

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЛЬВІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ІМЕНІ ІВАНА ФРАНКА
ФАКУЛЬТЕТ УПРАВЛІННЯ ФІНАНСАМИ ТА БІЗНЕСУ

кафедра обліку, аналізу і контролю



***СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ
ОРГАНІЗАЦІЙНО-
МЕТОДОЛОГІЧНОГО
ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКУ,
АНАЛІЗУ І КОНТРОЛЮ:
ПРОБЛЕМИ ТА ЇХ
ВИРІШЕННЯ В УМОВАХ
ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ***

*Збірник наукових праць
за результатами круглого
столу*

Львів-2021

УДК 657: 330
ББК 65.052.21
С 76

Рекомендовано до друку
Кафедрою обліку, аналізу і контролю факультету управління фінансами
та бізнесу
Львівського національного університету імені Івана Франка.
Протокол № 4 від 26 жовтня 2021 року

Відповідальний за випуск: *в.о. завідувача кафедри обліку, аналізу і контролю*
к.е.н., професор Є.М. Романів

Упорядники: *к.е.н., доцент кафедри обліку, аналізу і контролю С.М. Гончарук*
к.е.н., доцент кафедри обліку, аналізу і контролю Д.В. Долбнева

С 76 Сучасні тенденції організаційно-методологічного забезпечення обліку, аналізу і контролю: проблеми та їх вирішення в умовах євроінтеграції: Збірник наукових праць за результатами круглого столу (м. Львів, 7 жовтня 2021 р.). – Львів: ЛНУ, 2021. – 90 с.

ISBN 981-8126-5671-01-2

У збірнику опубліковані тези виступів і доповіді викладачів та студентів за результатами проведення круглого столу на тему: Сучасні тенденції організаційно-методологічного забезпечення обліку, аналізу і контролю: проблеми та їх вирішення в умовах євроінтеграції. Круглий стіл присвячений обговоренню та пошуку рішень актуальних проблем, пов'язаних із удосконаленням і розвитком обліку, аналізу, контролю та оподаткування в умовах світових інтеграційних процесів, обміну досвідом проведених наукових досліджень і практичного використання їхніх результатів.

Матеріали Збірника публікуються вперше.

Автори опублікованих матеріалів несуть повну відповідальність за точність і достовірність поданої інформації.

© Автори робіт, 2021
© Львівський національний університет імені Івана Франка, 2021

З М І С Т

| | |
|---|----|
| Передмова | 5 |
| Тези доповідей викладачів | |
| Гончарук С.М., к.е.н., доцент Методика аудиту будівельних підприємств | 6 |
| Долбнєва Д.В., к.е.н., доцент BAS бухгалтерія – новітнє програмне забезпечення автоматизації бухгалтерського та податкового обліку на підприємствах України | 13 |
| Лобода Н.О., к.е.н., доцент, Чабанюк О.М., к.е.н., доцент Аутсорсинг як економічна категорія і елемент економічної реальності: дискурсивний аспект | 17 |
| Приймак С.В., к.е.н., доцент Еволюція принципів фінансового контролю | 21 |
| Романів Є.М. к.е.н., професор , Кроляк Ю.Р., магістр Законодавче забезпечення фінансових розслідувань економічних правопорушень | 26 |
| Шот А.П., к.е.н., доцент SWOT аналіз договору франчайзингу в бухгалтерському та податковому обліку | 29 |
| Тези доповідей студентів | |
| Андрусік Сергій Розвиток державного внутрішнього фінансового аудиту з урахуванням вимог європейського союзу (науковий керівник, доцент Долбнєва Д.В.) | 34 |
| Бойко Олександра Якість аудиторських послуг в Україні (науковий керівник, доцент Гончарук С.М.) | 38 |
| Бойко Олександра Управлінський облік: його суть та значення в управлінні підприємством (науковий керівник, доцент Шевців Л.Ю.) | 42 |
| Васильюк Ірина Особливості розвитку та значення державного фінансового ІТ-аудиту в Україні (науковий керівник, доцент Долбнєва Д.В.) | 48 |
| Волкова Оксана Формування фінансової звітності малих та великих підприємств відповідно до МСФЗ (науковий керівник, доцент Петришин Л.П.) | 53 |
| Волкова Оксана Адаптація фінансової звітності до вимог міжнародних стандартів (науковий керівник, доцент Приймак С.В.) | 58 |
| Гараздовська Юлія Про окремі аспекти державного регулювання діяльності ІТ-компаній в Україні (науковий керівник, доцент Приймак С.В.) | 62 |

| | |
|--|-----|
| Кравець Марія | |
| Спрощена система оподаткування, обліку та звітності: сучасний стан та напрями її вдосконалення (науковий керівник, доцент Шевців Л.Ю.) | 68 |
| Лазорко Максим | |
| Бюро економічної безпеки України як ефективний механізм боротьби з податковими правопорушеннями (науковий керівник, професор Романів Є.М.) | 75 |
| Мельник Ліліана | |
| Стратегічні напрями реформування фінансового контролю в Україні (науковий керівник, доцент Шот А.П.) | 79 |
| Мосолова Юлія | |
| Вплив інноваційних технологій на розвиток туристичного бізнесу (науковий керівник, доцент Шот А.П.) | 84 |
| Пукас Марта | |
| Особливості визначення собівартості готової продукції меблевого виробництва (науковий керівник, доцент Гончарук С.М.) | 89 |
| Сенишин Богдана | |
| Особливості формування системи контролю якості аудиторських послуг в Україні (науковий керівник, доцент Гончарук С.М.) | 94 |
| Сенишин Богдана | |
| Особливості цифровізації бухгалтерського обліку в сучасних умовах (науковий керівник, доцент Шот А.П.) | 99 |
| Сівак Вікторія | |
| Міжнародні практики управління кредиторською заборгованістю (науковий керівник, доцент Шот А.П.) | 104 |
| Сподарик Тетяна | |
| Сучасні тенденції діджиталізації аудиту в умовах трансформації економіки (науковий керівник, доцент Гончарук С.М.) | 108 |
| Хар Ірина | |
| Перспективи модернізації бухгалтерського обліку в умовах цифровізації України (науковий керівник, доцент Долбнєва Д.В.) | 112 |
| Хмизовець Васирина | |
| Облік запасів за національними та міжнародними стандартами (науковий керівник, доцент Шевців Л.Ю.) | 115 |
| Юрчук Орися | |
| Особливості оподаткування посередницьких операцій (науковий керівник, доцент Гончарук С.М.) | 119 |
| Юрчук Орися | |
| Фіктивне підприємство, як спосіб ухилення від сплати податків та відмивання коштів в Україні (науковий керівник, доцент Шевців Л.Ю.) | 125 |

Передмова

Зважаючи на те, що економіка України знаходиться в умовах трансформаційних процесів, які вимагають науково обґрунтованого підходу до реформування всіх інституційних ділянок, реформування інституцій неможливе без розробки конкретних заходів з вдосконалення обліку, контролю, аналізу, аудиту та оподаткування, підвищення якості і змісту підготовки фахівців, спрямованих на ефективне їх функціонування в умовах євроінтеграції.

Євроінтеграційні процеси в Україні відбуваються в умовах системної соціально-економічної кризи. Пошук шляхів виходу з кризи має на меті підвищення ефективності управління економікою як на державному рівні, так і на рівні окремого підприємства. У цій площині ефективність регулювання та організації обліку, аналізу і контролю як важливих функцій управління, набувають стратегічного значення.

Створення сприятливих умов з боку держави для забезпечення належного рівня організаційно-методологічного забезпечення обліку, аналізу і контролю повинно відбуватися з урахуванням сталого розвитку України та сучасних тенденцій світового досвіду у цій сфері.

