік необоротних активів повинен забезпечити отримання такої інформації:

– загальна балансова вартість основних засобів;

– вартість придбаних, нововведених, збудованих, ліквідованих, переоцінених інвентарних об'єктів;

– сума зносу інвентарних об'єктів, кожного зокрема і всього;

– вартість повністю зношених необоротних активів;

– довгострокові інвестиції або кредити;

– непередбачені прибутки або збитки у результаті продажу чи ліквідації інвентарних об'єктів;

– витрати на ремонт та експлуатацію;

– технічні дані щодо кожного інвентарного об'єкта (рік введення в експлуатацію, умови експлуатації, кількість проведених капітальних ремонтів);

– використання даних бухгалтерського обліку для цілей оподаткування;

– визначення справедливої вартості» [4].

Важливим джерелом простого і розширеного відтворення є амортизація основних засобів, її формування пов'язане із основними стадіями кругообігу необоротних активів.

Амортизація необоротних активів впливає на величину прибутку, відноситься на виробничі витрати, тому утримання і експлуатація необоротних активів цікавить підприємців.

«Залежно від прийнятої на підприємстві облікової політики можуть використовуватися різні методи нарахування амортизації основних засобів. П(С)БО 7 «Основні засоби» передбачає такі методи нарахування амортизації основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів: прямолінійного, зменшення залишкової вартості; прискореного зменшення залишкової вартості; кумулятивного; виробничого» [3].

Аналіз також потрібний для вибору оптимального складу і структури різних груп основних засобів, вивчення раціональних напрямів інвестицій на перспективу, оцінки строку окупності основних виробничих засобів і капітальних вкладень, опрацювання конкретних заходів підвищення ефективності їх використання.

Склад, структура, стан і зміна основних засобів характеризується натуральними (кількісними), вартісними та якісними показниками.

Натуральні показники дають змогу оцінити наявність основних засобів, їх склад, потребу і рівень забезпеченості підприємства засобами виробництва, фізичну і функціональну придатність їх до використання. За допомогою вартісних показників оцінюють динаміку і тенденції зміни загальних показників, якими характеризуються основні засоби. При їх використанні враховують вплив на їх рівень інфляційних процесів, зокрема їх вартість постійно підвищують.

Аналізуючи забезпеченість господарства різними видами техніки і обладнання, враховують, що один з них універсального призначення і може використовуватися на різних роботах.

Особливу увагу при проведенні аналізу необхідно приділити дослідженню й оцінці активної частини основних виробничих засобів.

Зростання питомої ваги активної частини виробничих засобів вважається прогресивною тенденцією, тому що цей чинник позитивно впливає на підвищення ефективності використання засобів, збільшення виробничої потужності.

Вартісна оцінка основних засобів дає змогу розрахувати показники їх руху (зміни) і відтворення; зростання, надходження, вибуття, придатності (зносу), інтенсивності оновлення та ін.

«У складі необоротних активів підприємства важливе місце займають нематеріальні активи, які відповідно П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» поділяються на такі групи:

– права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою Інформацією про природне середовище тощо);

– права користування майном (право користування земельною ділянкою, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо);

– права на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо);

– права на об’єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, зокрема ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо);

– авторське право та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп’ютерні програми, програми для

електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо);

– незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи;

– інші нематеріальні активи (право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо)» [5].

МСБО 38 «Нематеріальні активи» вимагає, «щоб підприємство визнавало в обліку придбаний або створений нематеріальний актив тільки тоді, коли існує імовірність отримання в майбутньому економічних вигод, пов'язаних із цим активом, та його вартість може бути достовірно визначено» [6].

Нематеріальні активи первісно оцінюються за собівартістю. Якщо нематеріальний актив не відповідає своєму визначенню та критеріям визнання, то витрати на цей об'єкт повинні визнаватися витратами на момент їхнього понесення.

Згідно з МСБО 38 «Нематеріальні активи» «усі витрати на дослідження мають визнаватись як витрати на час їхнього понесення. При цьому під дослідженням розуміють сплановані дослідження, здійснювані вперше певним підприємством для отримання і розуміння нових наукових або технічних знань» [6].

Витрати на розроблення капіталізуються лише після того, коли встановлено технічну та комерційну придатність активу для його продажу або використання. Це означає, що підприємство повинно мати намір і можливість завершити створення нематеріального активу, щоб він був придатний для використання або продажу, та мати здатність продемонструвати, як актив генеруватиме майбутні економічні вигоди.

Подальші витрати на нематеріальний актив після його придбання чи завершення створення слід визнавати як витрати на час їхнього понесення, якщо:

– не є ймовірним, що ці витрати спричинять генерування активом майбутньої економічної вигоди, які перевищують його первісно оцінений рівень ефективності;

– ці витрати не можна достовірно оцінити та віднести до активу.

3.1.2. Бухгалтерський облік в управлінні оборотними активами

Оборотні активи забезпечують неперервність господарського процесу на підприємстві. Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» до оборотних активів відносять: гроші та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи використання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу [7].

До складу оборотних активів підприємства відносять запаси, дебіторську заборгованість, поточні фінансові інвестиції, грошові засоби та їх еквіваленти.

Запаси – основний елемент оборотних активів підприємства, які утримуються для подальшого продажу, перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукції виробництва, утримуються для використання у виробництві продукції, а також управлінні підприємством.

Метою управління запасами – ефективне та раціональне використання запасів, недопущення безвідповідального їх списання та уцінки на основі інформаційного забезпечення та бухгалтерського судження відповідно до чинного законодавства та методології обліку запасів, підтвердження законності господарських операцій щодо запасів та правильності відображення їх в обліку.

Основними завданнями обліку управління запасами є:

– наявність інформації про повне і своєчасне оприбуткування ТМЦ та їх збереження на місцях зберігання і на всіх стадіях обробки та організації їх обліку;

– забезпечення інформацією про відповідність складських запасів нормативним;

– раціональна організація обліку та оцінки запасів;

– розрахунок фактичної собівартості витрачених матеріалів та їх залишків;

– встановлення всіх витрат, пов’язаних з придбанням або виготовленням запасів та визначенням їх первинної вартості та застосування правильності розрахунку ТЗВ;

– контроль за правильністю використання МШП під час їх експлуатації;

– контроль за правильністю методології обліку затрат і калькуляції собівартості продукції протягом року;

– контроль своєчасності оприбуткування і списання готової продукції;

– забезпечення своєчасного документального оформлення руху продукції.

Основні етапи формування політики управління запасами на підприємстві:

1. Інформаційне забезпечення тактичного та стратегічного планування запасів передбачає: проведення розрахунку щодо забезпечення матеріалами виробничих потреб, враховуючи оптимальний розмір резерву, збір достовірної та об'єктивної інформації зовнішнього та внутрішнього середовищ для аналізу потреби щодо реалізації продукції на ринку та розрахунку матеріального забезпечення. Необхідно врахувати, що занадто великий обсяг попередньо придбаних запасів вилучає з обігу певну суму коштів та зростають додаткові витрати на зберігання. Інформацією, що може використовуватись для аналізу в плануванні запасів, є: фінансова звітність, інформація із складських приміщень, виробничих цехів, інформація про конкурентів, постачальників тощо.

2. Встановлення мети організації у плануванні запасів. Як правило, основною метою, якою керується підприємство під час формування потреби в запасах, є: забезпечення безперервності виробничого процесу; мінімізація залежності від постачальників; уникнення ризиків цінових зростань сировини тощо.

3. Вибір методів аналізу факторів зовнішнього та внутрішнього середовища у формуванні запасів.

4. Оцінювання і аналіз чинників зовнішнього середовища при формуванні запасів. При плануванні запасів необхідно враховувати такі чинники прямої дії: постачальники, темпи інфляції, наявність нових матеріалів, інфраструктура, економічні відносини тощо.

5. Оцінювання і аналіз чинників внутрішнього середовища у плануванні запасів.

6. Прогнозування умов функціонування та результатів виробничо-господарської діяльності підприємства стосовно необхідного обсягу запасів.

7. Використання розрахунків, обґрунтувань, проєктних розробок планування запасів.

8. Формування варіантів стратегій формування запасів.

9. Вибір оптимальної стратегії формування запасів.

10. Оцінювання стратегії планування запасів.

«Запаси, призначені для виробництва продукції, надання послуг або для перепродажу протягом короткого періоду часу, визначаються активами, якщо існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому дивіденди (економічні вигоди, пов'язані з їх використанням) та їх вартість може бути достовірно визначена» [8].

Оцінювання стратегії планування запасів передбачає встановлення відповідності обраної стратегії стосовно місії та цілей підприємства, а також цілям планування запасів. Також проводиться оцінювання методів аналізування зовнішнього та внутрішнього середовищ. Отже, останній етап має контролюючий характер та окреслює аспекти координації процесу стратегічного планування запасами.

В Україні серед промислових підприємств переважають матеріаломісткі виробництва, тому економія матеріальних витрат значно знижує собівартість продукції. Попередній контроль витрат матеріалів здійснюється шляхом розробки технічно обґрунтованих норм витрат, встановлення ліміту відпуску матеріалів у виробництво, застосування лімітних або лімітно-забірних карток.

«В управлінні запасами важливу роль відіграє їх оцінка. Вибір методу оцінки повинен:

– відповідати документам, які регламентують склад витрат, що включаються до собівартості продукції робіт і послуг;

– відображати облікову політику підприємства відносно оцінки майна;

– виступати основним елементом у прийнятті рішень про купівлю чи виробництво;

– відповідати системі контролю виробничих витрат.

П(С)БО 9 «Запаси» пропонує такі методи оцінки: метод ідентифікованої собівартості; метод середньозваженої собівартості; ФІФО; метод нормативних витрат» [8].

«Від того, як буде розвиватись управління запасами, значною мірою залежить фінансовий результат підприємства. Якщо підприємство має запаси, менші необхідних, то можливі зупинки виробництва, під час яких працівникам необхідно платити зарплату за час простою, штрафи за невиконання договірних зобов'язань, зменшуються обсяги виробництва, підприємство є нестабільним. Накладні витрати при

цьому розподіляються на меншу кількість виробленої продукції, це, в свою чергу, веде до підвищення її собівартості і зниження прибутковості» [4].

Недоцільним є утримання більшої від необхідної кількості запасів: тут відволікаються з обороту грошові кошти, які могли б бути вкладені в інші проєкти, які приносили б прибуток, в той же час, якщо на підприємстві коштів недостатньо, воно змушене для закупівлі запасів брати кредити, позики.

Чим більшою від оптимальної є кількість запасів, тим більше треба брати позики, більші платити відсотки за користування, з'являються витрати, які при правильному плануванні можна і не допускати. Важливим моментом в управлінні запасами є оцінка витрат на їх збереження та вантажно-розвантажувальні роботи.

Так, при перевищенні запасів над оптимальним рівнем потрібно мати додаткові приміщення, додаткову кількість працівників, крім того, підприємство для зменшення ризику від втрат матеріальних запасів змушене проводити їх страхування, зокрема і надлишкових.

«До складу оборотних активів підприємства входить дебіторська заборгованість, яка регламентується П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» за основними позиціями визнання та оцінки» [9].

Основні можливості оптимізації обліку на цій ділянці пов'язані із такими елементами облікової політики.

– методи визначення величини резерву сумнівних боргів;

– спосіб розрахунку коефіцієнта сумнівності (за необхідності);

– класифікація дебіторської заборгованості за строками погашення.

Оцінка стану дебіторської заборгованості включає такі етапи:

1. Аналіз складу і руху дебіторської заборгованості.
2. Аналіз стану дебіторської заборгованості
3. Аналіз оборотності дебіторської заборгованості.
4. Співставлення дебіторської і кредиторської заборгованості, їх темпів зростання та оборотності.

На першому етапі аналізу нам необхідно оцінити загальні обсяги формування дебіторської заборгованості, динаміку зміни, вивчити зміну обсягів заборгованості за окремими групами. У процесі аналізу необхідно провести групування за групами дебіторів, розрахувати темпи зростання дебіторської заборгованості. Необхідно постійно виявляти

неплатоспроможних дебіторів і визначити заходи з оптимізації розрахунків. Аналіз розрахунків з покупцями і замовниками є невід'ємною складовою контролю за станом розрахунків з дебіторами підприємства. Оскільки показує реальну картину заборгованості на певні звітні періоди (місяць, квартал, півроку, рік).

Інформація щодо дебіторської заборгованості покупців і замовників за товари, роботи, послуги відображається у формі 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)», на основі якої можна визначити динаміку стану розрахунків з покупцями і замовниками.

«Такі дані дозволять відстежити зміни дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги за певні періоди і визначити, так би мовити, пікові точки, тобто точки (період) з найменшим показником дебіторської заборгованості і точки з найбільшим показником. Необхідно проводити аналіз стану дебіторської заборгованості на основі річних форм звітності аби відстежити тенденцію зміни дебіторської заборгованості (негативну /позитивну) за ряд років» [4].

Забезпечення підприємства грошовими коштами визначає його платоспроможність, тобто вчасно розраховуватися за боргами. Рух грошових коштів на підприємстві за певний період часу, основними елементами якого є їх надходження і виплата (перерахування), відображає його грошовий потік.

Управління грошовими потоками – це процес виявлення грошових потоків за окремими видами діяльності підприємства, встановленням загального їх обсягу та окремих видів за досліджуваний період, розподіл загального обсягу окремих видів грошових потоків за інтервалами часу в просторі (за структурними підрозділами, центрами відповідальності тощо), аналіз і оцінка зовнішніх та внутрішніх факторів, що впливають на їх формування.

Мета управління грошовими потоками – забезпечення фінансової рівноваги підприємства у процесі його господарської діяльності шляхом балансування обсягів надходження, сплати та перерахування грошових коштів.

Завдання управління грошовими потоками підприємствами:

– синхронізація надходжень і виплат грошових коштів у часі та просторі;

– оптимізація розміру коштів у розрахунках;

– нормалізація перехідного залишку грошових коштів;

– оптимізація рівня самофінансування;

– оперативний контроль за надходженнями та витрачаннями коштів.

Управління грошовими активами чи залишком грошових коштів, які постійно перебувають у розпорядженні підприємства, складають невід'ємну частину функцій загального управління оборотними активами. Керівництву підприємства постійно необхідно контролювати раціональне використання грошових коштів, своєчасність погашення зобов'язань, особливо по банківських кредитах, у іншому випадку виникають додаткові витрати і зменшення грошових коштів.

Розмір залишку грошових активів, яким оперує підприємство в процесі господарської діяльності, визначає рівень його платоспроможності (готовність підприємства розраховуватись за своїми невідкладними зобов'язаннями), впливає на величину операційного циклу (а відповідно і на розмір фінансових коштів, що інвестуються в оборотні активи), а також характеризує його інвестиційні можливості.

Основні види грошових коштів підприємства: операційний (або трансакційний) залишок; страховий (резервний); інвестиційний (спекулятивний); компенсаційний.

Основною метою процесу управління грошовими активами є забезпечення постійної платоспроможності підприємства, а також забезпечення ефективності використання тимчасово вільних грошових і сформованого їх інвестиційного залишку.

З позиції форми накопичення грошових коштів і управління платоспроможністю підприємства його грошові активи розподіляються на елементи: грошові кошти в національній валюті; грошові кошти в іноземній валюті; резервні грошові кошти у вигляді короткотермінових вкладень (депозитів).

Політика управління грошовими активами являє собою частину загальної політики управління оборотними активами підприємства, яка полягає в оптимізації сукупного розміру їх залишку з метою забезпечення постійної платоспроможності й ефективності їх використання в процесі зберігання.

Методи розрахунку грошових потоків – це способи визначення обсягу грошових коштів на кінець звітного періоду на основі грошового обігу в операційній, інвестиційній та фінансовій діяльності підприємства.

