

УДК 657:005:658

Міністерство освіти і науки України
Харківський національний економічний університет імені Семена Кузнеця
61001, м. Харків, проспект Науки, 9а
тел. (057) 702-03-04, факс (057) 702-07-17

ПОГОДЖЕНО

Заступник керівника (проректор з
науково-педагогічної роботи)

Харківського національного
економічного університету імені
Семена Кузнеця, к.е.н., професор

_____ Володимир ЄРМАЧЕНКО
2020.06.30

ЗАТВЕРДЖУЮ

Ректор Харківського національного
економічного університету імені Семена
Кузнеця,
д.е.н., професор

_____ Володимир ПОНОМАРЕНКО
2020.06.30

ЗВІТ
КАФЕДРИ ОБЛІКУ І БІЗНЕС-КОНСАЛТИНГУ
ПРО НАУКОВО-ДОСЛІДНУ РОБОТУ

РОЗВИТОК ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИХ ЗАСАД ОБЛІКУ,
АНАЛІЗУ, КОНТРОЛЮ І АУДИТУ

2 етап

Розбудова технології обліку і контролю в умовах структурно-інноваційного
реформування національної економічної системи

Декан факультету

Григорій АЗАРЕНКОВ

Завідувач кафедри

Андрій ПИЛИПЕНКО

Начальник НДС

Ірина ЛИТОВЧЕНКО

2020

Рукопис закінчено 20 червня 2020 року

СПИСОК АВТОРІВ

Керівник НДР Канд. екон. наук, доцент	_____	Р. А. Єрмейчук (загальне керівництво, п. 2.1 – 67%)
Завідувач кафедри докт. екон. наук, професор	_____	А. А. Пилипенко (п. 2.1 – 33%)
Докт. екон. наук, професор	_____	С. В. Лабунська (п. 2.2 – 100%)
Канд. екон. наук, професор	_____	Л. В. Дікань (п. 1.5 – 80%)
Канд. екон. наук, доцент	_____	О. В. Писарчук (п. 1.1 – 100%)
Канд. екон. наук, доцент	_____	Ю. С. Часовнікова (п. 3.4 – 100%)
Канд. екон. наук, доцент	_____	О. В. Фартушняк (п. 1.3 – 55%)
Канд. екон. наук, доцент	_____	І. Ю. Пасічник (п. 1.3 – 45%)
Канд. екон. наук, доцент	_____	Л. В. Безкоровайна (п. 1.2 – 100%)
Канд. екон. наук, доцент	_____	Н. В. Курган (п. 2.3 – 100%)

Канд. екон. наук, доцент	_____	К. В. Сатушева (п. 3.1 – 100%)
Канд. екон. наук, доцент	_____	Н. С. Пасенко (п. 3.3 – 100%)
Канд. екон. наук, доцент	_____	В. В. Войтко (п. 3.2 – 38%)
Канд. екон. наук, доцент	_____	О. М. Кудіна (п. 3.2 – 24%)
Канд. екон. наук, доцент	_____	А. В. Тирінов (п. 3.2 – 38%)
Канд. екон. наук, доцент	_____	Т. О. Кривцова (п. 3.5 – 60%)
Канд. екон. наук, доцент	_____	Ю. О. Лядова (п. 3.5 – 40%)
Канд. екон. наук, доцент	_____	І. О. Шевченко (п. 1.5 – 20%)
Канд. екон. наук, доцент	_____	Є. В. Дейнеко (п. 1.4 – 100%)
Канд. екон. наук, доцент	_____	О. В. Кожушко (п. 2.5 – 100%)
Канд. екон. наук, викладач	_____	А. В. Марачевська (п. 2.4 – 100%)

РЕФЕРАТ

Звіт про НДР: 282 с., 39 рис., 46 табл., 179 джерел.

Мета роботи полягає у розкритті, на системній основі, складу та структури, особливостей формування та принципів функціонування, методології та концептуального підґрунтя взаємоузгодженого удосконалення технології обліку та контролю діяльності підприємств в умовах реформування національної економічної системи.

Об'єкт дослідження – технологія обліку і контролю на підприємствах національної економічної системи.

Предметом дослідження є комплекс теоретичних, методологічних, організаційних та практичних питань, пов'язаних із розбудовою технології обліку і контролю в умовах структурно-інноваційного реформування національної економічної системи.

Методи дослідження – системний, логічний та історичний підходи; аналіз та синтез, індукція та дедукція; графічний.

Удосконалено систему підтримки підприємництва в Україні, реалізація якої сприяє вирішенню певних соціально-економічних проблем;

методичний підхід до організації обліково-аналітичного забезпечення логістичного менеджменту інтегрованого корпоративного об'єднання підприємств, відмінність якого полягає у застосуванні онтологічного моделювання для визначення об'єктів облікового спостереження, формуванні системноінженерної моделі корпоративного об'єднання для визначення складу та ієрархії аналітичних показників, використанні нечіткого логічного висновку для визначення сценарії розвитку логістичних процесів, введенні критерію ресурсозбереження як базису для оптимізації перебігу логістичних процесів та взаємодії учасників інтеграційної взаємодії, яка моделюється на основі використання принципів бізнес-інжинірингу.

Основні результати дослідження упроваджено в діяльність ТОВ «ЕНЕРДЖИГРУП» і ТОВ «Компанія «Хімпостачання».

ВИТРАТИ, ДІЯЛЬНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВА, ЗВІТНІСТЬ, КОНТРОЛЬ, ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ, ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА, ОЦІНКА, ЕЛЕКТРОННИЙ ПІДПИС, ПЕРСОНАЛ.

ЗМІСТ

	стор.
ВСТУП.....	7
1. ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ В УМОВАХ СТРУКТУРНО-ІННОВАЦІЙНОГО РЕФОРМУВАННЯ НАЦІОНАЛЬНОЇ ЕКОНОМІЧНОЇ СИСТЕМИ.....	9
1.1. Обліковий аспект інтеграції підприємств України в світовий економічний простір.....	9
1.2. Основи організації бухгалтерського обліку на підприємствах в сучасних умовах.....	26
1.3. Удосконалення технології докуменгтообігу в сучасних умовах реформування національної економіки.....	40
1.4. Проблемні питання організації електронного документообігу при виконанні завдань з аудиту в Україні.....	67
1.5. Розвиток державного фінансового контролю в контексті наповнення бюджету України.....	73
2. ОСОБЛИВОСТІ ТЕХНОЛОГІЇ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ РЕСУРСІВ НА ПІДПРИЄМСТВАХ НАЦІОНАЛЬНОЇ ЕКОНОМІКИ.....	87
2.1. Організація обліково-аналітичного забезпечення управління логістичними процесами інтегрованих об'єднань корпоративних підприємств.....	87
2.2. Методичні підходи до формування систем управління витратами на оперативному та стратегічному рівнях.....	114
2.3. Варіанти ERP-рішень автоматизації обліково-аналітичного забезпечення управління витратами виробничого підприємства України.....	143
2.4. Удосконалення методики обліку навчання персоналу на підприємствах України як шляху до формування людського капіталу в умовах розвитку інноваційної ..	157

економіки.....	
2.5. Розробка послідовності проведення судово-економічної експертизи витрат діяльності підприємства.....	..165
3. НАПРЯМКИ РОЗБУДОВИ ТЕХНОЛОГІЇ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ НА ВІТЧИЗНЯНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ.....	..177
3.1. Запровадження актуарного обліку на вітчизняних підприємствах.....	..175
3.2. Облікова політика як інструмент формування інформації для управління оборотними активами.....	..179
3.3. Формування обліково-аналітичного забезпечення автотранспортних підприємств.....	..208
3.4. Облік будівельно-монтажних робіт у підрядного підприємства.....	..229
3.5. Удосконалення технології аудиту в контексті фінансового забезпечення суб'єктів господарювання.....	..243
ВИСНОВКИ.....	..264
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ.....	..267

ВСТУП

В сучасних умовах нестабільності зовнішнього середовища перед вітчизняними підприємствами постає проблема оптимізації своєї діяльності та підвищення її економічної ефективності. Одним із шляхів вирішення цієї проблеми є не тільки усвідомлення важливості розбудови технології обліку та посилення внутрішнього контролю за господарською діяльністю вітчизняних підприємств, але й перебудова самої системи управління, в напрямку перегляду методів, що використовуються на практиці.

Процес управління передбачає узгоджені дії, які забезпечують досягнення загальної мети або виконання окремих завдань, що стоять перед підприємством. Для координації дій у системі управління підприємством має бути спеціальний орган, що реалізує функцію управління. Виходячи з цього, на будь-якому підприємстві в системі управління завжди присутні суб'єкт та об'єкт управління. Суб'єкт та об'єкт управління в системі управління за допомогою взаємозв'язку об'єднуються в єдине ціле. Кожен із них має певну самостійність і власне призначення. Об'єкт управління – система, що виконує рольову функцію організації, тоді як суб'єкт управління забезпечує вихід системи управління на відповідний рівень для досягнення визначеної мети та виконання поточних завдань. Суб'єктом управління, як правило, виступають дирекція, менеджери та інформаційні підрозділи, що забезпечують роботу адміністративно-управлінського апарату. Кінцевим продуктом суб'єкта управління є управлінські рішення, які приймаються на основі інформації та передаються для виконання об'єктом управління. Суб'єктом управління ухвалюються управлінські рішення як результат аналізу, прогнозування, оптимізації, економічного

обґрунтування та вибору альтернативи з багатьох варіантів досягнення визначеної мети.

Прийняття управлінських рішень є ключовим моментом для забезпечення ефективної діяльності підприємства. Основою для прийняття управлінських рішень є економічна інформація. Бухгалтерський облік є важливим елементом економічної системи, без знання якого неможливе ефективне управління підприємством, тому його організація є одним із головних джерел отримання інформації необхідної для прийняття та реалізації управлінських рішень.

Інформація в системі управління відіграє важливу роль. Традиційні підходи до ведення бухгалтерського обліку не дають змоги повною мірою задовольняти існуючі інформаційні потреби управлінців. Сучасні особливості розвитку світової та вітчизняної економіки, для яких притаманні відкритість, нестабільність, динамічність і самоорганізація, обумовлюють необхідність створення і обґрунтування нових наукових підходів до формування і надання користувачам облікової інформації. При цьому запуск механізмів самоорганізації та саморозвитку щодо систем бухгалтерського обліку та управління, які передбачають видалення з них всього зайвого й надлишкового, комплексне врахування різних рівнів і форм зв'язків між їх елементами й упорядкування процесів формування та надання облікової інформації користувачам, залишення лише найефективніших, оптимальних. У результаті цього і здійснюється формування відносно стійкої та простої структури системи бухгалтерського обліку, яка спроможна повною мірою задовольняти інформаційні потреби користувачів.

Дослідженням теорії та практики технології обліку і контролю в системі менеджменту займалися вітчизняні та закордонні вчені Герчикова І.М., Голов С.Ф., Дерев'янка С.І., Калюга Є.В., Ластовецький В., Майер Е., Моссаковський В., Олійник С.О., Райан Б., Савчук В.К. Сук Л.К., Филиппова С.В., Кірейцев Г.Г., Фольмут Й., Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж., Шатковська Л.С. та інші.

Метою роботи є розкриття, на системній основі, складу та структури, особливостей формування та принципів функціонування, методології та концептуального підґрунтя взаємоузгодженого удосконалення технології

обліку та контролю діяльності підприємств в умовах реформування національної економічної системи.

Об'єктом дослідження є технологія обліку і контролю на підприємствах національної економічної системи.

Предметом дослідження є комплекс теоретичних, методологічних, організаційних та практичних питань, пов'язаних із розбудовою технології обліку і контролю в умовах структурно-інноваційного реформування національної економічної системи.

1. ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА ТЕХНОЛОГІЇ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ В УМОВАХ СТРУКТУРНО-ІННОВАЦІЙНОГО РЕФОРМУВАННЯ НАЦІОНАЛЬНОЇ ЕКОНОМІЧНОЇ СИСТЕМИ

1.1. Обліковий аспект інтеграції підприємств України в світовий економічний простір

Тенденції економічного розвитку нового століття мають певні риси і ряд характерних відмінностей, серед яких особливу увагу слід зосередити на високому рівні плинності економічних процесів та багатовекторності її розвитку. Трансформаційні процеси активно охоплюють всі ланки політичних, економічних, соціальних та суспільних відносин, висуваючи до них нові вимоги. Впровадження інновацій в різних сферах життя стає об'єктивною потребою сучасності. Відбувається не тільки зміна пріоритетів, цілей розвитку, а й корегуються основні завдання, інструментарій, методи їх вирішення. Зростання ролі інформації, інформаційних технологій, вихід на якісно новий рівень такої категорії як знання, зростання пріоритету вміння та здібностей продукувати нові знання на основі синтезу наявної сукупності, все це обумовлює поступове наближення до такого стану, який визначається як інформаційна економіка, економіка знань.

Останні роки Україна обрала стратегію євроінтеграції. На міжнародній арені Україна намагається підвищити власну конкурентоспроможність і довіру закордонних партнерів. Ефективне інтегрування економіки країни в європейський простір передбачає позиціонування країни в світових

економічних рейтингах та формування заходів щодо поліпшення позиції за різними критеріями. Таким чином, одним з важливих питань є дослідження рейтингів, що оцінюють трансформаційні зміни в економічному секторі країни.

Можна виділи 3 основні світові рейтинги, що досліджують економічну ситуацію в країнах світу: індекс легкості ведення бізнесу, індекс конкурентоспроможності, індекс економічної свободи. Загалом вони характеризують такі критерії, як ефективність ринку праці, розвиненість фінансового ринку, рівень технологічного розвитку, рівень захисту інвесторів, система оподаткування, свободу конкуренції та безпеку приватної власності, механізм ведення міжнародної торгівлі.

Сучасна міжнародна практика пропонує безліч інструментів для комплексного оцінювання економіки держави, одним з яких є індекс легкості ведення бізнесу та рейтинг країн на його основі. Індекс щорічно розробляється групою Світового Банку з 2003 року, основними завданнями якого є:

- виявлення ключових факторів, що впливають на функціонування підприємницького сектора всередині економіки країни;

- розробка методології кількісної оцінки регуляторної політики;

- відстеження змін у законодавстві держав, спрямованих на поліпшення умов ведення бізнесу;

- аналіз впливу регуляторних реформ на загальний розвиток національної економіки.

Річний звіт «Легкості ведення бізнесу» містить у собі три тематичних дослідження. Перше дає оцінку регуляторної політики за індексом, що охоплює 10 регуляторних чинників; друге і третє пропонують аналіз ще двох аспектів, що не розглядаються у розрахунку.

Кожен з компонентів легкості ведення бізнесу, в свою чергу, є комплексною оцінкою часткових критеріїв, що описують даний показник. Загалом, дослідження легкості ведення бізнесу охоплює 12 сфер регулювання, які сприяють діловій активності малих і середніх підприємств або обмежують її: реєстрація підприємств, отримання дозволу на будівництво, підключення до системи електропостачання, реєстрація власності, отримання кредитів, захист міноритарних інвесторів,

оподаткування, міжнародна торгівля, забезпечення виконання контрактів, вирішення неплатоспроможності, працевлаштування працівників, укладання договорів з урядом [47, с. 19]. Саме тому, для кожної держави таке дослідження є індикативним для інвесторів, оскільки високий бал індексу легкості ведення бізнесу і місце в рейтингу вказує на сприятливі аспекти інвестиційного клімату, а саме правове й економічне середовище.

По легкості ведення бізнесу за підсумками рейтингу Світового банку «Doing Business-2019» [168, с. 12] протягом 2019 року Україна піднялася на 5 позицій та займає 71 місце серед 190 країн. Набравши 68,25 балів зі 100 можливих. Порівнюючи з 2014 роком Україна піднялася в рейтингу на 41 позицію завдяки збільшенню міжнародної торгівлі, отримання дозволу на будівництво, удосконаленню захисту міноритарних акціонерів, спрощення системи реєстрації власності, відновлення платоспроможності (табл. 1.1).

Найбільшого прогресу Україна досягла за таким критерієм, як оподаткування 54 позиція проти 164 сходинки у рейтингу 2018 року.

Таблиця 1.1

Порівняльна характеристика місця України в Рейтингу умов ведення бізнесу

Категорії	Doing Business-2014	Doing Business-2018	Doing Business-2019	Зміни 2019/2014 рр.	Зміни 2019/2018 рр.
Місце рейтингу	112	76	71	+41	+5
Реєстрація підприємств	47	52	56	-9	-4
Отримання дозволів на будівництво	41	35	30	+11	+5
Підключення до Електропостачання	172	128	135	+37	-7
Реєстрація власності	97	64	63	+34	+1
Кредитування	13	29	32	-19	-3
Захист інвесторів	128	81	72	+56	+9
Оподаткування	164	43	54	+110	-11
Міжнародна торгівля	148	115	78	+70	+37
Забезпечення виконання контрактів	48	81	57	-9	+24
Вирішення проблем неплатоспроможності	162	149	145	+17	+4

За легкістю реєстрації бізнесу та кредитування у 2019 році Україна займає 56 та 32 позицію відповідно, проте в динаміці ці показники є негативними, що свідчить про необхідність певних реформ. Необхідно удосконалити систему підключення до електропостачання, також тривалим та складним залишається процес ліквідації бізнесу у разі банкрутства. За 2014-2019 роки наявні позитивні зміни, проте за даними показниками Україна не входить навіть в 100 позицію рейтингу.

Індекс конкурентоспроможності (The Global Competitiveness Index) визначається за 12 показниками: інноваційний потенціал; макроекономічна стабільність; конкурентоспроможність бізнесу; розвиток інфраструктури; якість професійної підготовки, початкової та вищої освіти; розвиненість фінансового ринку та розвиток внутрішнього ринку; ефективність ринку праці та ринку товарів (послуг); рівень технологічного розвитку; якість інститутів здоров'я. На основі цього рейтингу можна дійти висновку про найбільші конкурентні переваги та недоліки досліджуваної країни.

За підсумками рейтингу Global Competitiveness Index (індекс конкурентоспроможності) «World Economic Forum 2019» [179, с. 15] протягом 2019 року Україна втратила 2 позицій та займає 85 місце серед 141 країн. Набравши 57 балів зі 100 можливих. Розгляне показники індексу в динаміці (рис.1.1).

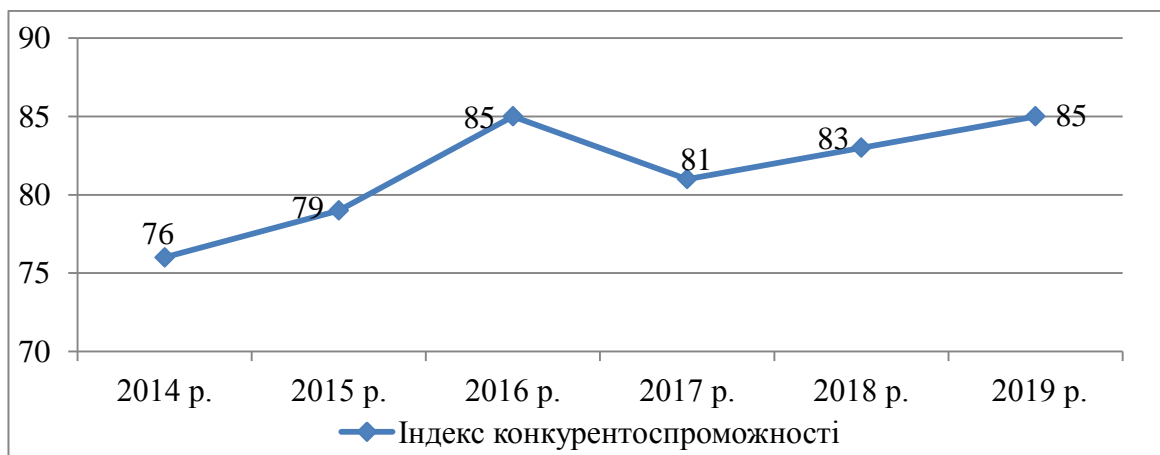


Рис. 1. Індекс конкурентоспроможності України за 2014-2019 рр.

За даними WEF у порівнянні з 2018 роком регрес відбувся у сфері фінансових систем на 19 позицій (до 136-го місця); охорони здоров'я на 9

позицій (до 101-го місця); макроекономічної стабільності на 2 позиції (до 133 місця); інноваційні можливості на 2 позиції (до 60 місця); впровадження ІКТ на 1 позицію (до 78 місця). Водночас прогрес другий рік поспіль спостерігається за такими критеріями, як ринок товарів на 4 позиції (до 57 місця); ринок праці на 3 позиції (до 69 місця); інституціональний розвиток на 6 позицій (до 104 місця); освіта на 2 позиції (44 місце) та рівень розвитку бізнесу на 1 позицію (85 місце). За обсягом внутрішнього ринку та розвитком інфраструктури Україна зберегла свої позиції без змін 47 та 57 місце відповідно.

Індекс економічної свободи (Index of Economic Freedom) розраховується як середнє арифметичне 10 показників різних «свобод країн», ці показники згруповані в чотири «стовпи економічної свободи»: верховенство права (права власності, свобода від корупції); обмежене втручання уряду (фіскальна свобода, державні витрати); регуляторна ефективність (свобода підприємництва, свобода праці, грошово-кредитна свобода); відкриті ринки (свобода торгівлі, свобода інвестицій, фінансова свобода). Кожен показник оцінюється від 0 до 100 балів, і чим вище рівень економічної свободи у країні за цим критерієм, тим більше кількість балів. Відповідно до рівня результативного показника країни розмежовують на п'ять груп: «вільні», «переважно вільні», «помірно вільні», «переважно невольні» і «невільні» [36, с. 19].

За підсумками рейтингу The Index of Economic Freedom (індекс економічної свободи) складеним Heritage Foundation [52] протягом 2019 року Україна покращила свої позиції та займає 147 місце серед 180 країн. Набравши 52,3 балів зі 100 можливих.

Можна сказати, що міжнародні рейтинги й індекси відіграють важливу роль у динаміці світового розвитку, вони є ефективними інструментами виявлення проблем у різних сферах. Узагальнюючи проведені дослідження, можна констатувати, що за останні роки помітні позитивні зрушення в економіці країни. Проте рейтингові позиції України ще свідчать про низькій рівень розвитку нашої економіки. Основна роль та функції досліджуваних міжнародних рейтингів та індексів для України повинна проявитись у характеристиці позитивних зрушень у державі й ефективності проведених реформ, а також підвищенні відповідальності перед світовою спільнотою

вітчизняних органів державної влади. Це можливо досягти завдяки поступовому покращенню позицій України в межах всіх аналізованих міжнародних рейтингів та індексів, що, своєю чергою, повинно відбуватись завдяки переходу України на модель стійкого зростання.

Тенденції розвитку світової економіки свідчать про поступовий перерозподіл часток в структурі суб'єктів господарювання за видами економічної діяльності, організаційно-правовою формою, формами власності.

В розвинених країнах світу головною метою економічного розвитку є підвищення конкурентоспроможності регіону. Важливою складовою розвитку регіону є підприємництво, активне та водночас заощадливе використання наявних ресурсів та створення нових ресурсів. В Україні підприємницький сектор формується переважно малими та середнім бізнесом. За умови його стимулювання та розвитку вітчизняний малий та середній бізнес здатен створити тисячі нових робочих місць і сприяти становленню України як економічно розвиненої європейської держави.

На тлі інтеграційних змін, які відбуваються в українському суспільстві, одним з актуальних питань, постало питання інтеграції правил, процедур системи бухгалтерського обліку України до Європейських норм та вимог. Бухгалтерський облік, виступає однією з важливих та невід'ємних складових забезпечення функціонування будь-якого підприємства, установи, організації та країни в цілому, в тому числі, в якості процесу, результатом якого є формування інформаційної бази. В свою чергу, бухгалтерському обліку водночас притаманні дві протилежні характеристики. З одного боку, бухгалтерський облік характеризується як один із сталих та, значною мірою, жорстко нормативно-регульованих складових діяльності будь-якого підприємства, установи, яка має дуже чіткі правила, методи, методики, має доволі жорсткі обмеження та не допускає певних «вільних» трактувань та «відхилень» від правил. З іншого боку, саме дані бухгалтерського обліку стають базисом та формують підґрунтя економічної інформації для всіх ланок господарської діяльності.

Відповідно, якість таких даних чинить безпосередній вплив на якість економічної інформації, та й, відповідно, на ефективність прийняття управлінських рішень на всіх ланках управління. Такий факт обумовлює

необхідність оперативного реагування на будь які зміни, тобто вимагає певної гнучкості та динамізму. Таким чином, спостерігаємо одночасне проявлення майже несумісних характеристик. Строга регламентованість існуючих процедур, з обмеженим люфтом можливостей трактування «на власний розсуд» спрямована на досягнення певної сталості, водночас, впровадження постійних змін, нестабільність середовища та висока динаміка інформаційних змін призводить до необхідності постійної адаптації. Особливо яскраво ці протиріччя проявляються в умовах економіки України. Так аналіз кількості нормативно-правових документів, листів, постанов, підзаконних актів, які вносять певні коригування, доповнення, зміни до існуючих норм за останні роки показав, що кількість змін в сфері лише податкового законодавства в середньому перевищує 200 позицій на рік. В свою чергу, ведення податкового обліку – це є лише одна з складових організації обліку підприємства.

Основним законом, на якому ґрунтується система бухгалтерського обліку в Україні є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [124]. Саме цей нормативно-правовий документ визначає категоріальну базу бухгалтерського обліку, формулює основні принципи, методи, які покладено в основу облікової системи країни, описує сферу застосування відповідних норм, та регламентує основні аспекти організації бухгалтерського обліку.

Європейські устремління України обґрунтовують необхідність імплементації вітчизняної нормативно-правової бази до європейських стандартів, в тому числі, й сфері бухгалтерського обліку. Одним з перших кроків, які було зроблено нашою державою – це запровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ). Так, спершу, рішення щодо необхідності складання фінансової звітності за міжнародними стандартами, поряд з обов'язковим складанням фінансової звітності за національними стандартами, було виключно прерогативою підприємств, тобто його власників. З 01 січня 2012 року, Законом України № 3332 [125], було визначено коло суб'єктів господарської діяльності, які зобов'язані застосовувати МСФЗ при складанні фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності. До таких суб'єктів було віднесено: банки; страхові організації; публічні акціонерні товариства; а також інші підприємства, окрім

бюджетних установ, які самостійно прийняли рішення про застосування МСФЗ.

Наступним кроком було доповнення визначеної групи підприємств та установ, суб'єктами господарювання, перелік яких, було визначено за критерієм виду діяльності. Таким чином, до суб'єктів господарювання, які зобов'язані керуватися вимогами МСФЗ при складанні фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності було віднесено підприємства та установи, які надають фінансові послуги крім страхування та пенсійного забезпечення, займаються управлінням активами; кредитні спілки. Підсумовуючи зазначене, можна стверджувати, що в першу чергу було охоплено підприємства, з високою мобільністю капіталу.

Введення в дію Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [125], по-перше, розширює перелік підприємств, для яких з 01 січня 2018 року обов'язковим стає застосування МСФЗ при складанні фінансової звітності, а по-друге, спрямовано на імплементацію Директиви Європейського Союзу про річну фінансову звітність та пов'язану звітність певних типів підприємств [37], яку було оновлено у 2013 році. Слід зазначити що існують певні відмінності між вимогами, нормами, правилами, які сформульовані в МСФЗ та визначеними в новій Директиві ЄС. В свою чергу в Регламенті Європейського парламенту та Ради Європейського Союзу № 1606/2002 визначена можливість складання фінансової звітності як за національними стандартами країни, так і за міжнародними стандартами. Відповідно, імплементація деяких положень Директиви ЄС до національних стандартів обліку, спрямовано на подальшу інтеграцію в європейське суспільство, на створення умов для ідентичного тлумачення інформаційних даних, отриманих на основі облікової інформації для користувачів з різних країн світу.

Одним з принципово нових аспектів, які запроваджено з 01 січня 2018 р. є новий підхід до класифікації підприємств.

Таким чином, згідно з Законом України [125] всі підприємства в Україні, окрім бюджетних установ, розподілено на чотири групи, в залежності від критеріїв, яким вони відповідають. Критеріями розмежування підприємств визначено наступні:

балансова вартість активів в еквіваленті до іноземної валюти євро;

чистий дохід від реалізації продукції в еквіваленті до іноземної валюти євро;

середня кількість працівників.

В свою чергу, при визначенні еквіваленту до іноземної валюти євро, необхідно керуватися розрахунковою величиною, яка визначена на підставі офіційних курсів валют Національного банку України, середнього за звітний період. Причому розрахунок та визначення відповідності критерію відбувається на момент складання річної фінансової звітності. Таким чином, в Законі України [125] запропоновано виділити мікропідприємства; малі підприємства; середні підприємства та великі підприємства.

До мікропідприємств можна віднести підприємства, які мають балансову вартість активів менше за еквівалент 350 тис. євро; чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) менше ніж 700 тис. євро та середню кількість працівників до 10 осіб.

До малих підприємств можна віднести підприємства, які мають балансову вартість активів менше ніж еквівалент 4 млн. євро; чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) менше ніж 8 млн. євро та середню кількість працівників до 50 осіб.

До середніх підприємств можна віднести підприємства, які мають балансову вартість активів менше ніж еквівалент 20 млн. євро; чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) менше ніж 40 млн. євро та середню кількість працівників до 250 осіб.

Відповідно, до великих підприємств будуть віднесені всі інші підприємства, тобто ті, які мають балансову вартість активів більше ніж 20 млн. євро; чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) більше ніж 40 млн. євро та середню кількість працівників більше 250 осіб.

В залежності від того, до якої групи підприємств за визначеними критеріями попадає підприємство, воно має керуватися відповідними положеннями Закону України про бухгалтерський облік. Тобто, нова класифікація може обумовити необхідність складання нових форм фінансової звітності та коригування відповідних процедур в процесі організації бухгалтерського обліку.

В Україні підприємницький сектор формується переважно малими та середнім бізнесом. За умови його стимулювання та розвитку вітчизняний

малий та середній бізнес здатен створити тисячі нових робочих місць і сприяти становленню України як економічно розвиненої європейської держави.

Одним з важливих кроків на шляху розвитку малого підприємництва в Україні, стало запровадження спрощеної системи оподаткування через підписання Указу Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва», а згодом закріплено в статтях Податкового кодексу України [111]. Саме запровадження спрощеної системи оподаткування та ведення обліку сприяло становленню та динамічному розвитку значної долі підприємницького сектору економіки; дозволило забезпечити доволі стабільні надходження до бюджету від цієї групи платників податків; надало поштовху до переходу до економіки нового типу. Спрощена система оподаткування надала можливостей підприємцям легально працювати, зосереджуючи свої ресурси матеріального та інтелектуального характеру, зусилля та знання на досягнення цільових установок власного бізнесу, а не на документальне нагромадження та супровід.

Автором було проведено аналіз тенденцій розвитку суб'єктів господарювання, в тому числі, в аспекті малого бізнесу. За двадцять років дії пільгових умов оподаткування та ведення обліку для суб'єктів малого бізнесу в Україні частка підприємств малого бізнесу за кількістю суб'єктів господарювання зросла до 95 – 98 %, причому, за даними [100] частка зареєстрованих фізичних осіб підприємців (ФОП) в 2018 р. склала 80,65 % від загальної кількості зареєстрованих суб'єктів господарювання. За період 2010 – 2018 рр. цей показник коливався в межах від 77,16 % в 2013 р. до 83,58 % в 2016 р.

Аналізуючи показники зайнятості працівників було визначено, що майже 50 % всіх зайнятих працівників задіяні саме в малих, мікропідприємствах, а також у суб'єктів підприємництва – ФОПів. В свою чергу, частка зайнятих працівників у ФОП у 2018 р. склала 30,2%, від загальної кількості зайнятих по суб'єктах господарювання. Така структура зайнятості надає можливість для аналізу надходжень зі сплати єдиного соціального внеску. Крім того, прийняття будь-яких рішень, щодо впровадження змін в регламентації діяльності суб'єктів малого бізнесу,

повинні бути виважені й обґрунтовані, оскільки наслідки таких змін можуть вплинути дуже велику частку зайнятих працівників та призвести до певних соціально-економічних змін.

В структурі обсягів реалізованої продукції, товарів, послуг на долю малих підприємств та суб'єктів підприємництва в 2018 р. припадає 25,35% від загального обсягу реалізованої продукції, і складає 2 526 905 млн.грн., в тому числі частка реалізовано продукції суб'єктами підприємництва – ФОП в 2018 р. склала 7,63 % в загальному обсязі продукції реалізованої всіма суб'єктами господарювання, що становить 760 755 млн.грн. Аналіз динаміки змін обсягів реалізованої продукції, товарів, послуг за період 2010 – 2018 рр. показав еквівалентність в тенденціях змін обсягів реалізованої продукції за всіма категоріями суб'єктів господарювання, підприємств та суб'єктів підприємництва. Аналіз було проведено за наступними категоріями: підприємства великі, середні, малі та мікропідприємства, а також ФОП суб'єкти середнього, малого та мікропідприємства. Тенденції зміни кривих, що відображають обсяги реалізованої продукції повністю корелюється з кривою індексу інфляції за 2010 – 2018 роки.

Спостерігається тенденція до збільшення підприємців. Проте показники їх розвитку суттєво не збільшилися. Чинниками, які стоять на заваді цього розвитку є:

- брак реальних та дієвих механізмів фінансово-кредитної підтримки;
- невпевненість підприємців у стабільності умов ведення бізнесу;
- низький рівень технічної озброєності;
- недостатній управлінський рівень;
- відсутність системи самоорганізації;
- обмеженість фінансових ресурсів та нестабільність доходів;
- слабке сегментування власної частки ринку;
- високу вразливість до несприятливих економічних факторів (валютного курсу, інфляції, політичної ситуації, циклічних коливань тощо);
- вузьке коло споживачів та доступних ринків збуту;
- відсутність чітко сформульованої державної політики підтримки підприємництва.

Для прогресу Україні потрібно посилити цілеспрямовану політику та звернути увагу на досвід розвинених країн світу.

Дослідження показали, що суб'єкти господарювання малого бізнесу, підприємства та суб'єкти підприємництва відіграють значну роль в розвитку економіки України в цілому, займаючи доволі значну частку в суспільно-економічних відносинах з поступовою тенденцією до зростання. Створення прозорих та стабільних умов функціонування для суб'єктів малого бізнесу сприятиме більш активному розвитку не тільки цих суб'єктів, а економіки країни в цілому. Автором було визначено основні соціально-економічні проблеми, вирішення яких залежить в тому числі від ефективності діяльності та розвитку малого та мікропідприємництва [110]. Так, стимулювання підприємницької діяльності сприяє вирішенню проблеми зайнятості в умовах прискорення вивільнення працездатних осіб, оптимізує навантаження щодо бюджетних соціальних виплат, сприяє розвитку конкурентного середовища, пошуку нових, креативних рішень, розвитку суспільства в цілому. Крім того, діяльність суб'єктів підприємництва передбачає наявність у них певного «ступеню свободи», ініціативи, креативності, яка не заохочується у разі взаємодії керівник – підлеглий. Таким чином зростає чутливість до потреб споживачів, прискорюються темпи виходу на ринок нових креативних продуктів та послуг, які забезпечують індивідуалізацію. Все це позитивно впливає на соціально-економічний розвиток країни в цілому.

Кооперативне підприємство, як організаційно правова форма господарювання є відносно новою для українського законодавства. Автором було проведено дослідження позиціонування корпоративних підприємств в структурі інших юридичних осіб. Поряд з цим було проведено морфологічний аналіз та визначення терміну в нормативно-правовій базі України. Так, в Господарському кодексі України визначено, що таке підприємство утворюється, як правило, двома або більше засновниками за їх спільним рішенням (договором), діє на основі об'єднання майна та/або підприємницької чи трудової діяльності засновників (учасників), їх спільного управління справами, на основі корпоративних прав, у тому числі через органи, що ними створюються, участі засновників (учасників) у розподілі доходів та ризиків підприємства. Корпоративними є кооперативні підприємства, підприємства, що створюються у формі господарського

товариства, а також інші підприємства, в тому числі засновані на приватній власності двох або більше осіб [31]. Цивільним кодексом України визначається як організація, створена шляхом об'єднання осіб (учасників), які мають право участі у цьому товаристві, які здійснюють підприємницьку діяльність з метою одержання прибутку та наступного його розподілу між учасниками (підприємницькі товариства) [155].

Згідно ч. 5 ст. 63 ГКУ Корпоративне підприємство створюється рішенням двох та більше засновників шляхом об'єднання їх майна чи капіталу. Всі учасники спільно управляють діяльністю підприємства (особисто або створеним ними виконавчим органом) та розподіляють доходи та ризики пропорційно вкладу.

Відповідно до ч. 1 ст. 83 ЦКУ [155] юридичні особи можна поділити на товариства й установи. Головна відмінність полягає в тому, що товариство створюється шляхом об'єднання осіб (учасників), які мають право участі у цьому товаристві. Установа створюється однією або кількома особами (засновниками), які не беруть участі в управлінні нею. Однозначно корпоративне підприємство треба зараховувати до групи товариств, оскільки його учасники беруть участь в управлінні справами. Відповідно до ч. 2 ст. 83 ЦК України [155] товариства діляться на підприємницькі та непідприємницькі. Оскільки ст. 85 ЦКУ чітко визначає, що непідприємницькі товариствами не мають на меті одержання прибутку для його наступного розподілу між учасниками, не всі товариства можна вважати корпоративними підприємствами. Підприємницькі товариствам, як і корпоративні здійснюють підприємницьку діяльність з метою одержання прибутку та наступного його розподілу між учасниками. Тому їх можна віднести до однієї групи.

Згідно з ч.1. ст. 63 ГКУ [31] залежно від форм власності в Україні можуть діяти приватне, колективне, державне, комунальне та підприємство, засноване на змішаній формі власності. Оскільки державні та комунальні підприємства не представляють об'єднання капіталів їх не можна вважати корпоративними.

Згідно ч. 1 ст. 113 ГК України [31], приватним підприємством визнається підприємство, що діє на основі приватної власності одного або кількох осіб і має підприємницький характер. Приватне підприємство можна

відносити до корпоративних підприємств лише за умови, якщо воно складається з декількох осіб.

В ч. 5. ст. 63 ГКУ [31] зазначається, що корпоративними є кооперативні підприємства, підприємства, що створюються у формі господарського товариства, а також інші підприємства, в тому числі засновані на приватній власності двох або більше осіб. Тобто, будь-яке господарське товариство можна вважати корпоративним. Проте згідно зі ст. 6 ЗУ «Про акціонерні товариства» [122] акціонерне товариство може бути створене однією особою чи може складатися з однієї особи у разі придбання одним акціонером усіх акцій товариства. В ч. 1 ст. 79 ГКУ також зазначається, що господарські товариства можуть мати одного учасника. Засновник товариства з додатковою та обмеженою відповідальністю теж може бути єдиним його учасником, оскільки в ЦКУ (ч. 2. ст. 114) лише для командитного та повного товариства встановлено кількісне обмеження.

Крім того, одним з положень нового закону про бухгалтерський облік [125] вводять нову категорію підприємств, яка раніше не застосовувалась ні в одному нормативно-правовому документі України, це підприємства, що становлять суспільний інтерес. Так, під підприємствами, що становлять суспільний інтерес, пропонується визначати підприємства – емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до біржових торгів, банки, страховики, недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи (крім інших фінансових установ та недержавних пенсійних фондів, що належать до мікропідприємств та малих підприємств) та підприємства, які відповідно до класифікації, представленої в новому Законі [125] належать до великих підприємств.

Категорія підприємства, що становлять суспільний інтерес має інтегрований характер, виходячи із попередньої класифікації. До цієї категорії підприємств можуть потрапити підприємства з будь-якої групи, якщо вони відповідають умовам дефініції за характером діяльності.

Суб'єкти господарської діяльності, які підпадають під визначення категорії підприємств, що становлять суспільний інтерес, з 01 січня 2018 року зобов'язані впровадити певні зміни в організації бухгалтерського обліку, та привести його у відповідність до вимог законодавства. Оскільки закон чітко регламентує та обмежує вибір підприємств, що становлять суспільний інтерес, щодо їх форми організації бухгалтерського обліку.

Законом визначено лише один варіант для таких підприємств – це створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером. Мінімальна кількість працівників такої служби становить дві особи. Більш того, на законодавчому рівні закріплено кваліфікаційні вимоги щодо головного бухгалтера підприємства, що становить суспільний інтерес.

Так, до посади головного бухгалтера підприємства, що становить суспільний інтерес висуваються професійно-кваліфікаційні вимоги, серед яких мінімальними є повна вища економічна освіта, стаж роботи у сфері фінансів, бухгалтерського обліку та оподаткування не менше трьох років, не має непогашеної або незнятої судимості за вчинення злочину проти власності та у сфері господарської діяльності [125].

Виключення можливості залучення до організації та ведення бухгалтерського обліку фахівців, спеціалізованих організацій, фірм, а також заборона самостійного ведення обліку та складання фінансової звітності власником або керівником підприємства, що становить суспільний інтерес, призводить до необхідності оперативного реагування на положення нового закону та чинить безпосередній вплив на організацію обліку такого підприємства.

Наступним фактором, який призводить до необхідності змін в організації обліку на підприємстві, внаслідок введення в дію нового закону про бухгалтерський облік та фінансову звітність є коригування у визначенні терміну облікова політика. Облікова політика є одним із важливих елементів організації обліку кожного підприємства чи установи. В новому законі [125] категорія облікова політика трактується наступним чином, як сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності. Тобто, в новій редакції зроблено акцент, на тому, що облікова політика використовується виключно для ведення бухгалтерського обліку. Однак, слід звернути увагу на те, що також існують стратегічний, податковий, управлінський та інші види обліку, які також потребують організації.

Автором було проведено дослідження діяльності промислових підприємств, в розрізі їх стратегічного розвитку. За результатами дослідження можна стверджувати, що рядом промислових підприємств впроваджено елементи стратегічного обліку, більшість підприємств частково

використовують елементи системи управлінського обліку. Причому, облікова політика для таких підприємств виступає в якості одного з інструментів організації всіх видів обліку, і їй відповідно, інструментів стратегічного розвитку. Ведення управлінського, стратегічного та інших видів обліку є визнаною практикою і в багатьох країнах світу. Більш того, ефективність розвитку підприємств корелюється із рівнем організації управлінського та стратегічного обліку на підприємстві. Облікова політика виступає одним із інструментів взаємоузгодження інформаційного середовища для всіх видів обліку через визначення певних правил, методів, процедур. Підприємство самостійно визначає необхідність та ступінь регулювання елементів стратегічного та управлінського обліку інструментарієм облікової політики. Виходячи з зазначеного, вважаємо, що звуження сфери впливу облікової політики, та концентрація її виключно на бухгалтерському обліку не є позитивною зміною.

Водночас, в новій редакції закону [125], передбачено введення нової категорії – звіт про управління. Звіт про управління визначено як документ, що містить фінансову та нефінансову інформацію, яка характеризує стан і перспективи розвитку підприємства та розкриває основні ризики і невизначеності його діяльності. Тобто, законодавець передбачає необхідність ведення управлінського обліку, та визначає перелік суб'єктів господарювання, яких зобов'язує складати такий звіт. Це характеризує певну неузгодженість в змістовному наповненні положень нового закону.

Серед базисних категорій, які підпали під коригування в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [124], основні принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Слід зазначити, що деякі принципи, а саме: повного висвітлення, автономності, безперервності, превалювання сутності над формою, єдиного грошового вимірника залишилися без змін. Принципи обачності, історичної собівартості та періодичності було вилучено. Принцип послідовності відкориговане, з урахуванням запровадження МСФЗ та національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у державному секторі. Цей принцип передбачає постійне (з року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку,

міжнародними стандартами фінансової звітності та національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку у державному секторі, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності [125].

З принципу нарахування вилучена складова щодо необхідності визначення відповідності доходів періоду та витрат, які були здійснені для отримання таких доходів для цілей визначення фінансового результату періоду. Тобто нарахування доходів та витрат відбувається в момент їх виникнення.

Новим є аспект щодо валюти представлення інформації в фінансовій звітності. Незважаючи на те, що в статті 4 закону чітко сформульовано принцип єдиного грошового вимірника, який декларує використання єдиної грошової одиниці вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності. Законодавець юридично закріпив норму, щодо можливості підприємства за власної ініціативи або за вимогою користувачів фінансової інформації додатково складати фінансову звітність в еквіваленті іноземної валюти. Такий крок обумовлений сподіваннями та устремліннями активізувати діяльність іноземних інвесторів на вітчизняному ринку. Можливо, це більшою мірою дозволить адаптувати інформацію щодо фінансово-економічних показників суб'єктів господарювання для сприйняття. Та сприятиме поживавленню різних секторів економіки країни.

Значних змін зазнали положення щодо формування фінансової звітності. По-перше, в новому законі впроваджено нові категорії, як то, звіт про платежі на користь держави; звіт про управління; таксономія фінансової звітності. По –друге, визначено підприємства, за певними видами діяльності, із зобов'язанням складання таких звітів. По-третє, представлено розмежування щодо переліку обов'язкових для складання звітів, в залежності від групи підприємств.

Запропоновано для підприємств, діяльність яких пов'язана із видобутком заготівлею природних ресурсів, особливо тих, що мають стратегічне значення для економіки країни, та контроль за наявністю і використанням яких має державний інтерес, складання звіту про платежі на користь держави. Звіт про платежі на користь держави являє собою документ, що містить деталізовану інформацію про податки, збори та інші

платежі підприємств, належні до сплати на користь держави відповідно до законів.

Запровадження змін в положеннях, що регламентують особливості складання фінансової звітності та вимоги до неї спрямовані на подальшу інтеграцію до вимог, що діють в європейських країнах.

1.2. Основи організації бухгалтерського обліку на підприємствах в сучасних умовах

Ускладнення і різноманітність господарських процесів, методів управління ними, прискорення процесів надання та обміну інформацією між користувачами, стрімке збільшення інформаційних потоків в процесі економічної діяльності, диктують необхідність вдосконалення організації виробничих та управлінських процесів, а також організації бухгалтерського обліку на підприємствах і їх оцінки. Для ефективного функціонування економічних суб'єктів необхідне оперативне надходження об'єктивної, всебічної, повної інформації, що міститься в бухгалтерському обліку, а також вдосконалення управління зростаючими інформаційними потоками. Удосконалення системи управління підприємством безпосередньо пов'язано з організацією бухгалтерського обліку.

Бухгалтерський облік являє собою інформаційну базу підприємства, що сприяє систематизації виробничої, фінансової, інвестиційної та інноваційної діяльності для управління, контролю, планування та аналізу. Таким чином, бухгалтерська інформація виступає важливим інструментом прийняття раціональних і ефективних управлінських рішень. До бухгалтерської інформації традиційно пред'являються такі вимоги, як своєчасність, об'єктивність, достовірність, доречність, надійність, порівнянність і точність. Разом з тим на сучасному етапі розвитку економіки і вдосконалення управління цього виявляється недостатньо, оскільки інформація повинна також служити основою для планування, прогнозування, аналізу, контролю,

тобто задовольняти потреби внутрішніх і зовнішніх користувачів інформації для прийняття ефективних управлінських рішень.

Підвищення вимог до бухгалтерської інформації об'єктивно вимагає модифікації функціональної спрямованості бухгалтерського обліку, трансформації його з інструменту фіксації господарської діяльності в інструмент вдосконалення господарської політики організації, наближення до міжнародних норм і стандартів.

Тож під організацією бухгалтерського обліку слід розуміти систему заходів, спрямовану на раціональне поєднання форм, способів, методів і прийомів побудови бухгалтерського обліку з метою формування достовірної та повної інформації про господарську діяльність підприємства.

До найбільш значущих чинників організації бухгалтерського обліку відносять наступні: зовнішні чинники організації бухгалтерського обліку (вимоги законодавчо-нормативних документів до організації бухгалтерського обліку, до порядку ведення бухгалтерського обліку активів, капіталу і зобов'язань, а також до складання фінансової звітності; зміст етичних норм в бухгалтерській професії; інформаційні потреби зовнішніх користувачів); внутрішні чинники організації бухгалтерського обліку (місія бухгалтерського обліку на підприємстві; вимоги керівництва і фінансової служби до структури та змісту бухгалтерської інформації; вимоги служби внутрішнього аудиту до вдосконалення облікової роботи на підприємстві; економічна доцільність витрат на підготовку та подання бухгалтерської інформації користувачам) [160].

Концептуальні засади організації бухгалтерського обліку визначають такі її елементи: форми бухгалтерського обліку; принципи бухгалтерського обліку; підсистеми бухгалтерського обліку; організаційна структура бухгалтерії; техніка та технологія бухгалтерського обліку; облікова політика підприємства; система внутрішнього контролю.

Сучасні форми бухгалтерського обліку розрізняються сукупністю облікових реєстрів і способом відображення в них господарських операцій. Об'єднує форми бухгалтерського обліку оформлення всіх господарських операцій первинними документами та відображення їх в облікових реєстрах. На вибір підприємством форми бухгалтерського обліку впливають різні

фактори: масштаби діяльності підприємства, ступінь автоматизації облікового процесу та ін.

Управління системою бухгалтерського обліку направлено на систему збору, накопичення, узагальнення, обробки інформації з метою реалізації цілей цієї системи. Залежно від інтересів користувачів інформації в загальній системі бухгалтерського обліку традиційно виділяють його підсистеми: фінансовий облік; податковий облік та управлінський облік. Всі ці види обліку спираються на одну базу первинних даних, але представляють різну їх інтерпретацію і кінцеву інформацію. У процесі еволюційного розвитку інформаційного середовища виникають якісно нові підсистеми сучасного бухгалтерського обліку, що доповнюють традиційні його види (рис. 1.2)

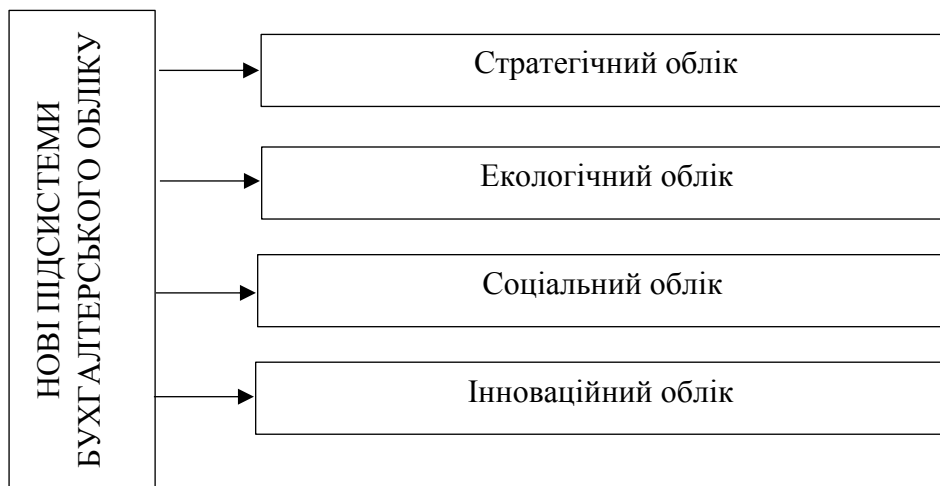


Рис. 1. Нові підсистеми бухгалтерського обліку

Стратегічний облік як результат ортогенезу управлінського обліку розглядається як прогресивна управлінська технологія. Тобто стратегічний облік є не суттєво новим напрямком обліку, а більш досконалою моделлю розвитку управлінського обліку. Стратегічний облік, як і управлінський, не регламентується на державному рівні.

Екологічний облік на сучасному етапі розвитку бухгалтерського обліку є підсистемою, що досить динамічно розвивається. Метою екологічного обліку є створення, оновлення інформаційної бази, що дозволяє оцінити ефективність природоохоронних заходів підприємства за період і виявити їх вплив на фінансову діяльність підприємств.

Соціальний облік – новий напрямок в бухгалтерському обліку, який дозволяє кожен окремий факт господарської діяльності підприємства зіставити з соціальними потребами суспільства. В даний час соціальний облік виступає не окремим видом обліку, а скоріше розширює межі традиційного бухгалтерського обліку з метою деталізації показників бухгалтерської звітності в інтересах користувачів, а також з концентрацією уваги на обліку соціальних витрат для прийняття управлінських рішень щодо впливу діяльності підприємства на суспільство.

Інноваційний облік передбачає формування інформації про інноваційну діяльність та інноваційний потенціал підприємства для прийняття управлінських рішень. В умовах конкурентної боротьби інноваційна діяльність підприємства є важливим інструментом зміцнення його положення на ринку. Тому до об'єктів інноваційного обліку можна віднести: витрати на розвиток людського капіталу підприємства, що реалізує завдання інноваційної діяльності; інформаційні витрати, на інноваційну діяльність; витрати на підготовку правовстановлюючої документації; витрати на придбання або оренду необоротних активів тощо.

Вважаємо, що на сьогодні особливу роль для розвитку підприємства має саме стратегічний облік. В ході еволюційного розвитку інформаційного середовища стратегічних рішень виникає якісно нова система стратегічного обліку.

Історично стратегічний облік, як відомо, виник на базі управлінського обліку. У практиці вітчизняних підприємств управлінський облік досить давно використовується в якості самостійної підсистеми обліку, чого не можна сказати про стратегічний облік. Свій розвиток в нашій країні стратегічний облік як результат еволюції управлінського обліку почав зовсім недавно і до цього дня розглядається як прогресивна управлінська технологія.

Сутністю стратегічного обліку є інформаційне забезпечення стратегічного менеджменту і, зокрема, стратегічно орієнтованих управлінських рішень. В даному випадку справедливо вважати, що стратегічний облік не є принципово новим напрямком облікової практики, а являє собою більш досконалу модель розвитку управлінського обліку, орієнтовану на майбутнє.

У сучасній економічній літературі стратегічний менеджмент в прикладному аспекті розглядається як діяльність з постановки цілей і формулювання завдань підприємства, а також для підтримання взаємовідносин між господарюючими суб'єктами і зовнішнім середовищем, яка дозволяє домогтися своїх цілей, виходячи з внутрішніх можливостей. Стратегічний облік, в свою чергу, є незамінною частиною стратегічного управління і грає роль інформаційної основи подальшої побудови цієї системи.

На підставі аналізу робіт цілого ряду авторів (Thomson & Strickland, 1987; Ward, 1999; Drury, 2000; Scarlett & Wilks, 2001) можна зробити висновок, що стратегічний управлінський облік виконує три найбільш характерні функції:

підтримує процес прийняття рішень;

є системою для забезпечення співробітників підприємства інформацією;

є технологією, яка дозволяє змінити шляхи надання інформації, якщо існуючі методи її отримання не відповідають потребам підприємства.

Стратегічний облік не регламентується державою. Його організація, визначення форм і методів ведення повинні визначатися підприємством самостійно, виходячи з пріоритетних управлінських цілей по досягненню стратегічної стійкості підприємства. Тому важливим моментом при побудові системи стратегічного управлінського обліку є організаційний момент. Як відзначають Л. Н. Кузнецова і Л. О. Івашиненко: «... При постановці стратегічного управлінського обліку доцільно використовувати стандартизацію діяльності комерційної організації, яка передбачає розробку організаційно-розпорядчих документів різних рівнів» [142, с. 73]. При уявній новизні запропонованого плану дій це вже перевірений і надійний спосіб. Запропоновані авторами регламентуючі документи можуть стати дійсно ефективним помічником при постановці стратегічного обліку на підприємстві. Так, наприклад, запропоновано розробити Положення про облікову політику для цілей стратегічного управлінського обліку. З практики бухгалтерського фінансового обліку відомо, що такого роду документ є досить дієвим інструментом при організації бухгалтерського обліку.

Доцільно припустити, що в області стратегічного обліку він буде аналогічно ефективним.

Побудова системи стратегічного обліку набагато ефективніше, якщо вона базується на чіткому розумінні місії організації і її стратегічних цілей. К. Уорд пише: «... Заява про місію має відображати специфічну роль, яку організація планує виконувати в суспільстві в довгостроковій перспективі, і якою обмежується діяльність організації, тобто ця заява навмисно виключає всі інші види діяльності» [149, с. 23]. Таким чином, заява про місію вказує на спеціалізацію компанії на певному секторі ринку і є організаційною формою, яка дозволяє сформулювати головні цілі підприємства.

Стратегічний управлінський облік є досить великим напрямком, і при використанні даної технології необхідна деяка система для практичного впровадження стратегічного управлінського обліку на підприємстві.

Ключові фактори, які необхідні при розробці системи стратегічного управлінського обліку на підприємстві, найбільш повно описані в роботі К. Уорда [149], який визначає 10 чинників, які в разі їх присутності забезпечують успішне впровадження стратегічного управлінського обліку:

- 1) стратегічний управлінський облік повинен служити підтримкою при прийнятті та виконанні стратегічних рішень;
- 2) стратегічний управлінський облік повинен закривати дірки, які можуть виникнути в процесі передачі інформації;
- 3) стратегічний управлінський облік повинен допомагати у визначенні типів рішень;
- 4) вибір відповідних фінансових показників ефективності діяльності організації;
- 5) стратегічний управлінський облік повинен враховувати не тільки фінансові показники ефективності;
- 6) стратегічний управлінський облік повинен забезпечувати менеджерів тільки суттєвою інформацією;
- 7) в системі стратегічного управлінського обліку всі витрати повинні бути поділені на регульовані і узгоджені (або обов'язкові);
- 8) система стратегічного управлінського обліку повинна дозволяти розділити дискреційні витрати і витрати на технологічні процеси;

9) використання методу стандарт-костинг в системі стратегічного управлінського обліку повинно носити стратегічний відтінок;

10) система стратегічного управлінського обліку повинна слідувати за змінами часу.

На нашу думку, можна виділити наступні укрупнені етапи формування системи стратегічного обліку на підприємстві (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Етапи формування системи стратегічного обліку на підприємстві

Назва етапу	Сутність
1	2
Моніторинг зовнішньої середовища	Включає в себе визначення кола зовнішньої інформації, необхідної для реалізації обраних стратегій; визначення методик збір інформації з використанням оптимальних каналів отримання даних; розробка методики, аналіз інформації та її поширення до всіх зацікавлених керівних працівників і фахівців

Закінчення табл. 1.2

1	2
Моніторинг внутрішньої середовища	Включає вибір, побудову стандартів господарської діяльності і системи звітних показників за кожним з напрямків господарської діяльності, визначення періодичності їх формування; аналіз фактичних показників і порівняння їх зі стандартними, аналіз виявлених відхилень і їх причин; вироблення заходів щодо поліпшення фінансових і нефінансових показників
Постановка системи планування і бюджетування	Розробка короткострокових та довгострокових планів і побудова бюджетів для різних показників, що характеризують діяльність підприємства
Визначення основних недоліків, характерних для фінансової (бухгалтерської) звітності, що формується	Використання показників фінансового обліку для оцінки ефективності діяльності підприємства та визначення показників, які не наведені у фінансовій звітності підприємства, але є необхідними для оцінки його діяльності
Вибір методик, застосовуваних у рамках стратегічного обліку	Визначення методик, які дозволяють підвищити релевантність бухгалтерської звітності, і їх закріплення в стандартах стратегічного управлінського обліку

Модель побудови стратегічного управлінського обліку повинна включати організацію системи моніторингу і можливість в її рамках

здійснювати не тільки збір та аналіз інформації, а й прогнозування як внутрішніх факторів підприємства, так і зовнішніх факторів макросередовища. Найважливішою частиною моделі, на нашу думку, повинні бути використовувані інструменти стратегічного управлінського обліку: методики складання похідних балансових звітів, система збалансованих показників, модель доданої вартості та ін.

Для контролю формування даних в системі стратегічного управлінського обліку доцільно періодично здійснювати внутрішній аудит, який може бути проведений як власними силами, так і силами сторонніх аудиторських організацій.

Зміна методології бухгалтерського обліку протікає під впливом міжнародних стандартів та інтеграції в світову спільноту. Головним досягненням сучасного бухгалтерського обліку є регулювання облікової методології, яке проходить шляхом видання нормативних документів на основі професійного досвіду і суджень.

Вважаємо, що механізм організації бухгалтерського обліку на підприємстві містить такі основні елементи.

1) Формування організаційної структури бухгалтерії і розробка організаційно розпорядчої документації (посадових інструкцій працівників бухгалтерії, положення про бухгалтерську службу). Керівник підприємства здійснює вибір осіб, відповідальних за раціональне ведення бухгалтерського обліку: штатний бухгалтер, спеціалізована організація або самостійне ведення бухгалтерського обліку. Загальна глобалізація і стрімкий розвиток бізнес сегмента економіки породили такі види фінансових послуг: аутсорсинг і аутстафінг. Для прийняття оптимального рішення щодо формування організаційної структури бухгалтерії, необхідно проаналізувати поточний фінансовий стан підприємства, його становище на ринку, конкурентне середовище, визначити мету і стратегію його розвитку на перспективу.

2) Основою організації бухгалтерського обліку на підприємстві є технологія обробки інформації, тобто порядок виконуваних дій з відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій підприємства за допомогою реєстрації, обробки і накопичення облікових даних для формування фінансової звітності підприємства. В основу технології обробки облікової інформації включені документування

господарських операцій, план рахунків бухгалтерського обліку, форми застосовуваних облікових реєстрів.

В умовах глобальної автоматизації облікового процесу та підвищення вимог до ефективності системи бухгалтерського обліку на наш погляд, доцільно застосовувати автоматизовану форму обліку. Програмні продукти, що використовуються бухгалтерією, містять також необхідну нормативно-законодавчу інформацію, довідкові документи, що стосуються організації бухгалтерського обліку, різні розрахункові калькулятори, календарі сплати податків та ін. Різні конфігурації програмного забезпечення дозволяють працювати з різними планами рахунків, формувати різні бази даних, організувати синтетичний і багаторівневий аналітичний облік.

Своєчасність і якість складання первинних документів впливають на оперативність і достовірність інформації, а також ефективність її застосування в управлінні та раціональне використання виробничого потенціалу підприємства. У зв'язку з цим значну роль в організації облікового процесу на підприємстві відіграє налагодження оптимальної схеми документального руху (графіка документообігу), ключовою характеристикою якої є стабільність роботи бухгалтерії, рівномірність і своєчасність руху первинних документів, а також оперативність їх обробки.

Вимоги до складання первинних документів та реєстрів бухобліку наведено у ст. 9. Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [124]. Порядок створення, прийняття і відображення у бух обліку, а також зберігання первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерської та іншої звітності в установах регламентовано Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку № 88 [113].

Відомо, що підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи. У пункті 2.1 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку № 88 зазначено, що первинні документи — це документи, створені у письмовій або електронній формі, які містять відомості про господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення [113]. Натомість Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» містить більш лаконічне визначення: «первинний документ — документ, який містить

відомості про господарську операцію» [124]. Як бачимо, на сьогодні у визначенні первинного документу відсутня згадка про його «підтверджуючі» властивості.

Первинні документи можуть бути складені у паперовій або електронній формі, причому документи, складені в електронному вигляді мають відповідати вимогам законодавства про електронні документи та електронний документообіг.

Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку № 88 містить певні вимоги до первинних документів, які нами узагальнені і наведені у табл. 1.3.

Таблиця 1.3

Основні вимоги до складання первинних документів

Елементи	Зміст
1	2
Реквізити	Обов'язкові: найменування підприємства, від імені якого складений документ; назва документа; дата складання; зміст та обсяг господарської операції; одиниця виміру господарської операції; посади і прізвища осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення; особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Закінчення табл. 1.3

1	2
Реквізити	Додаткові: ідентифікаційний код підприємства з Державного реєстру; номер документа; підстава для здійснення операцій; дані про документ, що засвідчує особу-одержувача.
Підпис та печатка	Документ повинен бути підписаний особисто, а печатка може бути поставлена. Використання факсимільного відтворення підпису допускається у порядку, встановленому законом. Електронний підпис застосовують відповідно до законодавства про електронні документи та електронний документообіг.
Бланки документів	Первинні документи складають на бланках типових і спеціалізованих форм, затверджених відповідним органом державної влади. Можна застосовувати самостійно виготовлені бланки, які повинні містити обов'язкові реквізити.
Правила заповнення	Записи у первинних документах здійснюють тільки у темному кольорі чорнилом, пастою кулькових ручок, за допомогою електронних засобів оброблення інформації та іншими засобами, які б забезпечили збереження цих записів протягом установленого строку зберігання документів. Вільні рядки обов'язково прокреслюють.
Відповідальність за складання	Керівник підприємства: забезпечує фіксування фактів здійснення господарських операцій у первинних документах; затверджує

документів	перелік осіб, які мають право давати дозвіл на здійснення господарської операції. Особи, які склали і підписали первинні документи несуть відповідальність за несвоєчасне їх складання та недостовірність відображених у них даних.
------------	--

На сьогодні складання первинного документу у момент здійснення господарської операцій або одразу по її завершенню не є обов'язковим. Тож слід правилами документообігу підприємства передбачити можливість відображення господарських операцій, щодо яких на момент закінчення складання облікових регістрів за звітний період від контрагента не отримано первинного документа, на підставі належним чином оформлених внутрішніх документів (актів), складених посадовою особою, відповідальною за приймання-відпуск товарно-матеріальних цінностей, робіт і послуг.

Наголошуємо, що таким внутрішнім документом має бути саме Акт. Його складання можливе, якщо:

така можливість передбачена правилами документообігу підприємства;
на момент складання облікових регістрів за звітний період первинні документи не надійшли від контрагента.

Акт може скласти посадова особа, відповідальна за приймання та відпуск товарно-матеріальних цінностей, робіт і послуг.

Формування аналітичних особливостей облікової інформації проводиться за допомогою робочого плану рахунків підприємства виходячи зі специфіки діяльності підприємства і потреб органів його управління. Сформована на підприємстві система бухгалтерського обліку повинна відповідати єдиній методології бухгалтерського обліку, тобто повинна базуватися на класичних принципах відображення господарських операцій та систематизувати облікову інформацію в розрізі аналітичних показників, необхідних для прийняття ефективних управлінських рішень на основі даних звітності.

Ведення аналітичного обліку по рахунках дозволяє суб'єкту обліку відстежувати рух конкретного активу, наявність конкретного матеріалу на складі і передачу його у виробництво. Для відображення ведення аналітичного обліку за рахунком в систему обліку вводиться поняття об'єкта аналітичного обліку (аналітика, аналітичні рахунки, аналітичні картки, субконто, та ін.). Під видом об'єкта аналітичного обліку розуміється

сукупність однотипних об'єктів аналітичного обліку. Кожен такий об'єкт має один з існуючих в системі тип даних, який визначає набір значень об'єктів цього виду. Доступні найменувань активів у довіднику визначається на етапі конфігурації системи.

Наявність виду об'єкта аналітичного обліку (аналітика, аналітичні рахунки, аналітичні картки, субконто, та ін.) дозволяє більш детально розкрити інформацію про засоби підприємства, що накопичуються на рахунках бухгалтерського обліку. У цьому використовуване у програмі поняття виду об'єкту аналітичного обліку схоже на субрахунок – вони забезпечують більш повну деталізацію підсумку всередині одного рахунку за певною ознакою. Однак поняття виду об'єкта аналітичного обліку є більш широким, так як дозволяє відстежувати наявність і рух коштів не тільки за рахунком, але і за одним об'єктом аналітичного обліку, що дозволяє зібрати дані за однією ознакою з різних рахунків.

В наш час з метою комплексної автоматизації бухгалтерського обліку організується комплексна система бухгалтерського обліку за допомогою «типових проектних рішень» за кожною ділянкою обліку. Бухгалтерський комплекс розрахований на середні і великі підприємства, де організація бухгалтерського обліку здійснюється комплексом взаємопов'язаних робочих місць. При цьому розгорнутий аналітичний облік здійснюється за всіма ділянками обліку. Склад комплексів може бути наступним: автоматизоване робоче місце (АРМ) головного бухгалтера (АРМ зведеного обліку), облік праці та заробітної плати, облік матеріальних запасів, облік основних засобів і нематеріальних активів, облік витрат на виробництво, облік фінансово-розрахункових операцій, облік готової продукції, облік фінансових результатів, облік капітальних вкладень, фінансовий аналіз та інше.

В сучасних бухгалтерських програмах є можливість створення розподілених баз даних, обміну інформацією між різними користувачами. Так, наприклад, при обліку матеріальних цінностей інформація доступна модулю комірника (склад), модулю бухгалтерії і модулю економіста матеріально-технічного постачання [89]. Таким чином, при розробці автоматизованих бухгалтерських програм перед програмістами часто постає проблема організації аналітичного обліку, що вимагає від них базових знань теорії бухгалтерського обліку. Для малих підприємств аналітичний облік

може бути організований за допомогою субрахунків, однак, для великих підприємств, що мають широкий діапазон об'єктів аналітичного обліку, такий підхід недоцільний. В даний час, з метою вирішення проблеми автоматизації аналітичного обліку, широкого діапазону об'єктів обліку, в бухгалтерських програмах реалізуються довідники об'єктів аналітичного обліку. Саме завдяки довідникам користувачі облікових систем мають можливість отримати детальну інформацію про об'єкти аналітичного обліку за різними критеріями.

Облікова політика підприємства становить основу всієї системи бухгалтерського обліку. Як зазначено у п. 5 ст. 8 розд. III Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» підприємство самостійно визначає за погодженням з власником (власниками) або уповноваженим ним органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів облікову політику підприємства [124]. Кожне підприємство повинне самостійно визначати свою облікову політику, враховуючи нормативні акти з бухгалтерського обліку.

Облікова політика підприємства — це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та надання фінансової звітності (ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [124] та п. 3 розд. I НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [44]).

Облікову політику, зазвичай, розробляє і вносить до неї зміни головний бухгалтер або бухгалтер, а затверджує відповідним наказом керівник підприємства. Вибір облікової політики має бути погоджений з власником (власниками) або уповноваженим органом (посадовою особою) підприємства (ст. 8 розд. V Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [124]). У такому наказі, як правило, зазначають лише ті елементи облікової політики, з приводу яких існують різні варіанти обліку. При цьому норми, чітко визначені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, а також іншими нормативно-правовими актами, в наказі про облікову політику не відображають. На це вказують і розробники Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства № 635 [85]. У п. 1.3 яких вони радять зазначати лише ті принципи, методи та

процедури ведення обліку, щодо яких передбачено більше ніж один їх варіант, а одноваріантні методи оцінки, обліку і процедур до такого розпорядчого документа включати недоцільно.

Для того щоб зрозуміти, які статті підлягають висвітленню в обліковій політиці підприємства, необхідно вивчити зміст окремих положень П(С)БО, що регламентують порядок обліку окремих об'єктів. Крім цього, елементи облікової політики, які повинні бути відображені в наказі, що встановлює облікову політику на підприємстві, містяться у Методичних рекомендаціях щодо облікової політики підприємства № 635, які не мають обов'язкового статусу. Цей документ застосовують підприємства незалежно від організаційно-правових форм власності (крім банків, бюджетних установ і підприємств, які відповідно до законодавства застосовують МСФЗ).

У п. 2.1 Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства № 635 визначено зміст розпорядчого документа про облікову політику [85].

Вектор облікової політики визначається стратегічною метою розвитку підприємства. Тому розробка ефективної облікової політики базується на зв'язку з функціями управління і вимагає обґрунтованого підходу до її формування. Облікова політика підприємства є важливим інструментом, завдяки якому існує можливість оптимального поєднання державного регулювання і власної ініціативи підприємства в питаннях ведення та організації бухгалтерського обліку. За умови формування ефективної системи бухгалтерського обліку, немає необхідності в створенні системи внутрішнього контролю.

Система внутрішнього контролю підприємства спрямована на забезпечення надійності звітності, відповідності діяльності підприємства нормативним правовим актам, збереження власності, поліпшення побудови системи облікового процесу. Ефективність системи внутрішнього контролю визначається ступенем мінімізації ризиків господарської діяльності підприємства і зводиться до внутрішнього аудиту або безпосередньо обліковому процесу. Ефективна система внутрішнього контролю організації повинна включати наступні елементи: кадрову політику; розподіл службових обов'язків; санкціонування операцій; документування господарських

операцій і їх облік; забезпечення збереження майна; проведення періодичних перевірок.

Таким чином, вивчивши механізм організації бухгалтерського обліку на підприємстві, можна зробити висновок, що до напрямів удосконалення бухгалтерського обліку слід віднести розвиток теоретичних концепцій і розробку нормативно-правового та методичного забезпечення облікового процесу. Розвиток теоретичних концепцій має відбуватися поряд зі зміною ролі держави у визначенні принципів і правил ведення бухгалтерського обліку, тобто необхідно здійснювати інституційні реформи з урахуванням глобалізаційних процесів.

Процес глобалізації, безсумнівно, позначився на організації облікового процесу: породив нові ризики, створив нові проблеми, які визначають необхідність пошуку зовсім нових теоретичних і методологічних розробок, а також розвиток існуючих та створення нових сучасних концепцій бухгалтерського обліку.

Подальший розвиток і вдосконалення організації бухгалтерського обліку на підприємстві необхідно здійснювати за такими напрямками:

- підвищення якості інформації, що формується в бухгалтерському обліку;

- створення умов для застосування міжнародних стандартів;

- посилення контролю за достовірністю та якістю бухгалтерської звітності;

- безперервне підвищення кваліфікації працівників, відповідальних за організацію і ведення бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю на підприємстві;

- подолання інституційних протиріч в принципах формування фінансової звітності відповідно до національних і міжнародних стандартів;

- забезпечення професійної підготовки бухгалтерів і користувачів звітності в області міжнародних стандартів.