Враховуючи усе вищесказане, організатори та учасники круглого столу «Сучасні тенденції організаційно-методологічного забезпечення обліку, аналізу і контролю: проблеми та їх вирішення в умовах євроінтеграції» вважають, що проведення наукових заходів, спрямованих на обговорення проблем і перспектив удосконалення організаційно-методологічного забезпечення обліку, аналізу і контролю в Україні, є актуальним і на часі.

Тези доповідей викладачів

Гончарук С.М., к.е.н., доцент

*Львівський національний університет імені Івана Франка
факультет управління фінансами та бізнесу
кафедра обліку, аналізу і контролю*

МЕТОДИКА АУДИТУ БУДІВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Особливості аудиту будівельних підприємств обумовлені специфікою ціноутворення в галузі та обліку собівартості будівельних робіт, а також досить складною системою розрахунків між учасниками будівництва об'єктів. Ефективна організація системи обліку витрат будівництва – нагальна вимога багатьох будівельних підприємств. Проблеми аудиту в будівництві обумовлені необхідністю планування, обліку і контролю витрат на капітальне будівництво. З урахуванням того, що діяльність будівельних підприємств повинна бути прозорою, зростають вимоги до системи, яка повинна забезпечувати отримання оперативної та достовірної інформації для прийняття відповідних рішень. Особливо гостру потребу в подібній інформації відчують інвестори. Надати допомогу у вирішенні цих проблем – завдання аудиту будівельних підприємств (компаній). Аудит будівельних підприємств проводиться з урахуванням загальних принципів, однак він має ряд особливостей. У залежності від поставлених завдань, виділяють наступні варіанти перевірки:

- перевірка від імені інвестора діяльності замовника або підрядника;
- перевірка від імені забудовника (інвестора і замовника в одній особі) результатів діяльності підрядчика і розрахунків з ним;
- перевірка від імені головної компанії будівельної діяльності філій;
- комплексна перевірка достовірності звітності будівельної організації в рамках обов'язкового аудиту.

Аудит у будівництві вимагає підвищеної уваги до певних процедур. При проведенні аудиту будівельних організацій фахівці роблять акцент на наступних напрямках:

- оцінка збереження (можливе проведення інвентаризації) матеріальних цінностей;

- перевірка правильності формування вартості матеріалів при їх списанні на виробництво будівельних робіт;

- перевірка обсягів виконаних будівельно-монтажних робіт, яка здійснюється при участі в інвентаризації будівельних об'єктів аудитора шляхом зіставлення отриманих результатів з актами на виконання будівельно-монтажних робіт. У рамках цієї процедури за взаємною згодою сторін допускається залучення експерта.

Специфічним питанням при аудиті підрядних будівельних організацій є розгляд особливостей формування собівартості будівельних робіт. На будь-якому підприємстві питання обліку витрат та формування собівартості є центральним і найбільш трудомістким, а для цілей аудиту в сфері будівництва є найбільш цікавим.

Метою перевірки витрат у будівельних організаціях є перевірка:

- законності віднесення витрат на виробництво будівельних робіт;
- правильності документального відображення витрат;
- незмінності обраного на рік методу обліку витрат і калькулювання;
- розподілу витрат між окремими об'єктами будівництва та незавершеним виробництвом будівельних робіт;
- списання сум накладних витрат і способів їх розподілу;
- включення до собівартості різних видів витрат (на оплату відряджень, рекламу, підготовку кадрів представницьких витрат).

Будівельний аудит - це комплексне дослідження вартості будівництва і аналіз параметрів ціноутворення на будь-якому етапі будівництва. Основним завданням будівельного аудиту є виявлення фактичної вартості будівельної продукції, послуг підрядної організації, ступеня якості виконаних будівельно-монтажних робіт на всіх фазах реалізації проекту будівництва, в рамках яких визначається інвестиційна вартість будівництва до умов експлуатації будівель і споруд з врахуванням мінімальних витрат.

Основними аудиторськими процедурами будівельного аудиту є:

- перевірка проектно-кошторисної документації, аргументованість будівельно-технічної документації, нагляд за виробництвом будівництва;
- оцінка якості конструкцій і будівельних матеріалів, відповідність державним стандартам їх технічних характеристик;
- здійснення технічного нагляду на всіх етапах будівництва;
- оцінка надійності підрядника, захист інтересів замовника або інвестора;
- перевірка відповідності сум, виплачених раніше, кошторисній документації;
- визначення вартості порушень, допущених в процесі виконання договору підряду;
- визначення ступеня дотримання інтересів замовника при виборі проектних рішень і технологій;
- оцінка страхових ризиків на всіх стадіях робіт, таких як проектування, будівництво та подальша експлуатація споруд.

Будівельний аудит може бути призначений за ініціативою державних структур, причому виконання такого виду перевірки має бути безперешкодним. Функції аудиту полягають у тому, щоб продемонструвати - на що і, головне, ким були витрачені закладені в проект суми. За допомогою такої аудиторської перевірки виявляється ступінь законності і обґрунтованості витрат грошових коштів на кожному з етапів будівництва об'єкта.

Важливою особливістю будівельного аудиту є те, що при аудиті будівельного підприємства проводиться аналіз:

- оформлення взаємних відносин між всіма учасниками будівельного процесу (інвестором, замовником і підрядником) і виникаючих з цього бухгалтерських і податкових наслідків;
- висновків і виконань інвестиційних контрактів, договорів будівельного підряду, договорів пайової участі в будівництві;
- посередництва в будівництві (договори комісії і доручення), документообіг і оподаткування між учасниками посередницьких схем в

будівництві (посередника, забудовника, інвестора);

- обліку в підрядних будівельно-монтажних організаціях;
- складу і потреби ресурсів при здійсненні як нового будівництва, так і реконструкції;
- визначення прямих витрат на виконані роботи і розмірів прибутку;
- обліку основних засобів, нематеріальних активів, матеріально-виробничих запасів, касових операцій, грошових коштів організації, оплати праці, капіталу організації, довгострокових інвестицій в будівництві;
- придбання будівельної техніки у фінансовий лізинг;
- обліку витрат матеріалів, витрат на виконання субпідрядних робіт, накладних витрат;
- обліку незавершеного будівельного виробництва;
- обліку засобів фінансування і витрат по капітальному будівництву;
- обліку витрат до отримання дозволу на будівництво, а також очікуваних витрат, які будуть проведені після введення об'єкту в експлуатацію або здачі інвесторові;
- перерахунку податкових зобов'язань після закінчення довгострокового контракту;
- документального оформлення здачі-приймання робіт, послуг.

Аудит у будівництві потребує підвищеної уваги до визначених процедур. Під час проведення аудиту будівельних організацій фахівці роблять акцент наступних напрямках:

- оцінка зберігання матеріальних цінностей;
- перевірка правильності формування вартості матеріалів;
- перевірка обсягів виконаних будівельно-монтажних робіт, здійснюваних за участі в інвентаризації будівельних об'єктів аудитора шляхом зіставлення отриманих результатів з актами виконання будівельно-монтажних робіт (форма № КБ-2в, форма № 26). У межах даної процедури по взаємною згодою сторін допускається залучення експерта. Специфічним питанням при аудит підрядних будівельних організацій є розгляд особливостей формування собівартості

будівельних робіт. На підприємстві питання врахування витрат і формування собівартості є і найбільш трудомістким, а цілей аудиту у сфері будівництва представляється найцікавішим.

Важливим при здійсненні аудиту в будівництві є тестування системи бухгалтерського обліку та системи внутрішнього контролю. Доцільним є отримання відповідей на наступні питання, що дозволяє визначити об'єкти перевірки та її обсяги за кожним з об'єктів:

- 1) чи проводиться аналіз проектно-кошторисної документації;
- 2) чи здійснюється експертиза об'єктів незавершеного будівництва;
- 3) чи проводиться аналіз відповідності кошторисної вартості будівельних робіт до фактичних витрат;
- 4) чи здійснюється перевірка відповідності якості виконаних робіт діючим стандартам, будівельним нормам і правилам та іншим нормативним документам;
- 5) чи затверджено матеріальну відповідальність за кожною із груп будівельних матеріалів.