«Використовуються два методи розрахунку обсягу грошових потоків: прямий і непрямий. Прямий метод базується на русі грошових коштів за рахунками підприємства з використанням регістрів обліку, головної книги та звіту про рух грошових коштів. При прямому методі необхідно проаналізувати рух коштів (надходження та перерахування коштів) від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності за звітом про рух коштів (за прямим методом) або використовуючи дані регістрів обліку та головної книги.

Непрямий метод базується на аналізі статей «Балансу (звіту про фінансовий стан)» та «Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)», а також «Звіту про рух грошових коштів (за непрямим методом)». Він дозволяє показати взаємозв'язок між видами діяльності підприємства, чистим прибутком та змінами в активах і пасивах» [4].

3.1.3. Бухгалтерський облік в управлінні власним капіталом

Капітал є базою створення та розвитку підприємства, а в процесі функціонування забезпечує інтереси держави, власників і персоналу. Будь-яке підприємство, яке здійснює виробничу чи комерційну діяльність, зобов'язане мати визначений капітал, що являє собою сукупність матеріальних цінностей і коштів, фінансових вкладень і витрат на придбання прав, необхідних для здійснення його господарської діяльності.

«Капітал розглядають з різних сторін. З одного боку, капітал підприємства характеризує загальну вартість засобів у грошовій, матеріальній і нематеріальній формах, що інвестовані при формуванні активів підприємства, з іншого, – капітал є джерелом фінансування. Однак можна зазначити, що капітал – це можливість і сукупність форм мобілізації фінансових ресурсів підприємства для здійснення господарської діяльності з метою отримання прибутку.

Крім того, капітал підприємства є головним вимірником його ринкової вартості, причому у цій ролі виступає власний капітал підприємства, а саме ним визначається обсяг власних активів підприємства» [10].

Поряд з цим обсяг використовуваного власного капіталу на підприємстві характеризує одночасно і потенціал залучення позикових

коштів, що забезпечують одержання додаткового прибутку. У сукупності з іншими чинниками капітал формує базу оцінки ринкової вартості підприємства.

«Динаміка капіталу підприємства є найважливішим показником рівня ефективності його господарської діяльності. Здатність власного капіталу до самозростання високими темпами характеризує високий рівень формування й ефективний розподіл прибутку підприємства, його здатність підтримувати фінансову рівновагу за рахунок внутрішніх джерел. Водночас, зниження обсягу власного капіталу є, як правило, наслідком неефективної, збиткової діяльності підприємства» [11].

Управління використанням капіталу набуває прямого значення, так як від якості використовуваної інформації значною мірою залежить вибір найбільш ефективних напрямів та інструментів інвестування капіталу, рівень генерується їх прибутковістю, об'єктивністю оцінки рівня ризику використання капіталу в окремих господарських операціях та іншими показниками, що формують у комплексі рівень добробуту власників підприємства і темпи його економічного розвитку. Чим у більшому розмірі сформовані фінансові кошти підприємства, більш диверсифіковані напрями його господарської діяльності та форми господарських операцій, тим вищою стає роль якісної інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень, спрямованих на підвищення ефективності використання капіталу.

Висока роль інформації при підготовці та прийнятті ефективних управлінських рішень пред'являє відповідно високі вимоги до якості організації бухгалтерського обліку як основної складової при побудові інформаційної системи управління використанням капіталу.

Інформаційна система управління використанням капіталу покликана забезпечити необхідною інформацією не тільки управлінський персонал та власників самого підприємства, а й задовольняти інтереси широкого кола зовнішніх її користувачів.

Система показників інформаційного забезпечення управління використанням капіталу, що формуються із внутрішніх джерел, поділяється на три групи:

1. Показники, що характеризують використання капіталу по підприємству в цілому.

2. Показники, що характеризують використання капіталу в розрізі основних видів діяльності підприємства, окремих його структурних підрозділів.

3. Нормативно-планові показники, пов'язані з використанням капіталу підприємства. Ці показники використовуються у процесі поточного та оперативного контролю за ходом використання капіталу підприємства. Вони формуються безпосередньо на підприємстві з двох блоків.

Методичні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про власний капітал визначені НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», згідно з якою «власний капітал – це різниця між активами і зобов'язаннями підприємства» [7].

Власний капітал підприємства – це сукупність товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, фінансових інвестицій і витрат на придбання прав і привілеїв, необхідних для здійснення підприємством виробничої діяльності.

Інформаційною базою для прийняття управлінських рішень щодо власного капіталу є дані аналітичного і синтетичного обліку до рахунків четвертого класу.

При прийнятті управлінських рішень щодо ефективності використання капіталу доцільно розглянути один із показників – рентабельність інвестиційного капіталу – це отримання прибутку на вкладений інвестиційний капітал.

Теоретично рентабельність інвестиційного капіталу відображає всі найважливіші показники рентабельності. Якщо його розглядати в динаміці, то ефективним буде його порівняння з показниками інших підрозділів підприємства чи з іншими підприємствами.

Фінансова структура капіталу – це співвідношення власного та позикового капіталу, який використовується у процесі господарської діяльності підприємства. Оптимальна структура капіталу – таке співвідношення власних і позикових джерел, при якому забезпечується оптимальне співвідношення між рівнем рентабельності власного капіталу та рівнем фінансової стабільності, тобто максимізується ринкова вартість компанії.

Серед коефіцієнтів капіталізації виділяють такі:

1) співвідношення власного і залученого капіталу, але дає лише загальну оцінку фінансової стійкості;

2) коефіцієнт концентрації власного капіталу характеризує частку власників підприємства в загальній сумі коштів;

3) коефіцієнт залученого капіталу;

4) рівень фінансового ліверeджу:

5) коефіцієнт забезпечення процентів до виплати;

6) коефіцієнт покриття постійних фінансових витрат.

Використання всіх показників представляють інтерес, при використанні зовнішніх і внутрішніх джерел дозволяють створити на кожному підприємстві цілеспрямовану систему інформаційного забезпечення управління використанням капіталу, орієнтовану як на прийняття стратегічних рішень, так і на ефективне поточне управління цим напрямом фінансової діяльності.

3.1.4. Бухгалтерський облік в управлінні доходами і витратами на виробництво продукції

Бухгалтерський облік надає повну достовірну інформацію про доходи підприємства за звітний період.

Згідно з П(С)БО 15 «Дохід» визнані доходи класифікуються в бухгалтерському обліку за такими групами:

– дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);

– інші операційні доходи;

– фінансові доходи;

– інші доходи [12].

Основним правилом визнання доходів від продажу готової продукції, товарів, робіт, послуг є дата, коли підприємство:

– передало значний ризик і винагороду від володіння товаром покупцю;

– не зберігає ніякої відповідальності, яка звичайно пов’язана володінням і не здійснює контролю за реалізованим товаром;

– може достовірно визначити суму доходу;

– має впевненість, що економічні вигоди внаслідок реалізації надійдуть;

– може із значним ступенем достовірності оцінити фактичні чи очікувані вигоди.

Розглянемо можливі варіанти накопичення інформації про доходи підприємства від основної діяльності.

Якщо підприємство займається тільки одним видом діяльності, наприклад виробництвом та виготовляє один вид продукції, одним цехом, у якому працюють не більше 10 осіб, то на такому підприємстві виникають питання:

– формування ціни (не вищої ніж у конкурентів);

– собівартості продукції, як у цілому, так і однієї продукції (контролювати, щоб собівартість за елементами не перевищувала планові (нормативні) та не перевищувала ціну реалізації);

– можливості реалізації продукції (готова продукція знаходила покупця);

– своєчасності розрахунків за продукцію покупцями тощо.

Але, якщо підприємство виготовляє не один вид товару, а декілька, то виникає необхідність контролю не тільки за співвідношенням доходів від реалізації та собівартістю по підприємству в цілому (така інформація тільки загальна і не дає можливості визначити рентабельність тієї чи іншої продукції), а і виникає необхідність контролю за цінами на кожен вид продукції та порівняння собівартості одиниці в загальній сумі та за елементами витрат, щоб визначити за якими видами є перевищення порівняно зі статтями калькуляції, знаходить той чи інший товар покупців тощо. А якщо підприємство має ще не тільки окремі цехи, а і окремі підрозділи (дочірні підприємства тощо), чи займається декількома видами продукції.

При реалізації тієї чи іншої продукції необхідно аналізувати складові за елементами витрат, що формують собівартість, і порівнювати ці показники зі статтями калькуляції за одиницю продукції, а також доходи з витратами.

Крім того, необхідно аналізувати доходи і витрати за видами діяльності, за окремими підрозділами підприємства.

Оцінку доходів від інших видів діяльності необхідно аналізувати за кожним видом.

Бухгалтерам особливу увагу необхідно звертати на накопичення інформації про доходи від інвестиційної діяльності за їх видами, проведення аналізу результатів від цих операцій та формування доходів від спільної діяльності відповідно до договору, об’єктів, видів продукції тощо.

«При оцінці організації обліку та накопичення інформації для прийняття управлінських рішень при формуванні доходів від

фінансової діяльності необхідно передбачати облік доходів від фінансової діяльності за кожним видом цих доходів, проводити їх аналіз» [4].

Успішний економічний розвиток будь-якого підприємства залежить від ефективного використання і перерозподілу виробничих та фінансових ресурсів у процесі господарської діяльності, а також від оптимального рівня витрат на виробництво. Ефективність управління діяльністю виробничого підприємства зумовлена якістю інформації, що є в розпорядженні управлінців різного рівня.

На рис. 3.1.1 подано значну частину економічної інформації, що отримують через систему обліку, яка традиційно вважається однією з функцій управління.

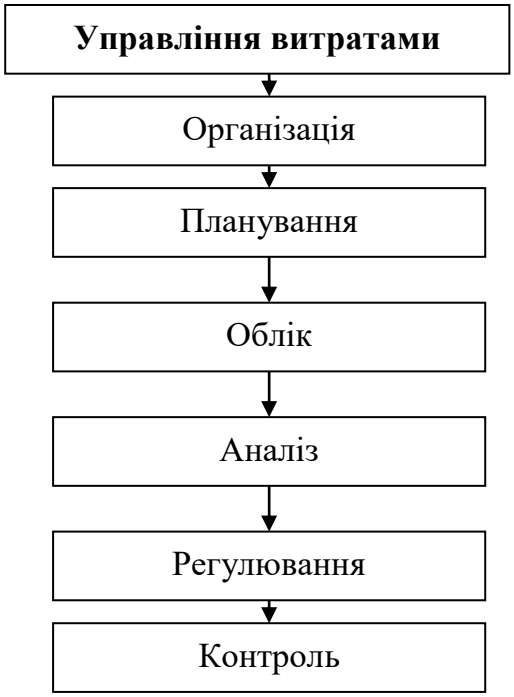

Рис. 3.1.1. Функції управління витратами

Джерело: сформовано автором.

Функції управління взаємодіють і частково переходять одна в одну. Так, сутність організації полягає у формуванні та визначенні основних завдань, принципів та методів управління витратами.

Планування забезпечує розрахунок оптимальних розмірів витрат для досягнення поставленої мети. Виявлення витрат та визначення їх розміру здійснюється у процесі обліку.

Контрольна функція полягає в перевірці проведених розрахунків і виявленні відхилень фактичних обсягів витрат від норм, планів, ко-

шторисів. Для встановлення причин відхилень проводять факторний аналіз, що дає змогу визначити, за рахунок яких чинників виникли відхилення, визначити ступінь їх впливу на результати діяльності.

Функція регулювання здійснює пошук альтернативних шляхів зниження витрат для отримання оптимального результату. Таким чином, облік і планування витрат повинні забезпечити оперативну інформацію для здійснення функції контролю та аналізу. У свою чергу, інформація, отримана в результаті проведеного аналізу, є складовою частиною інформаційної системи управління витратами та може бути використана не тільки для оперативного й тактичного, а також для стратегічного планування.

У НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» визначено витрати як «зменшення економічних вигод у вигляді зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками» [7].

Для управління менеджерам потрібні не просто витрати, а інформація про об'єкт витрат – продукцію, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення, пов'язаних з їх виробництвом витрат.

Витрати є головним об'єктом аналізу в процесі управління підприємством, тому класифікація витрат є важливою для розуміння того, як ними управляти. В основу класифікації витрат покладено принцип «різні витрати для різних цілей» (рис. 3.1.2).

П(С)БО 16 «Витрати» передбачає відображення витрат у бухгалтерському обліку одночасно з визначенням доходу, для якого вони здійснені [13].

Для прийняття управлінських рішень найбільш важливим є розрізняти релевантні і нерелевантні витрати. У цьому випадку релевантні витрати – це витрати, величина яких може бути змінена внаслідок прийняття управлінського рішення.

Нерелевантні витрати – це витрати, величина яких не залежить від прийнятих рішень. Різницю між витратами, які виникають при прийнятті альтернативних рішень, називають диференційними витратами.

Витрати мають властивість поводитись по-різному, тобто в них може бути різна поведінка. Поведінка витрат – це характер реагування

витрат на зміни діяльності підприємства. Діяльність, яка впливає на витрати, називається фактором витрат. Для опису поведінки витрат використовуються терміни: змінні; постійні.

Рис. 3.1.2. Групування витрат за різними класифікаційними ознаками

Джерело: сформовано автором.

Як основний фактор витрат, розглядають обсяг діяльності виробництва чи реалізації. Вивчення поведінки витрат дозволяє зробити оцінку витрат і побудувати їх функцію.

Оцінка витрат – це процес обчислення поведінки витрат, тобто встановлення кількісного взаємозв'язку між витратами та різними факторами, на основі дослідження минулої діяльності.

Функція витрат – це математичний опис взаємозв'язку витрат та їх фактора:

$$У = А + Вх,$$

де У – загальні витрати;

А – загальні постійні витрати;

В – змінні витрати на одиницю діяльності;

х – значення фактора витрат.

У системі управління витратами важливе місце належить бюджетуванню витрат.

Бюджетування – це процес планування майбутніх операцій підприємства та оформлення його результатів у вигляді системи бюджетів.

Бюджетне планування на підприємстві складається із двох етапів:

– планування – розроблення бюджетів;

– моніторинг (контроль за виконанням бюджетів).

«У процесі бюджетування необхідно враховувати такі фактори, як стадію життєвого циклу продукту, що виготовляється; постійні й змінні потреби покупців; рівень конкуренції; трудові ресурси; тенденції розвитку технології; рівень підприємницького і фінансового ризиків; потреби і ресурси виробництва; запаси на складі; вартість сировини, маркетингові й рекламні умови; ціноутворення на товари (послуги); моральне старіння товарів і послуг» [14].

Бюджетування здійснюється «знизу догори» і «згори донизу». Бюджетування «знизу догори» (з рівня підрозділів) проводиться із залученням працівників підрозділів. Під час складання бюджету «згори донизу» сформований бюджет передається керівництвом менеджерам структурних підрозділів для його деталізації та розроблення рекомендацій.

Методи бюджетного планування – це способи й прийоми розробки планових бюджетів підприємства. В основі розробки всіх бюджетів лежить балансовий метод, за допомогою якого відбувається планове узгодження потреб і ресурсів.

При розробці бюджетів підприємств доцільно використовувати метод послідовного бюджетного планування, який полягає у послідовному розписі надходжень і витрат бюджетного планування з метою формування зведених бюджетів підприємств.

Розрізняють два основних методи бюджетування: традиційне бюджетування та нуль-базис бюджетування.

Метод нуль-базис бюджетування є складовою частиною контролінгу витрат підприємства і використовується не тільки в процесі планування, а й під час проведення санаційного аудиту. Санаційні заходи, направлені на зниження витрат виробництва, доцільно здійснювати саме на основі нуль-базис бюджетування.