Розвиток і вдосконалення організації бухгалтерського обліку за цими напрямками дозволить формувати звітність, що відрізняється високою значимістю і інформативністю для користувачів; відкриє можливість інтеграції в міжнародний ринок капіталу; сприяти підвищенню професійного рівня бухгалтерів.

1.3. Удосконалення технології документообігу в сучасних умовах реформування національної економіки

Документація це основа обліку. Документування господарських операцій є важливою ланкою облікової роботи. Це початок і основа бухгалтерського обліку. Без належно оформленого документа не може бути бухгалтерського запису, від нього залежать повнота і достовірність облікової інформації для користувачів.

Жодна операція не може бути врахована, якщо на неї немає належним чином складеного й оформленого документа. За допомогою документації контролюється правильність всіх проведених операцій.

Бухгалтерський документ становить письмове свідоцтво дійсного здійснення господарської операції, а також права на її здійснення.

Документація – це сукупність документів, які складаються на всі господарські операції. Документація є важливим елементом методу бухгалтерського обліку, оскільки служить для первинного спостереження за господарськими операціями, і є обов'язковою умовою для відображення їх в обліку.

Первинне спостереження, документування та документація відіграють важливу роль в управлінні діяльністю підприємства, а саме [159]:

дають уявлення про фактичний стан господарських засобів та їх зміни у процесі кругообігу засобів;

забезпечують прозорість у роботі підприємства та контроль наявності та руху майна і коштів;

є юридичним (правовим) свідченням господарських операцій, що здійснюються;

є важливим джерелом контролю для зовнішніх і внутрішніх користувачів при проведенні ревізії, аудиту, аналізу господарської діяльності.

Крім того, документи мають і практичне значення для контролю за доцільністю і законністю господарських операцій, за збереженням майна господарства, раціональним його використанням.

Основні вимоги щодо складання документів регламентуються статтею 9 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність України» від 16 липня 1999 р. № 996-XIV із змінами, внесеними згідно із Законом № 5463-VI (5463-17) від 16.10.2012 [124]. Згідно з цим Законом первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій, є підставою для бухгалтерського обліку цих операцій та мають бути складені під час господарської операції.

Первинні документи мають бути складені на паперових або машинних (електронних) носіях. Відповідно до цього існують і вимоги до змісту й оформлення документів.

Згідно з Законом № 996 обов'язковими реквізитами для будь-якого первинного бухгалтерського документа є [124]:

- назва документа (форми);
- дата і місце складання;
- назва підприємства, від імені якого складено документ;
- зміст та обсяг господарської операції; одиниця виміру господарської операції;
- посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення;
- особистий підпис або інший знак, що дає змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Залежно від характеру операцій до первинних документів можуть бути внесені додаткові реквізити:

- ідентифікаційний код підприємства чи особи;
- номер документа;
- підстава для здійснення операції;
- дані про документ, що засвідчує особу;
- інші додаткові реквізити.

При відсутності у первинному документі будь-якого обов'язкового реквізиту документ вважається недійсним і не може бути підставою для оформлення операцій у бухгалтерському обліку.

Таким чином, можна узагальнити, що основними вимогами для оформлення первинних бухгалтерських документів є такі [150]:

первинні документи мають бути складені в момент здійснення операції, а якщо це неможливо, безпосередньо після її закінчення;

документи складають на бланках типових форм, затверджених Держкомстатом України, або на бланках спеціалізованих форм, затверджених відповідними міністерствами і відомствами, а також виготовлених самостійно, які мають містити обов'язкові реквізити типових або спеціалізованих форм;

у разі складання та зберігання первинних документів на машинних носіях інформації підприємство зобов'язане за свій рахунок виготовити їх копії на паперових носіях на вимогу інших учасників господарських операцій, а також правоохоронних органів та відповідних органів у межах їхніх повноважень, передбачених законами;

записи в первинних документах роблять чорнилом темного кольору, кульковою ручкою, друкарськими засобами чи принтером, що забезпечує зберігання цих записів протягом встановленого терміну зберігання документа;

вільні рядки в первинних документах прокреслюють;

у грошових документах суми проставляють цифрами і прописом,

перше слово суми записують скраю і з великої літери;

кожен первинний документ має містити дані про посаду, прізвище і підписи осіб, відповідальних за його оформлення;

керівник підприємства затверджує перелік осіб, які мають право давати дозвіл (підписувати первинні документи) на здійснення господарських операцій, пов'язаних з відпуском товарно-матеріальних цінностей, майна, видачею грошових коштів і документів. Коло таких осіб, як правило, обмежене;

забороняється приймати до виконання документи на господарські операції, які суперечать законодавчим і нормативним актам, встановленому порядку обліку коштів і матеріальних цінностей, завдають шкоди власникам;

помилки в первинних документах (окрім банківських і касових) виправляють коректурним способом, тобто неправильний текст або суму закреслюють тонкою рисою так, щоб можна було прочитати закреслене, а

зверху пишуть правильний текст або суму. Виправлення помилок має бути затверджено підписом "виправлено" і підтверджено підписом осіб, які підписали цей документ із зазначенням дати виправлення. У банківських і касових документах помилки не виправляють. Якщо в таких документах допущено помилку, їх анулюють, а замість них оформлюють нові;

відповідальність за несвоєчасне складання первинних документів та недостовірність відображених у них даних несуть особи, які склали та підписали ці документи;

первинні документи можуть бути вилученими у підприємства тільки за постановою уповноважених державних органів відповідно до чинного законодавства України. З дозволу і в присутності представників органів, які здійснюють вилучення, посадові особи підприємства можуть зняти копії та скласти реєстр документів, що вилучаються, із зазначенням підстав і дати вилучення.

Первинні документи проходять певний шлях з моменту їх складання або одержання від інших підприємств до передачі в архів на зберігання. Певний порядок організації складання й опрацювання документів відображає документообіг.

Тому, документообіг – це рух первинних документів, а саме створення або одержання від інших підприємств, установ, прийняття до обліку, обробка та передача їх в архів.

Згідно з Законом про бухгалтерський облік підприємство на свій власний розсуд затверджує правила документообігу і технологію обробки облікової інформації. Організацією документообігу на підприємстві займається головний бухгалтер чи бухгалтер, який розробляє правила і технологію обробки облікової інформації. Технологія визначає основні етапи проходження документів: складання первинних документів або реєстрація тих, що надійшли зі сторони, облікова обробка та реєстрація документів; передача документів на зберігання до архіву [150].

Організаційно весь документообіг на підприємстві відображаються у його графіку, який оформляють у вигляді схеми або переліку робіт зі створення, перевірки й обробки документів, передачі їх у бухгалтерію, архів.

У графіку документообігу відображають:

назву підрозділів, через які проходять документи;

посади виконавців щодо оформлення та обробки первинних документів;

мінімальні та максимальні терміни перебування документів у підрозділів або у виконавців;

термін здачі первинних документів після складання, обробки в архів.

Стрімкий розвиток та глобальне впровадження новітніх інформаційних технологій, інтенсифікація інформаційних відносин, створили умови для використання сучасних телекомунікаційних систем, телемедицини консультацій, дистанційного навчання, укладення договорів шляхом обміну даними через мережу Інтернет, тощо. За допомогою інформаційних технологій компанії намагаються оптимізувати свою роботу, скоротивши витрати на власну діяльність. Практика показує, що більшість компаній досягає цієї мети та з часом все більше автоматизує свою роботу за допомогою новітніх електронних технологій.

Еволюція систем електронного документообігу пройшла декілька етапів:

- 1) система простого паперового обліку документів;
- 2) електронні копії паперових документів-оригіналів;
- 3) електронний оригінал документа, а на папері – копія такого електронного документа.

Основними нормативно-законодавчими актами, які регулюють електронний документообіг є такі закони України: «Про електронні документи та електронний документообіг», «Про електронний цифровий підпис», «Про обов'язковий примірник документів», «Про Національну програму інформатизації», «Про телекомунікації», «Про Національну систему конфіденційного зв'язку», «Про захист інформації в інформаційно-телекомунікаційних системах», тощо.

Основні організаційно-правові засади електронного документообігу та використання електронних документів викладено у Законі України «Про електронні документи та електронний документообіг», згідно якого [127] електронний документ – це документ, інформація в якому зафіксована у вигляді електронних даних, включаючи обов'язкові реквізити документа, зокрема, електронного цифровий підпису. Юридична сила електронного

документа не може бути заперечена виключно через те, що він має електронну форму.

Візуальною формою подання електронного документа є відображення даних, які він містить, електронними засобами або на папері у формі, придатній для приймання його змісту людиною.

Проте, є деякі обмеження та перепони для застосування електронного документа як оригіналу, а саме:

в електронній формі не може бути створено документ, який, згідно із законодавством, повинен бути створений лише в одному примірнику;

поки ще у процесі створення централізоване сховище оригіналів електронних документів.

Для підтвердження цілісності та захищеності від несанкціонованого спотворення, руйнування або знищення електронного документу призначено електронний цифровий підпис, який також дозволяє ідентифікувати підписувача.

Електронний цифровий підпис (ЕПЦ) за правовим статусом прирівнюється до власноручного підпису (печатки), якщо:

1) електронний цифровий підпис підтверджено з використанням посиленого сертифіката ключа за допомогою надійних засобів цифрового підпису;

2) під час перевірки використовувався посилений сертифікат ключа, чинний на момент накладення електронного цифрового підпису;

3) особистий ключ підписувача відповідає відкритому ключу, зазначеному у сертифікаті.

Електронний цифровий підпис накладається за допомогою особистого ключа та перевіряється за допомогою відкритого ключа. Особистий ключ має бути відомий лише його володільцеві. Відкритий ключ доступний всім учасникам електронного документообігу.

Отже, електронний цифровий підпис спрямований на спрощення та прискорення документообігу між суб'єктами господарювання, що, в свою чергу, має зміцнити конкурентоспроможність вітчизняних підприємств, адже пришвидшиться процедура укладення цивільно-правових та господарських договорів, оформлення експортно-імпортних операцій, надання електронних банківських послуг.

Електронний цифровий підпис (ЕЦП) (англ. *digital signature*) – вид електронного підпису, отриманого за результатом криптографічного перетворення набору електронних даних, який додається до цього набору або логічно з ним поєднується і дає змогу підтвердити його цілісність та ідентифікувати підписувача.

З точки зору технічного забезпечення використання, ЕЦП накладається за допомогою особистого ключа та перевіряється за допомогою відкритого ключа.

За правовим статусом ЕЦП прирівнюється до власноручного підпису особи або печатки підприємства (організації, установи).

За допомогою послуг ЕЦП можна підписувати електронні документи, реєструватись на державних порталах, користуватись електронними послугами, тощо. Документи, підписані за допомогою ЕЦП, мають таку саму юридичну силу, як і звичайні.

Використання ЕЦП дає можливість ідентифікувати підписувача електронного документа, дозволяє однозначно визначати походження інформації (джерело інформації), яка міститься у документі, підписаному за допомогою ЕЦП. Тому ЕЦП можна вважати надійним засобом розмежування відповідальності за інформаційну діяльність у суспільстві, зокрема, відповідальності за дезінформування.

При підписанні електронного документа його початковий зміст не змінюється, а додається блок даних, так званий «Електронний цифровий підпис». Отримання цього блоку можна розділити на два етапи

На першому етапі за допомогою програмного забезпечення і спеціальної математичної функції обчислюється так званий «відбиток повідомлення», який має наступні властивості:

- 1) фіксовану довжину, незалежно від довжини повідомлення;
- 2) унікальність відбитку для кожного повідомлення;
- 3) неможливість відновлення повідомлення за його відбитком.

Таким чином, якщо документ був якимось чином змінений, то зміниться і його відбиток, що, відповідно, відобразиться при перевірці Електронного цифрового підпису.

На другому етапі відбиток документа шифрується за допомогою програмного забезпечення і особистого ключа автора документа.

Розшифрувати електронний цифровий підпис і одержати початковий відбиток, який відповідає документу, можна тільки використовуючи Сертифікат відкритого ключа електронного підпису.

Таким чином, обчислення відбитку документа захищає його від змін, які можуть бути внесені сторонніми особами після підписання, а шифрування особистим ключем електронного підпису підтверджує авторство документа.

При одержанні документа перевірка електронного цифрового підпису проводиться в декілька етапів.

На першому етапі за допомогою програмного забезпечення сертифікатом відкритого ключа автора документа адресат розшифровує підписаний відбиток і одержує відбиток початкового документа.

За допомогою програмного забезпечення і спеціальної математичної функції з одержаного документа обчислюється його відбиток.

При перевірці ЕЦП порівнюються відбитки початкового і одержаного документів. Результатом перевірки є відповідь «вірний» або «невірний».

Однією з додаткових можливостей при роботі з ЕЦП, яка дозволяє точно ідентифікувати момент накладання підпису, є послуга фіксації точного часу підписання документа ЦЕП, так звана відмітка точного часу. Крім того, відмітка точного часу не дозволяє змінити значення цього часу згодом, навіть особою, яка наклала підпис. Якщо це необхідно, то можливе лише повторне підписання документа з фіксацією нового часу. Точне значення часу, який використовується для формування відмітки точного часу, здійснюється апаратними засобами Центру сертифікації ключів шляхом синхронізації з джерелами точного часу з точністю до 1 секунди.

Згідно з чинним законодавством України, позначка часу не є обов'язковим атрибутом електронного документа, підписаного електронним цифровим підписом. Вона є обов'язковою тільки для підпису документів, які є валідними протягом дії сертифікату ЕЦП, яким було підписано документ.

Чинне законодавство не визначає особливості застосування ЕЦП, щодо документів, термін дії яких перевищує термін дії ЕЦП. Крім того, в законодавстві не визначено статус підписаних документів, термін дії яких не закінчився, у разі компрометації ЕЦП. Ця невизначеність призводить до виникнення ризиків, пов'язаних з можливістю наступних атак на ЕЦП:

1) можливість використання скомпрометованого ЕЦП або ЕЦП, термін дії якого закінчився, для підпису документів заднім числом;

2) визнання підписаного документа без позначки часу, сертифікат якого на час перевірки підпису не діє, недійсним на підставі того, що неможливо встановити чи був документ підписаний дійсним ЕЦП, чи був підписаний заднім числом недійсним ЕЦП. Така атака, як правило, може супроводжуватись заявою про компрометацію ключа ЕЦП.

Така вразливість ЕЦП позбавляє змісту послуги сертифікаційних центрів, такі як призупинення дії ЕЦП або реєстрація компрометації ключа ЕЦП.

Головною проблемою, яка призвела до виникнення вразливості, є сприйняття інфраструктури ЕЦП обмеженою відношеннями двох сторін, які перевіряють підпис на момент складання документа. При цьому не враховується роль арбітража при виникненні спорів відносно підписаного документа. Таким чином, для вирішення цієї проблеми необхідно розглядати валідність підписаного документа у динаміці, а не у статичі.

Слід зазначити, що проведення підпису заднім числом може бути успішно проведено з використанням чинного ЕЦП і сертифікованого програмного забезпечення переведенням системного годинника комп'ютера назад.

Враховуючи наявність такої критичної вразливості, електронний документообіг, у якому не застосовується позначка часу, обмежується підписанням документів, достовірність яких перевіряється тільки на момент підпису. Наприклад, подача електронної звітності.

Щодо електронного цифрового підпису довгострокових документів, то кожний такий документ може бути визнаний недійсним навіть протягом терміну валідності ЕЦП за наступним алгоритмом:

При виникненні суперечок щодо підписаного документа сторона, яка зацікавлена у визнанні документа недійсним, має подати заяву про компрометацію ключа, наприклад, у зв'язку з наявністю вірусів на комп'ютері де використовується ЕЦП, або за фактом наявності на цьому комп'ютері програмного забезпечення, яке надає можливість несанкціонованого доступу.

Під час початку судового процесу, який має встановити валідність підписаних документів, сторона, яка зацікавлена у визнанні документа

недійсним, стверджує, що документ був складений після факту компрометації ключа ЕЦП особою-викрадачем ключа і підписаний заднім числом.

Крім того, сторона, яка зацікавлена у визнанні документа недійсним, має продемонструвати можливість підписання документа заднім числом.

Таким чином, чинна законодавча база і засоби ЕЦП, які використовуються сьогодні, призводять до неповної придатності ЕЦП для електронного документообігу у широкому змісті цього терміну.

Держано-правове регулювання використання ЕЦП здійснюється на підставі наступних нормативних актів:

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996, згідно ч. 2 ст. 9 якого підпис є обов'язковим реквізитом первинного документа [124];

Закон України «Про електронні документи і електронний документообіг» від 22.05.2003 р. № 851, ст. 6 і ст. 9 якого встановлюють можливість використання електронного підпису для ідентифікації автора [127];

Закон України «Про електронні довірчі послуги» від 05.10.2017 р. № 2155, який визначає правові та організаційні засади надання електронних довірчих послуг, а також правові та організаційні засади здійснення електронної ідентифікації [126].

З технічної точки зору електронний підпис – це спеціальний реквізит електронного документа, який накладає на електронний документ криптографічний захист. Таким чином, ЕЦП виконує три основні функції:

- 1) захищає електронний документ від можливих подальших змін після використання ключа електронного підпису, відповідно, як наслідок, забезпечує цілісність документа;
- 2) підтверджує факт підписання документа;
- 3) підтверджує належність підпису власнику сертифікату ключа, тобто виконує функцію ідентифікації.

Відповідно до Закону України «Про електронні довірчі послуги» від 05.10.2017 р. № 2155 більш доцільно використовувати визначення електронний підпис. Електронний підпис має два різновиди: удосконалений електронний підпис та кваліфікований електронний підпис.

Удосконалений електронний підпис – це електронний підпис, створений за результатом криптографічного перетворення електронних даних, з якими пов'язаний цей електронний підпис, з використанням засобу удосконаленого електронного підпису та особистого ключа, однозначно пов'язаного з підписувачем, і який дає змогу здійснити електронну ідентифікацію підписувача та виявити порушення цілісності електронних даних, з якими пов'язаний цей електронний підпис. [126]

Кваліфікований електронний підпис – удосконалений електронний підпис, який створюється з використанням засобу кваліфікованого електронного підпису і базується на кваліфікованому сертифікаті відкритого ключа. [126]. Тобто, це той же удосконалений електронний підпис, але такий, що використовує кваліфікований сертифікат відкритого ключа. Такий сертифікат видається кваліфікованим надавачем електронних довірчих послуг, наприклад Кваліфікованим надавачем електронних довірчих послуг Інформаційно-довідкового департаменту ДПС. Згідно Закону України «Про електронні довірчі послуги» кваліфікований електронний підпис прирівнюється до власноручного особистого підпису. На практиці різниця між удосконаленим і кваліфікованим електронним підписом полягає у тому, що: удосконалений – електронний сертифікат (особистий ключ) записується на звичайний носій у вигляді електронної USB-флешки або взагалі існує на робочому столі чи іншій папці комп'ютера користувача; кваліфікований – записується на захищений носій, так званий «токен». Зазвичай токен може зовні виглядати як USB-флешка, але він забезпечує невилучення секретного коду і захищений секретним паролем доступу. Також це може бути, наприклад, смарт-картка з чіпом.

Отримати кваліфікований електронний підпис та спеціальне програмне забезпечення можна через спеціальні центри сертифікації ключів. Такі центри повинні мати акредитацію для здійснення таких послуг. Послуга може бути отримана безкоштовно, якщо отримувати кваліфікований електронний підпис у Акредитованому центрі сертифікації ключів Інформаційно-довідкового департаменту ДПС (АЦСК ДПС) або за грошові кошти, якщо отримувати кваліфікований електронний підпис у комерційних (приватних) центрах.

З точки зору бухгалтерського обліку особливого значення набуває питання оцінки та визнання таких активів. Вирішення цього питання багато в чому залежить від способу придбання електронного підпису.

Якщо ключ та програмне забезпечення було отримано в ДПС безкоштовно, то відповідно, в такій ситуації відсутній первинний документ, який підтверджує вартість цього об'єкта, а отже, актив визнати просто неможливо. Крім того, згідно роз'ясненням ДПС за безплатно отриманим сертифікатом кваліфікованого електронного підпису дохід також визнавати не потрібно

Якщо ключ був придбаний за кошти підприємства, то виникає питання про визнання та відображення в обліку придбаного ключа кваліфікованого електронного підпису. По-перше, при придбанні електронного підпису може бути придбаний не один об'єкт, а одразу декілька. Придбання і початок використання кваліфікованого електронного підпису може бути пов'язано з придбанням: сертифікату ключа електронного цифрового підпису; спеціального програмного продукту (чи навіть продуктів); послуг консультативного характеру, наприклад, щодо генерування кваліфікованого електронного підпису чи з вибору і встановлення певних програмних продуктів.

Щодо вибору і встановлення певних програмних продуктів, витрати, пов'язані з їхнім придбанням доцільно списувати на адміністративні витрати (рахунок 92), тому що це витрати загальногосподарського характеру. Щодо сертифікатів електронного підпису у бухгалтерів досить часто виникають питання відносно визнання такого активу та його обліку. Найчастіше в практиці обліку використовують наступні варіанти:

- 1) списання витрат, пов'язаних з придбанням сертифікату ключа електронного цифрового підпису, на адміністративні витрати;
- 2) визнати придбаний сертифікат ключа електронного цифрового підпису як нематеріальний актив;
- 3) визнати придбаний сертифікат ключа електронного цифрового підпису як малоцінний необоротний матеріальний актив (МНМА) у складі вартості флешносія чи іншого матеріального носія, що його супроводжує.

З точки зору ДПС сертифікати ключа електронного цифрового підпису та відповідне програмне забезпечення – це нематеріальні активи. Відповідно

до рекомендацій працівників державної податкової служби слід відносити програмне забезпечення до групи 5 нематеріальних активів; а кваліфіковані сертифікати відкритих ключів – до групи 6 нематеріальних активів. Відповідно, офіційно позиція податкової – кваліфікований електронний підпис це нематеріальний актив [96].

Проте, відповідно до критеріїв визнання активів в цілому і нематеріальних активів зокрема, актив має бути контрольований (п. 3 НП(С)БО 1). Однак, кваліфікований електронний підпис не контролюється підприємством, тому що при звільненні працівника необхідно отримувати новий сертифікат. Крім того, на програмне забезпечення від АЦСК відсутні виключні права інтелектуальної власності, а отже, це не може бути нематеріальний актив, а значить розпоряджатися цими ключами на свій розсуд (передавати токени й ключі іншим суб'єктам неможливо); нематеріальний актив має бути ідентифікований (п. 4 П(С)БО 8). Проте, підприємство не може перепродати ключ іншому суб'єкту, а також в обліку не може часто відділити програму (електронний сертифікат) на електронному носії (наприклад, USB-флешці) від самого носія (флешки). За документами – це єдиний об'єкт. Однак, USB-флешки, які є носіями кваліфікованого електронного підпису можуть використовуватися багаторазово. Відповідно, це актив багаторазового використання і списувати його на витрати періоду не доцільно. Наприклад, якби була придбана лише флешка без КЕП, то її б необхідно було віднести до складу МНМА. Таким чином, на нашу думку, для кваліфікованого електронного підпису списання на витрати не є правильним, оскільки його носій використовується багаторазово. Щодо удосконаленого цифрового підпису без певного визначеного носія (тобто програми, яка завантажується на комп'ютер), то тоді витратний підхід є доцільним і цілком зручним.

Крім того, розглядати кваліфіковані електронні підписи як нематеріальний актив не зручно, бо через малу вартість електронних підписів, доведеться мати справу з досить незначними сумами амортизації. Враховуючи несуттєвість вартості таких активів, краще її одразу списувати на витрати по аналогії з ліцензіями на користування антивірусним програмним забезпеченням чи підпискою на сайти. Такі витрати визнаються в обліку витратами періоду. Таким чином, доцільно вартість удосконаленого

електронного підпису (за умови, що це не кваліфікований електронний підпис), якщо його вартість відділена від вартості електронного носія або фізичний носій взагалі відсутній, списувати на витрати.

В разі якщо програмне забезпечення для роботи з електронними ключами придбається окремо, таке забезпечення можна обліковувати як нематеріальний актив. Наведемо аргументацію цієї позиції. По-перше, підприємство придбаває ліцензію використання такого програмного забезпечення, по-друге, даний програмний продукт може використовуватися протягом тривалого терміну, або термін використання визначити неможливо (постійне використання).

Проте існує і альтернативний підхід – визнавати кваліфікований електронний підпис в якості МНМА. Ґрунтується такий підхід на наступних умовах:

1) сертифікат (програмне забезпечення) невіддільний від свого електронного носія (USB-флешки), а отже її можна вважати частиною МНМА;

2) попередня умова вирішує проблему багаторазовості використання електронного носія (USB-флешки);

3) в разі використання підприємством методу амортизації МНМА 100%, такий підхід мало чим відрізняється від списання на витрати, окрім заведення інвентарної картки на електронний носій (USB-флешку), відповідно, цей носій продовжує обліковуватись на субрахунку 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи».

Таким чином, доцільно обліковувати кваліфікований електронний підпис разом з електронним носієм як МНМА, не розділяючи їх. Крім того, слід зазначити, що такий же підхід використовується для обліку операційних систем, які неможливо відділити від обладнання, яке їх використовує, наприклад, операційна система Windows, яка інстальована на конкретний ноутбук, операційна система Android чи IOS на смартфоні, операційна система певного верстату з числовим програмним управлінням або подібного обладнання. В таких випадках нематеріальний актив неможливо виділити, тому що у документах на придбання таких програмних об'єктів їхня ціна відсутня, а вартість входить у загальну вартість придбаних матеріальних необоротних активів – основних засобів, МНМА.

Що стосується обліку токенів, то тут є свої особливості, які доцільно визначити, оскільки з листопаду 2020 року використання токенів буде обов'язковим.

За своєю суттю токен – це Flash-пам'ять з різними варіантами виконання (USB-флешка, флеш-картка, смарт-карта тощо). Зазвичай використовується USB-флешка, хоча Закон України «Про електронні довірчі послуги» від 05.10.2017 р. № 2155 дане питання не конкретизує. Крім того, діюче законодавство взагалі не визначає поняття «токен», проте, саме цей термін використовується для такого роду пристроїв (англ. – secure token, картка захисту). На даний момент апаратні токени (флешки) коштують приблизно від 695 грн до 1860 грн за одиницю. На кожний підпис необхідно придбати окремий токен (флешку). Наприклад, якщо на підприємстві право підпису має директор та головний бухгалтер, а також необхідно оцифрувати печатку, то необхідно придбати 3 токени. У разі звільнення, наприклад, головного бухгалтера або директора доведеться купувати новий токен. В такому разі токен у бухгалтерському обліку доцільно визнавати як МНМА. Проте, це стосується лише апаратного носія – USB-флешки (чи електронного носія іншого типу). Якщо окремо купувалося програмне забезпечення (воно має бути виділено тоді окремим рядком у накладній), то таке програмне забезпечення варто визнавати нематеріальним активом. Проте, в таких випадках воно зазвичай йде безкоштовно або окремо його вартість не виділяється та входить у вартість проданого пристрою (secure token).

Придбані токени доцільно відображати як МНМА, тому що цей актив відповідає наступним критеріям: строк служби більше року (на нього, як правило, дають гарантію 36 місяців); вартість менша 6000 грн; пристрій (токен) має матеріальну форму (це не тільки записана на нього програма, а й мікросхема, корпус, тощо). Крім того, токен може у більш дорогих варіантах виконувати й функцію звичайної USB-флешки, де у зашифрованому вигляді можна зберігати особисті файли. У найдешевших варіантах місткість флешки незначна, тому її вистачає тільки на зберігання кваліфікованого електронного підпису. При визнанні токена МНМА необхідно завести інвентарну картку, як для основних засобів, та присвоїти цьому об'єкту інвентарний номер. Як правило, для МНМА використовують номенклатурні номери, які відрізняються від інвентарних тим, що один номер на цілу групу подібних

об'єктів. Однак, токен – це досить важливий актив, оскільки кожний підпис на ньому унікальний. Відповідно, присвоєний йому номер має бути унікальним, тобто інвентарним. Для обліку токенів, визнаних МНМА, застосовують рахунок обліку 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи». При цьому, метод амортизації обирають 50/50 або 100%, той, який використовується на підприємстві для МНМА. Таким чином, у першому місяці експлуатації нараховують 50% вартості або повну вартість токена як знос. Нарахований знос відображають за дебетом рахунку 92 «Адміністративні витрати» та кредитом рахунку 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів».

До 1 січня 2023 року продаж токенів звільнений від оподаткування ПДВ, так як вони підпадають під поняття криптографічних засобів захисту інформації, тому податкового кредиту з ПДВ на сьогодні при придбанні токенів у підприємства не виникає [95]. Відображення в обліку придбання токена наведено в табл. 1.4.

Таблиця 1.4

Приклад відображення в бухгалтерському обліку придбання токенів

№	Господарська операція	Дт	Кт	Сума
1	Перерахована попередня оплата за 3 токени по 695 грн за кожний АЦСК	371	311	2085
2	Оприбутковано токени	153	631	2085
3	Введено токени в господарський оборот	112	153	2085
4	Відображений взаємозалік з АЦСК	631	371	2085
5	Нарахована амортизація токенів (метод 100%)	92	132	2085

З податкової точки зору МНМА-підхід до обліку токенів є цілком безпечним, якщо суб'єкт господарювання – платник податку на прибуток-малодоходник. Податкових різниць в такому випадку не виникає.

На нашу думку, визнання токенів в обліку як МНМА є найбільш доцільним. Проте існують ще й інші підходи. Наприклад, визнавати токен як нематеріальний актив. Такий підхід викликаний існуючим роз'ясненням ДПС, яке вимагає обліковувати кваліфікований електронний підпис як нематеріальний актив групи 6 – інші нематеріальні активи – зі строком

амортизації від 2 до 10 років. Однак, по-перше, така рекомендація є суттєвою для платників податку на прибуток, які є так званими «високодохідниками». По-друге, існує є два об'єкти – програма (нематеріальний актив) та захищений електронний носій USB-флешка (матеріальний актив). Оскільки вартість програмного забезпечення у накладній, як правило, не виділяється окремо, то на облік фактично приймається тільки сама USB-флешка. По-третє, 695-1860 грн – це не надто суттєва сума у бухгалтерському обліку, щоб щомісяця нараховувати амортизацію у незначних сумах.

Інший підхід розглядає токен як витрати адміністративні. Проте, по-перше, токени, як правило, розраховані на багаторазове використання. USB-флешка – це лише електронний носій програмного забезпечення. Якщо особа, чий електронний підпис забезпечує токен, звільнилася, відповідно, змінився підпис, на ту саму USB-флешку можна прошити інший сертифікат і використовувати її надалі. По-друге, токен – це досить важливий у діяльності підприємства пристрій, який може бути використаний не тільки для подачі звітності, але й при укладанні електронного договору тощо. Тому він має бути на обліку у відповідальних осіб. Однак, безпосередньо саму послугу з перезапису електронного ключа при зміні посадової особи доцільно віднести на витрати, якщо це здійснюється на стару USB-флешку. Проте, якщо вартість кваліфікованого електронного підпису на USB-флешці виділена окремо, то необхідно обліковувати його як нематеріальний актив.

Якщо ж підприємство – платник податку на прибуток-великодохідник, то доцільно обліковувати кваліфікований електронний підпис як нематеріальний актив, визнаючи сертифікати кваліфікованого електронного підпису та програмне забезпечення до нього нематеріальним активом, а консультаційні послуги – адміністративними витратами. Крім того, необхідно особливу увагу приділити первинним документам з придбання, тобто, що саме за ними придбавається: програмна продукція чи послуга. Таким чином, можна зробити висновок, що облік електронних ключів як нематеріальних активів доцільний: для підприємств – платників податку на прибуток-великодохідників з податкових міркувань та якщо електронний ключ не має фізичного носія, тобто не є кваліфікованим електронним підписом. Щодо строку корисного використання (строку амортизації), то він становить: по групі 5 (програмне забезпечення) – мінімум 2 роки; по групі 6

(сертифікати кваліфікованого електронного підпису) – відповідно до технічних документів, але якщо він не встановлений, то від 2 до 10 років.

У бухгалтерському обліку і програмне забезпечення, і сертифікати кваліфікованого електронного підпису доцільно відображати на рахунку 127 «Інші нематеріальні активи», де зазвичай обліковуються нематеріальні активи, за якими не існує виключних майнових прав, оскільки в даному випадку підприємство не може самостійно тиражувати сертифікати ключів чи придбане програмне забезпечення.

Щодо обліку ПДВ, то електронні ключі як кваліфіковані, так і удосконалені не обкладаються ПДВ.

Для документального оформлення на кожний з нематеріальних активів бажано завести Інвентарну картку, а списання оформити актом на списання, використовуючи форми документів з Наказу Міністерства фінансів України від 22.11.2004 № 732 або розробити відповідні форми самостійно.

Відображення у бухгалтерському обліку придбання ключів електронного підпису наведено у табл. 1.5.

Виходячи з табл. 1.5 можна відзначити, що існують три підходи до обліку придбання ключів електронного підпису, а саме: придбання кваліфікованого електронного підпису з визнанням об'єкту нематеріальним активом; придбання програмного забезпечення для використання електронного підпису; придбання сертифікату удосконаленого електронного підпису (не кваліфікований електронний підпис), що не має фізичного носія.

Таблиця 1.5

Приклад відображення в бухгалтерському обліку придбання ключів електронного підпису

№	Господарська операція	Дт	Кт	Сума
	Придбання кваліфікованого електронного підпису з визнанням об'єкту нематеріальним активом			
1	Перерахована попередня оплата АЦСК за сертифікат (ключ)	371	311	695

	кваліфікованого електронного підпису (695 грн)			
2	Відображені капітальні інвестиції на придбання ключа кваліфікованого електронного підпису	154	631	695
3	Відображено взаємозалік заборгованостей	631	371	695
4	Введено в експлуатацію програмне забезпечення	127	154	695
5	У наступному місяці після вводу в експлуатацію нарахована амортизація ключа кваліфікованого електронного підпису. (Умовно, строк корисного використання – 24 місяці. Амортизація = $695/24 = 28,96$)	92	133	28,96
6	Через 12 місяців працівник, що використовував цей кваліфікований електронний підпис звільнився й сертифікат кваліфікованого електронного підпису списаний	976 133	127 127	347,5 347,5
Придбання програмного забезпечення для використання електронного підпису				
1	Перерахована попередня оплата за програмне забезпечення для використання цифрового підпису	371	311	4800
2	Відображені капітальні інвестиції на придбання програмного забезпечення	154	631	4800
3	Відображено взаємозалік заборгованостей	631	371	4800
4	Введено в експлуатацію програмне забезпечення	127	154	4800
5	У наступному місяці після вводу в експлуатацію нарахована амортизація програмного забезпечення (Умовно, строк 24 місяці. Амортизація = $4800/24 = 200$)	92	133	2000
Придбання сертифікату удосконаленого електронного підпису (не кваліфікований електронний підпис), що не має фізичного носія				
1	Перерахована попередня оплата за використання цифрового підпису	371	311	500
2	Відображено адміністративні витрати, якщо підприємство не вважає вартість такого активу суттєвою, щоб визнавати як нематеріальний актив	92	631	500
3	Відображено взаємозалік заборгованостей	631	371	500

Таким чином, в процесі визнання та взяття на облік ключів електронного підпису можна застосовувати технологію, схематично зображену на рис. 1.3.

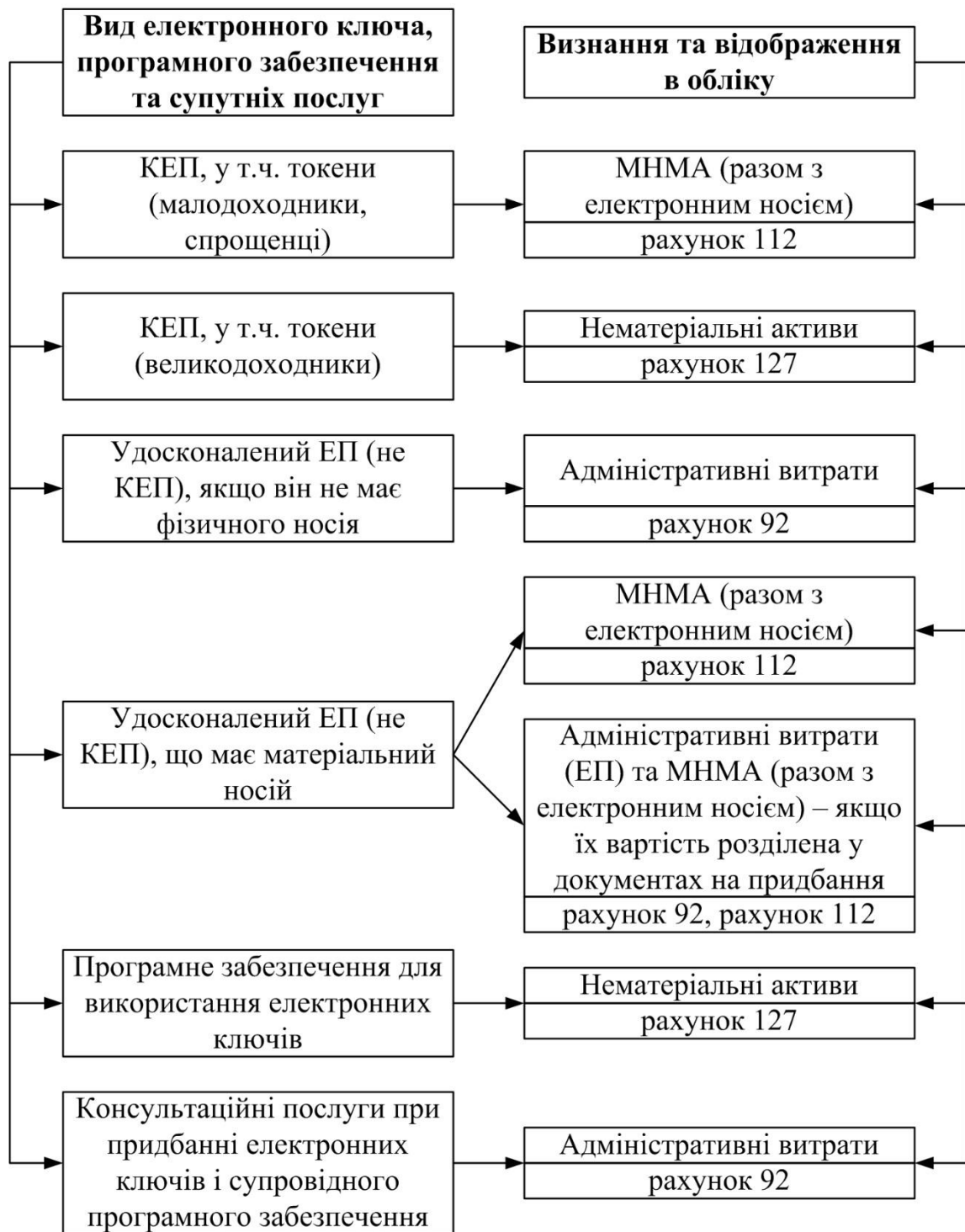


Рис. 1.3. Технологія визнання та обліку ключів електронного підпису

Відповідно до рис. 1.3 можна зазначити, що відображення в обліку ключів електронного підпису в залежності від підходу до придбання обліковується:

- на рахунку 112, як малоцінний необоротний матеріальний актив;
- на рахунку 127, як нематеріальний актив;

на рахунку 92, як адміністративні витрати, якщо ЕПЦ не має фізичного носія;

Розвиток сучасних інформаційних технологій сприяє переформуванню форм платіжних засобів з паперових на електронні. Такими формами платіжного засобу є корпоративні платіжні картки та електронна карта «ключ до рахунку», за якою можна зняти готівку на виплату зарплати співробітникам, повернути гроші підзвітній особі або розплатитися цією карткою підзвітній особі.

Розглянемо детальніше у чому є відмінність або подібність карти «ключ до рахунку» та корпоративної платіжної картки.

Відповідно до Положення про порядок емісії електронних платіжних засобів і здійснення операцій з їх використанням, затверджене постановою Правління НБУ від 05.11.2014 р. № 705 [115], для суб'єктів господарювання (юросіб і фізосіб-підприємців) існує можливість емісії банками корпоративних електронних платіжних засобів. Це так звані корпоративні платіжні картки (далі — КПК).

Для отримання КПК, підприємство повинне відкрити поточний рахунок, операції за яким можуть здійснюватися з використанням електронних платіжних засобів (інакше – картковий рахунок).

Проведений аналіз відмінностей карти «ключ до рахунку» (карта-ключ) від звичайної КПК, дозволяє зробити висновок:

- 1) карта «ключ до рахунку», на відміну від КПК, надає прямий доступ до розрахункового рахунку підприємства;
- 2) для отримання карти-ключа не потрібно відкривати додаткового карткового рахунку як при КПК;
- 3) карта «ключ до рахунку», на відміну від КПК, може бути видана тільки на директора. Передавати в користування таку карту іншим працівникам підприємства не можна.

Проте, незважаючи на всі ці відмінності, існує і спільна риса, у тому що карта-ключ — це все той же корпоративний електронний платіжний засіб (КПК). Випуск інших електронних платіжних засобів (карток) для суб'єктів господарювання чинні нормативно-правові акти не передбачають.

Інструкція про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземних валютах, затверджена постановою Правління НБУ

від 12.11.2003 р. № 492 забороняє використовувати кошти з поточного рахунку юрособи і фізособи-підприємця за допомогою електронного платіжного засобу для отримання зарплати, інших виплат соціального характеру, здійснення розрахунків за зовнішньоторговельними договорами (контрактами), здійснення іноземних інвестицій в Україну й інвестицій резидентів за її межі (п. 8.3 Інструкції № 492) [55].

Але можливість направити зняті з КПК (карти-ключа) грошові кошти на виплату зарплати або заборгованості перед підзвітною особою, не порушуючи законодавчі обмеження, все ж є. Для цього такі операцію потрібно оформити документально таким чином, як показано на рис. 1.4.



Рис. 1.4. Порядок документального оформлення отримання готівки за допомогою карти-ключа на виплату заробітної плати працівникам

Виходячи з рис. 1.4 можна зазначити, що належно оформленні первинні документи дозволяють визначити законність проведення операцій щодо зняття готівки за допомогою картки-ключа на виплату заробітної плати або господарські потреби. При цьому зняття готівки за карт-ключом обов'язково потрібно оформляти авансовим звітом. В умовах і правилах надання банківських послуг вказано, що: «кошти, списані з рахунку юридичної особи або фізичної особи – підприємця за операціями, які здійснені з використанням електронних платіжних засобів, вважаються виданими під звіт держателю електронного платіжного засобу».

Таким чином, в той час як директор зніме / витратить гроші за допомогою карти «ключ до рахунку», він повинен:

1) подати авансовий звіт – Звіт про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт (навіть якщо знята сума не витрачена) та надати до Звіту документ, який підтверджує використання картки для розрахунків в безготівковій формі (квитанція платіжного терміналу, чек банкомата, сліп, квитанція торговельного терміналу тощо).

2) надати розрахунковий документ (касовий чек, товарний чек, розрахункова квитанція тощо), який підтверджує факт придбання товарів, надання послуг;

2) повернути невикористаний залишок коштів до або під час подання авансового звіту.

Терміни подання таких звітів встановлені у ПКУ (пп. 170.9.2 і 170.9.3 ПКУ). У випадку, якщо за допомогою карти знімалася готівка – до закінчення 3-го банківського дня після відрядження або 5-го банківського дня, наступного за днем, в якому працівник завершує виконання окремої цивільно-правової дії.

Щодо застосування платіжних карток для проведення розрахунків у безготівковій формі, то строк звіту про використання виданих на відрядження коштів має не перевищувати 10 банківських днів. Але за наявності поважних причин роботодавець (самозайнята особа) може його продовжити до 20 банківських днів (до з'ясування питання в разі виявлення розбіжностей між відповідними звітними документами). Якщо ж кошти були

зняті з рахунку, але не використані, їх слід повернути роботодавцю до або під час подання зазначеного авансового звіту (пп. 170.9.2 Податкового кодексу України (ПКУ)). Якщо працівник не відзвітує своєчасно, або не надасть разом із авансовим звітом документи, які підтверджують понесені витрати (крім добових під час відрядження), або не поверне залишок невикористаних підзвітних коштів, такі кошти стануть оподаткованим доходом працівника (пп. 164.2.11 ПКУ). Також з метою нарахування податку на доходи фізичних осіб база оподаткування в такому випадку визначатиметься за допомогою коефіцієнта 1,21951 (за п. 164.5 ПКУ) [45].

Однак, є певні обмеження щодо зняття готівки за допомогою карти «ключ до рахунку» (карт-ключа) протягом однієї доби кілька разів. По карті «ключ до рахунку» знімати гроші протягом дня кілька разів можна, тому що це вважається однією видачею коштів під звіт (для обмеження по п. 19 Положення № 148). Згідно п. 19 Положення № 148 заборона на видачу підзвітній особі готівки є лише в разі того, якщо підзвітна особа не відзвітувалася за раніше отриманими під звіт коштами. Це правило поширюється і на отримання коштів по картці «ключ до рахунку». Однак це «обмеження» починає діяти тільки після того, як вже наступили граничні терміни для подання авансового звіту про використані кошти. До тих же пір, поки ці терміни не підійшли, директор може ще знімати гроші з карти.

Підсумовуючи вищенаведене щодо використання карт-ключів та КПК та зняття готівки за їх допомогою можна зробити такі висновки:

- 1) готівку, яку отримано за допомогою карти «ключ до рахунку» (картки-ключа) і банкомату, оприбутковувати не потрібно;
- 2) за допомогою такої картки можна оплачувати будь-які товарно-матеріальні цінності напряму, зокрема, за допомогою РРО і платіжного терміналу;
- 3) використані таким чином кошти з поточного рахунку отримують статус підзвітних;
- 4) обов'язково потрібно оформлення звіту про використання коштів (авансовий звіт) та підкріплення до нього підтверджуючих документів (квитанції, чеки тощо);
- 5) невикористаний залишок знятих коштів працівник має бути повернутий, в іншому випадку такі кошти підлягають оподаткуванню податком на доходом працівника.

В бухгалтерському обліку кошти, розміщені на КПК та на картці «ключ до рахунку», враховують на окремому субрахунку:

313 «Інші рахунки у банку в національній валюті»;

314 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті»).

У момент оплати працівником ТМЦ за допомогою КПК або картки «ключ до рахунку», як правило, відбувається не списання коштів з картрахунку, а їх бронювання. І тільки через якийсь час (залежно від правил платіжної системи цей період може складати від одного до декількох днів) гроші будуть списані з рахунку. Інакше кажучи, дата фактичного списання коштів з картрахунку не завжди збігається з датою здійснення операції за допомогою КПК (зняття готівки або здійснення безготівкового перерахування коштів). Тому, момент фактичного списання з картрахунку є датою для відображення суми, виданою працівникові під звіт (відображається за Дебетом 372 «Розрахунки з підзвітними особами».

В бухгалтерському обліку відображення операцій за допомогою карти «ключ до рахунку» або КПК для видачі у підзвіт на господарські потреби наведено у табл. 1.6.

Таблиця 1.6

Приклад відображення в бухгалтерському обліку підзвітних сум за допомогою карти «ключ до рахунку» або КПК на господарські потреби

№	Господарська операція	Дт	Кт
1	Списано кошти з поточного рахунку підприємства і зараховано на картрахунок	313	311
2	Оплачені канцтовари із застосуванням КПК або карти «ключ до рахунку» (кошти блоковані)	313	313
3	Відображено списання грошових коштів з рахунку в оплату вартості канцтоварів на підставі виписки банку	372	313
4	Оприбутковано канцтовари (складено авансовий звіт)	22	372
5	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	372

Облік операцій за допомогою карти «ключ до рахунку» або КПК для видачі у підзвіт на відрядження наведено у табл. 1.7.

Операції з виплатою в підзвіт сум для господарських потреб або на відрядження не викликають суперечок та проблем. Проте, видача заробітної

плати за допомогою карти «ключ до рахунку» або КПК готівкою викликає суперечки як на законодавчому рівні, так і рівні підприємств.

Таблиця 1.7

Приклад відображення в бухгалтерському обліку підзвітних сум за допомогою карти «ключ до рахунку» або КПК на відрядження

№	Господарська операція	Дт	Кт
1	Списано кошти з поточного рахунку підприємства і зараховано на картрахунок	313	311
3	Відображено списання грошових коштів з рахунку на відрядження на підставі виписки банку	372	313
4	Відображено витрати на відрядження підзвітною особою (складено авансовий звіт)	23, 91, 92, 93, 94	372
5	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	372

Національний банк України (НБУ) удосконалив порядок здійснення банками емісії електронних платіжних засобів (платіжних карток) та операцій з їхнім використанням. Зокрема, суб'єкти господарювання не мають права використовувати корпоративні картки для виплати заробітної плати, виплат соціального характеру. Відповідно знімати кошти з корпоративної картки для виплати зарплати з 10 грудня 2019 року не можна. Це буде вважатися порушенням. Внаслідок того, що НБУ вважає ключ-карту до рахунку корпоративною, то на неї також поширюється ця заборона. Проте, як зазначалось раніше, отримання готівки підзвітною особою за допомогою карти «ключ до рахунку» та не витраченої нею, може бути передана до каси підприємства. А з каси підприємства, вже немає ніякої заборони щодо виплати заробітної плати.

Таким чином, для обліку готівки для виплати заробітної плати за допомогою карти «ключ до рахунку», на думку авторів, можна застосувати наступний порядок:

- 1) сплатити податок на доходи фізичних осіб, військовий збір та єдиний соціальний внесок з заробітної плати;
- 2) отримати з рахунки за допомогою карти-ключа готівку для різних призначень;
- 3) оприбутковати таку готівку в касу за допомогою прибуткового касового ордеру (ПКО);

4) виплатити заробітну плату по відомості на видачу готівки або через видатковий касовий ордер (ВКО).

На нашу думку, облік виплати заробітної плати за допомогою карти «ключ до рахунку» або КПК, повинен відображатися за такою технологією, яка наведена у табл. 1.8

Таблиця 1.8

Приклад відображення в бухгалтерському обліку підзвітних сум за допомогою карти «ключ до рахунку» або КПК на виплату заробітної плати

№	Господарська операція	Дт	Кт	Сума, грн
1	Списано кошти з поточного рахунку підприємства і зараховано на картрахунок	313	311	3923,80
3	Відображено списання готівки у банкоматі або у касі банку для господарських цілей або на відрядження держателя картки на підставі виписки банку	372	313	3923,80
4	Оприбуткування готівки від держателя картки до каси для подальшого витрачання на різні цілі	301	372	3923,80
5	Виплата зарплати з каси	661	301	3923,80

Таким чином, можна відзначити, що електронний документообіг – це високотехнологічний і прогресивний підхід до суттєвого підвищення ефективності роботи кожного підприємства.

Відсутність необхідності вручну розмножувати документи, відслідковувати переміщення паперових документів всередині організації, контролювати порядок передачі конфіденційної інформації істотним образом знижує трудовитрати діловодів. Наскрізний автоматичний контроль виконання на всіх етапах роботи з документами кардинально підвищує якість роботи виконавців, робить терміни підготовки документів більш прогнозованими і керованими.

Спільне використання систем електронного документообігу і сховищ інформації дозволяє систематизувати і поєднувати інформацію, що полегшує її аналіз і складання звітів. Для пошуку прихованих закономірностей у великих масивах даних можна приймати більш ефективні рішення і дії, що базується на відповідних технологіях діставання інформації з даних (data mining techniques). Усе це можливо тільки в системі управління, побудованій

на основі цілком електронного документообігу. Інформаційні безпаперові технології полегшують процес управління знаннями. Вони створюють основу рішень, що забезпечують автоматизований і централізований обмін знаннями і дістають лише необхідну інформацію з усіх доступних джерел.

Системи електронного документообігу можуть сприяти створенню нової організаційної культури на підприємстві, на також на рівні держави, зробивши роботу державних службовців більш легкою, прозорою і значимою.

З огляду на зазначене, в Україні запроваджується проект e-government (електронне урядування). Це модель управління, в якій всю сукупність внутрішніх і зовнішніх зв'язків та процесів підтримують і забезпечують відповідні інформаційно-комп'ютерні технології. Інформаційні технології дозволяють державним службовцям працювати не тільки над виконанням внутрішньовідомчих задач, але і спільними зусиллями вирішувати більш широкий спектр державних проблем. Інформаційні технології можуть також виступати як каталізатор, завдяки якому органи влади перейдуть на новий рівень взаємовідносин з населенням, коли державні службовці будуть прямо відповідати на запити громадян і ставитися до них як до клієнтів, а не як до надокучливих відвідувачів.

Також ймовірно, що вже найближчим часом в Україні запрацює електронний суд.

У висновку зазначимо, що використання системи електронного документообігу дозволяє організувати передачу даних про хід виконання документів в електронному вигляді, що якісно змінює організацію контролю виконання документів. Таким чином, можна відзначити, що економічна наука містить широке коло методичних рекомендацій, які запропоновані провідними фахівцями та забезпечує обґрунтований вибір підходів та методів обліку електронних засобів платіжних інструментів.

1.4. Проблемні питання організації електронного документообігу при виконанні завдань з аудиту

У теперішній час аудит постійно стикається із необхідністю відповідати новим викликам суспільства, новим вимогам сучасності щодо мобільності та організації роботи свого персоналу, впровадження у свою діяльність сучасних інформаційних технологій. Це викликано тим, що бізнес все більше використовує засоби електронної комерції, будує свої внутрішні управлінські, у тому числі облікові процеси, застосовуючи сучасні та дедалі більш складні програмні комплекси. Державні органи, у свою чергу, щороку розширюють кількість та інформаційний потенціал своїх відкритих баз даних та державних реєстрів. Крім того, деякі форс-мажорні обставини, викликані світовими кризами, такими наприклад, як вірусні пандемії, ставлять як бізнес так і суб'єкти аудиторської діяльності у ситуацію, яка потребує мобілізації та перебудови організаційних процесів, які існують на сучасному етапі, для побудови нових чи реформування старих підходів до проведення аудиту. Без швидкого реагування на сучасні економічні процеси неможливе належне функціонування контрольної системи, яка була побудована по всьому світу.

Окреслені процеси, з одного боку відкривають перед аудиторами нові можливості для підвищення ефективності, а з іншого боку потребують вирішення низки проблемних питань, які вимагають побудови сталої організаційної практики та належного методичного обґрунтування. Побудова такої організаційної системи та методичних підходів, які дозволять скоротити фізичну присутність аудиторської групи та дозволять відокремити більшу частину для дистанційного опрацювання дозволять в деяких доречних випадках більш гнучко реагувати на мінливість сучасного економічного простору та ефективно виконувати завдання з аудиту.

До найбільш важливих проблемних питань, які на думку автора вимагають першочергового вирішення на шляху до організації дистанційної роботи, є наступні:

- 1) організація процесу електронного документообігу з контрагентами;
- 2) забезпеченням відповідності електронного документообігу вимогам до контролю якості аудиторських послуг;
- 3) забезпечення отримання належних аудиторських доказів.

Окреслені три напрями проблемних питань є найбільш важливими, оскільки охоплюють майже весь спектр проблематики, з якими може стикнутись аудитор, а сучасне законодавство України, зокрема Закону

України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [88], Міжнародні стандарти аудиту [64] і Кодексі етики професійних бухгалтерів [123] чи інші джерела не дають прямих відповідей на них чи обґрунтованих методик, які б дозволяли кожному окремому суб'єкту аудиторської діяльності індивідуально вирішити ці проблеми. Інші ж питання є або вирішеними як на рівні держави так і на рівні індивідуальних аудиторських практик, або є майже не значними, чи включеними до окреслених трьох.

Більш детальний аналіз окреслених проблемних питань дозволив виокремити ключові тези по кожному з них, оформити графічно основні результати аналізу та узагальнити можливі шляхи вирішення цих питань.

Організація електронного документообігу вкрай важливий процес, який в деяких випадках може суттєво скоротити витрати часу аудитора на обмін паперовими примірниками або копіями документів. Варто зауважити, що у деяких юрисдикціях, зокрема в Україні, не будь-який обмін електронними файлами буде вважатись електронним документообігом, тому, на думку автора, варто виокремити нормативно врегульований документообіг та нормативно не врегульований електронний документообіг. До нормативно врегульованого електронного документообігу віднесемо обмін електронними документами, які відбувається у межах встановлених законодавчих чи інших нормативно-правових актів кожної конкретної юрисдикції. В Україні базовими законами, що регулюють питання електронного документообігу є Закон України «Про електронні документи та електронний документообіг» [127] та Закон України «Про електронні довірчі послуги» [126]. До нормативно не врегульованого електронного документообігу віднесемо будь-який електронний документообіг інший ніж нормативно врегульований.

Важливою різницею між цими двома видами електронного документообігу є можливість визнання юридичної сили електронних документів, які генеруються в результаті обігу, як між аудитором та його клієнтом, так і перед третіми сторонами, які можуть використовувати результати документообігу після завершення аудиту. Як один з прикладів такої третьої сторони можна навести органи, які здійснюють зовнішній контроль якості аудиторських послуг та матимуть в разі необхідності доступ

до електронної документації, яким буде потрібно ідентифікувати юридичний статус деяких документів.

Організація електронного документообігу при виконанні завдань з аудиту повинна передбачати як мінімум чотири етапи:

- 1) Визначення запланованого обсягу електронного документообігу.
- 2) Визначення передумов для здійснення електронного документообігу.
- 3) Безпосереднє здійснення електронного документообігу.
- 4) Контроль за виконанням визначених передумов.

В узагальненому вигляді схема організації електронного документообігу при виконанні завдань з аудиту матиме наступний вигляд (рис. 1.5).



Рис. 1.5. Схема організації електронного документообігу при виконанні завдань з аудиту (авторська розробка)

Кожний з відображених на схемі етапів організації електронного документообігу має деякі особливості. Так на етапі визначення запланованого обсягу електронного документообігу кожний окремий суб'єкт аудиторської діяльності повинен виокремити документи, юридичний статус яких важливий від документів, де такого статусу в процесі аудиту не

відмагатиметься. Прикладами документів, юридичний статус яких буде вкрай важливий для аудиторів є:

договори;

інші ніж договори письмові узгодження умов завдання з аудиту;

меморандуми;

письмові запевнення управлінського персоналу;

письмові повідомлення, які аудитор надає у звязку з аудитором;

письмові докази, які потребують ідентифікації підписанта;

інші документи, які вимагаються Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» або Міжнародними стандартами аудиту.

До документів, юридичний статус яких не матиме суттєвої значимості для аудиторів, можуть бути наступні:

проекти документів, юридичний статус яких буде важливим;

запити управлінському персоналу для надання пояснень;

отримані скановані копії чи робочі документи бухгалтерського обліку (розрахунки);

відомості та журнали операцій із інформаційної системи бухгалтерського обліку тощо.

Ці переліки звісно не є вичерпними і головним критерієм для визначення важливості юридичного статусу буде наявність законів або інших нормативно-правових актів, які передбачають обов'язковість складання того чи іншого документу незалежно від його форми (паперової чи електронної) та визначена аудитором необхідність ідентифікації особи, яка підписує або завіряє той чи інший документ.

В залежності від того, до якої групи віднесено документи, аудитори повинні визначити передумови для здійснення електронного документообігу. Так для документів з системи нормативно врегульованого електронного документообігу буде важливо щонайменше:

1) Дійти згоди сторін про визнання електронних документів. Це зумовлено тим, що у будь-якому разі для визнання юридичного статусу електронного документу важлива наявність договірних відносин щодо цього факту та узгодженні формату документообігу.

2) Впевнитись у можливості ідентифікації осіб, які будуть складати документ від імені сторін. Це передбачає наявність електронних цифрових підписів у авторів електронного документу.

3) Наявність відповідного технічного забезпечення для накладення електронних цифрових підписів, пересилання та зберігання електронних документів.

Для інших документів, які будуть передаватись в електронній формі достатнім буде лише узгодження (краще письмове) зручних форм та каналів передачі, наприклад, засобами електронної пошти або хмарних сховищ.

За наявності цих передумов можливо безпосередньо реалізувати електронний документообіг при наявності відповідного контролю за цим процесом особливо з боку аудиторів як основної зацікавленої у якісному документообігу сторони.

Питання забезпечення відповідності електронного документообігу вимогам до контролю якості аудиторських послуг та отримання належних аудиторських доказів, які були виокремлені, потребують окремих досліджень, які полягатимуть в узгодження досвіду електронного документообігу, застосування сучасних пошукових технологій, обробки публічних баз даних із досвідом практичного застосування Міжнародних стандартів аудиту.

Таким чином, розглянуті проблемні питання організації електронного документообігу при виконанні завдань з аудиту в Україні свідчать про нагальну потребу у розвитку бази знань щодо впорядкування та розвитку електронного документообігу як явища, яке безумовно матиме подальше розповсюдження та загальнообов'язкове впровадження у переважну більшість сфер економіки у тому числі у сферу аудиту.

1.5. Розвиток державного фінансового контролю в контексті наповнення бюджету України

Період реформування системи державного фінансового контролю в Україні набуває постійного характеру. Чергова зміна назви суб'єкту державного фінансового контролю замість Державної аудиторської служби України тепер існує інша назва, а саме Офіс фінансового контролю. Існуюча система державного фінансового контролю передбачає, що попередній та поточний фінансовий контроль за наповненням бюджету здійснюють Міністерство фінансів України, державні податкові органи, органи митної служби, а за витрачанням бюджетних коштів контроль здійснюють Рахункова палата Верховної Ради України, органи Державного казначейства та Офісу фінансового контролю. Тому невирішеним є подальший розвиток та реформування системи державного фінансового контролю в контексті наповнення бюджету України.

Проблемним питанням розвитку системи державного фінансового контролю останнім часом присвячено багато праць вчених та практиків. Так, передумови розвитку, теоретичні засади, питання стандартизації, методологія, типологія державного фінансового контролю в цілому висвітлено в працях таких зарубіжних і вітчизняних вчених як Р. Адамс, А. Аренс, О. І. Барановський, І. В. Басанцов, В. В. Бурцев, А. Виссер, В. Ф. Піхоцький, Л. В. Сухарева, В. В. Філіпова, А. В. Хмельков, І. Ю. Чумакова, Н. В. Шевченко та багатьох інших. Однак недостатньо опрацьованими залишаються питання удосконалення понятійного апарату державного фінансового контролю, обґрунтування цільових характеристик, механізму, методів оцінки рівня та якості його розвитку в контексті наповнення бюджету України.

Головною метою цієї роботи є теоретичне обґрунтування та надання практичних рекомендацій з подальшого розвитку державного фінансового контролю в контексті наповнення бюджету України.

Історія виникнення і розвитку системи державного фінансового контролю пов'язана з системою наповнення державного бюджету та соціально-економічним устроєм країни. Тому для розкриття еволюції розвитку державного фінансового контролю необхідно простежити процеси, що формувалися в економіці країни на кожному з етапів його розвитку.

Становлення державного фінансового контролю — процес тривалий. Найбільшого поширення “контроль” як професійний термін набув свого часу

у Франції завдяки певним історичним передумовам. Контроль (фр. *contrôle*, от *contrerôle* — подвійний список)- перевірка, облік, спостереження за чим-небудь. Географічний розвиток аудиту у світі наведений на рис. 1.6.



Рис 1.6. Географічний розвиток державного фінансового контролю у світі

Але перш за все, на думку авторів доцільно визначитися з самим поняттям «розвиток» та характеристиками що його розкривають.

Варто зауважити, що розвиток – це одно з фундаментальних філософських і наукових понять. Варто зауважити, що в сучасній науці існує безліч різних його визначень. Так, в «Словнику російської мови» С.І. Ожегова «розвиток» визначений як «процес закономірної зміни, переходу з одного стану в інший, досконаліший; перехід від старого якісного стану до нового, від простого до складного, від нижчого до вищого».

Крім того, на сьогодні термін розвиток використовують в різних галузях знань. В економіці під розвитком найчастіше розуміють процес

закономірних змін, переходу з одного стану в інший, більш досконалий; перехід від старого якісного стану до нового, від простого до складного, від нижчого до вищого.

Враховуючи зазначені характеристики розвитку авторами вбачається доцільним окреслити соціально-економічні процеси, що передували появі державного фінансового контролю в Україні.

При цьому, еволюцію державного контролю в Україні, на думку авторів, доречно, передусім, розглядати з моменту становлення. В цьому сенсі, слід зазначити, що історія державного фінансового контролю нерозривно пов'язана з історією становлення державності України.

Отже, етапи становлення та розвитку державного фінансового контролю в Україні умовно поділити на п'ять періодів.

Слід звернути увагу, в Україні початок становлення та розвитку державного фінансового контролю було покладено у 1996 році при заснуванні Рахункової палати України, яка стала постійно діючим органом зовнішнього контролю державних фінансів.

Однак найбільш значущім періодом для розвитку державного фінансового контролю в Україні став другий та третій періоди. Детальний розгляд еволюції контролю представлено у табл. 1.9.

Таблиця 1.9

Еволюція контролю в Україні

Період	Характеристика
1	2
3 січня 1866 р.	Контрольні функції на всій території Росії, виконувало Управління державного контролю, яке працювало при Міністерстві фінансів
3 березня 1917 р.	Функціонували відповідні контрольні палати державного контролю, і така структура проіснувала в Україні до встановлення радянської влади. Державний контролер із надзвичайними правами і повноваженнями було створено 2 квітня 1918 року як відділ контролю, що згодом був перетворений на Секретаріат Державного контролю. Пізніше в м. Харкові утворено Народний комісаріат державного контролю УСРС
Січень 1924 р.	Спеціальним органом документального та послідуочого фінансового контролю оголошено Фінансово-контрольне управління (ФКУ) СРСР

Закінчення табл. 1.9

1	2
Листопад 1926 р.	Фінансово-контрольне управління СРСР реорганізовано в Державний фінансовий контроль та його місцеві органи
1932 –1933 рр.	Фінансово-контрольне управління УРСР перетворилось на фінансово-бюджетну інспекцію
Жовтень 1937 р.	В складі Наркомфіну СРСР починають створюватися спеціальні Контрольно-ревізійні управління
З 1937 р. до 1956 р.	Фінансовий контроль в Україні здійснювало Контрольно-ревізійне управління Наркомату, пізніше Міністерство фінансів СРСР. У 1956 році Контрольно-ревізійне управління було створене у складі Мінфіну України
Грудень 1965 р.	Органи партійно-державного контролю перетворено в органи народного контролю
Травень 1991 р.	Ухвалено Закон про Контрольну палату СРСР, яка отримала статус вищого органу фінансово-економічного контролю
1993 р.	Прийнято Закон України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні»
1993 р.	Видано Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні»
27 серпня 2000 р.	Видано Указ Президента України № 1031 «Про заходи щодо підвищення ефективності контрольно-ревізійної роботи» Головному контрольно-ревізійному управлінню України надано статус центрального органу виконавчої влади
09 грудня 2010 р.	Відповідно до Указу Президента України № 1085/2010 «Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади» Головне контрольно-ревізійне управління України реорганізовано у Державну фінансову інспекцію України
23 квітня 2011 р.	Утворено Державну фінансову інспекцію України з Головного контрольно-ревізійного управління України
28 жовтня 2015 р.	На базі Державної фінансової інспекції постановою Уряду створена Державна аудиторська служба України
17 грудня 2016 р.	Кабінет міністрів видав розпорядження щодо створення «Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року»
08 лютого 2017 р.	Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки
10 травня 2018 р.	Кабінет міністрів видав розпорядження «Про схвалення Концепції реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю до 2020 року»
11 грудня 2019	Уряд створив Офіс фінансового контролю замість Держаудитслужби. Кабінет міністрів створив Офіс фінансового контролю, який з'явиться на базі Державної аудиторської служби, яка передає у спадок свої майно та функції, штат Держаудитслужби також буде скорочено на 30%.

Останньою подією, яка на думку авторів, завершила етап становлення державного фінансового контролю та державного фінансового контролю в

Україні стала редакція зазначеного закону від 02.12.2012 р., коли було змінено його назву з «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» на «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю». Окрім того, цією редакцією були конкретизовані завдання органу державного фінансового контролю. На думку авторів, також необхідно звернути особливу увагу на четвертий та п'ятий періоди становлення та розвитку державного фінансового контролю в Україні

Так, п'ятий період безпосередньо є початком розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм. Цей період триває і цього часу. При цьому, слід зазначити, що зрушення, які відбулися у контролі державних фінансів останніми роками, обумовлені євроінтеграційною політикою України та головною вимогою європейської спільноти - «забезпеченням прозорого і ефективного управління державними фінансами».

При цьому варто зауважити, що трансформація завдань Офісу фінансового контролю як органа державного фінансового контролю говорить про переміщення пріоритетів в контрольній діяльності та змінення ідеології контролю (рис. 1.7).

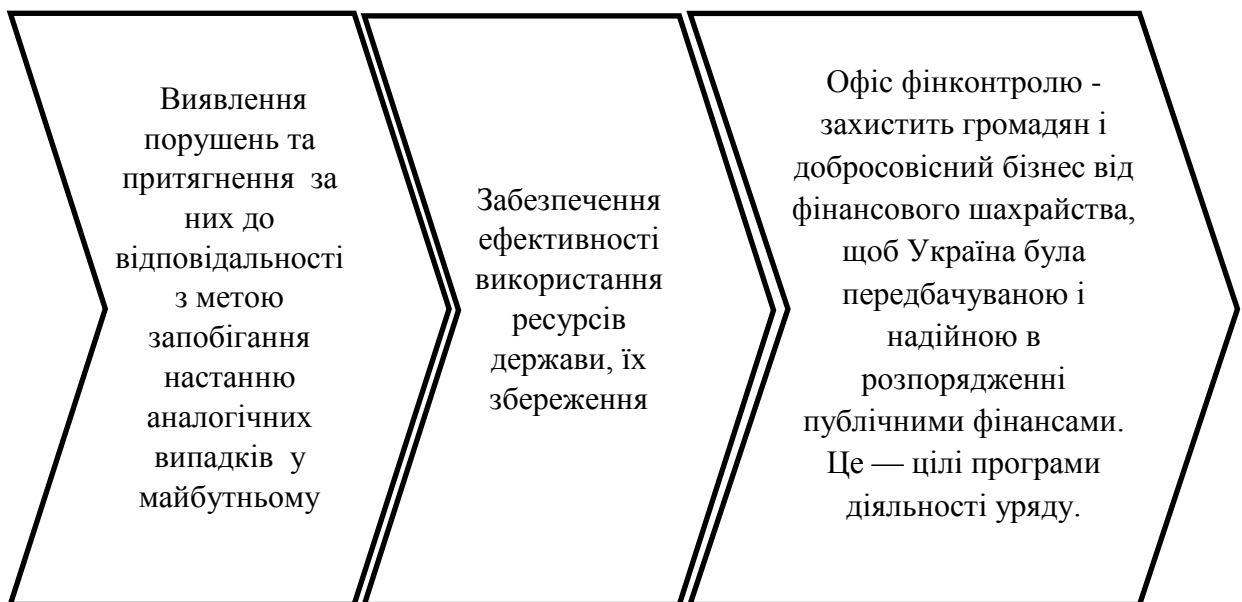


Рис. 1.7. Трансформація завдань органа державного фінансового контролю

Саме в цьому періоді була допрацьована Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю та продовжено її термін до 2017 року. Слід зауважити, що цією Концепцією передбачалося

«вдосконалити діяльність органів державного сектора шляхом переходу від адміністративної до управлінської культури, посприяти раціональному використанню державних ресурсів та зміцненню фінансової дисципліни; отримувати обґрунтовану інформацію про діяльність органів державного сектора». До 2017 року розроблено відповідний план заходів щодо нормативно-правового, методологічного та інформаційно-технічного забезпечення, підготовки кадрів, організаційно-структурних змін окремих суб'єктів господарювання державного сектору економіки. На думку автора, саме у 2017 році, при інших рівних умовах, повинен дійти логічного кінця четвертий період розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм.

Починаючи з 2018 року вже необхідно говорити про п'ятий період - його сталий розвиток. 10 травня 2018 р. Кабінет міністрів видав розпорядження «Про схвалення Концепції реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю до 2020 року». У цьому періоді головною подією стало пере реформування Державної аудиторської служби України. 11 грудня 2019 Уряд створив Офіс фінансового контролю замість Держаудитслужби.

Кабінет міністрів створив Офіс фінансового контролю, який з'явиться на базі Державної аудиторської служби, яка передає у спадок свої майно та функції, штат Держаудитслужби також буде скорочено на 30%.

Інновації стають основою глибинних змін відтворювального процесу. Нові тенденції в економіці відбиваються не лише на матеріальних, а й на нематеріальних об'єктах.

Зміни можливостей обробки інформації і знань призвели до того, що суспільне багатство сьогодні створюється переважно за допомогою інформаційних та інтелектуальних ресурсів.

Тому сьогодні широке застосування отримали терміни «суспільство знань», «інноваційна економіка», «інформаційне суспільство».

Зазначені поняття поєднуються у терміні «економіка знань» та позначають новий соціально-економічний процес, що з одного боку передував появі державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, а з іншого став основою його сталого розвитку, втілюючи у собі такий тип економіки, в якій знання відіграють провідну роль, а їх

виробництво є джерелом економічного зростання.