Отже, слід зауважити, що будівельна діяльність є специфічною, що обумовлюється галузевими особливостями технології виробництва, організаційно-правовими формами діяльності, системою бухгалтерського обліку й оподаткування. Відмінні риси, що обумовлюють специфічну діяльність будівельних організацій, також впливають на характер виробничого процесу і пов'язані з довгостроковим характером будівництва, наявністю великої кількості учасників, нестационарним характером робіт. Саме тому такого важливого значення набуває здійснення аудиту у будівництві, що породжується зростанням обсягів будівництва та ускладненням обліково – аналітичних процесів.

Аудиторську перевірку витрат будівельних підприємств можна умовно розділити на 4 етапи:

1 етап – підготовчий. На цьому етапі проводиться вивчення потреб клієнта, готується інформація про нього, складаються документи, що

визначають цілі та завдання аудиторської фірми, а також перелік надаваних аудиторських послуг. Завершується етап укладенням договору. На даному етапі проводиться вивчення організаційних та технологічних особливостей, а саме аналіз установчих документів, планів і кошторисної документації, візуальний огляд будівельних об'єктів. Підготовчий етап частково пов'язаний із стадію попереднього планування аудиту. Для отримання інформації про організацію для забезпечення подальшого планування можна використовувати наступну систему тестування будівельного підприємства:

На основі інформації анкетних листів тесту (табл. 1) аудитору слід вивчити особливості фінансово-господарської діяльності будівельної організації за такими напрямками: ступінь виконання договірних зобов'язань; рівень використання наявних виробничих потужностей; стан будівельного заділу; рівень ритмічності виробництва; якість виконуваних будівельних робіт.

Таблиця 1

**Тести перевірки стану фінансово-господарської діяльності
будівельного підприємства**

| № з/п | Питання | Варіанти відповідей | Відповідь |
|-------|---|---|-----------------|
| 1. | Яким чином можна охарактеризувати ступінь виконання фірмою договірних зобов'язань перед замовниками та інвесторами? | 1.Роботи виконуються в строк відповідно до договірних зобов'язань. 2.Виконання робіт пов'язано з певними труднощами. 3. Роботи виконуються з порушенням договірних зобов'язань. | * Так Так |
| 2. | Яка система технічного контролю якості виконання будівельно-монтажних робіт? | 1. Високий рівень контролю. 2. Середній рівень контролю. 3. Низький рівень контролю | Так * * |
| 3. | В якій мірі використовуються виробничі потужності організації? | 1. Понад 80% 2. 80-50% 3. Менше 50% | * Так * |

Планування аудиту здійснюється поетапно:

1. попереднє планування;

2. збір загальних відомостей про економічний суб'єкт;
3. оцінка суттєвості та аудиторського ризику;
4. розробка загального плану і програми аудиту.

У результаті планування аудиту розглянутої ділянки обліку повинні бути складені:

- загальний план аудиту витрат з визначенням обсягів, графіка і терміну перевірки того чи іншого об'єкта;

- аудиторська програма аудиту витрат з встановленими обсягами, видами і алгоритмом проведення аудиторських процедур.

Третій етап – безпосередньо проведення аудиту. Один з найбільш складних і трудомістких етапів. На даному етапі проводиться класифікація обраних розділів аудиту. Для кожного з розділів аудиту складена програма робіт, що представляє собою перелік всіх необхідних аудиторських процедур.

На даному етапі особливу увагу слід приділяти контролю застосовуваних методів обліку витрат, документальної обґрунтованості, законності та економічної доцільності окремих видів витрат, арифметичному контролю розрахунків з формування собівартості і перевірці взаємно кореспондуючих рахунків.

4 етап завершує собою проведення аудиту і є заключним. Це етап включає формування пакету робочих документів, складання аудиторського звіту. Спільно з робочою документацією його представляють керівнику перевірки.

Долбнєва Д.В., к.е.н., доцент

*Львівський національний університет імені Івана Франка
факультет управління фінансами та бізнесу
кафедра обліку, аналізу і контролю*

VAS БУХГАЛТЕРІЯ – НОВІТНЄ ПРОГРАМНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АВТОМАТИЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ТА ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ УКРАЇНИ

В умовах ринкової економіки облік має важливе значення для ефективного управління сучасним підприємством і досягнення комерційного успіху. Без автоматизованої системи ведення обліку та оподаткування на підприємстві неможливо забезпечити раціональну організацію роботи бухгалтерії, приймати найбільш вигідні управлінські рішення для ефективного ведення бізнесу. Впровадження і комплексне використання спеціалізованих облікових комп'ютерних програм підприємствами України дозволить їм більш повно реалізувати інформаційні, контрольні та аналітичні функції у системі обліку та оподаткування, забезпечить раціональне управління фінансово-господарською діяльністю підприємства тощо.

Сучасний ринок програмного забезпечення, яке задовольняє потреби обліково-аналітичної роботи підприємств в Україні, є досить різноманітним і функціональним, на ньому представлений цілий ряд комп'ютерних облікових програм і систем. Кожна має свої особливості, переваги та недоліки. Тому власнику (керівнику) підприємства важливо зробити правильний вибір комп'ютерної облікової програми, яка відповідатиме запитам його обліково-аналітичних працівників, масштабам і видам діяльності, обсягу господарських операцій тощо.

Проведене дослідження спрямоване на розгляд функціональних можливостей сучасної комп'ютерної облікової програми, яка на сьогодні є найбільш популярною і затребуваною обліково-аналітичною програмою. Мова йде про програму BAS Бухгалтерія, яка є продовженням популярного рішення «Бухгалтерія для України», і дозволяє суттєво збільшити віддачу від

автоматизації обліку та оподаткування.

BAS (Business Automation Software) Бухгалтерія є функціонально новим перевіреним і надійним професійним інструментом бухгалтера для ведення бухгалтерського і податкового обліку, підготовки та реєстрації податкових документів, підготовки та подання обов'язкової регламентованої звітності.

У своїй структурі програма максимально зручна у використанні, з оптимізованим інтерфейсом користувача (рис. 1) і можливістю роботи віддалено з самостійним зміною ряду форм документів і журналів.

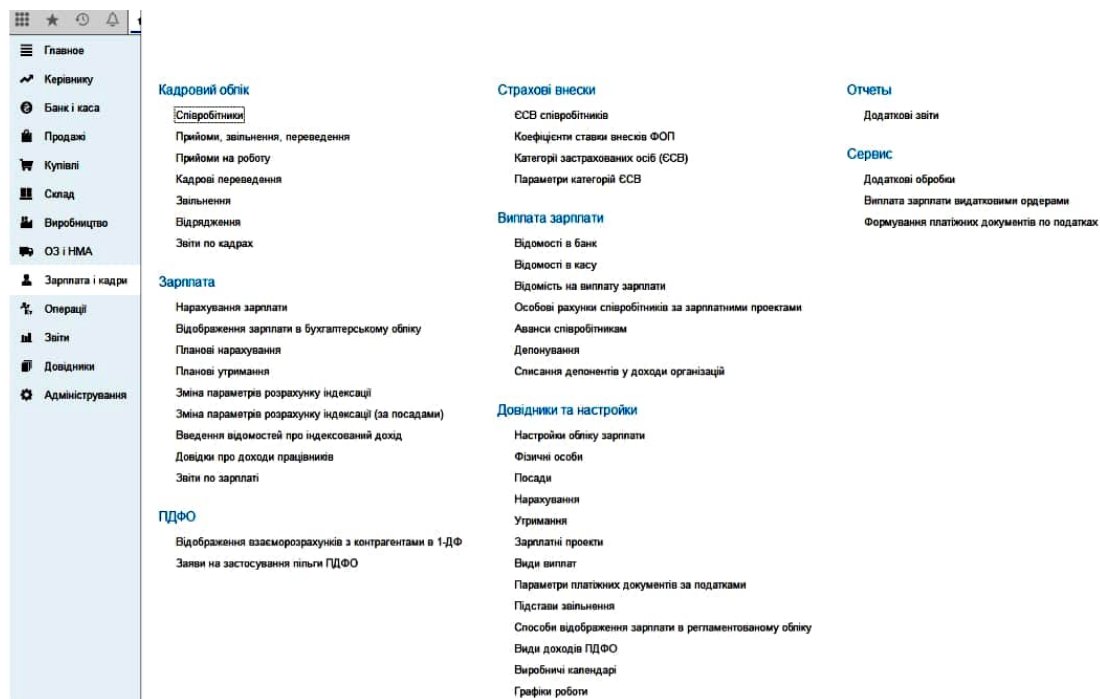


Рис. 1. Український інтерфейс програми BAS Бухгалтерії

Основним призначенням BAS Бухгалтерії є вирішення комплексу питань, поставлених перед бухгалтерською службою підприємства. Цю програму обирають ті підприємства, які прагнуть:

1) користуватися повнофункціональною програмою, яка охоплює всі ділянки бухгалтерського обліку:

- облік банківських і касових операцій, розрахунків із контрагентами, облік торгових операцій,
- облік товарно-матеріальних цінностей,
- складський облік,

- облік основного та допоміжного виробництва,
- облік основних засобів, нематеріальних і малоцінних активів,
- облік заробітної плати, кадровий облік,
- звіти;

2) мати у своєму використанні програму, яка працює відповідно до всіх національних стандартів ведення бухгалтерського обліку та формування звітності;

3) користуватися перевагами сучасного зручного інтерфейсу;

4) мати можливість легко та своєчасно оновлювати програму;

5) здавати звіти за допомогою електронного цифрового підпису через Інтернет.

BAS Бухгалтерія дозволяє автоматизувати облік на підприємствах, де паралельно здійснюється кілька видів діяльності і діють різні системи оподаткування:

- податок на прибуток і податок на додану вартість;
- податок на прибуток без податку на додану вартість;
- єдиний податок та по даток на додану вартість;
- єдиний податок без податку на додану вартість;
- єдиний податок для суб'єктів підприємницької діяльності фізичних осіб.

В цілому програма BAS Бухгалтерія має численні переваги серед яких:

1) зрозумілий облік відповідно до законодавства та потреб бізнесу;

2) економія часу при проведенні розрахунків з контрагентами;

3) оформленні документів і господарських операцій;

4) реєстрація податкових документів;

5) ефективна підтримка користувачів у поєднанні з високим комфортом роботи тощо.

В той же час BAS Бухгалтерія дозволяє ефективно працювати різним категоріям користувачів. Так, керівник підприємства може використовувати інструменти звітності, менеджери з продажу – виписувати рахунки, аналізувати залишки на складах, відстежувати оплати та заборгованості. Для

адміністраторів також доступні зручні форми звітів активності користувачів, налаштування переліку інформації, резервне копіювання і відновлення даних.

У числі додаткових можливостей програми – повнотекстовий пошук даних, завантаження актуального курсу валют з Інтернету, необхідних класифікаторів та інші опції.

Таким чином, BAS Бухгалтерія є абсолютно новим програмним рішенням автоматизації обліку і оподаткування підприємств України, який виводить її на вищий рівень. Його впровадження на підприємствах України, особливо на заміну програмі «1С: Бухгалтерія» дозволить оптимізувати ряд обліково-аналітичних завдань і функцій. Сучасний інтерфейс, який можна налаштувати в режимі користувача, можливість роботи через Web-інтерфейс, самостійна зміна форми журналів і документів дозволяють підвищити зручність і комфорт роботи з програмою.

Список використаних джерел:

1. BAS Бухгалтерія – програма для ведення бухгалтерського обліку. URL: <https://www.netsoft.com.ua/basbuU.html>
2. Програма бухгалтерського обліку та звітності «BAS Бухгалтерія ПРОФ». URL: <https://tqm.com.ua/ua/likbez/bas-ua/pochatok-prodazhu-bas-buhgalterija-prof>

Лобода Н.О., к.е.н., доцент

*Львівський національний університет імені Івана Франка
факультет управління фінансами та бізнесу
кафедра обліку, аналізу і контролю*

Чабанюк О.М., к.е.н., доцент

*Львівський торговельно-економічний університет
кафедри обліку, контролю, аналізу та оподаткування*

АУТСОРСИНГ ЯК ЕКОНОМІЧНА КАТЕГОРІЯ І ЕЛЕМЕНТ ЕКОНОМІЧНОЇ РЕАЛЬНОСТІ: ДИСКУРСИВНИЙ АСПЕКТ

В сучасних нелегких економічних та політичних реаліях постають проблеми оптимізації роботи підприємств, скорочення витрат та пошук ефективних працівників. Із вирішенням цієї проблеми непогано справляється аутсорсинг. Цей економічний феномен дуже вдало зарекомендував себе в практиці іноземних підприємств. В Україні аутсорсинг тільки набуває популярності.

Вагомий внесок у розробку питань сутності аутсорсингу, передумов його виникнення та сфер застосування зробили такі дослідники, як А.Г. Загородній, Г.О. Партин, Т. І. Данилюк, А.М. Мохнюк, В.В. Красношапка, Н.В. Ткаченко, І.І. Трохимець та інші.

Поняття “аутсорсинг” (“outsourcing”) є англomовного походження, а точніше скороченням англійського терміна “outside source using”, що означає застосування (використання) зовнішніх джерел або ресурсів. Виник цей термін у практичній діяльності на початку шістдесятих років минулого століття, а саме у 1962 р., коли була заснована Electronic Data System Corporation. Поняття аутсорсингу розробляється в літературі уже тривалий час, тому можна знайти безліч різноманітних визначень.

Вчені А.Г. Загородній та Г.О. Партин зазначають, що: аутсорсинг – це передача окремих дій і функцій провайдерам або постачальникам у випадку, коли останні спроможні гарантувати потрібні параметри якості й результативності виконання з можливістю передавання також і частини

працівників підприємства замовника [1]. Дж. Кросс робить висновок, що, установивши конкретні цілі та визначившись із формою аутсорсингу, підприємство фактично таким чином формує індивідуальну стратегію управління з елементами аутсорсингу. Відповідно, аутсорсинг є нічим іншим як діловою або корпоративною стратегією діяльності підприємства, оскільки вимагає від керівництва реструктуризацію більшості внутрішньо-корпоративних процесів і встановлення тісних коопераційних відносин з аутсорсерами [2]. Дж. Хейвуд зазначає, що аутсорсинг – це «перенесення окремих організаційних підрозділів чи відділів організації із пов'язаними активами до провайдера послуг, із зазначенням в аутсорсинговій угоді термінів та ціни виконання угоди» [3].

Потрібно зазначити, що насамперед в аутсорсингу є достатньо особливостей застосування, які формують його в окремий вид підприємницької діяльності поруч із лізингом, франчайзингом, краудфандингом, інженірингом тощо. Так, "аутсорсинг – це широке поняття, що об'єднує в собі різні форми співробітництва: використання послуг спеціалізованих компаній для вирішення внутрішніх проблем фірми; відмова від власного процесу та придбання послуг з реалізації цього процесу в іншій організації; винесення окремих видів та спеціалізація на діяльності, в якій переважає абсолютна перевага; підрядні роботи (наприклад, у будівництві); кооперація спеціалізованих виробництв; передача контракту на "сторону" [4].

В усьому світі послуги "аутсорсингу" розвиваються швидкими темпами. Основним споживачами даних послуг є США (послугами аутсорсингу користуються близько 70% компаній). В європейських країнах даний показник складає 40%, а в Україні досягає лише 5%. Обсяг ринку послуг аутсорсингу на світовому ринку представлено на рис. 1.