«Застосувавши систему бюджетування, підприємство отримує можливість:

– складати реальні прогнози фінансово-господарської діяльності;

– вчасно виявляти найбільш «вузькі» місця в управлінні підприємством;

– швидко підраховувати економічні наслідки при можливих відхиленнях від наміченого плану і вчасно прийняти ефективне рішення;

– скоординувати роботу структурних підрозділів і служб на досягнення поставленої мети;

– підвищити якість управління підприємства за рахунок оперативного відстеження відхилень факту від плану і своєчасно приймати рішення» [15].

Очікувані результати від впровадження бюджетування:

– підприємство і його керівники отримують процедури регулярного фінансового планування і контролю над виконанням бюджету;

– підвищується рівень фінансової дисципліни менеджерів і керівників підприємства;

– підприємство має річний бюджет.

Методи бюджетного планування – це способи й прийоми розробки планових бюджетів підприємства.

У структурі блоку управління витратами суб’єкта господарювання важливе місце відводиться оптимізації процесу їх формування, що реалізується шляхом використання сукупності різноманітних фінансово-математичних методів та моделей обґрунтування як абсолютної та відносної величини, так і структури витрат. Управління витратами суб’єкта господарювання із використанням методів оптимізації передбачає реалізацію сукупності взаємоузгоджених чинників, що є спільними для усіх методів і можуть несуттєво відрізнятися у функціонально-організаційному наповненні.

Оптимізація витрат підприємства спрямована на вирішення таких питань:

1) оцінка обґрунтованості абсолютної величини витрат;

2) її відповідність плановим величинами;

3) оцінка факторів формування величини та структури;

4) своєчасне виявлення резервів зменшення витрат;

5) виявлення та обґрунтування механізмів мобілізації таких резервів. Відповідно, оптимізація витрат суб’єкта господарювання є

одним із сукупності технологій цільового планування прибутку, що визначає параметри моделі управління прибутком суб'єкта господарювання. При цьому під методом оптимізації абсолютної величини витрат підприємства може розумітися органічна сукупність фінансових, математичних та статистичних прийомів цільового моделювання фінансових процесів та показників, що дозволяють із прийнятним рівнем статистичної достовірності обґрунтовувати управлінські рішення щодо визначення абсолютної величини чи структури затрат суб'єкта господарювання.

Висновки

Бухгалтерський облік є важливою складовою інформаційної системи підприємства, формує значну частину загального обсягу економічної інформації, яка у ньому створюється і забезпечує життєдіяльність таких функцій, як планування, контроль, економічний аналіз. Він відображає господарську діяльність підприємств, організацій, установ та охоплює всі засоби господарства, джерела їх формування, господарські процеси і результати діяльності.

Бухгалтерський облік – це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про господарську діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень.

Управління підприємством взаємопов'язане з первинною інформацією, що групується і трансформується в системі бухгалтерського обліку в інформаційні сукупності, які характеризують стан об'єктів обліку. Внаслідок такої трансформації інформація набуває нової якості, відмінної від початкової. Завдяки цьому бухгалтерський облік є надійною і достовірною інформаційною базою для управління господарською діяльністю підприємства.

Дані бухгалтерського обліку використовуються для складання бізнес-плану підприємства, роботи маркетингових підрозділів, стимулювання працівників, вибору ринку та ін. Бухгалтерський облік слугує інтересам задоволення соціальних потреб працівників підприємства, зростанню обсягів випуску конкурентоспроможної продукції на внутрішньому і зарубіжному ринках, ефективному господарюванню із застосуванням нових прогресивних технологій. Він

здійснюється безпосередньо на підставі документального оформлення всіх господарських процесів і сприяє контролю за раціональним використанням грошових та матеріальних ресурсів, запобігаючи непродуктивним втратам, виникненню штрафних санкцій за порушення договірної дисципліни тощо.

Бухгалтерський облік забезпечує інформацією, що дає можливість характеризувати поточну ситуацію, здійснювати контроль за всіма параметрами господарювання, визначати найбільш доцільні напрями розвитку підприємства і створення обґрунтованої системи управління.

Отже, бухгалтерський облік передбачає безперервне документально обґрунтоване відображення використання ресурсів підприємства і процесів господарської діяльності з метою контролю та активного впливу на них через систему управління. Завдяки цьому він є надійною і достовірною інформаційною базою для управління діяльністю підприємства та сприяє прийняттю оперативних управлінських рішень.

Бухгалтерський облік поєднує процес управління підприємством з обліковим процесом. Щоб зрозуміти свій статус на підприємстві, бухгалтер повинен уловити потреби керівництва в інформаційному забезпеченні та можливість їх задоволення у такій інформації, яка могла б сприяти ефективному веденню діяльності підприємства.

Облікові дані є базою для більшості управлінських рішень, які приймаються управлінцями. Тому бухгалтер, де б він не працював або перебував у певний момент часу, повинен швидко визначити, яку інформацію і в якому обсязі повинен надати керівнику для вирішення тієї чи іншої проблеми.

Але чого варте те підприємство, система обліку на якому неефективна, не відповідає вимогам. Крім того, на облікову систему значний вплив має людський фактор. Від організації обліку на підприємстві, бухгалтерської служби залежить інформаційне забезпечення керівництва обліковою інформацією та здійснення контролю за виконанням управлінських рішень.

Список використаних джерел

1. Яворов В.В. Роль облікової інформації в управлінні підприємством. *Облік і фінанси АПК:* науково-виробничий журнал. 2009. № 2. С. 73–76.

2. Поддєрьогін А.М. Фінансовий менеджмент: підручник. К.: КНЕУ, 2005. 535 с.

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 № 92. Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text (дата звернення: 22.11.2020).

4. Жидєєва Л.І., Колісник О.П. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством (організацією, установою): навчальний посібник. Ірпінь: Університет ДФС України, 2020. 178 с. (Серія «На допомогу студенту УДФСУ», т. 64).

5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.10.99 № 242. Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99#Text (дата звернення: 19.11.2020).

6. Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ, МСФЗ для МСП, включаючи МСБО та тлумачення КТМФЗ, ПКТ). Редакція від 12.03.2013. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_010#Text (дата звернення: 18.11.2020).

7. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73. Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text (дата звернення: 17.11.2020).

8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 № 246. Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text (дата звернення: 16.11.2020).

9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість», затверджене наказом Міністерства фінансів

України від 08.10.99 № 237. Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99#Text (дата звернення: 19.11.2020).

10. Пономарьов Д.Е. Капітал підприємства: сутність та аналіз формування і використання. *Економічна наука. Інвестиції: практика та досвід*. 2016. № 5. С. 53–58.

11. Харчук С.А. Сучасні проблеми управління капіталом підприємства та шляхи їх вирішення. *Економіка та держава*. 2015. № 6. С. 110–113.

12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 № 290. Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text (дата звернення: 22.11.2020).

13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318. Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text (дата звернення: 12.11.2020).

14. Гаркуша Н.М., Цуканова О.В., Горошанська О.О. Моделі і методи прийняття рішень в аналізі та аудиті: навч. посіб. 2-ге вид., стер. К.: Знання, 2012. 591 с.

15. Загайко М.А. Бюджетування як інструмент управління господарською діяльністю підприємства. *Фінанси підприємств.* 2016. URL: http://libfor.com/index.php?newsid=2687

3.2. Бухгалтерький облік як інформаційне джерело контролю розрахунків за податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки

Надзвичайно важливим фактором, який сприяє успішному розвитку територіальних громад, є їх достатнє фінансове забезпечення. Одним із місцевих податків, які поповнюють бюджети територіальних громад, є податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки (далі – ПНМ).

Для справляння цього податку суттєве значення має механізм його обчислення, який визначений Податковим кодексом України. Рішення органів місцевого самоврядування також впливають на суми ПНМ, які сплачуються до місцевих бюджетів, оскільки саме ці органи уповноважені встановлювати розміри ставок ПНМ, враховуючи при цьому як типи об’єктів нерухомості, так і місця їх розташування.

Крім того, на рівень надходжень ПНМ до місцевих бюджетів впливає також стан організації бухгалтерського обліку на підприємствах, які є платниками цього податку. Отже, підприємствам – платникам ПНМ слід забезпечити оптимальну організацію бухгалтерського обліку та належний рівень його ведення, оскільки саме бухгалтерський облік є інформаційним джерелом контролю розрахунків за ПНМ.

Зауважимо, що відповідно до даних Міністерства фінансів України фактичні надходження до місцевих бюджетів ПНМ за 2019 рік становили 4 882,5 млн грн, приріст надходжень проти січня-грудня минулого року – 34,3 %, або на 1 246,7 млн гривень більше [1]. Зазначимо, що надходження цього податку у 2019 році збільшилися більше ніж на третину порівняно з 2018 роком, що є значним досягненням для місцевих бюджетів.

Питання справляння місцевих податків і зборів, у тому числі ПНМ, а також різні аспекти відображення у бухгалтерському обліку цього податку та його контролю розглядалися в багатьох публікаціях. Серед них варто виділити таких авторів, як: Р.Я. Галамай, М.В. Гончаренко, І.М. Кулинич, Ю.О. Раделицький, О.М. Рєзнік, Я.В. Самусевич, Н.Б. Симанич, В.В. Чайка.

Віддаючи належне науковим напрацюванням цих учених, слід зазначити, що питання бухгалтерського обліку як інформаційного джерела контролю розрахунків за ПНМ розглянуто не повною мірою, а тому воно потребує подальшого наукового дослідження.

3.2.1. Накопичення інформації в системі бухгалтерського обліку для контролю розрахунків за податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки

Для правильного і своєчасного нарахування у бухгалтерському обліку ПНМ слід насамперед дослідити порядок справляння цього податку, який регулюється податковим законодавством.

Відповідно до пп. 266.1.1 п. 266.1 ст. 266 Податкового кодексу України платниками ПНМ є фізичні та юридичні особи, зокрема нерезиденти, які є власниками об'єктів нерухомості [2]. Отже, цей нормативно-правовий акт до платників цього податку відносить як фізичних, так і юридичних осіб.

Зауважимо, що об'єкти житлової та нежитлової нерухомості є досить привабливими для фіскальних органів об'єктами оподаткування ПНМ, адже вони, в буквальному сенсі перебувають на поверхні. Завдяки цьому такі об'єкти, як правило, відображаються у системі бухгалтерському обліку підприємства без упущень, тобто в повному обсязі. При оподаткуванні таких об'єктів дещо знижуються можливості зловживань як з боку контролюючих органів, так і платників ПНМ.

З цього приводу М.В. Гончаренко зазначає, що запровадження податків на нерухомість було об'єктивною необхідністю, обумовленою потребою постійного вагомого джерела наповнення бюджету, для якого характерна складність ухилення від оподаткування (нерухоме майно складно приховати) [3, с. 2].

Об'єктом оподаткування ПНМ є об'єкт житлової та нежитлової нерухомості, зокрема його частка, що установлено пп. 266.2.1 п. 266.2 ст. 266 Податкового кодексу України [2]. Таким чином, якщо певний об'єкт нерухомості буде поділений на кілька часток, кожен власник такої частки буде платником ПНМ за свою частку. Отже, у системі бухгалтерського обліку необхідно накопичувати інформацію не лише про цілісні об'єкти нерухомості, які є у власності підприємства, але й

про частки таких об'єктів (наприклад частки у розмірі 1/3 чи 1/5 об'єкта нерухомого майна), що належать підприємству.

Як для житлової, так і для нежитлової нерухомості базою оподаткування ПНМ, відповідно до пп. 266.3.1 п. 266.3 ст. 266 Податкового кодексу України, є загальна площа об'єкта, у тому числі площа його часток [2].

При цьому якщо об'єкт нерухомості перебуває у власності фізичної особи, то база оподаткування повинна обчислюватися контролюючим органом відповідно до даних Державного реєстру речових прав на нерухоме майно та/або згідно з оригіналами відповідних документів, що є у платника податків, а от юридичні особи цю базу повинні обчислювати самостійно, використовуючи загальну площу окремого об'єкта оподаткування [2]. Дані щодо загальної площі відповідного об'єкта нерухомості зазвичай можна отримати з технічного паспорта цього об'єкта.

Крім того, як зазначає В.В. Чайка, загальну площу об'єкта житлової нерухомості контролюючому органу відносно легко визначити за допомогою даних спеціально створеного Державного реєстру речових прав на нерухоме майно [4, с. 50].

Таким чином, надзвичайно важливими даними, які мають обов'язково накопичуватися у системі бухгалтерського обліку підприємства, є дані щодо загальної площі кожного об'єкта нерухомості, який перебуває у власності цієї юридичної особи, оскільки така інформація безпосередньо використовується при розрахунку податкового зобов'язання з ПНМ.

У світовій практиці податки, аналогічні вітчизняному ПНМ, можуть визначатися не з площі, а з вартості об'єкта нерухомості. Я.В. Самусевич відзначає як проблему вітчизняного механізму оподаткування нерухомості, яка знижує фіскальну ефективність ПНМ, визначення як бази оподаткування площі нерухомого майна, а не його вартості [5, с. 77].

Дійсно, перспективним виглядає перехід до оподаткування не площі, а вартості нерухомого майна, коли з більш дорогої нерухомості буде сплачуватися більша сума податку. Однак визначення вартості кожного об'єкта нерухомості вимагає досить суттєвих витрат коштів і часу.

М.В. Гончаренко зазначає, що для нерухомості базою оподаткування може бути, зокрема, її капітальна вартість, яка, як свідчить досвід іноземних країн, виступає у вигляді ринкової вартості чи оціночної, тобто визначеної згідно із стандартизованою методикою для цілей оподаткування [3, с. 7].

Вважаємо, що такий підхід до оподаткування нерухомості є цілком прийнятним для України.

Проте однієї лише бази оподаткування недостатньо для обчислення ПНМ. Іншим важливим елементом ПНМ, на якому ґрунтується порядок обчислення податку, є ставка податку.

ПНМ є місцевим податком, тому з абсолютно однакових за площею об'єктів нерухомості, які розміщені в різних населених пунктах, може справлятися різна сума податку. Пояснюється це тим, що різні місцеві ради можуть на свій розсуд установлювати ставки ПНМ, не перевищуючи граничну ставку цього податку, яка передбачена податковим законодавством.

Згідно з пп. 266.5.1 п. 266.5 ст. 266 Податкового кодексу України ставки ПНМ для об'єктів нерухомості (як житлової, так і нежитлової) установлюються за рішенням місцевої ради залежно від місця розташування (зональності) та типів таких об'єктів нерухомості у розмірі, що не перевищує 1,5 % розміру мінімальної заробітної плати, яка встановлена законом на 1 січня звітного року, за 1 квадратний метр бази оподаткування [2].

Таким чином, місцева рада має можливість диференціювати ставки ПНМ залежно від:

– місця розташування об'єктів нерухомості. Наприклад, для об'єктів нерухомості, які розташовані в центрі міста, ставки податку можуть бути встановлені вищі, ніж для об'єктів, що розміщені на околиці цього населеного пункту;

– типів об'єктів нерухомості. Якщо в місті не вистачає готелів, то місцева рада може встановити низьку ставку ПНМ для готельних будівель. Такі дії місцевої влади будуть додатковим стимулом для розвитку готельного бізнесу, при цьому вони повністю відповідають нормам податкового законодавства.

Щодо того, які саме типи об'єктів нерухомості місцеві ради можуть враховувати при встановленні ставок ПНМ, слід відзначити наступне. Згідно з роз'ясненням Головного управління ДПС у

Харківській області при оподаткуванні об'єктів нерухомості ПНМ, відповідно до ст. 14 Податкового кодексу України, визначаються такі типи нерухомості:

– щодо будівель, які належать до житлового фонду, дачних та садових будинків (об'єкти житлової нерухомості): житлові будинки, прибудови до житлових будинків, квартири, котеджі, кімнати у багатосімейних (комунальних) квартирах, садові будинки, дачні будинки;

– щодо будівель, приміщень, які не віднесені відповідно до законодавства до житлового фонду (об'єкти нежитлової нерухомості): будівлі готельні, будівлі офісні, будівлі торговельні, гаражі, будівлі промислові та склади, будівлі для публічних виступів (казино, ігорні будинки), господарські (присадибні) будівлі, інші будівлі [6].