Проте, необхідно зазначити, що, як слушно зауважує Слободяник Ю.Б. у розбудові економіки знань провідну роль відіграє держава, яка має створити відповідне правове, податкове і організаційно-економічне середовище, а також сприяти змінам суспільної свідомості, ставленню громадян до освіти і знань, популяризації останніх. Тому виникає потреба в механізмах, які б дозволили забезпечувати стійкість інституційного середовища, розвивати інститути, що його стабілізують і регулюють.

Слід зазначити, що тільки за допомогою ефективного державного контролю вище керівництво правової держави може гарантувати захист фінансових інтересів суспільства, зміцнити його довіру до державної влади, забезпечити досягнення єдиної мети влади і суспільства - добробуту громадян і стабільності державної влади.

В сучасних умовах господарювання такий контроль реалізується за допомогою проведення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм.

Водночас слід звернути увагу, що реформування системи державного фінансового контролю (надалі – ДФК) передбачає перегляд такого переліку суб'єктів, як Офіс фінконтролю та Рахункова Палата України.

Так, згідно з Бюджетним кодексом України контроль за використанням коштів Державного бюджету України від імені Верховної Ради України здійснюється Рахунковою палатою, а Офіс фінконтролю вважатиметься внутрішнім контролем та буде реорганізована на окремі складові залежно від вимог Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю.

У даному контексті зростає роль внутрішнього державного фінансового контролю як інструменту, який дозволяє удосконалити систему внутрішнього контролю установи чи організації відповідно до потреб, які виникають в процесі їх функціонування.

Для визначення стану й окреслення тенденцій розвитку державного внутрішнього фінансового контролю необхідно вивчити загальний стан соціально-економічного розвитку держави, від якого значною мірою залежить робота контролюючих органів.

Для визначення стану й окреслення тенденцій розвитку внутрішнього аудиту доцільно простежити результати контрольної роботи Офіс

фінконтролю України та визначити їх зв'язок із упровадженням внутрішнього аудиту в установі.

Створення сучасної системи державного фінансового контролю потребує врахування традицій країни у сфері державного управління, державного та адміністративно-територіального устрою і процесу його удосконалення, узгодження із загальними принципами та пріоритетами фінансової (зокрема в бюджетному процесі) і майнової політики, а також з процесом реформ, що проводяться у цій сфері.

Процес реформування системи державного фінансового контролю потребує певного часу та зусиль усіх його учасників.

При цьому слід враховувати як об'єктивні, так і суб'єктивні фактори ризику, що можуть гальмувати зазначений процес.

Водночас перешкоди або зволікання із започаткуванням реформування системи державного фінансового контролю, зумовлені факторами ризику, можуть призвести до активізації корупційних дій, зловживань та фінансових порушень, і основне – до втрати довіри громадськості до системи державного внутрішнього фінансового контролю. З огляду на зазначене та з урахуванням принципу ефективності бюджетної системи державний фінансовий контроль слід розвивати у комплексі з проведенням адміністративної реформи та реформи адміністративно-територіального устрою на демократичних засадах.

Серед основних шляхів удосконалення державного фінансового контролю в Україні є:

1) удосконалення системи державного фінансового контролю, що забезпечить: – визначення всіх складових системи контролю з вичерпним переліком центральних органів виконавчої влади, які уповноважені здійснювати фінансовий контроль у визначеній сфері, об'єктів та видів фінансового контролю;

2) налагодження ефективного функціонування внутрішнього фінансового контролю в системі міністерств, інших центральних органів виконавчої влади та покращення їх взаємодії із суб'єктами державного фінансового контролю.

3) розвиток нормативно-правової бази діяльності суб'єктів державного фінансового контролю;

4) удосконалення наукового, інформаційно-технічного та кадрового забезпечення, що сприятиме: – впровадженню в практичну діяльність суб'єктів державного фінансового контролю передового вітчизняного та зарубіжного досвіду у сфері фінансового контролю; – розробленню та реалізації сучасних інформаційно-технічних проєктів, організації на їх базі оперативного обміну інформацією між суб'єктами державного фінансового контролю; 145 – задоволенню потреб суб'єктів державного фінансового контролю та контрольних-ревізійних підрозділів щодо підготовки та підвищення кваліфікації кадрів.

Система державного фінансового контролю – структурна побудова державного фінансового контролю, яка складається з сукупності суб'єктів та об'єктів державного фінансового контролю, видів, форм, способів і методів здійснення державного фінансового контролю, спрямованих на досягнення його мети.

Суб'єкт державного фінансового контролю – орган, його підрозділ чи їх службові особи, які відповідно до законодавства уповноважені на здійснення державного фінансового контролю і прийняття управлінських рішень щодо притягнення до адміністративної та фінансової відповідальності порушників фінансового, у тому числі бюджетного, законодавства. У своїй діяльності суб'єкти державного фінансового контролю стикаються з низкою проблем щодо ефективної організації фінансового контролю. Так, однією із важливих проблем можна вважати дублювання контрольних-ревізійних дій між органами, на які покладено здійснення контрольних функцій.

Для вирішення цієї групи проблем доцільно провести низку заходів, серед яких: – по-перше, чітко регламентувати функції, права і відповідальність фінансових органів при погодженні кошторисів витрат і штатних розписів, внесенні змін до них; – по-друге, запровадити нові та вдосконалити чинні нормативи щодо планування видатків і використання бюджетних коштів та матеріальних цінностей; – по-третє, визначити предмет і обсяг фінансового контролю, який стосовно бюджетних коштів мають здійснювати головні розпорядники бюджетних коштів, підрозділи відомчої контролю, фінансові органи та органи Державного казначейства, встановити відповідальність посадових осіб за невиконання або неналежне виконання цих функцій.

Існує також проблема відсутності системності контролю, тобто відповідності попереднього, поточного і наступного контролю. На сьогодні фінансовий контроль з боку органів Офісу фінансового контролю та її територіальних органів носить каральний і виховний характер, але не має превентивного характеру щодо попередження порушень бюджетної дисципліни та запобігання зловживань у фінансово-бюджетній сфері.

З огляду на це одним із напрямів удосконалення фінансового контролю є підвищення дієвості поточного контролю з боку органів казначейства в координації з органами виконавчої влади та державної податкової адміністрації. Ефективність превентивних, а не подальших заходів важко переоцінити. Доцільно було б залучати органи Офісу фінансового контролю до здійснення попереднього контролю на стадії формування кошторисів доходів і видатків бюджетних установ, або уповноважити фінансові 146 органи та органи Державного казначейства здійснювати, крім поточного, ще й попередній контроль за формуванням фінансових ресурсів бюджетних установ та організацій.

У здійсненні своїх контрольних функцій перед органами Офісу фінансового контролю постає проблема відсутності єдиної інформаційної системи контролю, тобто доступу до баз даних інших фінансових контролюючих органів.

Для встановлення дієвого контролю за всіма напрямками витрачання бюджетних коштів від витрат на утримання установ і організацій до їх витрачання на соціальні важливі цілі вкрай необхідним є встановлення систематичного обміну інформацією між усіма фінансовими і контролюючими органами, які забезпечують виконання бюджету. Тобто необхідна єдина інформаційна база.

Щоб вирішити цю проблему доцільно комп'ютеризувати систему фінансового контролю в Україні з доступом до локальних і глобальних мереж передачі інформації, що дасть змогу зекономити робочий час і не турбувати зазначені органи постійними письмовими запитами.

Сучасні умови економічного розвитку держави потребують впровадження в життя нових напрямів і методів здійснення контрольних функцій, однією з яких є робота щодо проведення аналізу ефективності використання бюджетних коштів на предмет виявлення основних чинників,

що призводять до неефективного використання фінансових ресурсів. Низьким залишається рівень аналітичної роботи в низових ланках Держфінінспекції, внаслідок чого не повністю визначаються причини порушень і, відповідно, не вживаються заходи щодо їх усунення.

Серйозною перешкодою для здійснення аналізу матеріалів ревізій та перевірок є відсутність єдиної методологічної бази. Тому потрібно розробити обґрунтовану методологію аналізу матеріалів ревізій та перевірок, яка б дала змогу працівникам Офісу фінансового контролю проводити узагальнення та аналіз матеріалів ревізій за останні 2 – 3 роки.

Це дозволило б визначати основні причини порушень та запобігати їм у майбутньому. В подальшому дані аналізу нижчестоящих ланок Офісу фінансового контролю доцільно використовувати вищестоящим та групувати й узагальнювати їх на рівні Державної фінансової інспекції України.

Важливим напрямком удосконалення контрольно-ревізійної та аналітичної роботи є запровадження автоматизації проведення ревізій та перевірок за допомогою комп'ютерної техніки.

Важливими є також кадрові питання органів Держфінінспекції, де у зв'язку з економією бюджетних коштів спостерігається неуккомплектованість апарату Інспекції, неналежне матеріальне стимулювання працівників установи, що призводить до надмірного перевантаження інспекторів, підвищення плинності кадрів.

Перспективи удосконалення фінансового контролю залежать від його якості на всіх його етапах і своєчасності адекватного реагування фінансових органів, головних розпорядників кредитів та органів влади на результати подальшого контролю, тобто на виявлені факти нецільового і неефективного використання бюджетних коштів шляхом ужиття заходів для відшкодування незаконних витрат, регулювання обсягів фінансування і приведення у відповідність із нормативно-правовими актами, що регулюють бюджетний процес.

З метою вдосконалення нормативно-правової бази державного фінансового контролю доцільно:

- 1) розробити й затвердити програму законотворчої діяльності з удосконалення бюджетного законодавства у сфері державного фінансового контролю, визначивши в ній конкретні терміни розробки та прийняття

законів, інших законодавчих актів, встановити терміни її реалізації і постійний контроль за виконанням;

2) прийняти Закон України «Про державний фінансовий контроль», який би унормував усі найважливіші складові цього дуже важливого для життєдіяльності держави процесу, чітко розмежував органи парламентського та урядового фінансового контролю, визначив коло суб'єктів державного фінансового контролю, ієрархію органів, що його здійснюють, форми їх організації та взаємодії тощо;

3) прийняти Закон України «Про державний контроль за дотриманням бюджетного законодавства і відповідальність за бюджетні правопорушення», який має регулювати відносини у сфері здійснення державного контролю за дотриманням бюджетного законодавства, визначати органи, покликані здійснювати такий контроль, їх повноваження, перелік бюджетних порушень залежно від стадії бюджетного процесу;

4) прийняти в новій редакції, з урахуванням накопиченого досвіду роботи Рахункової палати та інших організацій, Закон України «Про Рахункову палату», спрямований на встановлення в Україні дієвого контролю за формуванням і використанням державних фінансових, матеріальних та інших ресурсів, державної власності (майнових активів і пасивів держави) та досягнення його відповідності Лімській декларації керівних принципів фінансового контролю;

5) провести парламентські слухання з обговорення актуальних і загальних проблем організації ефективного державного фінансового контролю в Україні та визначення напрямів і термінів їх розв'язання;

6) внести пропозицію до Міністерства фінансів України щодо необхідності запровадження Порядку доведення до бюджетних установ, виконавців різних державних програм паспортів (чи інших документів), де чітко б визначався кінцевий результат та інші умови ефективного використання бюджетних коштів;

7) розробити методичку оцінки ефективності контрольно-перевірочної діяльності та забезпечити її використання у практичній роботі.

Ухвалення законопроекту «Про фінансовий контроль в Україні» завершило б створення правових основ функціонування цілісної системи фінансового контролю в Україні, сприяло б загалом зміцненню державної

влади, місцевого самоврядування і стабільності фінансової системи, становленню ефективної системи державного контролю та зростанню ролі держави в регулюванні соціально економічного розвитку держави.

З метою забезпечення незалежності Рахункової палати при виконанні покладених на неї функцій потрібно визначати і встановлювати обсяги фінансування для забезпечення діяльності Рахункової палати безпосередньо Верховною Радою України в Державному бюджеті України на підставі бюджетного запиту Рахункової палати.

Підставою для прийняття такого рішення є те, що Рахункова палата конституційно має бути незалежним від виконавчої влади з усіх питань діяльності, включаючи питання фінансування та встановлення посадових окладів працівникам, органом державної влади, підзвітним лише Верховній Раді України.

Водночас за Рахунковою палатою слід нормативно закріпити низку додаткових функцій:

- 1) фінансовий моніторинг (у рамках боротьби з відмиванням брудних грошей);
- 2) аудит попереднього продажу стратегічно значущих великих об'єктів державної власності;
- 3) висновок на право Уряду України виділяти кошти з державного бюджету недержавним комерційним організаціям у рахунок передачі у власність держави їхніх пакетів акцій;
- 4) з перевірки ефективності внутрішнього фінансового контролю, контроль за усією управлінською діяльністю, контроль за витрачанням коштів держави в міжнародних організаціях;
- 5) методичне керівництво, в тому числі участь у впровадженні міжнародних стандартів у практику державного фінансового контролю;
- 6) запровадження методик проведення контрольних заходів і критеріїв узагальнення їх результатів на підставі стандартів аудиту;
- 7) забезпечення міжнародного обміну ідеями і досвідом у рамках професійної спільноти державних аудиторів, контроль за заходами, що можуть мати фінансові наслідки.

Важливе значення має надання Рахунковій палаті функцій: оцінки ризиків і загроз фінансовій та економічній безпеці України; попереднього

аналізу й подальшого контролю за державними програмами із забезпечення фінансової та економічної безпеки України.

В останні роки в нашій країні ведеться дискусія з питання масштабності фінансового контролю, тому є сенс узагальнити досвід здійснення контролю в зарубіжних країнах.

Таким чином, можна зробити висновок що насьогодні сфера державного фінансового контролю в Україні потребує постійного вдосконалення та реформування для забезпечення сталого розвитку. Це є необхідним тому що єдиний Закон який регулює систему державного фінансового контролю не може в повній мірі охопити всі особливості проведення державного фінансового контролю і вчасно та дієво регулювати витрачання державних фінансів. Це сповільнює розподіл державних коштів та зменшує показники ефективності виконання державного бюджету. Використання позитивного європейського досвіду не тільки може служити важливим фактором удосконалення вітчизняної системи фінансового контролю, ай наблизить нашу державу до європейської спільности.

2. ОСОБЛИВОСТІ ТЕХНОЛОГІЇ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ РЕСУРСІВ НА ПІДПРИЄМСТВАХ НАЦІОНАЛЬНОЇ ЕКОНОМІКИ

2.1. Організація обліково-аналітичного забезпечення управління логістичними процесами інтегрованих об'єднань корпоративних підприємства

Однією з тенденцій сучасного періоду розвитку світової та національної економіки є поширення інтеграційних процесів, успішна реалізація яких дозволяє об'єднанням підприємств досягати додаткових переваг у конкурентній боротьбі та покращувати параметри ринкового позиціонування за рахунок прояву синергії взаємодії учасників корпоративного об'єднання. Відповідно питання розвитку інструментів, які сприятимуть появі та підсиленню подібного ефекту синергії набувають актуальності, особливо в умовах ускладнення параметрів корпоративних відносин, які є основою корпоративної інтеграції, значного підвищення рівня турбулентності середовища господарювання та непередбачуваності реакції учасників об'єднання на можливі зміни складу учасників. Тут слід враховувати, що головною умовою стабільної життєдіяльності будь-якої соціально-економічної системи є наявність достатньої ресурсної бази для виконання поточних операцій та підтримки процесів розвитку. Сформований на основі використання даної ресурсної база потенціал об'єднання підприємств має сприяти зростанню ефективності бізнес-процесів й тим самим в решті решт задовольняти інтереси стейкхолдерів. Цілком зрозумілим є те, що зазначене підвищення ефективності управління логістичними бізнес-процесами можливе лише на основі оптимізації параметрів використання ресурсного потенціалу, що в свою чергу вимагає наявності чітко визначених критеріїв оптимізації, обчислених на основі достовірної обліково-аналітичної інформації.

Вирішення зазначеної проблеми передбачає поєднання декількох напрямків наукового дослідження за для їх взаємного доповнення й збагачення отриманих результатів. По-перше, це розробки у сфері організації бухгалтерського обліку, які провадилися такими ученими як, наприклад, М. Кужельний [71], С. Левицька [71] та В. Рожелюк [132]. Дані учені визначили повний спектр питань, які мають бути розглянуті під час організації облікового процесу. З іншого боку їх розробки необхідно адаптувати до

вимог системи управління логістичними процесами саме інтегрованого об'єднання підприємств. По-друге, поставлена проблема тісно перетинається з дослідженнями логістичних процесів та вивченням їх особливостей в рамках інтегрованих об'єднань корпоративних підприємств. З цієї точки зору доречним є розгляд управління логістичними процесами через призму концепту логістизація, який в дослідженні Н. Тюріної трактується як «модернізація управління підприємством як логістичною системою» [147, с. 33]). Логістизація також описується концепцією управління мережами постачань (Supply Chain Management) [176; 173]. Розкриваючи положення даної концепції дослідники орієнтуються на узгодження руху логістичних потоків, не враховуючи при цьому параметри розподілу корпоративного контролю між відповідальними за такий рух суб'єктами господарювання.

По-третє, необхідно звернути увагу на значний пласт робіт, які розкривають сутність поняття потенціал підприємства та роблять наголос на різноманітні підходи до виділення видів такого потенціалу. Оскільки логістична система підприємства забезпечує рух різного роду ресурсів, то можна висунути гіпотезу, що оптимізація потоків ресурсів має розглядатися як ключовий важіль впливу з боку механізму управління логістичними процесами об'єднання підприємств. Зрозуміло що вплив на такі важелі можна оказати лише у разі формування в управлінському обліку необхідної для вироблення управлінських рішень інформації. Формувати таку інформації будемо орієнтуючись на тлумачення ресурсного потенціалу як «характеристики наявності виробничих, фінансових, інноваційних ресурсів, а також підприємницької здатності, які можуть бути активізовані для ефективного функціонування та стійкого зростання» [135, с. 119]. Ресурсний підхід відповідає структурі бухгалтерського балансу, але доопрацювання вимагає процедура вироблення інструментарію фіксування інформації щодо руху ресурсів в рамках логістичних потоків між бізнес-одинацями у складі об'єднання підприємств. Більш того, ресурсний потенціал має розглядатися у тісній взаємодії з суб'єктами впливу (економічними агентами, стратегічним бізнес-одинацями), що забезпечують перетворення ресурсів у потрібну на ринку цінність та виступають замовниками на облікову інформацію. Такий підхід тісно перетинається з розробленою Дж. Тісом [177] концепцією

динамічний спроможностей та потребує врахування при формуванні інформаційно-аналітичного забезпечення управління логістичними процесами об'єднання підприємств.

Метою дослідження є розвиток теоретико-методичних засад організації обліково-аналітичного забезпечення логістичного менеджменту інтегрованого корпоративного об'єднання підприємств, орієнтованого на оптимізації використання консолідованого ресурсного потенціалу об'єднання.

В основу досягнення поставленої мети пропонується покласти технологію онтологічного інжинірингу, описану в роботах Дж. Діетса [166] та С. Горшков [30]. Метою розробки онтологічної моделі є створення «концептуального подання інформації щодо конкретної області реальності» [30, с. 19] та визначення місця архітектури створюваної системи управління в архітектурі системи більш високого рівня ієрархії [166, с. 77]. Саме за рахунок цього досягається співвіднесення інтересів стейкхолдерів та параметрів формованого обліково-аналітичного забезпечення.

Створення онтологічної моделі дозволяє об'єднувати перелічені вище напрямки дослідження та вирішувати всі можливі при цьому термінологічні невідповідності. Далі, ґрунтуючись на розробках [46; 90; 136; 177] наголосимо, що забезпечити ефективну логістичну діяльність об'єднання підприємств можна лише на основі постійної оптимізації ресурсної бази та приведення її у відповідність з запитами стейкхолдерів. Об'єднання ресурсної бази учасників об'єднання має формувати певну інтегровану цілісність, якій притаманний прояв ефектів синергії, емерджентності, компліментарності та економії на масштабі виробництва. Саме система облікової інформації забезпечуватиме подібну цілісність. Наявність зазначених ефектів свідчить про неможливість задоволення, наприклад, вимог споживача лише на основі ресурсної бази одного з учасників об'єднання. Співвіднесення означених положень дозволило отримати представлену на рис. 2.1 онтологічну модель процесу управління розвитком ресурсного потенціалу об'єднання підприємств.

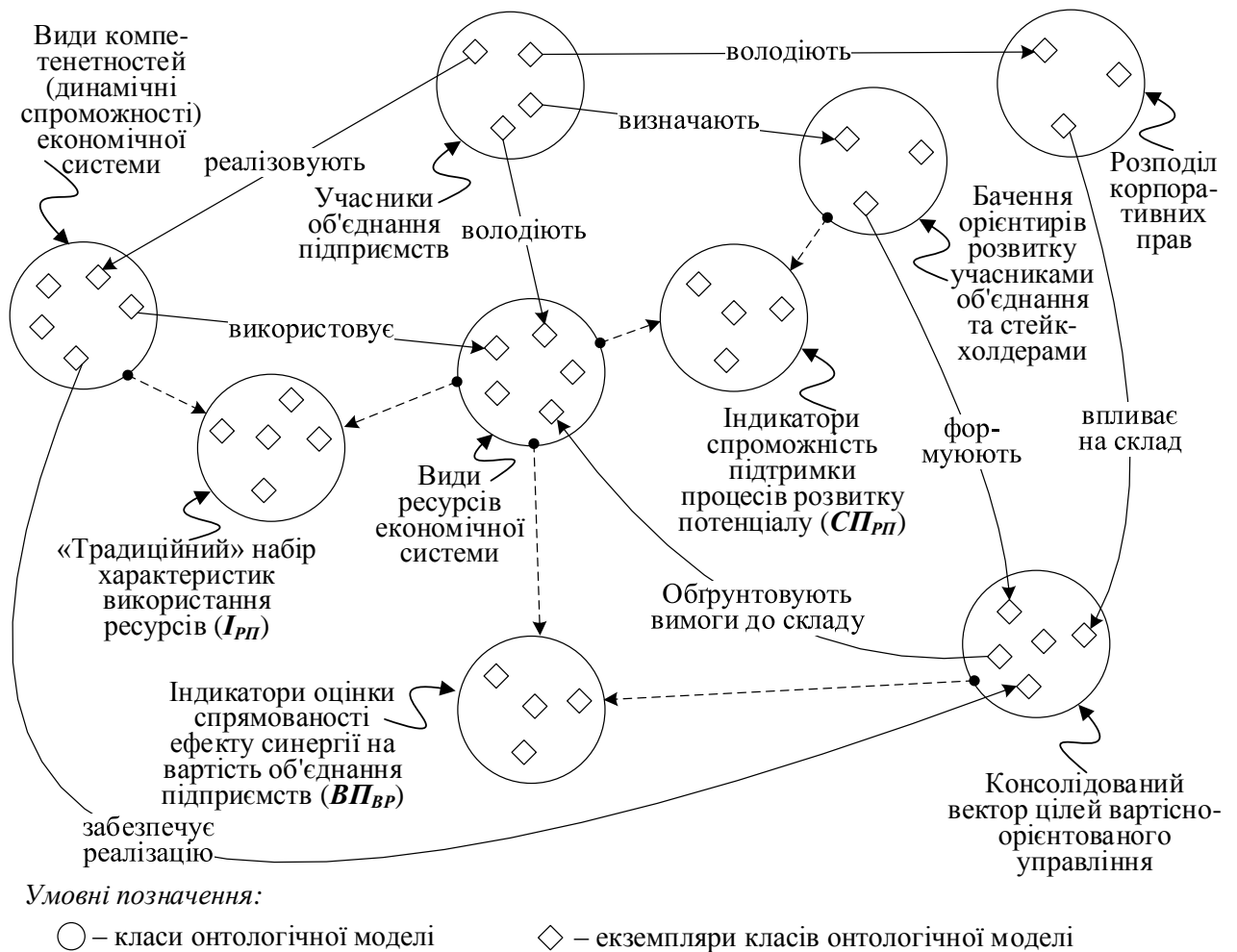


Рис. 2.1. Агрегована модель формування обліково-аналітичного забезпечення управління логістичними процесами об'єднання підприємств, авторська розробка на основі оприлюдненої у [109]

Дана схема відображає логіку наслідування класів онтологічної моделі, логіку визначення властивостей елементів таких класів та параметри зв'язків між такими елементами й класами. З точки зору практичної реалізації подібна модель реалізована у середовищі Protégé [164], на рис. 2.1 представлено лише агреговане відображення даної моделі.

Орієнтуючись на наведену на рис. 2.1 онтологічну модель можна сформуємо склад індикаторів, які становитимуть основу обліково-аналітичного забезпечення управління логістичними процесами об'єднання підприємств. Цілком логічним бачиться виділення двох груп показників. По-перше, це показники, які відображають відповідність прояву ресурсної синергії та параметрів реалізації ресурсного потенціалу об'єднання

підприємств процесам створення вартості ($ВП_{BP}$), Друга група показників характеризує спроможність сформованої ресурсної бази сприяти розвитку потенціалу об'єднання підприємств ($СП_{PI}$). Дані групи показників в поданій на рис. 2.1 онтологічній моделі представлені окремими класами.

Представлена на рис. 2.1 онтологічна модель дозволяє розширити авторську гіпотезу щодо агрегації облікової інформації в рамках об'єднання підприємств. У даному випадку вона зводиться до наступного: інтеграційні процеси при утворенні корпоративного об'єднання підприємств призводять до зміни параметрів взаємодії учасників об'єднання, оптимізація яких має відбуватися з оглядом на базові логістичні принципи та враховувати точку зору власників корпоративних прав, яка в свою чергу визначає логіку роботи механізму логістизації діяльності корпоративного об'єднання та необхідний склад облікових номенклатур для забезпечення діяльності даного механізму. Розкриття змісту висунутої гіпотези представлено на рис. 2.2.

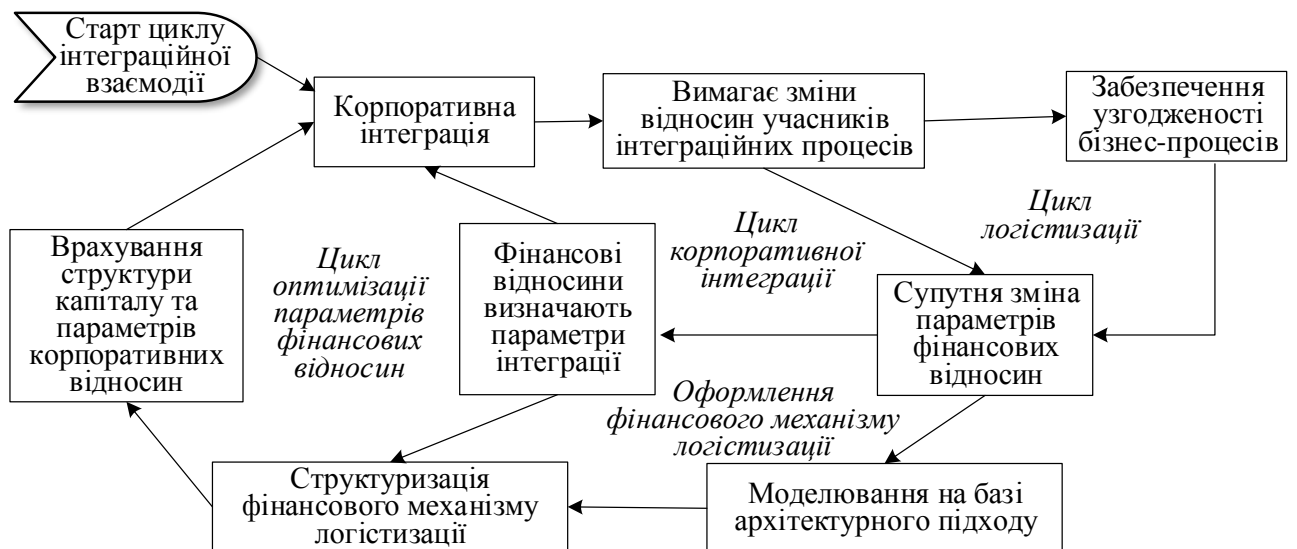


Рис. 2.2. Логіка виокремлення впливу фінансової інформації на процеси логістизації діяльності інтегрованого об'єднання корпоративних підприємств, авторська розробка на основі оприлюдненої у [108]

Наведені на ньому зв'язки відображають постійність та тривалість інтеграційного процесу та відповідають доведеному Н. Тюріною [147, с. 32] зіставленню логістизації з реінжинірингом бізнес-процесів. При цьому, як вірно наголошують А. Канке та І. Кошова [57, с. 363], зміна параметрів потокових процесів вимагає забезпечення їх упорядкованості й збалансованості, що буде

досягатися за рахунок оптимізації залишків ресурсів та їх спрямування на підтримку розвитку системи. В рамках поставленої мети дослідження така система може характеризуватися різними словосполученнями, як, наприклад, «інтегрована структура бізнесу», «корпоративне об'єднання», «інтегрована корпоративна структура» тощо. Важливішим тут є не словосполучення, а потреба врахування розмаїття елементів та зв'язків, яке змінюється в результаті логістизації та інтеграції та пов'язано з різними формами об'єднання капіталів, які знаходять відображення в консолідованому балансі об'єднання підприємств. Наявність різних форм об'єднання капіталу, які супроводжують процес корпоративної інтеграції, актуалізує потребу створення фінансового механізму логістизації. Така потреба пояснюється також тим, що в переважній більшості випадків інформація для прийняття рішень базується на відомостях з рахунків фінансового обліку. В рамках висунутої гіпотези дослідження пропонується при формуванні зазначеного механізму врахувати пропозиції В. Мізгуліна [86] щодо застосування системно інженерного підходу та розглянути логістизацію через сукупність сервісів, які надаються ключовими стейкхолдерами корпоративного об'єднання. Зрозуміло, що частина таких сервісів буде реалізована дією фінансового механізму логістизації. Ще одна частина сервісів буде відповідати за збір та обробку облікової інформації. Враховуючи ж складність корпоративного об'єднання як системи, опис подібних сервісів пропонується представити з використанням мови моделювання корпоративної архітектури ArchiMate [178], розширивши тим самим розробки К.Г. Сердюкова [139] додаванням принципів логістизації. В рамках поданого на рис. 2.2 розкриття гіпотези зазначимо на потребу консолідації облікової інформації про фінансові ресурси учасників об'єднання. Відповідно слушним є наголос А. Ругачової [134, с. 81] щодо утворення внутрішньо-фірмового ринку капіталу, рух якого базується на трансфертному ціноутворенні та на перехресному фінансуванні одних підрозділів (ланок логістичної системи корпоративного об'єднання) за рахунок інших. Усвідомлення складу учасників таких відносин дозволяють визначити референтний перелік рішень у сфері фінансової логістики, які прийматимуться ключовими стейкхолдерами. Орієнтація на такий перелік, якій відповідає головним фінансовим інтересам суб'єктів корпоративної інтеграції, має виступати основою для структуризації фінансового механізму

логістизації діяльності корпоративного об'єднання. Логістизація та інтеграція у такому випадку передбачають упорядкування та вибудовування ієрархії фінансових важелів та інструментів за рахунок їх зв'язування з головними рішеннями у сфері фінансової логістики, які реалізуються на основі означених на рис. 2.3 сукупності інтерфейсів взаємодії між відібраними ключовими стейкхолдерами.

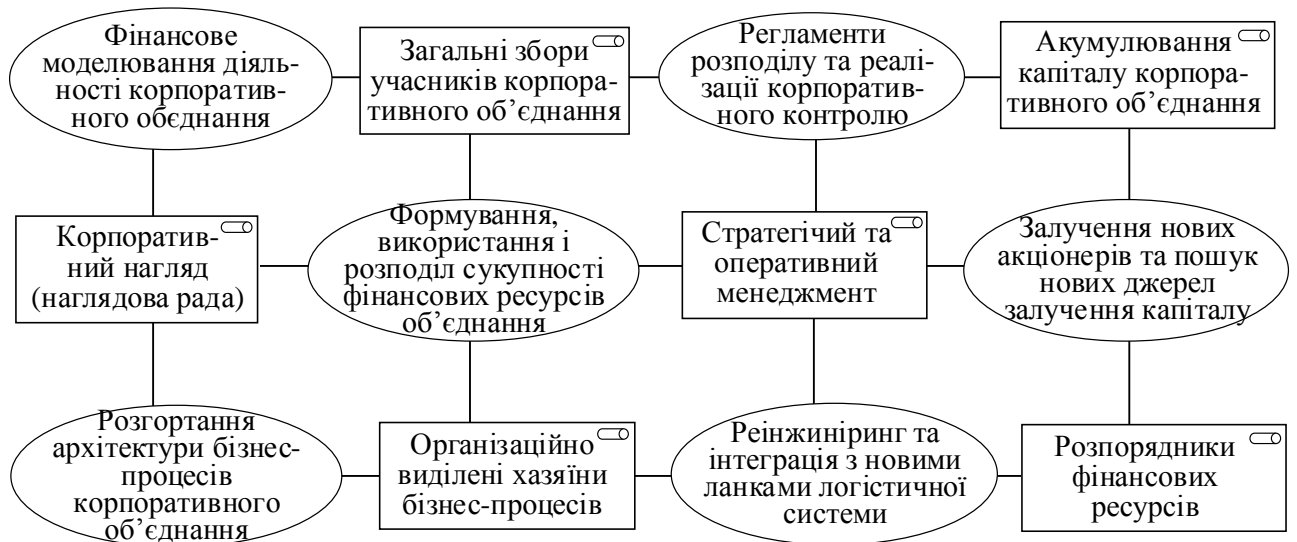


Рис. 2.3. Модель зв'язку елементів фінансового механізму та механізму управління логістичними процесами корпоративного об'єднання підприємств, авторська розробка на основі оприлюдненої у [108]

Подана на рис. 3 схема визначає ролі суб'єктів корпоративної інтеграції. (на рис. 2.3 відображено стейкхолдерські ролі в термінології [77; 86; 178]), які відповідають за розгортання представлених на рис. 2 циклів логістизації та оптимізації розподілу фінансових ресурсів між ланками логістичного ланцюга. Реалізація таких ролей дозволяє визначити сукупність інструментів механізму логістизації, які у відповідності до мови моделювання корпоративної архітектури ArchiMate [178] ідентифікуються як практики діяльності. Орієнтуючись на більш загально вживаному тлумачення таких ролей як бізнес-функцій, на рис. 4 наведемо функціональну структуру фінансового механізму логістизації діяльності корпоративного об'єднання. Особливість даної схеми полягає у визначенні груп інформаційних

повідомлень (бізнес-об'єктів згідно до термінології [178]), якими узгоджується виконання виділених функцій. Такі повідомлення складають інформаційне забезпечення механізму логістизації діяльності об'єднання.

Окремо слід зазначити, що актуальним питанням при визначенні переліку наведених на рис. 3 стейкхолдерів та складу інтерфейсів є встановлення границь корпоративного об'єднання. Такі границі мають визначатися з огляду на контекст розгляду корпоративного об'єднання, яким виступає точка зору того чи іншого стейкхолдера. Наявність та формалізація різних контекстів розгляду механізму логістизації дозволяє подати його як успішну систему. У даному випадку успішність згідно з визначенням А. Левенчука [77] зводиться до врахування інтересів всіх стейкхолдерів, тобто до узгодження параметрів руху логістичних потоків та характеристик фінансових відносин. Таке врахування інтересів відповідає зробленому Л.А. Костирко [67] наголосі на потребі представлення логістичного механізму як адаптивної системи [6,7 с. 134-216]. Даний автор вводячи критерій адаптивності висвітлив інструменти оптимізації структури капіталу [67, с. 195-215] та означив можливість використання інтегрованої звітності [67, с. 322-341] як відбиття важелів механізму, але при цьому не врахував можливість інтеграції фінансових потоків. Авторська гіпотеза дозволяє ідентифікувати елементи рис. 2.2 як системні події, навколо яких й розгорнута подана на рис. 2.4 функціональна структури фінансового механізму логістизації. Усвідомлення ж цілей дозволяє сформулювати інформаційне забезпечення діяльності фінансового механізму логістизації. У даному випадку для кожної визначеної на рис. 2.4 функції призначається відповідальний виконавець, який обирається з представленої на рис. 3 переліку стейкхолдерів. Для кожного з таких стейкхолдерів усвідомлюються ключові мотиви діяльності (драйвери в термінології Archimate [178]).

Наведена на рис. 2.4 функціональна модель у її співвіднесенні з наведеними на рис. 2.3 інтерфейсами взаємодії ключових стейкхолдерів дозволяє визначити систему цілей та орієнтирів функціонування формованого механізму.

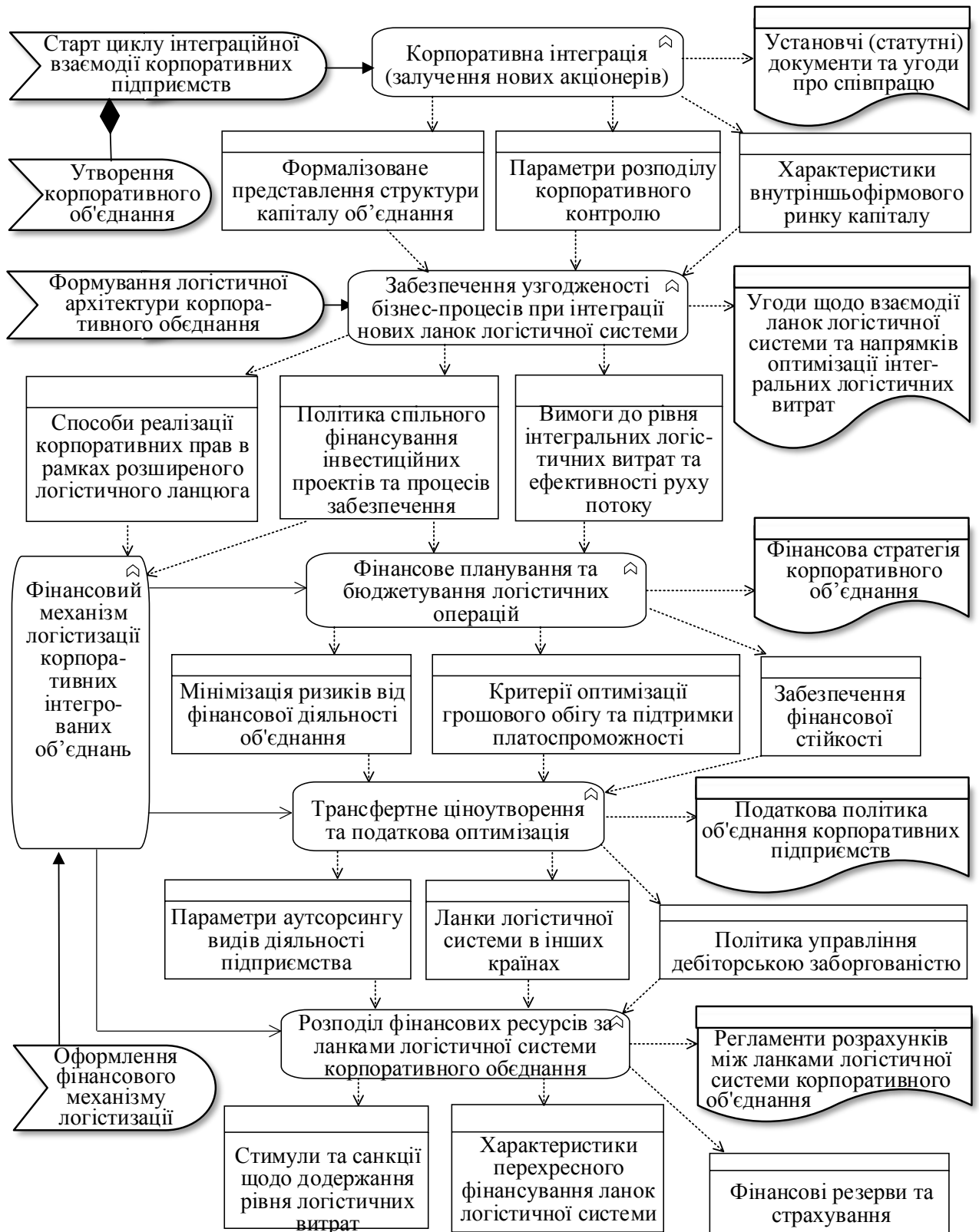


Рис. 2.4. Функціональна модель фінансового механізму логістизації діяльності корпоративного інтегрованого об'єднання підприємств,

авторська розробка на основі оприлюдненої у [108]

Авторська пропозиція щодо такого співвіднесення відображена на рис. 2.5.

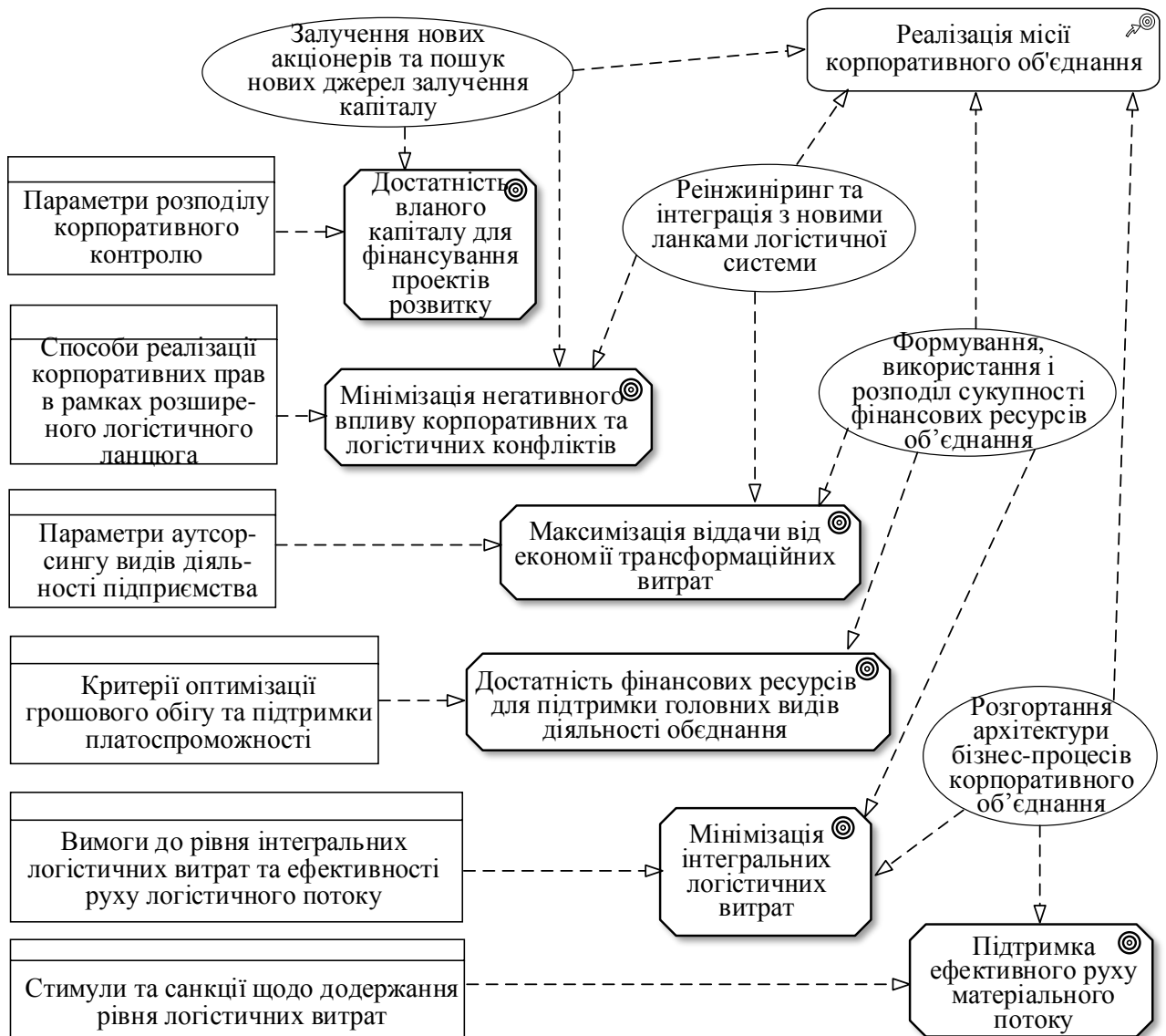


Рис. 2.5. Визначення системи цілей функціонування фінансового механізму логістизації діяльності корпоративного інтегрованого об'єднання підприємств, авторська розробка на основі оприлюдненої у [108]

Співвіднесення описаних мотивів з системою обмежень на реалізацію функцій (в Archimate [178] моделюються як вимоги до формованого механізму) дозволяє сформулювати систему інформаційно-аналітичного забезпечення роботи механізму логістизації діяльності корпоративного об'єднання. При цьому на рис. 6 таке забезпечення подано в розрізі складових авторської гіпотези щодо впливу характеристик фінансових відносин на організації взаємодії ланок інтегрованого корпоративного логістичного ланцюга. Зазначений підхід дозволяє також дозволяє вирішити конфлікти інтересів стейкхолдерів, які впливають на параметри фінансових відносин, відповідають за параметри

взаємодії ланок розширеної логістичної системи та визначають інтеграційні обмеження на взаємодію учасників корпоративного об'єднання. Означена на рис. 6 схема є основою для усвідомлення наявних конфліктів та для визначення переліку індикаторів, які дозволяють відстежувати розгортання таких конфліктів. Такі індикатори на рис. 2.6 подані елементом оцінювання інтересів мови моделювання Archimate [178].

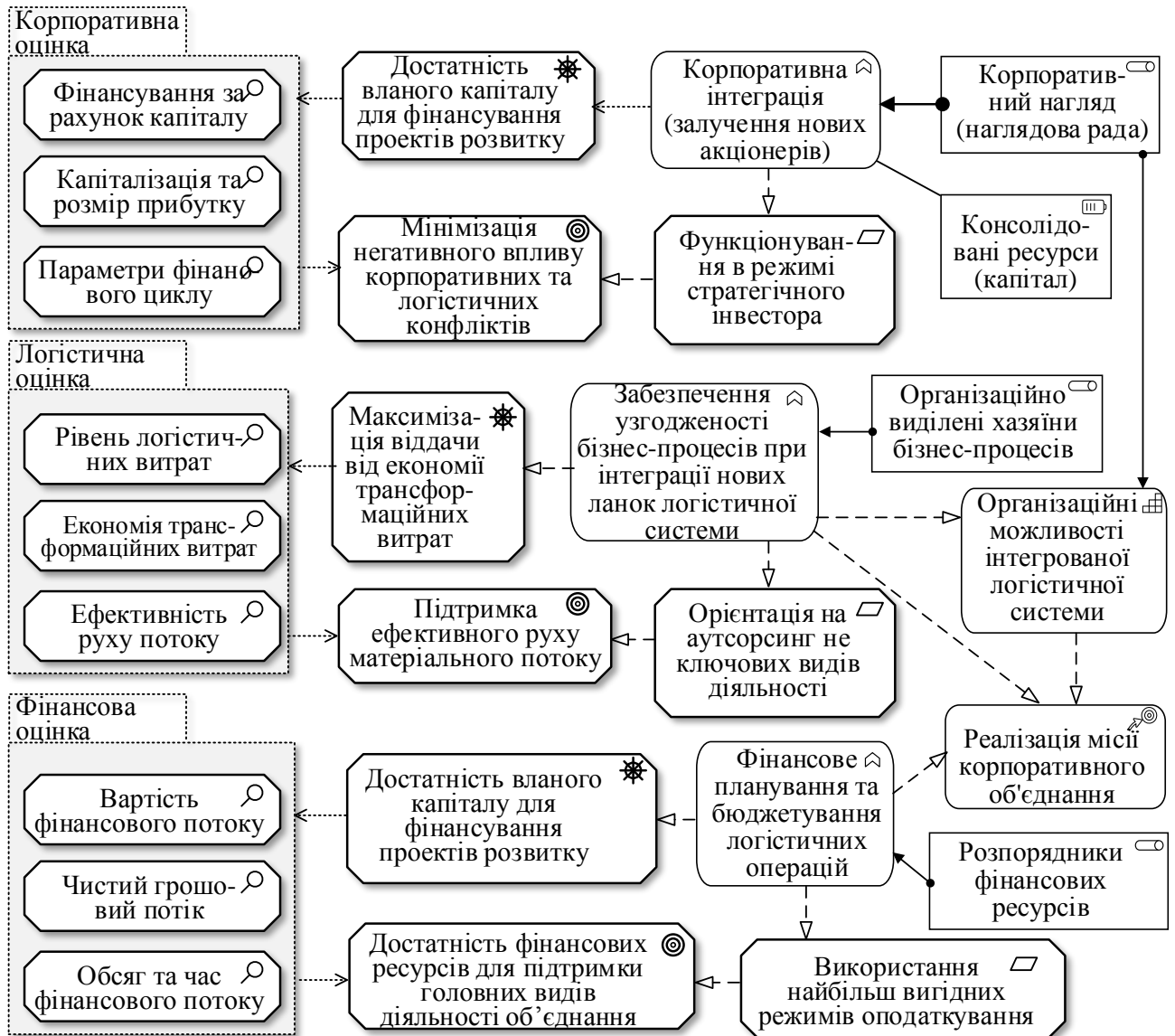


Рис. 2.6. Розгортання обліково-аналітичного забезпечення роботи механізму логістизації діяльності корпоративного об'єднання підприємств, авторська розробка на основі оприлюдненої у [108]

Зазначимо, що введені на рис. 6 індикатори оцінки інтересів є базисом для використання різного роду оптимізаційних моделей щодо визначення

параметрів функціонування логістичної системи чи обґрунтування структури капіталу корпоративного об'єднання. Формування повного переліку стейкхолдерів та усвідомлення їх інтересів дозволяє здійснити постановку системи оптимізаційних задач, пов'язаних одна з одною через усвідомлення їх місця в корпоративній архітектурі інтеграційного об'єднання. Саме у даному випадку механізм логістизації відповідає означеному у [77] критерію успішності системи, коли успішність розглядається через врахування інтересів всіх стейкхолдерів. Більш того, традиційні показники, які використовуються дослідниками при висвітленні особливостей орієнтованого на створення вартості чи розвиток потенціалу ресурсів логістичного менеджменту визначаються також як властивості елементів чи зв'язків даної онтологічної моделі. Так, наприклад, в дослідженні Л.Т. Снітко [140, с. 170-171] обґрунтовано структуру ресурсного потенціалу та визначено складові показники визначення рівня розвитку даного потенціалу. Такі показники Л.Т. Снітко представила в розрізі видів ресурсів, а інтегральний показник розвитку потенціалу (I_{PI} на рис. 1) визначила як співвіднесення значень i -го показника для j -го виду ресурсів (X_{ij}) з середнім значенням i -го показника (X_{CP}) та середньоквадратичним відхиленням показників (σ). Інтегральне значення рівня розвитку потенціалу визначається середнє геометричне значень показників ($I_{PI} = \Sigma \sqrt{(X_{ij} - X_{CP})^2 / \sigma}$). Подібна пропозиція міститься в роботі Р.К. Бельміхова [8, с. 5], де вводиться динамічний інтегральний показник ресурсного потенціалу, базований на базований на співвіднесенні обраних аналітичних показників у поточному (X_{i1}) та попередньому (X_{i0}) періодах ($I_{PI} = \Sigma X_{i1} / X_{i0}$). На нашу думку, підхід авторів [8; 140] має становити лише одну зі складових оцінювання рівня розвитку ресурсного потенціалу. Більш доречним є орієнтуючись на згадані пропозиції визначати I_{PI} як таксономічний показник розвитку багатовимірних об'єктів. Розширений перелік показників, орієнтований на організацію процесів управління відповідністю наявних ресурсів процесам створення вартості об'єднання підприємств, представлено у табл. 2.1. Відразу зазначимо, що окрім переліку показників оцінювання рівня розвитку потенціалу, у табл. 2.1 наведено їх перетворення у відповідні лінгвістичні змінні.

Таблиця 2.1

**Агреговане подання інформаційно-аналітичного забезпечення
управління розвитком логістичних процесів та ресурсного потенціалу
об'єднання підприємств,
авторська розробка на основі оприлюднених у [107; 109]**

Назва аналітичного показника оцінювання ресурсного потенціалу об'єднання підприємств в контурах вартісно-орієнтованого управління	Терми лінгвістичних змінних оцінки потенціалу					
	Низький		Середній		Високий	
	Дорівнює 1	Спадає від 1 до 0	Зростає від 0 до 1	Спадає від 0 до 1	Зростає від 0 до 1	Дорівнює 1
1	2	3	4	5	6	7
Оцінювання зрілості логістичної діяльності в рамках окремого підприємства у складі торгівельної мережі (відповідні показники задаються множиною $\{X\}$)						
Зрілість управління бізнес-процесами за СММІ та ISO ($X_{PROCESS}$), балів	1 – 3	3 – 5	3 – 5	5 – 7	7 – 9	7 – 9
Ймовірність швидкої адаптації до негативних впливів ($X_{ADAPTATION}$), [0..1]	0 – 0,2	0,2 – 0,4	0,2 – 0,4	0,4 – 0,6	0,6 – 0,8	0,6 – 0,8
Охоплення процесів інформаційним забезпеченням (X_{INFORM}), %	0 – 25	25 – 50	25 – 50	50	50 – 75	50 – 75
Сформованість правил логістичного сервісу ($X_{SERVICE}$), балів	1 – 3	3 – 5	3 – 5	5 – 7	7 – 9	7 – 9
Показники оцінювання відповідності прояву ресурсної синергії та параметрів реалізації ресурсного потенціалу об'єднання підприємств процесам створення вартості ($ВП_{BP}$)						
Експертне оцінювання можливості прояву ефекту ресурсної синергії ($ВП_{CH}$)	1 – 3	3 – 5	3 – 5	5 – 7	5 – 7	7 – 9
Ступінь досягнення планового значення показника доданої вартості, порівняно з граничним (EVA_{GP}) відхиленням ($EVA_H = EVA_{ПЛ} - EVA_{GP}$; $EVA_B = EVA_{ПЛ} - EVA_{GP}$)	$-\infty$ – EVA_H	EVA_H – $EVA_{ПЛ}$	EVA_H – $EVA_{ПЛ}$	$EVA_{ПЛ}$ – EVA_B	$EVA_{ПЛ}$ – EVA_B	EVA_B – EVA $\rightarrow \infty$
Оцінка ступеню взаємозалежності та можливості взаємного доповнення ресурсів учасників об'єднання ($ВП_{ДП}$)	1 – 2	2 – 5	2 – 5	5 – 7	5 – 7	7 – 9
Оцінка достатності існуючого рівня потенціалу та спроможності його адаптації до зміни EVA ($ВП_{IP}$)	1 – 2	2 – 4	2 – 4	4 – 7	4 – 7	7 – 9

Закінчення табл. 2.1

1	2	3	4	5	6	7
Показники оцінювання спроможності сформованої ресурсної бази сприяти розвитку потенціалу об'єднання підприємств ($СП_{PP}$)						
Експертне оцінювання швидкості акумулювання ресурсів для потреб розвитку об'єднання ($СП_{AK}$)	1 – 2	2 – 4	2 – 4	4 – 7	4 – 7	7 – 9
Інтегральне значення показника рівня розвитку ресурсного потенціалу, визначено традиційним шляхом (I_{PI})	0 – 0,25	0,25 – 0,5	0,25 – 0,5	0,5 – 0,75	0,5 – 0,75	0,75 – 1
Оцінка спроможності фокусування ресурсної бази на вирішенні пріоритетних задач розвитку ($СП_{PP}$)	1 – 3	3 – 5	3 – 5	5 – 7	5 – 7	7 – 9
Оцінка ступень прояву загроз від відволікання ресурсів з функціонування у процеси розвитку ($СП_{PH}$)	1 – 2	2 – 4	2 – 4	4 – 7	4 – 7	7 – 9
Оцінювання зрілості інтегрованих логістичних процесів в розрізі об'єднання торговельних підприємств (задається множиною $\{Y\}$)						
Стійкість процесу як дисперсія відхилень характеристик (Y_{DISP}), коеф.	0 – 3,5	3,5 – 7	3,5 – 7	7 – 14	14 – 18	14 – 18
Передбачуваність рівня задоволення споживача ($Y_{PREDICTION}$), [0..1]	0 – 0,2	0,2 – 0,4	0,2 – 0,4	0,4 – 0,6	0,6 – 0,8	0,6 – 0,8
Рівень регламентації логістичної взаємодії ($Y_{INTERACTION}$), %	0 – 25	25 – 50	25 – 50	50	50 – 75	50 – 75
Рівень розбудови логістичної інфраструктури ($Y_{INFRASTRUCT}$), балів	1 – 3	3 – 5	3 – 5	5 – 7	7 – 9	7 – 9
Оцінювання здатності торговельної мережі та її учасників узгоджувати параметри логістичної діяльності у разі трансформації складу учасників та параметрів процесів ($\{Z\}$)						
Узгодженість рівнів зрілості за ієрархією мережі ($Z_{HARMONY}$), балів	1 – 3	3 – 5	3 – 5	5 – 7	7 – 9	7 – 9
Ступень узгодженості КРІ залученого учасник (Z_{KPI}), %	0 – 25	25 – 50	25 – 50	50	50 – 75	50 – 75
Відповідність зрілості процесів нових учасників (Z_{ADDING}), балів	1 – 3	3 – 5	3 – 5	5 – 7	7 – 9	7 – 9
Ймовірність слідуван-ня правилам логістич-ної інтеграції (Z_{RULES}), [0..1]	0 – 0,2	0,2 – 0,4	0,2 – 0,4	0,4 – 0,6	0,6 – 0,8	0,6 – 0,8

Характеризуючи табл. 2.1 зазначимо ряд особливостей її побудови. По-перше, логіка виділення показників підпорядковується означеним на рис. 2.1 класам онтологічної моделі предметної області.

По-друге, звернемо увагу, що представлений підхід акумулює у складі елементів обліково-аналітичного забезпечення логістичного управління загальноприйняті показники ефективності витрачання ресурсів та розміру економічної доданої вартості. Така пропозиція зроблена з огляду на описану доречність представлення ресурсного потенціалу як проміжної ланки у перетворення ресурсів в активи або певну цінність для споживача. В рамках даної пропозиції «традиційні» показники розширено врахуванням параметрів синергії, ефекту масштабу виробництва, компліментарності ресурсів з компетентностями щодо їх перетворення у різних учасників об'єднання підприємств тощо. По-третє, в табл. 2.1 відображено лише логіку реалізації методичного підходу до аналітичної підтримки процесів управління розвитком логістичного потенціалу об'єднання підприємств. В рамках даних обмежень передбачено експертне оцінювання за обраними напрямками (приклади розрахунку показників не наведено, оскільки технологія обчислення кожного з таких показників може виступати предметом окремого наукового дослідження). При цьому при створенні лінгвістичних змінних використано трикутні функції приналежності. Використання представленого у табл. 2.1 переліку показників є підґрунтям для формування процедури нечіткого логічного висновку, на виході якої формуватиметься характеристика ресурсного потенціалу об'єднання підприємств. Відповідна ієрархія нечіткої логіки, виконана в середовищі FuzzyTech [78], наведена на рис. 2.7.

По-четверте зазначимо, що логістична діяльність пов'язується не лише з управлінням рухом потоковими процесами. Ефективність управління бізнес-процесами залежить від рівня їх зрілості, оцінювати яку лише за даними бухгалтерського обліку бачиться неможливим, оскільки зрілість бізнес-процесів розкривається через ступінь задоволення висунутих вимог, щодо контрольованості, оптимальності, керованості тощо. Саме відповідно ступеню задоволення вимог й виділяються рівні зрілості та визначається їх кількість. Наприклад, для СММІ моделі [165] передбачено наявність 5 рівнів зрілості («початковий – повторюваний – стандартизований – вимірюваний – оптимізований»). Тобто головна ідея вимірювання зрілості у випадку бізнес-процесів зводиться до можливості оцінки рівня керованості процесу, його адаптивності та оптимальності за обраними критеріями. Отже, у якості

підґрунтя для визначення характеристик для оцінювання зрілості обрані наведені у табл. 2.1 показники.

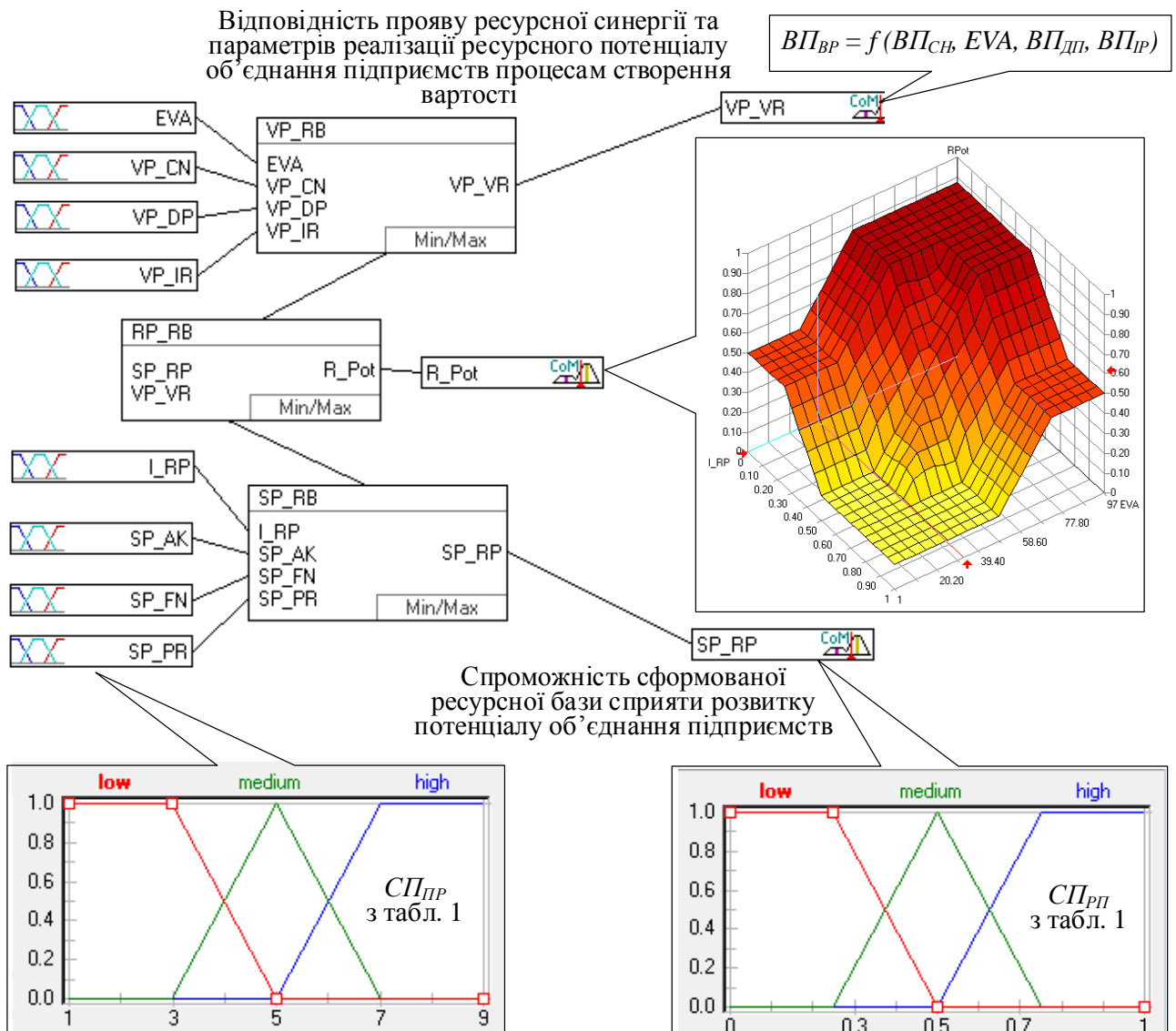


Рис. 2.7. Ієрархія нечіткого логічного висновку щодо рівня розвитку ресурсного потенціалу об'єднання підприємств, авторська розробка на основі оприлюдненої у [109]

Відмінність поданих у табл. 2.1 відомостей від «класичних» моделей базується на відмові від визначення ідеальних описів рівня зрілості. Так, модель СММІ [165] визначає еталонні вимоги до бізнес-процесів підприємства. Але не у кожному випадку для підприємства чи об'єднання доречним є наближення саме до еталонного рівня з моделі зрілості. Також не завжди можна чітко та однозначно ідентифікувати до якого рівня зрілості

відноситься той чи інший аспект логістичної діяльності торгівельної мережі. Відповідно, наведення у табл. 2.1 нечітких змінних, дозволяє переорієнтувати «класичні» методики на переважне врахування очікувань широкого кола стейкхолдерів торгівельного підприємства.

Подані в табл. 2.1 змінні представлені у вигляді трапецієвидної функції приналежності для трьох рівнів зрілості логістичної діяльності об'єднання підприємств («низький», «середній», «високий») в форматі розробленого А. Дороховим опису [167]. Для визначення підсумкового рівня зрілості логістичної діяльності пропонується використовувати можливості середовища FuzzyTech щодо формування ієрархічного логічного висновку. Тим самим, означена на рис. 2.8 схема, враховує системну холархію об'єднання підприємств. Окрім того на рис. 8 відображено яким чином описуються в FuzzyTech введені у табл. 2.1 лінгвістичні змінні. Отримання підсумкового значення зрілості базується на виробленні правил інтерпретації сукупності лінгвістичних змінних (відповідна площина формування підсумкового рішення також відображена на рис. 2.7 та на рис. 2.8). Відмова в рамках авторської гіпотези від уніфікації логістичних бізнес-процесів дозволяє при формулюванні правил отримання висновку визначати більш важливі для отримання характеристики логістичної діяльності. Таке коригування не матиме впливу у разі наявності максимального рівня зрілості за всіма представленими у табл. 2.1 складовими (що в більшості випадків є недосяжним), але дозволить визначати перспективні області для удосконалення характеристик логістичної діяльності учасників об'єднання підприємств. Для цілей інтерпретації результатів підсумкова лінгвістична змінна оцінювання зрілості логістичної діяльності (M_{LEVEL} на рис. 2.2) подана у вигляді трикутної функції приналежності, назви термів якої відповідають рівням моделі СММІ [165].

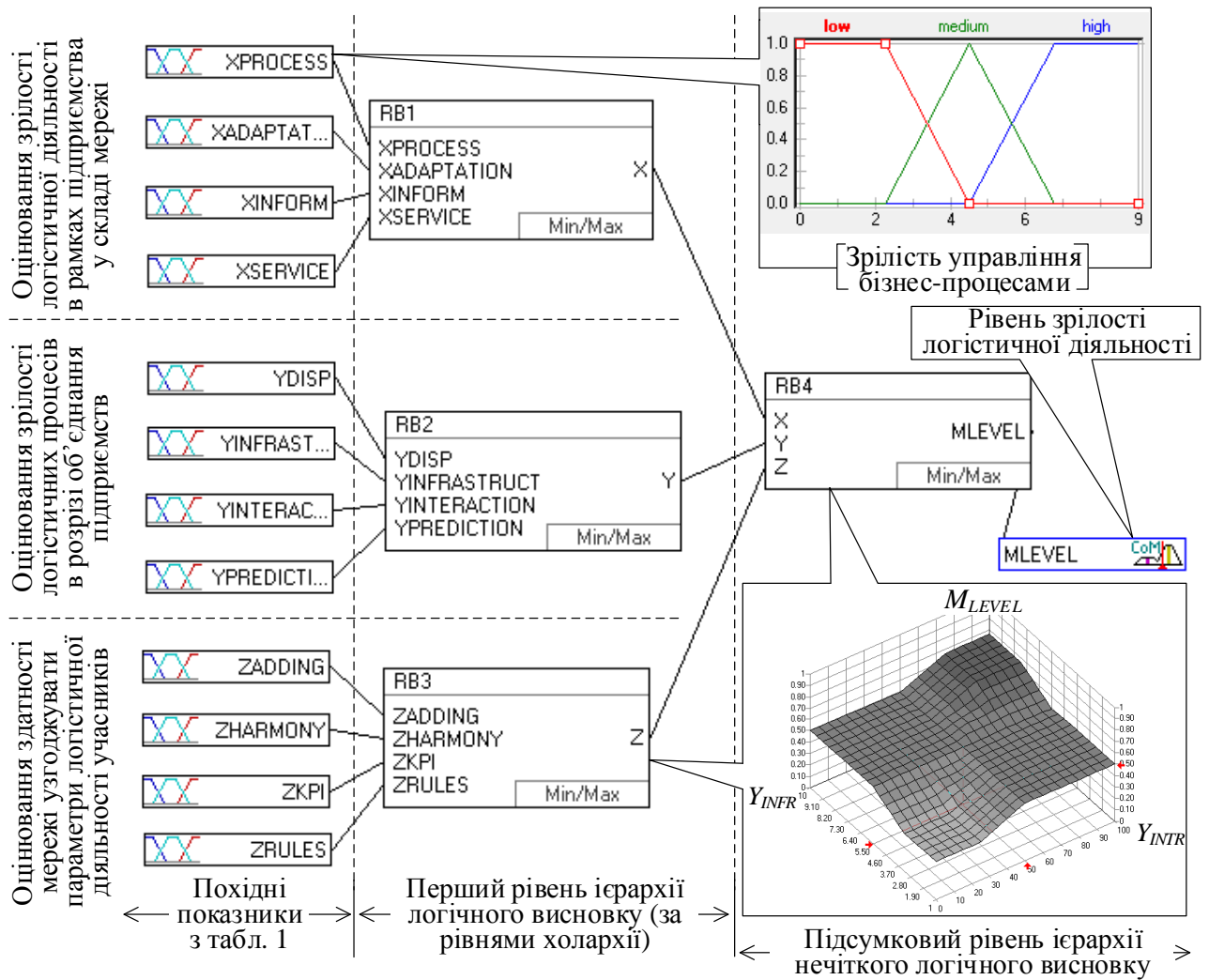


Рис. 2.8. Ієрархія визначення підсумкового рівня зрілості логістичної діяльності за допомогою середовища FuzzyTech, авторська розробка на основі оприлюдненої у [107]

Як можна побачити з рис. 2.7 та рис. 2.8, ієрархії нечіткого логічного висновку дозволяє визначити два інтегральні показники, які визначають рівень розвитку ресурсного потенціалу ($PЗ_{РП}$) та зрілість логістичних процесів ($ЛП_{ЗР}$) підприємства. Співвіднесення означених двох напрямків оцінювання дозволяє обрати сценарій та визначити напрямки роботи ($СЦ_{УРП}$) системи управління логістичними процесами та розвитком логістичної діяльності об'єднання підприємств. Авторський варіант відповідної стратегічної матриці наведено на рис. 2.9. При цьому сценарій роботи системи управління обирається з використанням параметричного методу та визначається як функція означених на рис. 2.7 та рис. 2.8 інтегральних змінних ($СЦ_{УРП} = f(PЗ_{РП}, ЛП_{ЗР})$).

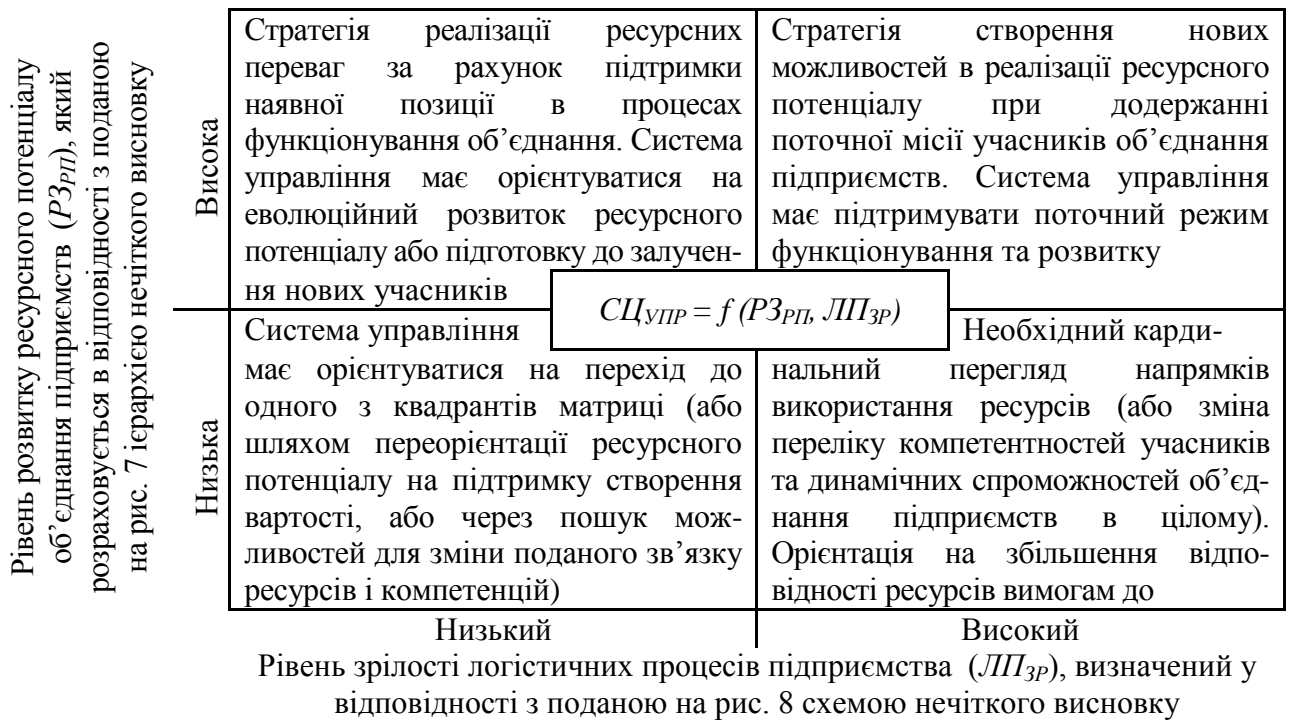


Рис. 2.9. Використання сформованого обліково-аналітичного забезпечення для обґрунтування сценаріїв управління розвитком логістичних процесів ($СЦ_{УПР}$) об'єднання підприємств, авторська розробка на основі оприлюдненої у [109]

Звернемо увагу, що означений на рис. 2.9 підхід визначає лише ключові орієнтири спрямування зусиль з боку системи управління розвитком ресурсного потенціалу об'єднання підприємств. Безпосередньо ж вироблення та реалізація керівних впливів вимагає розширення означених на рис. 2.7 та рис. 2.8 моделей оцінювання шляхом включення додаткових важелів реалізації керівних впливів.