Аутсорсинг широко застосовується в світі та є перспективним підходом до управління бізнесом у будь-яких сферах послуг (рис. 2). В Україні аутсорсинг є досить новим підходом для ведення підприємницької діяльності, хоча в США та країнах Європи його застосовують досить давно.

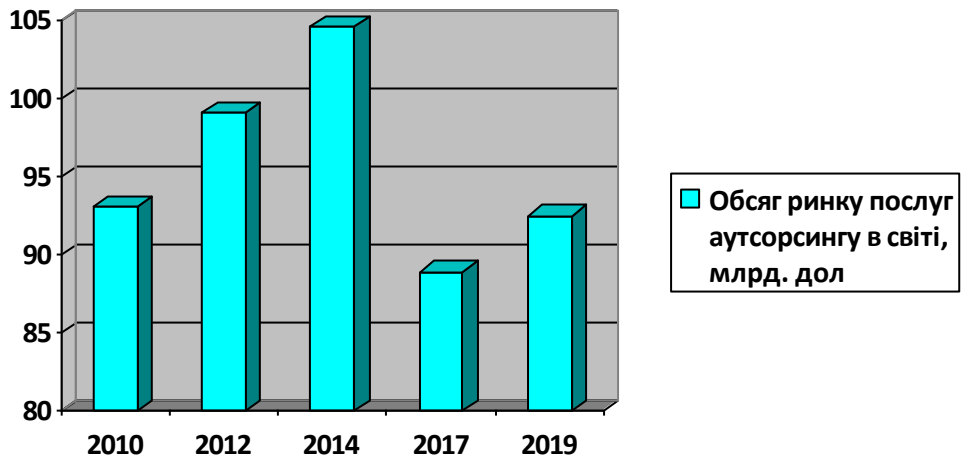


Рис. 1. Обсяг ринку послуг аутсорсингу в світі у 2010-2019 рр.

Джерело: [5, 6, 7]

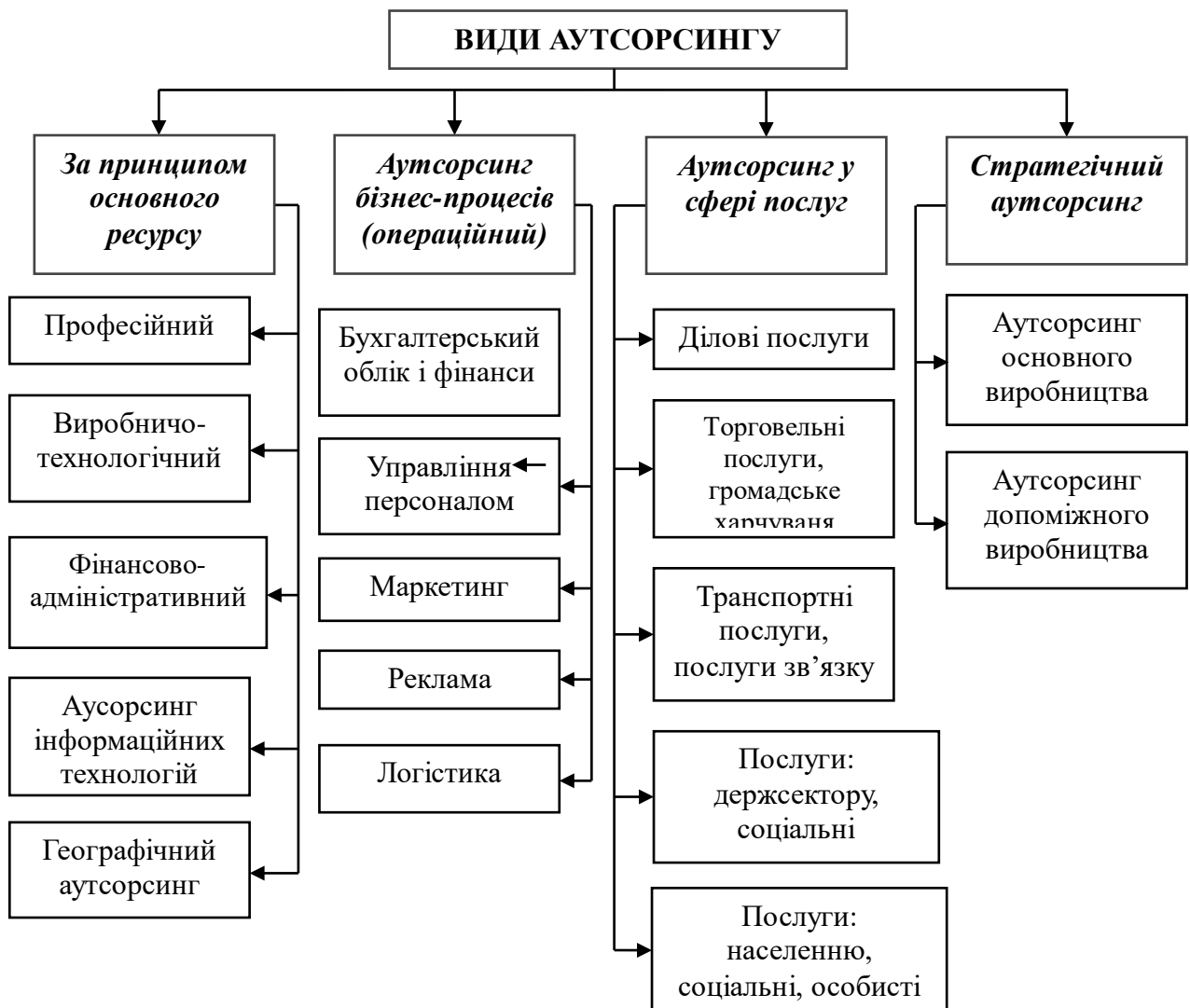


Рис. 2. Класифікація аутсорсингу в системі управління підприємство

Джерело: [1, 8]

Отже, враховуючи результати проведеного дослідження можна зробити висновок, що аутсорсинг є сучасною формою співпраці між різними суб'єктами ринку, що дає змогу отримати взаємовигідні результати як у короткотерміновому, так і довготерміновому періоді. Така кооперація має усі шанси та можливості для інтенсивного розвитку як у розвинених країнах, так і в Україні. Важливо при цьому підібрати для кожної угоди та обставин оптимальну форму аутсорсингу. Подальші дослідження потрібно сфокусувати на побудові різноманітних оптимальних моделей аутсорсингу, виявленні ризиків аутсорсингу та методів зниження їхнього рівня.

Список використаної літератури

1. Загородній А. Г., Партин Г. О. Аутсорсинг та його вплив на витрати підприємства. *Фінанси України*. 2009. № 9. С. 87-97.
2. Кросс Дж. Аутсорсинг: British Petroleum. *Гарвард Бизнес#ревью*. 73(3).
3. Хейвуд Дж. Б. Аутсорсинг. У пошуках конкурентних переваг; пер. с англ. М., 2004. 176 с.
4. Красношарпа В. В., Трохимець І. І. Аутсорсинг та його застосування на підприємствах України. *Ефективна економіка*. 2015. № 5.
5. The Statistics Portal. Режим доступу: <https://www.statista.com/statistics/189788/global-outsourcing-market-size/>
6. Global Outsourcing market 2019. Режим доступу: <https://www.statista.com/statistics/190150/industrywide-contract-value-business-process-outsourcing/>
7. Україна увійшла до кола країн-лідерів у сфері ІТ-аутсорсингу. Режим доступу: <https://business.ua/business/4970-ukraina-uviihshla-do-kola-krain-lideriv-u-sferi-itaoutsorsynhu>.
8. Гарасим П. М., Лобода Н. О. Логістика інвестиційних процесів як фактор економічного аналізу. *Науковий вісник НЛТУ України. Серія Економічна*. 2018. Т. 28. № 4. С. 20-25.