Отже, місцеві ради можуть проводити гнучку податкову політику у частині справляння ПНМ, що заслуговує на позитивну оцінку. Проте ставки ПНМ можуть бути установлені настільки низькі, що це може негативно вплинути на стан надходжень цього податку до місцевого бюджету. Цікаві думки щодо двох основних причин встановлення ставок майнових податків на низькому рівні висловили Ю.О. Раделицький, Р.Я. Галамай, Н.Б. Симанич, а саме:

– оскільки ставки визначаються на рівні органу місцевого самоврядування, існують побоювання незадоволення жителів громади такими умовами та необхідністю сплачувати значні кошти як податок;

– у більшості громад депутатами є саме представники місцевого бізнесу, відтак їм просто невигідне прийняття високих ставок майнових податків [7, с. 70].

Погоджуємося з думкою цих науковців.

Певні об'єкти житлової нерухомості потребують особливої уваги при нарахуванні ПНМ. Йдеться про об'єкти житлової нерухомості, зокрема їх частки, що перебувають у власності юридичних осіб-платників ПНМ, загальна площа яких перевищує 300 квадратних метрів (для квартири) та/або 500 квадратних метрів (для будинку). Із зазначених об'єктів житлової нерухомості сума податку додатково справляється у розмір 25 000 гривень на рік за кожен такий об'єкт житлової нерухомості (його частку), що установлено пп. 266.7.1 п. 266.7 ст. 266 Податкового кодексу України [2].

При нарахуванні ПНМ з таких квартир та будинків підприємство, по-перше, повинне обчислити суму податку з кожного квадратного

метра загальної площі такого об'єкта. По-друге, за кожен такий об'єкт житлової нерухомості (або за його частку) підприємство повинне додатково нарахувати і сплатити 25 000 гривень ПНМ на рік. Таким чином, у системі бухгалтерського обліку підприємства інформація про квартири та будинки, площа яких перевищує відповідно 300 та 500 квадратних метрів, або частки таких об'єктів, повинна виокремлюватися від інформації про інші об'єкти нерухомості, так як щодо цих досить великих об'єктів житлової нерухомості існує особливий порядок обчислення ПНМ.

Базовий податковий (звітний) період при справлянні ПНМ дорівнює календарному року, що установлено пп. 266.6.1 п. 266.6 ст. 266 Податкового кодексу України [2]. Зауважимо, що цей податковий період стосується як юридичних, так і фізичних осіб.

Юридичним особам при нарахуванні суми ПНМ за звітний період слід керуватися загальним порядком, установленим п. 29.1 ст. 29 Податкового кодексу України, згідно з яким обчислення суми податку здійснюється шляхом множення бази оподаткування на ставку податку із/без застосуванням відповідних коефіцієнтів [2]. У випадках, які стосуються квартир та будинків, площа яких перевищує відповідно 300 та 500 квадратних метрів, до обчисленої з кожного квадратного метра площі суми податку слід додатково додати фіксовану суму податку 25000 гривень на рік.

Ще одним важливим аспектом, який слід враховувати юридичним особам при обчисленні ПНМ, є пільги, які можуть надаватися місцевими радами щодо певних об'єктів житлової або нежитлової нерухомості.

Відповідно до пп. 266.4.2 п. 266.4 ст. 266 Податкового кодексу України місцеві ради можуть встановлювати пільги з ПНМ для об'єктів житлової або нежитлової нерухомості, що перебувають у власності юридичних осіб. При цьому зазначені пільги повинні встановлюватися залежно від майна, що є об'єктом оподаткування [2].

На нашу думку, на підставі цієї норми місцеві ради можуть надавати пільги щодо певного майна у розрізі, наприклад, не лише типів нерухомості (про які вже було сказано вище), але й застосовуючи більш глибоку диференціацію об'єктів нерухомості. Наприклад, у місті до такого типу нерухомості, як будівлі торговельні, відносять будівлі, в яких одні роздрібні торговельні заклади здійснюють продаж

продовольчих товарів, а інші торгують непродовольчими товарами. І якщо у місті недостатня кількість роздрібних магазинів, які реалізують продовольчі товари, то місцева рада може надати пільгу (звільнення від сплати ПНМ або встановлення зниженої ставки цього податку) тим юридичним особам, які є власниками торговельних будівель, де розташовані заклади роздрібної торгівлі, в яких, наприклад, більше 70 % площі торгового залу відведено під продовольчі товари.

Враховуючи викладене, у системі бухгалтерського обліку підприємства доцільно накопичувати інформацію не лише щодо типу кожного об'єкта нерухомості (відповідно до класифікації, наведеній у ст. 14 Податкового кодексу України), але й щодо підтипів об'єктів нерухомості, якщо згідно з рішеннями органів місцевої влади до певних підтипів об'єктів нерухомості можуть, наприклад, застосовуватися пільги з ПНМ.

Окремі об'єкти нерухомості можуть споруджуватися протягом багатьох років. У зв'язку з цим виникає питання, а коли саме слід починати сплачувати ПНМ? Можливо, цей податок слід починати платити ще на певній стадії незавершеного будівництва або вже коли будівельники завершили будівництво об'єкта?

Щодо цього контролюючий орган роз'яснив, що у разі якщо об'єкт незавершеного будівництва тільки зводиться і ще не введений в експлуатацію, то він не є об'єктом оподаткування ПНМ. Обов'язок щодо сплати податку виникне після завершення будівництва, введення в експлуатацію та набуття права власності на окремий об'єкт нерухомого майна [8]. При здійсненні внутрішнього контролю справляння ПНМ слід враховувати, що у бухгалтерському обліку ще не введені в експлуатацію об'єкти незавершеного будівництва, які споруджуються для власних потреб підприємства, відображаються на субрахунку 151 «Капітальне будівництво». І лише після введення їх в експлуатацію та набуття права власності на них вони відображаються на субрахунку 103 «Будинки та споруди».

Інколи об'єкти незавершеного будівництва фактично починають використовуватися за призначенням, проте ПНМ з них не справляється (зокрема тому, що дані про них не внесено до Державного реєстру речових прав на нерухоме майно).

Один із шляхів вирішення цієї проблеми вбачається у реалізації пропозицій І.М. Кулинич та О.М. Рєзнік, які пропонують доповнити

ст. 266 Податкового кодексу України нормою, відповідно до якої база оподаткування об'єктів нерухомості, зокрема їх часток, що не зареєстровані в Державному реєстрі речових прав на нерухоме майно або на які немає документів на право власності у фізичних осіб, але є достатні підстави вважати, що такий об'єкт використовується для житлових та інших цілей на рівні з аналогічними об'єктами, які підлягають оподаткуванню, обчислюється контролюючим органом на підставі технічного паспорта або книг господарського обліку, що ведуться органами місцевого самоврядування [9, с. 88].

Запропонований І.М. Кулинич та О.М. Рєзнік підхід до вирішення проблеми в цілому оцінюємо як перспективний. Проте із зазначених вище об'єктів податок варто справляти лише тоді, коли вони використовуються для проживання або з метою одержання доходів, а от згадка в Податковому кодексі України про використання таких об'єктів для інших цілей може тлумачитися надто широко і призвести до зловживань з боку контролюючих органів. Адже, наприклад, коли у ще не введеній в експлуатацію будівлі продовжують зберігатися залишки будівельних матеріалів, це є також використанням об'єкта в інших цілях, проте вважаємо несправедливим і недоцільним лише на цій підставі починати справляти з такої будівлі податок.

Згідно з пп. 266.7.5 п. 266.7 та пп. 266.10.1 п. 266.10 ст. 266 Податкового кодексу України платники ПНМ – юридичні особи повинні:

– самостійно обчислити суму ПНМ станом на 1 січня звітного року;

– не пізніше 20 лютого цього ж року вони мають подати контролюючому органу за місцезнаходженням об'єктів оподаткування декларацію за встановленою формою;

– відобразити у декларації річну суму ПНМ з розбивкою рівними частками поквартально;

– сплатити податкове зобов'язання з ПНМ за звітний рік авансовими внесками щокварталу до 30 числа місяця, що настає за звітним кварталом;

– стосовно новоствореного (нововведеного) об'єкта нерухомості подати декларацію протягом 30 календарних днів з дня виникнення права власності на такий об'єкт, а податок сплачувати починаючи з місяця, в якому виникло право власності на такий об'єкт [2].

Потреба в організації на підприємстві внутрішнього контролю розрахунків за ПНМ зумовлена необхідністю виявлення фактів, які можуть негативно вплинути на точність обчислення цього податку, правильність нарахування його у бухгалтерському обліку та своєчасність його сплати. При здійсненні внутрішнього контролю нарахування ПНМ слід враховувати, що у бухгалтерському обліку цей податок відображається згідно з п. 18 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», в якому встановлено, що податки (крім тих податків, які включаються до виробничої собівартості продукції, робіт та послуг) належать до адміністративних витрат підприємства [10].

Отже, якщо у будівлі цеху виробляється лише один вид готової продукції, то ПНМ нараховується за дебетом рахунку 23 «Виробництво». Якщо ж у такій будівлі виробляється декілька видів продукції, то цей податок нараховується за дебетом рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». Коли певна будівля використовується в адміністративних цілях, то ПНМ нараховується за дебетом рахунку 92 «Адміністративні витрати».

Проте об’єкти нерухомості можуть використовуватися і в інших цілях, наприклад з метою збуту товарів (для таких цілей може використовуватися склад промислового підприємства, з якого здійснюється відпуск готової продукції). З цього приводу нагадаємо, що, згідно з п. 19 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», до витрат на збут входять, зокрема, інші витрати, пов’язані зі збутом товарів, продукції, робіт та послуг [10]. Тому якщо об’єкт нерухомості використовується як склад, через який здійснюється збут готової продукції, то суму ПНМ, яка сплачується з такого об’єкта, доцільно відносити до складу витрат на збут та відображати за дебетом рахунку 93 «Витрати на збут».

Таким чином, при веденні обліку та здійсненні внутрішнього контролю правильності нарахування ПНМ важливо враховувати функціональне призначення відповідного об’єкта нерухомості.

Податкове зобов’язання з ПНМ, згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій, відображається за кредитом субрахунку 641 «Розрахунки за податками» [11]. Перерахування підприємством ПНМ з поточного рахунку в

банку до бюджету відображається за дебетом субрахунку 641 «Розрахунки за податками» у кореспонденції з кредитом субрахунку 311 «Поточні рахунки в національній валюті».

Оптимальна організація на підприємстві внутрішнього контролю розрахунків за ПНМ забезпечує уникнення штрафних (фінансових) санкцій, які можуть бути накладені на підприємство за порушення податкового законодавства. Крім того, це дозволить достовірно відобразити у фінансовій та податковій звітності податкові зобов'язання з ПНМ.

Для організації на підприємстві внутрішнього контролю розрахунків за ПНМ необхідним є створення відповідного інформаційного забезпечення контролю. Основним інформаційним джерелом для такого контролю є дані бухгалтерського обліку.

При здійсненні контролю за справлянням ПНМ доцільно як інформаційне джерело використовувати систему бухгалтерського обліку підприємства, у якій має накопичуватися інформація про:

– об'єкти оподаткування ПНМ, тобто про об'єкти житлової та нежитлової нерухомості, що є у власності підприємства, а також про частки таких об'єктів (наприклад частки у розмірі 1/3 чи 1/5 об'єкта нерухомого майна), що належать підприємству;

– загальну площу кожного об'єкта нерухомості, який перебуває у власності підприємства, а також про площі часток об'єктів нерухомості, які знаходяться у власності підприємства, оскільки така інформація безпосередньо використовується при розрахунку податкового зобов'язання з ПНМ;

– квартири та будинки, площа яких перевищує відповідно 300 та 500 квадратних метрів, або частки таких об'єктів, оскільки щодо цих досить великих об'єктів житлової нерухомості існує особливий порядок обчислення ПНМ;

– тип кожного об'єкта нерухомості (відповідно до класифікації, наведеній у ст. 14 Податкового кодексу України), а також про підтипи об'єктів нерухомості, якщо, згідно з рішеннями органів місцевої влади, до певних підтипів об'єктів нерухомості можуть застосовуватися пільги з ПНМ.

3.2.2. Бухгалтерський облік як інформаційне джерело контролю справляння податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, з будівель промисловості

Враховуючи важливе значення окремих об'єктів нерухомості для розвитку економіки України, законодавець надає податкові пільги з ПНМ їхнім власникам. Надання юридичним особам пільг щодо ПНМ дозволяє підприємствам зменшити суму витрат на сплату податків та розширює їхні можливості щодо розвитку матеріально-технічної бази. Право на застосування податкових пільг стосовно об'єктів нерухомості залежить від видів нерухомості та від категорії осіб, які володіють нерухомістю.

Підприємства, які є власниками будівель промисловості, також можуть скористатися правом на застосування пільги з ПНМ, проте на кожному такому підприємстві доцільно здійснювати внутрішній контроль за правомірністю користування цією пільгою. Інформаційним джерелом контролю справляння ПНМ з будівель промисловості виступають дані системи бухгалтерського обліку підприємства.

Будівлі промисловості, віднесені до групи «Будівлі промислові та склади» (код 125) Державного класифікатора будівель та споруд ДК 018-2000, що використовуються за призначенням у господарській діяльності суб'єктів господарювання, основна діяльність яких класифікується у секціях B-F КВЕД ДК 009:2010, та не здаються їх власниками в оренду, лізинг, позичку, не є об'єктом оподаткування ПНМ, що установлено пп. «є» пп. 266.2.2 п. 266.2 ст. 266 Податкового кодексу України [2].

Для застосування цієї пільги юридична особа повинна перевірити, чи відповідають характеристики будівель, які перебувають у її власності, характеристикам будівель, що віднесені у Державному класифікаторі будівель та споруд ДК 018-2000 до групи «Будівлі промислові та склади» (код 125). Наприклад, у підприємства, що належить до галузі машинобудування, є промислова будівля, до якої при дотриманні певних умов можливе застосування пільги (тобто пільги, відповідно до якої зазначена будівля не належить до об'єктів оподаткування ПНМ).

Для класифікації зазначеної будівлі слід користуватися правилами, викладеними у розділі 1 «Вступ» Державного класифікатора будівель та споруд ДК 018-2000, а саме:

– будівлі слід класифікувати за їх функціональним призначенням. Якщо будівлі використовуються для кількох призначень (комбіноване житло, готель, контора тощо), вони повинні бути ідентифіковані за однією класифікаційною ознакою відповідно до головного призначення;

– головне призначення будівлі слід визначати таким чином:

а) насамперед обчислюється відсоткове співвідношення площ різних за призначенням приміщень будівлі у складі повної загальної площі з віднесенням зазначених приміщень згідно з їх призначенням чи використанням до відповідного класифікаційного угруповання;

б) потім будівлю слід класифікувати за методом «згори - донизу». Будівлю спочатку відносять до розділу (один розряд коду), що охоплює всю чи більшу частку всієї її загальної площі. Далі будівлю відносять до певного підрозділу (два розряди коду) – житлові будівлі, нежитлові будівлі за найбільшою питомою вагою площі в цій будівлі;

в) наступним кроком буде визначення групи, до якої відносять будівлю (три розряди коду), за найбільшою часткою всієї загальної площі в межах підрозділу. Після чого вибирається належність будівлі до класу (чотири розряди коду) за найбільшою часткою всієї загальної площі в межах групи [12].

Ще раз зауважимо, що особливо важливо дотримуватися цього порядку класифікації будівлі у тому випадку, коли площі однієї будівлі використовуються для кількох функціональних призначень.