Реалізація представлених на рис. 2.9 орієнтирів розвитку логістичної діяльності може бути ускладнена через необхідність забезпечення комунікації значної кількості учасників інтегрованого об'єднання корпоративних підприємств. Більш того, зазначені на рис. 2.9 напрямки трансформації (розвитку) логістичної діяльності можна трактувати по-перше, як стратегію розвитку логістичного та ресурсного потенціалу об'єднання, реалізовуватися яка буде на основі застосування концепції бізнес-інжинірингу. При цьому, застосування даної концепції в напрямку логістичної діяльності інтегрованого об'єднання передбачає поєднання декількох різних методологічних підходів до моделювання соціально-економічних систем.

Перш за все, проектування механізму управління логістичною діяльністю пропонується реалізовувати в рамках описаної А.І. Левенчуком [77] стейкхолдерської парадигми. Орієнтація на дану парадигму передбачає необхідність формування повного переліку стейкхолдерів корпоративного об'єднання підприємств, які визначатимуть вимоги до ресурсів та ресурсного забезпечення функціонування та розвитку інтегрованого об'єднання підприємств. Вимоги цих стейкхолдерів визначатимуть також й параметри обліково-аналітичного забезпечення формованого механізму управління. У якості методологічної основи досягнення узгодженості вимог стейкхолдерів пропонується використати розроблена Дж. Діетцом [166] концепцію онтологічного моделювання суб'єктів господарювання (в термінології Д.В. Кудрявцева [70] методологічну основу дослідження становить технологія бізнес-інжинірингу). Доречність прийняття даного підходу пояснюється розробкою авторських пропозицій в розрізі наведеної на рис. 2.1 онтологічної моделі. Так, запропонована Дж. Діетцом та розвинута Т. Джансеном [171] й Дж. Хугерворстом [170], методологія архітектурного опису організації (Design and Engineering Methodology for Organizations, DEMO) створює мережу розподілу взаємодії та відповідальності в рамках корпоративної організації. Наявність такої мережі повною мірою відповідає мотиваційному підходу до управління ресурсозбереженням.

Далі зазначимо, що формування контурів управління логістичними процесами та їх оптимізацією за критерієм ресурсозбереження має відбуватися з урахуванням характеристик цільової системи підприємства (під цільовою системою в термінології [77] розуміється певна цінність, що задовольняє потреби обраного сегменту споживачів). Безпосередньо підприємство або інтегроване об'єднання підприємств забезпечуватиме просування цільової системи за її життєвим циклом. При цьому до практик реалізації такого руху додаватиметься вимога оптимізації використання ресурсів. Представлена на рис. 2.10 схема моделює взаємодію стейкхолдерів під час визначення як характеристик цільової системи, так і вимог щодо ресурсної підтримки існування такої системи. Використані на рис. 2.10 умови повною мірою відповідають трактуванню DEMO-методології в її інтерпретації у [70; 166; 170; 171]. Звернемо увагу, що авторами пропонується розширення розуміння ресурсно-логістичної стратегії до

відповідна реалізація авторської гіпотези щодо холархічного представлення вимог до ресурсів (організаційних можливостей) й динамічних спроможностей корпоративного об'єднання підприємств представлено у табл. 2.2.

Таблиця 2.2

**Складові обліково-аналітичного забезпечення ресурсно-логістичної стратегії інтегрованого об'єднання корпоративних підприємств,
авторська розробка на основі оприлюдненої у [106]**

Складові ресурсної стратегії та її зв'язки з рештою стратегій	Вимоги до політики та механізму управління	Показники контролю за реалізацію політики ресурсозбереження	Отриманий результат від реалізації комунікаційних актів
1	2	3	4
Правила реагування на зміни характеристик цільової системи. Перегляд ресурсного забезпечення маркетинг-міксу корпорації	Визначення конкурентних переваг цільової системи в частині економії ресурсів під час її експлуатації споживачем продукції	Рівень додаткового задоволення споживача від наданої спроможності мінімізації витрат від отриманої цінності	R02 – характеристики цільової системи визначено та відповідний до них комплекс 4P маркетингу сформовано
Підходи до забезпечення відповідності організаційних можливостей запитам стейкхолдерів	Оптимізація рівня розкриття потенціалу учасників об'єднання. Трансформація бізнес-процесів	Коефіцієнти зростання доходів та рентабельність продажів. Доход на орг.. можливість	R03 – ресурсну стратегію, розширену концептом організаційних можливостей сформовано
Правила відбору учасників інтеграційної взаємодії. Правила залучення технологій	Відповідність організаційних можливостей вимогам ресурсозбереження	Обсяги відходів та побічної продукції. Параметри створення запасів ресурсів	R04 – вимоги до виробничої кооперації сформовано та інституціоналізовано
Правила створення набору постачальників та інфраструктури. Правила залучення технологій	Залучення ресурсів на основі кооперації з суб'єктами, орієнтованими на заходи з ресурсозбереження	Тривалість та обсяги співпраці з обраними постачальниками. Рівень відповідності ресурсів вимогам	R05 – взаємодія з зонами стратегічних ресурсів налагоджена. Потрібні технології отримано
Правила реконфігурації бізнес-процесів та оптимізації	Орієнтація на ефект синергії від об'єднання ресурсів й технологій у	Рівень витрат на одиницю продукції. Вихід продукції з одиниці витрат	R06 – процес виробництва організовано та переведено у

логістичних витрат	об'єднанні	ресурсів	регулярний режим
--------------------	------------	----------	------------------

Продовження табл. 2.2

1	2	3	4
Принципи забезпечення та орієнтири якості ресурсів	Правила делегування повноважень щодо ресурсозбереження	Обсяги економії ресурсів від реалізації обраної політики	R08 – політика ресурсозбереження сформована
Принципи мобілізації ресурсів в розрізі організаційних можливостей об'єднання	Орієнтація на технології, які сприяють раціональному використанню ресурсів	Показники фондовіддачі, рентабельності, тривалості обороту. Оборотноість активів	R09 – значення індикаторів ефективності адаптовано до вимог ресурсозбереження
Принципи організації системи мотивації та використання людських ресурсів	В мотиваційних комплексах виокремлено складову ресурсозбереження	Сума коштів та відсоток прибутку, спрямованих на заохочення робітників	R10 – Вимоги до мотиваційного забезпечення ресурсозбереження визначено
Логіка визначення границь контролю ресурсів. Рівень самоорганізації в реалізації потенціалу	Пропозиції щодо зміни способів організації виробництва та їх впливу на рівень ресурсозбереження	Рівень завантаження устаткування. Коефіцієнт виробничої собівартості реалізованої продукції.	R11 – внутрішній контроль за реалізацією політики ресурсозбереження організовано
Правила адаптації до змін в технологічному процесі. Інвестиційні моделі залучення ресурсів	Узгодженість напрямки покращення параметрів техніки та устаткування з цільовою системою	Рівень якості нових видів продукції. Обсяги продукції виробленої з використанням нових технологій	R12 – інноваційно-інвестиційну складову політики ресурсозбереження реалізовано
Принцип взаємодії з зона ресурсів. Правила інтеграційної взаємодії з ключовими стейкхолдерами	Параметри створення нових технологій ресурсозбереження. Покращення структури виробництва	Вартість проведення заходів з економії витрат ресурсів. Ресурсоемність. Ефекти від організації праці	R13 – вимоги до ресурсів, технологій їх обробки та організації роботи об'єднання визначено
Правила провадження та фінансування інновацій. Вимоги залучення інвестицій у ресурсозбереження	Фінансова політика інтегрованого об'єднання орієнтована на підтримку заходів з ресурсозбереження	Динаміка інноваційних витрат. Обсяги та вихід продукції з одиниці витрат на провадження інновацій	R14 – напрямки інноваційного оновлення організаційних можливостей та їх фінансування узгоджено
Правила створення запасів та залучення нових видів ресурсів. Правила	Використання високотехнологічного устаткування. Оновлення засобів	Частка операції та процесів з високою ресурсо- та праце місткістю. Динаміка	R15 – вимоги до параметрів входів бізнес-процесів та технології реалізації

щодо якості вхідних ресурсів.	виробництва.	логістичних витрат.	бізнес-процесів корпоративного
-------------------------------	--------------	---------------------	--------------------------------

Закінчення табл. 2.2

1	2	3	4
Політика розміщення фінансових ресурсів.	Розширене відтворення. Ліквідація витрат ресурсів	Частка безвідходних операцій та процесів	об'єднання визначені
Ступінь централізації управління ресурсами. Рівень диверсифікації ресурсів в розрізі систем мотивації	Форми стимулювання за додержання орієнтирів ресурсозбереження й мінімізацію витрат	Розмір винагороди в рамках переліку стимулів за додержання орієнтирів ресурсозбереження	R16 – мотиваційну складову політики ресурсозбереження об'єднання реалізовано

Зазначимо, що саме в рамках поданого в табл. 2.2 холархічного представлення відбуватиметься наслідування параметрів корпоративної стратегії на контури управління логістичними процесами. Також зверненому увагу на узгодженість задекларованого вище стейкхолдерського підходу з наведеним у табл. 2.2 структуруванням елементів ресурсної стратегії та вимог до механізму ресурсозбереження. Саме взаємодія стейкхолдерів визначатиме параметри та бажані значення перелічених у табл. 2.2 результатів роботи механізму стратегічного управління логістичними процесами. При цьому пропонується розширення означеної на рис. 2.10 схеми додаванням стейкхолдерів, які безпосередньо відповідатимуть за управління логістичними процесами. Результати такого розширення наведено на рис. 2.11.

Тут слід звернути увагу, що наведені у табл. 2.2 результати роботи механізму управління логістичними процесами отримуються в результаті реалізації комунікаційно-продуктових актів DEMO-методології, які на рис. 2.10 та рис. 2.11 задані множиною $\{B-T\}$. Представлена на рис. 2.11 схема співвідноситься з поданою на рис. 2.10 схемою за рахунок наявності на них певних «продуктових банків» (визначеної сукупності інформаційних, описаних у термінології DEMO), які задаються множиною $\{B-APB\}$. В рамках даної схеми передбачено децентралізований підхід до реалізації заходів з ресурсозбереження стратегічними бізнес-одинацями у складі інтегрованого корпоративного об'єднання в рамках розробленої та узгодженої політики ресурсозбереження.

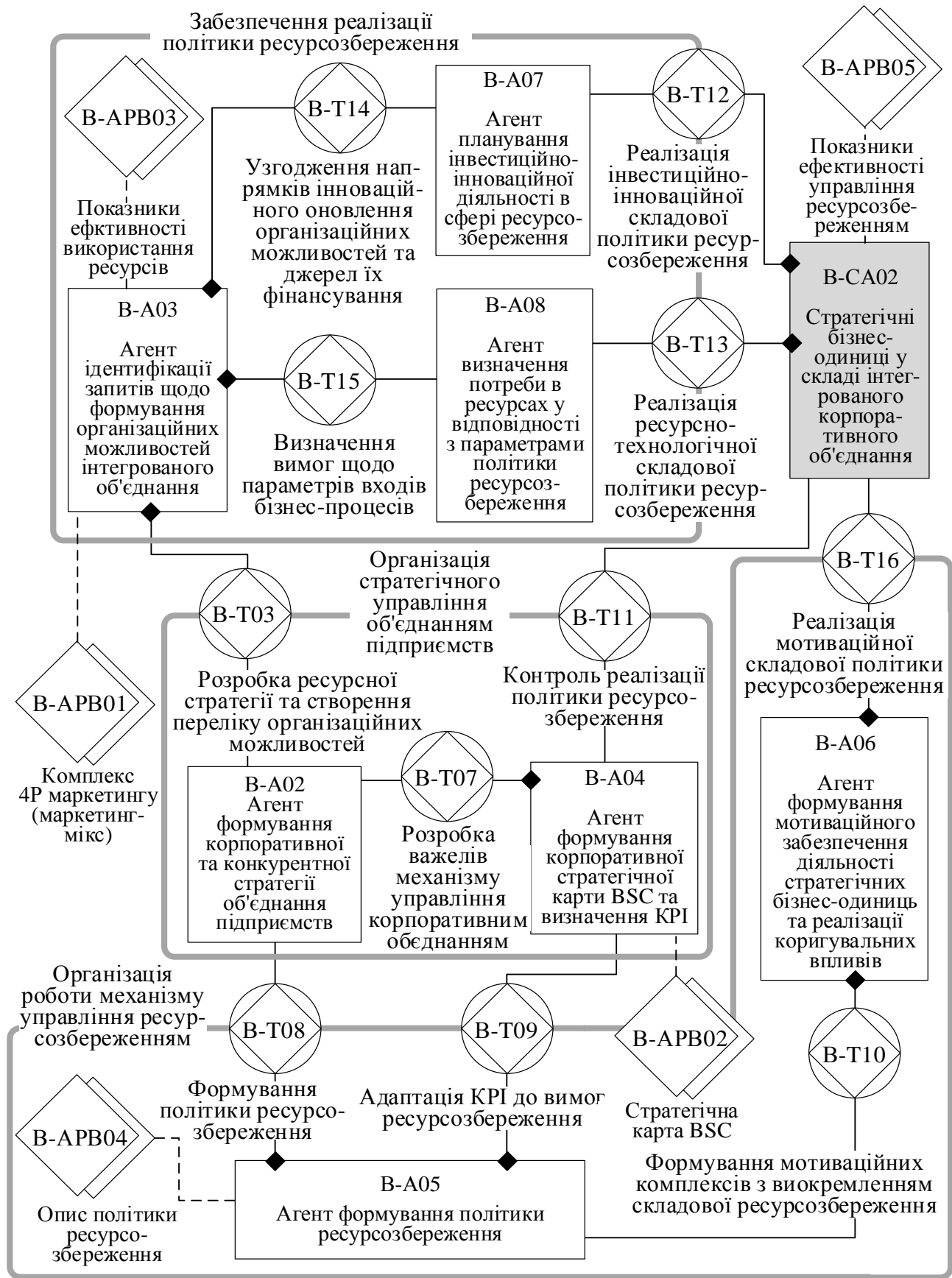


Рис. 2.11. Модель верхнього рівня організації стратегічного управління логістичними процесами інтегрованого об'єднання корпоративних підприємств, авторська розробка на основі оприлюдненої у [106]

Метою означеної на рис. 2.10 та рис. 2.11 системи комунікаційних та продуктивних актів є визначення бажаних значень наведених у табл. 2.2 індикаторів ефективності та прийняття означених значень всіма наведеними на рис. 2.10 та рис. 2.11 стейкхолдерами. При цьому мотиваційні комплекси стратегічних бізнес-одиниць розширюються вимогою ресурсозбереження та пов'язуються з набором індикаторів KPI зі стратегічної карти збалансованої системи показників корпоративного об'єднання. Реалізувати ж задекларовані у стратегічній карті настанови ресурсозбереження пропонується на основі застосування логіки предикатів, які в рамках методології DEMO розкривається у вигляді поданої на рис. 12 об'єктно-рольової моделі.

Означена на рис. 2.12 схема зв'язує наведені у табл. 2.2 результати взаємодії стейкхолдерів з логістичними правилами реалізації політики ресурсозбереження. За такого підходу дана схема може розглядатися у якості моделі предметної області дослідження або базису формування відповідного інформаційного забезпечення механізму управління ресурсозбереженням та реалізацією ресурсної стратегії. За такого підходу можна стверджувати, що представлена на рис. 2.12 схема створює основу методичного підходу до формування ресурсно-логістичної стратегії інтегрованого об'єднання корпоративних підприємств, в основу якого покладено технологію бізнес-інжинірингу та підтримку комунікацій ключових стейкхолдерів щодо ідентифікованих складових ресурсної стратегії. Відмінністю пропозицій є орієнтація комунікаційного процесу на узгоджене формування політики ресурсозбереження в розрізі означених елементів ресурсно-логістичної стратегії. Іншою відмінністю є врахування фрактальності побудови інтегрованого об'єднання корпоративних підприємств при каскадуванні та балансуванні складових корпоративної карти.

Таким чином, в рамках проведеного дослідження висвітлено питання організації обліково-аналітичної підтримки процесів управління перебігом та розвитком логістичних процесів інтегрованого об'єднання підприємств. Також доведено авторську гіпотезу що оптимізація потоків ресурсів має розглядатися як ключовий важіль впливу з боку механізму управління логістичними процесами об'єднання підприємств, який потребує організації відповідної агрегації облікової інформації в рамках об'єднання підприємств.

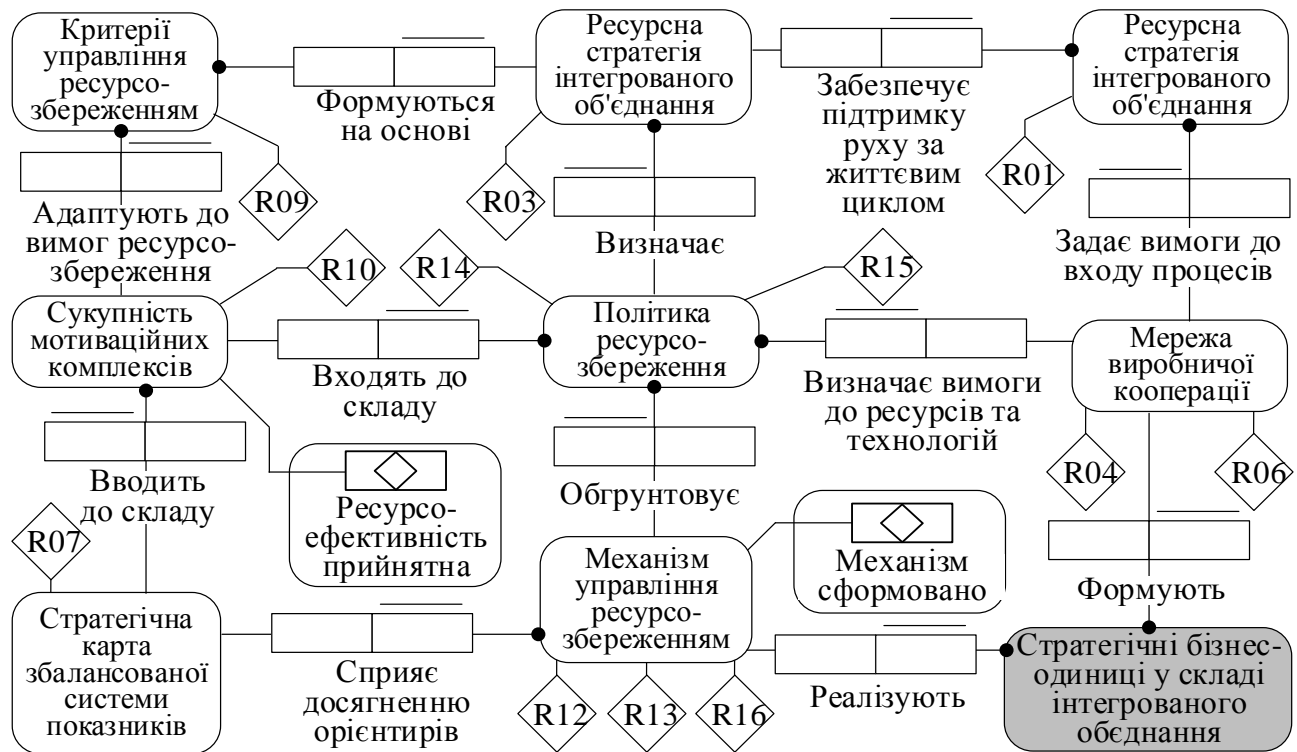


Рис. 2.12. Об'єктно-рольова модель логістичної політики ресурсозбереження інтегрованого об'єднання корпоративних підприємств (фрагмент), авторська розробка на основі оприлюдненої у [106]

Для реалізації заявленої гіпотези розроблено онтологічну модель формування ресурсного потенціалу та оптимізації логістичних процесів об'єднання підприємств. Класи зазначеної онтологічної моделі дозволили визначити складові обліково-інформаційного забезпечення системи управління логістичними процесами об'єднання підприємств. Аналітичне забезпечення в свою чергу реалізовано у вигляді моделі нечіткого логічного обґрунтування сценаріїв розвитку логістичної діяльності об'єднання підприємств. В рамках формування заявленого обліково-аналітичного забезпечення передбачено холархічне представлення вимог до ресурсів (організаційних можливостей) й динамічних спроможностей об'єднання підприємств.

2.2. Методичні підходи до формування систем управління витратами на оперативному та стратегічному рівні

За сучасних умов конкурентоспроможних викликів існує потреба у поліпшенні управління витратами підприємств у широкому сенсі, включаючи вплив як на капіталізовані у активах (неспожиті) витрати так і на витрати , що мають бути віднесені до видатків періоду (спожиті витрати). Традиційні структури координації державних органів, банківської сфери, ринків та суб'єктів господарювання за умов інформаційної та телекомунікаційної революції не забезпечують очікуваної ефективності дій з боку підприємств, що найбільш відчутно у сфері управління витратами.

Заходи з поліпшення управління діловою активністю вимагають внесення змін до інструментарію господарської системи, в якій відбувається координація реальних процесів виробництва, обміну та споживання. Така координація спирається на сприйняття, обробку і передавання інформації та знань, а також на підготовку і прийняття рішень для ефективних дій. Це пов'язано зі змінами в інформаційних потоках і потоках знань, на основі яких приймаються рішення.

Незважаючи на високий добуток у розв'язанні проблеми управління витратами підприємства в цілому, як рівень стратегічного так і оперативного управління витратами, на думку автора, потребує доробки на методологічному рівні. Це виникає внаслідок пришвидшення мінливості умов функціонування підприємств, яке спричинено синергетичним взаємовпливом національних економік та глобальної світової економічної системи на рівень розвитку національних економік та підвищенням значущості та вартості інформаційного ресурсу в господарській діяльності. Таке становище передбачає необхідність оновлення методів, загального алгоритму, механізмів та інструментарію системи управління витратами як на стратегічному так і на оперативному рівнях.

Перш за все слід розглянути загальні методологічні підходи до формування системи управління витратами на стратегічному рівні.

На думку Дж. К. Шанка, система стратегічного управління витратами (СУВ) має функціонувати у взаємопоєднанні систем маркетинга,

менеджменту, фінансового та виробничого обліку, що викликає необхідність уточнення парадигмальних основ її побудови та функціонування [174]. Зазначимо, що в економічних дослідженнях досі відсутня загальна системна структуризація СУВ у поєднанні оперативного та стратегічного рівнів управлінського впливу.

В свою чергу високий динамізм розвитку, який притаманний системі управління витратами інноваційної діяльності на підприємстві, що обумовлений пришвидшенням темпів НТП та в свою чергу породжує зміни в оцінці ефективності використання витрат в системі «витрати-результат», складність у використанні однозначних підходів до визначення такого об'єкту управлінського впливу як витрати підприємства (особливо в частині інноваційної діяльності) ускладнюють обрання концептуальних основ побудови та функціонування СУВ та залишають можливість неоднозначного їх тлумачення.

В той самий час відмітимо, що від злагодженості функціонування СУВ залежать ринкові позиції підприємства, ефективність його діяльності та економічний розвиток. На думку автора, найбільш значущою для організації ефективної роботи СУВ підприємства є здатність цієї системи до саморозвитку. Саме це обумовлює можливість безперервного здійснення підприємством інноваційних впроваджень будь-якого типу, які здатні забезпечити йому конкурентоздатність та стійкість в кризові моменти розвитку світового господарства. Тому ґрунтовна структурована система управління витратами діяльності, яка має певні особливості в організації за шаблями управлінського впливу, є запорукою успіху сучасних суб'єктів господарювання та потребує першочергової уваги.

В дослідженні загальних проблем управління витратами Атамас П. Й. підкреслює, що управління витратами це процес спрямований не на стримування витрат, а на їх скорочення [5]. Гордановська В. П. зазначає, що управління витратами полягає перед усім в певній диференціації витрат на підставі використаного ресурсу та співставленні їх з центрами споживання [28]. На думку Рубінштейна Є. І., процес мінімізації витрат підприємства є складовою частиною процесу управління витратами та загального процесу менеджменту підприємства в цілому [74]. Слід погодитися з позицією Козаченко Г. В, що основною метою управлінського впливу на об'єкт витрат

є не стільки їх мінімізація та оптимізація у процесі господарської діяльності, скільки підвищення ефективності їх використання [65, с. 8], аналогічного підходу щодо мети управління притримується переважна більшість науковців, зокрема [4, с.16, 18, с. 27, 41, с. 6, 116, с.28, 169, с. 7].

На думку науковців [41, 76, 146], управління витратами містить весь комплекс управлінського циклу, що спрямований на підвищення ефективності використання економічних ресурсів в процесі господарської діяльності у всіх функціональних проявах. Автор повністю підтримує думку Турила А.М., який підкреслює, що управління витратами це процес цілеспрямованого формування оптимального рівня витрат підприємства [146, с. 21]. Оскільки саме оптимізація, а не мінімізація витрат в залежності від означених стратегічних показників діяльності в довгостроковій перспективі визначає можливості розвитку системи управління витратами підприємства. При цьому підкреслимо, що остання потребує постійних додаткових, порівняно з попередніми, витрат на існування, розвиток системи та контроль за процесом інформаційної дифузії.

Слід відмітити позицію Бланка І.О., який у своїй роботі [11] притримується концепції первинності формування системи управління витратами під час розбудови загальної системи менеджменту підприємства. Оскільки, на його думку, саме визначення стратегічного оптимуму під час розбудови системи управління витратами, формує основу для розрахунку фактичного прибутку суб'єкту господарювання, що становить основу формування загальної системи управління підприємством.

З цією думкою можна погодитися розглядаючи систему менеджменту підприємства лише в короткочасовій перспективі, маючи на увазі систему оперативного реагування на загрози діяльності підприємства з боку зовнішнього на внутрішнього середовища, тобто на оперативному рівні системи менеджменту. В той самий час як розбудова системи стратегічного менеджменту потребує взаємопоєднання та узгодження всіх підсистем менеджменту, до яких належить й СУВ, в рамках досягнення загальної стратегічної цілі підприємства, яка формується його загальними ринковими можливостями та ефективністю бізнес-процесів, тому позицію розгляду первинності одних підсистем менеджменту по відношенню до інших вважаємо хибною.

Незважаючи на велику кількість наукових розробок стосовно організації систем управління витратами науковій спільноті притаманна відсутність загального погляду на чітке розмежування підходів щодо побудови систем управління витратами різних рівнів управлінського впливу, а саме на рівні стратегічного та оперативного менеджменту.

Перш за все слід зазначити, що задачі кожного з рівнів СУВ суттєво різняться за терміном виконання, системою сигнальних показників досягнення системами оптимуму діяльності, ризиком та рівнем невизначеності в діяльності систем, змістом та проявом дії загроз як внутрішнього так і зовнішнього по відношенню до системи середовища. Це все обумовлює різні об'єкти управлінського впливу(ОУВ) в середині систем, а значить, викликає відмінності у побудові моделей системи управління витратами загалом та системи управління витратами інноваційної діяльності зокрема, та методів їх діяльності, які визначаються змістовним наповнення функцій системи на кожному рівні.

Гришко Н.В. розглядаючи питання організації моделей СУВ підкреслює відсутність серед науковців єдиного підходу до побудови моделей або хоча б то концепцій їх функціонування на рівні стратегічного менеджменту, в той самий час як питанням оперативного менеджменту управління витратами інноваційної діяльності присвячено велику кількість наукових розробок.

Що стосується функціонального прояву означених властивостей СУВ, то вони на стратегічному рівні управлінського впливу мають певні відмінності від оперативного рівня функціонування системи. Так на думку Кустарева В. П. [74] управління витратами визначається як процес прояву властивостей системи через реалізацію останньою певних управлінських функцій. За його розумінням СУВ у широкому тлумаченні «це система прийомів та методів, які забезпечують визначення (прогнозування) раціонального рівня витрат на всіх стадіях життєвого циклу товару...контроль за забезпеченням цього рівня , регулювання обсягу витрат та контроль за ними та інформаційну підтримку на всіх стадіях управлінського процесу» [74, с.27]. Таким чином, погоджуємося з думкою, що процес управління витратами, як й будь який процес управління,

реалізується через виконання керуючою системою управлінських функцій, які забезпечують певний вплив за для змін у керованій системі.

Незважаючи на досить серйозне методичне обґрунтування цих функцій в науково-методичних розробках фахівців, зокрема Мескона А. та Хедоурі Дж. [82], Файоля А., Аакера [1], Ансофа [4], Краюхіна Г. О. [68], Фатхутдінова Р. А., Турило А. М. [146], Козаченко Г. В., Гейця В. М. [21], Гетьмана О. О. та Шаповал В. М. [23] та ін. досі не існує однозначного виокремлення та систематизації цих функцій.

Представлені у табл. 2.3 підходи науковців до розглянутого питання дозволяють зробити висновок, що незважаючи на відсутність єдності у поглядах на змістовність керуючих функцій системи управління витратами, більшість авторів серед наведених функцій виокремлюють планування (прогнозування), аналіз, облік та контроль. Серед інших функцій досить велика питома вага відзначає функції регулювання та координування. На думку автора, функції координування та регулювання є, скоріш за все, метою управлінського впливу у загальній системі, а функціональна ознака їх прояву виражається організаційною функцією в межах системи.

Таблиця 2.3

Результати монографічного аналізу змістовності керуючих функцій СУВ

Змістовність керуючої функції	Кількість згадувань	Питома вага у загальній кількості розглянутих джерел (%)
Планування та прогнозування	28	100
Облік	23	82,1
Аналіз	22	78,6
Контроль	21	75,0
Організація	11	39,3
Регулювання	11	39,3
Мотивування (стимулювання)	10	35,7
Координування	9	32,1
Інші функції	3	42,8

Функції системи управління витратами у оперативному та стратегічному управлінні відрізняються не тільки змістовним наповненням, але й загальними характеристиками, які впливають з відмінності задач керуючого впливу стратегічного та оперативного рівнів.

Такі функції як планування, облік та контроль, аналіз, організація, мотивація, інформаційний моніторинг, на нашу думку, притаманні перш за все системі управління витратами інноваційної діяльності оперативного рівня, вони розширюють та уточнюють організаційну, контрольну та аналітичну функції, але на відмінність від вище згаданих спрямовані саме на забезпечення оперативного реагування на отримані слабкі інформаційні сигнали зовнішнього та внутрішнього середовища, які ще не визначені у чітких сигнальних показниках, однозначно не виражені та не можуть бути вартісно чи якісно оцінені на підставі їх документування. Такі інформаційні сигнали носять вірогідний характер прояву загроз але потребують перерозподілу ресурсних потоків системи управління витратами інноваційної діяльності, щоб мінімізувати можливі наслідки їх виникнення.

Таким чином, основна задача функції моніторингу полягає у структуруванні інформаційного поля зовнішнього та внутрішнього середовища підприємства на слабкі, потужні інформаційні сигнали та шуми з боку носіїв загроз та визначенні оптимального розміру витрат щодо зменшення їх впливу на роботу системи. Регуляторна функція спрямована на запобігання руйнування або неконтрольованого розвитку системи, та є основною запорукою виконання задачі підтримки стабільного рівня економічної безпеки підприємства.

Як бачимо, означена функція виконує задачу оперативного перерозподілу витрат в середині системи, що забезпечує стабільність функціонування останньої для виконання основних оперативних задач, що виникають перед підприємством в процесі господарської діяльності.

Функціональні особливості прояву управлінського впливу з боку СУВ оперативного рівня обумовлюють виокремлення додаткової, по відношенню до стратегічного рівня, властивості системи цього рівня, а саме інформаційної гнучкості. Авторське бачення відмінностей у підходах до побудови СУВ стратегічного та оперативного рівня управлінського впливу представлено у табл.2.4.

Таблиця 2.4

Порівняльна характеристика підходів до побудови СУВ стратегічного та оперативного рівнів управлінського впливу

Основні характеристики СУВ	Рівні управлінського впливу	
	Стратегічний рівень	Оперативний рівень
1	2	3
Основні задачі	<p>Оптимізація обсягу витрат для досягнення максимального рівня стратегічного показника ефективності діяльності.</p> <p>Забезпечення стабільного стану в середині системи та її розвитку у довготривалій перспективі</p> <p>Оптимізація потоків матеріальних, трудових, інтелектуальних та інформаційних ресурсів.</p> <p>Досягнення або збереження припустимого для підприємства рівня економічної безпеки діяльності</p>	<p>Оптимізація обсягу витрат для досягнення максимального рівня інтегрального показника ефективності діяльності.</p> <p>Оптимізація часу споживання витрат в процесі господарської діяльності</p> <p>Оптимізація фактичних витрат підприємства.</p> <p>Підтримка рівноваги стану системи та забезпечення достатнього рівня ЕБДП</p>
Концептуальні основи побудови	<p>Мінімізація витрато утворюючих факторів ресурсного потенціалу виробництва</p> <p>Оптимізація структурних факторів (витрат які пов'язані з структурою підприємства та технологічними процесами виробництва)</p> <p>Оптимізація функціональних факторів витрато утворення (витрат, що пов'язані зі здатністю підприємства успішно вести бізнес</p>	<p>Оптимізація фактичних витрат в залежності від інтегрального сигнального показника оперативного рівня менеджменту</p> <p>Мінімізація відхилень фактичних витрат від бюджетного рівня</p> <p>Оптимізація прямих фактичних витрат та мінімізація відхилень фактичних накладних витрат від бюджетного рівня</p>
Основні властивості системи СУВ	<p>Цілісність</p> <p>Модульність</p> <p>Когерентність</p> <p>Адаптивність</p> <p>Параметрична сформованість</p> <p>Стійкість</p> <p>Функціональна організованість</p> <p>Інструментальна визначеність</p>	<p>Цілісність</p> <p>Модульність</p> <p>Когерентність</p> <p>Адаптивність</p> <p>Параметрична сформованість</p> <p>Стійкість</p> <p>Функціональна організованість</p> <p>Інструментальна визначеність</p> <p>Інформаційна гнучкість</p>

Закінчення табл. 2.4

1	2	3
Функції управління	Аналіз Облік (контроль) Планування (прогнозування) Організація Мотивація	Аналіз Облік(контроль), Планування (прогнозування) Організація . Мотивація, Інформаційний моніторинг Регулювання (у підфункціях самоорганізації та аллокаційного перерозподілу ресурсу)
Методи та моделі	Затратоутворюючих факторів Економічної доданої вартості (EVA) Ланцюжка цінностей Альтернативних витрат Управління витратами за центрами відповідальності та видами діяльності (ABC) Трансакційних витрат Стратегічного позиціонування	Управління повними витратами (Absorbtion-Cost) Управління змінними витратами (Direct-Cost) Управління відхиленнями фактичних від бюджетних (планових) витрат (Standart-Cost) Управління витратами за центрами відповідальності та видами діяльності (ABC)
Об'єкти управлінського впливу (ОУВ)	Загальні дійсні витрати Додані дійсні витрати за окремими бізнес процесами підприємства	Фактичні витрати Фактичні витрати скореговані на оціночну вартість нематеріальних ресурсів, які не можуть бути визнані активами в системі обліку підприємства, Додана фактична вартість за центрами формування витрат
Інформаційна основа щодо оцінки ОУВ	Загальна система менеджменту підприємства Загальне інформаційне поле зовнішнього середовища підприємства	Підсистема фінансового обліку СУВ Загальне інформаційне поле внутрішнього середовища підприємства

Відмінності у властивостях, об'єктах управлінського впливу, задачах та можливостях функціонального прояву в процесі управління СУВ, оперативного та стратегічного рівня визначають різні концепції побудови. В загальному розумінні, дефініція концепції визначається як певний спосіб сприйняття та тлумачення певних подій та основний конструктивний принцип управління будь-якою діяльністю в залежності від об'єктів управління. Тому суттєві відмінності мають й моделі управління та інструментарій для реалізації управлінського впливу, який вони впроваджують та використовують.

Автор притримується позиції, що найбільш обгрунтованою на стратегічному рівні є модель затратоутворюючих факторів, основними розробниками якої є Шерер Ф., Купер Р., Каплан Р. та Атіксон А. Ця модель дозволяє узагальнено оцінити сукупність витрат, які спрямовані на забезпечення функціональних та структурних проявів СУВ. Саме структурна залежність суми витрат в стратегічному управлінні має відігравати визначальну роль, оскільки висвітлює залежність поточних та майбутніх витрат підприємства від ефективності їх попереднього (або запланованого на перспективу) використання та дію структурного важеля. Окрім того, розглянутий підхід дає можливість врахувати концептуальні засади побудови системи управління витратами інноваційної діяльності структурно розмежовуючи витрати згідно з визначеними пріоритетними функціональними проявами системи. При цьому сумарні витрати на функціонування системи мають дорівнювати загальним сумарним витратам за структурними підсистемами їх накопичення.

Особливу значущість такий підхід набуває підчас побудови предметно-орієнтованих підсистем менеджменту стратегічного рівня управлінського впливу в межах загальної архітектури підприємства та передбачає лінійне спрямування управлінського впливу з боку кожної підсистеми менеджменту на виконання певної функції.

В рамках обраної моделі стратегічного управління СУВ з одного боку обсяг витрат на планування загальної ділової активності суб'єкта господарювання розглядається як сумарні витрати на процес (планування), а з іншого - як сума витрат на реалізацію цього процесу з боку системи(чи її елементів). Запропонований підхід дозволяє вже на етапі стратегічного

управління закласти основні принципи балансного бюджетування, які можуть бути втілені під час формування операційних бюджетів у горизонтальному та вертикальному напрямках в розрізі оперативного управління. Загальна схема оцінки витрат на підставі концепції витратоутворюючих чинників повинна формуватися за матричним принципом. Це дає змогу в залежності від інформаційних потреб, виокремити одиничну матрицю витрат як у горизонтальному розрізі, в межах системи управління витратами інноваційної діяльності, так і у вертикальному – у розрізі всіх архітектурних підсистем загальної системи менеджменту підприємства. Відповідно функціонал витрат на виконання керуючих функцій має дорівнювати загальному обсягу витрат інноваційної діяльності за структурними підрозділами, що забезпечує стійкість розвитку СУВ, як фундаментального підґрунтя загальної архітектури системи менеджменту суб'єкту господарювання.

За оперативним горизонтом управлінського впливу, у розрізі використання проектного управління інноваційною діяльністю, можлива реалізація різоматичного підходу до управління обраними проектами за умов приділення уваги функції регулювання та, за потреб, виокремлення функції інформаційного моніторингу, яка розширить можливості перерозподілу витрат як безпосередньо на інноваційний проект за стадіями комерціалізації, так і на ефективність управління його впровадженням.

Слід окремо відзначити ABC- модель управління витратами підприємства, яка обумовлює можливості управління витратами як на оперативному так і на стратегічному рівнях, оскільки поєднує підходи управління витратами з позицій скерування впливу як на змінні, так і на постійні витрати, розмежовуючи останні на змінні у стратегічній перспективі та незмінні показники.

Побудову СУВ із застосуванням ABC- моделі управління витратами у практичній площині розглянемо на прикладі діяльності умовного підприємства, з одночасним відзначенням сильних та слабких сторін у застосуванні.

Основними елементами системи управління витратами за центрами відповідальності та видами діяльності (ABC) є драйвер (фактор) витрат та пул витрат. Дана система передбачає виявлення взаємозв'язку всіх видів

витрат, що виникають в межах організації в процесі господарської діяльності, з їх факторами. Тобто, відбувається процес ідентифікації драйверів витрат для кожного виду діяльності, в якості яких виступають всі елементи діяльності підприємства, що спричиняють витрати. Всі види витрат, що спричинені та керуються спільним драйвером, вважаються однорідними та групуються в пули витрат, які надалі підлягають процесу розподілення та віднесення на продукцію на основі встановленого драйверу. Таким чином, головна особливість системи ABC полягає у визнанні драйвером витрат виду діяльності, а не продукції.

Розвиток системи ABC є реакцією суб'єктів господарювання на процес трансформації бази витрат виробничих підприємств за останні десятиліття. Трудомісткий характер виробництва поступово витіснявся автоматизованим. В умовах значного превалювання прямих витрат на оплату праці в структурі собівартості та незначної частки накладних витрат, використання традиційних систем калькуляції давало досить точні результати.

Проте, в сучасних умовах виробничої діяльності значення праці значно скорочується, що відображається у зменшенні її частки у структурі собівартості. Натомість, зростає значимість загальновиробничих витрат, пов'язаних з експлуатацією машин та обладнання. В таких умовах традиційні методи калькуляції дають неточні результати оцінки загальної суми понесених витрат на виробництво продукції, на основі яких приймаються неефективні управлінські рішення.

При побудові СУВ на основі ABC-моделі всі витрати розподіляються на короткострокові змінні витрати та довгострокові змінні витрати. Короткострокові змінні витрати прирівнюються до змінних витрат за традиційною калькуляцією на основі таких ознак, як прямий зв'язок з обсягом діяльності і зміна пропорційно обсягу виробництва. Довгострокові змінні витрати еквівалентні постійним витратам при традиційному управлінні витратами. В рамках методу ABC припускається, що зміна таких витрат також залежить від масштабів діяльності, але з наявністю часового лагу.

Прийняття рішення щодо формування або трансформації діючої СУВ на основі ABC-моделі має відбуватися на основі врахування загального

принципу функціонування даної моделі, її переваг та основних обмежень. З огляду на характеристику особливостей застосування ABC-моделі можливо виділити основні її сильні сторони та обмежуючі фактори для прийняття рішення про впровадження до системи управління витратами підприємства:

врахування ступеню складності та різноманітності характеру сучасного виробництва за рахунок використання декількох драйверів витрат, які є трансакційними, а не базуються лише на обсязі виробництва. В той же час основна перевага даної моделі значно ускладнює процес калькулювання та підвищує вартість адміністрування;

надання інформації про витрати та собівартість з вищим ступенем достовірності та об'єктивності, особливо на інноваційних підприємствах, що використовують передові технології виробництва;

здви́г фокусу уваги на природу поведінки витрат дозволяє ідентифікувати елементи діяльності, що не мають реального вкладу у створення вартості продукту, та зменшувати обсяг витрат;

можливість віднесення до собівартості більшого обсягу накладних витрат з урахуванням їх характеру. Проте не приділяється достатньої уваги процесу ціноутворення та запровадженню ринкових методів визначення цін;

можливість використання одночасного використання драйверів фінансового та нефінансового характеру.

Побудова СУВ на основі ABC-моделі полягає у виконанні наступних основних етапів:

- 1) Визначення основних видів діяльності суб'єкту господарювання.
- 2) Ідентифікація драйверів витрат на основі аналізу умов діяльності компанії та характеру зміни її витрат. Приклад визначення драйверу витрат для кожного виду діяльності представлено в табл. 2.5.

Таблиця 2.5

Ідентифікація драйверів витрат

Вид діяльності	Драйвер витрат
Використання палива при транспортуванні продукції	Обсяг дистанції
Обробка матеріалів	Кількість виробничих циклів
Контроль якості	Кількість перевірок
Планування виробництва	Кількість виробничих циклів

Технічне обслуговування	Кількість ремонтів обладнання
Витрати на зв'язок з клієнтами	Кількість відправлених листів та повідомлень

3) Акумуляція витрат у пули (центри) витрат.

4) Розподіл накладних витрат на продукцію на базі встановлених драйверів витрат.

Спільними характеристиками методу калькуляції за повними витратами Absorption costing та ABC-методу є віднесення прямих витрат відразу на продукт, а накладних шляхом розподілу на пули витрат. Але різниця полягає в способі поглинання накладних витрат.

Розглянемо методичні підходи до оцінки понесених витрат на виробництво номенклатури продукції на прикладі показників діяльності умовного підприємства, що представлені в табл. 2.6 та 2.7.

Таблиця 2.6

Інформація про діяльність умовного підприємства

Продукт	Обсяг виробництва, шт.	Кількість виробничих циклів за період	Прямі витрати праці, год./шт.	Час роботи машин, маш.-год./шт.	Матеріальні витрати на одиницю виробу, грн.	Витрати матеріалів на одиницю виробу, шт.
A	25	3	2	2	30	8
B	25	4	4	4	75	5
C	250	7	2	2	30	8
D	250	10	4	4	75	6

Ставка оплати праці становить 27 грн / год. (включно з ЄСВ).

Таблиця 2.7

Інформація про загальновиробничі витрати підприємства

Елементи загальновиробничих витрат	Сума, грн
Короткострокові змінні витрати	8 250
Витрати на планування	7 680
Витрати на налаштування	3 600
Витрати на обробку матеріалів	7 650

Всього:	27 180
---------	--------

Завданням підприємства є визначення собівартості кожного з видів продукції. Проведемо порівняльні розрахунки в оцінці витрат на одиницю продукцію за номенклатурними позиціями, порівнявши отримані результати в системах Absorption Cost та ABC Cost

1. Процес розподілу загальновиробничих витрат та визначення собівартості в системі Absorption Cost на базі часу роботи обладнання.

1.1. Розрахунок фактичних машино-годин за період:

Продукт	Машино-години
A	$25 \times 2 = 50$
B	$25 \times 4 = 100$
C	$250 \times 2 = 500$
D	$250 \times 4 = 1\,000$
Всього:	1 650

1.2. Далі проводиться розрахунок загальної ставки розподілу накладних витрат на основі машино-годин:

Ставка розподілу накладних витрат = $27\,180 / 1\,650 = 16,47$ грн / маш-год.

Таблиця 2.8

Калькулювання собівартості номенклатурних позицій продукції в системі Absorption Cost

Показник	Сума по видам продукції, грн.				
	A	B	C	D	Всього
Прямі матеріальні витрати	750	1 875	7 500	18 750	28 875
Прямі витрати на оплату праці	1 350	2 700	13 500	27 000	44 550
Первісні витрати, грн.	2 100	4 575	21 000	45 750	73 425
Загальновиробничі витрати (ставка розподілу = 16,47 грн. / маш.-год)	824	1 647	8 235	16 470	27 176
Загальна сума витрат, грн.	2 924	6 222	29 235	62 220	174 026
Обсяг випуску продукції, шт.	25	25	250	250	–
Виробнича собівартість одиниці виробу, грн.	116,96	248,88	116,94	248,88	–

1.3. Наступним етапом оцінки витрат в системі Absorption Cost є розподіл накладних витрат відповідно до визначеної ставки розподілу, та розрахунок виробничої собівартості, результати якого наведено в табл. 2.8.

2. Процес розподілу загальновиробничих витрат та визначення собівартості в системі ABC Cost на базі драйверів витрат.

2.1. Для розподілу загальновиробничих витрат встановлюється драйвер для кожного виду діяльності, який далі приймається за базу розподілу (табл. 2.9).

Таблиця 2.9

Визначення драйверів витрат в системі ABC Cost

Елементи загальновиробничих витрат	Драйвер витрат	Ставки драйверів витрат	
		Розрахунок	Значення
Короткострокові змінні витрати	Кількість машино-годин	$8\,250 \div 1\,650$	5 грн. / маш.-год
Витрати на планування	кількість виробничих циклів	$7\,680 \div 24^*$	320 грн. / цикл
Витрати на налаштування	кількість виробничих циклів	$3\,600 \div 24^*$	150 грн. / цикл
Витрати на обробку матеріалів	кількість матеріалів на одиницю виробу	$7650 \div 3\,825^{**}$	2 грн. / компонент

*Кількість виробничих циклів: $3+4+7+10=24$ од.

** Кількість матеріальних компонентів: $(25 \times 8) + (25 \times 5) + (250 \times 8) + (250 \times 6) = 3825$ шт.

2.2. Розподіл накладних витрат відповідно ставок драйверів витрат та визначення виробничої собівартості, результати якого наведено в табл. 2.10.

Таблиця 2.10

Калькулювання собівартості номенклатурних позицій продукції в системі ABC Cost

Показник	Сума по видам продукції, грн.				
	A	B	C	D	Всього
Первісні витрати, грн	2 100	4575	21 000	45 750	73 425
Короткострокові змінні витрати (5 грн/маш.-год)	250	500	2 500	5 000	8 250
Витрати на планування (320 грн/цикл)	960	1280	2 240	3200	7680
Витрати на налаштування (150 грн/цикл)	450	600	1050	1500	3 600

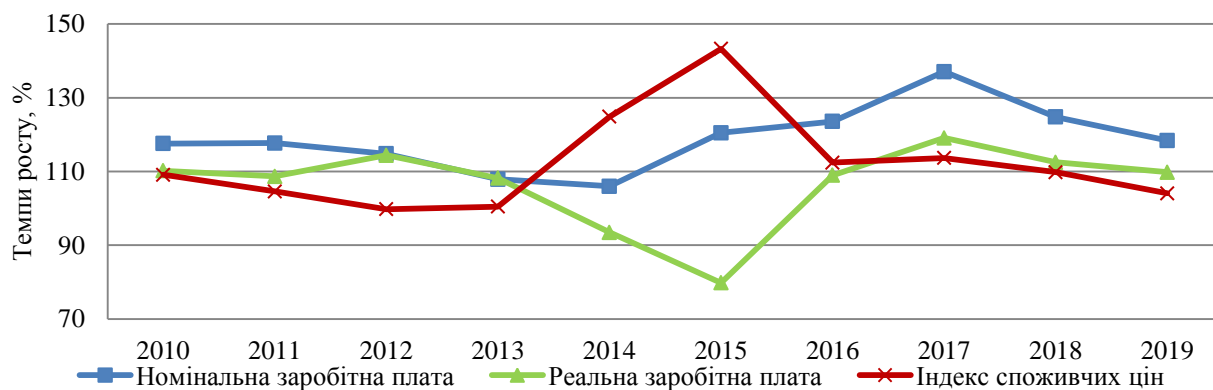
Витрати на обробку матеріалів (2 грн. / комп.)	400	250	4000	3000	7650
Загальна сума витрат, грн	4160	7205	30790	58450	100605
Обсяг випуску продукції, шт.	25	25	250	250	
Виробнича собівартість одиниці виробу, грн	166,4	288,2	123,16	233,8	

Як то бачиться з табл. 2.10 застосування різних моделей в побудові системи управління витратами призводить до різних оцінок собівартості продукції, табл. 2.8.

Таким чином, саме обрання тієї чи іншої моделі побудови СУВ на оперативному рівні призводить до обґрунтування й прийняття різних, досить часто протилежних, управлінських рішень які можуть повпливати не тільки на оперативні але й на стратегічні цілі, полягаючи фактори діяльності суб'єкту господарювання.

З точки зору застосування систем управління на оперативному рівні за будь якої моделі її побудови, управління прямими витратами, та зокрема оптимізація прямих витрат на оплату праці, є однією з найбільш складних завдань сучасного підприємства.

З одного боку, мінімізація витрат на оплату праці є одним з ключових факторів зниження собівартості продукції, але з іншого боку - досить суттєвим соціальним мотивуючим фактором, що дає змогу уникнути напруги в колективі. Одним з основних засобів мотивації працівників, особливо в країнах з низьким рівнем економічного розвитку, є заробітна плата. Розглянемо основні тенденції зміни заробітної плати в Україні за останні роки. Протягом останніх 10 років спостерігалася тенденція до щорічного зростання номінальної заробітної плати, темпи якого змінювали свою інтенсивність. З 2014 року до 2017 відбулось прискорення зростання номінальної заробітної плати, після чого спостерігається тенденція до послаблення швидкості росту (рис.2.13).

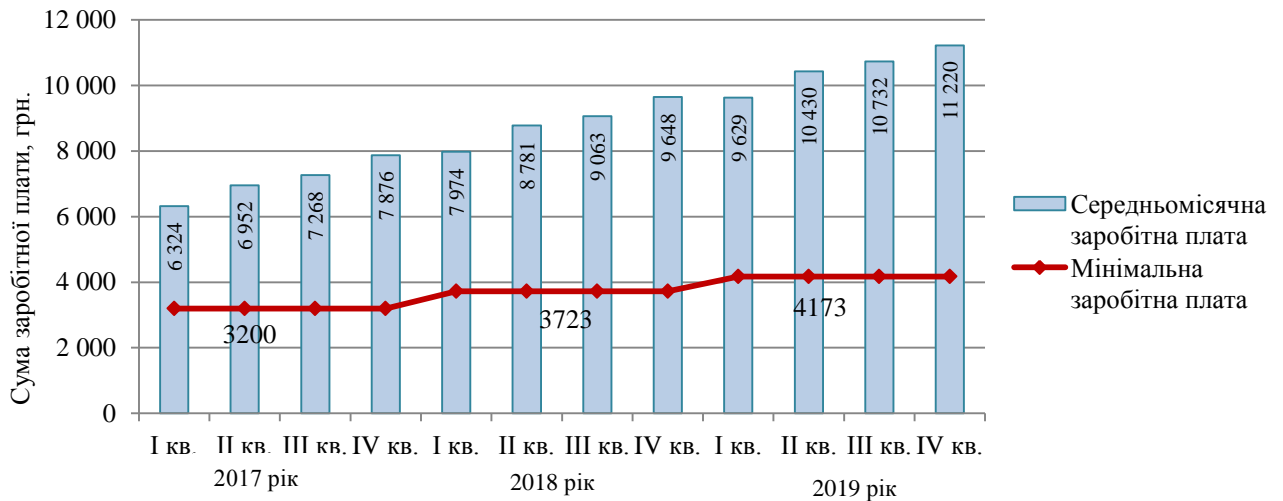


Джерело: Державна служба статистики України [100]

Рис. 2.13. Динаміка зміни розміру заробітної плати та індексу споживчих цін за 2010-2019 роки

Проте, обсяги номінальної заробітної плати не дають точної характеристики рівня доходів працівників, особливо при кризових процесах в економіці, що характеризуються наявністю інфляції. Так, з даних рис. 2.13 видно, що темпи росту реальної заробітної плати, яка виражає купівельну спроможність, мають аналогічну з номінальною заробітною платою динаміку змін, але нижчу інтенсивність, що ще раз доводить необхідність управління витратами на оплату праці.

Розглянемо більш детально обсяги середньої заробітної плати за останні роки (рис. 2.14). На основі квартальних даних за 2017-2019 роки встановлено стабільне зростання середньомісячної заробітної плати, яка за цей період збільшилась майже вдвічі – з 6 324 грн. на початок 2017 р. до 11 220 грн. на кінець 2019 р., що свідчить про загальну політику збільшення обсягів заробітної плати. При формуванні рівня заробітної плати на підприємствах важливу роль відіграє рівень мінімальної заробітної плати, що в Україні характеризується низькими темпами росту (збільшення на 30% за 2017-2019 р.), і, як видно з рис. 2.14, у 2-2,5 рази є нижчим за рівень середньої заробітної плати.

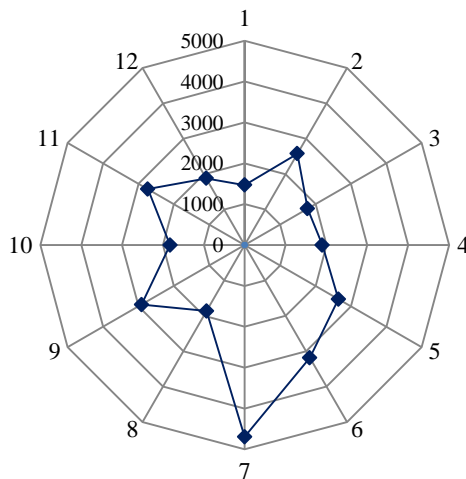


Джерело: Державна служба статистики України [100]

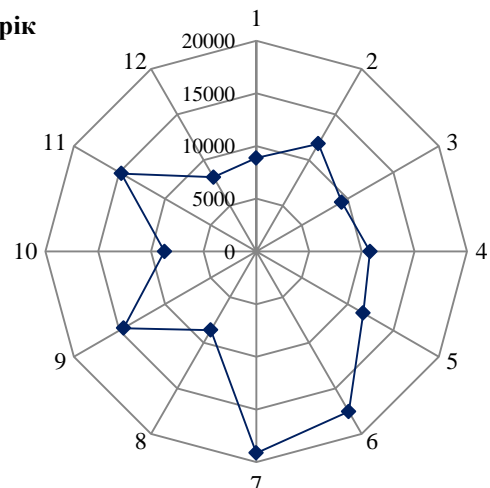
Рис. 2.14. Квартальні дані динаміки зміни розміру мінімальної та середньої заробітної плати за 2017- 2019 роки

Аналізуючи обсяги та динаміку середньомісячної заробітної плати за видами економічної діяльності за останні 10 років, встановлено зростання заробітної плати в усіх галузях, проте рівень оплати праці значно відрізняється. Як видно з рис.2.15, незважаючи на загальне збільшення сум заробітної плати, співвідношення обсягів оплати праці за видами економічної діяльності з 2010 по 2019 рр. майже не змінилось. Помітним є лише збільшення заробітної плати в сфері інформації та телекомунікації, що ще раз підкреслює зростаючу роль інформаційних ресурсів у сучасній економіці. Найвищі середньомісячні заробітні плати спостерігаються в сферах фінансової та страхової діяльності та інформації та телекомунікації.

2010 рік



2019 рік



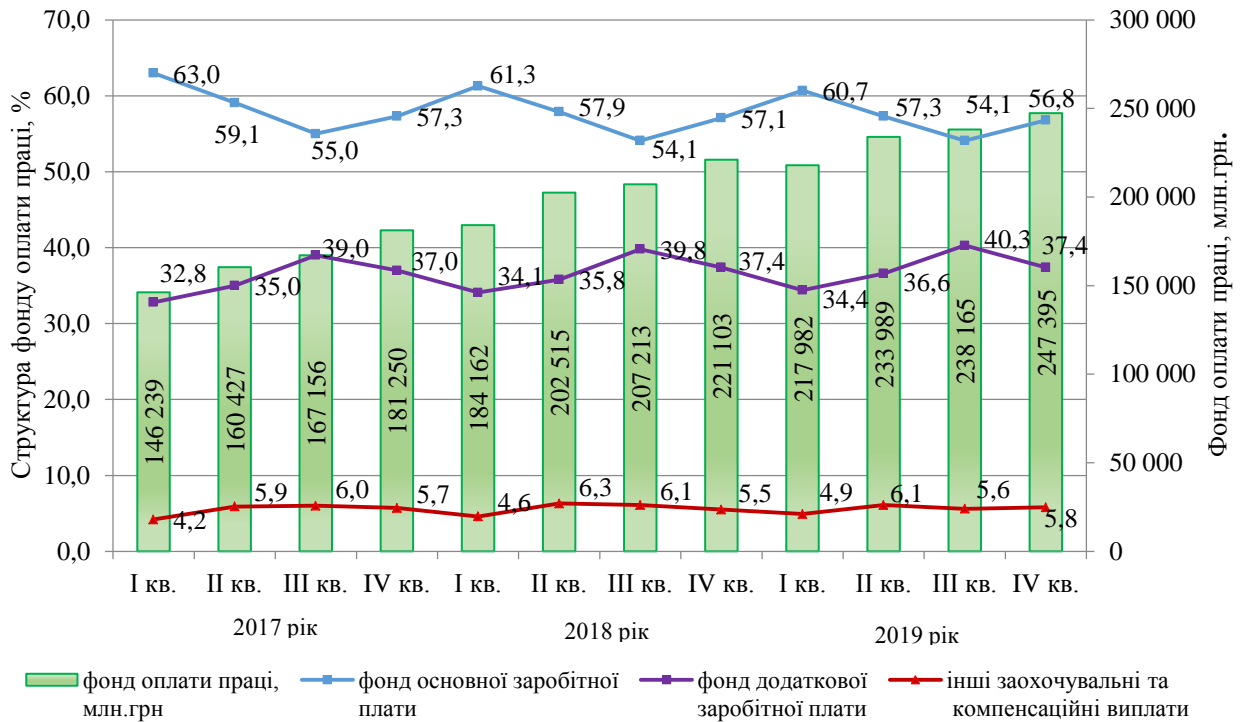
- | | |
|--|---|
| 1 – Сільське господарство, лісове господарство та рибне господарство; | 7 – Фінансова та страхова діяльність; |
| 2 – Промисловість; | 8 – Операції з нерухомим майном; |
| 3 – Будівництво; | 9 – Професійна, наукова та технічна діяльність ; |
| 4 – Оптова та роздрібна торгівля; | 10 – Діяльність у сфері адміністративного та допоміжного обслуговування ; |
| 5 – Транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність; | 11 – Державне управління й оборона; обов'язкове соціальне страхування |
| 6 – Інформація та телекомунікації; | 12 – Освіта. |

Джерело: Державна служба статистики України [100]

Рис. 2.15 Порівняння середньомісячної заробітної плати за видами економічної діяльності у 2010 та 2019 роках

В числі галузей з найнижчим рівнем оплати праці стабільно залишаються галузі сільського господарства, будівництва, операцій з нерухомим майном та освіта. Особливо треба відмітити галузь освіти, яка є основою створення знань та забезпечення спроможності до інноваційної діяльності, але станом на 2019 рік має найнижчий рівень оплати праці. Проте позитивним моментом є відносно високий рівень середньомісячної заробітної плати за наукові дослідження та розробки (що входить до галузі професійної, наукової та технічної діяльності), який є одним з найвищих в країні, та у 2019 році становив 12 856 грн.

Розмір встановленої заробітної плати є основою формування фонду оплати праці на підприємстві. У зв'язку зі зростанням суми середньомісячної заробітної плати протягом 2017-2019 років спостерігалось і зростання загального обсягу фонду оплати праці (рис. 2.16), що включає не лише основну заробітну плату, а і інші види виплат працівникам.



Джерело: Державна служба статистики України [100]

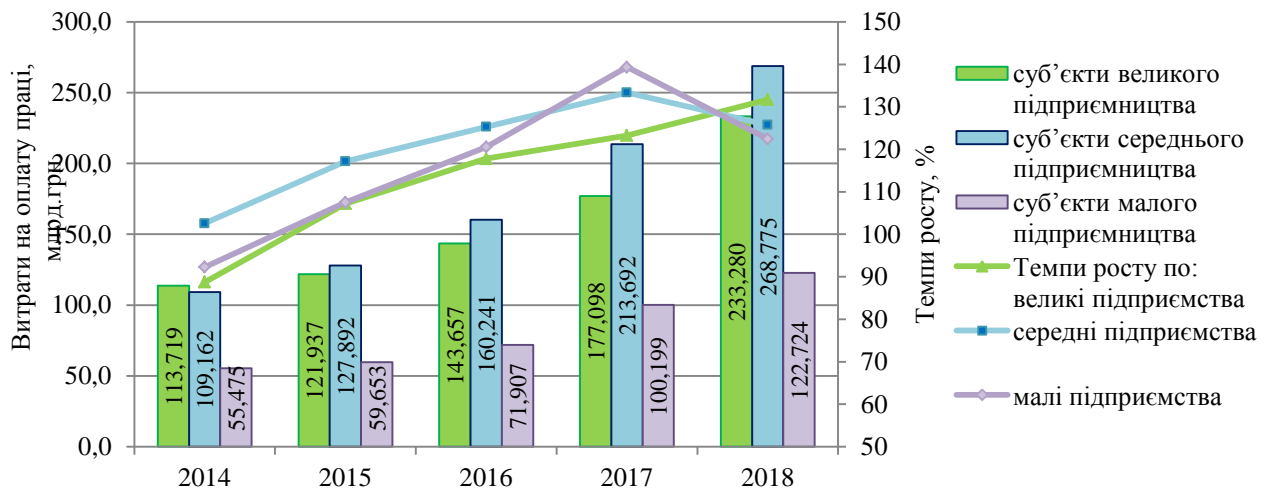
Рис. 2.16 Структура фонду оплати праці за 2017- 2019 роки

В іноземних компаніях широко практикується призначення премій та бонусів в якості стимулюючих засобів оплати праці. Проте, як видно з рис. 2.16, даний досвід не є поширеним в Україні, а суми заохочувальних виплат є незначними. За 2017-2019 роки не відбулося значних змін у структурі фонду оплати праці, а частка компенсаційних та заохочувальних виплат залишається досить низькою (4,2% на початок 2017 р., 5,8% в кінці 2019 р.).

В результаті аналізу загальних обсягів витрат на оплату праці за видами підприємств встановлено, що за 2014-2018 роки відбувалось зростання витрат на оплату праці за всіма підприємствами, а найвища сума витрат здійснювалась середніми за розмірами суб'єктами господарювання.

З метою оптимізації витрат на оплату праці система оплати працівників має бути організованою відповідним чином. На думку автора, найбільш вдалою як з позиції мінімізації витрат, так і заохочення працівників, є застосування бонусної системи оплати праці, яка широко розповсюджена на західних підприємствах, але не отримала достатнього поширення на

вітчизняних. Такий підхід дозволяє реалізувати в системі менеджменту підприємства концепцію «вигравший - вигравший».



Джерело: Державна служба статистики України [100]

Рис. 2.17. Витрати на оплату праці суб'єктів господарювання за 2014- 2018 р.

В іноземних компаніях поширений підхід до управління витратами на оплату праці, що базується на визначення загальної ставки розподілення заробітної плати. В такій системі сума оплати праці виробничим працівникам відноситься не лише до прямих витрат на оплату праці, а також і до накладних витрат. При цьому виплати працівникам включають різні види винагород за виконану роботу.

Основною складовою системи витрат на оплату праці є нарахована заробітна плата, щодо якої в межах системи управління витратами передбачають варіанти методів розрахунку [116, 117]:

1) Місячна або річна фіксована ставка заробітної плати.

Аналіз функціонування даної системи показує, що ігнорування досягнутих результатів діяльності спричиняє зниження продуктивності праці та загальних результатів підприємства. Тому для забезпечення мотивації працівників та зростання результативності діяльності, автором в рамках управління витратами на оплату праці пропонується запровадження прогресивної ставки заробітної плати на базі шкали ефективності.

Основою такої системи має бути чітке встановлення взаємозв'язку між показниками отриманого результату та ставки оплати праці, на базі якої можливим стане розподіл працівників за їх ефективністю та виплата відповідної винагороди.

Розглянемо застосування запровадженої шкали ефективності на прикладі умовного підприємства (табл. 2.11)

Таблиця 2.11

Застосування шкали ефективності

Рівень досягнутого результату	Фіксована ставка (за місяць), грн
90% - 95%	12 000
96% - 100%	15 000
101% - 105%	18 000

Припустимо, що продуктивність працівника відповідає показнику 96% - 100% шкали ефективності, таким чином, заробітна плата має бути виплачена за ставкою 15 000 грн. У випадку зростання ефективності праці передбачається виплата додаткової винагороди, що потребує послідовного перегляду ефективності та схеми оплати праці працівників. Наприклад, ефективність працівника зростає до 104%, тоді компанія виплачує фіксовану та додаткову суму на основі наступного порядку розрахунку:

Загальна сума оплати праці = $15\,000 + \frac{104-100}{105-100} \times (18\,000 - 15\,000) = 17\,400$ грн.

2) Відрядна форма нарахування оплати праці, якою передбачено залежність суми виплат від досягнутого обсягу виробленої продукції:

Сума оплати праці = Випуск продукції x Ставка оплати праці

В межах даної форми оплати праці пропонується застосування кількох схем нарахування винагород, що відрізняються різним рівнем спрямованості на підвищення продуктивності.

Пряма ставка на одиницю продукції залишається постійною незалежно від кількості вироблених одиниць.

Обсяг випуску продукції – 500 штук;

Ставка оплати – 30 грн / шт.

Сума оплати праці = $500 \times 30 = 15\,000$ грн.

Пряма ставка з гарантованою мінімальною оплатою має забезпечувати права працівників на отримання виплат при простоях з вини підприємства, що викличе ефект збільшення їх лояльності до підприємства.

Диференціальна ставка оплати праці за одиницю, що змінюється у міру зміни рівня активності. За системою диференціальних ставок, ставка оплати часу роботи працівників визначається на більш високому рівні, ніж звичайна норма оплати праці, якщо продукція перевищує очікуваний (бюджетний) рівень. Метою цієї системи є стимулювання працівників, при цьому зберігаючи простоту її функціонування. Понижена ставка застосовується в разі недосягнення стандартного (нормального) випуску, підвищена – для результатів, вищих за нормативні.

Такою системою має також бути передбачено мінімальну (гарантовану) оплату з метою уникнення значної різниці в заробітній платі в межах підприємства, що може призвести до демотивації.

3) Ставка на основі часу роботи встановлює залежність заробітку працівників від часу, за який виконано роботу:

Сума оплати праці = Базова ставка × обсяг відпрацьованого часу.

В рамках даного методу для підвищення продуктивності також пропонується застосування кількох схем нарахування оплат.

Пряма годинна ставка передбачає оплату відпрацьованого часу без урахування обсягу виробництва за період за постійною ставкою.

Оцінена денна ставка також передбачає оплату виходячи з кількості відпрацьованих годин, але здійснюється лише після виконання заданого обсягу роботи. Таким чином гарантується прийнятний рівень продуктивності праці та результативності підприємства.

Зростаюча годинна ставка передбачає коригування ставки відповідно до змін вартості життя.

Проте, на думку автора, ефективне стимулювання продуктивності праці відбувається за умови запровадження бонусних форм оплати праці, що виділяють оплату за підвищені результати діяльності в окремий вид виплат – премії, що підвищує мотивацію працівників. Такі системи можуть поєднувати різні схеми нарахування як індивідуальних, так і колективних бонусів. Розглянемо детальніше методичні підходи до застосування на практиці такої форми оплати праці.

1) Бонусна схема Хелсі (50/50)

За цією системою оплати праці для виконання роботи, операції чи завдання вказується стандартний час. Погодинна ставка є фіксованою та гарантованою до виплати працівникам навіть у разі невиконання роботи протягом визначеного стандартного часу. Але додатково, при виконанні роботи за час, нижчий за нормативний, призначається виплата бонусу у вигляді додаткового нарахування заробітної плати за 50% заощадженого часу. В іншому разі, при витратах часу, вищих за нормативні, оплата праці здійснюється за гарантованою ставкою за стандартний обсяг часу. Загальний принцип застосування бонусної схеми Хелсі в складі СУВ представлено формулою:

$$\text{Сума оплати праці} = (50\% \times \text{обсяг зекономленого часу} \times \text{ставка оплати праці}) + \text{використаного часу} \times \text{ставка оплати праці}$$

Розглянемо порядок розрахунку на прикладі умовного підприємства, на якому працівникам Іванову, Петрову та Сидорову призначено завдання, яку було виконано за 3, 2,5 та 2 години відповідно. Ставка оплати праці – 40 грн/год. На виконання завдання було передбачено 3 години (табл 2.12).

Таблиця 2.12

Дані для розрахунку

Показники	Іванов	Петров	Сидоров
Стандартний час	3	3	3
Фактично витрачений час	3	2,5	2
Обсяг зекономленого часу	0	0,5	1

Витрати на оплату праці будуть відображені в наступних обсягах:

$$\text{Іванов} = (50\% \times 0) + 3 \times 40 = 120 \text{ грн.}$$

$$\text{Петров} = (50\% \times 0,5 \times 40) + 2,5 \times 40 = 110 \text{ грн.}$$

$$\text{Сидоров} = (50\% \times 1 \times 40) + (2 \times 40) = 100 \text{ грн.}$$

Далі необхідно визначити ефективну ставку оплати праці на основі отриманих результатів:

$$\text{Іванов} = 120 \div 3 = 40 \text{ грн.}$$

$$\text{Петров} = 110 \div 2,5 = 44 \text{ грн.}$$

$$\text{Сидоров} = 100 \div 2 = 50 \text{ грн.}$$

2) Схема Хелсі-Вейра (33 1/3) передбачає оплату за виконану роботу в порядку, аналогічному до схеми Хелсі. Різниця полягає у розмірі оплати заощадженого часу, який за даним методом оплачується у сумі 33,3% (30%) від ставки заробітної плати.

3) Бонусна система Роуана

Даною системою передбачено гарантування заробітної плати, фіксацію норм стандартного часу та нарахування оплати праці за години фактичної роботи за стандартною ставкою. Бонуси нараховуються при наявності заощадженого часу в сумі заробітної плати, пропорційній відношенню між витраченим та стандартним часом.

$$\text{Бонус} = \frac{\text{обсяг витраченого часу}}{\text{обсяг стандартного часу}} \times (\text{ставка оплати праці} \times \text{заощадженого часу})$$

$$\text{Сума оплати праці} = \frac{\text{обсяг витраченого часу}}{\text{обсяг стандартного часу}} \times \text{ставка оплати праці} + \text{Бонус}$$

Змоделюємо ситуацію на прикладі умовного підприємства. Працівник Іванов отримує заробітну плату за ставкою 30 грн. / год. На виконання завдання, згідно встановлених норм, передбачено витрати часу в обсязі 12 годин. Фактично, працівнику знадобилось 8 годин на роботу.