Приймак С.В., к.е.н., доцент

*Львівський національний університет імені Івана Франка
факультет управління фінансами та бізнесу
кафедра обліку, аналізу і контролю*

ЕВОЛЮЦІЯ ПРИНЦИПІВ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

Економічний контроль – це один із важливих елементів управління, який займає важливе місце в постійному вдосконаленні управління економікою, в її рості й ефективності. Головне завдання контролю – забезпечення законності виконання операцій, збереження коштів, майна та цінностей, а його мета – запобігання протиправним, незаконним та неправильно оформленим документами операціям, які надалі можуть призвести або призводять до викривлення даних наступної підсумкової інформації, що впливає на фінансову та господарську діяльність підприємства. Викривлення підсумкової інформації негативно позначається на прийнятті управлінських рішень керівництвом підприємства. Викриття причин виявлених порушень та правил у здійсненні операцій, веденні бухгалтерського обліку надає можливість забезпечити дієвість заходів з боку керівництва та персоналу для усунення виявлених недоліків.

У науковій літературі відсутній єдиний погляд на трактування поняття фінансового контролю, тому цей термін визначається по різному, так як має складну структуру та проявляється у різних аспектах. Так, Е.О. Вознесенський, виділяючи в основному об'єкт і мету контролю, вважає фінансовий контроль діяльністю державних і громадських органів, що полягає у перевірці обґрунтованості процесів формування і використання грошових фондів з метою дотримання пропорцій у розширеному відтворенні. М.С. Малєїн розглядає фінансовий контроль як діяльність фінансових, кредитних і господарських органів (організацій), що регулюється нормами права, спрямована на забезпечення фінансової, бюджетної, податкової, кредитної, розрахункової і касової дисципліни у процесі виконання планів і полягає у перевірці законності, обґрунтованості і раціональності. Дефініції цих науковців є прийнятними з

формально-логічної точки зору, але в них існує суперечність - термін формулюється як "фінансовий контроль" взагалі, і тут же роз'яснюється як "діяльність держави". Аналіз наукової та економічної літератури показав, що є різні визначення поняття фінансового контролю, але, на нашу думку, найбільш повним є таке: фінансовий контроль представляє собою систему перевірок фінансової і господарської діяльності підприємства з метою об'єктивно оцінити економічну ефективність такої діяльності, встановити законність і достовірність господарських операцій, дотримання фінансової дисципліни і виявлення внутрішніх резервів [1].

Згідно ст. 3 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» головними завданнями органу державного фінансового контролю є: здійснення державного фінансового контролю за використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, правильністю визначення потреби в бюджетних коштах та взяттям зобов'язань, ефективним використанням коштів і майна, станом і достовірністю бухгалтерського обліку і фінансової звітності у міністерствах та інших органах виконавчої влади, державних фондах, загальнообов'язкового державного соціального страхування, бюджетних установах і суб'єктах господарювання державного сектору економіки, а також на підприємствах, в установах та організаціях, які отримують (отримували у періоді, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів, державних фондів та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування або використовують (використовували у періоді, який перевіряється) державне чи комунальне майно (далі – підконтрольні установи), за дотриманням бюджетного законодавства, дотриманням законодавства про закупівлі, діяльністю суб'єктів господарської діяльності незалежно від форми власності, які не віднесені законодавством до підконтрольних установ, за судовим рішенням, ухваленим у кримінальному провадженні [2].

Контроль фіксує та відслідковує дотримання суб'єктами господарювання вимог чинних законодавчих та нормативних актів щодо ефективного та

цільового використання бюджетних, залучених або власних коштів, збереження майна; правомірність та ефективність використання фінансових, матеріальних і трудових ресурсів, достовірність бухгалтерського обліку і звітності; виявляє факти розкрадання активів господарюючого суб'єкта. Інший його аспект – це забезпечення зворотного зв'язку між суб'єктом та об'єктом управління щодо оцінки ефективності прийнятих управлінських рішень. Найвагомим результатом зворотного зв'язку є надання суб'єкту управління об'єктивної, неупередженої, логічно-виваженої інформації щодо реалізації управлінських рішень та їх ефективності на рівні окремих структурних підрозділів системи. Відтак, важливе значення мають принципи контролю. Принцип – це керівна ідея, основне правило до діяльності. Концептуальним документом, в якому з урахуванням різних систем фінансового контролю було закріплено принципи здійснення, є Лімська декларація керівних принципів фінансового контролю, яку було прийнято ІХ Конгресом Міжнародної організації вищих контролюючих органів ІНТОСАІ у 1977 р. У декларації зазначено наступні принципи:

- законність;
- незалежність;
- гласність;
- публічність, ефективність, запобігання порушенням;
- обов'язковість настання відповідальності (невідворотність покарання)

за скоєні порушення фінансової дисципліни та законності.

На основі Лімської декларації керівниками вищих органів фінансового контролю держав-учасниць СНД 8 червня 2001 року в м. Києві прийнята Декларація про загальні принципи діяльності вищих органів фінансового контролю держав-учасниць СНД, яка затверджувала наступні принципи:

- законність;
- незалежність;
- об'єктивність;
- компетентність;

- оперативність;
- доведеність;
- гласність;
- дотримання професійної етики;
- конкретність, системність – контроль здійснюється не стихійно, а в плановому порядку, з дотриманням певної методики, з використанням ефективних способів, методів та засобів;
- комплексність;
- плановість;
- послідовність, безперервність – перевірка не має сезонного характеру, а здійснюється постійно;
- науковість;
- гласність та конфіденційність.

Також, до принципів контролю доцільно віднести:

1. Повсюдність – контроль не є винятком для окремого регіону, а здійснюється в усіх економічних регіонах, областях, містах та районах.
2. Загальність – перевіркою мають бути охоплені всі сторони роботи господарюючого суб'єкта.
3. Універсальність, яка виявляється як профілактичний засіб для запобігання порушенням та зловживанням, забезпечення раціонального використання усіх ресурсів.

До організаційних принципів контролю належать:

- недопустимість повного адміністративного підпорядкування функціональних контрольних служб і підрозділів лінійним керівникам;
- забезпечення спеціальними засобами контролю, які застосовуються одночасно з виконанням господарських операцій.

Важливим моментом під час реалізації результатів контролю є коректне застосування принципів конфіденційності та гласності.