Якщо у юридичної особи (у підприємства, що належить до галузі машинобудування) є у власності будівля, до якої планується застосування пільги як до будівлі промисловості, то насамперед така будівля повинна відповідати першим двом розрядам коду і відноситися до підрозділу класифікатора 12 «Будівля нежитлова». На рівні перших трьох розрядів зазначена будівля має належати до групи 125 «Будівлі промислові та склади». Наступним кроком буде віднесення зазначеної будівлі до класу 1251 «Будівлі промислові», який включає криті будівлі промислового призначення, наприклад фабрики, майстерні, бойні тощо. У складі класу 1251 є підклас з кодом 1251.1

«Будівлі підприємств машинобудування та металообробної промисловості», куди і може бути віднесена зазначена будівля.

Таким чином, якщо підприємство застосовує пільгу з ПНМ для будівлі промисловості, площі якої використовуються для кількох функціональних призначень, то у системі бухгалтерського обліку доцільно зберігати інформацію не лише щодо загальної площі цієї будівлі, але й щодо окремих площ цієї будівлі у розрізі їх функціональних призначень, з періодичним оновленням зазначених даних. Надалі цю інформацію буде доречно використовувати при здійсненні внутрішнього контролю справляння ПНМ (зокрема при перевірці правомірності застосування податкової пільги з ПНМ до певної будівлі промисловості).

Ще однією умовою для застосування до будівлі промисловості пільги є використання цієї будівлі власником – юридичною особою (суб'єктом господарювання) у своїй господарській діяльності, причому основна діяльність цієї юридичної особи повинна класифікуватися у секціях B-F КВЕД ДК 009:2010.

Наприклад, до секції B, згідно з цим класифікатором, відносять добувну промисловість і розроблення кар'єрів (добування кам'яного та бурого вугілля, добування сирої нафти та природного тощо), до секції C – переробну промисловість (виробництво харчових продуктів, виробництво м'яса та м'ясних продуктів тощо), до секції D – постачання електроенергії, газу, пари та кондиційованого повітря (виробництво, передача та розподілення електроенергії тощо) тощо [13].

При здійсненні внутрішнього контролю справляння ПНМ на підставі даних системи бухгалтерського обліку підприємства доцільно перевірити доходи, які нараховує (отримує) підприємство у звітному періоді (перевірці підлягають, зокрема, дані про доходи, які відображаються на рахунках класу 7 «Доходи і результати діяльності»). Якщо інформація, що міститься у системі бухгалтерського обліку підприємства, підтверджує, що основна діяльність підприємства класифікується у секціях B-F КВЕД ДК 009:2010, то у цій частині право на застосування податкової пільги можна вважати підтвердженим.

Для отримання права на пільгу з ПНМ необхідно також пересвідчитися, що відповідна будівля не здається їх власником в оренду, лізинг, позичку. Для внутрішнього контролю таких операцій доцільно

перевірити укладені підприємством та чинні у звітному році договори оренди, лізингу та позички, акти приймання-передачі в оренду, лізинг та позичку нерухомого майна і впевнитися, що відповідна будівля в них не фігурує як об'єкт, переданий у користування іншим особам. Крім того, за даними системи бухгалтерського обліку підприємства доцільно перевірити, чи нараховувало (отримувало) підприємство у звітному році доходи від операцій оренди, лізингу та позички, які пов'язані з передачею у користування іншим особам зазначеної будівлі.

Якщо певна будівля промисловості в минулих роках здавалася в оренду, лізинг, позичку, а у звітному році зазначені операції з цим активом не здійснюються, то, на нашу думку, у звітному році власник будівлі має право скористатися пільгою щодо цієї будівлі (звісно, при дотриманні інших умов, установлених Податковим кодексом України).

Для тих юридичних осіб, які застосовують чи застосовували у звітному році пільгу до будівлі промисловості, а потім частину цієї будівлі здали в оренду, ситуація буде більш складною. Як у цьому випадку сплачувати власнику цієї будівлі ПНМ – він повинен сплатити податок із загальної площі цієї будівлі чи сплачувати ПНМ лише з тієї частини площі будівлі, яку здано в оренду? Оскільки думки платників податку з цього приводу можуть розділитися, доцільно відразу звернутися до роз'яснення фахівців Державної податкової служби України, яке вони дали на питання «Чи є об'єктом оподаткування податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, будівля промисловості, частка якої здається її власником в оренду, лізинг, позичку?». На це питання фахівці податкової служби дали дві різні відповіді (оскільки вони одночасно дають відповіді і у форматі «коротка відповідь», і у форматі «повна відповідь»), а саме:

– у форматі «коротка відповідь» зазначено, що «суб'єкт господарювання, основна діяльність якого класифікується у секціях B-F КВЕД ДК 009:2010, при здійсненні ним операцій з надання в оренду частини будівлі промисловості, яка перебуває у його у власності та належить до групи «Будівлі промислові та склади» (код 125) Класифікатора, визначає податкові зобов'язання з податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, в частині (площі) будівель промисловості, наданих в оренду» [14]. Тобто, на нашу

думку, цю не ідеально сформульовану відповідь можна тлумачити таким чином, що з частини (площі) будівлі, яка здана в оренду, податок слід сплачувати, а на іншу частину площі цієї будівлі поширюється пільга;

– у форматі «повна відповідь» чомусь вже сказано, що суб'єкт господарювання «…визначає податкові зобов'язання з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, в частині будівель промисловості, наданих в оренду» [14]. Якщо керуватися повною відповіддю, то можна зробити вже протилежний висновок, а саме, що навіть якщо маленьку частину будівлі промисловості здати в оренду, то право на пільгу втрачається стосовно всієї будівлі.

Здавання будівель промисловості або їх частин в оренду – поширена операція в Україні. Тому зацікавленим платникам податку, які потрапили в подібну неоднозначну ситуацію зі здаванням частини будівлі промисловості в оренду, слід згадати про індивідуальні податкові консультації.

Відповідно до пп. 14.1.172 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України індивідуальна податкова консультація – роз'яснення контролюючого органу, надане платнику податків щодо практичного використання окремих норм податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючий орган, та зареєстроване в єдиному реєстрі індивідуальних податкових консультацій [2].

Чому платникам ПНМ може бути вигідним використовувати індивідуальні податкові консультації як механізм захисту своїх інтересів у випадку, коли контролюючий орган публічно надає неоднозначні роз'яснення, які стосуються застосування пільги щодо будівель промисловості?

Тому що, по-перше, індивідуальну податкову консультацію можна отримати безоплатно. Так, за зверненням платників податків у паперовій чи електронній формі контролюючий орган повинен надати їм безоплатно індивідуальні податкові консультації, які стосуються питань практичного застосування норм податкового законодавства, якщо контроль за дотриманням цього законодавства покладено на такий контролюючий орган, протягом 25 календарних днів, що настають за днем отримання такого звернення цим контролюючим органом (п. 52.1 ст. 52 Податкового кодексу України) [2].

По-друге, індивідуальна податкова консультація здатна захистити платника ПНМ від можливих штрафів та пені (звичайно, якщо ця консультація зареєстрована в єдиній базі таких консультацій). Так, не може бути притягнуто до відповідальності, включаючи фінансової (штрафні санкції та/або пеня), платника податків, який діяв відповідно до наданої йому у письмовій формі індивідуальної податкової консультації, за діяння, що містить ознаки податкового правопорушення, зокрема на підставі того, що у подальшому така податкова консультація була змінена або скасована (п. 53.1 ст. 53 Податкового кодексу України) [2].

Зміни податкового законодавства збільшують податкові ризики, а також обумовлюють здійснення більш ретельного внутрішнього контролю, і, зокрема, контролю розрахунків за ПНМ. При здійсненні внутрішнього контролю розрахунків за ПНМ слід обов'язково враховувати також наявність неоднозначного тлумачення незалежними фахівцями та фахівцями Державної податкової служби України норм податкового законодавства, які стосуються справляння ПНМ з об'єктів нерухомості, які є у власності підприємства.

Якщо при здійсненні внутрішнього контролю справляння ПНМ з будівель нерухомості виявляються операції, які збільшують податкові ризики (наприклад операція зі здавання частини будівлі промисловості в оренду), то особам, які здійснюють внутрішній контроль, доцільно ініціювати перед керівництвом підприємства питання щодо направлення звернення на отримання індивідуальної податкової консультації контролюючого органу для того, щоб отримати таку консультацію в письмовій формі (що дозволить захистити підприємство від можливих штрафів та пені).

Ще одна проблема може виникнути, коли юридична особа, яка відноситься до промислових підприємств та основна діяльність якої класифікується у секціях B-F КВЕД ДК 009:2010, тимчасово припиняє свою діяльність (наприклад у зв'язку з падінням попиту на продукцію цього підприємства). Відповідно будівлі промисловості, які належать цій юридичній особі та віднесені до групи «Будівлі промислові та склади» (код 125) Державного класифікатора будівель та споруд ДК 018-2000, у зв'язку з тимчасовим припиненням діяльності перестають використовуватися у господарській діяльності цього підприємства, хоча і відображаються у його бухгалтерському балансі.

Виникає питання: чи є об'єктом оподаткування ПНМ будівлі промисловості (або їх частки), що тимчасово не використовуються у господарській діяльності суб'єкта господарювання у зв'язку з простоєм тощо? Фахівці Державної податкової служби України на це питання відповіли, що Податковий кодекс України не містить норм щодо припинення виконання податкових зобов'язань з ПНМ, за об'єкти нерухомості, що перебувають у власності суб'єкта господарювання, але тимчасово не використовуються у його діяльності у зв'язку з реконструкцією, простоєм тощо, тому за такі будівлі податок сплачується на загальних підставах [15].

Отже, юридичним особам слід також пам'ятати про важливу умову для застосування пільги з ПНМ, яка наведена у пп. «є» пп. 266.2.2 п. 266.2 ст. 266 Податкового кодексу України, а саме про те, що будівлі промисловості повинні використовуватися за призначенням у господарській діяльності суб'єктів господарювання (лише тоді їх власник має право на застосування пільги). Якщо ж будівлі промисловості не використовуються за призначенням у господарській діяльності власника – суб'єкта господарювання, то право на пільгу втрачається.

Для внутрішнього контролю таких операцій доцільно здійснювати періодичні (наприклад щомісячні) перевірки того, чи будівлі промисловості, щодо яких застосовується пільга з ПНМ, використовуються за призначенням у господарській діяльності підприємства. За даними бухгалтерського обліку можна перевірити, чи дійсно структурні підрозділи підприємства, які розташовані у відповідній будівлі промисловості, ведуть господарську діяльність (що супроводжується оприбуткуванням у бухгалтерському обліку випущеної готової продукції за дебетом рахунку 26 «Готова продукція», нарахуванням заробітної плати працівникам виробничого підрозділу за дебетом рахунків 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати» у кореспонденції з кредитом субрахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою» тощо).

Отже, при здійсненні контролю за справлянням ПНМ з будівель промисловості доцільно як інформаційне джерело використовувати систему бухгалтерського обліку підприємства, у якій, зокрема, має накопичуватися інформація про:

– загальну площу кожної будівлі промисловості, а також про окремі площі цієї будівлі у розрізі їх функціональних призначень, з періодичним оновленням зазначених даних;

– дані про доходи, які нараховує (отримує) підприємство у звітному періоді, для підтвердження того, що основна діяльність підприємства класифікується у секціях B-F КВЕД ДК 009:2010;

– договори та акти приймання-передачі, які підтверджують передачу нерухомого майна в оренду, лізинг та позичку, дані про доходи, які нараховує (отримує) підприємство у звітному періоді від таких операцій, для з'ясування того, чи здійснювало підприємство у звітному періоді передачу у користування іншим особам будівель промисловості у межах зазначених операцій;

– використання будівель промисловості за призначенням у господарській діяльності підприємств, які застосовують пільгу з ПНМ. Підтверджувати ведення господарської діяльності у таких будівлях можуть, зокрема, бухгалтерські записи щодо оприбуткування випущеної готової продукції, нарахування заробітної плати працівникам тощо.

Висновки

За результатами проведених досліджень питання бухгалтерського обліку як інформаційного джерела контролю розрахунків за ПНМ можна зробити такі висновки. Об'єкти житлової та нежитлової нерухомості є достатньо привабливими з точки зору фіскальних органів об'єктами оподаткування ПНМ. Такі об'єкти в буквальному сенсі перебувають на поверхні, завдяки чому вони, як правило, відображаються у системі бухгалтерському обліку підприємства без упущень, тобто в повній кількості.

При здійсненні контролю за справлянням ПНМ доцільно як інформаційне джерело використовувати систему бухгалтерського обліку підприємства, у якій, зокрема, має накопичуватися інформація про об'єкти оподаткування ПНМ, тобто про об'єкти житлової та нежитлової нерухомості, що є у власності підприємства. У системі бухгалтерського обліку підприємства необхідно накопичувати інформацію про загальну площу кожного об'єкта нерухомості, який перебуває у власності підприємства, а також про площі часток об'єктів нерухомості, які є у власності підприємства, оскільки така інформація безпосередньо використовується при розрахунку податкового зобов'язання з ПНМ.

Важливе значення для внутрішнього контролю за правильністю справляння ПНМ має інформація із системи бухгалтерського обліку підприємства про квартири та будинки, площа яких перевищує відповідно 300 та 500 квадратних метрів, або частки таких об'єктів, оскільки щодо цих достатньо великих об'єктів житлової нерухомості існує особливий порядок обчислення ПНМ. Інформація про тип кожного об'єкта нерухомості (відповідно до класифікації, наведеній у ст. 14 Податкового кодексу України), а також про підтипи об'єктів нерухомості, якщо, згідно з рішеннями органів місцевої влади, до певних підтипів об'єктів нерухомості можуть, наприклад, застосовуватися понижені ставки ПНМ, дозволить при здійсненні процедур внутрішнього контролю перевірити правильність ставок ПНМ, які застосовує підприємство.

Певні особливості має порядок за справлянням ПНМ з будівель промисловості. При здійсненні контролю за справлянням цього податку з будівель промисловості та правомірності користування податковою пільгою доцільно використовувати інформацію, накопичену у системі бухгалтерського обліку підприємства, щодо загальної площі кожної будівлі, а також про окремі площі цієї будівлі у розрізі їх функціональних призначень. Завдяки цьому можна дійти обґрунтованого висновку, чи дійсно певна будівля у цілях оподаткування може бути визнана будівлею промисловості. Накопичені у системі бухгалтерського обліку дані про доходи, які нараховує (отримує) підприємство у звітному періоді, дозволять зробити висновок, чи дійсно основна діяльність підприємства, яке застосовує пільгу з ПНМ для будівель промисловості, класифікується у секціях B-F КВЕД ДК 009:2010.

При здійсненні внутрішнього контролю порядку справляння ПНМ досліджуються не лише договори та акти приймання-передачі, які підтверджують передачу нерухомого майна в оренду, лізинг та позичку, але й отримані з системи бухгалтерського обліку підприємства дані про доходи, які нараховує (отримує) підприємство у звітному періоді від таких операцій, для з'ясування того, чи здійснювало підприємство у звітному періоді передачу у користування іншим особам будівель промисловості у межах зазначених операцій (оскільки такі операції впливають на правомірність застосування пільги з ПНМ для будівель промисловості).

Крім того, підприємства для отримання права на зазначену пільгу повинні власні будівлі промисловості використовувати за призначенням у своїй господарській діяльності. При здійсненні внутрішнього контролю підтвердити ведення господарської діяльності у таких будівлях можуть, зокрема, бухгалтерські записи щодо оприбуткування випущеної у будівлях промисловості готової продукції, нарахування заробітної плати працівникам тощо, які можуть бути отримані з даних, накопичених у системі бухгалтерського обліку підприємства.

Список використаних джерел

1. Виконання доходів місцевих бюджетів. Міністерство фінансів України: вебсайт. URL: https://mof.gov.ua/uk/vykonannia-dokhodiv-mistsevykh-biudzhetiv (дата звернення: 24.11.2020).

2. Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. № 2755-IV (із змінами). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17 (дата звернення: 24.11.2020).