Сума винагороди працівнику за витрачений час при застосуванні системи Роуана становить:

$$(8 \text{ годин} \times 30 \text{ грн.}) + (67\% \times 4 \text{ години} \times 30 \text{ грн.}) = 320 \text{ грн.}$$

$$*8 \text{ годин} / 12 \text{ годин} = 0,6667 = 67\%$$

В процесі функціонування СУВ відбувається управління витратами на оплату праці як в загальній сумі, так і при подальшому розподіленні їх на

Якщо виплати виробничим працівникам мають нерегулярний характер та призначаються для активізації виконання певного замовлення чи виду робіт, то вони включаються до непрямих витрат на оплату праці.

Крім того, системою управління витратами мають передбачатися компенсаційні виплати за нетипові умови виконання роботи, що відобразатимуться у складі загальновиробничих витрат та підлягатимуть розподілу на собівартість продукції.

Одним з видів компенсаційних витрат є оплата за понаднормативний час, яка представляє собою різницю між основною ставкою оплати праці та ставкою для понаднормативного часу. Визначення характеру таких витрат має встановлюватись з врахуванням причини виникнення понаднормової роботи. При умовах розширення виробництва та постійних перевищеннях норм використання часу, оплата за понаднормативний час обліковується як непряма заробітна плата, а далі відноситься на виробництво.

Премія за додаткову зміну виплачується за роботу в іншу зміну, та в системі управління витратами має обліковуватись як непряма заробітна плата в складі накладних витрат.

Облікове відображення оплати за час простою залежить від встановлення характеру простою – неминучий або можливий для уникнення.

Витрати на оплату годин простою, яких можна уникнути, в межах ABC-моделі трактуються як непродуктивні та підлягають списанню до витрат періоду при складанні Звіту про фінансові результати. Протилежним є облік неминучого часу простою, оплата за який може бути включена до собівартості продукції як накладні витрати.

Наступний вид компенсаційних виплат - оплата за відпрацьований час на інших робочих місцях – має розглядатися як непряма заробітна плата та включатися до складу накладних витрат. Проте, при індивідуальних бонусних системах облікове відображення таких виплат допускається у складі прямої заробітної плати, оскільки можна встановити цільову спрямованість виконаної роботи на конкретний продукт. В групових бонусних системах у зв'язку з виплатами винагород в загальній сумі всій групі та неможливістю ідентифікації результатів окремих працівників, облік таких виплат можливий лише в якості непрямой заробітної плати.

Як уже було зазначено, наряду з індивідуальними системами нарахування бонусів, в процесі функціонування підприємства можливо запровадити також використання групових бонусних преміальних схем при командному здійсненні виробництва. Такі витрати на оплату праці включаються до загальновиробничих витрат, а запропоновану методику їх нарахування розглянемо на прикладі конкретної виробничою ситуації вітчизняного промислового підприємства, якому рекомендовано впровадження бонусної системи оплати праці основних працівників.

Так за конкретних умов діяльності у 2019 році виконання завдання доручено двом працівникам, Іваненку та Петренку, робота яких оплачується за ставками 28 грн / год. та 32 грн / год. відповідно. Іваненко мав виготовити 400 контейнерів, і на виготовлення кожного потрібно 12 хвилин. Петренку доручено виготовлення 640 контейнерів, і на виготовлення кожного потрібно 9 хвилин. За кожну зекономлену годину має виплачуватися бонус у розмірі 60% від її ставки, яка становить 24 грн за 1 год. На підприємстві нормальним вважається праця 42 години на тиждень, а понаднормовий час оплачується в розмірі третини ставки оплати праці. Наприкінці тижня Іваненко та Петренко виконали завдання та витратили 54 та 50 годин відповідно. Однак Іваненко також працював 4 години над виконанням іншого завдання, отриманого цього тижня. Крім того, 40 і 60 контейнерів, Іваненка та Петренка відповідно, не пройшли перевірку якості через допущений брак. Керівництвом підприємства було вирішено вирахувати витрати на ці вироби з прямих витрат на оплату праці та віднести їх до інших витрат операційної діяльності підприємства. Основні показники для розрахунку суми оплати праці згруповано в табл. 2.13.

Таблиця 2.13

Показники для розрахунку суми оплати праці

Показник	Іванов	Петров
Плановий обсяг випуску	400	640
Очікуваний час	80 год.	96 год.
Ставка оплати праці	28 грн/год.	32 грн/год.
Фактично використано часу	54	50

Зазначимо, що ефективна система управління витратами має включати заходи не лише щодо розрахунку та розподілу витрат на оплату праці, а і контролю цього виду витрат, яким передбачено застосування кількох технік:

1) планування виробництва, що передбачає складання графіку виробництва для мінімізації та скорочення часу простоїв та прогнозування довгострокових вимоги до праці;

2) складання бюджету праці та використання норм праці для вимірювання продуктивності, порівнюючи фактичний час із очікуваним часом та вживаючи контрольних дій;

3) підготовка Звітів про результати роботи, що дозволить виявити слабкі місця, та вжити відповідних заходів;

4) схеми стимулювання заробітної плати;

5) ідентифікація прямої праці.

Діюча система управління витратами має ідентифікувати вартість прямої праці, пов'язаної з виробництвом кожної з номенклатурних позицій продукції.

Таким чином від обраної моделі побудови СУВ та обраних інструментів її налаштування, з огляду на формування достовірної інформації що до прийняття рішень на кожному рівні управлінського впливу, напряду залежить можливість виконання тактичних та стратегічних цілей суб'єкта господарювання та досягнення ним загальної місії.

2.3. Варіанти ERP-рішень автоматизації обліково-аналітичного забезпечення управління витратами виробничого підприємства України

За сучасних умов суцільної комп'ютеризації економічних відносин прогресивно орієнтоване керівництво українських промислових підприємств намагається оптимізувати використання виробничих ресурсів та

підвищувати ефективність управління витратами, застосовуючи новітні ІТ-рішення. Досвід впровадження цифрових технологій до бізнес-процесів іноземних товаровиробників свідчить про те, що управління витратами підприємства стає більш результативним в разі автоматизації інформаційного забезпечення такого управління на базі використання спеціальних програмних продуктів. Згідно аналітичного звіту глобальної компанії Panorama Consulting Group, на сьогодні виробничі підприємства Європи та Америки демонструють зростаючий попит на ERP-системи автоматизації управління (Enterprise Resource Planning System) [42].

За даними Panorama Group, сумарний дохід більшості організацій, що впроваджують ERP, варіюється в діапазоні 50-300 млн. дол. на рік, а середній показник річного доходу компаній, які впроваджують ERP, у 2018 р. склав 439 млн. дол. [42]. При цьому для 44% респондентів розбудова ERP-системи коштувала не менше 0,5% річного доходу, тобто у середньому близько 2 млн. дол. [42]. Станом на 2018 р. в Україні великі підприємства складають 0,1% загальної кількості підприємств і отримують у середньому 7342 млн. грн. чистого доходу на рік (або близько 294 млн. дол.) [100]. Суб'єкти середнього підприємництва становлять 4,5% від загальної кількості, маючи середню річну виручку 217,32 млн. грн. (близько 8,7 млн. дол.) [100]. Кількісно домінують малі підприємства (95,4 %), які у середньому заробляють 1,16 млн. грн. на рік (біля 46,2 тис. дол.) [100]. Статистичні дані переконливо доводять, що ERP-систему західного виробництва можуть собі фінансово дозволити виключно великі вітчизняні підприємства. Так, успішно було впроваджено ERP-системи на ТОВ «Procter & Gamble Україна», ПАТ «Швидко-Україна», ПАТ «Укртатнафта», ПАТ «Металургійний комбінат «Азовсталь» [38]. Водночас існує незадоволений запит керівництва середніх та малих українських підприємств на фінансово доступні програмні продукти для автоматизації обліково-аналітичного забезпечення управління витратами. Такі програмні рішення представлені на ІТ-ринку України, але їх пропозиція не достатньо досліджена науковцями, які у своїх працях надають пріоритет і фокусують увагу на іноземному софті.

Проблематика управління витратами виробничого підприємства розроблялася багатьма українськими вченими. Дотримуючи системного підходу, економічну сутність, елементи, функції, принципи управління

витратами детально досліджували Давидович І. Є., Крушельницька О. В., Остапенко Т. М., Карпова Т. П., Турило А. М., Колісник Г. М., Маслак О. І., Нападовська Л. В. Питання вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління витратами розробляли Волощук Л. О., Кравченко О. А., Білопольський М. Г., Линник О. І., Гуренко Т. О., Пилипенко А. А. [4], Куцик П. О. Підсумком багаторічної наукової роботи стали теоретичні положення й методичні рекомендації щодо різних варіантів удосконалення інформаційного забезпечення управління витратами підприємства, у тому числі шляхом впровадження: бюджетування (Лабунська С. В., Олех Н. Л.), інструментарію моделювання (Колісник Г. М., Литовченко Ю. О.), контролінгу (Семчук І. В., Мазур В. Г.), елементів прогресивних підходів до управління витратами (Павлова С. І. – target costing; Хоменко Л. М. – direct costing; Скрипник М. І. – ABC- costing) та інших заходів.

Однак в теперішній час бурхливої та суцільної комп'ютеризації бізнес-процесів теоретичних рекомендацій стає замало. Глобальні реалії вимагають прикладних програмних рішень – в епоху становлення цифрової економіки будь-які наукові рекомендації знаходять практичне застосування виключно у разі внесення відповідних змін до програмного забезпечення інформаційної бази підприємства. Тому у подальшому для практичної затребуваності розробки щодо інформаційного забезпечення управління витратами підприємства мають продовжуватися у напрямку формування відповідних ІТ-рішень, тобто у площині синтезу управлінського обліку та програмної інженерії.

В наш час оптимальним програмним забезпеченням управління витратами, орієнтованого на суцільне та безперервну оптимізацію використання ресурсів, є ERP-система (у перекладі аббревіатури – система планування ресурсів підприємства), що являє собою спеціалізований інтегрований пакет прикладного програмного забезпечення, забезпечуючи обробку моделей даних та процесів для всіх видів діяльності [172]. ERP-системи поєднують в собі теоретичні концепції та практичний досвід управління з сучасними комп'ютерними технологіями.

Українські дослідники сучасних ERP-систем здебільшого фокусуються на розгляді окремих систем з позиції доцільності їх впровадження вітчизняними підприємствами загалом або у окремих галузях. Наприклад,

Дмитрів К. І. оцінив перспективи впровадження інформаційної системи SAP ERP, розробленою німецькою компанією SAP AG, в діяльність організації [38]. Добротворський С. С., Сокол Є. І. [101], Семенюк А. Я., Якимович Б. А., Сібірякова І. Г., Харченко Ю. А. аналізували переваги і недоліки застосування ERP-систем на машинобудівних підприємствах; Лисак В. М., Федулова Л. І. – на підприємствах промисловості; Ілляшенко К. В. – для організацій аграрної галузі. Теоретичні аспекти впровадження ERP-систем детально досліджували Хитрова О. А., Іванієнко В. В., Локуцієвський В. О., Кавецький В. В., Вовк І. П. Заслужують на увагу наукові розробки окремих аспектів впровадження ERP-систем, виконані Куциком П. О., Волот О. І., Фостоловичем В. А., Івахненковим С. В., Євдокимовим В. В., Довгань О. В., Немковою О. А., Орловою О. М.

Проведене дослідження робіт українських науковців дозволило зробити такі висновки. По-перше, розробки питань управління витратами підприємства та відповідного обліково-аналітичного забезпечення виконуються переважно у теоретичному аспекті, відокремлено від сучасних ІТ-технологій. Натомість суцільна цифровізація економічного і суспільного життя вимагає синтезу управління з ІТ-технологіями. По-друге, наявні дослідження ERP-систем вітчизняні автори присвячують загальним питанням управління, при цьому залишається поза увагою вирішення питань інформаційного забезпечення управління витратами засобами ERP-програмування. По-третє, вчені здебільшого не приймають до уваги, що більшість українських підприємств є малими або середніми за масштабом господарювання. Науковці детально досліджують сутність, елементи, модулі, переваги використання ERP-систем, залишаючи поза увагою факт фінансової неспроможності більшості підприємств України придбати ERP-систему іноземного виробництва. Таким чином, склалася необхідність у теоретичному впорядкуванні та класифікації наявних програмних рішень ERP з позиції доцільності їх впровадження українськими виробничими підприємствами різного розміру з метою автоматизації управління витратами.

Метою роботи є дослідження спектру сучасних ERP-рішень для автоматизації обліково-аналітичного забезпечення управління витратами українського виробничого підприємства, а також обґрунтування вибору

варіанту такої автоматизації з огляду на масштаби господарювання окремого товаровиробника.

Впровадження ERP-систем довело свою доцільність багаторічним досвідом закордонних компаній: у 50% організацій вартість встановлене ERP окупається протягом 3-х років [42]. Окупність виражається у економії ресурсів підприємства завдяки ефективному управлінню ними. Хоча технології ERP розвиваються з середини 90-х рр. XX ст., стають все більш затребуваними і спроможні докорінно змінити змістовне наповнення управління, в Україні керівництво далеко не кожного підприємства ознайомлене з ними. За даними аналітичної компанії IDC, український ринок ERP-систем збільшується за рахунок впровадження відповідних програмних рішень та окремих модулів фінансово-промисловими групами, холдингами, великими компаніями [6]. Водночас невеликі підприємства та суб'єкти малого бізнесу недостатньо залучені до ERP-технологій. Збільшення обізнаності бізнесменів щодо переваг и можливостей впровадження ERP-систем має загальнодержавне значення, оскільки масове залучення прогресивних ІТ-рішень для вирішення питань управління сприятиме зростанню ефективності господарювання вітчизняних підприємств.

ERP-система являє собою програмний продукт, завданням якого є реалізація стратегії управління ресурсами підприємства, спрямованої на оптимізацію та економію їх витрачання у бізнес-процесах. Архітектуру програмного забезпечення ERP виконано за модульним принципом організації, тобто локальну ERP-систему для конкретного підприємства можна зібрати за принципом конструктора, сформувавши платформу (ядро) системи та додаючи на неї функціональні модулі. Основними перевагами модульності архітектури ERP є таке: дозволяє впроваджувати ERP-систему поетапно, поступово активізуючи необхідні для даних особливостей господарювання модулі; є можливість ввести до експлуатації виключно актуальні для конкретної компанії модулі; підприємство може побудувати індивідуальну ERP-систему, скомпонувати на своїй платформі необхідні функціональні модулі, розроблені в різних стандартних ERP-пакетах. Розробники різних ERP-систем пропонують різний набір модулів, які найчастіше поєднано у певні групи модулів (наприклад, фінанси, персонал, операції). В залежності від модульної комплектації відокремлюють проектно-

орієнтовані та виробничі ERP-системи [145]: в перших немає функціональності виробництва, а другі не підходять для проектного управління. В цілому проектно-орієнтовані ERP є більш універсальними, підходять для виробничих підприємств із технологічно нескладним виробництвом і містять такі функціональні модулі – засоби тайм-менеджменту, планування ресурсів, управління проектами та портфелями проектів, управлінський модуль обліку й контролю доходів та витрат [145]. Тому для цілей управління витратами доцільне впровадження саме проектно-орієнтованої ERP-системи.

На думку автора, в залежності від фінансових можливостей і масштабу господарювання вітчизняне підприємство може обрати один із шести варіантів організації ERP-системи управління витратами, наочно подані на рис. 2.17.

Як проілюстровано на рис. 2.17, в теперішній час ринок ERP представлено двома основними інфраструктурними IT-рішеннями розгортання ERP-систем: локальні або хмарні. Локальні ERP-системи організуються за технологією Stand-Alone і являють собою центри обробки даних, які розміщені на власних або орендованих серверах підприємства-користувача ERP, контролюються ним, обслуговуються найманими працівниками або постачальниками послуг цього підприємства. Сервери перебувають під охороною власної системи безпеки компанії, і саме це є значущою перевагою локальної ERP-системи над хмарною.

Ідея та зміст хмарних технологій полягає в тім, що програмні продукти та масиви даних, які можуть зберігатися на комп'ютерах підприємства, замість цього переміщуються до зовнішніх серверів інших компаній, до "хмарного" середовища, а доступ до них здійснюється через мережу Інтернет.

Локальна ERP-система за технологією Stand-Alone зазвичай є дорожчою, ніж ERP-система за хмарними технологіями, оскільки у першому випадку необхідне придбання у власність підприємства як матеріально-технічного, так і програмного забезпечення. Натомість користування віртуальними ресурсами змістовно є формою оренди, тимчасового використання потужностей ERP.



Рис. 2.17. Сучасні варіанти організації ERP-системи для українського підприємства (авторська розробка)

В свою чергу, локальні Stand-Alone ERP-системи в наш час представлено трьома основними варіантами організації:

варіант 1: власна розробка або замовлення у сторонньої спеціалізованої компанії індивідуальної ERP-системи, виконаної з урахуванням всіх особливостей підприємства (B1 на рис. 2.17);

варіант 2: власна доробка або замовлення у сторонньої спеціалізованої компанії індивідуальної ERP-системи шляхом додавання до наявної платформи функціональних модулів від стандартизованих ERP-пакетів різних розробників (B2 на рис. 2.17);

варіант 3: придбання ліцензійного програмного продукту – стандартизованої платформи ERP-системи і набору функціональних модулів до неї (B3 на рис. 2.17).

Найбільш затратним варіантом є власна розробка або замовлення у сторонньої спеціалізованої компанії безаналогової індивідуальної ERP-системи, яку буде виконано з урахуванням всіх особливостей діяльності підприємства та інформаційних запитів менеджменту (B1 на рис.2.17). Також можливо самостійно або із залученням сторонніх фахівців скомпонувати на базі приватної платформи функціональні модулі кількох стандартних ERP-пакетів різних розробників, сформувавши оптимальний набір модулів для інформаційних потреб компанії (B2 на рис. 2.17). У цьому випадку ERP-систему також буде розгорнуто із дотриманням індивідуального підходу. Більш економним є варіант придбання у розробника стандартизованих платформи та функціональних модулів ERP-системи (B3 на рис. 2.17). При цьому ERP-система управління витратами, як у двох попередніх варіантах, перебуває у повній власності підприємства, однак специфіка господарювання врахована лише у тому ступені, наскільки раціонально підібрано програмний продукт – індивідуальні розробки відсутні.

На базі локальних IT-потужностей є можливість формування приватних хмарних рішень. Такі приватні хмарні сервіси створюються компаніями для власних співробітників із доступом через захищену брандмаузером внутрішню мережу. Однак у бізнес-практиці компанії, які мають фінансову і технічну можливість організувати віртуальну ERP-систему у приватній хмарі, все ж таки надають перевагу розміщенню центрів обробки даних на локальних серверах під належною охороною, оскільки це гарантує кращу безпеку інформації.

Тому здебільшого використання хмарних ERP-систем передбачає саме оренду ресурсів центру обробки даних у компанії-вендора. В залежності від об'єкту такої віртуальної оренди, можна відокремити три моделі організації ERP-системи управління витратами за хмарними технологіями: оренда

інфраструктури (IaaS), платформи (PaaS) або програмного забезпечення (SaaS) для формування ERP-системи (відповідно, B4, B5, B6 на рис.2.17).

Якщо послугою компанії-вендора є забезпечення інфраструктури, то це означає, що підприємство-користувач отримує базові обчислювальні ресурси (процесори і пристрої для зберігання інформації) і використовує їх для створення власних операційних систем і додатків (B4 на рис. 2.17). Споживач не керує базовою інфраструктурою хмари, але має контроль над операційними системами, системами зберігання, розгорнутими додатками. Однак за умовами контракту із вендором користувач може отримати обмежений контроль вибору мережевих компонентів (наприклад, хост з мережевими екранами).

В разі, якщо послугою вендора є надання віртуальної оренди платформи ERP-системи, то підприємство-користувач має можливість встановлювати власні додатки на платформі, що надається провайдером послуги (B5 на рис. 2.17). При цьому користувач не керує базовою інфраструктурою хмари (серверами, операційними системами, мережами, системами зберігання даних), але має контроль над розгорнутими додатками і деякими параметрами конфігурації хмарного середовища хостингу.

При організації ERP-системи підприємства за SaaS-моделлю, у орендованому хмарному просторі зберігаються не тільки дані, але й пов'язані з ними програми. Постачальник-вендор виступає в ролі провайдера. Він розробляє базову інфраструктуру хмари, платформу і додатки програмного ERP-продукту, ліцензує, повністю самостійно адмініструє, розвиває та обслуговує його, а також надає доступ користувачам.

Підприємство-клієнт отримує доступ до функцій готового прикладного програмного забезпечення через Інтернет за підпискою з клієнтських пристроїв (наприклад, через веб-браузер або мобільний додаток). Користувач не керує, а виключно користується стандартизованою ERP-системою провайдера, маючи можливість змінювати лише деякі налаштування (B6 на рис. 2.17).

Інакше кажучи, організація ERP-системи управління витратами за SaaS-моделлю змістовно являє собою купівлю підприємством-клієнтом у постачальника доступу до єдиного програмного ядра, яким користуються й інші замовники. Таке використання хмарної версії ERP-системи "за

підпискою" дозволяє організації-користувачеві суттєво зекономити завдяки відсутності необхідності придбання у власність серверного обладнання, ліцензій, програмного забезпечення. Немає потреби обслуговування інфраструктури та розширення штату додатковими ІТ-посадами. Окрім заощадження коштів, хмарні технології дозволяють оперативніше впроваджувати та гнучко масштабувати ERP-систему управління витратами підприємства, прискорювати час, потрібний для переходу на інноваційні інформаційні технології планування і управління ресурсами.

Керівникові підприємства необхідно усвідомлювати, що найкращу інформаційну захищеність мають локальні ERP-системи, оскільки є можливість забезпечити фізичну безпеку та приватність власних серверів та встановленого на них програмного забезпечення. Організація ERP-системи на базі хмарних технологій завжди пов'язана з певним ризиком кібер-викрадення конфіденційних комерційних даних компанії. Однак з позиції цінового питання, IaaS, PaaS, SaaS-рішення є значно привабливішими за Stand-Alone.

На думку автора, визначальним критерієм вибору одного з шести наявних варіантів організації ERP-системи управління витратами є розмір виробничого підприємства та масштаб його господарської діяльності. За законом «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», вітчизняні суб'єкти господарювання класифікуються на мікропідприємництва, малі, середні та великі підприємства за трьома критеріями – балансова вартість активів, річна виручка від реалізації (без ПДВ), середня кількість робітників [124]. У табл. 2.14 наочно подано значення критеріїв для кожної законодавчо встановленої категорії.

Що прогнозувати потенційний попит на ERP-системи в Україні, першочергово необхідно дослідити множину вітчизняних підприємств, згрупувавши їх за розміром. У табл. 2.15 згруповано статистичні дані, які дозволяють оцінити співвідношення суб'єктів великого, середнього та малого бізнесу в Україні, а також їх внесок до національної економіки.

Таблиця 2.14

**Критерії класифікації суб'єктів господарювання України (за ст. 2 Закону
«Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [124])***

Категорія підприємства	Показники на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному		
	Балансова вартість активів	Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	Середня кількість працівників
Великі підприємства	понад 20 мільйонів євро	понад 40 мільйонів євро	понад 250 осіб
Середні підприємства	до 20 мільйонів євро	до 40 мільйонів євро	до 250 осіб
Малі підприємства	до 4 мільйонів євро	до 8 мільйонів євро	до 50 осіб
Мікропідприємства	до 350 тисяч євро	до 700 тисяч євро	до 10 осіб

* для визначення відповідності критеріям, встановленим у євро, застосовується офіційний курс гривні щодо іноземних валют (середній за період), розрахований на підставі курсів Національного банку, що встановлювалися для євро протягом відповідного року.

Таблиця 2.15

Статистика підприємства України станом на 2018 рік [100]

Показник		Суб'єкти господарської діяльності - юридичні особи		
		Малі підприємства	Середні підприємства	Великі підприємства
Кількість підприємств	тис. од.	339 374	16 057	446
	%	95,4%	4,5%	0,1%
Обсяг реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	млн. грн.	1 766 150,4	3 924 059,6	3 515 839,5
	%	19,2%	42,6%	38,2%
Кількість найманих працівників	осіб	1 640 997	2 744 176	1 574 301
	%	27,5%	46,0%	26,4%
Чистий прибуток	млн. грн.	31 868,6	119 659,9	136 777,0
	%	11,1%	41,5%	47,4%

Більшість суб'єктів господарювання - юридичних осіб в Україні є малими підприємствами (95,4 %). Вони реалізують 19,2 % товарної продукції та послуг, забезпечують зайнятість 27,5 % найманих працівників та заробляють 11,1 % чистого прибутку (від загального обсягу відповідних показників, табл. 2.15).

До середніх відноситься 42,6 % від загальної кількості зареєстрованих та діючих в державі підприємств. При цьому вони реалізують близько 42,6 % річного обсягу продукції (товарів, робіт, послуг), надають робочі місця 46,0 % найманих працівників (табл. 2.15).

Станом на 2018 р. в Україні працює 446 великих компаній, які складають лише 0,1 % від сукупної кількості підприємств. Обсяг реалізованої ними продукції та товарів, виконаних робіт, наданих послуг складає 38,2 % від загального показника. Великий бізнес забезпечує робочими місцями 26,4 % осіб від загальної кількості працюючого за наймом населення (табл. 2.15). Слід звернути увагу, що найбільший внесок до сукупного чистого прибутку належить саме великим підприємствам (47,4 %).

В наш час інтеграції бізнес-процесів з ІТ-середовищем, розвитку Інтернет-торгівлі, суцільної комп'ютеризації документообігу та інформаційних потоків, будь-яке підприємство України, незалежно від розміру й масштабів господарювання, має запит на розбудову ERP-системи управління. В умовах сьогодення, конкурентні переваги, рентабельність та прибутковість діяльності досягаються на засадах інтенсивного розвитку з елементами інноваційності. Керівництво підприємства має організувати гнучке, мобільне, ефективне управління виробничими, адміністративними, збутовими та іншими витратами, яке б забезпечувало раціональне та економне використання усіх залучених до бізнесу ресурсів. Сучасним вирішенням цієї проблеми є ERP-рішення автоматизації обліково-аналітичного забезпечення управління витратами.

Безумовно, функціональні можливості, інфраструктура та вартість ERP-системи мають відповідати інформаційним запитам управління та розмірам підприємства. Наприклад, малому підприємству не доцільно витратити значущі кошти за локальну індивідуальну ERP-систему, функціонал якої до того ж не буде використовуватися у повну міру через замалу кількість господарських операцій та нестачу вузькоспеціалізованих фахівців у штаті. Так саме великій компанії нерозумно та недоцільно обрати SaaS-рішення організації ERP-системи, повністю завантаживши до "хмари" унікальні дані щодо технологій, логістики, бази контрагентів. Існує неприйнятний ризик втрати або викрадення комерційної інформації. До того ж стандартизовані хмарні ERP-рішення не спроможні всебічно задовільними

інформаційні потреби великої бізнес-одиниці, оскільки для цього необхідно застосовувати індивідуальний підхід.

Беручи до уваги всі плюси і мінуси локальних та хмарних ERP-систем, а також законодавчо регламентовану класифікацію вітчизняних підприємств за розміром, пропонується матриця вибору варіанту ERP-рішення для автоматизації обліково-аналітичного забезпечення управління витратами з огляду на масштаби господарювання окремого товаровиробника (табл. 2.16).

Таблиця 2.16

Обґрунтування доцільних варіантів організації ERP-системи з огляду на масштаб бізнесу вітчизняного підприємства

Категорія підприємства (за ст. 2 Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [124])		Локальна ERP-система			Хмарна ERP-система		
		Розробка індивідуальної ERP-системи	Доробка стандартизованої ERP-системи для задоволення індивідуальних потреб	Придбання ліцензійної стандартизованої ERP-системи	IaaS-рішення	Paas-рішення	SaaS-рішення
		B1	B2	B3	B4	B5	B6
Великі підприємства		✓	✓	✓	✓	✓	X
Середні підприємства	IT-діяльність є основною	X	✓	✓	✓	✓	✓
	Інші види основної діяльності	X	X	✓	X	✓	✓
Малі підприємства, у тому числі мікропідприємства		X	X	✓	X	X	✓

На думку автора, для малих підприємств організувати ERP-систему управління витратами доцільно у такий спосіб: або придбати ліцензійну стандартизовану ERP-систему та встановити на власні сервери; або обрати хмарне SaaS-рішення. У обох випадках немає необхідності залучати до штату фахівців для адміністрування ERP-системи, програмування та налаштування її модулів. Достатньо підвищити кваліфікацію персоналу, який буде задіяний у користуванні ERP-системою, навчивши працівників навичкам та вмінням користувачів.

Як показано у табл. 2.16, великі підприємства мають фінансові та людські ресурси для організації будь-якого виду ERP-системи управління витратами, як локальної, так і хмарної. Тому питання вибору варіанту організації такої системи вирішується з позиції економічної безпеки та ступеню захищеності даних. Більшість українських великих компаній вже використовують локальні ERP (наприклад, НАК «Нафтогаз», дисконтна мережа гіпермаркетів «АТБ-маркет», мережа Fozzy Group, ПАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг»), на розбудову яких було витрачено кошти, тож переходити на хмарні технології немає сенсу. Як варіант, керівництво великих підприємств з наявними локальними ERP-системами може зацікавитись варіантом часткового переносу масивів даних до приватної хмари, щоб зменшити поточні витрати на обслуговування інфраструктури, але зберегти контроль над критично важливими даними та підвищивши гнучкість системи. Існують програмні рішення (бібліотеки API) для інтеграції хмарних систем ERP із локальними, встановленими на сторонніх комп'ютерах.

Підприємства, які мають середній розмір, слід обирати варіант розбудови ERP-системи з огляду на специфіку своєї господарської діяльності. Так, компанії ІТ-сфери мають можливість доробки стандартизованої ERP-системи для задоволення власних індивідуальних запитів управління, спроможні формувати індивідуальну мережеву топологію, здійснювати подальший програмний супровід та адміністрування. Як показано в табл. 2.16, ІТ-компанії середнього розміру можуть обрати як варіанти В2, В4 (IaaS-рішення), В5 (PaaS-рішення), що вимагають програмного обслуговування штатними фахівцями-програмістами, так і варіант придбання ліцензійної ERP-системи (В3) із встановленням на власні комп'ютери або хмарне SaaS-рішення (В6).

Натомість середнім підприємствам, господарська діяльність яких не пов'язана з розробкою й адмініструванням програмного забезпечення та штат не укомплектовано ІТ-спеціалістами, доцільно обрати між встановленням ліцензійної локальної ERP-системи (В3) та хмарною ERP-системою "за підпискою" (В6), оскільки усі інші варіанти розгортання ERP-системи (табл. 3) вимагають залучення сторонніх ІТ-фахівців на систематичній основі та значущих витрат.

Керівникам малих підприємств також пропонується обирати між варіантами В3 та В6 (табл. 2.16), як і середнім компаніям без ІТ-діяльності. Ці варіанти організації ERP-системи вбачаються для них оптимальними, оскільки, відносно інших варіантів, вимагають невеликих витрат, мінімальних організаційних та інфраструктурних змін, є відлагодженими і перевіреними іншими компаніями. При чому для малого підприємства більше переваг має SaaS-рішення розгортання ERP-системи управління витратами, аніж придбання ліцензійного продукту. В разі невідповідності функціоналу хмарної ERP-системи очікуванням та інформаційним запитам підприємства-користувача, можна швидко відмовитись від підписки на певний програмний продукт на користь іншого. Не здійснивши великих фінансових витрат, подібним чином можна оперативно обрати найбільш підходящу пропозицію хмарної ERP-системи та зупинитися на ній.

В цілому, висновки автора підтверджують статистичні дослідження світового ринку ERP-систем, проведені Panorama Consulting Group [42]. Транснаціональні компанії, холдинги, корпорації та великі компанії надають перевагу впровадженню унікальних, безаналогових локальних ERP-систем управління, розроблених на замовлення з урахуванням індивідуальних особливостей їх господарської діяльності та логістики. Першочерговою вимогою компаній-користувачів до таких систем є захист та конфіденційність інформації. Також у великих компаній мають попит хмарні IaaS-послуги. Малий та середній бізнес в загальному випадку більше орієнтується на SaaS-рішення [42].

Модульність ERP-архітектури дозволяє підприємству-користувачеві «зібрати» свою власну ERP-систему за принципом конструктора – розробити, придбати або орендувати в хмарі ядро (платформу) і потім додавати до нього додатки (функціональні модулі – виробництво, персонал, торгівля і склад, тощо). Тому незалежно від технології створення (локальна або хмарна) будь-яка наявна ERP-система містить потенціал подальшого розвитку та вдосконалення – можна запускати нові модулі або модернізувати наявні. Впровадивши ERP-систему управління витратами, підприємство має можливість розширювати її функціонал у майбутньому в міру збільшення масштабів та ускладнення своєї господарської діяльності та відповідного зростання інформаційних потреб.

ERP-система управління витратами повинна приносити підприємству абсолютно конкретний ефект, бути корисною, тому вибір варіанту її розгортання у кожному окремому випадку залежить від стратегічних планів, поточних і потенційних завдань бізнесу, розподілу ресурсів. ERP-система не має визначати бізнес, бізнес повинен вибрати і використовувати ERP як корисний інструмент управління.

2.4. Удосконалення методики обліку навчання персоналу на підприємствах України як шляху до формування людського капіталу в умовах розвитку інноваційної економіки

З початку 70-х років минулого століття тема людського капіталу поступово виходить на новий рівень дослідження і наукового пізнання. Провідні світові корпорації і вчені розуміють важливість використання в розвитку як окремого підприємства, так і держави в цілому, не тільки устаткування і технологій, але також і інтелектуального капіталу в цілому. Наукою і практикою доводиться взаємозалежність між багатством нації, рівнем розвитку економіки і людським капіталом. Не варто також забувати про те, що зараз ера інноваційних технологій і інформаційного суспільства. Будь-який процес, діяльність або сфера життя людини пов'язані з використанням цифрових технологій, гаджетів і програмних продуктів. Отже, виникає практична необхідність у індивідуума підвищувати рівень своєї компетенції, розвивати свої знання і вміння. Існує і зворотна взаємозалежність: коли саме розвиток інформаційних систем надає можливість для становлення людського капіталу.

Всі розвинені країни світу прагнуть працювати в сфері інноваційної економіки. Це означає, що необхідно вибудовувати принципи інформаційного суспільства або «суспільства знань». Велика частина бізнес процесів, господарських операцій і діяльність в цілому пов'язані з процесом інформатизації. Важко знайти сферу, де не застосувались б інформаційно-комунікаційні технології. Отже, розвиваються інформаційні системи, зростає і потреба в компетентних фахівцях, які повинні не тільки вміти працювати в

своїй галузі, але і правильно використовувати інформаційні технології. Це вимагає великих знань, додаткової освіти, принципово нового підходу до реалізації компетентнісного підходу.

Інформаційні технології не тільки вимагають від суспільства нових знань, але також і пропонують платформу для їх отримання. Вони мають особливий вплив на формування людського капіталу як такого. Завдяки інтернет ресурсам, онлайн школам, різним дистанційним режимам навчання людина отримує доступ до нових джерел інформації, формує нові навички, досвід, підвищує свої комунікаційні можливості. В результаті формується нова концепція впливу інформаційних систем та технологій на людський капітал. ІТ стає одним з ключових чинників, що визначають конкурентоспроможність людського капіталу на ринку праці. Джерелами накопичення людського капіталу є: наука, освіта, охорона здоров'я, культура і інформаційно-комунікаційні технології.

При цьому не варто забувати і про те, що інноваційна економіка пріоритетним напрямком розвитку ставить саме домінування інформації і інформаційних послуг. На другий план виходять і аграрний сектор, і навіть промисловий. І тут є цілком зрозуміла закономірність: зараз для досягнення конкурентних позицій на ринку тієї ж промисловості потрібно застосовувати інноваційні технології, сучасне обладнання, використовуючи високопрофесійну працю компетентних співробітників. Досягти такого результату можна тільки при розвитку людського капіталу за допомогою ІТ. в економіці виділяють три типи: національний людський капітал - це ціла система знань, навичок і досвіду, якими в сукупності володіє населення конкретної держави, включаючи і інтелектуальний капітал, і інноваційні ресурси; корпоративний людський капітал - сукупність інноваційних технологій і інтелектуального капіталу конкретної компанії, яка використовує їх для підвищення своєї конкурентної позиції на ринку; індивідуальний людський капітал, який являє собою сукупність інтелектуальних, професійних, специфічних знань окремого суб'єкта, які він використовує для поліпшення свого рівня життя і для підвищення своїх конкурентних позицій на ринку праці. На рис. 2.18 представлені внутрішні та зовнішні фактори, які впливають на формування трьох типів людського капіталу.

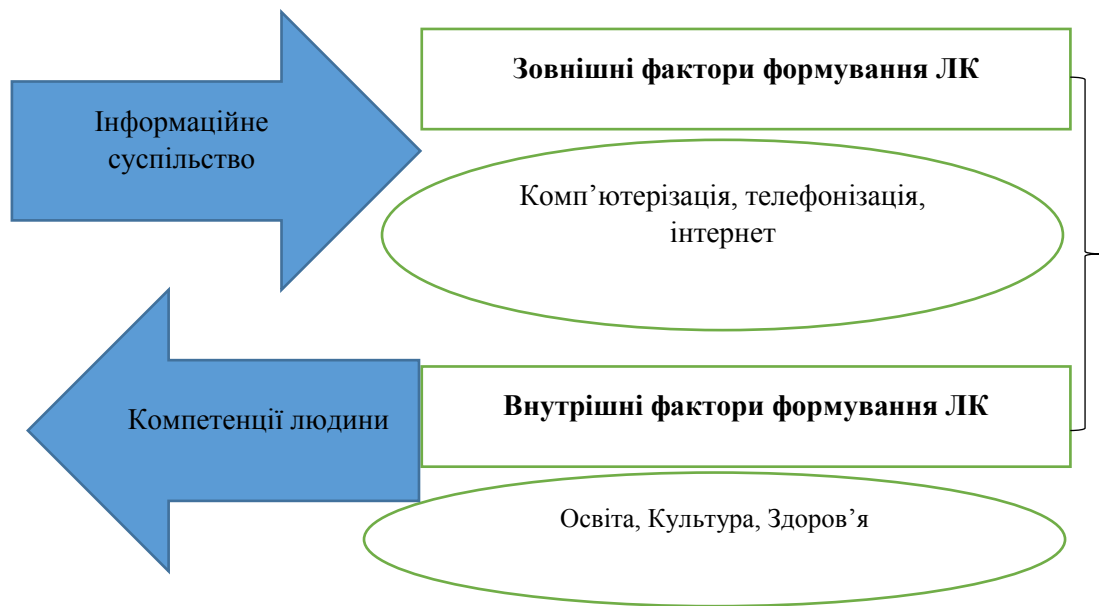


Рис. 2.18. Фактори, що формують людський капітал в умовах розвитку інноваційної економіки

В результаті для того, щоб підприємство набуло змоги вийти абсолютно на новий рівень розвитку в умовах трансформації економічних процесів воно повинно активно розвивати корпоративний людський капітал, що можливо за рахунок також розвитку та формування індивідуального капіталу з урахуванням потреб підприємства.

Шляхи, які компанія може реалізувати до розвитку та формування компетенції працівника, обирає самостійно. Але передовим напрямком розвитку, звісно, є навчання співробітників. І якщо розглядати саме корпоративний людський капітал, то основним шляхом щодо його розвитку є професійне навчання.

Основним нормативно-правовим документом, який регламентую професійне навчання в Україні, є Закон від 12.01.12 р. № 4312-VI «Про професійний розвиток працівників» (далі – Закон № 4312). Закон № 4312 визначає такі види професійного навчання:

- 1) формальне (п. 6 ст. 6)
- 2) неформальне (п. 7 ст. 6)
- 3) обов'язкове
- 4) добровільне.

Обов'язкове навчання повинні проходити працівники окремих професій, визначених чинним законодавством. Обов'язок проходити професійне навчання може бути закріплений у колективному договорі. Добровільне навчання проводиться за власною ініціативою працівника або роботодавця, але за обов'язковою згодою першого.

Для професійної підготовки і підвищення кваліфікації працівників власник або уповноважений ним орган організовує індивідуальне, бригадне, курсове та інше виробниче навчання за рахунок підприємства, організації, установи.

Для проведення неформального професійного навчання безпосередньо в роботодавця договір про навчання із працівником не укладається. Працівники, які пройшли таке навчання, можуть підтвердити набуту кваліфікацію, звернувшись до територіального органу Державної служби зайнятості.

Зверніть увагу на те, що курси, семінари і тренінги не є навчанням. Це отримання інформаційно-консультаційних послуг.

Стосовно бухгалтерського обліку, то відповідно до П(С)БО «Витрати» витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань. Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені .

В той же час витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

Часто за навчання платять за декілька звітних періодів (навчальний рік), тому таке перерахування коштів варто відображати на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів». Надалі суми із зазначеного рахунку списують на витрати відповідних періодів рівними частинами.

Залежно від того, до якого підрозділу підприємства належить працівник, якого відправили на навчання, витрати на навчання та підвищення кваліфікації включаються до складу загальноновиробничих, адміністративних витрат, витрат на збут, інших витрат (що відображається за дебетом рахунків

91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», відповідно).

Перерахувавши попередню оплату за навчання або підвищення кваліфікації навчальному закладу, підприємству слід зробити проводку: Дт 39 – Кт 311 «Поточні рахунки в національній валюті». Якщо у працівника виник дохід у вигляді додаткового блага як частина перевищення щомісячної суми плати за навчання або підвищення кваліфікації над не оподатковуваною податком на доходи фізосіб сумою (про це далі), буде проводка: Дт 39 – Кт 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». Суму плати, включену до складу витрат звітного періоду (щомісяця рівними частинами протягом усього періоду навчання або підвищення кваліфікації), показують в бухгалтерському обліку проводкою Дт 91 (92, 93, 94) – Кт 39.

Особливостей та труднощів з бухгалтерським обліком відображення витрат за сплату навчання працівників немає. Проблема в податковому обліку, оскільки роботодавець повинен самостійно визначити, коли він повинен з працівника стягувати податок з доходів фізичних осіб, а коли ні, оскільки саме він виконує функції податкового агента.

В роботі буде розглянуте питання стосовно нарахування податку з доходів фізичних осіб на доходи, які працівник отримує від свого роботодавця в якості компенсації за сплату професійного навчання. Бо все залежить від того, відноситься це навчання до основної діяльності робітника та чи входить розмір цього навчання в дозволений ліміт.

Вартість формального професійного навчання не обкладається ні ПДФО, ні військовим збором згідно Податкового Кодексу, якщо:

- 1) таке навчання є підвищенням кваліфікації (перепідготовкою) працівників згідно із законом (пп 165.1.37 ПК);
- 2) сума, сплачена роботодавцем на користь вітчизняних ЗВО та ПТНЗ за навчання працівника, не перевищує граничний розмір доходу, що дає право на застосування податкової соціальної пільги за кожний повний або неповний місяць навчання (пп. 165.1.21 ПК).

І на останньому пункті необхідно звернутись більш детально. Для 2020 року граничний розмір доходу для визначення податкової соціальної пільги дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, що діє для працездатної особи на 1 січня 2020 року, помноженого на 1,4 і округленого до найближчих 10

гривень. Відповідно, прожитковий мінімум становить 2102, а розмір граничного доходу до застосування податкової пільги 2940 грн.

Щоб зрозуміти, як працює цей механізм, приведемо приклад: працівник відділу збуту за кошти роботодавця проходить навчання в університеті, вартість якого становить 36000 грн за 1 навчальний рік. Таким чином, роботодавець за другий семестр навчання з березня по серпень сплачує 18000 гривень на зарплатний рахунок підприємця.

Щоб визначитися с тим, буде оподатковуватися такий розмір доходу працівника чи ні, необхідно провести розрахунки:

1) Визначити загальну суму граничного доходу, з якого за другий семестр не буде стягуватися податок з доходів фізичних осіб: 2940×6 місяців = 17640 грн.

2) Визначити різницю між отриманим доходом та визначеним граничним розміром доходу: $18000 - 17640 = 360$ грн.

3) Визначити податок з доходів фізичних осіб: $360 \times 0,18 = 64,8$ грн.

Таким чином роботодавцю необхідно в якості податкового агента стягнути с працівника, за професійне навчання якого він сплачує кошти, податок з доходів фізичних осіб у розмірі 64,8 грн.

Така методика була актуальна та ефективна в тому разі, коли вартість навчання в середньому не перевищувала 10 000 грн., саме в цьому випадку робітник звільнений від ПДФО. В 2020 році змінився підхід щодо формування контрактної форми навчання більшості закладів освіти. Новий уряд розробив індикативну шкалу встановлення плати за навчання, яка буде залежати від того, скільки обходиться державі навчання кожного студента за 1 рік. Основи формування індикативної ціни затверджено Постановою Кабінету Міністрів від 3 березня 2020 р. № 191 «Деякі питання запровадження індикативної собівартості».

Так з одного боку в цій Постанові прописана формула, на основі якою заклади освіти можуть розраховувати вартість навчання:

$$IC = ((1+Y) \times ЗП + ВКПЕ) / РК, \quad (2.1)$$

де Н – встановлений відповідно до законодавства коефіцієнт нарахувань на оплату праці станом на 1 січня попереднього календарного року, у частках від одиниці;

ЗП – річна сума заробітної плати працівників за загальним фондом державного (відповідного місцевого) бюджету, які забезпечували підготовку здобувачів вищої освіти за державним (регіональним) замовленням, гривень;

ВКПЕ – річна сума видатків на оплату комунальних послуг та енергоносіїв, затверджена за загальним фондом державного (відповідного місцевого) бюджету в кошторисі надавача освітніх послуг за попередній календарний рік станом на 31 грудня (із змінами), гривень;

РК – розрахунковий контингент здобувачів вищої освіти, підготовка яких здійснювалася надавачем освітніх послуг на умовах державного (регіонального) замовлення, станом на 1 жовтня попереднього календарного року, осіб.

За даним нормативно-правовим документом, для 38 спеціальностей буде встановлені граничні (мінімальні) ціни на платні послуги з підготовки фахівців за рівнями вищої освіти. Від них буде залежати вартість контракту. Також за заявою представників Міністерства освіти і науки в середньому витрати держави на навчання 1 студенту становлять 43 000 гривень. В 2020 році ранжування вартості навчання буде залежати від коефіцієнта, який затвердить держава, та мінімальної вартості навчання, яка буде встановлена для 38 спеціальностей. В цьому році відповідний коефіцієнт становить 60%, в 2021 році це вже буде 70% відсотків, а 2022 році – 80%.

В результаті така методика призводить до того, що всі заклади освіти вимушені збільшувати вартість професійного навчання, що в порівнянні з тим же показником мінімальної вартості заробітної плати (4723 гривні) за країною є достатньо високим значенням. Можна вже зараз прогнозувати той факт, що для багатьох верств населення освіта буде не доступним додатковим благом. Оскільки по прогнозам експертів вартість навчання в Україні може досягати 50 000 гривень. І якщо роботодавець зацікавлений в стимулюванні працівника и розвитку його компетенцій, то він буде допомагати кращим співробітникам отримувати професійну освіту саме за рахунок коштів компанії.

З урахуванням такої ситуації та згідно діючого законодавства отримуємо ситуацію, коли працівник вимушений буде доплачувати за професійну освіту самостійно на ту різницю, яка буде вирахована із доходу в якості податку з доходів фізичних осіб. Наприклад, якщо врахувати величину

граничного розміру доходу на рівні 2940, то за рік отримуємо суму 35280. Все що за контрактною формою навчання буде вище, буде оподатковуватися та підлягати сплаті в бюджет. Звичайно, коли йде мова про заочне навчання, то лише деякі спеціальності можуть досягти такої величини сплати за контракт. Але вже при навчанні на вечірній формі навчання на магістратурі сплата за контракт може легко перевищити той же граничний розмір в 35280 грн.

Для вирішення існуючою проблеми пропонується удосконалити методику обліку навчання персоналу на підприємствах України з урахуванням зміни підходу до визначення індикативної вартості професійного навчання в Україні за рахунок встановлення обмеження щодо оподаткованої бази не за рахунок граничного розміру доходу в залежності від прожиткового мінімуму, а в залежності від рівня мінімальної заробітної плати на 1 січня того року, в якому здійснюється навчання.

З урахуванням такого удосконалення можна якимось чином зрівняти зростання вартості навчання з урахуванням індикативної методики навчання та зростання матеріального навантаження на співробітників, які будуть за рахунок роботодавця проходити професійне навчання.

Друге проблемне питання – це питання набуття працівником додаткового блага в ситуаціях, коли трудові відносини між роботодавцем та працівником припинено. Якщо працівник припиняє трудові відносини з роботодавцем протягом періоду такого навчання або до закінчення третього календарного року від року, в якому закінчується таке навчання, сума, сплачена як компенсація вартості навчання, прирівнюється до додаткового блага, наданого такому працівнику упродовж року, на який припадає таке припинення трудових відносин, та підлягає оподаткуванню в загальному порядку.

І тут особливої уваги заслуговує трактовка сутності додаткового блага згідно діючого Податкового Кодексу. Так згідно ПК додаткове благо – це благо – це кошти, матеріальні чи нематеріальні цінності, послуги, інші види доходу, що виплачуються (надаються) платнику податку податковим агентом, якщо такий дохід не є заробітною платою та не пов'язаний з виконанням обов'язків трудового найму або не є винагородою за цивільно-правовими договорами (угодами), укладеними з таким платником податку.

При цьому таке благо згідно пп 164.2.17 ПК визначається як база для оподаткування.

В розрізі професійного навчання співробітника та компенсування його вартості роботодавцем, якщо працівник буде звільнений з роботи до того моменту, як пройде навчальний рік, за який роботодавець сплатить за навчання, то з розміру цієї компенсації буде отриманий податок з доходів фізичної особи в розмірі 18%. Пропонуємо змінити методичні засади такого стягнення податку з доходів фізичних осіб, оскільки в сучасних умовах, особливо в 2020 році, коли рівень безробіття зростає та звільняється багата кількість людей.

В результаті, запропоновано удосконалити методику обліку навчання персоналу на підприємствах України з урахуванням зміни підходу до визначення індикативної вартості професійного навчання в Україні за рахунок встановлення обмеження щодо оподаткованої бази не за рахунок граничного розміру доходу в залежності від прожиткового мінімуму, а в залежності від рівня мінімальної заробітної плати на 1 січня того року, в якому здійснюється навчання; додатково необхідно анулювати зобов'язання працівника сплати вартість компенсації за навчання, сплачену роботодавцем, при умові подальшого звільнення, не розглядаючи таку суму виплат як додаткове благо фізичної особи та не зараховувавши її в загальну базу оподаткування при нарахуванні податку з доходів фізичних осіб.

2.5. Розробка послідовності проведення судово-економічної експертизи витрат діяльності підприємства

Витрати завжди супроводжують діяльність суб'єктів господарювання. Часто з метою їх мінімізації підприємства випадково або усвідомлено допускають незаконне викривлення сум витрат, яке може класифікуватись як економічний злочин.

У випадках судового розгляду для розслідування таких порушень, необхідними є спеціальні знання у різних сферах економіки, господарського аналізу, ревізії та контролю, які має експерт-економіст. Тому поширеною є практика проведення судово-економічних експертиз витрат діяльності підприємств з

метою виявлення документального підтвердження фактів викривлення витрат, та надання суду (слідству) експертного висновку щодо їх обґрунтування.

Окремі аспекти теорії та практики судово-економічних експертиз витрат діяльності підприємств розглядали такі науковці, як Виноградова М.М., Колісник О.П., Костенко О.М., Курман О.В., Нафієв С.Х., Остап'юк Н.А., Панченко І.А., Понікаров В.Д., Пономаренко Н.І., Рибкіна Т.М., Свідерський Д.Є., Скрипник М.І., Сторожук Н.В., Титов А.М., Федчишина В.В., Хомутенко О.В. та ін. Проте й досі залишаються невизначеними істотні особливості судово-економічної експертизи витрат діяльності підприємства, що вказує на актуальність обраної теми дослідження

Метою дослідження є розробка послідовності судово-економічної експертизи витрат діяльності підприємства

Послідовність проведення судово-економічної експертизи витрат діяльності підприємства враховує її особливості, які впливають з її, завдань, які вона вирішує, предмету, об'єктів, порядку проведення.

В результаті проведеного дослідження встановлено, що завдання, які вирішує судово-економічна експертиза витрат діяльності, повинні відповідати певним умовам (рис. 2.19)

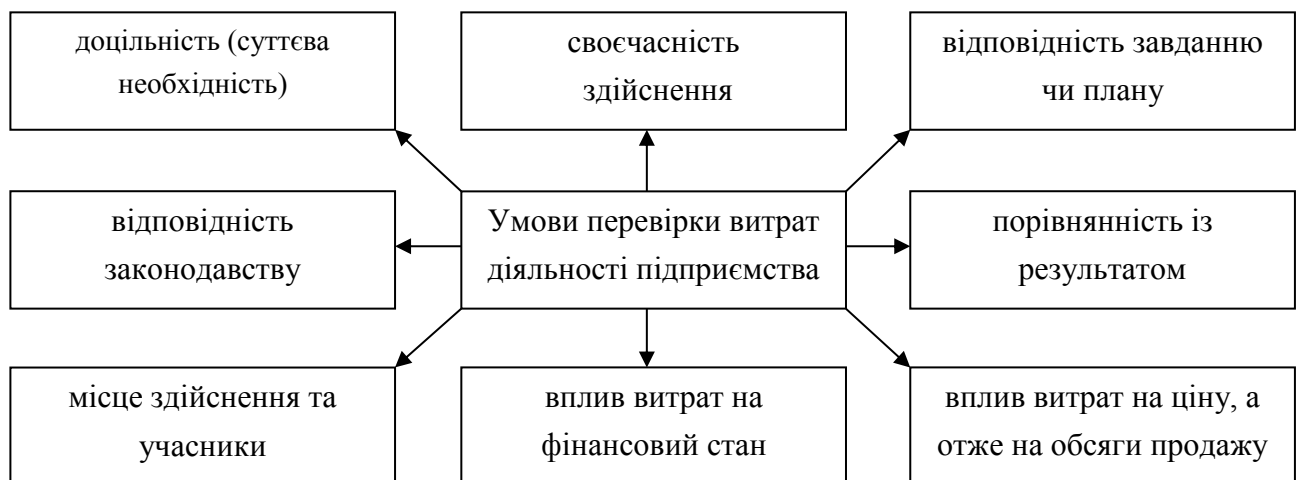


Рис.2.19. Умови перевірки, яким повинні відповідати завдання судово-економічної експертизи витрат діяльності підприємства
(узагальнено автором на підставі [92, ст.128-129; 138 с.279-282; 118, с. 501; 73, с. 77])

Слід зауважити, що відповідно до п. 2.3.2. Інструкції про призначення та проведення судових експертиз [92, п.2.3.2], експерту забороняється

самостійно збирати матеріали, які підлягають дослідженню, а також вибирати вихідні дані для проведення експертизи. Для отримання додаткових документів, а також для проведення додаткових слідчих дій експерт повинен звернутися у встановленому порядку до слідчого [119].

В цілому, діяльність експертів має відповідати закріпленій нормативно-правовій базі. Так, статтею 92 Конституції України встановлено, що виключно законами України, поряд з іншими правовими інституціями, визначаються засади судової експертизи [66, ст. 92]. Тому визначаючи законодавче обґрунтування судово-економічної експертизи витрат діяльності підприємства, можна виділити дві групи нормативно-правових актів: по-перше – щодо безпосереднього проведення судово-економічних експертиз; по-друге – щодо регламентування витрат діяльності підприємства (рис. 2.20).

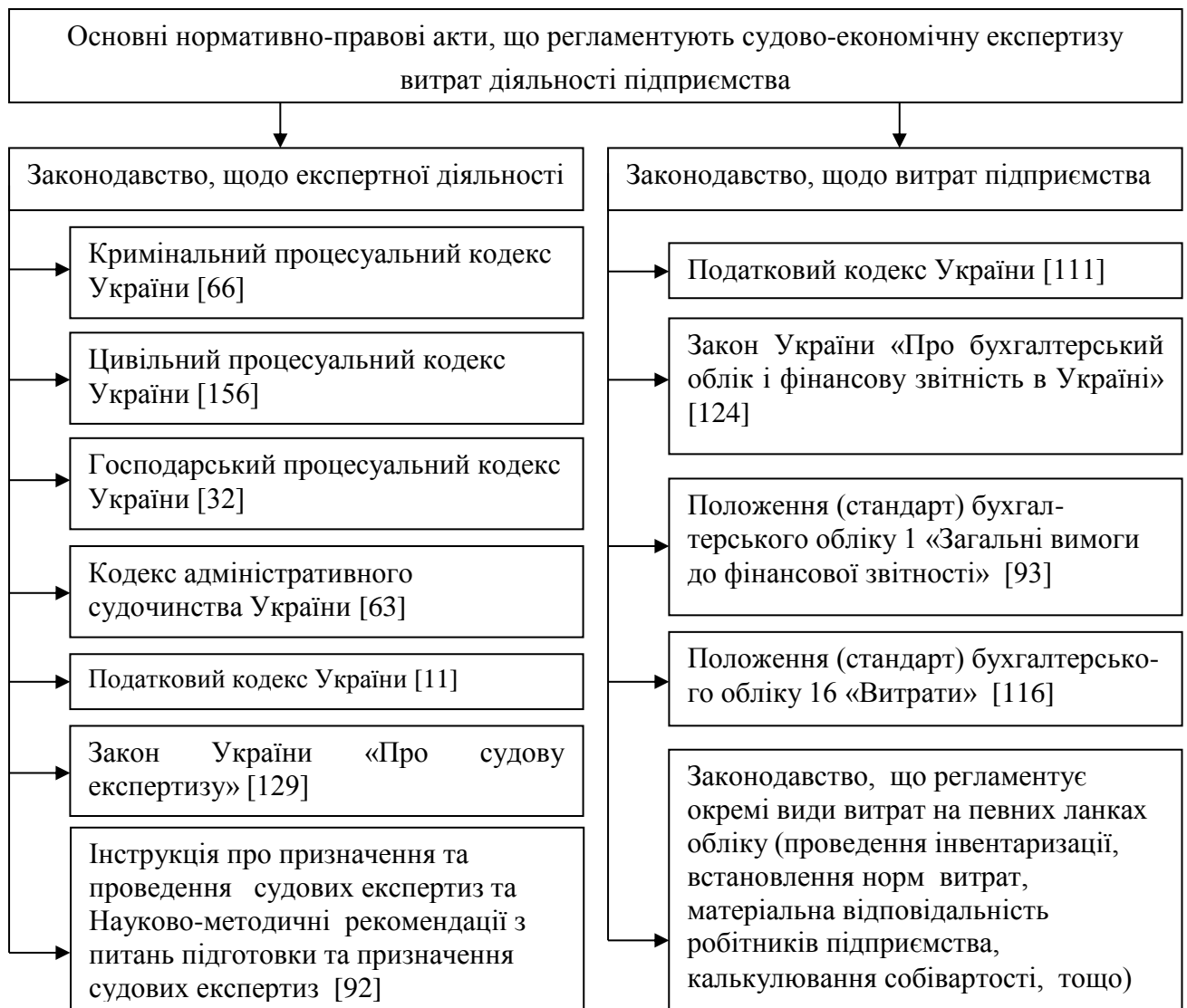


Рис. 2. 20. Законодавче забезпечення судово-економічної експертизи

витрат діяльності підприємства

Отже, експерт при проведенні судово-економічної експертизи витрат діяльності підприємства, має використовувати нормативно-правові документи, які регламентують здійснення ним витрат.

Питання, які поставлені перед експертом, вирішуються відповідно до системи певних правил (алгоритму) вирішення завдання конкретного експертного дослідження, що зафіксовані в методиці експертизи або створені самим експертом [58, с. 89]. Методика судово-економічної експертизи являє собою сукупність методів, способів та прийомів вирішення завдань, які поставлені слідчими органами чи судом перед експертом-економістом [62, с. 89]. О.Р.Шляхов відокремив чотири рівні експертних методик (рис. 2.21).

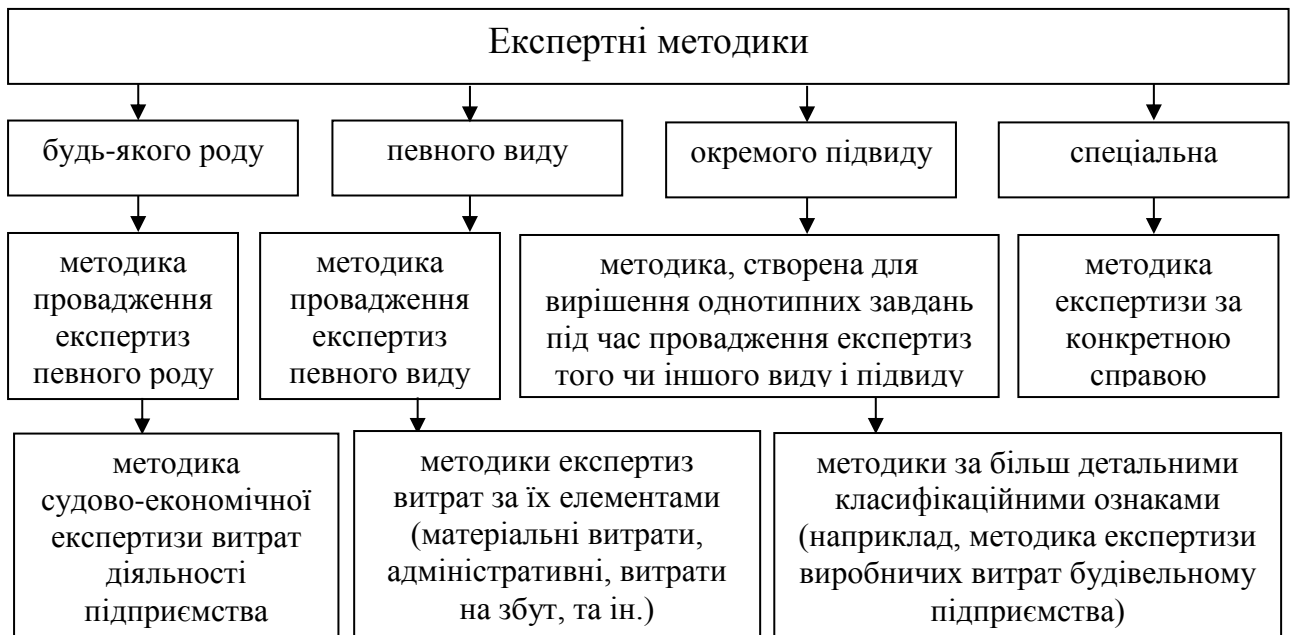


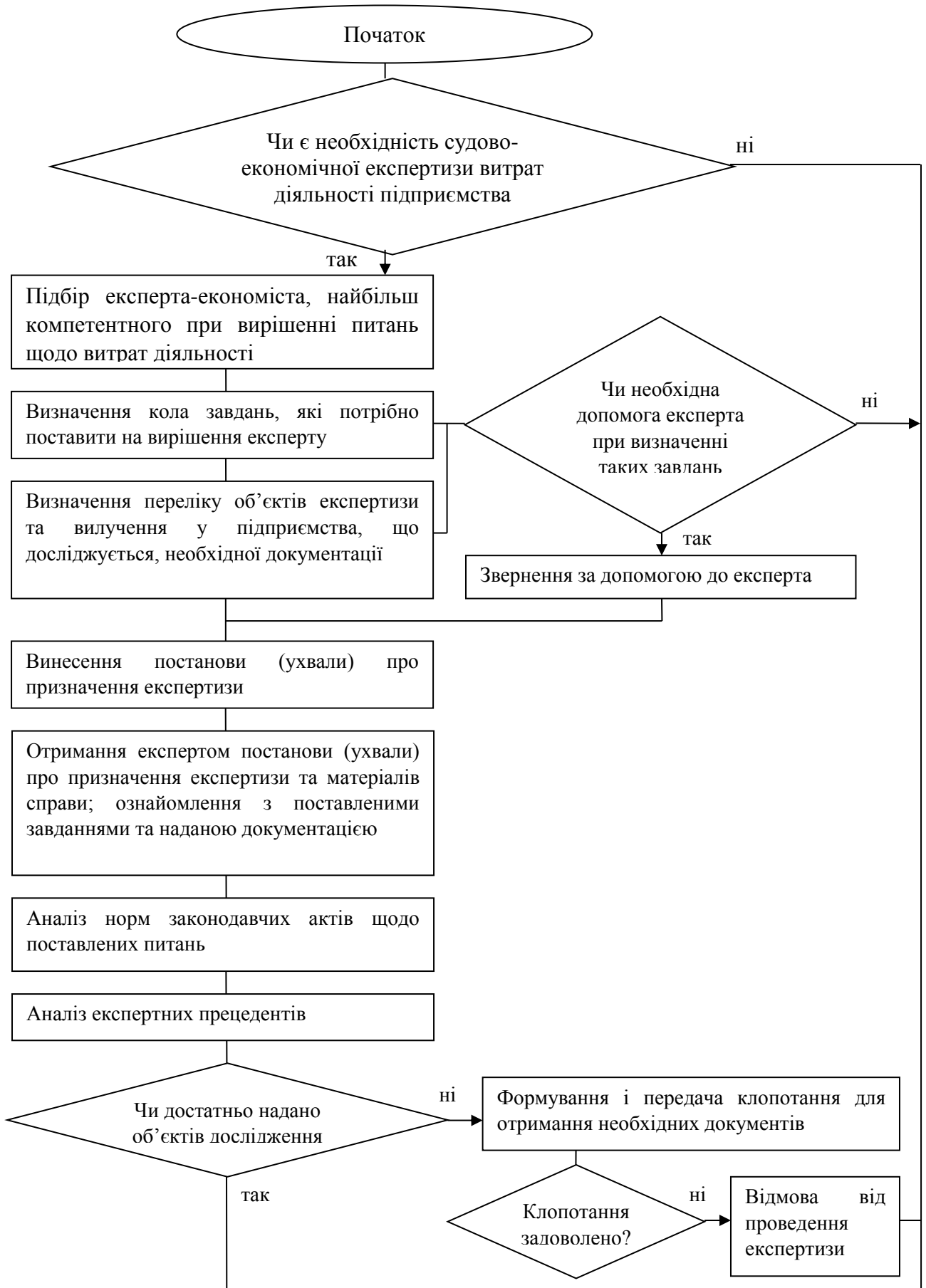
Рис. 2.21. Рівні експертних методик (узагальнено автором на основі [58,61])

Отже, при проведенні судово-економічної експертизи витрат діяльності підприємства, експерт керується типовими методиками певного роду, виду та підвиду, деталізує їх у спеціальну методику, адаптуючи її до конкретних обставин справи.

Слід зазначити, що методика, як категорія пізнання передбачає не лише сукупність методів, прийомів і способів, а й стадії їх застосування у процесі дослідження [97, с. 204]. У ході виконання судово-економічної експертизи відбувається процес збирання інформації про об'єкт дослідження, її оброблення й узагальнення (трансформації) в інформацію, що цікавить орган,

який призначив експертизу та має силу доказу [151, с. 469].

Виходячи з вищесказаного, на рис. 2.22. автором розроблено алгоритм, що є універсальною послідовністю проведення судово-економічної експертизи витрат діяльності підприємства, яка може бути адаптована до питань конкретної справи.



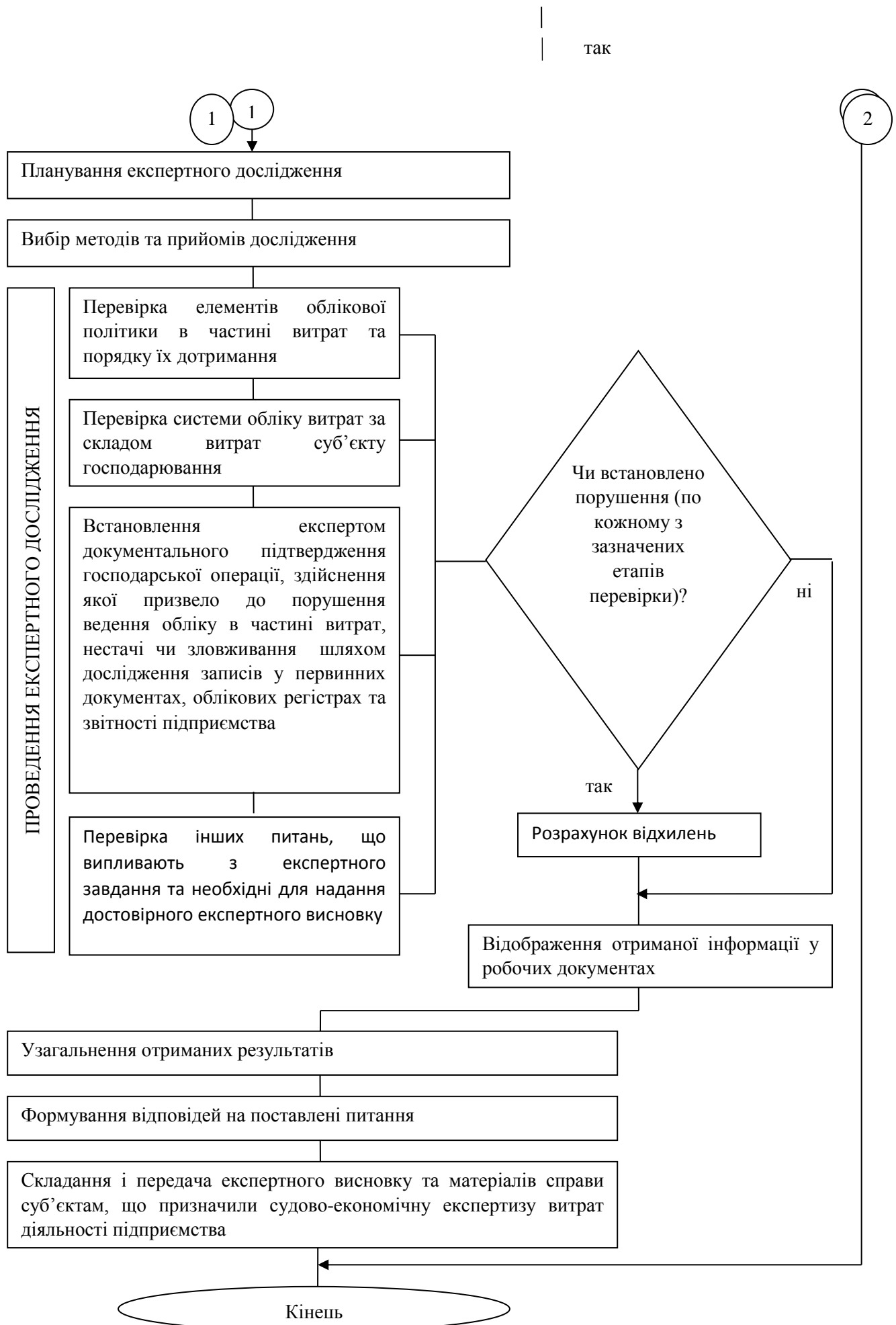


Рис. 2.22. Послідовність судово-економічної експертизи витрат діяльності підприємства (авторська розробка)

Слід зазначити, що кожен із перерахованих на рис.5. етапів судово-економічної експертизи витрат діяльності підприємства є важливим при дослідженні, адже його правильне розуміння і виконання експертом може значно спростити та скоротити процес перевірки. Слід розглянути їх більш детально.

Питання щодо призначення судово-економічної експертизи витрат діяльності підприємств може виникати у разі, коли під час розслідування кримінальної справи щодо таких витрат будуть встановлені обставини, які суперечать висновкам акта документальної перевірки, ревізії фінансово-господарської діяльності чи їх описової частини, або виявлені нові факти порушень закону при проведенні господарської діяльності, які потребують експертного дослідження [103, с. 273].

Варто зауважити, що судово-економічна експертиза проводиться не з метою одержання прибутку, а для того, щоб допомогти слідчому чи суду розібратися з обставинами справи [103, с.190-191]. Правоохоронні та судові органи вільні у виборі експертів-економістів: це можуть бути як особи, що внесені до реєстру атестованих судових експертів (в Україні кількість осіб, що отримали свідоцтво судового експерта за видом експертної діяльності 11.1. «Дослідження документів бухгалтерського обліку і звітності» становить 260 осіб, що складає 16,4 % від загальної кількості осіб, що мають свідоцтва судових експертів), так і особи, що мають значний досвід роботи в галузі бухгалтерського обліку, але не атестовані (останні, як правило, не мають процесуальних знань у галузі судової експертизи) [103, с 10]. При цьому важливим є вибір експерта-економіста, який має бути найбільш компетентним при вирішенні поставлених йому питань.

Компетенцією є весь повний об'єм знань, котрими володіє експерт та які він повинен застосовувати у рамках повноважень, наданих йому законодавством. А ступінь володіння цими знаннями та вміння застосовувати їх на практиці є компетентністю [19, с.542].

На сучасному етапі господарювання залишаються актуальними окремі

питання щодо компетенції експерта-економіста при вирішенні певних завдань, а також щодо правильності їх формулювання слідчими органами. Так, наприклад, серед науковців ведеться дискусія щодо правомірності вирішення експертом правових питань. Адже традиційно в юридичній літературі до області спеціальних знань (які застосовуються експертом) не включають правові знання [133, с.162]. Для експерта правовим є питання, поставлене слідчим, дізнавачем, судом, яке вимагає для свого рішення знань у матеріальному або процесуальному праві [162, с. 982]. В даному випадку, на думку автора, доцільно погодитись з твердженням О.В.Хомутенко, згідно якому застосування спеціальних знань у галузі юриспруденції виходить за межі компетенції експерта-економіста, однак у зв'язку з тим, що кожна господарська операція регулюється нормами податкового й іншого законодавства та за необхідності його аналізу в ході виконання експертизи, експерт-економіст все ж таки може застосовувати знання права [151, с. 467].