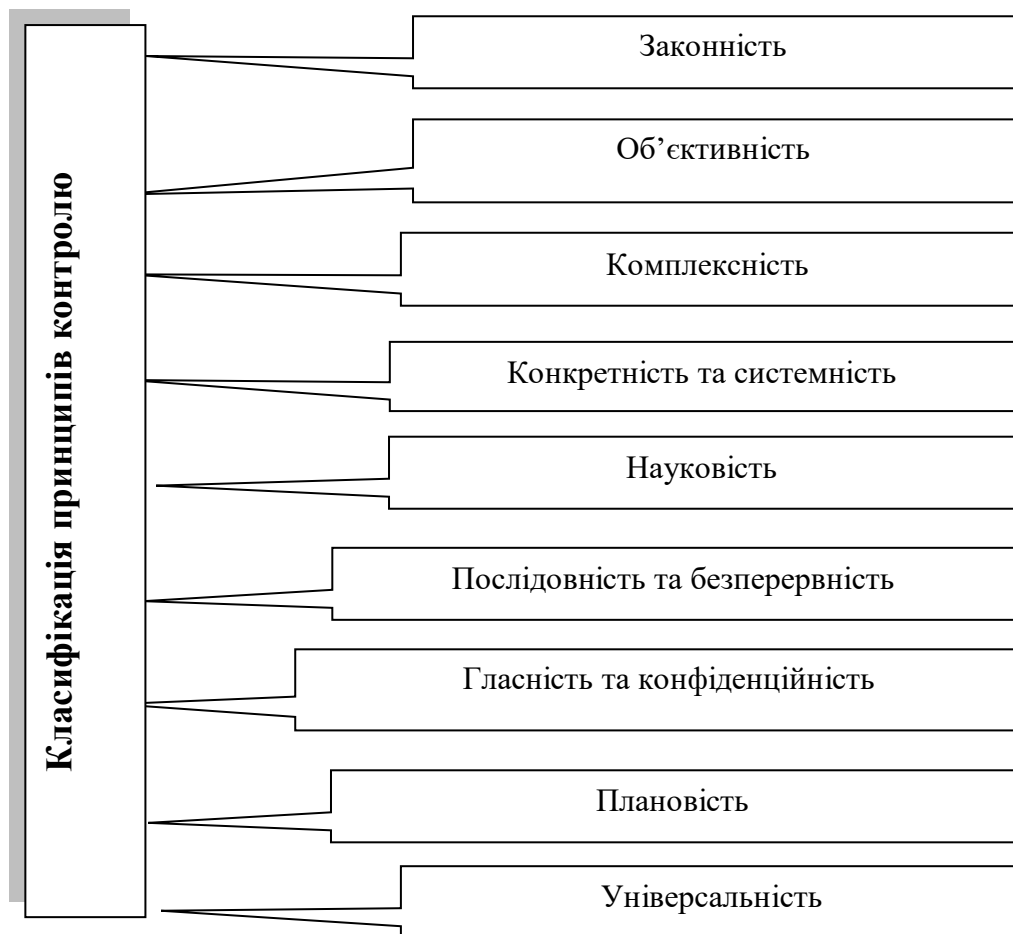


Рис. 1. Класифікація принципів контролю

Для підвищення ефективності контролю необхідно не тільки забезпечувати його своєчасність, але й повноту всіх операцій і процесів, а також розробити внутрішні корпоративні стандарти контролю. Забезпечення і постійне поліпшення якості контролю за умови щорічного нарощення інформаційної маси неможливе без розробки стратегії контролю відповідно до перспектив розвитку та реформування об'єктів контролю.

Список використаних джерел:

1. Про затвердження Термінологічної бази системи внутрішнього контролю та аудиту Державного казначейства України : Наказ Державного казначейства України від 07.10.2008 № 417. Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua>

2. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26.01.1993 р. № 2939-ХІІ. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12#Text>

Романів Є.М., к.е.н., професор

*Львівський національний університет ім. Івана Франка
факультет управління фінансами та бізнесу
кафедра обліку, аналізу і контролю*

Кроляк Ю.Р., студентка магістратури

*Київський національний університет імені Тараса Шевченка
юридичний факультет*

ЗАКОНОДАВЧЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФІНАНСОВИХ РОЗСЛІДУВАНЬ ЕКОНОМІЧНИХ ПРАВОПОРУШЕНЬ

Невід'ємною ознакою розвитку сучасної держави є наявність стабільної та міцної фінансової основи. Винятково позитивну роль у сфері розбудови економічних відносин та фінансування суспільних благ відіграють її інвестиційний та фінансовий потенціал, або іншими словами, наявність державних коштів у бюджетах всіх рівнів та позабюджетних фондах.

Стан функціонування виробничих і фінансових об'єктів у ринковому середовищі, де відсутнє жорстке регулювання та належний облік і фінансовий контроль супроводжується значним зростанням правопорушень у економічній і господарській діяльності.

Для їх швидкого виявлення та розробки відповідних заходів з усунення причин їх проявів необхідно мати чітко налагоджену систему протидії економічним правопорушенням на законодавчому рівні. Практика свідчить також, що найретельніше сплановані і продумані корисливі злочини залишають певний відбиток у первинних документах, реєстрах бухгалтерського обліку планових та нормативних документах, а їх виявлення і розкриття зміцнює економічну безпеку держави.

Для поживлення і вдосконалення цієї роботи Верховною радою України і був прийнятий закон України «про бюро економічної безпеки України» від 28 січня 2021 року 1150-ІХ, який набув чинності з 25 березня 2021 року. А його робота за заявою директора бюро економічної безпеки України мала розпочатись 25 вересня 2021 року. Але на своєму засіданні Верховна рада України підтримала правку до цього закону України та перенесла кінцевий термін запуску органу на 2 місяці до 25 листопада 2021 року.

Відповідно до статті 1 Закону на бюро економічної безпеки України покладено завдання протидії правопорушенням, що посягають на функціонування економіки держави. Ця сфера повноваження повинна дещо відрізнити Бюро від органу суто правоохоронного спрямування. Окремі його підрозділи(аналітики) здійснюють постійний моніторинг, аналіз та збір інформації, спрямовані на встановлення взаємозв'язків між даними про злочинну діяльність та іншими даними, їх оцінювання, інтерпретацію, тощо з метою їх використання для виявлення, припинення та розслідування злочинів.

Згадана інформаційно-аналітична діяльність направлена на оцінку загроз економічній безпеці України, ступеня її вразливості та рівня негативного впливу на неї, а також здійснення комплексу заходів з оцінювання ризиків у сфері економіки, боротьба з системними проявами тіньової економіки на загально-державному рівні.

При Бюро економічної безпеки України передбачено створення ради громадянського контролю, яка стежитиме за його діяльністю. Рада буде розглядати звіти директора Бюро та надаватиме свій висновок.

Передбачається також створення у складі Бюро інформаційно-аналітичного підрозділу, працівники якого є детективами, але не наділяються повноваженнями застосовувати поліцейські заходи.

Головною функцією створеної структури буде аналітична робота, а не силові повноваження. У законі визначені терміни, одним з яких передбачено, «... аналіз ризиків інформаційно-аналітичної діяльності щодо оцінки загроз економічній безпеці, ступеня її вразливості та рівня негативного впливу на неї;»

а «... кримінальний аналіз – інформаційно-аналітична діяльність, спрямована на встановлення взаємозв'язків між даними про злочинну діяльність та іншими даними потенційно з ним пов'язано...».

Значна увага при визначенні термінів приділена опису ризиків, як загроза, вплив якої призводить до тінзації економіки та послаблення економічної безпеки держави. Виявлено також термін управління ризиками і його спрямованість на підвищення спроможності державних інституцій щодо нейтралізації загроз економічній безпеці.

Детективи Бюро, як передбачено законом повинні володіти спеціальними знаннями та навичками у сфері економіки та кримінального аналізу, вміти створювати аналітичні продукти та інформаційні документи, проводити аналітичні дослідження та подавати об'єктивні, достовірні і не упереджені висновки. Аналітик-Бюро несе відповідальність за такий створений аналітичний продукт.

Підготовка таких фахівців-аналітиків покладена на навчальні заклади. Львівський національний університет імені Івана Франка в цілому, а факультет управління фінансами та бізнесу і кафедра обліку, аналізу та контролю, зокрема, за своєю освітньою програмою «Облік, аналіз та фінансові розслідування» веде підготовку саме таких спеціалістів. Професорсько-викладацький склад університету з урахуванням вимог Закону України «Про бюро економічної безпеки України» повинен вдосконалювати методи своєї роботи і належним чином висококваліфікованих фахівців аналітиків для такої роботи.

Список використаних джерел:

1. Бюро економічної безпеки: як зміниться взаємодія держави з платниками податків / Економічна правда. Режим доступу: <http://surl.li/aamne>
2. Набув чинності Закон про Бюро економічної безпеки України. Режим доступу: https://biz.ligazakon.net/news/202477_nabuv-chinnost-zakon-pro-byuro-ekonomchno-bezpeki-ukrani
3. Про Бюро економічної безпеки України : Закон України від 28.01.2021

Шот А.П., к.е.н., доцент

*Львівський національний університет імені Івана Франка
факультет управління фінансами та бізнесу
кафедра обліку, аналізу і контролю*

SWOT АНАЛІЗ ДОГОВОРУ ФРАНЧАЙЗИНГУ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ТА ПОДАТКОВОМУ ОБЛІКУ

На сьогодні можна з упевненістю сказати, що франчайзинг в Україні відбувся. Створені та діють франчайзингові мережі в таких сферах ділової активності, як роздрібна торгівля, ресторанний бізнес і надання різноманітних послуг. Франчайзинг немережного характеру має місце при виробництві різних видів продукції. У всіх цих випадках надання франшиз в обмін на платежі типу роялті стало вже нормою. «Нормою» стала також і наявність безлічі правових, податкових і бухгалтерських питань, пов'язаних із веденням бізнесу в такому «форматі».