3. Гончаренко М.В. Розвиток механізму оподаткування нерухомого майна, відмінного від земельної ділянки. Державне будівництво. 2018. № 1. С. 1–10. URL: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&2_S21P03=FILA=&2_S21STR=DeBu_2018_1_8 (дата звернення: 24.11.2020).

4. Чайка В.В. Фінансово-правова природа податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. *Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право).* 2014. № 2. С. 48–54.

5. Самусевич Я.В. Перспективи реформування податку на нерухоме майно в Україні. *Облік, оподаткування і контроль: сучасний стан та напрями розвитку:* тези доп. Всеукр. наук.-практ. конф., м. Черкаси, 22 берез. 2018 р. Черкаси: ЧННІ ДВНЗ «Університет банківської справи», 2018. 167 с. URL: http://ubs.edu.ua/images/2018/nauka/naukovi_zakhodi/Zbirnuk_cherkassy.pdf#page=78 (дата звернення: 24.11.2020).

6. Головне управління ДПС у Харківській області. Як визнаються типи об’єктів нерухомості з метою їх оподаткування. Територіальні

органи ДПС у Харківській області. *Офіційний портал*: вебсайт. URL: https://kh.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/395597.html (дата звернення: 24.11.2020).

7. Раделицький Ю.О., Галамай Р.Я., Симанич Н.Б. Імплементація досвіду ефективного адміністрування майнових податків розвинених країн у вітчизняну практику. Економіка та держава. 2019. № 1. С. 68–72.

8. Лист Головного управління Державної фіскальної служби у Київській області від 09.03.2016 № 541/10/10-36-17-01. Територіальні органи ДФС у Київській області. *Офіційний портал*: вебсайт. URL: http://kyivobl.sfs.gov.ua/baner/podatkovi-konsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/66980.html (дата звернення: 24.11.2020).

9. Кулинич І.М., Рєзнік О.М. Загальна характеристика податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. *Юридичний науковий електронний журнал.* 2017. № 3. С. 86–89. URL: http://www.lsej.org.ua/3_2017/26.pdf (дата звернення: 24.11.2020).

10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 31 груд. 1999 р. № 318 (із змінами). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00 (дата звернення: 24.11.2020).

11. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій: затв. наказом Міністерства фінансів України від 30 лист. 1999 р. № 291 (із змінами). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99 (дата звернення: 24.11.2020).

12. Державний класифікатор будівель та споруд ДК 018-2000: затв. наказом Держстандарту України від 17 серп. 2000 р. № 507. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/va507565-00#Text (дата звернення: 24.11.2020).

13. Національний класифікатор України. Класифікація видів економічної діяльності ДК 009:2010 : затв. наказом Держспоживстандарту України від 11 жовт. 2010 р. № 457 (із змінами). URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vb457609-10#Text (дата звернення: 24.11.2020).

14. Категорія 106.02. Відповідь на питання: «Чи є об’єктом оподаткування податком на нерухоме майно, відмінне від земельної

ділянки, будівля промисловості, частка якої здається її власником в оренду, лізинг, позичку?». Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс Державної податкової служби України: вебсайт. URL: http://zir.sfs.gov.ua/main/bz/view/?src=ques (дата звернення: 24.11.2020).

15. Категорія 106.02. Відповідь на питання: «Чи є об'єктом оподаткування податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, будівлі промисловості (їх частки), що тимчасово не використовуються у господарській діяльності суб'єкта господарювання у зв'язку з реконструкцією, простоєм тощо?». Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс Державної податкової служби України: веб-сайт. URL: http://zir.sfs.gov.ua/main/bz/view/?src=ques (дата звернення: 24.11.2020).

РОЗДІЛ 4
ПІДГОТОВКА ФАХІВЦІВ З ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ: ПРОБЛЕМИ І НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ

4.1. Використання білінгвальної системи в освіті

Побудова сучасної національної системи освіти в Україні передбачає новий підхід до професійної підготовки майбутніх фахівців, спрямований на подолання протиріч, що виявляються у невідповідності знань студентів запитам суспільства та особистості, світовим стандартам. Основним критерієм успішної роботи навчального закладу є рівень підготовленості випускників, їх уміння використовувати теоретичні знання на практиці, що породжує потребу вести пошук сучасно-ефективних форм і методів навчання, удосконалення програм, навчальних планів, розробку нових навчальних методик, однією з яких є професійна підготовка фахівців на білінгвальній основі у практичній діяльності вищої школи.

Перш за все зазначимо що рівень якості навчального процесу, незалежно від напряму його спрямування, залежить саме від рівня компетентності випускників. Основою у такому випадку стають навички щодо застосування теоретичного базису у контексті практичної діяльності. У зв’язку з цим особливої актуальності набуває розробка модернізованих навчально-методичних матеріалів, до складу яких входить підготовка фахівців на основі білінгвального підходу.

На сьогодні професійний розвиток є неможливим без підготовки майбутніх фахівців на білінгвальній основі. Ціла низка економічних, політичних та соціокультурних об’єктивних обставин, інтеграція до Європейського простору спричинили модернізацію системи освіти у закладах вищої освіти нашої держави.

В умовах, коли людина-фахівець у певній галузі повинна уміти співіснувати і навіть інколи повністю функціонально працювати в полікультурному середовищі цієї галузі, мова залишається, ймовірно, єдиним інструментом, за допомогою якого стає можливим

взаєморозуміння і взаємодія між представниками різних лінгвоспільнот, серед яких можуть бути об'єкти виконання функціональних обов'язків, роботодавці, співпрацівники [1, с. 51].

4.1.1. Білінгвальна освіта як різновид навчального процесу

Білінгвальна освіта – це різновид навчального процесу, основою якого є білінгвальне навчання, що являє собою опанування здобувачами вищої освіти вмінь та навичок у конкретній галузі двома мовами – рідною (як основною) та іноземною. Однак існує досить багато підходів і думок до визначення поняття білінгвальної освіти. І безперечно кожна думка має право на існування і доповнює одна одну.

С.М. Ситняківська зазначала, що «білінгвальна освіта, як і будь-який інший тип освіти, має широкий арсенал дидактичних засобів, які забезпечують не лише альтернативні можливості навчання іноземній мові та фаховим дисциплінам, але і широкий спектр соціалізуючих елементів, як то процес долучення студентів до цінностей світової культури, до найновіших надбань у фаховій галузі, збільшення шансів майбутнього працевлаштування та багато іншого» [1, с. 87].

Тобто здобувач вищої освіти удосконалюється мультигалузево і його кваліфікаційні можливості та фахові компетенції системно розвиваються.

Сьогодні існує багато моделей двомовної освіти, в якій мови є предметом і засобом навчання, а це означає, що учні та студенти здобувають дисциплінарні знання за допомогою двох мов [2, с. 283].

Зауважимо, що в умовах сучасності білінгвальна освіта має суттєву підтримку з боку освітньої діяльності ЮНЕСКО у сфері багатомовності, що зі свого боку відображається у таких аспектах:

– опрацювання наукової літератури;
– здійснення наукових досліджень;
– розробка наукових положень;
– формування наукового потенціалу;
– проведення інформаційно-поляризаційних заходів;
– надання фінансової допомоги освітнім та науковим проєктам;
– вдосконалення та модернізація інформаційних мереж.

Єврокомісія вивела на загальнонаціональний рівень близько 12 членів-країн ЄЕС (Європейської економічної спільноти) за допомогою ряду директив і програм, що вплинули на мову й освіту, а саме Еразмус (ERASMUS) та Лінгва (LINGUA). Програма ERASMUS була створена, щоб здійснити співробітництво між університетами різних країн. Її метою є заохочення Євроінтеграції надавати можливість студентам проводити частину навчання в університеті іншої країни-члена [3, с. 246].

Уся ця діяльність має міждисциплінарний характер і охоплює програмні напрями організації, в рамках кожного з яких ведеться робота над конкретними аспектами мовних питань [2, с. 284].

Охарактеризувати глобальні цілі діяльності у білінгвальному процесі навчання слід таким чином:

– підтримка інклюзії та якісного завчання у контексті надання підтримки білінгвізму і мультилінгвізму паралельно із застосуванням рідної мови індивіда на усіх рівнях традиційного та нетрадиційного навчального процесу;

– удосконалення способів комунікативного зв’язку серед членів міжнародних науково-дослідних інституцій різних мовних середовищ;

– популяризація наукових матеріалів з метою унеможливлення виникнення мовних бар’єрів;

– надання статусу найважливішого компоненту мовам етнічного населення;

– активізація мультикультурності та обміну культурною спадщиною (з її неодмінною охороною);

– пропаганда та дотримання прав людини, а також вирішення проблематики неконтрольованої міграції;

– ліквідація урбанізації та вирішення низки інших соціальних питань;

– охорона та збереження мовного базису, що перебуває на грані;

– поширення та заохочення мовного різноманіття у засобах масової інформації та у міжнародних інформаційних мережах.

В умовах білінгвальної освіти учні мають змогу спілкуватися іноземними мовами, робити заочні екскурси в історію та культурне середовище європейських держав, що, без сумніву, сприяє мотивації. Організація різноманітних виставок, зустрічей із носіями мови сприяє

підвищенню інтересу до вивчення іноземних мов. Таким чином білінгвальний тип освіти не тільки створює можливості для отримання солідної бази знань з іноземних мов та нелінгвістичних дисциплін, але й готує учнів до особистісного і міжкультурного спілкування, виховує їх у європейському дусі [2, с. 284].

Мотиваційна складова білінгвальної професійної комунікативної компетентності полягає у розвитку такого компоненту мотиваційної сфери студента, як білінгвальна мотивація, яка, як стверджує С. Шубін, перебуває у прямій залежності від мовної компетентності студентів, змісту білінгвального курсу та організації процесу навчання. Білінгвальну мотивацію розуміємо як здатність та бажання брати участь у білінгвальному навчанні, прагнення оволодіти іноземною мовою не лише як засобом отримання нових знань, а й залучення до всесвітньої спілки професіоналів у соціальній сфері [4].

Якщо ж розглядати досліджуване питання у контексті підготовки висококваліфікованого фахівця у бухгалтерській сфері, то активізація інноваційних методів у процесі підготовки дозволить збільшити якість отримання необхідної інформації здобувачем, оскільки цей процес дасть змогу сформувати недеформовані комунікативно-професійні компетентності. Також слід звернути уваги на те, що білінгвальна освіта збільшує мотивацію та пізнавальну діяльність у закладах вищої освіти.

Отже, розвиток теорії і практики білінгвальної освіти у вищій школі передбачає використання двомовних освітніх програм (які використовують іноземну мову як посередника для навчання), створення нових освітніх стандартів і, як підтвердження, отримання освіти на білінгвальній основі – видачу молодим фахівцям дипломів про освіту відповідного зразка [1, с. 93].

Але, слід зазначити, що системного наукового уявлення щодо застосування методів білінгвальної освіти у вітчизняних закладах вищої освіти складено не було, хоча беззаперечність преваг цього виду навчання не потребує додаткового пояснення. Тобто маємо на увазі, що дослідження проводились доволі фрагментовано, і лише у вузьких напрямах, що не дозволяє виокремити цілісну картину, а не сегментований фрагмент даної діяльності. На нашу думку, доцільно розглянути окремі складові та характерні риси білінгвального навчання. Перш за все потрібно почати з основоположних засад.

Домінуючими принципами білінгвального навчання були виокремлені:

– принцип професійної спрямованості;

– особистісно-орієнтованої спрямованості професійної підготовки майбутніх фахівців соціальної сфери на білінгвальній основі;

– професійно-діяльнісний;

– принцип проблемного навчання;

– особистісно продуктивної навчальної діяльності;

– навчальної взаємодії;

– принцип новизни [1, с. 59].

Враховуючи вищевказане, вважаємо за доцільне розглядати білінгвальну основу навчання як сукупність пов'язаних між собою компонентів, що включають у себе такі аспекти, як принципи, суб'єкти, мета, завдання, зміст, форми, методи, засоби та види.

Враховуючи специфіку підготовки фахівців у бухгалтерській сфері на основі білінгвальної освіти, вкрай необхідно використовувати такий метод, як моделювання, оскільки власне процес навчання є надзвичайно складним, довготривалим і багатогалузевим.

Моделювання як метод пізнання в педагогіці, як і в інших галузях знання, є інструментом дослідження будь-яких процесів, об'єктів та їх систем шляхом побудови і вивчення їх моделей, а також їх використання для визначення та уточнення характеристик і раціоналізації способів побудови новостворюваних процесів, об'єктів. У процесі вирішення завдань педагогічного характеру широкого використання набуло теоретичне моделювання, в умовах якого використовуються різні знакові, абстрактні моделі; експериментальне, що використовує предметні або процесні моделі; а також змішане моделювання, у якому використовуються теоретико-емпіричні моделі [5, с. 305].

С.М. Ситняківська вважає, що «статистичною теорією доведено, що для гармонійної всебічної гуманістичної освіти, в тому числі і білінгвальної, необхідний баланс у всіх освітніх категоріях та процесах» [5, с. 305]. Для цього варто використати одну з найпростіших математичних моделей, за допомогою якої можливо визначити зони гармонії, небезпечних ділянок та зону ризику між двома полюсами протилежностей за принципом золотої середини. Вважаємо, що застосування моделювання дозволить мінімізувати витрати на підготовку

висококваліфікованих фахівців, оскільки зумовлює спрощення процесу навчання за допомогою відповідної моделі.

Моделі, отримані в процесі педагогічного моделювання, на нашу думку, найбільш повно відповідають цілям системного аналізу педагогічних процесів та систем, у тому числі й педагогічної системи з підготовки фахівців соціальної сфери на білінгвальній основі. Однак щодо їх створення, то необхідно дотримуватися певних принципів та чинників, які залежать від виду моделі та елемента педагогічної або освітньої системи, що досліджується або вивчається [6, с. 126].

Одним із виявів системного підходу є система профільних дисциплін циклу професійної та практичної підготовки, на базі якої була побудована методична система професійної підготовки майбутніх фахівців соціальної сфери на білінгвальній основі.

Вибір дисциплін зумовлюється тим, що формування білінгвальної професійної комунікативної компетентності студентів пов'язаний, у першу чергу, із вивченням ними фахової термінології; запропонована методична система базується на матеріалах фахового спрямування [1, с. 62].

Для ефективного нарощування білінгвальної професійної комунікативної компетентності майбутніх фахівців певної сфери особистісно-діяльнісний підхід необхідно поєднувати із підходом соціокультурним [1, с. 429].

Цей підхід до навчання розглядається відповідно до загальної проблеми, розв'язання якої має суспільне значення. У працях науковців описано загальнодидактичні й психодидактичні положення, які становлять підґрунтя для розв'язання лінгвометодичної проблеми наукового обґрунтування й практичної реалізації соціокультурного підходу до мовної освіти у закладах вищої освіти.

Доведено, що метою підготовки фахівців на білінгвальній основі є розвиток їх білінгвальної професійної комунікативної компетентності. Серед низки проаналізованих у межах даного дослідження підходів були виокремлені методологічні підходи, які є найбільш ефективними в умовах розвитку білінгвальної професійної комунікативної компетентності: загальнонаукові (системний), науково-градієнтні (компетентнісний, особистісно-діяльнісний, соціокультурний, технологічний) та лінгвістичні (кредитно-блоковий, лексико-термінологічний, тематичний) (посилання на статтю) [7, с. 371].

Маємо зазначити, що білінгвальне навчання є набагато складнішим процесом, аніж навчання рідною мовою, бо вивчення фахової дисципліни відбувається іноземною мовою, тобто у процесі навчання розвивається не лише предметна компетентність (як у класичному варіанті навчання), в межах якої розвивається професійна комунікативна компетентність, а ще й іншомовна комунікативна компетентність. Поєднання професійної комунікативної компетентності та іншомовної комунікативної компетентності призводить до формування білінгвальної професійної комунікативної компетентності, яка і є головною метою білінгвального навчання [5, с. 304].