На наступному етапі правоохоронні органи мають визначитись з колом завдань, які потрібно поставити на вирішення експерту, а також з переліком матеріалів по справі, які необхідно вилучити у підприємства, що досліджується та надати експерту разом з постановою про призначення судово-економічної експертизи.

Експерт, отримавши матеріали справи, повинен проаналізувати сутність поставлених питань, повноту наданих об'єктів дослідження, при необхідності – заявити клопотання про надання додаткових документів, вивчити нормативно-правове обґрунтування визначених питань. Далі експерт досліджує експертні прецеденти за схожими справами – питання, які були поставлені, об'єкти, методики дослідження, експертні висновки, пояснення до них, можливі причини порушень. Після цього експерт має визначити, чи достатньо надано документів для проведення повноцінного та якісного дослідження. При необхідності, він складає клопотання про надання додаткових документів, без яких експертиза не може бути продовжена. У разі незадоволення такого клопотання правоохоронними органами, експерт має повне право відмовитись від подальшого проведення дослідження.

Після задоволення клопотання експерту необхідно детально спланувати подальше дослідження, розробити ефективну методику експертного дослідження, що включатиме як загальнонаукові, так і власні

методи, які знаходяться між собою в тісному зв'язку. Водночас необхідно зазначити, що не існує універсальної моделі методів експертного дослідження, використання тих чи інших методів і прийомів дослідження об'єктів судово-економічної експертизи залежить від обставин кримінальної чи цивільної справи та його основним завданням є вибір найбільш ефективних і доцільних методів, які дозволять провести експертне дослідження найбільш повно та об'єктивно та сформулювати правильні висновки [62, с. 93; 2]. Сукупність методів, які обираються експертом-економістом, повинна забезпечувати об'єктивність та повноту дослідження всіх фактів господарської діяльності, що стала предметом розслідування правоохоронних органів [162, с. 151].

Характерною особливістю методики судово-економічної експертизи є неможливість використання прийомів фактичного контролю. Крім того, експерт-економіст в процесі дослідження має право проводити зустрічну перевірку тільки після надання йому відповідних документів [62, с. 93].

Визначившись з методикою, експерт приступає до безпосередньої перевірки. При цьому він може керуватися типовими алгоритмами для кожного підетапу експертизи, адаптувавши їх для розгляду окремої кримінальної справи. На цьому етапі, експерт вивчає інформацію, відображену в документах, яка може підтверджувати або спростовувати факти порушень щодо витрат діяльності підприємства.

Перш за все експерт досліджує елементи облікової політики підприємства в частині витрат та порядку їх дотримання. Ознайомлення з обліковою політикою надає експерту можливість встановити, які принципи, методи і процедури використовує підприємство при веденні обліку і контролю витрат.

Наступним етапом є встановлення документального підтвердження господарської операції, здійснення якої призвело до порушень, та її вплив на показники витрат діяльності підприємства. На особливу увагу заслуговує встановлення в ході дослідження порушень правил складання бухгалтерських документів, які можуть виявлятися у складанні бухгалтерських проводок, що не ґрунтуються на первинних чи зведених документах; бухгалтерських проводок з кореспонденцією рахунків, які не відповідають існуючим правилам обліку; виправлених бухгалтерських

проводок (сторніровок) без документальних підстав; бухгалтерських проводок документів невідповідного календарного періоду. Крім того, в ході перевірки експерту слід звернути увагу на такі можливі порушення: відсутність необхідних записів у картках аналітичного або синтетичного обліку, оборотних відомостях чи головній книзі; відсутність аналітичного обліку по балансових рахунках, які мають вестися; наявність кредитового сальдо за активними рахунками та дебетового сальдо на пасивних; безпідставне закриття сальдо активно-пасивних рахунків; наявність записів, не обґрунтованих документами; наявність перекручених записів (неповно або з викривленнями відображених операцій з обліку); неправильні підрахунки підсумків при перенесенні з однієї сторінки реєстра на іншу; розбіжність у записах одних і тих самих операцій у різних облікових реєстрах; включення в накопичувальні та групові відомості, а також до журналів-ордерів записів, не підтверджених первинними документами; відсутність взаємної ув'язки одних і тих самих показників, що містяться в різних звітних формах; неузгодженість звітних даних з даними бухгалтерського обліку.

На наступному етапі судово-економічної експертизи витрат діяльності підприємства здійснюється перевірка інших питань, що впливають з експертного завдання та необхідні для надання достовірного експертного висновку.

Процес проведення судово-економічної експертизи закінчується оформленням дослідження у вигляді висновку експерта [61, с.101]. Експертом надаються відповіді на конкретні питання, які можуть підтвердити факт неправильного документального оформлення фінансово-господарських операцій або ведення бухгалтерського обліку, правильність висновків акта документальної перевірки, але не вирішується, чи повинні керівники підприємства сплачувати податки, або чи є порушення закону в діях службових осіб суб'єктів господарської діяльності. Останнє є прерогативою винятково органів слідства [22, с.273; 58, с.91; 152, с.556]. Висновок експерта після його оцінки слідчим або судом може набути ролі доказу за справою [119].

Таким чином, судово-економічна експертиза витрат діяльності підприємства направлена на підтвердження чи спростування фактів викривлення (здебільшого заниження) сум витрат, що підтверджуються

документально. Для її проведення застосовуються визначені методики в рамках поставлених експертних завдань.

Подальше дослідження направлене на визначення практичної сторони судово-економічної експертизи витрат діяльності підприємств, встановлення її недоліків та пошук напрямів удосконалення.

3. НАПРЯМКИ РОЗБУДОВИ ТЕХНОЛОГІЇ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ НА ВІТЧИЗНЯНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

3.1. Запровадження актуарного обліку на вітчизняних підприємствах

Сучасна світова економіка характеризується значним зростанням ролі ринку капіталу і його учасників (інвесторів, кредиторів та інших постачальників капіталу) в залученні фінансових ресурсів, необхідних для реалізації програм розвитку комерційних організацій. Це сприяє висуванню на перший план проблеми збереження і примноження економічного багатства постачальників капіталу, що виражається в економічній вартості здійснених ними вкладень.

Для вирішення даної проблеми менеджмент підприємств повинен ставити перед собою цілі створення доданої вартості, генерування майбутніх грошових потоків і збільшення майбутньої вартості організації для акціонерів та інвесторів. Орієнтація корпоративного управління на ці цілі сприяє розвитку потреби в особливій обліково-аналітичній інформації, що дозволяє розраховувати величину створюваної економічної вартості, оцінювати перспективи її зростання, проводити аналіз драйверів економічної вартості, прогнозувати майбутні грошові потоки підприємства. При цьому особливого значення набуло розкриття такої інформації в певному обсязі для існуючих і потенційних постачальників капіталу, оскільки відомості про майбутню діяльність підприємства та перспективи зростання його вартості безпосередньо впливають на оцінку його інвестиційної привабливості та, як наслідок, на можливості залучення інвестицій.

Таким чином, в сучасній економіці сформувалася потреба в обліково-аналітичній інформації для управління процесами створення економічної

вартості і зниження невизначеності фінансового майбутнього підприємств. Традиційні системи обліку та аналізу такої інформації в повному обсязі не надають, тому виникає необхідність в теоретико-методологічній розробці спеціальної системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління підприємств.

Багато авторів присвячували свої роботи розвитку і детального опрацювання окремих напрямків і функцій обліково-аналітичних систем, в тому числі бухгалтерського фінансового обліку, бухгалтерського управлінського обліку, фінансової та управлінської звітності, економічного аналізу. Істотний внесок у розвиток теорії та методології бухгалтерського обліку та звітності, в тому числі на основі вимог МСФЗ, внесли А. І. Шигаєва, С. Д. Лучик, В. І. Євдошак, Ю. А. Маначинська, І. В. Годнюк, А. О. Вольська.

В цілому, актуарний облік – це облік, націлений на формування інформації, необхідної існуючим та потенційним інвесторам, позикодавцям і іншим постачальникам капіталу для оцінки створюваної економічної вартості і майбутніх грошових потоків при прийнятті рішень про інвестування, кредитування та інших подібних рішень про вкладення ресурсів в комерційні організації [25].

Вперше використовувати термін «актуарний» і проводити актуарні розрахунки стали страхові організації, які першими зіткнулися з необхідністю оцінювати свою майбутню платоспроможність і майбутні грошові потоки, а також обґрунтовувати довгострокові фінансові взаємини. В даний час у зв'язку зі зміною умов функціонування ринку капіталу більшості комерційних організацій з різних галузей економіки також необхідно вміти формувати і представляти інформацію не тільки про своє сформоване фінансове становище і досягнутих фінансових результатах за звітний (минулий) період, але і про майбутні грошові потоки та перспективи зростання економічної вартості, і, в кінцевому підсумку, вміти оцінювати своє фінансове майбутнє. Тому в даний час необхідність у використанні терміну «актуарний», проведенні актуарних розрахунків і формуванні відповідної орієнтованої на майбутнє обліково-аналітичної інформації існує у більшості інших підприємств.

Відповідно до сучасних потреб в обліково-аналітичній інформації в доповнення до існуючих типів статичного і динамічного обліку необхідно

виділити актуарний облік в якості нового типу і відповідної стадії обліку. На нашу думку, головною метою актуарного обліку є оцінка створюваної економічної вартості і майбутніх грошових потоків.

Для досягнення поставленої мети в актуарному обліку повинні вирішуватися наступні завдання:

формування фінансової інформації про комерційну організацію, корисної при прийнятті рішень про інвестування, кредитування та інших подібних рішень про вкладення ресурсів у цю організацію;

формування фінансової інформації про комерційну організацію, корисної для прогнозування величини, термінів і ймовірності її майбутніх грошових потоків;

угруповання фінансової інформації про комерційну організацію за категоріями операційної та фінансової діяльності;

формування фінансової інформації про комерційну організацію, корисної для оцінки фінансового ризику, пов'язаного зі структурою фінансування;

формування фінансової інформації про економічні ресурси організації, вимоги на ці ресурси з боку власників, кредиторів, а також про зміни ресурсів і вимог на них.

Основною групою користувачів інформації актуарного обліку є існуючі та потенційні інвестори, кредитори та інші особи, що виступають в якості постачальників капіталу. При цьому інформація актуарного обліку також може бути використана для задоволення певних інформаційних потреб інших груп можливих користувачів (постачальників, працівників організації, покупців і клієнтів, урядових і законодавчих органів, різних некомерційних і громадських організацій, суспільства в цілому) . Розкриття інформації в системі актуарного обліку доцільно проводити відповідно до фундаментальних принципів: релевантності (доречності) і правдивого уявлення, що підсилюють вимогами суттєвості, порівнянності, можливості перевірки, своєчасності, зрозумілості, і принципом – обмеженням по етичності. За принципом раціональності встановлена недостатня конкретність і неоднозначність визначення його змісту (вигод, витрат, адресатів). У зв'язку з цим замість принципу раціональності доцільно застосовувати принцип

етичності і обмежувати формування та подання інформації в системі актуарного обліку вимогою дотримання норм етики.

Актуарний облік, як і будь-яка інша діяльність, має власний предмет, об'єкти і специфічний метод наукового пізнання.

Під предметом актуарного обліку необхідно розуміти діяльність підприємства зі створення економічної вартості, генерування і розміщення грошових потоків в процесі управління економічними ресурсами, довіреними їй інвесторами, позикодавця і іншими постачальниками капіталу, формування і задоволення вимог на них.

Виходячи зі специфіки змісту предмета, до складу об'єктів актуарного обліку необхідно відносити як стандартні об'єкти бухгалтерського обліку, так і нові об'єкти. В якості специфічних, нових для облікової практики, об'єктів актуарного обліку доцільно розглядати види операційної та фінансової діяльності, які виділяються за цими видами діяльності категорії грошових потоків і групи активів і зобов'язань, а також показники економічної вартості. Відповідно до діючої практикою операційна діяльність визначається як націлена на створення економічної вартості діяльність з виготовлення та збуту продукції (реалізації товарів, виконання робіт, надання послуг). Під фінансовою діяльністю розуміється діяльність по залученню і поверненню фінансових ресурсів (власного і позикового капіталу), що здійснюється з метою фінансування операційної діяльності. За цими видами діяльності виділяються операційні і фінансові активи і зобов'язання, чисті операційні та фінансові активи / зобов'язання, економічна вартість чистих операційних активів, чистих фінансових зобов'язань і власного капіталу, грошові потоки з операційної та фінансової діяльності, грошові потоки за операціями з акціонерами і позикодавця, вільні грошові потоки з позиції фінансової та операційної діяльності.

Предмет і об'єкти актуарного обліку вивчаються за допомогою спеціального методу. Під методом актуарного обліку необхідно розуміти сукупність прийомів і способів, за допомогою яких пізнається предмет і досягається мета актуарного обліку. Метод актуарного обліку як одного з типів обліку включає в себе всі елементи методу бухгалтерського обліку (документування та інвентаризацію, оцінку і калькулювання, рахунки і подвійний запис, балансове узагальнення та звітність), проте, у зв'язку зі

специфікою досліджуваного предмета, їх зміст суттєво розширюється, при цьому особливе значення надається методам оцінки об'єктів актуарного обліку за справедливою і теперішньою вартістю.

При розгляді можливостей розвитку елементів методу актуарного обліку доцільно виділити новий напрямок актуарного калькулювання (оцінювання) і визначити його як розрахунок економічної вартості власного капіталу (в акціонерних товариствах – справедливої вартості акцій) шляхом вирахування економічної вартості позик і кредитів з економічної вартості активів організації. У актуарному калькулюванні рекомендовано виділяти такі етапи: вибір моделі оцінки вартості, збір вихідних даних, визначення актуарних припущень, підготовка актуарного базису (прогновної актуарної фінансової звітності), розрахунок економічної вартості власного капіталу та справедливої вартості акції, підготовка звіту.

В цілому запровадження актуарного обліку розширює можливості обґрунтування управлінських рішень та підвищення ефективності управління в умовах суттєвої мінливості зовнішнього середовища.

3.2. Облікова політика як інструмент формування інформації для управління оборотними активами

Оскільки від управління оборотними активами залежить фінансовий стан, підприємства зацікавлені в формуванні вчасної та доречної інформації для керівників. Тому особливого значення набуває раціональність та ефективність організації бухгалтерського обліку підприємства, який виступає основним інструментом в формуванні інформації для управління.

Ефективна та раціональна організація бухгалтерського обліку на підприємстві починається з розробки його облікової політики. Вона передбачає вибір комплексу методичних прийомів, способів та процедур організації і ведення бухгалтерського обліку підприємством з числа загальноприйнятих в державі.

Розробляючи методи і принципи облікової політики, підприємства повинні враховувати її вплив на суми визнаних витрат або доходів, фінансові результати.

Облікова політика, згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначається як сукупність принципів, методів та процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.

Поняття «облікової політики» (далі – ОП) можна розглянути, вивчивши різні підходи до його трактування у різноманітних літературних джерелах (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Підходи до трактування поняття «облікова політика»

Джерело	Визначення
Бухгалтерський словник [15]	Облікова політика – система способів і прийомів організації та ведення обліку на конкретному підприємстві, закріплена відповідним нормативним актом на невизначений термін
Барановська Т.В. [7]	Облікова політика – сукупність дій із формування комплексу методичних прийомів, способів і процедур організації та ведення бухгалтерського обліку, який відповідає особливостям діяльності підприємства та інтересам його власників
Бутинець Ф.Ф. [14]	Облікова політика – це не просто сукупність способів ведення обліку, обраних відповідно до умов господарювання, а й вибір методики обліку, яка дає змогу використовувати різні варіанти відображення фактів господарського життя. У широкому розумінні її можна визначити як управління обліком, а у вузькому – як сукупність способів ведення обліку (вибір підприємством конкретних методик ведення обліку).
Бичков М.Ф., Балашова Н.Н. [16]	Облікова політика підприємства – це прийнята підприємством сукупність способів (приймів) ведення бухгалтерського обліку – первинного спостереження, вартісного виміру, поточного групування та підсумкового узагальнення фактів господарської діяльності.
Кутер М.І. [144]	Облікова політика є вибір підприємством конкретних методик, форм, техніки ведення і організації бухгалтерського обліку, виходячи з встановлених правил і особливостей діяльності (організаційних, технологічних, чисельності і кваліфікації облікових кадрів, рівня технічного оснащення бухгалтерії)
Пушкар М.С., Щирба М.Т. [144]	Облікова політика – конституція підприємства, яка передбачає права обов'язки системи обліку з приводу формування інформаційних ресурсів для менеджерів
Шпак В.А. [163]	Облікова політика – цілеспрямована організаційно-

	управлінська діяльність, пов'язана з формуванням облікового порядку (чіткої організації бухгалтерського обліку, з дотриманням встановлених правил обліку)
--	---

Таким чином, на основі проаналізованих підходів до трактування облікової політики можна вважати, що це сукупність способів і прийомів ведення бухгалтерського обліку, обраних підприємством індивідуально з урахуванням особливості його діяльності, для забезпечення бажаних результатів діяльності.

В умовах ринкових відносин бухгалтерський облік будь-якого підприємства, як визначає Р.А. Алборов, виходить далеко за межі рахівництва і простої послідовності реєстрації господарських фактів [3]. Що, в свою чергу, вимагає ведення бухгалтерського обліку на підприємствах за відповідними правилами, в межах загальних принципів і положень, затверджених законодавчими актами країни. Обираючи такі правила та затверджуючи їх внутрішніми нормативними документами, підприємства реалізують свою політику в сфері бухгалтерського обліку – облікову політику.

Облікова політика виникає тоді, коли бухгалтер, окрім констатації об'єктивних господарських процесів (наприклад, виплата грошових коштів), які не мають альтернативного підходу, починає робити припущення про наявність визначених умов або неіснуючих у дійсності подій (наприклад, розрахунок фінансового результату або розподіл накладних витрат) з метою отримання інформації, необхідної, передусім, для аналізу ефективності роботи підприємства. Як тільки бухгалтер робить припущення і відображає не тільки очевидні факти, виникає простір для ствердження, групових інтересів і, звичайно, облікової політики. Учасники господарського процесу, переслідуючи власні інтереси, ставлять перед обліком визначені цілі, які досягаються (або не досягаються) шляхом вибору облікової політики [72].

Формування облікової політики є відповідальним завданням і полягає, насамперед, у застосуванні нормативно передбачених принципів ведення бухгалтерського обліку, складання і подання бухгалтерської фінансової звітності, у виборі методів і процедур обробки облікової інформації.

Формування облікової політики відбувається на трьох рівнях:

1) державному – це сукупність процедур по встановленню загальних принципів ведення бухгалтерського обліку в країні через розробку стандартів, норм і правил.

2) проміжному (галузовому) – це сукупність норм, правил та стандартів, що використовуються для організації бухгалтерського обліку в межах галузі.

3) локальному (на рівні підприємства) – це сукупність правил і процедур по формуванню методичних прийомів та способів організації бухгалтерського обліку в підприємстві [12].

Залежно від формування облікової політики можна надати цілі розробки облікової політики (рис. 3.1.).

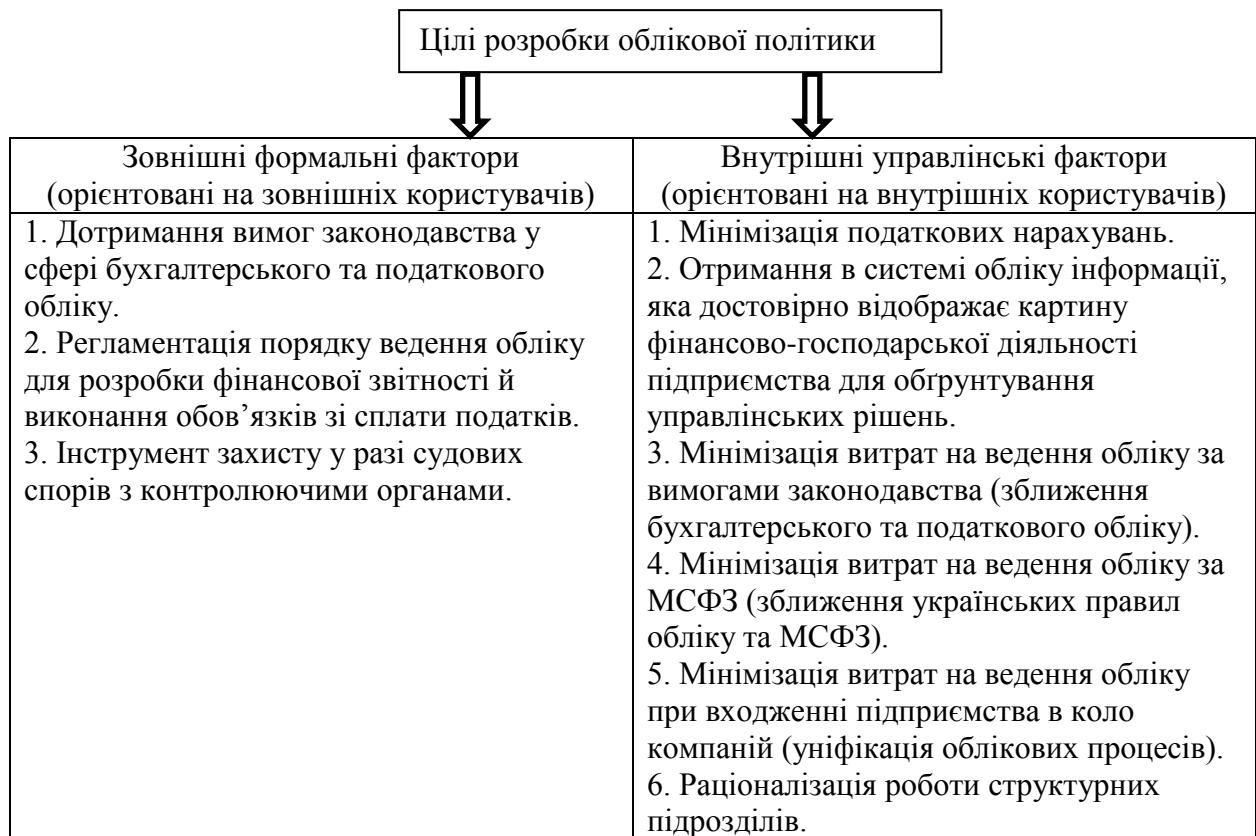


Рис. 3.1. Цілі розробки облікової політики підприємства

Окреслимо зміст діяльності з формування облікової політики різних рівнів, основні проблеми, пов'язані з формуванням облікової політики, та можливі шляхи їх вирішення (табл. 3.2).

Так як облікову політику часто визначають як засіб, що дозволяє адміністрації підприємства легально маніпулювати фінансовими результатами, в літературі можна зустріти твердження, що при формуванні облікової політики вибір методу оцінки запасів, які вибувають, залежить від мети, що ставиться:

- збільшити суму прибутку за рахунок збільшення вартості запасів у залишку;
- зменшити суму прибутку за рахунок зменшення вартості запасів у залишку;
- показати реальну суму прибутку одночасно показуючи середню фактичну вартість запасів.

Таблиця 3.2

Зміст діяльності з формування облікової політики на різних рівнях

Рівні облікової політики	Елементи облікової політики			
	Теорія	Методологія	Технологія	Організація бухгалтерської служби
1	2	3	4	5
Державний	Визначення: - рівня регламентації бухобліку; - єдиних принципів ведення обліку	Визначення: - єдино можливих та альтернативних варіантів методів оцінки й обліку окремих об'єктів для формування фінансової звітності; - типового плану рахунків; - форм фінансової звітності	Встановлення: - загальних вимог до проведення інвентаризації; - вимог щодо документального забезпечення записів; - альтернативних варіантів форм ведення обліку	Визначення: - кваліфікаційних характеристик працівників бухгалтерського обліку; - міжгалузевих нормативів чисельності працівників бухгалтерського обліку
Галузевий		Розроблення методичного забезпечення вибору та оптимізації облікової політики підприємства	Розроблення методичного забезпечення організації та ведення бухгалтерського обліку	

Локальний		<p>Вибір:</p> <ul style="list-style-type: none"> - методів оцінки та ведення обліку з альтернатив, дозволених законодавчо під час формування фінансової звітності; - розроблення методики ведення внутрішньогосподарського обліку та внутрішньої звітності; - вибір систем оподаткування та елементів облікової політики, що впливають на податкові платежі 	<p>Вибір:</p> <ul style="list-style-type: none"> - облікових номенклатур, їх носіїв; - формування робочого плану рахунків; - визначення документообігу; - вибір форми бухгалтерського обліку і техніки ведення облікових реєстрів, звітності; - організація внутрішнього контролю 	<p>Вибір:</p> <ul style="list-style-type: none"> - суб'єкта ведення обліку; - формування організаційної структури бухгалтерської служби; - визначення обсягу робіт та чисельності; - організація робочого місця, режиму роботи; - організація бухгалтерського діловодства
-----------	--	--	--	--

Тобто, якщо кожне підприємство обере метод оцінки запасів залежно від поставленого завдання, це вплине на формування собівартості і, відповідно, на фінансові результати, що знову ж таки унеможливить їх порівняння та прийняття на базі результатів такого аналізу управлінських рішень, не говорячи вже про недотримання п. 1 ст. 3 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», який передбачає, що метою ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства. Відповідно до призначення, основною метою облікової політики на підприємстві є формування:

повної об'єктивної та достовірної інформації, яка максимально адекватно розкриває його діяльність для зацікавлених осіб;

правил використання прийомів первинного обліку;

положень з обліку майна, зобов'язань, основних засобів, фінансових інвестицій, запасів; обліку витрат та обчислення собівартості продукції і обсягів незавершеного виробництва, витрат майбутніх періодів і джерел забезпечення наступних витрат; доходів від продажу продукції, робіт, послуг.

Таким чином, облікова політика визначає ідеологію економіки підприємства на тривалий період (як мінімум на календарний рік), дає змогу оперативно відреагувати на зміни, що відбуваються у виробничому процесі,

пристосувати виробництво до умов зовнішнього середовища, посилює обліково-аналітичні функції в управлінні підприємством, допомагає знизити економічні ризики. Необхідно пам'ятати, що облікова політика забезпечує інтегрованість системи обліку з іншими складовими системи управління – плануванням, бюджетуванням, прогнозуванням, аналізом, контролем – і генерує обліково-економічну інформацію для різних цілей, підпорядковуючись економічній політиці державі [59].

Процес формування облікової політики – це надана законом можливість суб'єкту господарювання самостійно здійснювати у межах правового поля облікову діяльність, яка включає сукупність принципів, методів і процедур здійснення первинного спостереження, аналізу, поточного групування, підсумкового узагальнення фактів господарської діяльності, складання та подання фінансової звітності.

Побудова та функціонування бухгалтерського обліку на кожному підприємстві здійснюється на підставі нормативно-правових документів, розроблених органами, на які покладається керівництво обліком. Це забезпечує порівнянність облікової та звітної інформації, її єдність не лише за формою, а й за змістом.

У процесі розробки облікової політики конкретним підприємством найбільш важливими є такі основні фактори:

- форма власності та організаційно-правова структура підприємства;
- галузеві особливості, які й визначають вид діяльності та зумовлюють технологічно-організаційні умови роботи;
- обсяг діяльності, кількість працівників, номенклатура продукції та ін.;
- відносини з податковою системою, наявність пільг та умови їх одержання;
- умови постачання та збуту продукції; матеріальна база та рівень забезпечення кваліфікованими обліковими працівниками [7].

Ступінь свободи підприємства у формуванні облікової політики обмежений державною регламентацією бухгалтерського обліку, яка надана переліком методик і облікових процедур, серед яких однак припустимі альтернативні варіанти. Вона визначається можливістю вибору конкретних способів оцінки, калькуляції, переліку бухгалтерських рахунків тощо. Отже, облікова політика підприємства – це не просто сукупність способів ведення обліку, обраних відповідно до умов господарювання, але й вибір методики

обліку, яка надає можливість використовувати різні варіанти відображення фактів господарського життя в обліку (залежно від поставлених цілей). Іншими словами, облікову політику в широкому розумінні можна визначити як управління обліком, а у вузькому – як сукупність способів ведення обліку (вибір підприємством конкретних методик ведення обліку). Облікову політику підприємства повинні знати:

- 1) керівник підприємства, який несе відповідальність за її формування;
- 2) бухгалтер підприємства, за участю якого можна грамотно та всебічно обґрунтувати зміст облікової політики;
- 3) аудитор, оскільки облікова політика є одним з об'єктів дослідження, з вивчення яких розпочинається процес аудиторської перевірки;
- 4) податковий інспектор, адже від багатьох принципів облікової політики залежить порядок формування того чи іншого об'єкту оподаткування.

Перед управлінським апаратом підприємства та бухгалтерською службою, зокрема, ставляться такі завдання:

- контроль за раціональним використанням матеріальних і трудових ресурсів у процесі господарської діяльності;
- можливість максимального виробництва за мінімальних витрат;
- виявлення максимальних можливостей реалізації продукції;
- виявлення можливих резервів (нові технології, економія енергоносіїв і т. д.);
- своєчасне і повне відображення господарських процесів у бухгалтерських документах;
- своєчасне і достовірне подання звітності.

Так, облікова інформація, отримана у результаті якісно сформованої облікової політики має відображати:

- 1) ідентифікацію та систематизацію даних, накопичення, контроль та передавання інформації за напрямками документообігу;
- 2) систему обліку, яка пов'язана з деталізацією доходів і витрат виробництва;
- 3) економічну систему підприємства за підрозділами діяльності;
- 4) систему обліку, яка забезпечує фінансову та нефінансову інформацію, необхідну для відповідних користувачів.

Облікову
підприємства доцільно
поетапно (рис. 3.2.):

Етапи формування облікової політики

політику
формувати

1) організаційний	створення відповідного виконавчого органу та закріплення за його фахівцями обов'язків та повноважень
2) підготовчий	визначення стратегічних і тактичних напрямків господарської діяльності підприємства і об'єктів обліку
3) вивчення факторів	вивчення факторів, що впливають на діяльність підприємства
4) вибору елементів	розробка порядку інформаційного забезпечення процесу формування облікової політики
5) заключний	затвердження базового та складання поточного розпорядчого документа про облікову політику, впровадження та контроль за його дотриманням

Рис. 3.2. Етапи формування облікової політики

Документальне оформлення облікової політики підприємства здійснюється у вигляді наказу про облікову політику підприємства, який після його затвердження набуває статусу юридичного документу. Наказ про облікову політику є основним внутрішнім документом, яким регулюється організація облікового процесу на підприємстві та є обов'язковим для виконання всіма службами і працівниками підприємства.

Наказ про облікову політику може складатись з таких розділів:

- 1) преамбула,
- 2) організація бухгалтерської служби па підприємстві,
- 3) методологічні аспекти,
- 4) організаційно-технічні аспекти.

В преамбулі вказується основні відомості про підприємство та основні документи, якими керуються при веденні бухгалтерського обліку на підприємстві.

Підготовка Наказу про облікову політику підприємства на практиці досить трудомістка справа і вимагає від учасників цього процесу неабияких здібностей, комплексних знань всіх процесів, які відбувались на підприємстві за його межами в минулому, здійснюються зараз проводитимуться в майбутньому. Усе це потребує ґрунтовного аналізу подій і фактів, вміння бачити перспективу, не ординарно мислити тощо.

У широкому розумінні облікова політика підприємства оформлюється системою внутрішньої документації за різними ділянками облікової роботи, її зміст частково розкривається і в установчих документах підприємства. Перелік документів має бути затверджений у Наказі про облікову політику:

робочий план рахунків бухгалтерського обліку, що містить синтетичні та аналітичні рахунки, необхідні для ведення бухгалтерського обліку у відповідності до вимог своєчасності та повноти обліку та звітності;

форми первинних облікових документів, що застосовуються для оформлення фактів господарської діяльності, за якими не передбачені типові форми первинних облікових документів, а також форми документів для внутрішньої бухгалтерської звітності;

порядок проведення інвентаризації активів та зобов'язань;

методи оцінки активів та зобов'язань;

правила документообігу і технологія обробки облікової інформації;

порядок контролю за господарськими операціями;

інші рішення, необхідні для організації бухгалтерського обліку.

При створенні підприємства, тобто врегулюванні правових умов фактичного виникнення підприємства у статусі правового господарюючого суб'єкта права, передбачає одержання документів, які є основою облікової політики: рішення власників (власника) або уповноваженого органу про створення підприємства; статуту (якщо цього вимагає організаційно-правова форма); посвідчення про державну реєстрацію (за необхідності для новоствореного підприємства земельної ділянки сюди входять також документи на землекористування (землеволодіння), визначені земельним законодавством України). Ці установчі документи повинні містити обов'язкові дані про підприємство, без яких вони вважаються такими, що не відповідають вимогам законодавства, унеможливають створення облікової політики.

Зокрема, це:

найменування (завод, фабрика, майстерня тощо) і вид підприємства;

зазначення власника (склад засновників, учасників) та місцезнаходження підприємства.

Оборотні активи являють собою частину майна підприємства, яка втілена в матеріально-виробничих запасах, не закінчених розрахунках, залишках грошових коштів і фінансових вкладеннях.

Для оборотних активів як частини авансованого капіталу підприємств характерні такі відмінні ознаки:

- 1) вони мають бути задалегідь вкладені, тобто авансовані до отримання виручки від реалізації продукції;
- 2) оборотні активи як ліквідні ресурси не втрачаються і не споживаються, але постійно повинні поновлюватися в господарському обігу;
- 3) абсолютна потреба в оборотних активах залежить передусім від обсягу господарської діяльності, умов постачання та збуту. Недостатність їх або неефективне використання негативно впливає на фінансовий стан підприємства.

Оборотні активи, поряд з засобами праці та робочою силою, є одним з основних компонентів продуктивних сил, які впливають на виробництво та розподіл суспільно необхідного продукту як на рівні кожного конкретного підприємства, так і на рівні економіки загалом. А тому обґрунтована класифікація таких активів має важливе значення, як мінімум, з двох позицій:

- 1) з наукової точки зору – формуючи теоретичну основу для глибшого розуміння природи оборотних активів та їх функцій в життєвому циклі будь-якого суб'єкта господарювання;
- 2) у прикладному аспекті – даючи можливість підприємству визначити оптимальний склад і структуру, потребу та джерела формування оборотних активів, а також правильно організувати їх бухгалтерський облік з відповідною аналітичною деталізацією.

Необхідність класифікації оборотних активів зумовлена такими проблемами: науковою розробкою питань обліку і аналізу оборотних активів;

подальшим удосконаленням організації та методики обліку і аналізу оборотних активів; покращенням підготовки та підвищенням професійних здібностей практикуючих бухгалтерів, фінансистів та аналітиків, а також необхідністю здійснення наукових пошуків у сфері обліково-аналітичного забезпечення цими активами [10].

За результатами опрацьованих наукових джерел можна сформувати сукупність ознак та елементів класифікації оборотних активів, які представлені на рис. 3.3.

Охарактеризуємо детальніше викладені у схемі елементи класифікації оборотних активів.

За характером участі в операційному процесі оборотні активи поділяються на:

1) оборотні активи, що обслуговують виробничий цикл підприємства (запаси сировини, матеріалів, напівфабрикатів; незавершене виробництво, готова продукція);

2) оборотні активи, що обслуговують фінансовий (грошовий) цикл підприємства (грошові кошти, дебіторська заборгованість, поточні інвестиції).

За характером джерел фінансування науковці [10, 120, 153] виділяють:

1) валові оборотні активи (оборотні кошти в цілому), що характеризують їх загальний обсяг, сформований за рахунок як власного, так і залученого капіталу. В балансі вони відображаються в другому та третьому розділах активу;





Рис. 3.3. Групи та елементи класифікації оборотних активів

2) чисті оборотні активи, що характеризують ту частину їх обсягу, яка сформована за рахунок власного капіталу та довгострокових зобов'язань. Суму чистих оборотних активів розраховують як різницю між вартістю валових оборотних активів та сумою короткострокових поточних фінансових зобов'язань;

3) власні оборотні активи характеризують ту їх частину, яка сформована за рахунок власного капіталу підприємства.

За видами оборотні активи поділяються на:

1) запаси сировини, матеріалів і напівфабрикатів. Цей вид оборотних активів характеризує обсяг вхідних матеріальних потоків в формі запасів, які забезпечують виробничу діяльність підприємства;

2) запаси готової продукції, що характеризують поточний обсяг вихідних матеріальних потоків в формі запасів виробленої продукції, призначеної до реалізації. Іноді сюди відносять незавершене виробництво, скориговане на коефіцієнт його завершеності за окремими видами продукції;

3) дебіторська заборгованість. Вона характеризує суму заборгованості на користь підприємства, представлену фінансовими зобов'язаннями юридичних та фізичних осіб по розрахунках за товари, роботи, послуги, видані аванси і т.д.;

4) грошові кошти. До них відносять не тільки залишки грошових коштів в національній та іноземній валюті, але й суму короткострокових фінансових вкладень, які розглядаються як форма інвестиційного використання тимчасово вільних залишків коштів;

5) інші види оборотних активів. До них відносяться оборотні активи, які не включені в склад вищезгаданих (зокрема, деякі автори відносять сюди витрати майбутніх періодів тощо).

Необхідність розподілу оборотних активів на нормовані та ненормовані впливає з економічної доцільності досягнення найбільших результатів при найменших витратах [158]. Встановлення нормативів за окремими статтями дозволяє забезпечити оптимальну потребу підприємства в оборотному капіталі, за рахунок якого фінансуються оборотні активи.

Нормовані – це такі активи, що можуть бути точно визначені і зафіксовані як планові величини. Їх обсяг наперед можна точно визначити для забезпечення безперервного процесу виробництва. Ненормовані – це такі оборотні активи, які не можна або надзвичайно важко точно встановити або зафіксувати у формі нормативу чи планового обсягу. До нормованих оборотних активів відносяться засоби у виробничих запасах, виробництві, у залишках готової продукції на складах підприємства. Ненормовані засоби включають усі активи в обігу за винятком готової продукції на складі.

За часом перебування в кругообігу оборотні активи класифікує лише Чухно І.С. [158], при цьому не пояснюючи, як обґрунтовується така класифікація. Та елементи цієї класифікаційної групи відображають вартість оборотних активів у часовому аспекті, тобто початковими оборотними активами є підсумок розділу II активу балансу на початок звітного періоду, функціональними – вартість безпосередньо використаних у господарському процесі протягом року активів (вартість яких перенесена на витрати), а накопиченими – різницю між підсумком розділу II активу балансу на кінець та початок звітного періоду. У той же час, вважаємо, після відповідної інтерпретації цю класифікацію можна застосувати і до оборотного капіталу, але лише до власного.

За ступенем ліквідності оборотні активи в економічній літературі поділяються на:

1) високоліквідні. Вони включають грошові кошти в касі та на поточних і валютних рахунках, а також вкладені у цінні папери;

2) середньоліквідні. Вважається, що до них належать товари відвантажені та дебіторська заборгованість;

3) низьколіквідні. Вони включають вкладення оборотних коштів у виробничі запаси, незавершене виробництво, витрати майбутніх періодів, невідвантажена готова продукція. Це зумовлено тим, що ця частина оборотних активів є найбільш віддаленою від моменту реалізації і найбільше залежить від кон'юнктури ринку.

За формою функціонування виділено поділ на монетарні та речові оборотні активи. Монетарну форму виділено щодо грошових коштів та їх еквівалентів. Решту оборотних активів відносять до речових. Але ця класифікаційна група не враховує особливостей сільськогосподарського виробництва та перехідної форми оборотних активів. Речові оборотні активи характеризують сукупність неживих предметів праці. Та в сільському господарстві до складу оборотних активів відносять і живі організми – тварини і рослини. Тому можна виділити особливу категорію оборотних активів – «біологічні активи». Окрім того, у сільському господарстві особливими формами оборотних активів є дебіторська заборгованість та незавершене виробництво, оскільки у випадку з дебіторською заборгованістю один вид оборотних активів (продукція чи товари) вже відчужено, а на інший ще не набуто права власності (грошові кошти, короткострокові цінні папери чи матеріальні цінності). Незавершене виробництво, особливо в рослинництві, теж характеризується зміною початкової форми оборотних активів без закінченої трансформації їх у готовий продукт. Тому на ці види доцільно виділити підгрупу перехідних оборотних активів (рис. 3.4.).

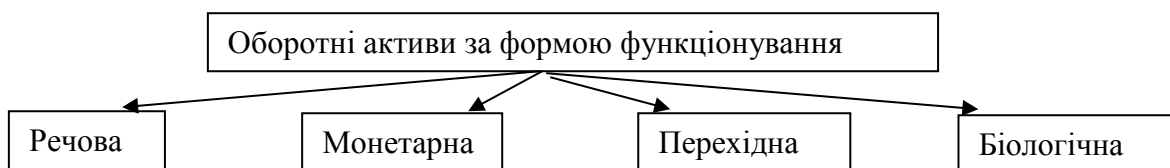


Рис. 3.4. Класифікація оборотних активів за формою функціонування

Деякі автори [120, 153] поділяють оборотні активи за ризиком вкладення на активи з високим ризиком вкладення, середнім ризиком та низьким ризиком вкладення. Узагальнивши їх позиції, можна зробити висновок, що ця класифікація подібна класифікації оборотних активів за ступенем ліквідності. Дані автори вірно виділили класифікаційну ознаку, адже фактор ризику є важливим для врахування у прийнятті управлінських рішень. Однак, на нашу думку, ця класифікація відбиває не класифікацію оборотних активів, а оборотного капіталу, величина вартості якого вкладається в оборотні активи і відбиває групи ліквідності активів через вкладений у них капітал.

За ступенем захищеності від інфляції виділяють оборотні активи, що не піддаються інфляційним втратам, та ті, які піддаються інфляційним втратам. Але ця класифікація теж умовна, оскільки втратам від інфляції не піддаються прямо лише активи, які виробляються на підприємстві. А найбільший же прямий вплив має інфляція на знецінення грошових коштів.

В обліковій політиці встановлюються методи обліку таких оборотних активів, як запаси. Методи, принципи та процедури обліку запасів встановлені відповідними стандартами обліку – П(С)БО 9 «Запаси». Запаси – це активи, які утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством [93].

Формування облікової політики щодо запасів включає визначення деяких напрямів їх оцінки (рис. 3.5.).

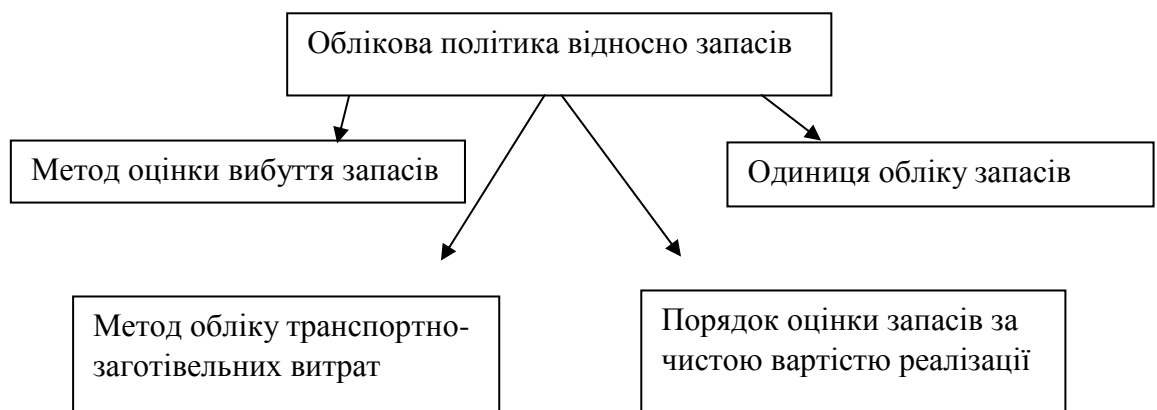


Рис. 3.5. **Методи та процедури, що встановлюються в обліковій політиці відносно запасів**

Вибір методу оцінки вибуття запасів залежить від виду діяльності підприємства, оскільки деякі методи можуть застосовуватися тільки підприємствами, які здійснюють певну діяльність, обсягів діяльності, методів калькулювання продукції, а також від стратегічних цілей підприємства щодо розміру прибутку. До методів оцінки вибуття запасів, які можуть бути застосовані підприємствами всіх галузей, відносяться наступні методи:

- 1) метод середньозваженої собівартості;
- 2) метод собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО).

Вибір того чи іншого методу залежить від стратегічних цілей підприємства. В умовах інфляції:

- 1) метод ФІФО призводить до збільшення розміру прибутку і зменшення розміру запасів у порівнянні із методом середньозваженої собівартості;

- 2) метод середньозваженої собівартості призводить до зменшення розміру прибутку і збільшення вартості запасів у порівнянні із методом ФІФО.

Також застосовуються такі методи оцінки вибуття запасів, як метод ідентифікованої собівартості, нормативних затрат, ціни продажу.

Метод оцінки за середньозваженою собівартістю запасів передбачає, що вибуття запасів може оцінюватися такими способами:

оцінка за щомісячною середньозваженою собівартістю проводиться щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці запасів;

оцінка за періодичною середньозваженою собівартістю запасів проводиться щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на дату операції на сумарну кількість запасів на дату операції з їх вибуття.

Олійник Т.О та Дем'яненко І.С. [120] переконані, що найбільш простим у застосуванні і дієвим для надання інформації в управлінських цілях є метод

середньозваженої собівартості, котрий практично повністю виключає можливість маніпуляції обліковими записами. Підтримують позицію цих авторів К.І. Посилаєва та Ю.О. Крот, оскільки простота та доступність цього методу дозволяють широко застосовувати його на практиці. Водночас слід мати на увазі, що використання даного методу за умов щоденного надходження та використання виробничих запасів у великих обсягах (наприклад, на крупних промислових підприємствах) може бути неефективним та досить трудомістким [144]. Крім того, метод середньозваженої оцінки запасів має труднощі при використанні, у випадку коли до бухгалтерії прибуткові документи надходять із запізненням, коли всі розрахунки зі списання вже завершено і результати проведено за відповідними регістрами. Тому дуже важливо, щоб після закінчення звітного періоду всі дані про надходження були зібрані, а результати розрахунків – відкориговані останніми (в цьому періоді) списаннями.

Кожен із зазначених у вітчизняному законодавстві методів оцінки вибуття запасів має переваги та недоліки (табл. 3.3). Елементи облікової політики підприємства щодо окремих об'єктів обліку регламентуються Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку; Планом рахунків бухгалтерського обліку, Інструкцією до його використання, Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства та іншими нормативно-правовими актами. Формування облікової політики щодо оборотних активів включає визначення елементів облікової політики підприємства, пов'язаних із запасами, дебіторською заборгованістю за реалізовану готову продукцію (товари, роботи, послуги), поточною дебіторською заборгованістю.

Таблиця 3.3

**Переваги та недоліки методів оцінки вибуття запасів, встановлених
Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»**

Метод оцінки вибуття запасів	Переваги	Недоліки
1	2	3

Ідентифікованої собівартості	<p>1) найбільш точний метод;</p> <p>2) при застосуванні цього методу для кожної одиниці запасів використовується спеціальне маркування, яке дозволяє визначити її собівартість, таким чином підприємство може регулювати прибуток шляхом реалізації більш дорогих або більш дешевих запасів</p>	<p>1) трудомісткість методу;</p> <p>2) у результаті використання цього методу однакові запаси обліковуються за різною вартістю, що не завжди зручно</p>
Середньозваженої собівартості	<p>1) дає об'єктивну картину руху матеріальних цінностей на підприємстві;</p> <p>2) при застосуванні цього методу чистий прибуток буде мати середнє значення, яке найбільш відповідає фактичному;</p> <p>3) доцільність використання даного методу оцінки запасів зумовлена рівномірністю їх списання, реальністю стану залишків запасів у балансі та вартості витрачених матеріальних цінностей;</p> <p>4) метод полегшує роботу і не вимагає детального обліку руху за кожною одиницею запасів</p>	<p>1) не приділяється увага останнім за часом цінам, а вони більш доречні в оцінці доходу й при прийнятті управлінських рішень;</p> <p>2) у період підвищення цін метод призводить до того, що підприємства оголошують більший прибуток, ніж реально отримують, у результаті чого сплачуються надлишкові кошти у вигляді податків</p>
Собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО)	<p>1) метод простий у використанні та запобігає можливості маніпулювання прибутком;</p> <p>2) залишки невикористаних матеріалів відображаються в активі балансу за цінами, які максимально наближені до</p> <p>3) реальної ринкової вартості, на дату складання звітності;</p> <p>4) вигідно застосувати при плановому скороченні закупок матеріалів та при очікуванні падіння цін на продукцію, що виготовляється;</p> <p>5) в період постійного зростання цін метод надає найбільш високий з можливих рівень чистого доходу</p>	<p>1) метод призводить до зниження величини витрат, які списуються за закупівельними цінами на собівартість продукції, що реалізується;</p> <p>2) у період зростання цін підприємства оголошують більший прибуток, ніж справжній і виплачують надлишкові кошти у вигляді прибуткових податків;</p> <p>3) завищує фінансові результати, що в умовах інфляції призведе до зниження частки купівельної вартості,</p>

Закінчення табл. 3.3

1	2	3
		до «вимивання» оборотних коштів та нестачі платіжних ресурсів для придбання товарів за цінами, які зростають.

Нормативних затрат	1) можливість поточного оперативного обліку витрат шляхом обліку відхилень від норм; 2) відокремлений облік змін норм, тобто контроль за здійсненням режиму економії; 3) укрупнення об'єктів обліку, оскільки нормативні калькуляції складають по всіх видах виробів, а відхилення враховують за групами однорідної продукції, унаслідок чого зменшується число об'єктів калькулювання; 4) охоплення нормативними калькуляціями значної частини витрат; 5) можливість рідше здійснювати інвентаризацію незавершеного виробництва	1) постійний перегляд норм використання запасів, праці, виробничих потужностей та діючих цін
Ціни продажу	1) даний метод розповсюджений у роздрібній торгівлі	1) у балансі відображається продажна вартість товарів за вирахуванням нереалізованої торгової націнки, яка розраховується за допомогою середнього відсотка торгових націнок. Розрахована у такий спосіб величина досить приблизна і може відхилитися від реальної вартості товарів

Відповідно до вимог Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість», поточна дебіторська заборгованість – це сума дебіторської заборгованості, яка виникає в ході нормального операційного циклу або буде погашена протягом дванадцяти місяців з дати балансу [93].

Формування облікової політики щодо поточної дебіторської заборгованості здійснюється на підставі Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість» та Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства.

Резерв сумнівних боргів розраховується лише для тієї частини дебіторської заборгованості, щодо якої виконуються одночасно такі умови:

1) заборгованість є фінансовим активом, тобто виникла внаслідок звичайної господарської діяльності (до цієї категорії не входять набута заборгованість і заборгованість, призначена для продажу);

2) заборгованість є поточною дебіторською заборгованістю. Для довгострокової заборгованості резерв не розраховується;

3) заборгованість не віднесено до безнадійної.

Відповідно до п. 8 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість» величина резерву сумнівних боргів визначається за одним із методів:

- застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості;
- застосування коефіцієнта сумнівності.

Основні напрями, які повинні відображатися у Наказі про облікову політику щодо дебіторської заборгованості, можуть бути наступними:

1) класифікація дебіторської заборгованості, необхідна для достовірної її оцінки для цілей бухгалтерського обліку та її відображення у звітності.

2) методика і дата визначення величини резерву сумнівних боргів. При цьому підприємству доцільно викласти процедури щодо розрахунку методу резерву сумнівних боргів за визначеним методом.

3) визначити у робочому Плані рахунків (як додатку до наказу про облікову політику) рахунки для обліку дебіторської заборгованості. При цьому, для правильного обліку резерву сумнівних боргів доцільно створити аналітичні субрахунки за рахунком 38 «Резерв сумнівних боргів».

Відповідно до Методичних рекомендацій № 373 [91] та Листа Міністерства фінансів України від 14.03.05 р. № 31-04200-30-10/3778 [93], власні транспортні витрати, понесені при доставці запасів на підприємство, включаються до складу транспортно-заготівельних витрат. У Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» і у Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 2 «Запаси» порядок відображення транспортно-заготівельних витрат не залежить від того, чиїм транспортом перевозяться запаси. Відсутнє розмежування на «власні» та «сторонні» транспортно-заготівельних витрат у пп. 138.6 і 146.5 Податкового кодексу України.

Транспортно-заготівельні витрати можуть або прямо включатися до первісної вартості кожної конкретної одиниці запасів, або обліковуватися на окремому субрахунку і збільшувати собівартість запасів, що вибули, за середнім відсотком.

Розрахунок середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат можна описати такою формулою (3.1):

$$ТЗВ\%_{\text{серед.}} = (ТЗВ_{\text{зпоч.}} + ТЗВ_{\text{знад.}}) / (З_{\text{поч.}} + З_{\text{над.}}) \times 100, \quad (3.1)$$

де $TЗВ\%_{сер.}$ – середній відсоток транспортно-заготівельних витрат, %;

$Z_{поч.}$ – залишок запасів на початок місяця, грн.;

$Z_{над.}$ – вартість запасів, що надійшли впродовж місяця, грн.;

$TЗВ_{зпоч.}$ – сума транспортно-заготівельних витрат, що припадають на запаси, на початок місяця, грн.;

$TЗВ_{знад.}$ – сума транспортно-заготівельних витрат, пов'язаних із запасами, які надійшли впродовж місяця, грн.

Розрахунок суми транспортно-заготівельних витрат, які відносяться до запасів, що вибули, можна описати такою формулою (3.2):

$$TЗВ_{звиб.} = Z_{звиб.} \times TЗВ\%_{сер.} / 100, \quad (3.2)$$

де $TЗВ_{звиб.}$ – сума транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься до запасів, що вибули, грн.;

$Z_{звиб.}$ – вартість запасів, що вибули впродовж місяця, грн.;

$TЗВ\%_{сер.}$ – середній відсоток транспортно-заготівельних витрат, %.

Метод прямого розподілу полягає у розподілі суми ТЗВ за кожною окремою поставкою запасів пропорційно до вартості запасів. Суму ТЗВ, яка за розрахунком припадає на кожне найменування придбаних запасів, бухгалтер записує, як правило, просто у документі (накладній тощо) постачальника чи на окремому аркуші-розрахунку. Окремо у накладній чи на окремому аркуші-розрахунку зазначає суму та ціну за кожним найменуванням разом із ТЗВ. Уже на підставі такого розподілу дані за кожним найменуванням запасів відображаються у бухгалтерському обліку.

Від'ємна різниця між розрахунками (відхилення) утворилася за рахунок округлень ціни з урахуванням ТЗВ. Це відхилення не має істотного значення, тому на практиці його списують, як правило, на рахунок 92 чи 94. Або для уникнення непорозумінь спеціально для обліку таких незначних відхилень запроваджують окремий субрахунок для обліку ТЗВ, де облік ведеться у порядку, передбаченому другим методом обліку.

Запаси відображаються в бухгалтерському обліку і звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю

реалізації. Запаси відображаються за чистою вартістю реалізації, якщо на дату балансу їх ціна знизилась або вони зіпсовані, застаріли, або іншим чином втратили первісно очікувану економічну вигоду. Чиста вартість реалізації визначається по кожній одиниці запасів вирахуванням з очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на завершення виробництва і збут. Сума, на яку первісна вартість запасів перевищує чисту вартість їх реалізації, та вартість повністю втрачених (зіпсованих або тих, що не вистачає) запасів списуються на витрати звітного періоду. Суми нестач і втрат від псування цінностей до прийняття рішення про конкретних винуватців відображаються на позабалансових рахунках. Після встановлення осіб, які мають відшкодувати втрати, належна до відшкодування сума зараховується до складу дебіторської заборгованості (або інших активів) і доходу звітного періоду. Якщо чиста вартість реалізації тих запасів, що раніше були уцінені та є активами на дату балансу, надалі збільшується, то на суму збільшення чистої вартості реалізації, але не більше суми попереднього зменшення, визнається інший операційний дохід із збільшенням вартості цих запасів.

Визначимо також особливості оцінки запасів, що застаріли або з інших причин втратили свою вартість.

На дату звітності вартість всіх видів запасів у балансі відображається за меншою із двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації. Запаси відображаються за чистою вартістю реалізації, якщо на дату балансу їхня ціна знизилася або вони зіпсовані, застаріли або іншим способом втратили первісно очікувану економічну вигоду. Рішення про уцінку до чистої вартості реалізації приймається діючою інвентаризаційною комісією з подання робочих інвентаризаційних комісій відповідно до результатів інвентаризації.

На дату складання фінансової звітності підприємство знижує вартість запасів до чистої вартості реалізації у випадку, якщо ціна на запаси зменшилася у зв'язку з їхнім ушкодженням, частковим або повним старінням, або внаслідок зміни ринкових цін або збільшилися можливі витрати на завершення або на здійснення продажу, або запаси визнаються неліквідними, неходовими або застарілими.

При відсутності інформації про чисту вартість реалізації кожного конкретного номенклатурного номеру запасів, пропонується застосовувати підхід відповідно до розрахунків списання, наведений у табл. 3.4.

Таблиця 3.4

Розрахунок резерву списання запасів відповідно до рівня оборотності

Клас	Рівень оборотності запасів резерву	%
1	Зберігаються на складі до 12 місяців або при відсутності інформації про строк зберігання на складі показник оборотності запасів ≥ 1	0
2	Зберігаються на складі від 12 до 24 місяців або при відсутності інформації про строк зберігання на складі показник оборотності запасів $\geq 0,5 < 1$	30
3	Зберігаються на складі від 24 до 36 місяців або при відсутності інформації про строк зберігання на складі показник оборотності запасів $\geq 0,33 < 0,5$	50
4	Клас запасів, призначений для списання. Зберігаються на складі довше 36 місяців або при відсутності інформації про строк зберігання на складі показник оборотності запасів $< 0,33$	100

При наявності інформації про чисту вартість реалізації кожного конкретного номенклатурного номеру (або номенклатурної групи), передбачає застосування наступного підходу: чиста вартість реалізації визначається за кожною одиницею запасів вирахуванням з очікуваної ціни реалізації очікуваних витрат на завершення виробництва й збут. Дані про величину чистої вартості реалізації надаються відповідними службами підприємства, і після затвердження керівництвом надаються до бухгалтерії. У ситуації, коли запаси відносяться до одного асортименту виробів, які мають однакове призначення, і які практично не можуть бути оцінені окремо від інших статей, можливе списання відносно згрупованих статей.

Запаси, оцінені за чистою вартістю реалізації, розкриваються у примітках до фінансової звітності [72].

Важливим елементом облікової політики є створення підходів до обліку дебіторської заборгованості та відображення її у фінансовій звітності. При цьому слід враховувати, що сформована підприємством облікова політика щодо дебіторської заборгованості досить суттєво впливає на

величину показників фінансового стану та результати діяльності підприємства.

Одним з основних нормативних документів, вимог якого повинно дотримуватись кожне підприємство є П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість». Відповідно до П(С)БО 10 дебіторська заборгованість – це сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату. Дебіторська заборгованість визнається активом, якщо існує ймовірність отримання підприємством майбутніх економічних вигод та може бути достовірно визначена її сума [93].

Накопичення великих обсягів дебіторської заборгованості знижує платоспроможність підприємства. Для проведення розрахунків за зобов'язаннями підприємству доводиться перетворювати високоліквідні активи на грошові кошти, у протилежному випадку йому загрожує банкрутство.

Довготермінову дебіторську заборгованість оцінюють за дисконтованою вартістю майбутніх платежів, яких очікують для погашення цієї заборгованості. Порядок дисконтування необхідно своєчасно довести до облікових працівників, до обов'язків яких входить облік розрахунків з дебіторами. Поточну дебіторську заборгованість оцінюють у фактичній сумі на дату її виникнення.

При оцінці товарної дебіторської заборгованості чинним законодавством передбачені певні особливості. Відповідно до принципу обачності, в момент визначення доходу від реалізації підприємство має визначити можливі втрати від неповернення частини боргів покупцями. Тобто, за сумнівною заборгованістю з метою відображення реальної картини фінансового стану підприємства створюють резерв сумнівних боргів, таким чином слід організувати відображення поточної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги в підсумку балансу за чистою реалізаційною вартістю.

Формування облікової політики щодо поточної дебіторської заборгованості здійснюється на підставі Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість» та Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства (табл. 3.5).

Елементи облікової політики щодо поточної дебіторської заборгованості

Елементи облікової політики	Альтернативні варіанти	Коментар
Методи визначення величини резерву сумнівних боргів	– застосування абсолютної суми заборгованості – застосування коефіцієнта сумнівності	Оцінюючи елементи облікової політики щодо поточної дебіторської заборгованості, виходячи із обраної стратегії підприємства однозначної відповіді дати не можна. Вибір елементів облікової політики щодо поточної дебіторської заборгованості відповідно до обраної стратегії можливий лише після додаткових розрахунків, аналізу поточної дебіторської заборгованості, виявлення її динаміки на майбутнє
Спосіб розрахунку коефіцієнта сумнівності (за необхідності)	– визначення питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході; – класифікація дебіторської заборгованості за строками непогашення – визначення середньої питомої ваги списаної протягом періоду заборгованості у сумі заборгованості на початок відповідного періоду за попередні 3–5 років	
Класифікація дебіторської заборгованості за строками погашення	Самостійно встановлюється підприємством	

Величину сумнівних боргів можна визначати:

- 1) виходячи з платоспроможності окремих дебіторів;
- 2) на підставі класифікації дебіторської заборгованості за періодами її виникнення з урахуванням досвіду минулих років щодо платоспроможності дебіторів.

Той факт, що «поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги визнається активом одночасно з визнанням доходу від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг та оцінюється за первісною вартістю» [93], ставить в пряму залежність оцінку дебіторської заборгованості та відповідного доходу. Традиційно сума доходу для бухгалтерського обліку визначається відповідно до п. 8. П(С)БО 15 «Доходи» на підставі договірних, або інших цін за умовами контракту. Тож дебіторська

заборгованість отримує ту оцінку, яку первісно отримали доходи і тому практики не відчують методичних недоліків П(С)БО 10. Але, визнаючи всю суму дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги одночасно з визнанням доходу від реалізації обліковці гублять ту частку доходу і ту частку дебіторської заборгованості, що виникли внаслідок згоди продавця на відстрочку оплати. Така частина доходу, якою б незначною вона не була, має відображатися як дохід від фінансової діяльності на відповідному бухгалтерському рахунку [94].

Величина резерву сумнівних боргів визначається за одним із методів:

1) застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості (прямий метод);

2) застосування коефіцієнта сумнівності (розрахунковий метод).

За методом застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості величина резерву визначається на підставі аналізу платоспроможності окремих дебіторів.

За методом застосування коефіцієнта сумнівності величина резерву розраховується множенням суми залишку дебіторської заборгованості на початок періоду на коефіцієнт сумнівності.

Резерв сумнівних боргів розраховується лише для тієї частини дебіторської заборгованості, щодо якої виконуються одночасно такі умови:

заборгованість є фінансовим активом, тобто виникла внаслідок звичайної господарської діяльності (до цієї категорії не входять набута заборгованість і заборгованість, призначена для продажу);

заборгованість є поточною дебіторською заборгованістю. Для довгострокової заборгованості резерв не розраховується;

заборгованість не віднесено до безнадійної.

Метод абсолютної суми сумнівної заборгованості є найпростішим в розрахунках, оскільки не потребує застосування будь-яких коефіцієнтів та статистичних даних.

Цей метод є кращим для розрахунку резерву сумнівних боргів невеликими підприємствами, кількість дебіторів яких обмежена. Бухгалтер (або керівник) такого підприємства обізнаний щодо платоспроможності покупців та інших дебіторів. Для розрахунку резерву слід проаналізувати

заборгованість станом на дату складання звіту й визначити, яка з неї є сумнівною [144].

Даний метод ґрунтується на формуванні резерву сумнівних боргів з використанням розрахункового показника – коефіцієнта сумнівності. Даний метод більш врегульований положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, оскільки в його тексті присутні формули розрахунку коефіцієнта сумнівності. Коефіцієнт сумнівності можна розраховувати декількома способами (рис. 3.6).



Рис. 3.6. Способи розрахунку коефіцієнта сумнівності

При обліку резерву сумнівних боргів виникають наступні проблемні питання, що потребують вирішення, а саме:

- 1) прогалини в нормативному регулюванні обліку сумнівних боргів;

- 2) необхідність постійно мати на балансі безнадійні борги для обчислення підприємством резерву сумнівності;
- 3) відсутність чіткої регламентації стосовно того, хто саме має приймати рішення про рівень сумнівності того чи іншого боргу;
- 4) невизначеність у методиці відображення нарахованого резерву в бухгалтерському обліку;
- 5) розбіжності у визнанні безнадійних боргів у фінансовому та податковому обліку [154].

Наведені способи розрахунку коефіцієнта сумнівності дають змогу визначити лише прогнозовану величину резерву сумнівних боргів на дату Балансу, яка підлягає коригуванню. Необхідно зазначити, що допускається застосування підприємством відразу декількох методів для різної дебіторської заборгованості – це залежить від того, до якого виду належить поточна дебіторська заборгованість, і від особливостей такої заборгованості.

Найбільш достовірним є метод застосування абсолютної суми безнадійної заборгованості, оскільки передбачає нарахування резерву по боргах, які є дійсно безнадійними на даний момент.

Встановлена П(С)БО 10 рекомендація щодо відображення резерву сумнівних боргів на бухгалтерському рахунку «визначена на основі класифікації дебіторської заборгованості величина сумнівних боргів на дату балансу становить залишок резерву сумнівних боргів на ту саму дату», передбачає щорічне донарахування дебетового залишку на бухгалтерському рахунку 38 «Резерв сумнівних боргів» до величини визначеного резерву. Але, донарахування неприпустимо під час розрахунку коефіцієнту сумнівності за методом визначення питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході. В такому випадку обліковий залишок резерву не донараховується до величини визначеного резерву, збільшується на цю величину. Причини різниці в облікових підходах до цих методів ґрунтуються на різниці в концепціях складання звітності, а саме: баланс складається «на момент часу», а Звіт про сукупний дохід «за період часу».

Основними напрямками формування облікової політики щодо дебіторської заборгованості, які повинні бути висвітлені в наказі про облікову політику, є [9]:

1) класифікація дебіторської заборгованості, яка необхідна для достовірної оцінки такої заборгованості для цілей бухгалтерського обліку та відображення інформації про таку заборгованість у фінансовій звітності.

2) методика і дата визначення величини резерву сумнівних боргів. При цьому підприємство може обрати один чи декілька (для різних видів дебіторської заборгованості) з наведених методів нарахування резервів: застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості чи коефіцієнта сумнівності. При цьому підприємству доцільно викласти процедури щодо розрахунку методу резерву сумнівних боргів за визначеним методом.

3) визначити у робочому Плані рахунків (як додатку до наказу про облікову політику) рахунки для обліку дебіторської заборгованості. При цьому для того, щоб організувати правильний бухгалтерський облік величин РСБ, доцільно створити аналітичні субрахунки за рахунком 38 «Резерв сумнівних боргів». Зокрема, це можуть бути субрахунок 381 «Резерв сумнівних боргів для поточної дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги» та субрахунок 382 «Резерв сумнівних боргів для іншої поточної дебіторської заборгованості».

Важко переоцінити значимість облікової політики в прийнятті економічних рішень, оскільки остання сьогодні є одним із найголовніших інструментів управління підприємством. Усі можливі економічні вигоди, які підприємство може отримати від ведення бухгалтерського обліку, лежать у сфері облікової політики. Від вдало сформованої облікової політики багато в чому залежать ефективність управління господарською діяльністю підприємства та стратегія його розвитку у тривалій перспективі.

Облікова політика щодо оборотних активів визначає ідеологію економіки підприємства на тривалий період, сприяє посиленню обліково-аналітичних функцій в управлінні оборотними активами, дає змогу оперативно реагувати на зміни, що відбуваються у виробничому процесі, ефективно пристосовувати виробничу систему до умов зовнішнього середовища, знизити економічний ризик і добитися успіхів в конкурентній боротьбі. Облікова політика посилює ефективність пристосування господарюючих суб'єктів до змін у конкурентному середовищі та знижує економічні ризики.

3.3. Формування обліково-аналітичного забезпечення автотранспортних підприємств

Одним з основних видів транспорту є автомобільний, він задовольняє потреби підприємств і організацій, міського й сільського населення в перевезеннях. В Україні за 2019 рік обсяг вантажних перевезень автомобільним транспорту України склав 244,2 млн т/км, що складає 36,12 % всього обсягу, вантажообіг за 2019 рік на території України становив 48906,3 млн. тон/км або 14,43 % всього вантажообігу [100].

Кількість перевезених пасажирів за 2019 рік склала 1804929,3 тис. осіб, пасажирооборот за 2019 рік склав 33879,9 млн. пас. км) або 31,61 % всіх пасажирів було перевезено автомобільним транспортом [100].

Слід зазначити, що роль автотранспорту в Україні за останні роки дещо знижується. Діяльність автотранспортних підприємств за січень-вересень 2019 року в цілому була прибутковою. Так, за січень-вересень 2019 року автотранспортні підприємства мали незначний прибуток у розмірі 4845,1 млн. грн. Але все ж таки 32,4 % підприємств транспорту мали збитки за результатами діяльності [100].

Найважливішою умовою подальшого розвитку транспортної галузі є ефективне функціонування всієї транспортної системи країни, основу якої становить автомобільний транспорт. Як складова виробничої інфраструктури автомобільний транспорт забезпечує єдність основних ланок різного рівня управління. Він відіграє вирішальну роль у розвитку економіки будь-якого виробництва, споживання матеріальних благ, розміщення продуктивних сил і сприяє соціально-економічному прогресу суспільства взагалі.

Аналіз публікацій з обліку та аналізу роботи автотранспортних підприємств показав, що соціально-економічні зміни Україні, орієнтування країни на Європейський ринок, а тим самим розвиток міжнародних перевезень, у тому числі автомобільних, обумовили ряд питань, які потребують вирішення.

Формування системи обліку на автотранспортних підприємствах здійснюється аналогічно іншим галузям промисловості, але слід відмітити, все ж таки, що автотранспортні підприємства мають свою специфіку. Так, окрема увага на цих підприємствах надається обліку основних засобів (транспортних засобів) та виробничих запасів (паливо-мастильних матеріалів

і запасних частин). Крім того, на таких підприємствах використовуються специфічна первинна документація, складаються окремі види звітності, притаманні саме цій галузі.

Метою дослідження є вивчення формування обліково-аналітичного забезпечення автотранспортних підприємств та надання пропозицій щодо його удосконалення.

Розгляд обліково-аналітичного забезпечення є першочерговим завданням у будь-якому дослідженні і важливим інструментом для підготовки інформації та прийняття на її підставі ефективних управлінських рішень. Повноцінна та адекватна інформаційна база щодо активів, зобов'язань, капіталу, доходів та витрат підприємства є необхідною умовою для забезпечення якісного управління його діяльністю.

Обліково-аналітичне забезпечення, як компонент інформаційного забезпечення управління підприємством, дає змогу розв'язувати функціональні задачі управління, забезпечуючи керівництво повною та достовірною інформацією про господарські процеси та зв'язки із зовнішнім середовищем.

Дослідженню методології обліково-аналітичного забезпечення присвячують свої роботи багато вітчизняних та зарубіжних науковців. Але часто поняття «обліково-аналітичне забезпечення» отожднюють з «інформаційно-обліковим». Аналіз думок науковців щодо обліково-аналітичного забезпечення наведено у табл. 3.6. Змістовне наповнення поняття «інформаційне забезпечення» представлено у табл. 3.7.

Таблиця 3.6

Змістовне наповнення поняття «обліково-аналітичне забезпечення»

Автор, джерело	Зміст поняття «обліково-аналітичне забезпечення»
1	2
Гоголь Т.А. [24]	Інформаційно-облікове забезпечення – складова інформаційного забезпечення підприємства, яка представляє собою цілісну інформаційну систему. Його метою є задоволення потреб зацікавлених зовнішніх і внутрішніх користувачів якісною та своєчасною економічною інформацією з метою прийняття інформаційно обґрунтованих управлінських рішень для забезпечення стійкого розвитку підприємства.