Реалізація вищезазначених підходів сприяє створенню сприятливих умов для професійного й особистісного зростання майбутнього фахівця соціальної сфери в умовах професійної підготовки на білінгвальній основі, що виражається у розвитку та розширенні його професійної компетентності у вигляді білінгвальної професійної комунікативної компетентності як елемента професійної компетентності, розвитку позитивних мотивів до навчання та майбутньої професійної діяльності.

Отже, білінгвальна професійна комунікативна компетентність формується за умови розвитку у студентів іншомовної комунікативної компетентності та професійної комунікативної компетентності, які є взаємозумовленими та взаємопов’язаними в умовах білінгвального навчання.

Таким чином, білінгвальну професійну комунікативну компетентність визначаємо як здатність особи ефективно виконувати професійні обов’язки з можливістю виконання функцій комунікації, документоведення, наукової діяльності та професійного саморозвитку та самовдосконалення як рідною, так і іноземною (англійською) мовами [8, с. 185].

Відповідно до наукової розробки С.М. Ситняківської, яка досліджувала питання білінгвальної освіти у підготовці кваліфікованих працівників у соціальній сфері, зазначимо, що її положення аналогічні до застосувань у підготовці працівників і в бухгалтерській сфері. Саме тому описані нею компоненти компетнетності також гармонізуються відповідно останньої.

Запропоновану С.М. Ситняківською схему подано на рисунку 4.1.1.

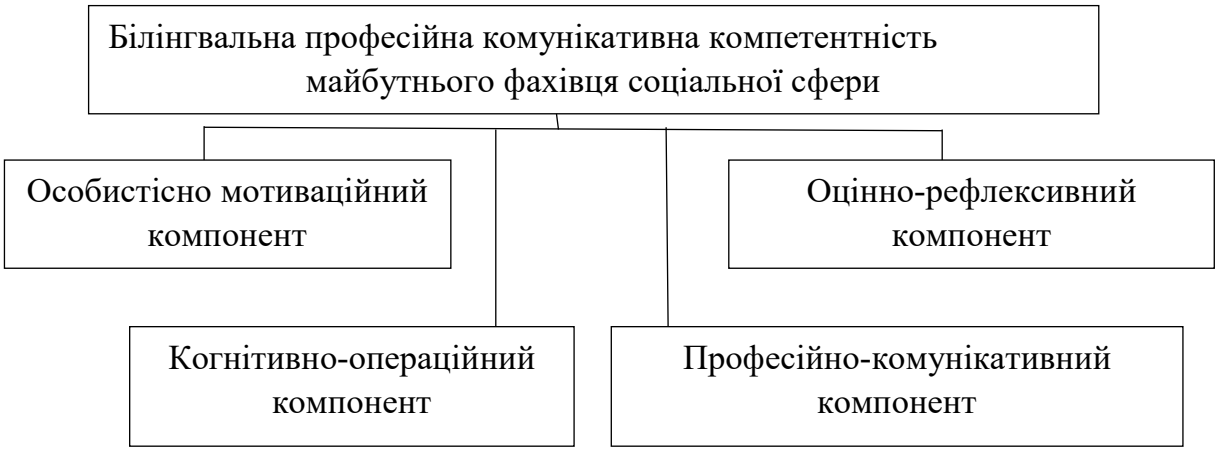

Рис. 4.1.1. Білінгвальна професійна комунікативна компетентність майбутнього фахівця

Джерело: [1].

Лінгвістична складова білінгвальної професійної комунікативної компетентності включає знання, уміння та навички у чотирьох стандартних видах мовленнєвої діяльності – читання (розуміння прочитаного: тексти соціального, соціально-педагогічного характеру, наукова література – статті, резюме, монографії, реферати, анотації); аудіювання (розуміння почутого: розповідь, пояснення, інформаційне повідомлення, доповідь на конференції, говоріння (висловлення власних думок усно у форматі монологу, діалогу та полілогу) та письмо (висловлення власних думок письмово: виконання тестових завдань, ділове листування, заповнення анкет, написання заявок, обґрунтувань, тез доповідей, статей, письмове оформлення результатів власних наукових досліджень) іноземною мовою [2, с. 284].

Основоположним конструктом моделі професійної підготовки майбутніх фахівців бухгалтерської сфери на білінгвальній основі є отримані результати.

У результаті дослідження визначені компоненти, які впливають на рівень сформованості білінгвальної професійної комунікативної компетентності майбутніх фахівців соціальної сфери (особистісно-мотиваційний, когнітивно-операційний, професійно-комунікативний та оцінно-рефлексивний), критерії, за якими визначаються компоненти білінгвальної професійної комунікативної компетентності (мотиваційний, операційний, предметно-мовний та результативний) та чотири рівні сформованості білінгвальної професійної комунікативної компетентності (низький, середній, достатній, високий [1, с. 93].

Враховуючи вищезазначене, було виокремлено такі форми організації навчального процесу в умовах білінгвального навчання: лекції, практичні та семінарські заняття, колективні та індивідуальні вправи, самостійну роботу, консультації, диспути, круглі столи, ділові ігри, проєкти, презентації та ін. Білінгвальне навчання здійснюється за допомогою різноманітних форм організації навчання: індивідуальна, фронтальна робота, парна, групова, колективна, самостійна робота студентів [1, с. 221].

У процесі такого навчання вирішуються завдання не лише формування білінгвальної професійної комунікативної компетентності майбутнього фахівця, а й здійснюється формування особистості, готової до взаємодії з навколишнім світом, діалогу культур, інтеграції в єдиний культурно-освітній простір та професійне середовище [9].

Також, вважаємо за доцільне, що для підготовки висококваліфікованих фахівців у бухгалтерській сфері на білінгвальній основі слід використовувати моніторинг, оскільки безпосередньо, беручи за основу зібраної та обробленої інформації щодо білінгвальної професійної комунікативної компетентності майбутніх фахівців бухгалтерської сфери, можливо формувати висновки щодо їх професійної підготовки. Саме тому застосування моніторингу є таким необхідним, а також оскільки білінгвальна освіта перебуває на піку свого розвитку, то використання систематизованої інформації дозволить науковцям створити необхідні рекомендації щодо її удосконалення.

Доречно зауважити, що система освіти загалом може мати внутрішню або зовнішню орієнтацію, яка зумовлюється як особливостями самого освітнього простору, так і загальними цілями навчання.

Внутрішня орієнтація освітньої моделі, яка задовольняє лише потреби держави у кваліфікованих працівниках, зазвичай, приводить до певної замкненої системи підготовки випускників навчальних закладів у межах однієї країни.

Для цієї моделі головні цілі системи освіти спрямовані не на розвиток особистості випускника, а на підготовку функціонального виконавця державної політики країни. У випадку зовнішньої спрямованості системи освіти, яка є можливою за демократичного суспільства, у випускників з’являється можливість мати професійну свободу, розвивати професійні навички, які можливо надалі застосовувати на внутрішньому і зовнішньому ринку праці, а вони є

підґрунтям для здобуття нових знань та отримання певної професійної мобільності [10, с. 275].

Оскільки результатом професійної підготовки майбутніх фахівців соціальної сфери на білінгвальній основі є розвиток їхньої білінгвальної професійної комунікативної компетентності, яка у поєднанні з іншими професійними компетентностями дозволить майбутньому фахівцю реалізуватись у своїй професійній діяльності, вважаємо компетентісний підхід ключовим професійно-орієнтованим підходом у процесі професійної підготовки майбутніх фахівців соціальної сфери на білінгвальній основі [1, с. 67].

Професійна підготовка майбутніх фахівців соціальної сфери на білінгвальній основі вимагає необхідності усвідомлення науково-педагогічними працівниками переваг білінгвальних методик та технологій викладання, в яких закладено не лише розвиваючий потенціал (здатність розвивати у студентів критичне мислення, збагачувати уяву та почуття, вдосконалювати загальну культуру спілкування та соціальну поведінку загалом), але й можливість опанувати іноземну мову фахового спрямування шляхом вивчення дисциплін циклу професійної та практичної підготовки іноземною мовою [10, с. 305].

4.1.2. Особливості білінгвальних змістовних блоків

Головною особливістю білінгвального змістового блоку з будь-якої дисципліни є специфічна побудова лекційного матеріалу. У той час, коли передбачається виклад лекційного матеріалу українською мовою, деякі слова, конструкції, словосполучення подаються в дужках іноземною мовою (англійською) для візуального запам’ятовування студентами під час самостійного опрацювання лекційного матеріалу. Такі білінгвальні «вкраплення» допомагають студентам запам’ятати певні конструкції, феномени іноземною мовою, що у подальшому не лише полегшить їх процес підготовки до практичних занять, а й сприятиме їхній готовності до переходу на наступний етап білінгвального навчання [1, с. 297–299].

І ще однією специфічною особливістю білінгвального змістового блоку є те, що граматичний довідник з англійської мови, який увійшов до складу білінгвального змістового блоку, побудований таким чином, що приклади, які ілюструють граматичні феномени.

Також до усіх білінгвальних змістових блоків входять термінологічні словники фахового спрямування, які вміщують більше двох сотень термінів, що визначають головні теоретичні та практичні засади соціальної роботи. Це полегшить роботу студентів при вивченні дисциплін циклу професійної та практичної підготовки іноземною мовою та дасть можливість використовувати більшу кількість ресурсів при навчальній та науково-дослідній діяльності [1, с. 304].

Зокрема, пропонуємо розроблений нами приклад загального словника для майбутнього фахівця бухгалтерської сфери на початку вивчення профільних предметів, який включає в себе 30 основних позицій (табл. 4.1.1).

Таблиця 4.1.1

Словник «На допомогу бухгалтеру»

Company law	Право, яке регулює діяльність акціонерних компаній; корпоративне право
Bookkeeping	Бухгалтерія
Assets and liabilities	Актив і пасив
Depreciation	Зниження вартості
Cash flow	Рух ліквідності
Financial statement	Фінансовий звіт
Bankruptcy	Банкрутство
Auditing	Аудит
Cost accounting	Обчислення собівартості
Profit and loss account	Рахунок прибутків і збитків
Balance sheet	Балансовий звіт
How much does it cost?	Скільки це коштує?
Sales and profit forecast	Прогноз продажів і прибутку
Profit-and-loss-sharing ratio	План розподілу прибутків і збитків
Balance sheet analysis	Аналіз балансового звіту
Evaluation	Оцінка
Contingent liabilities	Зобов’язання, що з’являються в результаті здійснених операцій
The Annual report	Річний звіт
An overseas market expansion strategy	Стратегія з розширення на зарубіжний ринок
Treasury management	Управління грошовими коштами
Foreign exchange risk	Валютний ризик
Business plan	Бізнес-план

Продовження таблиці 4.1.1

Possible joint venture partner	Потенційний учасник спільного підприємства
Acid test ratio	Відношення суми ліквідних активів до суми боргових зобов'язань фірми
Rubber cheque	Чек, який не має покриття
Bootstrapping	Починати бізнес з маленького капіталу, особистих заощаджень
Fair value	Справедлива ціна
Hurdle rate	Мінімальна ставка прибутковості, необхідна для схвалення фінансового проєкту
Share	Частка, частина
Forecast	Передбачати
Delay	Затримка, відстрочка

Таким чином, білінгвальні змістові блоки є підготовчим етапом і можливістю переходу студентів на наступний (третій) паритетний етап білінгвальної підготовки, що триває протягом I–II семестру навчання магістратури.

Саме білінгвальні технології навчання таким дисциплінам створюють необхідні передумови як для розвитку білінгвальної професійної комунікативної компетентності студентів, так і для формування їх професійних умінь і навичок.

Також пропонуємо розглянути наведений нижче приклад білінгвальної лекції з навчальної дисципліни «Бухгалтерський облік» для підготовки фахівців у цій сфері (табл. 4.1.2).

Таблиця 4.1.2

Приклад білінгвальної лекції з навчальної дисципліни «Бухгалтерський облік»

ЛЕКЦІЯ 1. ГОСПОДАРСЬКИЙ ОБЛІК, ЙОГО СУТНІСТЬ І ХАРАКТЕРИСТИКА
(BUSINESS ACCOUNTING, ITS ESSENCE AND CHARACTERISTICS)

План лекційного заняття

1. Поняття та визначення господарського обліку і його види.
2. Облікові вимірники.

3. Вимоги до обліку.
4. Правове регулювання бухгалтерського обліку в Україні.
5. Стандарти бухгалтерського обліку, їх сутність та значення.
6. Облікова політика підприємства.
7. Організація бухгалтерського обліку на підприємстві.

Мета: формування знань у студентів щодо сутності та видів господарського обліку, вимог до обліку та організації бухгалтерського обліку на підприємстві. Ключові терміни та поняття: бухгалтерський облік, фінансовий облік, управлінський облік, податковий облік, облік, вимоги до обліку, облікова політика.

Purpose: *the formation of students' knowledge about the nature and types of business accounting, accounting requirements and organization of accounting in the enterprise. Key terms and concepts: accounting, financial accounting, management accounting, tax accounting, accounting, accounting requirements, accounting policy.*

1. Поняття та визначення господарського обліку і його види (*Theconceptanddefinitionofbusinessaccountinganditstypes)*

Господарський облік, як свідчить сама назва, це облік господарства, облік господарської діяльності підприємства, суспільства, що містить у собі виробництво, реалізацію та розподіл матеріальних благ, необхідних для задоволення потреб у харчах, одязі, житлі тощо.

Business accounting, as the name suggests, is the accounting of the economy, accounting of economic activity of the enterprise, society, which includes the production, sale and distribution of material goods needed to meet the needs of food, clothing, housing and more.

Також, вважаємо, що необхідно нижче навести приклад білінгвального практичного завдання, оскільки вони сприяють закріпленню теоретичних знань та набуття необхідних компетентностей (табл. 4.1.3).

Таблиця 4.1.3

Приклад білінгвального практичного завдання

ТЕМА. ОБЛІК КОРОТКОСТРОКОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ТА ЗАБЕЗПЕЧЕНЬ (ACCOUNTING FOR SHORT-TERM LIABILITIES AND SECURITIES)

Мета: засвоїти порядок ведення бухгалтерського обліку поточних зобов'язань та забезпечень.

Матеріальне забезпечення

1. Дані щодо здійснення операцій, які стосуються виникнення поточних зобов'язань на підприємстві.

2. Дані щодо здійснення операцій, які стосуються погашення поточних зобов'язань.

Практичні завдання

1. Виконати завдання прикладів, наведених далі.

2. Відобразити господарські операції на рахунках бухгалтерського обліку методом подвійного запису.

1. *Perform the tasks of the examples below.*

2. Display business transactions in accounting accounts by double entry.

Приклад 1. Облік короткострокового кредиту.

Підприємство 1 липня взяло в банку короткостроковий кредит у розмірі 300 000 грн на придбання виробничого обладнання строком на 2 місяці. Підприємство погасило кредит 1 вересня. Відсотки за один місяць становлять 7 000 грн, сплачуються щомісяця (1 серпня та 1 вересня) та включаються до фінансових витрат.

Accountingforshort-termcredit.

On July 1, the company took a short-term loan from the bank in the amount of UAH 300,000. for the purchase of production equipment for a period of 2 months. The company repaid the loan on September 1. Interest for one month is UAH 7,000, paid monthly (August 1 and September 1) and included in financial expenses.

Необхідно: 1) відобразити наведені в умові прикладу операції бухгалтерськими проводками із зазначенням суми операції; 2) біля номерів кореспондуючих рахунків або субрахунків написати їх назви.

1) *to display the transactions given in the condition of the example by accounting entries with the indication of the transaction amount;*

2) next to the numbers of the corresponding accounts or sub-accounts write their names

Як вважає С.М. Ситняківська «…функціонування моделі професійної підготовки майбутніх фахівців соціальної сфери на білінгвальній основі у закладах вищої освіти як єдиного цілого забезпечується зв'язками між її елементами [1, с. 621].