Продовження табл. 3.6

1	2
---	---

Голячук Н.В. [27]	Обліково-аналітичне забезпечення – компонент інформаційного забезпечення управління підприємством дозволяє розв'язувати функціональні задачі управління, забезпечуючи керівництво повною та достовірною інформацією про господарські процеси та зв'язки із зовнішнім середовищем.
Жаворонкова Г.В. [43]	Обліково-аналітичне забезпечення – інтерактивна структура, яка включає персонал, обладнання і процедури, об'єднані інформаційним потоком, використовуваним логістичним менеджментом для планування, регулювання, контролю та аналізу функціонування й розвитку підприємства.
Зятковський І.В. [49]	Обліково-аналітичне забезпечення підприємства – єдність систем обліку та аналізу, що поєднані інформаційними потоками для управління економічними процесами при виборі (або реалізації) напрямів стійкого розвитку та варіантів їх фінансування.
Іващенко Г.А. [51]	Основою процесу обліково-аналітичного забезпечення є інформація, що використовується для оцінювання та аналізу економічних явищ і процесів під час прийняття рішень в області розвитку та управління підприємством.
Касич А.О. [60]	Обліково-аналітичне забезпечення включає інформацію, яку надає облік, та інформацію, яку можна отримати використовуючи методи економічного аналізу. Тому, поняття обліково-аналітичного забезпечення можна розглядати у двох значеннях: 1) діяльність, пов'язана зі збором, реєстрацією, узагальненням, збереженням, передачею та аналітичним опрацюванням інформації; 2) забезпечення системи управління відповідною кількістю необхідної якісної інформації.
Кутер М.І. [75]	Інформаційно-облікове забезпечення – взаємозв'язок оперативного, бухгалтерського (фінансового і управлінського) і статистичного обліку за рахунок спільності методології обліку в усьому господарстві держави, а також показників прогнозування, обліку і звітності.
Максименко Д.В. [79]	Аналітичне забезпечення – процес збору початкових даних від джерел формування первинних аналітичних даних з подальшою процедурою обробки сформованих аналітичних даних і використанням отриманої аналітичної інформації в процесі оцінки і контролю за виробничою діяльністю.
Очеретько Л.М., Винник О.О. [102]	Обліково-аналітичне забезпечення процесу управління витратами будівельних підприємств – це така система інформації про витрати будівельних підприємств, яка дозволяє здійснювати облік цих витрат, проводити їх аналіз та контроль.
Пасенко Н.С. [104]	Обліково-аналітичне забезпечення – це така комплексна система обліку, аналізу та аудиту, яка взаємодіє через інформаційні потоки в процесі формування і передачі оперативної та якісної обліково-аналітичної інформації для забезпечення обґрунтованості та ефективності прийняття управлінських рішень у системі управління підприємством, а також зовнішніми користувачами.

1	2
Пилипенко А.А. [105]	Обліково-аналітичне забезпечення – пошук оптимального співвідношення між витратами створення відповідних інформаційних систем, напрямками стратегічної регламентації діяльності, ступенем достовірності й оперативності отримуваних даних та розповсюдженням їх у структурі підприємства.
Пуцентейло П. Р. [130, 131]	Обліково-аналітичне забезпечення – сукупність заходів, інструментів і методів бухгалтерського обліку і аналізу, що сприяють формуванню інформаційного ресурсу при розробці фінансових прогнозів для встановлення причинно-наслідкових зв'язків, які виникатимуть в процесі підтримки стабільної фінансово-господарської діяльності та її окремих сторін у майбутньому. Обліково-аналітичне забезпечення – широкий спектр даних бухгалтерського, управлінського (виробничого), податкового обліку, внутрішньої і зовнішньої звітності підприємства, результатів її аналізу, аудиту.
Тичиніна Н.А. [148]	Побудова комплексної обліково-аналітичної системи дозволить здійснювати повномасштабне ефективне управління підприємством, створити єдину інформаційну платформу, яка підтримує процес, прийняття управлінських рішень. Тому для формування обліково-аналітичного та інформаційного простору мають бути передбачені механізми збору даних, їх обробки і передачі готової інформації адресно тим, хто в ній зацікавлений і здатний використовувати отримані дані в інтересах підприємства.

Таблиця 3.7

Змістовне наповнення поняття «інформаційне забезпечення»

Автор, джерело	Зміст поняття «інформаційне забезпечення»
Вахрушина М.А. [17]	Інформаційне забезпечення – це збір, обробка і передача фінансової та нефінансової інформації, використовуваної менеджерами для планування і контролю за ходом діяльності ввірених їм підрозділів, вимірювання та оцінки отриманих результатів тов. Ця інформація відрізняється регулярністю, своєчасністю, ємністю, простотою форми і сприйняття.
Голячук Н.В. [27]	Інформаційне забезпечення менеджменту – сукупність форм документів різних видів призначення, нормативної бази та реалізованих рішень щодо обсягів, розміщення і форм існування інформації, яка використовується в інформаційній системі під час її функціонування на об'єкті управління.
Макеєнко А.Г. [79]	Інформаційне забезпечення – динамічна система одержання, оцінки, зберігання та переробки даних, створена з метою вироблення управлінських рішень. Інформаційне забезпечення – процес забезпечення інформацією, і як сукупність форм документів, нормативної бази та реалізованих рішень щодо обсягів, розміщення та форм існування інформації, яка використовується в інформаційній системі у процесі її функціонування.

З проведеного аналізу табл. 3.6 та табл. 3.7 можна стверджувати, що застосовуються чотири основні терміни, що пов'язані з забезпеченням менеджменту інформацією для управління підприємством, і при розкритті змістовного наповнення яких зустрічаються прямо та/або опосередковано слова «облік» та «аналіз».

Так, наприклад, дуже влучно вказує у монографічному дослідженні Пилипенко А. А., що «обліковий процес слід організовувати на основі інтеграції, щоб усі складові (об'єкти обліку) були взаємопов'язані між собою єдиним масивом інформації. Більш того, структура функції обліку повинна бути складовою частиною організаційної структури підприємства» [105, с. 127].

Помилково вважати, що обліково-аналітична система ґрунтується тільки на інформації обліку, так як вона є визначальною, проте не єдиною. Навпаки, характерною рисою обліково-аналітичного забезпечення як системи є її комплексність, що проявляється через взаємодію інформаційних потоків бухгалтерського, оперативного, статистичного обліку та інформації, яка формується за допомогою методів фінансового, управлінського та стратегічного аналізу.

Поняття обліково-аналітичної інформації було досліджено С. М. Галузіною [20]. Так, автор стверджує, що аналітична складова має два основних значення: з однієї сторони, це частина облікової інформаційної сукупності, яка відповідає вимогам аналітичності, з іншої – аналітична інформація становить вид економічної інформації, отриманої із облікової інформації в результаті таких дій функцій управління як аналіз і синтез. Так, за С. М. Галузіною, множина обліково-аналітичної інформації є об'єднанням множини облікових показників (в тому числі аналітичних облікових показників) і аналітичних показників (тобто показників, отриманих у результаті дії управлінських функцій «аналіз» і «синтез») [20].

Система бухгалтерського обліку є основою інформаційного забезпечення системи управління підприємством. Саме інформаційна складова є функцією обліку. Поряд з обліком завжди існує й економічний аналіз. На поєднанні цих складових (обліку та аналізу) базується система обліково-аналітичного забезпечення підприємства. Слід відмітити, що обліково-аналітичне забезпечення є на будь-якому підприємстві, але

здебільшого рівень такого забезпечення є недостатнім для повного інформаційного забезпечення управління підприємством конкретної галузі.

Обліково-аналітичне забезпечення підприємства існує завдяки обліково-аналітичній інформації. Бухгалтерський облік фіксує і накопичує синтетичну та аналітичну бухгалтерську облікову інформацію про діяльність суб'єкта господарювання за певний період (дані про активи, зобов'язання, капітал, відносини з контрагентами, формування фінансових результатів, майновий стан тощо). Така інформація згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», затвердженим Міністерством фінансів України від 16.07.1999 № 996-XIV зі змінами та доповненнями формується на стадіях виявлення, вимірювання, реєстрація, накопичення, узагальнення [124]. Крім того така інформація зберігається та передається зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень.

Виходячи з того, що аналітичні дані є основою для економічного обґрунтування стратегічних рішень, зокрема, оптимізації перспектив розвитку підприємства, великого значення набуває дослідження ступеня аналітичності інформації. Аналітичність бухгалтерського обліку є деталізацією даних, які він надає, та їх поділом за різними економічними ознаками.

Відповідно до вищенаведеного, обліково-аналітичне забезпечення автотранспортного підприємства – це комплексна система обліку, аналізу та аудиту діяльності автотранспортних підприємств, яка взаємодіє через інформаційні потоки в процесі формування і передачі оперативної та якісної обліково-аналітичної інформації для забезпечення формування фінансової, статистичної та управлінської звітності, а також зовнішніми користувачами.

Виходячи з особливостей діяльності автотранспортних підприємств можна виділити основні завдання обліково-аналітичного забезпечення автотранспортних підприємств: підвищення ефективності використання матеріально-технічної бази (автотранспортних засобів), поліпшення їх стану та структури автопарку; підвищення ефективності використання паливно-мастильних матеріалів; забезпечення ефективного процесу калькулювання собівартості послуг на автотранспортних підприємствах; аналіз впливу різних факторів діяльності підприємства на фінансовий результат;

формування інформаційної бази управління автотранспортним підприємством тощо.

Питання організації обліково-аналітичного забезпечення автотранспортних підприємств доцільно розглянути за елементами методу бухгалтерського обліку: документація та інвентаризація, оцінка та калькуляція, рахунки та подвійний запис, баланс та звітність. У цьому дослідженні акцент буде зроблено на такі елементи методи бухгалтерського обліку як документація та інвентаризація та баланс та звітність. Інші елементи методу бухгалтерського обліку будуть розглянуті в подальших наукових дослідженнях.

Обліково-аналітичне забезпечення управління формується, починаючи з відображення у первинних документах господарських операцій з обліку активів, зобов'язань та господарських процесів, що здійснюються автотранспортним підприємством. Саме на основі первинних документів всі операції можуть бути відображені в обліку. Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», затвердженим Міністерством фінансів України від 16.07.1999 № 996-XIV зі змінами та доповненнями первинний документ – документ, який містить відомості про господарську операцію [124].

Всі первинні документи повинні бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо – безпосередньо після її закінчення. Первинні облікові документи можуть бути складені у паперовій або в електронній формі та повинні мати такі обов'язкові реквізити: назву документа (форми); дату складання; назву підприємства, від імені якого складено документ; зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції; посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення; особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції [130].

Саме первинні документи надають обліковій інформації доказової сили. Тому належне документування господарських операцій сприяє збереженню активів підприємства.

Бутинець Т. А. стверджує, що «первинне спостереження, яке представляє собою інформаційне забезпечення бухгалтерського обліку

організовується з метою наступного перетворення даних про факти, що спостерігаються, на інформаційні показники. В процесі спостереження відбуваються: описання фактів господарського життя; фіксація даних про них на матеріальних носіях; зберігання та передача даних для подальшої обробки в системі обліку» [14, с. 35].

Слід зауважити, що опис господарських операцій, притаманних автотранспортним підприємствам, а також подальше їх інформаційне перетворення вимагає конкретизації процесів вимірювання та реєстрації показників, що характеризують стан активів, зобов'язань та капіталу на підприємстві.

Існують різні напрями удосконалення процесу документування. Так, А. М. Сушкевич виділяє такі основні напрями удосконалення цього процесу та документообороту: зменшення трудомісткості створення первинних документів; скорочення кількості документів, які були виписані та оброблені та комп'ютеризація документообігу [143, с. 80].

Слід зазначити, що основними первинними документами, що підтверджують правомірність придбання транспортних засобів є: довідка-рахунок, договори та угоди, укладені на товарних біржах; копія рішення суду, засвідчена в установленому порядку; довідка органу соціального захисту населення, що виділили автомобіль або мотоцикляску; акт приймання-передачі транспортних засобів, виданий підприємством-виробником або підприємством, яке переобладнало чи встановило на транспортний засіб спеціальний пристрій; вантажна митна декларація; договір фінансового лізингу.

Основними документами при придбанні автомобіля є договори: договір купівлі-продажу – при придбанні автомобіля за кошти; договір про безоплатну передачу – при безоплатному одержанні автомобіля; договір міни – при одержанні автомобіля в рахунок поставленої продукції (товарів, робіт, послуг), тобто при бартерній операції; інші види договорів [81].

При прийнятті автомобіля на підприємстві необхідно скласти акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (ф. № ОЗ-1). На підставі акту за ф. № ОЗ-1, технічної та іншої документації на кожний об'єкт основних засобів заповнюється інвентарна картка обліку об'єкта основних засобів (ф. № ОЗ-6).

При ліквідації автомобіля необхідно оформити акт списання основних засобів (ф. № ОЗ-4), який складає комісія у двох екземплярах.

Також є особливості складання первинних документів щодо обліку запасів, а саме паливно-мастильних матеріалів та акумуляторних батарей та автомобільних шин.

Специфічними первинними документами для автотранспортних підприємств виступають: подорожній лист вантажного автомобіля (типова форма № 1 (міжнародна)), подорожній лист вантажного автомобіля (типова форма № 2 (що діє в межах України) – або використовувати будь-яку іншу зручну для обліку форму первинного документа, яку затвердити наказом про облікову політику підприємства), дорожній лист спеціального автомобіля (типова форма № 3), товарно-транспортна накладна (типова форма № 1-ТН), талон замовника при роботі автомобіля за погодинною формою оплати транспортних послуг (типова форма № 1-ТЗ); подорожній лист службового легкового автомобіля (типова форма № 3); товарно-транспортні накладні на переміщення спирту етилового форма № 1-ТН (спирт), високооктанових кисневмісних домішок форма № 1-ТН (вкд), алкогольних напоїв форма № 1-ТН (алкогольні напої) тощо [81].

Реформуючи існуючу системи документування операцій на автотранспортних підприємствах, бажано виконувати такі рекомендації:

1) обрати об'єкти бухгалтерського обліку – операції, які підлягають документуванню, зокрема, активи та витрати автотранспортного підприємства, пов'язані зі здійсненням його основної діяльності;

2) визначити інформаційні потреби користувачів облікової інформації залежно від параметрів господарських операцій, здійснюваних автотранспортним підприємством;

3) обґрунтувати систему показників, доцільних для включення до форм первинних документів, а також визначити, наскільки існуючі форми первинного обліку задовольняють інформаційні потреби користувачів (первинні документи, затверджені для автотранспортної галузі, дотримання встановленого порядку їх оформлення, графіку документообороту тощо);

4) розробити форми первинних документів, адаптовані для цілей інформаційного забезпечення управління діяльністю автотранспортних підприємств, зокрема в частині управління його витратами;

5) розробити графік документооборота на автотранспортному підприємстві, що відповідає потребам управління у якісній та оперативній інформації, та полягає в формуванні найбільш раціональних шляхів руху документів від складання їх до передачі в архів із зазначенням підрозділів автотранспортного підприємства, через які має проходити документ, мети та точного часу надходження та вибуття документа, а також осіб, що його підписують [34].

Інвентаризація на АТП проводиться згідно з Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 02.09.14 р. № 879 [114]. В цьому Положенні розглядаються загальні положення, організація та основні правила проведення інвентаризації, порядок інвентаризації активів та зобов'язань, перевірка та оформлення результатів інвентаризації.

За результатами проведеного дослідження можна виділити такі основні завдання інвентаризації на автотранспортних підприємствах:

встановлення фактичної наявності основних засобів та запасів, що створюють матеріально-технічну базу здійснення основної діяльності;

визначення лишків або нестач матеріальних цінностей та коштів автотранспортного підприємства шляхом зіставлення фактичної наявності з даними бухгалтерського обліку;

виявлення знецінених товарно-матеріальних цінностей або тих, що втратили свою придатність;

перевірка дотримання умов та порядку збереження товарно-матеріальних цінностей та об'єктів основних засобів для підвищення ефективності їх використання;

перевірка правильності застосування облікових оцінок зарахованих на баланс основних засобів та інших товарно-матеріальних цінностей.

Слід зазначити, що інвентаризація необоротних активів на автотранспортних підприємствах проводиться аналогічно підприємствах інших видів діяльності, проте інвентаризація запасів, а саме паливо-мастильних матеріалів, має свої особливості. При проведенні інвентаризації паливно-мастильних матеріалів члени інвентаризаційної комісії заміряють метроштоком залишки палива в ємкостях, а також визначає за допомогою

ареометра (прилад для виміру густини нафтопродуктів) густину (питому вагу) нафтопродуктів. Кількість палива визначається за формулою:

$$K=V \times Y, \quad (3.3)$$

де K – вага палива в кг;

V – об'єм палива м. куб;

Y – густина нафтопродуктів кг/м. куб. [49].

Для визначення об'єму палива в ємкостях використовують мірний шток (довга палиця, на якій нанесені поділки через кожен сантиметр), за допомогою якого визначається висота наповнення ємності. Використовуючи дані спеціальних замірних таблиць, знаходять об'єм палива в ємності. Для резервуарів різних об'ємів повинні бути свої замірні таблиці. Як правило, такі таблиці розробляються заводами-виготовлювачами ємностей і входять у комплект постачання.

Зняття залишків за даною методикою дає можливість визначити наявність рідини в резервуарі. Але не завжди цією рідиною може виявити те, що повинно в ньому зберігатися. За законами фізики в ємності збирається так звана «підтоварна вода», що знаходиться на дні ємності. Наявність води в ємності пояснюється не тільки законами фізики, а й несумлінним відношенням до роботи деяких матеріально-відповідальних осіб. Для визначення кількості води в ємності метршток змазують спеціальною індикаторною пастою, яка при зіткненні з водою стає червоною. Виявлену таким чином кількість води віднімають від загальної, визначеної раніше кількості пального і порівнюють з даними бухгалтерського обліку [80, с. 207].

Звітність автотранспортного підприємства є основою для управління його розвитком та прийняття виважених управлінських рішень. Тому важливим є забезпечення формування достовірної, повної та оперативної звітності підприємства, особливо з питань відображення витрат та доходів автотранспортного підприємства. Звітність автотранспортних підприємств складається з тих самих видів звітності, які складають й підприємства інших видів діяльності: фінансова, податкова, статистична.

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», затверджений Міністерством фінансів України від 16.07.1999 № 996-XIV зі змінами та доповненнями визначає, що на основі даних бухгалтерського обліку підприємства зобов'язані складати фінансову звітність, яку підписують керівник (власник) та бухгалтер підприємства (особа, яка забезпечує ведення обліку підприємства) [124].

Фінансова звітність автотранспортного підприємства згідно з Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затвердженим наказом Міністерства фінансів України 07.02.2013 р. № 73 зі змінами та доповненнями, включає наступні форми: форма № 1 «Баланс (звіт про фінансовий стан)»; форма № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)»; форма № 3 «Звіт про рух грошових коштів»; форма № 4 «Звіт про власний капітал» та примітки до річної фінансової звітності [44]. Фінансова звітність автотранспортного підприємства заповнюється так само, як і на інших підприємствах.

Значимими формами статистичної звітності для автотранспортних підприємств є форма № 2-ОЗ ІНВ (річна) «Звіт про наявність і рух необоротних активів, амортизацію та капітальні інвестиції», затверджена наказом Державного комітету статистики від 10.06.2019 р. № 205 [48], форма № 4-МТП (місячна) «Звіт про використання та запаси палива», затверджена наказом Державного комітету статистики від 31.08.2016 р. № 162, форма № 4-МТП (річна) «Звіт про використання та запаси палива», затверджена наказом Державного комітету статистики від 31.08.2016 р. № 162.

Крім основних форм статистичної звітності, які складають підприємства різних галузей, основними галузевими формами статистичної звітності для АТП є: ф. № 2-тр (річна) «Звіт про роботу автотранспорту», затверджений наказом Державного комітету статистики України від 14.06.2019 р. № 215; ф. № 51-авто (місячна) «Звіт про перевезення вантажів та пасажирів автомобільним транспортом», затверджений наказом Державного комітету статистики України від 21.06.2019 р. № 223; ф. 51-пас (два рази на рік) «Обстеження фізичної особи-підприємця, що здійснює пасажирські автоперевезення на маршруті», затверджене наказом Державного комітету статистики України від 14.06.2019 № 216; ф. 51-вант

(два рази на рік) «Обстеження вантажних автомобільних перевезень, що здійснюються фізичними особами-підприємцями на комерційній основі», затверджене наказом Державного комітету статистики України від 14.06.2019 № 216; ф. 31-авто (квартальна) «Звіт про перевезення автомобільним транспортом вантажів за видами вантажів та пасажирів за видами сполучення», затверджений наказом Державного комітету статистики України від 14.06.2019 № 216.

У ф. 51-авто відображаються тільки кількісні показники перевезень за кожний місяць. Стосовно пасажирських перевезень слід зазначити, що окремо виділяють показники за маршрутними перевезеннями (перевезено пасажирів та пасажирообіг). У ф. 2-тр за відповідним розділами узагальнюють кількісні показники за рік. Наведені статистичні форми складають на підставі оперативних даних автотранспортних підприємств. До форм включаються показники експлуатації власних та орендованих транспортних засобів. Статистичні форми 2-тр, 51-авто, 31-авто складають лише юридичні особи. Фізичні особи-підприємці складають статистичні форми 51-вант та 51-пас (два рази на рік).

Слід відмітити, що показники всіх видів форм звітності мають співставленні показники. Приклад співставлення деяких показників форм фінансової звітності з показниками форм статистичної звітності (табл. 3.8).

Таблиця 3.8

Співставлення деяких показників форм фінансової звітності з даними статистичної звітності автотранспортного підприємства

Показники форм звітності, що співставляються		Інформаційна база
Рядок 1010, графа 4 Форми № 1 «Баланс (звіту про фінансовий стан)»	Рядок 3, графа 7 звіту про наявність і рух основних засобів, амортизацію (знос) за 20__ рік Форма 11- ОЗ (річна)	Різниця рядків 1011 та 1012 Форми № 1 «Баланс (звіту про фінансовий стан) на початок та кінець звітного періоду
Рядок 1011, графа 3, 4 Форми № 1 «Баланс (звіту про фінансовий стан)»	Рядок 3, графа 8, 9 звіту про наявність і рух основних засобів, амортизацію (знос) за 20__ рік Форма 11- ОЗ (річна)	Сальдо по Дт рахунків 100-109 на початок та кінець звітного періоду
Рядок 1012, графа 4 Форми № 1 «Баланс (звіту про фінансовий	Рядок 3, графа 10 звіту про наявність і рух основних засобів, амортизацію (знос) за 20__ рік	Різниця сальдо по Кт рахунків 131-132 на початок та кінець

стан)»	Форма 11- ОЗ (річна)	звітного періоду
--------	----------------------	------------------

Слід зазначити, що для формування обліково-аналітичного забезпечення підприємств автотранспортної галузі бажано розробити методичні рекомендації для співставлення показників форм фінансової звітності з даними статистичної звітності.

Процеси, які сьогодні відбуваються в транспортній галузі, потребують приведення в дію сукупності економічних чинників, які безпосередньо впливали б на ефективність управління. Важлива роль у вирішенні цих завдань належить удосконаленню основних функцій управління автотранспортними підприємствами, до яких належить контроль.

Передумовою існування такого контролю є взаємна зацікавленість підприємств в особі їх власників, держави і самого аудитора в забезпеченні достовірності облікової та звітної інформації господарюючих суб'єктів [33, с. 37-40]. Тому завданням контролю є попередження користувачів бухгалтерської звітності про наявність у ній суттєвих спотворень, тобто забезпечення їх інформаційної безпеки при прийнятті управлінських рішень.

Слід зазначити, що однією із умов методологічного забезпечення обліку витрат підприємств і вдосконалення обліково-аналітичних систем витрат АТП є система внутрішнього контролю щодо відображення в обліку операцій.

Вирішення проблем контролю витрат автотранспортних підприємств неможливе без системи економічних відносин суб'єктів господарювання, які для досягнення позитивних фінансових результатів роботи автотранспортних підприємств мають створити належні умови для розвитку конкурентоспроможності. Вивчення й дослідження підходів до аналізу облікової роботи таких підприємств, особливо спеціального призначення, свідчить про брак методичних розробок, які дали б змогу комплексно з урахуванням сучасних умов господарювання і організаційно-технологічних особливостей проведення контролю витрат транспортних послуг прогнозувати діяльність АТП.

Питання про зміцнення економічної стабільності автотранспортних підприємств вирішити неможливо без послідовного і системного вдосконалення методичного та практичного забезпечення управління стійкістю

підприємств, що має сприяти підвищенню ефективності роботи за ринкових умов та жорсткої конкуренції на ринку перевезень.

Проведення контролю або внутрішнього аудиту за операціями бухгалтерського обліку є основою для прийняття управлінських, оперативних і стратегічних рішень. Проте питання розвитку внутрішнього аудиту в Україні повною мірою не висвітлені в нормативних і законодавчих документах. Так, в Законі України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 № 2258-VIII зі змінами та доповненнями зі змінами та доповненнями визначені лише правові основи такої діяльності та подані роз'яснення загальних термінів аудиту [123]. Разом із тим у цьому законі взагалі не знайшло відображення поняття внутрішнього аудиту, його мети і завдань, прав та обов'язків внутрішніх аудиторів, об'єктів і суб'єктів внутрішнього аудиту. Тобто проблема внутрішнього аудиту в Україні залишається нерозробленою. Це, зокрема, стосується методології внутрішнього аудиту.

Функції внутрішнього аудиту визначає керівництво або власник підприємства залежно від специфіки його діяльності, обсягів, показників, системи управління. Наповнення функцій внутрішнього аудиту конкретним змістом залежить від особливостей діяльності підприємства і має здійснюватися тим органом управління, якому підпорядковується служба внутрішнього аудиту.

Створення служби внутрішнього аудиту на підприємстві дасть змогу: забезпечити ефективне функціонування, стабільність і відповідний визначеним цілям розвиток підприємства в умовах ринкової конкуренції; зберігати і продуктивно використовувати ресурси та потенціал підприємства; своєчасно виявляти і мінімізувати комерційні, фінансові та інші ризики в управлінні підприємством; сформувати адекватну сучасним умовам господарювання, які постійно змінюються, систему інформаційного забезпечення всіх рівнів управління, що дасть змогу миттєво реагувати на зміни внутрішнього й зовнішнього середовища та своєчасно адаптувати функціонування підприємства до цих змін [33].

Діяльність внутрішніх аудиторів спрямована на те, щоб надавати допомогу керівництву підприємства і його структурним підрозділам у

виконанні своїх обов'язків настільки кваліфіковано і ефективно, наскільки це можливо.

З метою здійснення контролю внутрішні аудитори повинні: розробити процедури контролю; визначити сфери, де необхідно посилити контроль; виявити порушення в існуючій системі обліку та аудиту.

Цілі внутрішнього аудиту полягають в забезпеченні інформацією керівництва за такими напрямками: аналіз статей витрат; прогнозування доходів; фінансовий аналіз.

Необхідність створення системи внутрішнього аудиту - це одна із умов ефективного функціонування підприємств, підвищення їх економічного потенціалу і конкурентоспроможності на ринку.

Основною метою внутрішнього аудиту АТП є пошук шляхів підвищення ефективності діяльності підприємств, виявлення фактів порушень щодо обсягів і строків перевезень, з'ясування причин та наслідків порушень тарифної системи.

Реалізація на практиці цієї мети передбачає вирішення таких завдань: оцінювання економічності та ефективності госпо

дарських операцій; аналіз ефективності програм і порівняння одержаних результатів із заздальгідь накресленими завданнями; прогнозування, вироблення фінансової стратегії тощо.

Внутрішній аудитор забезпечує адміністрацію цінною інформацією для прийняття рішень, які стосуються ефективного функціонування автотранспортного підприємства. Він не залежить від функціонального управління, проте повністю залежить від реальної ситуації. Зовнішні користувачі навряд чи захочуть покластися на інформацію, що перевірена внутрішнім аудитором, через відсутність у нього незалежності.

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. Так, поточний контроль здійснюється під час реєстрації господарських операцій; наступний контроль проводиться на стадії узагальнення й аналізу облікової і звітної інформації.

Орієнтовні основні методологічні положення щодо організації внутрішнього аудиту полягають у тому, що насамперед слід укомплектувати

штат внутрішніх аудиторів, а отже, оптимально розподілити контрольні функції, розробити методичні вказівки з питань внутрішнього аудиту.

Не менш важливим є розробка проектів планів проведення інвентаризацій матеріальних цінностей і розрахунків. При цьому пріоритетне значення надається розробці проекту плану проведення річної інвентаризації всіх статей балансу.

Основні методи збору доказів має обирати служба внутрішнього аудиту самостійно або їх слід визначати стандартами внутрішнього аудиту, які мають орієнтуватися на Міжнародні стандарти аудиту.

Аудит витрат на автотранспортних підприємствах необхідно проводити і планувати так, щоб отримати впевненість у тому, що фінансова звітність не має суттєвих викривлень. Доцільно також проводити аудит на вибірковій основі, який включав би в себе вивчення на основі тестування доказів, які підтверджують значення і розкриття в бухгалтерській звітності інформації про фінансово-господарську діяльність, оцінку принципів і методів бухгалтерського обліку і, зокрема, обліку витрат та правил підготовки фінансової (бухгалтерської) звітності.

Об'єктами організації внутрішнього аудиту витрат у процесі операційної діяльності автотранспортних підприємств виступатимуть: витрати на забезпечення операційної діяльності автотранспортних підприємств; правильність документування операцій, пов'язаних із визнанням витрат; належне ведення реєстрів синтетичного та аналітичного обліку витрат; організація збереження первинних документів; система автоматизації обліку витрат у процесі операційної роботи автотранспортних підприємств.

Система внутрішнього аудиту витрат автотранспортних підприємств – це сукупність процедур, спрямованих на попередження, виявлення і виправлення суттєвих помилок, пов'язаних із визнанням і оцінкою витрат звітного періоду, а також на перевірку повноти й точності відображення витрат у обліковій документації. Тому внутрішній аудит витрат є невід'ємною частиною операційної діяльності автотранспортних підприємств, який має поєднувати елементи адміністративного та бухгалтерського контролю за зменшенням активів або збільшенням зобов'язань.

Напрями внутрішнього аудиту витрат у процесі операційної діяльності автотранспортних підприємств наведено на рис. 3.7 [33, С. 38].

Система внутрішнього контролю витрат автотранспортних підприємств також може включати в себе методику і процедури за напрямами, які має розробляти і використовувати адміністрація для того, щоб забезпечити достатню гарантію відповідності завданням контролю. Виокремлюють такі елементи системи внутрішнього господарського контролю: середовище контролю, облікова система, контрольні моменти (процедури).

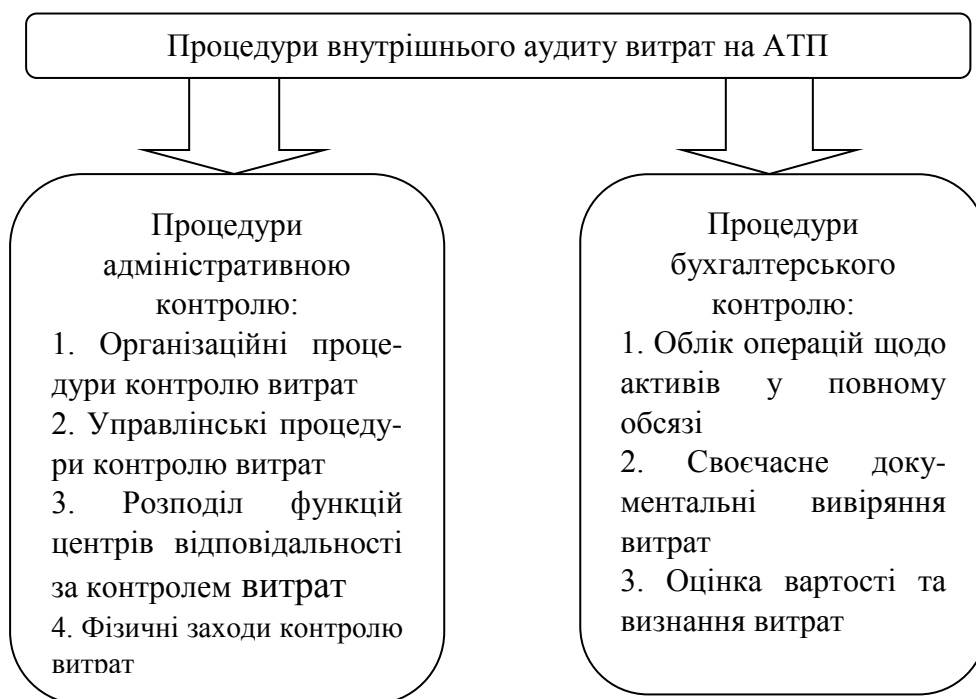


Рис. 3.7. Напрями внутрішнього аудиту витрат у процесі операційної діяльності АТП

Система внутрішнього контролю витрат автотранспортних підприємств також може включати в себе методику і процедури за трьома напрямами, які має розробляти і використовувати адміністрація для того, щоб забезпечити достатню гарантію відповідності завданням контролю. Виокремлюють такі елементи системи внутрішнього господарського контролю: середовище контролю, облікова система, контрольні моменти (процедури).

Взаємозв'язок трьох елементів системи внутрішнього аудиту витрат АТП подано в табл. 3.9 [24, с. 39].

Порівнявши рис. 3.7 і табл. 3.9, можна дійти висновку, що їх відмінність полягає в наявності відокремлених контрольних моментів, які визначаються специфікою діяльності економічного суб'єкта.

До специфічних контрольних моментів діяльності АТП відносяться: перевірка правильності здійснення суцільної нумерації маршрутних листів; реєстрація документів експедиторів у спеціальних журналах, брошурування документів із щоденного вантажообігу; контроль витрат пального та здійснення заходів, спрямованих на обмеження несанкціонованого доступу до активів; планові та раптові інвентаризації майна автопарку; внутрішні й зовнішні звірення розрахунків транспортних тарифів, використання для цілей контролю інформації, отриманої із зовнішніх джерел; дослідження динаміки господарських показників обсягів перевезень; порівняльний аналіз фактичних показників із плановими і нормативними показниками господарської діяльності; виявлення причин суттєвих розбіжностей.

Таблиця 3.9

Складові елементи внутрішнього контролю витрат АТП

Середовище контролю	Облікова система	Контрольні моменти (процедури)
Елементи контрольного середовища	Елементи облікової системи	Елементи контрольних процедур
Стиль і політика управління адміністрації Організаційна структура АТП Відділ аудиту та звітності Делегування повноважень і відповідальності працівників АТП Управлінські методи контролю адміністрації АТП Функція внутрішньогосподарського аудиту АТП Методи і процедури роботи з персоналом Вплив зовнішнього середовища	Законність операцій Санкціонування операцій Визначення, класифікація, реєстрація і накопичення даних про здійснені витрати на перевезення пасажирів і вантажів Визнання витрат Повнота відображення у обліку витрат АТП Своєчасність визнання та відображення витрат АТП Підготовка звітності	Компетентність персоналу Адекватний розподіл обов'язків Наявність ефективних процедур санкціонування Документація і системні бухгалтерські записи (документооборот, робочий план рахунків, спеціальні методичні рекомендації) Контроль активів і облікових записів Незалежні перевірки

Заходи, спрямовані на посилення системи внутрішнього бухгалтерського контролю діяльності автотранспортних підприємств та усунення ризику контролю наведено на рис. 3.8.

Систематизація адміністративного і бухгалтерського контролю витрат на автотранспортних підприємствах, як складових елементів внутрішнього аудиту, дасть можливість своєчасно виявляти і виправляти суттєві помилки, пов'язані з оцінкою витрат автотранспортного підприємства, перевіряти повноту й точність відображення витрат підприємства в документації.



Рис. 3.8. Заходи посилення системи внутрішнього контролю діяльності автотранспортних підприємств

Таким чином, за результатами дослідження у проведеному дослідження знайшли подальший розвиток організаційні положення обліково-аналітичного забезпечення автотранспортних підприємств за елементами методу бухгалтерського обліку: розглянуто особливості документації, інвентаризації, балансу та звітності.

А саме, удосконалено визначення обліково-аналітичне забезпечення автотранспортного підприємства – це комплексна система обліку, аналізу та аудиту діяльності автотранспортних підприємств, яка взаємодіє через інформаційні потоки в процесі формування і передачі оперативної та якісної обліково-аналітичної інформації для забезпечення формування фінансової, статистичної та управлінської звітності, а також зовнішніми користувачами.

Можна зазначити, що на автотранспортних підприємствах поряд зі звичними документами з обліку активів, зобов'язань, капіталу та господарських операцій, використовуються спеціальні, такі як подорожний лист вантажного автомобіля, подорожний лист легкового автомобіля, дорожній лист спеціального автомобіля, талон замовника, товарно-транспортна накладна тощо.

Організація системи документування на автотранспортному підприємстві полягає у: виборі об'єкту бухгалтерського спостереження; визначенні інформаційних запитів користувачів облікової інформації; обґрунтуванні системи показників, доцільних для включення до форм первинних документів; розробці форми первинних документів, адаптованих для цілей інформаційного забезпечення управління діяльністю автотранспортного підприємства та закріплення їх у наказах про облікову політику; розробці графіку документообороту на автотранспортному підприємстві, що відповідає потребам користувачів інформації.

Також доведено, що на автотранспортних підприємствах є особливості проведення інвентаризації, а саме визначення реальної маси пального у різних ємностях, де воно зберігається.

Зазначено, що автотранспортні підприємства надають як фінансову, так і статистичну і податкову звітність. Формування статистичної звітності для

підприємств цієї галузі має свої особливості. Приведено фрагмент співставлення фінансової та статичної звітності автотранспортного підприємства. Доведено, що на підприємствах автомобільного транспорту бажано розробити методичні рекомендації щодо співставлення показників різних форм звітності.

Запропоновано на автотранспортних підприємствах проводити внутрішній аудит, що обов'язково зафіксувати в обліковій політиці підприємства. Основними заходами щодо посилення системи внутрішнього бухгалтерського контролю на автотранспортного підприємства є: відображення в обліку операцій в повному обсязі, своєчасна перевірка даних (вивірення) та оцінка витрат.

У подальшому планується робота над формуванням особливостей оцінки витрат та калькулювання собівартості наданих послуг, удосконалення облікової складової в обліково-аналітичному забезпеченні автотранспортних підприємствах.

3.4. Облік будівельно-монтажних робіт у підрядного підприємства

Будівництво в Україні є однією з найбільших галузей, яка має широкі міжгалузеві і внутрішньогалузеві господарські зв'язки, а також значний економічний потенціал. Оскільки будівельна галузь є однією з показових для економіки України, вона завжди розглядається як найпривабливіша як для держави, так і для підприємств і для населення.

Будівництво має зв'язки з основними галузями народного господарства та створює не тільки робочі місця, а і підвищує рівень життя окремих громадян за рахунок розвитку житлового будівництва. Також будівництво сприяє розвитку країни в цілому завдяки розвитку транспортної інфраструктури, соціально-культурної сфери та інших, тому тема даного дослідження дуже актуальна, а розвиток даної галузі дуже важливий.

Одним з елементів управління якістю будівельної продукції в ринкових умовах з метою підвищення конкурентоспроможності господарюючих суб'єктів є підвищення ефективності та достовірності облікової системи на

підприємствах даної галузі, і в особливості обліку витрат на будівельну продукцію.

Продукцією будівництва є закінчені і підготовлені до введення в дію нові і реконструйовані промислові підприємства і цехи, житлові будинки, громадські будівлі та інші об'єкти. При цьому облік витрат полягає в їх фіксуванні за допомогою первинних документів і облікових реєстрів в встановлених розрізах, а калькулювання складається з ряду послідовних розрахунків на підставі достовірних даних обліку витрат і його результатом є калькуляція собівартості одиниці продукції.

Дослідженнями питань діяльності та її обліку на будівельних підприємствах в різних аспектах присвячено роботи: С. Андрієнко, О. Беяневич, М. Брагінського, С. Верещагіна, Н. Верхоглядової, О. Віхрової, А. Грибкова, Т. Іваницької, О. Кононової, В. Мілаша та ін., проте вони обмежуються розглядом особливостей галузі будівництва, а облік діяльності обмежується загальною методикою, тому в даній роботі буде зосереджено увагу на дослідженні методики віднесення витрат на відповідні рахунки обліку, їх закриття, визначення фінансових результатів по об'єктах робіт.

Будівельні підприємства здійснюють будівельну діяльність, як вид економічної діяльності, що характеризується специфічним веденням обліку, а самі є господарюючими будівельними, спеціальними і монтажними суб'єктами, кінцевим результатом яких є об'єкт будівництва.

Організація бухгалтерського обліку будівництва визначається його особливостями. До них відносяться:

- ознака нерухомості будівельних об'єктів;
- територіальна розташованість будівельних об'єктів;
- різноманітність об'єктів, що будуються, що призводить до, багатоваріантності технологічних, організаційних та управлінських рішень;
- тривалість виробничого циклу;
- вплив природних факторів, що збільшує імовірнісний характер виробництва;
- мобільність виконавців і знарядь праці;
- складна координація діяльності будівельних підприємств на будівельних майданчиках.

Будівельний ринок України сформований різними будівельними

підприємствами: державними корпораціями, приватними фірмами, великими, середніми та малими суб'єктами підприємництва, що здійснюють діяльність на договірній основі в області промислового і цивільно-житлового будівництва.

Будівельні роботи можуть здійснюватися самостійно підприємством, підрядним підприємством та із залученням субпідрядника. При цьому можуть використовуватися кошти замовника (юридичних чи фізичних осіб) або залучені кредитні кошти банків.

Підрядником виступає фізична або юридична особа, яка виконує роботи за договором підряду або державним контрактом. В сфері будівельного підряду більше 95 % належить мікро- та малим підрядним підприємствам.

Договір підряду в будівництві є первинним документом, який юридично регламентує взаємовідносини будівельної підприємства, замовника та підрядника, від того настільки, наскільки чітко визначені права та обов'язки цих суб'єктів, характер їх взаємовідносин та порядок розрахунків, залежить повнота виконання його положень [29].

Для виконання великих будівельних робіт підприємство-підрядник може залучати сторонні будівельні підприємства, які мають статус субпідрядного підприємства. Таким чином, у цьому випадку провідне підприємство-підрядник набуває статус генерального підрядника. Основними функціями генерального підрядника є контроль і координація дій субпідрядників, забезпечення виконання робіт за договором підряду відповідно до норм чинного законодавства.

Субпідрядні підприємства виконують окремі види будівельних, монтажних і ремонтних робіт, передбачені умовами договорів підряду і субпідряду. Діяльність генерального підрядника і субпідрядних організацій по здійсненню будівельних і монтажних робіт здійснюється на підставі спеціального допуску.

Місце підрядних організацій в загальних взаємовідносинах між суб'єктами будівельного ринку наведено на рис. 3.9.



Рис. 3.9. Суб'єкти будівельного ринку

Порядок відображення в обліку операцій, що виникають за договорами будівельного підряду та оцінки будівельних робіт здійснюється відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, Міжнародних стандартів фінансової звітності [124, 87, 93] а також регулюється Державними будівельними нормами України.

Продукцією будівництва є закінчені і підготовлені до введення в дію нові і реконструйовані промислові підприємства і цехи, житлові будинки, громадські будівлі та інші об'єкти. При цьому облік витрат полягає в їх фіксуванні за допомогою первинних документів і облікових реєстрів у встановлених розрізах, а калькулювання складається з ряду послідовних розрахунків на підставі достовірних даних обліку витрат і його результатом є калькуляція собівартості одиниці продукції.

Відповідно до Цивільного кодексу України договір будівельного підряду відрізняється від інших угод підряду характером робіт і галуззю їх застосування. Замовлена робота завжди полягає у зведенні нових об'єктів або проведенні інших будівельних процесів (реконструкція, реновація, ремонт) [155].

Договору про будівельний підряд властиві такі характеристики:

сплатність (замовлення виконується за певну плату);

двобічність (у обох сторін виникають зобов'язання);

консесуальність (обов'язки і права з'являються відразу після досягнення угоди, всі подальші дії проводяться з метою виконання цих угод).

Сторонами угоди такого виду підряду виступають:

замовник (фізична або юридична особа, а також уповноважений орган публічно-правової освіти);

підрядник (фізична особа або підприємство, що має необхідні навички і вміння для виконання будівельно-монтажних робіт) [155].

Замовник – це основний суб'єкт в будівництві. На практиці він також часто може виконувати функції інвестора і забудовника. Замовник-збудовник – це підприємство, яка володіє правами на забудову земельної ділянки, організовує і контролює весь процес будівництва, а також веде бухгалтерський облік витрат на будівельні цілі.

Підрядник за договором будівельного підряду повинен виконати зазначені в контракті завдання своїми силами зі своїх матеріалів. Якщо в договорі або законодавстві немає обмежень, то підрядник може залучати до виконання деяких процесів субпідрядні підприємства. У цьому випадку таке підприємство набуде рис генерального підрядника та буде відповідати перед замовником не тільки за свої дії, але і за дії залучених третіх підприємств. Також у нього з'являється відповідальність перед співвиконавцями за дії замовника.

Якщо підрядник виконує роботу зі своїх матеріалів, він несе відповідальність за якість матеріалів. Якщо робота виконується з матеріалу замовника, підрядник відповідає тільки за неправильне використання матеріалу. В даному випадку підрядник зобов'язаний надати замовнику звіт про використання матеріалів, а також повернути надлишки матеріалу, якщо такі будуть.

Укладання договору підряду здійснюється таким чином: проект договору підряду готує за домовленістю будь-яке з підприємств у визначені строки і подає його другій стороні для підписання у двох примірниках. Інше підприємство, яке одержало проект договору підряду, у разі згоди, підписує і повертає один примірник другій стороні. Договір підряду вважають укладеним з моменту його підписання обома підприємствами і скріплення підписів печатками.

Договір підряду повинен містити наступні обов'язкові положення:

предмет договору;

точні дати початку та завершення будівельних робіт;

вартість робіт і порядок розрахунків;
обов'язки і права замовника і підрядника, способи забезпечення зобов'язань сторін;
порядок контролю робочих процесів та гарантії якості;
порядок здачі-приймання закінчених будівельних робіт;
ризики і відповідальність учасників договору;
спірні питання та порядок їх регулювання;
непередбачені обставини;
термін дії договору;
умови дострокового розірвання договору;
порядок внесення уточнень і поправок в діючий договір;
прикінцеві положення, інші умови.

До договору підряду як окремий документ надається кошторис, що регулює вартість виконання робіт за договором будівельного підряду та є додатком.

Особливість обліку договорів будівельного підряду пов'язана із специфікою застосування методу документування господарських операцій, тому що виконання договору підряду призводить до виконання господарських операцій, специфічних для будівельної галузі, а звідси і використання спеціальних форм первинних документів.

За фактом виконання будівельних робіт, виконавець надає підприємству-замовнику наступний пакет документів:

акт про приймання виконаних робіт (форма № КБ-2в);
довідку про вартість виконаних робіт і витрат (форма № КБ-3);
рахунок-фактуру (за необхідності).

Акт про приймання виконаних робіт, форма № КБ-2в – це документ первинного бухгалтерського обліку, який використовується в будівельній сфері для оформлення та документування факту будівельних та будівельно-монтажних робіт.

Акт приймання виконаних підрядних робіт дозволяє в точності перерахувати найменування вироблених будівельно-монтажних та інших видів робіт (житлово-комунальних, виробничих, будівництва цивільних об'єктів тощо), а також враховує терміни їх проведення і вартість.

Ціна вказується без урахування податку на додану вартість, яка при

необхідності вписується окремим рядком. Тут же враховуються різні додаткові дані.

Бланк акту про приймання виконаних робіт КБ-2в оформлюється на основі відомостей, внесених в Журнал обліку виконаних робіт (форма № КБ-б), який повинен вестися на будь-якому будівельному об'єкті.

Акт оформляється в двох примірниках, кожна зі сторін після завершення і приймання всіх робіт отримує на руки своєї екземпляр з підписом уповноваженої особи та печаткою другої сторони.

Довідка про вартість виконаних робіт і витрат (форма № КБ-3) – це документ первинного бухгалтерського обліку, що використовується для здійснення розрахунку між виконавцем і замовником будівельних робіт.

Підсумкова вартісна величина повинна відповідати підсумку в акті КБ-2в або декількох актах. Замовник не зможе виконати зобов'язання по оплаті перед підрядником, якщо у нього немає в наявності підписаної довідки. Складається довідка на підставі контракту (держконтракту, договору) і акту КБ-2в в двох примірниках, по одному примірнику для кожної із сторін. Якщо в об'єкті будівництва брала участь третя сторона (інвестор), то за запитом підрядник надає документ і для неї.

Довідка складається щомісячно, але оформляти довідку можна і за період, встановлений контрактом на виконання підрядних робіт.

Відмінністю застосування акту і довідки є ознака джерел фінансування будівництва. Форму №КБ-2в використовують при будівництві із залученням державних коштів, за рахунок усіх джерел фінансування – форму № КБ-3.

При заповненні форми № КБ-2в є обов'язковим використання Державних будівельних норм України, в той час при заповненні форми № КБ-3, ці норми мають рекомендаційний характер, і їх застосування обумовлюється контрактом.

Журнал обліку виконаних робіт (форма № КС-6а) – це основний первинний документ, в якому відбиваються послідовність, терміни виконання і умови виконання будівельно-монтажних робіт.

Облік виконаних робіт ведеться підрядником в накопичувальному порядку з самого початку будівництва до повного завершення зобов'язань підрядника по даному об'єкту будівництва. При цьому замовник не тільки приймає виконані роботи, але і може контролювати процес виконання

замовлення. Застосовується цей журнал для обліку виконаних робіт і є накопичувальним документом, на підставі якого складаються Акт приймання виконаних робіт за формою № КС-2 і Довідка про вартість виконаних робіт і витрат за формою № КС-3.

У журналі обліку виконаних робіт (форма № КС-6а) усі роботи розподілені по місяцях і наводиться загальна сума по кожному виду робіт за рік, а також загальна вартість робіт за рік.

Бухгалтерський і податковий облік собівартості робіт на будівельних підприємствах ведуть відповідно до облікової політики підприємства, що формується на підставі нормативних і методологічних актів, що діють у поточних умовах на території України.

М(С)БО 11 «Будівельні контракти» регламентує порядок обліку витрат генерального підрядника в рамках договору підряду, виручки, отриманої ним за договором від замовників, а також порядок визначення фінансових результатів по виконаних договорах [87]. Формування собівартості робіт здійснюється відповідно до П(С)БО 16 «Витрати», проте для будівельного підряду необхідно враховувати специфіку галузі, що встановлено в П(С)БО 18 «Будівельні контракти» [93].

Виробничий цикл у спорудженні об'єктів має довгостроковий і перехідний характер, оскільки за договором підряду дата початку та дата завершення робіт можуть припадати на різні звітні періоди. Тому визначення моменту визнання доходу і витрат за договором підряду являє собою певну складність в обліку таких договорів.

Забудовники, які здійснюють будівельні роботи господарським способом, застосовують рахунок 15 «Капітальні інвестиції». Витрати по обслуговуванню й управлінню будівельного виробництва обліковуються на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати».

Для обліку розрахунків із замовниками і за авансами, одержаними генеральними підрядними підприємствами використовуються рахунки 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками» та 681 «Розрахунки за авансами одержаними». Собівартість виконаних і зданих замовникам робіт за будівельними контрактами генеральними підрядними підприємствами відображається на рахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг». Суми визнаного доходу від реалізації таких робіт відображаються на рахунку

703 «Дохід від реалізації робіт і послуг». Фінансовий результат за виконаними контрактами списується на рахунок 44 «Нерозподілений прибуток (непокриті збитки)».

Визначення фінансових результатів від будівельної діяльності залежить від обраної методики обліку витрат і калькулювання собівартості.

Вибір методики калькулювання собівартості та обліку витрат в обліку будівельного підприємства – завдання непросте, оскільки визначена за обраною методикою собівартість в ідеалі повинна задовольняти потреби і бухгалтерського, і фінансового, і управлінського, і податкового обліку.

Облік і обчислення собівартості робіт в будівельному підрядному підприємстві можна представити у вигляді наступної послідовності:

- 1) формування та оформлення договірної документації (укладання договорів підряду, державних контрактів);
- 2) розрахунок кошторисної та планової собівартості будівельних робіт;
- 3) розрахунок вартості будівництва об'єктів за кожним будівельним замовленням;
- 4) передача кошторисної документації бухгалтерії підприємства;
- 5) облік витрат за елементами (облік прямих витрат, облік непрямих витрат);
- 6) розподіл витрат за замовленнями;
- 7) розрахунок фактичної собівартості виконаних будівельних робіт за даними бухгалтерського та податкового обліку;
- 8) порівняння планової та фактичної собівартості за об'єктами калькуляції;
- 9) виявлення калькуляційних різниць за замовленнями;
- 10) отримання фінансового результату від виконаних будівельних робіт.

Представлена послідовність демонструє значний спектр операцій з обліку собівартості робіт будівельного підрядного підприємства, що підлягають відображенню в системі бухгалтерського обліку. Це обумовлено широким діапазоном будівельних, монтажних і ремонтних робіт, які виконуються підрядниками.

Одним з елементів управління якістю будівельної продукції в ринкових

умовах є підвищення ефективності та достовірності облікової системи на будівельних підприємствах, і в особливості обліку витрат на будівельну продукцію.

Витрати на будівельні роботи в підрядних підприємствах в залежності від видів об'єктів обліку можуть вестися по позамовному методу або методу накопичення витрат за певний період часу із застосуванням елементів нормативної системи обліку і контролю за використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

Об'єктом бухгалтерського обліку за договором на будівництво у забудовника і у генерального підрядника є витрати за договором на будівництво, що здійснюються при виконанні окремих видів робіт на об'єктах, що зводяться по одному проекту або договором на будівництво.

Витрати генерального підрядника, здійснювані при виконанні підрядних будівельних робіт, відносяться до витрат по звичайних видах діяльності і складаються з усіх фактично зроблених витрат, пов'язаних з виробництвом підрядних будівельних робіт, виконуваних ним згідно з договором на будівництво, а саме: з вартості використаних у процесі будівництва об'єкта матеріальних і трудових ресурсів, витрат на амортизацію основних засобів і нематеріальних активів, а також інших видів витрат.

Облік витрат у будівельних підрядників ведеться на рахунку 23 «Виробництво», аналітичний облік здійснюється в розрізі споруджуваних будівельних об'єктів позамовний методом. Конкретний порядок обліку витрат визначається підприємством самостійно і затверджується в обліковій політиці.

Будівельні підприємства для ведення облікової роботи в обов'язковому порядку формують і затверджують облікову політику, яка має специфічні особливості, викликані будівельною діяльністю. Особливості будівельної діяльності впливають, перш за все, на порядок визнання доходів, витрат і фінансових результатів за довгостроковими договорами.

В бухгалтерському обліку будівельних підприємств витрати при виконанні підрядних робіт визнаються за таких умов:

витрати здійснюються відповідно за конкретним договором, вимогами законодавчих і нормативних актів;

сума витрат може бути визначена;

існує впевненість у тому, що в результаті конкретної операції відбудеться зменшення економічних вигід підприємства.

Витрати на будівельні роботи можуть групуватися будівельним підприємством за елементами та статтями витрат. Групування витрат за елементами проводиться підприємством з метою формування інформації про економічний зміст понесених витрат і здійснюється шляхом внесення до відповідного елемента однорідних витрат. Групування витрат за статтями витрат проводиться для цілей обліку та управління.

Для генерального підрядника доцільно групування витрат на будівельні роботи, здійснювати за правилами, передбаченими кошторисним ціноутворенням в будівництві.

Витрати генерального підрядника поділяються на три групи:

1) Прямі витрати – це витрати, безпосередньо пов'язані з виконанням договору. До них відносяться неминучі, передбачені витрати по усуненню недоробок в проектах і будівельних роботах. Передбачувані витрати можуть визнаватися по мірі їх виникнення. Якщо їх розмір може бути достовірно визначений, то на неминучі витрати може створюватися резерв.

2) Непрямі витрати – це частина загальних витрат підприємства на виконання договорів, що припадає на даний договір. Способи розподілу таких витрат встановлюються обліковою політикою і застосовуються послідовно і систематично.

3) Інші витрати – це витрати, що не відносяться до будівельної діяльності підприємства, але відшкодовуються замовником за умовами договору. Дані витрати визнаються в тому звітному періоді, в якому вони понесені. Якщо вони відносяться до виконаних за договором робіт, то враховуються як витрати на виробництво. Витрати, понесені у зв'язку з майбутніми роботами, враховуються у складі витрат майбутніх періодів. По мірі визнання доходу за договором витрати списуються для визначення фінансового результату звітного періоду.

Витрати, що виникають до підписання договору і пов'язані безпосередньо з його підготовкою та укладанням включаються до витрат за договором, якщо вони можуть бути достовірно визначені і якщо в звітному періоді, в якому вони виникли, існує ймовірність, що договір буде підписаний. Якщо ж ці умови не дотримуються, витрати визнаються іншими

витратами того періоду, в якому вони понесені.

Відсутність аналітики при обліку витрат за субпідрядними підприємствами може істотно вплинути на відхилення собівартості.

Для забезпечення можливості зіставлення собівартості будівельних робіт за різними об'єктами будівництва, витрати за залученими субпідрядними підприємствами при різних видах співпраці мають відображатися на окремих аналітичних рахунках обліку. Необхідність окремих аналітичних рахунків для обліку субпідрядників полягає у тому, що існують види субпідрядного співробітництва:

1) Субпідрядні підприємства залучаються в якості робочої сили, умови для виконання робіт та матеріальні ресурси лягають на генерального підрядника;

2) Субпідрядні підприємства виконують такі ж саме види робіт на об'єкті будівництва, що і генеральний підрядник, в незалежності від господаря матеріальних ресурсів, які використовуються при будівництві;

3) Субпідрядні підприємства повністю самостійно виконують певний вид будівельних робіт, за рахунок своїх матеріальних ресурсів.

При аналізі статті витрат за субпідрядними підприємствами потрібен особливий підхід тому що ця стаття витрат є такою, витрати за якою поділяються за традиційними статтями витрат, і яка містить прибуток субпідрядних організацій. Це призводить до того, що аналізувати дану статтю витрат аналогічно іншим статтям (матеріальні витрати, витрати на оплату праці та ін.) не представляється можливим.

Основним методом обліку витрат на виробництво будівельних робіт є позамовний метод, при якому об'єктом обліку є окреме замовлення, що відкривається на кожен об'єкт будівництва відповідно до договору, укладеного з замовником, на проведення робіт. Облік таких витрат ведеться наростаючим підсумком до закінчення виконання робіт на замовлення.

Будівельне підприємство, що виконує однорідні спеціальні види робіт або здійснює будівництво однотипних об'єктів з незначною тривалістю їх будівництва, зазвичай враховує витрати методом накопичення за певний період часу, за видами робіт та місцями виникнення витрат. У цьому випадку собівартість зданих замовнику будівельних робіт визначається розрахунковим шляхом:

$$\frac{\text{фактичні витрати по виробництву робіт, що знаходяться в незавершеному виробництві}}{\text{договірна вартість робіт, що знаходяться в незавершеному виробництві} + \text{договірна вартість робіт, що здаються}} \quad (3.4)$$

Собівартість будівельних робіт, виконаних будівельним підприємством власними силами, складається з витрат, пов'язаних з використанням матеріалів, палива, енергії, основних засобів, трудових ресурсів, та також інших витрат.

Незавершене виробництво складається з витрат на виробництво будівельних робіт, виконаних власними силами, а також вартості робіт субпідрядних організацій, прийнятих і оплачених генеральними підрядниками за період з початку виконання договору на будівництво.

При будівництві об'єкту, генеральний підрядник може частину робіт виконати власними силами, а частину – з залученням субпідрядників, або повністю передати виконання будівельних робіт субпідрядникам.

Прямі витрати генерального підрядника – це витрати, пов'язані з безпосередньою реалізацією проекту, до яких відносяться зарплата штатних будівельних робітників, витрати на обладнання, сировину та матеріали, витрати на послуги субпідрядників, накладні витрати без прив'язки до конкретного проекту (оренда офісу, комунальні платежі та ін.).

До кошторису генерального підрядника закладений прибуток – розрахунок щодо своєї винагороди. На сьогодні в Україні такий розрахунок становить 5-10%.

Витратами генерального підрядника по договору підряду є:

витрати, пов'язані з виконанням робіт за договором будівельного підряду власними силами;

вартість будівельних робіт, виконаних субпідрядником за договором субпідряду.

Більше половини всіх будівельних робіт виконується субпідрядними підприємствами, які користуються послугами генерального підрядника, а також спільно з генеральним підрядником послугами замовника. У зв'язку з цим здійснюється великий обсяг розрахунків субпідрядних організацій з генеральним підрядником. Умови та порядок розрахунків встановлюються на основі договорів підряду. Роботи, що виконуються субпідрядниками, оплачуються з розрахункових рахунків генеральних підрядників.

Підставою для відображення вартості будівельних робіт, виконаних субпідрядником в складі витрат, є документи, що оформлюються при передачі результатів виконаних етапів будівництва генеральному підряднику.

Виконані субпідрядними підприємствами, прийняті і оплачені генеральним підрядником будівельні роботи враховуються генеральним підрядником до їх здачі замовнику за договірною ціною на рахунку 23 «Виробництво» в складі незавершеного будівельного виробництва на окремому субрахунку як виконані субпідрядними підприємствами і не включаються до собівартості будівельних робіт генерального підрядника.

Для обліку розрахунків з субпідрядними підприємствами генеральному підряднику необхідно відкривати додаткові субрахунки 634 "Розрахунки з субпідрядниками" в розрізі субпідрядників до рахунка 63 "Розрахунки з постачальниками і підрядниками".

Дослідження теорії та практики бухгалтерського обліку виконання робіт за договором будівельного підряду, показало, що при обчисленні собівартості робіт у будівельних підприємствах існує проблема невідповідності структури собівартості об'єктів при обліку витрат за субпідрядними підприємствами.

Проблема спотворення структури собівартості об'єктів при обліку витрат за субпідрядним підприємством є наслідком відсутності розроблених і затверджених регламентів на підприємстві з формування собівартості згідно встановлених критеріїв, якими є аналітичні статті витрат [40].

Для того щоб уникнути невідповідності собівартості при обліку витрат за субпідрядними підприємствами, необхідно провести їх групування в залежності від ступеня участі в будівництві.

Як вже зазначалося, субпідрядні підприємства можна поділити на три групи, в залежності від їх участі у будівництві. Тому для їх обліку необхідно виділити три окремі аналітичні рахунки:

1) Субпідрядне підприємство, яке виконує роботи, які генпідрядник не виконував і не буде виконувати. Це основні субпідрядники, для яких необхідно виділити окремий аналітичний рахунок на якому будуть обліковуватись витрати в розрізі виконуваних видів робіт. На цьому аналітичному субрахунку повинні враховуватись витрати на субпідрядників, яким делеговано виконання усіх робіт конкретного виду. Для основних

субпідрядників, у якості граничної норми витрат, необхідно встановити суму усіх витрат за здійснюваним видом без урахування прибутку закладеного у кошторисі. Для цього відкривається стаття – інші, де генеральний підрядник здійснює нормування витрат на основних субпідрядників.

2) Субпідрядне підприємство, яке виконує роботи, які генеральний підрядник виконує самостійно, але через певну необхідність залучає до допомоги субпідрядників, які виконують певний комплекс робіт. Це допоміжні субпідрядні підприємства, для яких також необхідно виділити окремий аналітичний рахунок на якому будуть обліковуватись витрати в розрізі виконуваних видів робіт. Визначення та нормування витрат для таких субпідрядників здійснюється на аналітичному рахунку шляхом розподілу витрат за економічними елементами пропорційно питомій вазі витрат у вартості усього робіт без урахування прибутку закладеного у кошторисі.

3) Субпідрядне підприємство, яке виконує роботи з матеріалів генерального підрядника тільки в якості робочої сили. Це обслуговуючі субпідрядні підприємства, для яких виділяється аналітичний рахунок для обліку витрат на оплату праці робітників. Нормування витрат за такими субпідрядниками недоцільне, тому що вартість їх робіт зазвичай не перевищує норми витрат на фонд оплати праці.

Отже, на підставі вищевикладеного можна зробити висновок, що відсутність інформації про проблему відхилення в структурі собівартості об'єктів при обліку витрат за субпідрядними підприємствами не дозволяє бухгалтерам будівельних підприємств акцентувати на ній увагу і тому інформація, яка накопичується в системі бухгалтерського обліку, стає непридатною для прийняття управлінських рішень, оскільки не дотримуються вимоги повноти та достовірності інформації.

Кожному будівельному підприємству необхідне розв'язання розглянутої проблеми на сучасному етапі розвитку обліку господарської діяльності для ефективної роботи і розвитку будівельної галузі в цілому. Облік витрат на субпідрядні підприємства шляхом їх поділу за видами субпідрядного співробітництва та обліку на окремих аналітичних рахунках дасть можливість порівнювати собівартість різних об'єктів між собою, що в свою чергу дозволить використовувати ключові показники діяльності підприємства для поточного і заключного контролю.

3.5. Удосконалення технології аудиту в контексті фінансового забезпечення суб'єктів господарювання

Зважаючи на стрімке реформування системи фінансового контролю в Україні, аудиторська діяльність, як підприємницька діяльність, потребує негайних змін в сфері надання аудиторських послуг. Адже конкуренція серед контролюючих органів зростає, розширюються повноваження органів державного фінансового контролю, система фінансового контролю взагалі набуває ознак європейського зразку. Тому доцільним є розширення аудиторської діяльності шляхом застосування в аудиторській практиці нових технологій до виконання аудиторських процедур, зокрема тих, що стосуються покращення фінансового забезпечення підприємств шляхом залучення кредитних ресурсів. До того ж питання кредитного забезпечення суб'єктів господарювання набувають особливого значення в період фінансової нестабільності 2020 року та складності залучення додаткових ресурсів з будь-яких джерел їх формування. Це і змушує різних дослідників звертати увагу на вдосконалення методів і підходів щодо покращення фінансового забезпечення суб'єктів господарювання. Ґрунтовність такого розгляду пов'язано як із необхідністю забезпечення достатньої кількості оборотного капіталу для виконання поточних завдань діяльності суб'єкту господарювання, так й із вирішенням ряду проблемних питань, які виникають підчас конкурентної боротьби між різними господарюючими суб'єктами в умовах ринкової економіки.

Однією із ключових складових фінансового забезпечення реального сектору економіки є кредитна складова (особливо банківське кредитування). На стан та розвиток кредитної складової фінансового забезпечення суб'єктів господарювання суттєвий вплив здійснюють фактори зовнішнього та внутрішнього середовища. Оцінити такий вплив можливо за допомогою аналізу достовірних даних бухгалтерського обліку, статистичної, виробничої та іншої довідкової інформації, що використовується для прийняття управлінських рішень в банках та у суб'єктів господарювання.

Серед робіт вітчизняних і зарубіжних учених-економістів можна виділити праці: Р. А. Брейли, П. Ю. Буряка, Л. В. Дікань, С. В. Льовчкіна, К. К. Сіо, О. О. Терещенка, що присвячені проблемам фінансового забезпечення діяльності суб'єктів господарювання, а також Г. М. Азаренкової, О. І. Барановського, Л. В. Руденко, які досліджували безпосередньо кредитне забезпечення діяльності суб'єктів господарювання. Разом з тим, залишається невирішеним питання удосконалення технології обліку, аналізу і аудиту стану фінансового забезпечення суб'єктів господарювання, що й обумовило актуальність теми дослідження і його мету.

Мета дослідження полягає в обґрунтуванні шляхів удосконалення технології аудиту через впровадження процедур, що базуються на аналізі впливу факторів внутрішнього та зовнішнього середовища на розвиток кредитної складової фінансового забезпечення суб'єктів господарювання, які зумовлені сучасною світовою фінансовою кризою.

Розгляд такого впливу доцільно почати з факторів внутрішнього середовища. Динаміка кредитної складової фінансового забезпечення підприємства багато в чому визначається діяльністю того або іншого суб'єкту господарювання. Тож питання розгляду факторів впливу на розвиток кредитної складової фінансового забезпечення суб'єктів господарювання взаємопов'язане із безпосереднім функціонуванням самого суб'єкту. Виходячи з того, що предметом дослідження є кредитна складова фінансового забезпечення, то розгляд функціонування суб'єкту господарювання повинен здійснюватися у напрямку можливості залучення додаткових ресурсів за допомогою кредитів. Тобто дієвість факторів впливу щодо розвитку кредитної складової фінансового забезпечення суб'єктів господарювання, насамперед, узагальнюється через можливість застосування кредитної складової у діяльності конкретного суб'єкту господарювання. Загалом така можливість визначається на основі аналізу цілої сукупності показників: кредитоспроможності, платоспроможності, фінансової стійкості та фінансового стану підприємства. Таким чином, розкриття факторів впливу з погляду дії внутрішнього середовища стосовно розвитку кредитної складової фінансового забезпечення суб'єкту господарювання визначається: здатністю суб'єкта господарювання до виконання узятих на себе зобов'язань щодо обслуговування кредитних ресурсів, ефективністю отримання прибутку

за допомогою активів, структурою капіталу задіяного у фінансуванні діяльності підприємства, ефективністю використання власних коштів тощо. В якості прикладу відповідних робіт, де визначаються напрями аналізу та обґрунтовуються окремі внутрішні аспекти фінансового стану і розвитку фінансового забезпечення підприємств, так і банківського кредитування досліджено праці:

О. О. Терещенка, де розглядаються фінансові аспекти антикризового управління підприємством на основі врахування фінансової стійкості та фінансового стану суб'єкту господарювання [53];

Г. М. Азаренкової, де визначається множина показників кредитоспроможності та фінансового стану підприємства як узагальнення факторів внутрішнього середовища щодо його фінансового забезпечення [2];

П. Ю. Буряк, який узагальнює розвиток фінансового забезпечення з погляду таких внутрішніх факторів як здатність підприємств виконувати узяті зобов'язання щодо наданих кредитів з погляду ефективності використання власних коштів та впливу величини отриманого прибутку на динаміку обсягів власного капіталу [13];

Б. В. Самородов визначає стабільність процесу банківського кредитування на основі визначення стабільності часового ряду згідно з критерієм Фостера Стюарта, який дає змогу проводити комплексний аналіз стабільності банківських установ та своєчасно реагувати на глобалізаційні та внутрішні виклики [137].

Проте, враховуючи напрям даного дослідження слід проаналізувати ті показники діяльності суб'єктів господарювання, які визначають фактори впливу на розвиток кредитної складової їх фінансового забезпечення з погляду можливості застосування кредитних ресурсів. Насамперед, така можливість оцінюється на основі показників ліквідності, що свідчать про здатність суб'єкту господарювання виконати короткострокові зобов'язання. Тобто виконувати поточні зобов'язання суб'єкта господарювання, які з погляду кредитних ресурсів можна визначити як здатність сплачувати відсотки за отримані ресурси та поступово віддавати банку основне тіло кредиту.

Загалом розрізняють показники абсолютної, термінової та загальної ліквідності, які відрізняються один від одного тією частиною активів, яка

здатна покрити поточні зобов'язання. Узагальнюючим серед таких показників можна вважати коефіцієнт загальної ліквідності, який розраховується як відношення загальних активів підприємства до поточних зобов'язань [157]. Тож теоретично такий показник не повинен бути меншим за одиницю.

При дослідженні були використані облікові та статистичні дані по ряду досліджуваних підприємств Східного регіону за підсумками 2013–2019 років із сайту Агентства з розвитку інфраструктури фондового ринку України (SMIDA) [99]. З огляду забезпечення політики конфіденційності, в якості позначення підприємств використано літери латинської абетки. У табл. 3.10 подано значення коефіцієнту загальної ліквідності по ряду досліджуваних підприємств.

З даних табл. 3.10 видно, що майже всі досліджувані підприємства, за винятком ПРАТ «ХТЗ» мають значення коефіцієнта загальної ліквідності вищим за одиницю.

Таблиця 3.10

Коефіцієнт загальної ліквідності

Суб'єкти господарювання	Рік						
	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
ПРАТ «ХАРКІВСЬКИЙ ПІДШИПНИКОВИЙ ЗАВОД»	3,70	3,71	4,89	3,39	5,30	4,45	3,00
ПРАТ «ХТЗ»	1,77	1,59	2,13	1,68	1,30	0,96	0,83
ПРАТ «ХАРКІВСЬКИЙ ВЕРСТАТОБУДІВНИЙ ЗАВОД»	2,76	2,48	3,25	2,72	2,99	1,78	1,46
ПАТ «ЛУГТЕПЛОВОЗ»	1,84	1,90	1,87	2,58	1,43	1,19	1,07
ПРАТ «АВТОКРАЗ»	2,45	3,06	4,29	2,12	2,07	1,99	1,61
ПРАТ «ДНІПРОВАГОНМАШ»	1,88	1,61	1,69	1,54	3,09	1,74	1,36
ПРАТ «ПЛІГРАФМАШ»	2,13	6,48	7,00	8,85	2,35	2,68	3,58
ПАТ «ГМЗ»	3,93	3,25	5,19	6,17	9,54	4,73	2,95
ПАТ «АРТЕМІВСЬКИЙ МАШИНОБУДІВНИЙ ЗАВОД «ПОБЄДА ТРУДА»	51,56	6,41	5,99	3,53	2,02	2,28	1,80
ПРАТ «КУП'ЯНСЬКИЙ	246,48	146,30	39,98	41,11	32,81	10,76	2,57

МАШЗАВОД»							
-----------	--	--	--	--	--	--	--

Джерело: власні розрахунки за даними [99].

Також слід відмітити, що на аналізованому інтервалі часу жодне з досліджуваних підприємств не має стійкої тенденції до зростання відміченого коефіцієнта. Більш того, починаючи з 2017 року, значна частка досліджуваних підприємств має такі значення коефіцієнту загальної ліквідності, які з часом знижуються. Зокрема для ПРАТ «ХТЗ» таке падіння коефіцієнта загальної ліквідності й позначилося на різкому зниженні обсягів залучених кредитних ресурсів, що не сприяє в цілому розвитку кредитної складової фінансового забезпечення відміченого підприємства (див. табл. 3.11). В табл. 3.11 представлено динаміку обсягів наданих кредитів по ряду досліджуваних підприємств.

Таблиця 3.11

Загальний обсяг кредитів, отриманих по ряду досліджуваних суб'єктів господарювання

Суб'єкти господарювання	Рік, тис. грн.						
	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
ПРАТ «ХАРКІВСЬКИЙ ПІДШИПНИКОВИЙ ЗАВОД»	7500	19898,6	17304,7	28191,3	44553,2	92259	104397
ПРАТ «ХТЗ»	72999,6	78400,3	176622,9	124641,4	12577,5	13727	12347
ПРАТ «ХАРКІВСЬКИЙ ВЕРСТАТОБУДІВНИЙ ЗАВОД»	1749,5	3593,3	3787,5	6827,2	6312,5	0	11690
ПАТ «ЛУГТЕПЛОВОЗ»	45157	47794	78661	98776	50460	62116	0
ПРАТ «АВТОКРАЗ»	93474,4	111460,1	161269,7	75641,8	62793,9	1291544	1393441

ПРАТ «ДНІПРОВАГОН- МАШ»	20265	87286,8	101884,3	189719,1	82536,5	276050	252056
ПРАТ «ПЛІГРАФМАШ»	470	0	0	0	0	0	0
ПАТ «ГМЗ»	0	0	0	0	0	0	0
ПАТ «АРТЕМІВСЬКИЙ МАШИНОБУДІВН ИЙ ЗАВОД «ПОБЄДА ТРУДА»	147,7	71,5	0	0	0	0	0
ПРАТ «КУП'ЯНСЬКИЙ МАШЗАВОД»	0	0	0	0	0	0	0

Джерело: власні розрахунки за даними [99].

Разом з цим, можна відмітити, що значне падіння значень коефіцієнта загальної ліквідності протягом 2018–2019 років для ПРАТ «ХАРКІВСЬКИЙ ВЕРСТАТОБУДІВНИЙ ЗАВОД» також відбилося на загальних обсягах залучених ресурсів за підсумками відміченого періоду. Саме критичне значення коефіцієнта загальної ліквідності для ПАТ «ЛУГТЕПЛОВОЗ» за підсумками 2019 року позначилися на обсягах залученні кредитних ресурсів у цей період.

Отже, одним із факторів стримання розвитку кредитної складової фінансового забезпечення досліджуваних суб'єктів господарювання є надмірне зростання поточних зобов'язань у порівнянні з відносно помірною динамікою зміни обсягів їх активів, яка для деяких підприємств (ПАТ «ЛУГТЕПЛОВОЗ», ПРАТ «ДНІПРОВАГОНМАШ») є навіть спадною. Саме це у підсумку і позначається на відміченій у табл. 3.10 динаміці значень коефіцієнта загальної ліквідності для згаданих підприємств.

Варто відмітити, що такі підприємства як ПРАТ «ПЛІГРАФМАШ», ПАТ «ГМЗ», ПАТ «АРТЕМІВСЬКИЙ МАШИНОБУДІВНИЙ ЗАВОД «ПОБЄДА ТРУДА» та ПРАТ «КУП'ЯНСЬКИЙ МАШЗАВОД» надають перевагу іншим ресурсам, аніж кредитна складова у фінансовому забезпеченні їх діяльності. Такий висновок ґрунтується на порівнянні даних табл. 3.10 та 3.11 з показниками кредиторської заборгованості за товари,

роботи, послуги (див. табл. 3.12), амортизаційних відрахувань (див. табл. 3.13) і власного капіталу (див. табл. 3.14) за відповідні періоди.

Таблиця 3.12

Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги

Суб'єкти господарювання	Рік, тис. грн						
	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
1	2	3	4	5	6	7	8
ПРАТ «ХАРКІВСЬКИЙ ПІДШИПНИКОВИЙ ЗАВОД»	36765	26227	26061,3	31430,1	28343,7	70997	64546
ПРАТ «ХТЗ»	41596,6	69178,9	36619,3	30051,4	28096	58713	47761
ПРАТ «ХАРКІВСЬКИЙ ВЕРСТАТОБУДІВНИЙ ЗАВОД»	3284,6	7577,1	6873,2	4678,8	4746,3	4010	6354
ПАТ «ЛЮГТЕПЛОВОЗ»	25113	28024	62812	25812	21750	239056	101513
ПРАТ «АВТОКРАЗ»	22153,7	16389,9	22 962	25532,3	48980,6	170648	104426

Закінчення табл. 3.12

1	2	3	4	5	6	7	8
ПРАТ «ДНІПРОВАГОН-МАШ»	7154,4	26683,5	28752,4	16001,7	6305,3	33021	39248
ПРАТ «ПЛІГРАФМАШ»	143,2	130,3	15,9	53,4	413,7	174,7	183,8
ПАТ «ГМЗ»	30261,8	17 629	8602,5	4013,9	5779	19924	39340
ПАТ «АРТЕМІВСЬКИЙ МАШИНОБУДІВНИЙ ЗАВОД «ПОБЕДА ТРУДА»	546,9	1222,4	3810,3	2806,7	7043,1	5116	6013
ПРАТ «КУП'ЯНСЬКИЙ МАШЗАВОД»	10,8	5,7	7,9	7,6	13	33	26

Таблиця 3.13

Амортизаційні відрахування

Суб'єкти господарювання	Рік, тис. грн						
	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019

ПРАТ «ХАРКІВСЬКИЙ ПІДШИПНИКОВИЙ ЗАВОД»	6195	6306,3	6316,7	7398,8	7828,1	17006	18997
ПРАТ «ХТЗ»	17937,6	18369,5	17433,8	17374,6	16448,3	11301	10452
ПРАТ «ХАРКІВСЬКИЙ ВЕРСТАТОБУДІВНИЙ ЗАВОД»	1238,1	1265,8	955,9	865,6	930,2	803	777
ПАТ «ЛУГТЕПЛОВОЗ»	9761	13977	10943	12044	13016	14005	11104
ПРАТ «АВТОКРАЗ»	15056,2	16257,8	14230,6	59428,9	56955,7	56955	47109
ПРАТ «ДНІПРОВАГОНМАШ»	3140,9	3758,4	4870,3	6085,9	7714	7778	7519
ПРАТ «ПЛІГРАФМАШ»	84	61,2	81,6	49,1	105,3	100,7	84,8
ПАТ «ГМЗ»	2679,4	2554,7	2523,3	2208,2	2218	2213	2219
ПАТ «АРТЕМІВСЬКИЙ МАШИНОБУДІВНИЙ ЗАВОД «ПОБСДА ТРУДА»	492,4	420,7	369,8	297,3	76	91	81
ПРАТ «КУП'ЯНСЬКИЙ МАШЗАВОД»	241,2	228,4	204,7	188,4	143,2	125	110

Таблиця 3.14

Власний капітал

уб'єкти господарювання	Рік, тис. грн.						
	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
ПРАТ «ХАРКІВСЬКИЙ ПІДШИПНИКОВИЙ ЗАВОД»	102254	116638,6	117909,1	102961	98954,5	92649	140987
ПРАТ «ХТЗ»	187608	155854	139276,1	109256,2	20286,7	-133927	-235999
ПРАТ «ХАРКІВСЬКИЙ ВЕРСТАТОБУДІВНИЙ ЗАВОД»	29956,9	29056,4	24569,6	24498,1	24542	15639	10816
ПАТ «ЛУГТЕПЛОВОЗ»	156653	156334	155035	155305	140218	142329	-15969
ПРАТ «АВТОКРАЗ»	354315	721838	1338796	1308506	1980668	1386676	1417345
ПРАТ «ДНІПРОВАГОНМАШ»	102418	103300,7	103649,7	110964,4	213004,2	275921	138646
ПРАТ «ПЛІГРАФМАШ»	1610,1	1735,3	1673,6	1620,4	1630,9	1381,4	1653,2
ПАТ «ГМЗ»	106830	95069,1	94426,9	92382,7	84456,4	82023	80814
ПАТ «АРТЕМІВСЬКИЙ МАШИНОБУДІВНИЙ ЗАВОД «ПОБСДА ТРУДА»	61925,6	58565	56498,2	9538,6	8734,4	8074	6644

ПРАТ «КУП'ЯНСЬКИЙ МАШЗАВОД»	12512,7	12060,7	11411,6	11030,1	10685,8	9821	2016
--------------------------------	---------	---------	---------	---------	---------	------	------

Проте, поступове зниження власного капіталу для таких суб'єктів господарювання як ПАТ «ГМЗ», ПАТ «АРТЕМІВСЬКИЙ МАШИНОБУДІВНИЙ ЗАВОД «ПОБЕДА ТРУДА», ПРАТ «КУП'ЯНСЬКИЙ МАШЗАВОД» та необхідність зменшення кредиторської заборгованості, принаймні з погляду ПАТ «ГМЗ», ПАТ «АРТЕМІВСЬКИЙ МАШИНОБУДІВНИЙ ЗАВОД «ПОБЕДА ТРУДА» буде сприяти розвитку кредитної складової їх фінансового забезпечення. Таким чином, обґрунтування питань поетапності залучення кредитних ресурсів буде на часі. Проте, відмічене питання досить тісно пов'язане із визначенням можливостей підприємств щодо довгострокового залучення позикових коштів. Отже, доцільним є узагальнення та розгляд такої можливості з погляду досліджуваних підприємств.

В табл. 3.15 подано значення коефіцієнта довгострокового залучення позикових ресурсів, який визначається як відношення довгострокових зобов'язань до суми довгострокових зобов'язань і власного капіталу, що дозволяє характеризувати структуру капіталу [157]. Тож зростання такого коефіцієнта говорить про зростаючу залежність від зовнішніх інвесторів.

Таблиця 3.15

Коефіцієнт довгострокового залучення позикових ресурсів

Суб'єкти господарювання	Рік						
	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
ПРАТ «ХАРКІВСЬКИЙ ПІДШИПНИКОВИЙ ЗАВОД»	0,28	0,48	0,49	0,55	0,67	0,75	0,67
ПРАТ «ХТЗ»	0,10	0,16	0,56	0,49	0,88	-3,94	-0,81
ПРАТ «ХАРКІВСЬКИЙ ВЕРСТАТОБУДІВНИЙ ЗАВОД»	0,01	0,06	0,19	0,26	0,37	0,39	0,43
ПАТ «ЛУГТЕПЛОВОЗ»	0,02	0,15	0,21	0,35	0,21	0,21	1,71
ПРАТ «АВТОКРАЗ»	0,01	0,02	0,02	0,05	0,08	0,40	0,33
ПРАТ	0,08	0,05	0,00	0,01	0,01	0,02	0,01

«ДНІПРОВАГОНМАШ»							
ПРАТ «ПЛІГРАФМАШ»	0,03	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
ПАТ «ГМЗ»	0,02	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01
ПАТ «АРТЕМІВСЬКИЙ МАШИНОБУДІВНИЙ ЗАВОД «ПОБЄДА ТРУДА»	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
ПРАТ «КУП'ЯНСЬКИЙ МАШЗАВОД»	0,01	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Джерело: власні розрахунки за даними [99].

Аналіз даних табл. 6 в порівнянні з даними табл. 3.11 показав, що негативна динаміка коефіцієнта довгострокового залучення позикових ресурсів (тобто його зростання) притаманна лише тим суб'єктам господарювання, які мають постійні обсяги нарощування кредитної складової їх фінансового забезпечення, винятком є лише ПРАТ «ДНІПРОВАГОНМАШ».

Інші з досліджуваних підприємств, а саме ПРАТ «ПЛІГРАФМАШ», ПАТ «ГМЗ», ПАТ «АРТЕМІВСЬКИЙ МАШИНОБУДІВНИЙ ЗАВОД «ПОБЄДА ТРУДА» та ПРАТ «КУП'ЯНСЬКИЙ МАШЗАВОД» мають або нульові значення коефіцієнта довгострокового залучення позикових ресурсів (тобто, практично не мають довгострокових зобов'язань), або значення такого коефіцієнта є спадним.

З метою більш докладного дослідження тих підприємств, що мають визначені значення коефіцієнта довгострокового залучення позикових ресурсів (ПРАТ «ХАРКІВСЬКИЙ ПІДШИПНИКОВИЙ ЗАВОД», ПРАТ «ХТЗ», ПРАТ «ХАРКІВСЬКИЙ ВЕРСТАТОБУДІВНИЙ ЗАВОД», ПАТ «ЛУГТЕПЛОВОЗ», ПРАТ «АВТОКРАЗ», ПРАТ «ДНІПРОВАГОНМАШ»), проведено кореляційне узагальнення таких значень із динамікою наданих кредитів (рис. 3.10, власні розрахунки за даними [99] та табл. 3.15).

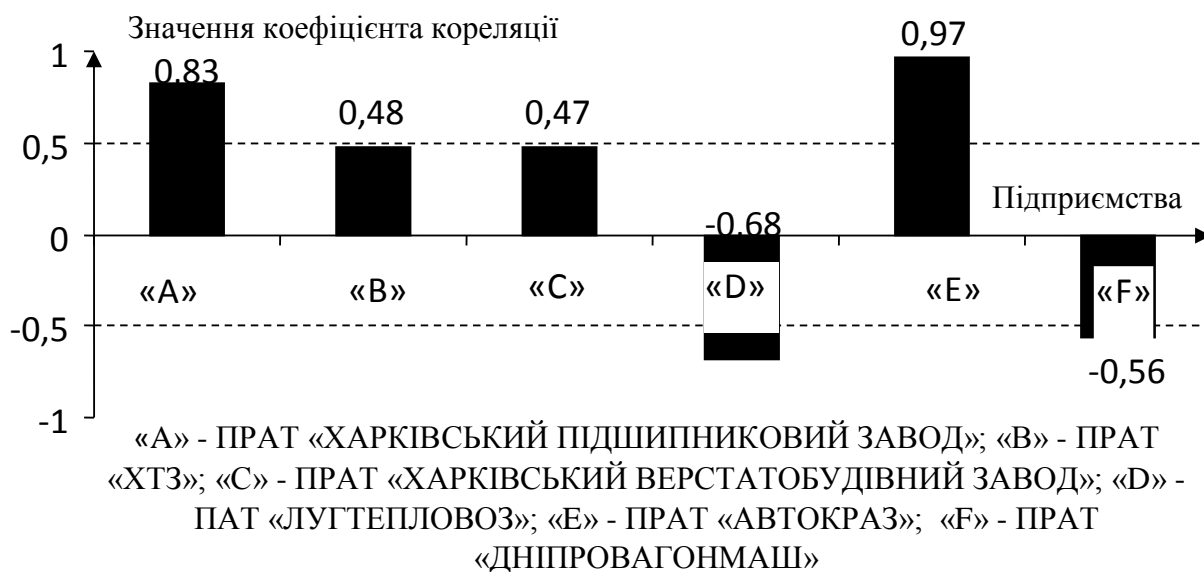


Рис. 3.10. Значення коефіцієнтів кореляції між значенням коефіцієнту довгострокового залучення позикових ресурсів та обсягами наданих кредитів для досліджуваних суб'єктів господарювання

Для ПРАТ «ХАРКІВСЬКИЙ ПІДШИПНИКОВИЙ ЗАВОД» підвищення значень коефіцієнта довгострокового залучення позикових ресурсів відбувається на фоні зростання обсягів наданих кредитів, що є свідченням необхідності врахування привалювання в таких обсягах довгострокових залучень з метою недопущення надмірного зростання відміченого коефіцієнту та покращення можливостей довгострокового залучення позикових ресурсів даним підприємством. Приблизно такою ж виявляється й динаміка значень розглянутих показників і для ПРАТ «АВТОКРАЗ». Однак, для ПРАТ «АВТОКРАЗ» така динаміка є більш позитивною, бо значне зростання значень коефіцієнта довгострокового залучення позикових ресурсів відбувається лише за підсумками 2018–2019 років.

Для ПРАТ «ХТЗ» та ПРАТ «ХАРКІВСЬКИЙ ВЕРСТАТОБУДІВНИЙ ЗАВОД» відображення кореляційного зв'язку між значеннями коефіцієнту довгострокового залучення позикових ресурсів та обсягів наданих кредитів є помірним. Однак, така помірність визначена на фоні зниження загального обсягу залучених ресурсів та зростанні коефіцієнта довгострокового залучення позикових ресурсів, що загалом знижує і можливості

довгострокового залучення позикових ресурсів даними підприємствами (див. табл. 3.16).

Таблиця 3.16

Довгострокові кредити суб'єктів господарювання

Суб'єкти господарювання	Рік, тис. грн						
	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013
ПРАТ «ХАРКІВСЬКИЙ ПІДШИПНИКОВИЙ ЗАВОД»	0	0	5304,7	4355,3	44553,2	92259	104397
ПРАТ «ХТЗ»	12977,2	0	101739,5	85341,5	6039	7188	5808
ПРАТ «ХАРКІВСЬКИЙ ВЕРСТАТОБУДІВНИЙ ЗАВОД»	0	0	3787,5	0	6312,5	0	0
ПАТ «ЛУГТЕПЛОВОЗ»	0	0	0	44440	0	0	0
ПРАТ «АВТОКРАЗ»	0	0	20200	50500	20384	706734	705605
ПРАТ «ДНІПРОВАГОНМАШ»	0	0	0	0	0	0	0
ПРАТ «ПЛІГРАФМАШ»	0	0	0	0	0	0	0
ПАТ «ГМЗ»	0	0	0	0	0	0	0
ПАТ «АРТЕМІВСЬКИЙ МАШИНОБУДІВНИЙ ЗАВОД «ПОБЕДА ТРУДА»	0	0	0	0	0	0	0
ПРАТ «КУП'ЯНСЬКИЙ МАШЗАВОД»	0	0	0	0	0	0	0

Поряд із цим, ПАТ «ЛУГТЕПЛОВОЗ» має від'ємне значення кореляційного зв'язку між значеннями коефіцієнту довгострокового залучення позикових ресурсів та обсягів наданих кредитів. Детальний розгляд такого значення свідчить про негативність тенденцій збільшення коефіцієнту довгострокового залучення позикових ресурсів ПАТ «ЛУГТЕПЛОВОЗ», бо таке збільшення відбувається на фоні зниження обсягів залучених кредитних ресурсів, принаймні з 2016 року (табл. 3.11).

Також від'ємним є значення кореляційного зв'язку між значеннями коефіцієнту довгострокового залучення позикових ресурсів та обсягів наданих кредитів для ПРАТ «ДНІПРОВАГОНМАШ». Однак, така від'ємність визначає зниження значень коефіцієнта довгострокового залучення позикових ресурсів на фоні підвищення обсягів наданих

кредитних ресурсів.

Тож у підсумку можна відмітити, що розвиток кредитної складової фінансового забезпечення певною мірою стримується можливостями довгострокового залучення запозичених ресурсів з погляду наявної динаміки відповідних статистичних даних по ряду досліджуваних підприємств.

Тож цілком правомірним є питання щодо визначення фінансової залежності досліджуваних підприємств. Дане питання може бути розглянуте на основі узагальнення коефіцієнта фінансової залежності, який розраховується як відношення обсягів довгострокових та поточних зобов'язань до обсягів власного капіталу [35]. Тобто у підсумку такий коефіцієнт показує частку залучених коштів з розрахунку на одну гривню власних коштів позичальника. Теоретично доцільність значень такого коефіцієнта не більше ніж одиниця [35]. В табл. 3.17 подано значення коефіцієнта фінансової залежності для ряду досліджуваних підприємств.

Таблиця 3.17

Коефіцієнт фінансової залежності

Суб'єкти господарювання	Рік						
	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
1	2	3	4	5	6	7	8
ПРАТ «ХАРКІВСЬКИЙ ПІДШИПНИКОВИЙ ЗАВОД»	0,97	1,63	1,46	2,12	2,69	4,10	3,54

Закінчення табл. 3.17

1	2	3	4	5	6	7	8
ПРАТ «ХТЗ»	1,57	2,21	3,30	3,83	34,70	-6,40	-3,71
ПРАТ «ХАРКІВСЬКИЙ ВЕРСТАТОБУДІВНИЙ ЗАВОД»	0,58	0,75	0,76	1,13	1,39	2,71	4,56
ПАТ «ЛУГТЕПЛОВОЗ»	1,26	1,49	1,77	1,52	3,33	4,14	-28,08
ПРАТ «АВТОКРАЗ»	1,14	0,66	0,38	1,07	1,11	2,38	2,98
ПРАТ «ДНІПРОВАГОНМАШ»	1,28	1,74	1,43	1,94	0,49	1,41	2,85
ПРАТ «ПЛІГРАФМАШ»	0,93	0,18	0,17	0,13	0,74	0,59	0,39
ПАТ «ГМЗ»	0,37	0,46	0,25	0,20	0,13	0,29	0,54

ПАТ «АРТЕМІВСЬКИЙ МАШИНОБУДІВНИЙ ЗАВОД «ПОБЕДА ТРУДА»	0,02	0,19	0,20	0,39	0,98	0,78	1,25
ПРАТ «КУП'ЯНСЬКИЙ МАШЗАВОД»	0,01	0,01	0,03	0,02	0,03	0,10	0,64

Джерело: власні розрахунки за даними [99].

Як видно з даних табл. 3.17, всі досліджувані суб'єкти господарювання, що мають постійне залучення кредитних ресурсів мають загальну зростаючу динаміку значень коефіцієнта фінансової залежності. При цьому ті підприємства, які мають помірне зростання значення такого коефіцієнта (а це, насамперед, ПРАТ «АВТОКРАЗ» та ПРАТ «ДНІПРОВАГОНМАШ»), мають й відносно стійке зростання обсягів залучених кредитних ресурсів за підсумками досліджуваного періоду.

На відміну від цього такі підприємства як ПРАТ «ПЛІГРАФМАШ», ПАТ «ГМЗ», ПАТ «АРТЕМІВСЬКИЙ МАШИНОБУДІВНИЙ ЗАВОД «ПОБЕДА ТРУДА» та ПРАТ «КУП'ЯНСЬКИЙ МАШЗАВОД» мають помірні значення коефіцієнта фінансової залежності, що пов'язано з тим, що дані підприємства надають перевагу іншим складовим їх фінансового забезпечення. Тож для з'ясування впливів структури залучених та власних коштів на розвиток кредитної складової фінансового забезпечення підприємств варто також розглянути ступінь мобільності використання власних коштів досліджуваних суб'єктів господарювання. Зокрема це можна здійснити на основі аналізу коефіцієнта маневреності власних коштів, який визначається як відношення між різницею обсягів власного капіталу та необоротних активів до обсягів власного капіталу. Оптимальне теоретичне значення такого коефіцієнта повинне бути не менше ніж 0,5 [35].

У табл. 3.18 наведені значення коефіцієнта маневреності власних коштів по ряду досліджуваних підприємств.

Таблиця 3.18

Коефіцієнт маневреності власних коштів

Суб'єкти	Рік
----------	-----

господарювання	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
ПРАТ «ХАРКІВСЬКИЙ ПІДШИПНИКОВИЙ ЗАВОД»	0,12	-0,23	-0,39	-0,72	-1,00	-1,23	-1,00
ПРАТ «ХТЗ»	-0,56	-0,79	-0,95	-1,43	-14,41	3,39	2,66
ПРАТ «ХАРКІВСЬКИЙ ВЕРСТАТОБУДІВНИЙ ЗАВОД»	0,37	0,33	0,30	0,15	0,15	0,38	-0,10
ПАТ «ЛУГТЕПЛОВОЗ»	-0,14	-0,20	-0,20	-0,15	-0,50	-0,39	12,54
ПРАТ «АВТОКРАЗ»	0,30	0,00	-0,07	-0,01	-0,06	-0,26	-0,11
ПРАТ «ДНІПРОВАГОНМАШ»	0,60	0,57	0,51	0,52	0,75	0,81	0,61
ПРАТ «ПЛІГРАФМАШ»	-0,10	0,62	0,65	0,56	0,49	0,45	0,57
ПАТ «ГМЗ»	0,61	0,66	0,67	0,66	0,64	0,63	0,64
ПАТ «АРТЕМІВСЬКИЙ МАШИНОБУДІВНИЙ ЗАВОД «ПОБЄДА ТРУДА»	0,04	-0,01	-0,04	0,68	0,67	0,66	0,60
ПРАТ «КУП'ЯНСЬКИЙ МАШЗАВОД»	0,17	0,16	0,13	0,12	0,12	0,06	0,08

Джерело: власні розрахунки за даними [99].

Як видно з даних табл. 3.18, більшість з досліджуваних підприємств має незадовільні значення та динаміку коефіцієнта маневреності власних коштів. Зокрема саме цим можна пояснити недостатню розвиненість кредитної складової фінансового забезпечення ПРАТ «КУП'ЯНСЬКИЙ МАШЗАВОД».

Поряд із цим наявна динаміка значень коефіцієнта маневреності власних коштів ПРАТ «ДНІПРОВАГОНМАШ» сприяє нарощуванню обсягів залучених кредитних ресурсів (дані табл. 3.11 та табл. 3.18 у порівнянні).

Тож загалом, відповідно до даних табл. 3.18, можна зробити висновок, що фактором стримання маневреності власних коштів досліджуваних підприємств, а відтак й розвитку кредитної складової їх фінансового забезпечення, може бути динаміка обсягів активів суб'єктів господарювання, які відображають в собі інвестиції, що капіталізовані в активах. Тож варто також розглянути окупність активів досліджуваних підприємств.

В табл. 3.19 наведено значення коефіцієнта окупності активів, який свідчить про ефективність отримання прибутку за допомогою активів та розраховується як відношення прибутку після сплати податків до загальних

активів [35]. Таким чином, в теоретичному сенсі значення коефіцієнта окупності активів повинно бути позитивним та мати тенденцію до зростання.

Таблиця 3.19

Коефіцієнт окупності активів

Суб'єкти господарювання	Рік						
	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
1	2	3	4	5	6	7	8
ПРАТ «ХАРКІВСЬКИЙ ПІДШИПНИКОВИЙ ЗАВОД»	-0,0097	0,0609	0,0044	-0,0425	-0,0110	-0,0138	0,0556
ПРАТ «ХТЗ»	-0,1476	-0,1032	-0,0378	-0,0591	-0,1238	-0,2147	-0,1623
ПРАТ «ХАРКІВСЬКИЙ ВЕРСТАТОБУДІВНИЙ ЗАВОД»	-0,0156	-0,0321	-0,0568	-0,0019	0,0008	-0,1543	-0,1384
ПАТ «ЛУГТЕПЛОВОЗ»	-0,0240	0,0005	-0,0011	-0,0397	-0,0240	0,0017	-0,3572
ПРАТ «АВТОКРАЗ»	0,0011	0,0364	0,0407	0,0204	0,0177	0,0072	0,0055
ПРАТ «ДНІПРОВАГОНМАШ»	0,0026	-0,0290	-0,0031	0,0367	0,3188	0,2441	-0,2552
ПРАТ «ПЛІГРАФМАШ»	0,0743	0,0990	-0,1339	-0,0121	0,6918	-0,1133	0,1185

Закінчення табл. 3.19

1	2	3	4	5	6	7	8
ПАТ «ГМЗ»	-0,0549	-0,0284	0,0017	0,0009	-0,0531	-0,0124	-0,0302
ПАТ «АРТЕМІВСЬКИЙ МАШИНОБУДІВНИЙ ЗАВОД «ПОБЕДА ТРУДА»	-0,0513	-0,0484	-0,0305	-0,1226	-0,0465	-0,0459	-0,0958
ПРАТ «КУП'ЯНСЬКИЙ	-0,0093	-0,0264	-0,0555	-0,0337	-0,0312	-0,0799	-0,1632

МАШЗАВОД»							
-----------	--	--	--	--	--	--	--

Джерело: власні розрахунки за даними [99].

З даних табл. 3.19 видно, що однією з головних причин недостатньої розвиненості кредитної складової фінансового забезпечення досліджуваних підприємств є низька окупність активів. Так, для таких підприємств як ПАТ «АРТЕМІВСЬКИЙ МАШИНОБУДІВНИЙ ЗАВОД «ПОБЕДА ТРУДА», ПРАТ «КУП'ЯНСЬКИЙ МАШЗАВОД», ПРАТ «ХТЗ» характерними є від'ємні значення коефіцієнту окупності активів на всьому досліджуваному інтервалі.

Для ПРАТ «АВТОКРАЗ» характерними є позитивні значення коефіцієнту окупності активів на всьому досліджуваному інтервалі, але такі значення не мають чіткої динаміки щодо зростання. Інші з досліджуваних підприємств мають як позитивні, так й негативні значення коефіцієнту окупності активів на досліджуваному інтервалі.

Тож як підсумок можна зробити висновок, що окупність активів є одним із вагомих факторів щодо уповільнює розвиток кредитної складової фінансового забезпечення досліджуваних підприємств. Однак, таке уповільнення не визначається лише факторами внутрішнього середовища.

Слід відзначити, що з позиції банку також важливим є визначення показників фінансового стану підприємств – позичальників кредитних ресурсів. Зокрема, згідно з Положення про визначення банками України розміру кредитного ризику за активними банківськими операціями [112] для розрахунку обсягу резерву під кредитні ризику та визначення чистого кредитного ризику банк повинен оцінити фінансовий стан позичальника за такими економічними показниками: платоспроможності, фінансової стійкості, рентабельності та ін. В залежності від кількісних значень таких показників, підприємства можуть бути розділені на класи з позиції надійності повернення кредитів. Так, за даними розрахунків, наведених в табл. 3.10 та 3.17, банки можуть оцінювати спроможність позичальників до повернення кредитних коштів.

Суттєвий вплив на зазначений процес розвитку кредитної складової фінансового забезпечення справляють й фактори зовнішнього середовища, кількість яких загалом також є значною. Це й інфляційні чинники, цінові

аспекти ресурсів, необхідних для функціонування промислових підприємств, інвестиційний клімат, податкове навантаження, умови кредитування, розвиток фінансового сектору економіки тощо [26]. Враховуючи наявність світової фінансової кризи, розглянемо більш докладно вплив такого зовнішнього чинника на сталість розвитку кредитної складової фінансового забезпечення підприємств як коливання курсу національної валюти. Результат такого впливу можна визначити на основі регресійного аналізу. При цьому в ході аналізу варто визначити вплив курсових коливань національної грошової одиниці на динаміку обсягів наданих кредитів та вплив таких коливань разом із динамікою обсягів наданих кредитів на динаміку обсягів отриманого доходу від реалізації готової продукції для тих підприємств, які мають стійкі обсяги залучення кредитних ресурсів протягом досліджуваного періоду часу.

У першому з відмічених випадків з'ясовано вплив курсових коливань на обсяги залучених кредитних ресурсів, а у другому, – визначено вплив обсягів наданих кредитів на динаміку обсягів отриманого доходу від реалізації готової продукції з урахуванням можливої валюти наданого кредиту. Курсові коливання національної грошової одиниці варто розглянути з погляду коливань національної грошової одиниці відносно до долару США та Євро. Для розрахунків використано офіційні курси гривні до іноземних валют, встановлений Національним банком України, середній за період [98]. У табл. 3.20 подано регресійні рівняння із нормальними коефіцієнтами при незалежних змінних щодо впливу коливань національної грошової одиниці відносно долару США та Євро на динаміку обсягів наданих кредитів по ряду досліджуваних підприємств.

Таблиця 3.20

Регресійні рівняння, які визначають сутність впливу коливань національної грошової одиниці відносно долару США (VDC) та Євро (VEV) на динаміку обсягів наданих кредитів (KR) для досліджуваних суб'єктів господарювання

Суб'єкти господарювання	Регресійне рівняння
ПРАТ «ХАРКІВСЬКИЙ ПІДШИПНИКОВИЙ ЗАВОД»	$KR = -496,47 \cdot VDC + 475,69 \cdot VEV - 24565,1$

ПРАТ «ХТЗ»	$KR = 642,15 \cdot VDC - 573,18 \cdot VEV + 129426,0$
ПРАТ «ХАРКІВСЬКИЙ ВЕРСТАТОБУДІВНИЙ ЗАВОД»	$KR = 31,08 \cdot VDC - 2,01 \cdot VEV - 10973,6$
ПАТ «ЛУГТЕПЛОВОЗ»	$KR = -282,66 \cdot VDC + 16,17 \cdot VEV + 200184,0$
ПРАТ «АВТОКРАЗ»	$KR = -4976,45 \cdot VDC + 5823,90 \cdot VEV - 10^6$
ПРАТ «ДНІПРОВАГОНМАШ»	$KR = -1373,59 \cdot VDC + 1149,96 \cdot VEV + 72826,6$

З даних табл. 3.20 видно, що з погляду досліджуваних підприємств одна із складових коливань національної грошової одиниці має позитивні, а інша від'ємні значення коефіцієнтів при незалежних змінних. Тож можна зробити висновок, що вплив з боку коливань національної грошової одиниці на обсяги наданих кредитів в розрізі конкретних підприємств постійно має негативну складову, незважаючи на конкретне підприємство. Таким чином, при обґрунтуванні пропозицій щодо визначення доцільності залучення кредитних ресурсів із валютною компонентою варто враховувати цей висновок.

У табл. 3.21 представлено регресійні рівняння із стандартизованими коефіцієнтами при незалежних змінних щодо впливу коливань національної грошової одиниці відносно долару США на динаміку отриманого доходу від реалізації продукції досліджуваних підприємств з обсягами наданих кредитів.

З даних табл. 3.21 видно, що ті регресійні рівняння, які мають більш вагомі статистичні оцінки значимості відбивають недостатньо суттєвий вплив обсягів наданих кредитів на динаміку отриманих значень відповідно до негативного напрямку впливу з боку коливань національної грошової одиниці відносно долару США.

Таблиця 3.21

Регресійні рівняння, які визначають сутність впливу коливань національної грошової одиниці відносно долару США (VDC) на динаміку отриманого доходу (VD) від реалізації продукції досліджуваних суб'єктів господарювання разом із обсягами наданих кредитів (KR)

уб'єкти господарювання	Регресійне рівняння
------------------------	---------------------

ПРАТ «ХАРКІВСЬКИЙ ПІДШИПНИКОВИЙ ЗАВОД»	$VD = 0,996 \cdot KR - 0,060 \cdot VDC$
«ПРАТ «ХТЗ»	$VD = -0,47 \cdot KR - 0,65 \cdot VDC$
ПРАТ «ХАРКІВСЬКИЙ ВЕРСТАТОБУДІВНИЙ ЗАВОД»	$VD = 0,398 \cdot KR - 0,760 \cdot VDC$
ПАТ «ЛУГТЕПЛОВОЗ»	$VD = 0,151 \cdot KR + 0,86 \cdot VDC$
ПРАТ «АВТОКРАЗ»	$VD = 0,774 \cdot KR - 0,960 \cdot VDC$
ПРАТ «ДНІПРОВАГОНМАШ»	$VD = 0,861 \cdot KR - 0,730 \cdot VDC$

Це пояснюється значною доларизацією вітчизняної економіки, яка за оцінками фахівців Національного банку України коливається на рівні 30%. Такий висновок варто враховувати при обґрунтуванні пропозицій щодо визначення доцільності залучення кредитних ресурсів.

В цілому ж наведені статистичні узагальнення сприяли розробці науково-методичного підходу до аналізу застосування кредитної складової фінансового забезпечення, особливістю якого є врахування часової та валютної детермінант кредитних ресурсів з погляду сталої діяльності суб'єктів господарювання, яка визначається з урахуванням динаміки обсягів реалізованої продукції та значень отриманого фінансового результату.

Проведений аналіз окремих факторів впливу на розвиток кредитної складової фінансового забезпечення суб'єктів господарювання, які загалом поділені на фактори внутрішнього та зовнішнього середовища, сприяє обґрунтуванню науково-методичного підходу до аналізу застосування кредитної складової. Дієвість факторів впливу внутрішнього середовища щодо розвитку кредитної складової фінансового забезпечення підприємств визначено через сукупність показників кредитоспроможності, платоспроможності, фінансової стійкості та фінансового стану підприємства, що загалом розкриває рухомість власних фінансових ресурсів та можливість застосування кредитної складової у діяльності конкретного підприємства. Доведено, що уповільнення розвитку кредитної складової фінансового забезпечення досліджуваних суб'єктів господарювання відбувається внаслідок надмірного зростання поточних зобов'язань у порівнянні з відносно помірною динамікою зміни обсягів їх активів, обмеженими можливостями довгострокового залучення

запозичених ресурсів та низькою окупністю активів досліджуваних підприємств.

Розгляд коливань національної грошової одиниці, в якості одного з ключових зовнішніх факторів впливу на розвиток кредитної складової фінансового забезпечення досліджуваних підприємств, показав, що такий фактор негативно впливає як на обсяги залучення кредитних ресурсів, так і на діяльність підприємства в цілому.

Загалом запропонований підхід до аналізу статистичних даних, що може застосовуватися суб'єктами господарювання для розвитку власного фінансового забезпечення в розрізі його кредитної складової, покликаний підвищити якість і швидкість прийняття управлінських рішень, які базуються на даних обліку, аналізу і аудиту.

Науково-методичний підхід до аналізу застосування кредитної складової фінансового забезпечення може використовуватися аудиторями на практиці в ході надання аудиторських послуг (оцінки безперервності діяльності тощо). Адже розглянутий підхід дозволяє впливати на рівень фінансового забезпечення підприємства, змінюючи при цьому структурне наповнення кредиту іноземною валютою. Впровадження в практику аудиторів запропонованої технології дасть змогу не лише збільшити прибутки від аудиторської діяльності, а й підвищити попит на аудиторські послуги.

ВИСНОВКИ

У роботі наведено теоретичне узагальнення та нове вирішення наукового завдання, яке полягає в розкритті, на системній основі, складу та структури, особливостей формування та принципів функціонування, методології та концептуального підґрунтя взаємоузгодженого удосконалення технології обліку, аналізу та контролю, поданих у вигляді ключових функцій системи управління підприємством. Отримані результати свідчать про досягнення поставленої мети і дають можливість зробити такі висновки та внести наступні пропозиції:

дістала подальшого розвитку система підтримки підприємництва в Україні, реалізація якої сприяє вирішенню певних соціально-економічних проблем;

набули подальшого розвитку напрямки інтеграції облікових регламентів та процедур до вимог європейських практик, в основі яких є результати позиціонування економіки України в світових рейтингах;

узагальнено критерії класифікації підприємств, за групами, у відповідності до Європейської класифікації, щодо складання фінансової звітності;

проведено аналіз тенденцій розвитку суб'єктів господарювання та узагальнено чинники, які гальмують темпи розвитку підприємництва в Україні;

дістала подальшого розвитку технологія визнання та обліку ключів електронного підпису, яка на відміну від інших поєднує застосування норм бухгалтерського та податкового обліку в залежності від податкового статусу підприємства;

дістала подальшого розвитку технологія документообігу розрахунків готівкою, яка на відміну від існуючих, враховує видачу грошових коштів за допомогою КПК та карт «ключів до рахунку» та особливості виплати заробітної плати готівкою за допомогою платіжних засобів;

запропоновано схему організації електронного документообігу при виконанні завдань з аудиту, яка передбачає чотири етапи процесу її реалізації;

дістав подальшого розвитку методичний підхід до організації обліково-аналітичного забезпечення логістичного менеджменту інтегрованого корпоративного об'єднання підприємств, відмінність якого полягає у

застосуванні онтологічного моделювання для визначення об'єктів облікового спостереження, формуванні системноінженерної моделі корпоративного об'єднання для визначення складу та ієрархії аналітичних показників, використанні нечіткого логічного висновку для визначення сценарії розвитку логістичних процесів, введенні критерію ресурсозбереження як базису для оптимізації перебігу логістичних процесів та взаємодії учасників інтеграційної взаємодії, яка моделюється на основі використання принципів бізнес-інжинірингу. Застосування розробленого методичного підходу дозволяє наблизити склад обліково-аналітичних номенклатур до ключових рішень, що приймаються системою логістичного менеджменту інтегрованого об'єднання корпоративних підприємств;

розроблено підходи щодо обрання моделі побудови системи управління витратами (СУВ) підприємства за різними рівнями управлінського впливу на підставі оцінки функціонального спрямування на керований об'єкт, властивостей системи СУВ та основного цілеполягання створення системи. Запропановано підходи щодо побудови СУВ на підставі ABC моделі на вітчизняних підприємствах та інструментарій управління витратами на оплату праці за концепцією «вигравший-вигравший»;

розроблено матрицу сучасних варіантів організації ERP-системи управління витратами на вітчизняному підприємстві;

запропоновано удосконалити методику обліку навчання персоналу на підприємствах України з урахуванням зміни підходу до визначення індикативної вартості професійного навчання в Україні за рахунок встановлення обмеження щодо оподаткованої бази не за рахунок граничного розміру доходу в залежності від прожиткового мінімуму, а в залежності від рівня мінімальної заробітної плати на 1 січня того року, в якому здійснюється навчання; додатково необхідно анулювати зобов'язання працівника сплати вартість компенсації за навчання, сплачену роботодавцем, при умові подальшого звільнення, не розглядаючи таку суму виплат як додаткове благо фізичної особи та не зараховувавши її в загальну базу оподаткування при нарахуванні податку з доходів фізичних осіб;

дістала подальшого розвитку послідовність проведення судово-економічної експертизи витрат діяльності підприємства, яка на відміну від існуючих є універсальною, охоплює всі аспекти витратної діяльності

підприємства та може бути адаптована до питань конкретної справи;

удосконалено визначення обліково-аналітичне забезпечення автотранспортного підприємства – це комплексна система обліку, аналізу та аудиту діяльності автотранспортних підприємств, яка взаємодіє через інформаційні потоки в процесі формування і передачі оперативної та якісної обліково-аналітичної інформації для забезпечення формування фінансової, статистичної та управлінської звітності, а також зовнішніми користувачами;

дістало подальшого розвитку організаційні положення обліково-аналітичного забезпечення автотранспортних підприємств за елементами методу бухгалтерського обліку, розглянуто особливості документації, інвентаризації, балансу та звітності та запропоновано порядок співставлення показників форм статистичної та фінансової звітності й заходи посилення системи внутрішнього контролю діяльності автотранспортних підприємств;

удосконалено організацію обліку витрат підрядного підприємства шляхом їх поділу за видами субпідрядного співробітництва;

дістав подальший розвиток розподіл витрат будівельного підприємства на окремих аналітичних рахунках субпідрядних організацій, що дає змогу забезпечити порівнянність вартості різних об'єктів, незалежно від того, чи виконуються роботи власними силами або із залученням субпідрядних підприємств;

розроблено науково-методичний підхід до аналізу застосування кредитної складової фінансового забезпечення, особливістю якого є врахування часової та валютної детермінант кредитних ресурсів з погляду сталої діяльності суб'єктів господарювання, яка визначається з урахуванням динаміки обсягів реалізованої продукції та значень отриманого фінансового результату.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Аакер Д. Стратегическое рыночное управление. Санкт-Петербург : Питер. 2007. 631 с.
2. Азаренкова Г. М., Легостаев Д. І., Жовнір В. І. Діагностика стану антикризового управління на підприємстві. *Фінанси, облік і аудит*. 2017. Вип. 1(29). С. 7–19.
3. Алборов Р. А. Принципы и основы бухгалтерского учета. 3-е изд. Москва: «КноРус», 2011. 343 с.
4. Ансофф И. Новая корпоративная стратегия. Санкт-Петербург : Изд-во «Питер Ком». 1999. 427 с.
5. Атамас П. Й. Управлінський облік. Київ : Центр навчальної літератури. 2006. 389 с.
6. Багиев Г.Л. Организация предпринимательской деятельности. Санкт-Петербург : Изд-во СПбГУЭФ. 2001. 324 с.
7. Барановська Т. В. Облікова політика: рівні, суб'єкти, складові. *Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки*. 2011. № 3 (25). С. 18–26.
8. Бельмехов Р. К. Реализация комплексного подхода к оценке ресурсного потенциала сельскохозяйственного предприятия. *Вестник Адыгейского государственного университета*. 2013. № 1.
9. Береза С. Л. Побудова облікової політики відображення грошових активів та дебіторської заборгованості. *Вісник ЖДТУ*. 2013. №1 (23). С. 35–43.
10. Бетехтіна Л. О. Економічна сутність оборотного капіталу підприємства. *Держава і регіони. Серія. Економіка і підприємництво*. 2010. № 6. С. 378–381.
11. Бланк И. А. Управление финансовыми ресурсами. Москва : Омега-Л. 2011. 412 с.
12. Бондур Т. О. Роль облікової політики підприємств в організації обліку виробництва продукції рослинництва. *Економіка АПК*. 2014. №10. С. 81–85.
13. Буряк П. Ю. Интегрированные предпринимательские структуры: формирование, эффективность, потенциал : [монография]. Львов : Логос, 2007. 467 с.

14. Бутинець Т. А. Документування господарських операцій: теорія, методологія, комп'ютеризація. Наукове видання. Житомир, ЖІТІ, 1999. 412 с.
15. Бухгалтерський словник. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. Житомир : ПП «Рута», 2011. 224 с.
16. Бычков М. Ф., Балашова Н. Н. К вопросу об учетной политике предприятия. *Экономика с/х и перерабатывающих предприятий*. 2013. № 2. С. 22–23.
17. Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник. Москва : Омега – Л, 2007. 576 с.
18. Великий Ю. М. Управління витратами підприємства : монографія. Харків : ВД «ІНЖЕК». 2009. 256 с.
19. Виноградова М. М. Спорные вопросы определения пределов компетенции судебных экспертов-экономистов. *Теорія та практика судової експертизи і криміналістики*. 2010. №10. С. 540–547.
20. Галузина С. М. Аспекты повышения роли учетно-аналитической информации в системе управления организацией: монографія. Санкт-Петербург : Знание, 2006. 392 с.
21. Гесць В. М. Державне управління в умовах світової кризи системного характеру : контекст змін. *Вісник Державної служби України* 2011. № 2. С. 30–43.
22. Геселев О. В. Проблеми розслідування та прокурорського нагляду у кримінальних справах про злочини у сфері господарської діяльності. *Науковий вісник національного університету ДПС України (економіка, право)*. 2009. №4 (47). С.267–274.
23. Гетьман О.О. Економіка підприємства. Київ : Центр навчальної літератури. 2010. 342 с.
24. Гоголь Т. А. Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємств малого бізнесу : монографія. Чернігів : Видавець Лозовий В.М., 2014. 384 с.
25. Годнюк І. В., Вольська А. О. Актуарний облік як система оцінки економічної вартості бізнесу. «Актуальні проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в соціально-орієнтованій системі управління підприємством»: Матеріали II Всеукраїнської науково-практичної

конференції. Частина 1 (м. Полтава, 23 квітня 2019 року). Полтава, 2019. С. 57.

26. Голуб Ю. О. Застосування процедури аналізу доцільності кредитування суб'єктів господарювання в аудиторській діяльності. *Бізнес Інформ*. 2012. № 8. С. 148–151.

27. Голячук Н. В. Обліково-аналітичне забезпечення як важлива складова управління підприємством. *Економічний аналіз* : зб. наук. праць.– Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2010. Вип. 6. Ч. 3. С. 408–410.

28. Гончарова Н. П. Инновационная парадигма формирования «новой экономики». *Актуальні проблеми економіки*. 2009. № 10(100). С. 4–10.

29. Городиський М. П. Види внутрішнього контролю господарських операцій з укладання та виконання договорів підряду. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Сер. : Економічні науки*. 2013. № 2. С. 23–29. 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=Vzhdtu_econ_2013_2_5 (дата звернення 15.05.2020).

30. Горшков С. Введение в онтологическое моделирование. Москва : ООО «ТринитиДата», 2018. 165 с.

31. Господарський кодекс України. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*, 2003, № 18, № 19–20, № 21–22, ст.144 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15>. (дата звернення 14.04.2020).

32. Господарський процесуальний кодекс України. Харків : Одиссей, 2011. 88 с.

33. Грицак Н. Організація внутрішнього аудиту витрат автотранспортних підприємств. *Бухгалтерський облік і аудит*, 2007. № 2. С. 37–40.

34. Грицак Н. Ю. Організація бухгалтерського обліку на автотранспортному підприємстві. *Міжнародний збірник наукових праць*. Випуск 2 (20). С. 144- 154. URL : [file:///D:/43836-88442-1-PB%20\(1\).pdf](file:///D:/43836-88442-1-PB%20(1).pdf) (дата звернення 15.05.2020).

35. Гриценко М. П. Фінансовий аналіз : Навч. посіб. Бердянськ БДПУ. 2012. 140 с.
36. Грицина Л. А Місце України у глобальних рейтингах. *Modern economics*. 2018. № 9. С. 14–20.
37. Директива 2013/34/ЄС Європейського Парламенту та Ради Європейського Союзу «Про щорічну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язані з ними звіти певних типів компаній», що вносить зміни до Директиви 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради та скасовує Директиву Ради 78/660/ЄЕС і 83/349/ЄЕС від 26.06.2013 р. № 2013/34/ЄС. *Офіційний вісник ЄС*. 2013. L 182. С. 19–76. (дата звернення 03.02.2020).
38. Дмитрів К. І. Дослідження інформаційних систем в управлінні підприємствами. *Економічний вісник НТУУ «КПІ»*. 2017. URL : <http://ev.fmm.kpi.ua/article/download/108776/103719>. (дата звернення: 07.05.2020).
39. Добротворський С. С., Сокол Є. І., Гнучих С. С., Добровольська Л. Г. Розробка і впровадження ERP-систем на open source технологіях в машинобудівних підприємствах. *Вісник Національного технічного університету «ХПІ»*. – Серія: Технології в машинобудуванні. № 6 (1282). 2018. С. 67-71. URL: http://repository.kpi.kharkov.ua/bitstream/KhPI-Press/37172/1/vestnik_KhPI_2018_6_Dobrotvorskiy_Razrabotka_i_vnedrenie.pdf. (дата звернення: 07.05.2020).
40. Дослідження теоретико-методичних аспектів обліку та формування ефективної методики обліку та аналізу управління господарською діяльністю будівельного підприємства / Н. І. Верхоглядова, О. Є. Кононова, Т. Є. Іваницька, Вена.: Premier Publishing s.r.o. Vienna, 2017. 62 с.
41. Дырдонова А. Н. Управление затратами. Нижнекамск : Нижнекамский химико–технологический институт (филиал) КГТУ. 2010. 298 с.
42. ERP-2018. Звіт Panorama Consulting Group. URL: <https://www.panorama-consulting.com/resource-center/erp-industry-reports/panoramas-2018-erp-report>. (дата звернення: 07.05.2020).

43. Жаворонкова Г. В., Голячук Н. В., Голячук С. Є. Формування системи інформаційного забезпечення менеджменту лісгосподарських підприємств в сучасних умовах. *Економіка: проблеми теорії та практики: зб. наук. пр.* – Вип. 221. Т. 1. Дніпропетровськ: ДНУ, 2006. С. 255–263.
44. Загальні вимоги до фінансової звітності : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення 15.05.2020).
45. Застосування картки «ключ до рахунку» : правила від Нацбанку. URL: <https://legalhub.online/bankivskyj-i-finansovyj-sektor/zastosuvannya-kartky-klyuch-do-rahunku-pravyyla-vid-natsbanku/>. (дата звернення 03.02.2020).
46. Захаркін О. О. Вартісно-орієнтоване управління інноваційною діяльністю підприємств: методологічні засади, світовий та вітчизняний досвід : монографія. Суми : Сумський державний університет, 2015. 400 с.
47. Звіт за легкістю ведення бізнесу 2020. *Світовий Банк*. URL: <https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/32436/9781464814402.pdf>. (дата звернення 28.04.2020).
48. Звіт про наявність і рух необоротних активів, амортизацію та капітальні інвестиції № 2-ІНВ (річна), затверджений наказом Державного комітету статистики України від 10.06.2019 № 205. URL : <https://buhgalter911.com/uk/blanki/statistika/statistika-osnovnyh-sredstv/> (дата звернення 15.05.2020).
49. Зятковський І. В. Фінанси суб'єктів господарювання : основні засади та практика організації : дис. ... д-ра екон. наук : спец. 08.04.01. Тернопіль, 2006. 491 с.
50. Іванов Ю. Б., Пилипенко А. А. Інтеграційний розвиток суб'єктів господарювання: теоретичне обґрунтування та організація управління: монографія. Харків : ВД Інжек, 2012. 400 с.
51. Іващенко Г. А. Обліково-аналітичне забезпечення економічної безпеки. *Молодий вчений*. 2018. №2 (54). С. 719–722.
52. Індекс економічної свободи : офіційний сайт URL: <https://www.heritage.org/index/country/ukraine>. (дата звернення 20.04.2020).

53. Інноваційний розвиток корпоративних фінансів: тенденції та перспективи : монографія / [Терещенко О.О., Бабяк Н.Д., Іващенко А.І. та ін.]; за заг. ред. д.е.н., проф. О. Терещенка. Київ: КНЕУ, 2017. 495 с.

54. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999 р. № 291. URL : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/REG4186.html (дата звернення 15.05.2020).

55. Інструкція про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземних валютах, затверджена постановою Правління НБУ від 12.11.2003 р. № 492. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1172-03>. (дата звернення 20.04.2020).

56. Каменська Т. Необхідність створення служби внутрішнього аудиту на підприємстві. *Вісник податкової служби*. 2009. №28. С. 21–25.

57. Канке А. А., Кошева І. П. Основы логистики. Москва : КНОРУС, 2013. 576 с.

58. Капустник К. В. Загальна методика проведення судово-економічних експертиз стратегічних рішень. *Вісник СевДТУ: Економіка і фінанси* : Зб. наук. пр. 2009. №92. С.89–92.

59. Касич А. О. Еволюція наукових підходів до формування облікової політики підприємства. *Вісник КрНУ ім. Михайла Остроградського*. 2013. № 78. С. 172–180.

60. Касич А. О., Циган Р. М., Карбан О. І. Науково-методичні основи обліково-аналітичного забезпечення управління прибутком підприємства. *Проблеми економіки*. 2013. № 1. С. 191–196.

61. Кобка С. В. Документальне забезпечення процесу судово-економічної експертизи. *Управління розвитком*. 2010. №2(78). С.101–102.

62. Коблянська О. І., Сторожук Н. М. Методичне забезпечення судово-бухгалтерської експертизи. *Облік і фінанси АПК*. 2010. №1. С.88–93.

63. Кодекс адміністративного судочинства України. Харків : Одиссей, 2011. 96 с.

64. Кодекс Етики Професійних Бухгалтерів. Редакція 2012 р. Київ, 2014, 172 с.

65. Козаченко Г. В. Економічна безпека підприємства: сутність та механізм забезпечення : монографія. Київ : Лібра. 2003. 256 с.
66. Конституція України. Харків : Одиссей, 2011. 56 с.
67. Костирко Л. А. Фінансовий механізм сталого розвитку підприємств: стратегічні орієнтири, системи забезпечення, адаптація : монографія. Луганськ : Ноулідж, 2012. 474 с.
68. Краюхин Г. А. Управление затратами на предприятии. Санкт-Петербург: Питер. 2012. 378 с.
69. Кримінально-процесуальний кодекс України. Харків : Одиссей, 2011. 224 с.
70. Кудрявцев Д. В., Арзуманян М. Ю., Григорьев Л. Ю. Технологии бизнес-инжиниринга. Санкт-Петербург : Издательство политехнического университета, 2014. 427 с.
71. Кужельний М. В., Левицька С.О. Організація обліку. Київ : Центр навчальної літератури, 2019. 352 с.
72. Кулик В. А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку : монографія. Полтава : РВВ ПУЕТ, 2014. 373 с.
73. Курман О. В. Специфіка залучення спеціалістів при розслідуванні нецільового використання фінансових ресурсів. *Теорія та практика судової експертизи і криміналістики*. 2009. №9. С.72–77.
74. Кустарев В. П. Стратегическое управление затратами и конкурентоспособность организации. URL : <http://www.elebook.com/manag/page13.htm>. (дата звернення 20.04.2020).
75. Кутер М. И. Теория бухгалтерского учета. Учебник. – 3-е изд., перераб. и доп. Москва : Финансы и статистика, 2007. 592 с.
76. Лакатос И. Фальсификация и методология научно–исследовательских программ. Москва : Медиум. 1995. 174 с.
77. Левенчук А. И. Системное мышление. Москва : Издательские решения, 2018. 440 с.
78. Леоненков А. В. Нечеткое моделирование в среде MATLAB и Fuzzy Tech. Санкт-Петербург: БХВ-Петербург, 2005. 736 с.
79. Макеєнко А. Г. Інноваційна діяльність як один із факторів впливу на прибуток суб'єктів господарювання в Україні. *Інвестиції: практика та*

досвід. 2013. № 13. С. 62–65. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/ipd_2013_13_16. (дата звернення 15.05.2020).

80. Малишкін А., Кохтенко Н. Автопослуги: облік і оподаткування. *Дебет-Кредит*. 2007. № 3. – URL : <http://www.dtkr.com.ua/school/ukr/2003/27/27sc2.html> (дата звернення 15.05.2020).

81. Маляревський Ю. Д., Горяєва М. С., Пасенко Н. С. Облік у галузях виробництва та послуг : навчальний посібник. Харків : Вид. ХНЕУ, 2012. 400 с.

82. Мескон М. Х. Основы менеджмента. Москва : Дело. 1992. 524 с.

83. Метелиця В.М. Регуляторна конвергенція бухгалтерської професії в Європейському Союзі. *Accounting and Finance*. 2014. № 2 (64). С. 41–55.

84. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості: Наказ Міністерством промислової політики від 09.07.2007 р. № 373. URL : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN30532.html (дата звернення 28.04.2020).

85. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, затверджені наказом МФУ від 27.06.2013 р. № 635. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13?lang=ru>. (дата звернення 20.05.2020).

86. Мизгулин В. Системный инженер. Как начать карьеру в новом технологическом укладе. Москва : Издательские решения, 2017. 109 с.

87. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 11 «Будівельні контракти». URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_017 (дата звернення 15.05.2020).

88. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2016-2017 року. URL : <https://www.mof.gov.ua/uk/mizhнародni-standarti-audit>. (дата звернення 20.05.2020).

89. Моисеенко Е. В., Лаврушина Е. Г. Информационные технологии в экономике. URL : http://abc.vvsu.ru/Books/inform_tehnolog/page0026.asp. (дата звернення 15.05.2020).

90. Момот Т. В. Вартісно-орієнтоване корпоративне управління: від теорії до практичного впровадження: монографія. – Харків : ХНАМГ, 2006. 380 с.

91. На запит щодо окремих питань з бухгалтерського обліку : Лист Міністерства фінансів України від 27.02.03 р. № 053-2920. URL : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=29528&cat_id=34931. (дата звернення 28.04.2020).

92. Наказ Міністерства юстиції України N 53/5 від 08.10.98 «Про затвердження Інструкції про призначення та проведення судових експертиз та Науково-методичних рекомендацій з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень».

93. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку. URL : <http://vobu.ua/ukr/documents/accounting/item/natsionalni-polozhennya-standarti-bukhgalterskogo-obliku> (дата звернення 15.05.2020).

94. Олійник Т. О., Дем'яненко І. С. Вибір методу оцінки виробничих запасів на промислових підприємствах в умовах кризи. URL : www.rusnauka.com/27_NNM_2009/Economics/52841.doc.htm. (дата звернення 28.04.2020).

95. Онищенко В. Облік токенів 2020. URL: <https://www.golovbukh.ua/article/7751-oblk-tokenv>. (дата звернення 20.05.2020).

96. Онищенко В. Облік електронних ключів. URL: <https://www.golovbukh.ua/article/7635-oblk-elektronnih-klyuchv>. (дата звернення 19.05.2020).

97. Остап'юк Н. А. Обліково-аналітичне забезпечення бухгалтерської експертизи: теорія і методика: дис. на здобуття наук. ступеня кандидата економічних наук: 08.06.04. Київ, 2006. 186 с.

98. Офіційний курс гривні щодо іноземних валют. Національний банк України. URL : <https://bank.gov.ua/markets/exchangerates>. (дата звернення 15.03.2020).

99. Офіційний сайт Агентства з розвитку інфраструктури фондового ринку України (SMIDA). URL : <http://smida.gov.ua>. дата звернення: 07.05.2020).

100. Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL: <https://www.ukrstat.gov.ua> (дата звернення 15.03.2020).
101. Офіційний сайт International Data Corporation (IDC). URL: <https://www.idc.com>. (дата звернення: 07.05.2020).
102. Очеретько Л. М., Винник О. О Удосконалення обліково-аналітичного забезпечення процесу управління витратами будівельних підприємств. URL : http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/12_2018/74.pdf (дата звернення 15.05.2020).
103. Панченко І. А. Судово-бухгалтерська експертиза в Україні: нормативно-правовий аспект. *Вісник ЖДТУ. Економічні науки*. 2005. №1(31). С.186–192.
104. Пасенко Н. С. Організація обліково-аналітичного забезпечення управління фінансовими результатами підприємства. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. № 17. URL : <http://global-national.in.ua/issue-17-2017/26-vipusk-16-kviten-2017-r-2/3246-pasenko-n-s-organizatsiya-oblikovo-analitichnogo-zabezpechennya-upravlinnya-finansovimi-rezultatami-pidpriemstva> (дата звернення 25.11.2019).
105. Пилипенко А. А., Дзьобко І. П., Писарчук О. В. Формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами підприємств та їх об'єднань : монографія. Харків : Вид. ХНЕУ, 2011. 344 с.
106. Пилипенко А. А., Єремейчук Р. А. Оптимізація ресурсної стратегії інтегрованого об'єднання корпоративних підприємств за критерієм ресурсозбереження. *Бізнес-Інформ*. 2019. № 8. С. 229–236.
107. Пилипенко А. А., Пилипенко С. М. Оцінювання зрілості логістичної діяльності в управлінні економічною безпекою розвитку об'єднань торгівельних підприємств. *Бізнес-навігатор*. № 6.1-1(56). С. 216–222.
108. Пилипенко А. А. Фінансовий механізм логістизації діяльності корпоративних інтегрованих об'єднань. *Бізнес-Інформ*. 2019. № 11. С. 382–389.
109. Пилипенко А. А., Шевченко В. А. Організація інформаційно-аналітичного забезпечення вартісно-орієнтованого управління розвитком ресурсного потенціалу об'єднання підприємств. *Актуальні проблеми економіки*. 2019. № 3. С. 45–48.

110. Писарчук О. В. Діяльність суб'єктів підприємництва та аналіз тенденцій розвитку. Сучасні проблеми управління підприємствами: теорія та практика – матеріали міжнародної науково-практичної конференції, м. Харків – м. Торунь, 2020, 442 с. URL: http://kafacco.hneu.edu.ua/pdf_materials/Konf_2020.pdf. (дата звернення 14.04.2020).

111. Податковий кодекс України : Закон України від від 02.12.2010 № 2755-VI . *Відомості Верховної Ради України*. 2011, № 13-14, № 15-16, № 17, ст.112.

112. Положення про визначення банками України розміру кредитного ризику за активними банківськими операціями : Постанова Правління Національного банку України від 30.06.2016 № 351. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0351500-16>. (дата звернення 15.05.2020).

113. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом МФУ від 24.05.1995 р. № 88. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>. (дата звернення 14.04.2020).

114. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14> (дата звернення 15.05.2020).

115. Положення про порядок емісії електронних платіжних засобів і здійснення операцій з їх використанням, затверджене постановою Правління НБУ від 05.11.2014 р. № 705. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0705500-14>. (дата звернення 14.04.2020).

116. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом МФУ від 31.12.1999 р. № 318. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>. (дата звернення 18.04.2020).

117. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам», затверджене наказом МФУ від 28.10.2003 р. № 601. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03>. (дата звернення 18.04.2020).

118. Пономаренко Н. І. Проведення економічних досліджень, пов'язаних з невикплатою заробітної плати. *Теорія та практика судової експертизи і криміналістики*. 2010. №9. С. 501–505.

119. Попович О. В. Основні особливості судово-бухгалтерської експертизи, які відрізняють її від методів господарського контролю. *Проблеми підвищення ефективності інфраструктури*. Збірник наукових праць: Випуск 29. Київ : НАУ, 2011. 330 с.

120. Посилаєва К. І. Оцінка виробничих запасів при їх використанні. URL : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Chem_Biol/Vkhnu_ekon/2011_8/pdf/24.pdf. (дата звернення 28.04.2020).

121. Потопальська Г. Г. Зовнішній та внутрішній аудит в Україні. URL : <http://www.politik.org.ua/> (дата звернення 15.05.2020).

122. Про акціонерні товариства : Закон України. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*, 2008, № 50–51, ст.384 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/514-17>. (дата звернення 03.02.2020).

123. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>. (дата звернення 14.04.2020).

124. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)* 1999, N 40. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення 03.02.2020).

125. Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» : Закон України від 12.05.2011 № 3332-VI . URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/3332-17>. (дата звернення 03.02.2020).

126. Про електронні довірчі послуги : Закон України від 05.10.2017 р. № 2155. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2155-19>. (дата звернення 16.05.2020).

127. Про електронні документи і електронний документообіг : Закон України від 22.05.2003 р. № 85. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/851-15>. (дата звернення 18.05.2020).

128. Про затвердження Загальних умов укладення та виконання договорів підряду в капітальному будівництві : Постанова Кабінету Міністрів України від 1 серпня 2005р. №668. URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/668-2005-п> (дата звернення 15.05.2020).

129. Про судову експертизу : Закон України від 25.02.94, N 4038а-ХІІ (зі змінами та доповненнями). URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4038-12>. (дата звернення 18.05.2020).
130. Пуцентейло П. Р. Аналітичне забезпечення діяльності підприємства. *Сталий розвиток економіки*. 2015. № 1 (26). С. 168–174.
131. Пуцентейло П. Р. Обліково-аналітичне забезпечення діяльності підприємства. *Інноваційна економіка*. 2015. № 3 (58). С. 228–233.
132. Рожелюк В. М. Організація бухгалтерського обліку діяльності переробних підприємств : монографія. Київ : ННЦ ІАЕ, 2013. 488 с.
133. Рубис А. С., Мороз І. А. О компетенции эксперта в решении вопросов правового характера. *Теорія та практика судової експертизи і криміналістики*. 2010. №10. С.161–168.
134. Ругачева А. В. Фирма: институциональный и финансовый механизмы функционирования. Петрозаводск : Издательство ПетрГУ, 2017. 115 с.
135. Рыжук С. Г., Овачук Е. И. Ресурсный потенциал организации. *Вестник Алтайского государственного университета*. 2012. № 11(97).
136. Салихова Я. Ю. Конкурентный потенциал предприятия: сущность, структура, методика оценки. Санкт-Петербург.: СПбГУЭФ, 2011. 52 с.
137. Самородов Б. В., Азаренкова Г. М., Шкодін І. В. Рекомендації щодо визначення стабільності процесу банківського кредитування. *Бизнес Информ*. 2019. №2. С. 367–374.
138. Свідерський Д. Є. Аудит витрат підприємства як складова контролю показників звітності. *Фінанси, облік, аудит*. 2009. №13. С.277–282.
139. Сердюков К. Г. Корпоративний контроль в господарських товариствах: теорія, методологія, практика : монографія. Харків : Константа, 2018. 400 с.
140. Снитко Л. Т., Снитко О. А. Ресурсный потенциал предприятия как основа его экономического роста. *Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі*. 2011. № 4(19). С. 166–172.
141. Снісар О. О. Інвентаризація як метод внутрішньому контролю паливо-мастильних матеріалів. *Вісник ЖДТУ*. 2012. № 1. С. 204–207.
142. Стратегический учет : учебное пособие для студентов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет,

анализ и аудит» / под ред. В.Э. Керимова. 2-е изд. Москва : Омега – Л, 2010. 341 с.

143. Сушкевич А. Н. Организация бухгалтерского учета и внутреннего аудита. – Мінськ : Ред. журналу «Промышленно-торговое право», 2006. 160 с.

144. Теория бухгалтерского учета / Под ред. М. И. Кутера. Москва : Финансы и статистика, 2011. 640 с.

145. Томашевський О. М., Цегелик Г. Г., Вітер М. Б., Дудук В. І. Інформаційні технології та моделювання бізнес-процесів : Навч. посіб. Київ : «Видавництво «Центр учбової літератури», 2012. 296 с.

146. Турило А. М. Управління витратами підприємства. Київ : Центр навчальної літератури. 2006. 347 с.

147. Тюріна Н. М., Гой І. В., Шкодін О. С. Формування та реалізація процесів логістизації машинобудівних підприємств : монографія. Хмельницький : ХНУ, 2014. 257 с.

148. Тычинина Н. А. Теоретическое обоснование содержания учетно-аналитического обеспечения устойчивого развития предприятия. *Вестник ОРК*. 2009. № 2. С. 102-107. URL : <https://cyberleninka.ru/article/n/teoreticheskoe-obosnovanie-soderzhaniya-uchetnoanaliticheskogo-obespecheniya-ustoychivogo-razvitiya-predpriyatiya/viewer>. (дата звернення 15.05.2020).

149. Уорд К. Стратегический управленческий учет / пер с англ. Москва : ЗАО «Олимп – Бизнес», 2002. 376 с.

150. Фартушняк О. В. Бухгалтерський облік : Навчальний посібник. Харків : Вид. ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2014. 402 с.

151. Хомутенко О. В. Застосування інформаційного підходу до вивчення судово-економічної експертизи як процесу взаємопов'язаних операцій з інформацією. *Теорія і практика судової експертизи і криміналістики*. 2010. №9. С. 466–470.

152. Хомутенко О. В., Кудряшова С. В. Про предмет і об'єкт судової економічної експертизи. *Теорія та практика судової експертизи і криміналістики*. 2010. №10. С. 553–561.

153. Церетелі Л. Резерв сумнівних боргів. *Вісник податкової служби України*. 2010. № 6 (578), С. 17.

154. Цибилюк О. Ю. Формування та облік резерву сумнівних боргів в системі управління дебіторською заборгованістю. URL : http://www.nbuuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vsed/2012_44/44/374-378.pdf. (дата звернення 28.04.2020).
155. Цивільний Кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15>. (дата звернення 15.05.2020).
156. Цивільний процесуальний кодекс України. Харків : Одиссей, 2011. 184 с.
157. Чайка Т. Ю., Лошакова С. Є., Водоріз Я. С. Розрахунок коефіцієнтів ліквідності за балансом, урахування фінансових і виробничих особливостей підприємства під час здійснення коефіцієнтного аналізу ліквідності. *Економіка і суспільство*. 2018. Вип. 15. С. 900–908.
158. Чухно І. С. Удосконалення системи обліку, контролю і аналізу ефективного використання оборотних активів. URL : <http://intkonf.org/udoskonalennya-obliku-kontrolyu-i-analizu-oborotnih-aktiviv-pidpriemstva>. (дата звернення 28.04.2020).
159. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : Навч. посібн. для студ. економ. спец. вищ. навч. заклад. 2-е вид. Київ : Знання, 2004. 444 с.
160. Шевелев А. Е. Организация бухгалтерского учета в современных условиях. *Вестник ЮУрГУ, Серия «Экономика и менеджмент»*. 2013. № 3. Т.7. С. 188–190.
161. Шигаев А. І., Івашкевич В. Б. Концептуальні засади актуарного обліку та звітності. *Аудит і фінансовий аналіз*. 2010. № 6. С. 42–54.
162. Щербаковський М. Г. Про неприпустимість призначення судової експертизи для рішення правових питань. *Форум права*. 2010. №4. С.982–987.
163. Шпак В. А. Облікова політика – складова організації бухгалтерського обліку. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2011. № 6. Т. 1. С. 203–205.
164. A free, open-source ontology editor and framework for building intelligent systems. URL : <https://protege.stanford.edu/>.
165. CMMI (Capability Maturity Model Integration) for Development. URL : <https://resources.sei.cmu.edu/library/asset-view.cfm?assetID=9661>.
166. Dietz J. Enterprise Ontology. Theory and Methodology. The Netherlands : Springer, 2006. 240 с.

167. Dorokhov A., Dorokhova L. Fuzzy model in Fuzzytech environment for the evaluation of transportation's quality for cargo enterprises in Ukraine. *Transport and Telecommunication*. 2011. T. 12. № 1. C. 25–33.
168. Doing Business 2019. *International Bank for Reconstruction and Development, The World Bank. Washington*, 2019. P. 311.
169. Emile Woolf International Cost and management accounting. Berkshire: The Ring. 2015. P. 328.
170. Hoogervorst J. Enterprise Governance and Enterprise Engineering. The Netherlands : Springer, 2009. 443 c.
171. Janssen T. Enterprise Engineering. Sustained Improvement of Organizations. The Netherlands : Springer, 2016. 148 c.
172. Leon Alexis. Enterprise Resource Planning. – 2nd. New Dehli : McGraw-Hill, 2008. P. 500.
173. McClellan M. Collaborative manufacturing: using real-time information to support the supply chain. London : CRC Press, 2000. 264 c.
174. Management Accounting. CPA Section 2. URL : https://www.academia.edu/34629287/Management_Accounting.
175. Prokopishyna, O., Kozubova, N., Satusheva, K. Accounting and analytical base for management of logistic flows in tourism business. In SHS Web of Conferences. 2019. Vol. 67, p. 03010.
176. Seifert D. Collaborative planning, forecasting, and Replenishment: How to Create a Supply Chain Advantage. New York : AMACOM, 2003. 432 c.
177. Teece D.J. Dynamic capabilities and strategic management. New York: Oxford University Press, 2009. 299 c.
178. The ArchiMate 3.1 Specification. . URL : <http://pubs.opengroup.org/architecture/archimate3-doc/toc.html>.
179. The Global Competitiveness Report. *Editor Professor Klaus Schwab World Economic Forum. Switzerland*, 2019. P. 666.