Ці зв'язки формуються під час проєктування методики реалізації моделі, у плановому порядку, спираючись на освітні програми підготовки спеціалістів відповідного профілю.

Тому важливою умовою створення оптимальної методичної системи професійної підготовки майбутніх фахівців соціальної сфери на білінгвальній основі у ЗВО є визначення кількості дисциплін циклу професійної та практичної підготовки, які доцільно вивчати на паритетному та збагачувальному етапі навчання білінгвально [6, с. 123].

Висновки

Отже, білінгвальна освіта на сучасному етапі розвитку освітнього процесу ставить перед собою модернізовані завдання перед закладами вищої освіти, навчальними закладами в цілому.

Стає зрозумілим, що білінгвальне навчання – це необхідна складова сучасної системи навчання у ВНЗ, яка потребує вивчення і подальшої розробки з наукової та методичної точки зору. Варіантом її впровадження у навчальний процес у ВНЗ може бути організація вивчення спеціальних курсів білінгвальним методом. Його реалізація забезпечує свідоме ставлення магістра до професійної діяльності, розвиває світогляд, самосвідомість та самовідповідальність, розширює можливості адаптації майбутнього фахівця у різних соціальних, інформаційних, наукових реаліях сьогодення. Білінгвальне навчання дасть змогу випускникам простіше інтегруватися у сучасний ринок праці, вимоги якого постійно передбачають вільне володіння однією або декількома іноземними мовами за фахом.

Застосування білінгвальної освіти забезпечить як кінцевий результат висококваліфікованого, конкурентоспроможного фахівця-бухгалтера, який, маючи необхідні лінгвістичні навички, зможе співпрацювати з різними міжнародними сегментами, що забезпечить розвиток полікультурності, популяризацію України на міжнародній арені та здобуття міжнародного досвіду задля застосування у вітчизняному секторі.

Список використаних джерел

1. Ситняківська С.М. Теорія і методика підготовки фахівців соціальної сфери на білінгвальній основі в університетах: дис. ... канд. пед. наук: 13.00.04. Житомир. 2019. 673 с.

2. Винарчик М.П. Білінгвальна освіта і мотивація до вивчення іноземних мов. *Франкофонія в умовах глобалізації і полікультурності світу.* матеріали міжнар. наук.-практ. конф., м. Тернопіль, 19 березня 2020 року. Тернопіль, 2020. С. 283–285.

3. Поченюк Я. Зміст європейських моделей білінгвальної освіти: від теорії до практики. *Проблеми підготовки сучасного вчителя.* 2016. С. 245–252.

4. Мотивация овладения иностранным языком в условиях билингвального обучения в вузе / Сост. О.С. Орлов. *Ученые записки института непрерывного педагогического образования НовГУ им. Ярослава Мудрого*. Великий Новгород: НовГУ им. Ярослава Мудрого, 2000. Вып. 2. С. 247–250.

5. Ситняківська С.М. Характеристика базових конструктів моделі професійної підготовки майбутніх фахівців соціальної сфери на білінгвальній основі. *Науковий вісник Миколаївського національного університету імені В.О. Сухомлинського. Педагогічні науки*: зб. наук. пр. Т. 2. № 3 (62). 2018. С. 303–308.

6. Ситняківська С.М. Історико-педагогічна ретроспектива проблеми становлення білінгвальної освіти у вищих навчальних закладах України**.** *Вісник Житомирського державного університету імені Івана Франка*. Житомир. 2012. № 61. С. 121–128.

7. Ситняківська С.М. Теоретико-методологічні засади формування білінгвальної професійної компетентності майбутніх фахівців із соціальної педагогіки. *Педагогічні науки: теорія, історія, інноваційні технології:* науковий журнал. Суми: Вид-во Сум ДПУ імені А.С. Макаренка, 2015. № 5 (49). С. 363–372.

8. Ситняківська С. М. Білінгвальні засади моделі професійної підготовки майбутніх фахівців соціальної сфери в умовах університету. *Науковий вісник Ізмаїльського державного гуманітарного університету*. 2018. Вип. 39. С. 181–187. (Серія: «Педагогічні науки»).

9. Abreu José M., 2000. Multicultural Counseling Training: Past, Present, and Future Directions. José M. Abreu, Ruth H. GimChung, Donald R. Atkinson. The Counseling Psychologist. CA: Sage, pp. 641–656.

10. Ситняківська С.М. Розвиток білінгвальної професійної комунікативної компетентності майбутніх фахівців соціальної сфери в умовах білінгвального навчання. *Вісник Університету імені Альфреда Нобеля.* Педагогічні науки. 2018. № 2 (16). С. 273–278. (Серія: «Педагогіка і психологія»).

Наукове видання

СЕРІЯ «ПОДАТКОВА ТА МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ»

Артем'єва Оксана Олександрівна, Бурдега Катерина Олексіївна,
Вавілов Владислав Валерійович, Грищук Єлизавета Сергіївна,
Гуріна Наталія Валеріївна, Дружинська Наталія Сергіївна,
Жидєєва Людмила Іванівна, Занько Борис Михайлович,
Колісник Олена Пилипівна, Новікова Олена Павлівна,
Сторожук Тетяна Миколаївна, Яремчук Ірина Володимирівна

РОЗВИТОК БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

Монографія

Відповідальний за випуск *Д.Ф. Салахова*

Редактор *Н.І. Грицюк*

Форматування та
комп'ютерна верстка *О.В. Лисенко*

Здано до друку 22.04.2021. Формат 60 × 84/16
Папір офсетний № 1. Гарнітура «Times New Roman»
Друк. арк. 14.8
Тираж 300 примірників. Замовлення № 954

Підготовлено до друку Видавничо-поліграфічним центром
Університету ДФС України
08205, 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*

У СЕРІЇ «МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ» ВИЙШЛИ ДРУКОМ:

2002
«Основи митної справи»
«Митний контроль та митне оформлення»
2003
«Таможенное оформление морских грузов»
«Основы таможенного дела в Украине»
«Митний контроль на автомобільному транспорті»
2004
«Митний контроль на залізничному транспорті»
«Митне оформлення автотранспортних засобів»
«Основи митної справи в Україні»
«Митний кодекс України та нормативно-правові акти, що регулюють його застосування»
«Митний контроль на повітряному транспорті»
«Митне регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні»
«Коментар до Митного кодексу України»
2005
«Порядок заповнення вантажної митної декларації»
2006
«Основи мистецтвознавчої експертизи та вартісної оцінки культурних цінностей»
«Історія митної справи в Україні»
«Митне регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні»
2008
«Основи митної справи в Україні»
2009
«Таможенный контроль: на пути к международным стандартам»
«Таможенный контроль в морских пунктах пропуска»
«Митне оформлення енергоносіїв»
«Митна безпека»
«Міжнародні перевезення товарів автомобільним транспортом: теорія і практика»
«Підготовка та підвищення кваліфікації митних брокерів і декларантів: збірник нормативних документів і відомчих роз'яснень»
2010
«Святий Матфей. Митар. Апостол. Євангеліст»
«Історія митної діяльності: Україна в європейському контексті»
2011
«Митні інформаційні технології»
«Особливості митної класифікації товарів»
«Інфраструктура відкритих ключів: технології, архітектура, побудова та впровадження»
«Розподілені бази даних»
2012
«Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності митних органів»
«Митний кодекс України» / Коментар до ст. 6»
«Митна політика та митна безпека: концептуальне визначення та шляхи забезпечення»
«Архітектура комп'ютера»
«Комп'ютерна схемотехніка»
2013
«Актуальні питання теорії та практики митної справи»
«Історія митної діяльності»
«Механізми державного управління митною справою»
«Формування системи митного аудиту»
2014
«Митна енциклопедія, т. 1»
«Митна енциклопедія, т. 2»
«Митна енциклопедія, т. 3»

У СЕРІЇ «ПОДАТКОВА ТА МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ» ВИЙШЛИ ДРУКОМ:

2015

«Митне регулювання України: національні та міжнародні аспекти»
«Українська митниця: вчора, сьогодні, завтра»
«Митна політика держави та її реалізація митними органами»
«Механізми державного управління митною справою»
«Історія митної діяльності»
«Митне право України»
«Реформування податкової системи України: сучасні виклики та орієнтири»
«Митна справа»
«Міжнародні економічні відносини: у 2-х частинах»
«Адміністративно-правове сприяння соціально-економічному розвитку в Україні: теоретико-методологічні засади»
«Бухгалтерський облік в умовах застосування інформаційних технологій: історія та практика»
«Розслідування злочинів, пов'язаних із неналежним виконанням професійних обов'язків медичними працівниками: сучасний стан, проблеми та напрями удосконалення»
«Формування управлінської компетентності майбутніх економістів у процесі професійної підготовки: теорія і практика»
«Let Develor English skills»
«Кримінальний процес України»
«Європейська інтеграція»
«Протидія розслідуванню кримінальних правопорушень у сфері оподаткування: теорія та практика»
«Інформатика та обчислювальна техніка: практикум»

2016

«Регулятивний потенціал фінансового ринку в умовах глобальних викликів»
«Правовий статус фіскальних органів України та держав-членів Європейського Союзу»
«Психологічні основи у професійній підготовці фахівців ПМ»
«Математика для економістів. Вища математика. Частина І. Лінійна алгебра. Аналітична геометрія»
«Сучасні інформаційні системи і технології: управління знаннями»
«Економічна кібернетика: введення в спеціальність»
«Інформаційні системи та технології у фінансових установах»
«Фінансове забезпечення інноваційного розвитку»
«Практикум з інформаційних систем в економіці»
«Практикум з WEB-програмування»
«Малий та середній бізнес у взаємовідносинах із податковими органами: соціологічна інтерпретація»
«Моделювання систем захисту інформації»
«Формування бюджетної стратегії України: теорія, методологія, практика»
«Актуальні питання розвитку банківської системи України»
«Система державного фінансового контролю: формування та розвиток в Україні»
«Соціалізація студентської молоді у процесі професійної підготовки»
«Розвиток бухгалтерського обліку в умовах інтеграційних процесів»
«Правове забезпечення фінансової безпеки України»
«Grammar for Students of Economics (для економістів)»
«English Grammar for law Students (для юристів)»
«Алгоритмізація та програмування»
«Основи психології та конфліктології для фахової підготовки економістів»
«Проблеми соціологічного, психологічного та педагогічного забезпечення податкових відносин в Україні»
«Математика для економістів. Функція багатьох змінних. Ряди»
«Інформаційні системи і технології»
«Інформаційні системи і технології на підприємстві»
«Теорія ймовірностей та математична статистика: практикум»
«Економічні перспективи підприємництва України»
«Актуальні проблеми теорії держави і права»

2017
«Теорія держави і права»
«Історія митної діяльності»
«Механізм державного управління митною справою»
«Митна політика держави та її реалізація»
«Митне право України»
«Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку та оподаткування в Україні»
«Державні цільові фонди»
«Аналітично-контрольні аспекти регулювання фінансово-господарської діяльності суб'єктів економіки»
«Міжнародне фінансове право»
«Концептуалізація інституту уповноважених економічних операторів: проблеми забезпечення безпеки та спрощення міжнародної торгівлі»
«Тактика розслідування фінансових злочинів, вчинених із використанням зареєстрованих у зоні пільгового оподаткування компаній»
«Інститут митної вартості імпортних товарів в Україні: актуальні питання та вектори розвитку»
«Державна фіскальна служба України: управління кадровим потенціалом в умовах інституційних змін»
«Фінансовий ринок України: розбудова інфраструктурної компоненти»
«Податкова політика України: теоретико-правовий аспект»
«Митна статистика України»
«Запобігання митним правопорушенням: охорона і захист прав інтелектуальної власності на митному кордоні України»
«Інформаційні системи і технології в податковій справі»
«Митна справа України
«Україна – територія можливостей для розвитку підприємництва»
«Актуальні проблеми приватного права»
«Антикризове управління фінансовими корпораціями»
«Оподаткування електронної комерції в Україні»
«Протидія агресивному податковому плануванню: світовий досвід та виклики для України»
2018
«Податкова діяльність держави в умовах становлення інформаційної постіндустріальної економіки»
«Зовнішня торгівля України. Митна статистика (1991–2016 роки)»
«Митна логістика»
«Інноватика на фінансових ринках»
«Особливості документування махінацій у сфері державних фінансів, при вчиненні яких використовуються зареєстровані на територіях з пільговим оподаткуванням компанії»
«Міжнародне співробітництво держав у сфері захисту національних меншин»
«Адміністрування податків і платежів»
«Регулювання фінансових ринків в умовах глобалізації»
«Управління митними ризиками: теорія та практика»
«Митна вартість транспортних засобів: теоретико-методологічні засади контролю в Україні та міжнародна практика»
«Фінансовий ринок»
«Підприємництво в умовах формування нової економічної і технологічної нормальності суспільства»
«Актуальні проблеми удосконалення системи протидії митним правопорушенням»
«Оподаткування зовнішньоекономічної діяльності»
«Фіскальна політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної практики»
2019
«Електронний аудит – сучасна форма електронного контролю»
«Розвиток постмитного аудиту в Україні»
«Податок на доходи фізичних осіб та єдиний соціальний внесок: новації реформ та їх наслідки»

2019
«Підприємницька діяльність»
«Основи оподаткування»
«Інформаційно-аналітичні технології в оподаткуванні»
«Основи зовнішньоекономічної діяльності»
«Актуальні питання запобігання і протидії незаконному обігу тютюнових виробів»
«Управління фінансовими активами»
«Дослідження підприємництва: ключові механізми організації, основні драйвери та перспективи»
«Підприємництво в епоху глобальних трансформацій: виклики та перспективи розвитку»
«Система управління ризиками у державній митній справі»
«Фіскальна політика України в умовах фінансової децентралізації: теорія, методологія, практика»
«Митна наука. Анотований покажчик результатів наукових досліджень (2009–2018 рр.): у 2 т.»
«Приватний і публічний інтерес у системі податкових правовідносин»
«Управління публічними фінансами та проблеми забезпечення національної економічної безпеки»
2020
«Митна статистика України»
«Управлінські інформаційні системи в обліку та оподаткуванні»
«Митне право»
«Модернізація податкової і митної політики в інституціональному забезпеченні розвитку економіки України»
«Імплементація європейських цінностей та технологій оподаткування в Україні»
«Фінансова політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки»
«Державний фінансовий аудит: проблеми теорії і практики»
«Державний фінансовий контроль»
«Економічна теорія ≈ Economic theory»
«Державні цільові фонди»
«Теоретичні та практичні аспекти визначення та підтвердження походження товарів»
«Організація постмитного контролю та аудиту»
«Фінансове посередництво»
«Правове регулювання зовнішньоекономічної діяльності»
«Організація бухгалтерського обліку»
«Методологічне та інструментальне забезпечення наукових досліджень»
«Податкова система»
«Митний контроль та митне оформлення в морських пунктах пропуску: проблемні аспекти та напрями удосконалення»
«Сучасні теоретико-практичні аспекти дослідження резистентного соціального капіталу Держмитслужби»
«Митна наука. Анотований покажчик результатів наукових досліджень (2009–2019 рр.)»: у 2 т.
«Бухгалтерський облік та оподаткування в умовах застосування інформаційних технологій: теорія та практика»
«Вектори еволюції та перспективи підприємництва в умовах сучасних викликів»
«Святий Матвій. Митар. Апостол. Євангеліст»
«Публічне управління та адміністрування операцій з товарами, що переходять у власність держави за порушення митного законодавства»
«Управління публічними фінансами та проблеми забезпечення національної економічної безпеки»
2021
«Правове забезпечення фінансової безпеки України»
«Розвиток бухгалтерського обліку та оподаткування в економіці»
«Економіка підприємства»
«Міжнародні стандарти фінансової звітності та їх практичне застосування»
«Митна справа»