Отже, франчайзинг – вид партнерства, коли одна сторона (франчайзер) передає другій стороні (франчайзі) за плату (паушальний внесок) право на певний вид підприємництва, використовуючи розроблену бізнес-модель його ведення: діяти від свого імені, використовуючи технологію, сировину, товарні знаки та/або бренди франчайзера.

Договір франчайзингу – це юридичний документ, який регулює відносини між двома сторонами – франчайзером і франчайзі.

Правовою особливістю франчайзингу в Україні є те, що в нашому законодавстві не передбачено договору з такою назвою. Проте це не є перешкодою для бізнесу, оскільки в ЦКУ франчайзингу відповідає комерційна концесія (гл. 76 ЦКУ), а самі терміни «франчайзинг» і «комерційна концесія» при укладанні договору вже вважаються синонімами.

Отже, на практиці договір франчайзингу (комерційної концесії) укладають дві сторони: франчайзер (франшизодавець, правоволоділець) і франчайзі (франшизоотримувач, користувач). Як правило, це не пов'язані між собою особи – СПД.

Суть операції в тому, що франчайзер надає франчайзі виняткове право (франшизу, привілей) на використання (разом з іншими франчайзі однієї мережі і з самим франчайзером) торгової марки та інших об'єктів права інтелектуальної власності франчайзера для заняття певним видом бізнесу на певній території і протягом певного часу за умови суворого дотримання вимог франчайзера щодо ведення бізнесу (технологій та якості продукції, товарів і послуг; дизайну й обладнання торгових точок тощо).

З такими вимогами нерозривно пов'язані зобов'язання франчайзера щодо надання франчайзі різних консультаційних і тренінгових послуг (що може оформлятися окремим договором, але з посиланнями на договір франчайзингу), а також технологічної та іншої документації.

Слід зазначити, що у бухгалтерському обліку договору франчайзингу у франчайзера є ряд особливостей. Отже, у момент надання права користування своїми нематеріальними активами франчайзер отримує довгострокове право грошової вимоги до франчайзі, оскільки загальна сума й кінцевий термін цієї вимоги відомі сторонам так само, як суми і дати проміжних платежів. Таким чином, від самого початку дії договору активи франчайзера збільшуються на суму довгострокової дебіторської заборгованості франчайзі, що й відображається за дебетом рахунка 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи». І оскільки заборгованість франчайзі зі сплати франшизи погашатиметься частковими платежами протягом тривалого терміну, то довгостроковому активу, що виник, в обліку франчайзера має відповідати нарахування доходів майбутніх періодів за кредитом рахунка 69 тому, що воно точно відображає господарську суть операції з довгострокового й оплачуваного в наперед відомій сумі надання прав користування брендом і ноу-хау. Чи безперервно протягом терміну дії договору

франчайзі користуватиметься франшизою чи ні, – все одно він зобов'язаний розраховуватися в строк, оскільки за договором визначено фіксовані роялті, а не відсоток від виручки. Тому права вимоги франчайзера, що відповідають платіжним зобов'язанням франчайзі, є його майном, тобто повноцінним активом.

Дохід від надання франшизи, що нараховується за звітний період, франчайзер повинен відображати проведенням дебетом 69 кредитом 719. При цьому поточну дебіторську заборгованість з оплати франшизи не можна обліковувати за дебетом рахунка 36 правильним буде проведення дебет 373 «Розрахунки за нарахованими доходами» кредит 183. Оскільки відповідно до Інструкції № 291 на субрахунку 373 ведеться облік нарахованих дивідендів, відсотків, роялті тощо, які підлягають отриманню.

Доцільно відзначити, що у разі сплати роялті виходячи з договірною відсотка від торгової виручки франчайзі франчайзер веде облік без використання рахунків 18 і 69, тому що загальна вартість франшизи не відома. Доходи тоді відразу нараховуються проведенням дебет 373 кредит 719 після закінчення кожного місяця або кварталу. На сьогодні часто в договорі франчайзингу передбачається, що суму роялті можуть переглядати для збільшення суми до сплати в наступні періоди (на розмір інфляції). Тож у таких випадках буде актуальним саме наведене вище проведення, бо не буде відомою сума дебіторської заборгованості за наступні роки.

У бухгалтерському обліку франчайзингового договору у франчайзі є теж свої особливості. Отриману франшизу, наприклад (привілей у користуванні ТМ і ноу-хау франчайзера) з наперед визначеною загальною вартістю франшизоотримувач повинен враховувати як нематеріальний актив на балансовому субрахунку 127 «Інші нематеріальні активи» (за мінусом ПДВ). Крім цього, відповідно до Інструкції № 291, цей субрахунок дебетується в кореспонденції з кредитом рахунка 55 «Інші довгострокові зобов'язання», оскільки маємо довгострокове платіжне зобов'язання франчайзі. У даному випадку, відразу дебетується субрахунок 127, тобто минаючи субрахунок 154

«Придбання (створення) нематеріальних активів», адже франчайзі в цьому разі отримує саме право користування чужою ТМ, а не набуває її у власність і не створює своїми (або чужими) силами.

На нашу думку, не обов'язково створювати нематеріальний актив, а просто суму роялті списувати на відповідні витрати. Особливо якщо виплати роялті ґрунтуються на договірному відсотку від торгової виручки франчайзі, загальна вартість франшизи апріорі не відома. Витрати на виплату «плаваючих» роялті нараховуються після закінчення кожного місяця (кварталу) проведенням дебет 93 (91) кредит 685 (без ПДВ).

Окрім цього, з Інструкції № 291 впливає також, що витрати франчайзі, пов'язані з освоєнням нового виробництва, належать до витрат майбутніх періодів (дебет 39). Вони включають витрати сировини і напівфабрикатів, а також оплату праці вже навченого персоналу в період контрольних (на підприємстві франчайзі) випробувань його готовності до виконання замовлень майбутніх клієнтів відповідно до нормативів якості й часу, встановлених франчайзером.

Облік вартості отриманих від франчайзера послуг з навчання персоналу (без ПДВ) ведеться франчайзі за п. 9 НП(С)БО 8, згідно з яким витрати на підготовку і перепідготовку кадрів не визнаються активом, а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені. Ця сума відноситься до дебету рахунка 93 (або 94).

Проаналізуємо сильні та слабкі сторони договору франчайзингу в податковому обліку (табл.1).

Таблиця 1

SWOT аналіз договору франчайзингу

| Сильні сторони | |
|--|--|
| Для франчайзера | Для франчайзі |
| Дохід від договору франчайзингу можна визнавати і наприкінці року за датою нарахування, а в договорі можна прописати, що самі роялті слід платити, наприклад, щокварталу (п. 137.11 ПКУ) | До витрат можна віднести всю суму роялті (ст. 138 ПКУ) |
| До поточних витрат періоду можна віднести всі витрати, які тим чи іншим чином | Роялті встановлюються за договором, а отже, можуть бути визначені в будь-якому розмірі |

| | |
|---|--|
| Роялті не є об'єктом оподаткування ПДВ (пп. 196.1.6 ПКУ) | Буде ПК з ПДВ за всіма вхідними сумами ПДВ, які стосуються франчайзингової діяльності (за умови дотримання всіх інших загальних правил) (п. 198.1 та п. 198.3 ПКУ) |
| Можна перебувати на ЄП при франчайзингових відносинах | Можна перебувати на ЄП при франчайзингових відносинах |
| Слабкі сторони | |
| Можливі спори з податківцями щодо суми доходу від франчайзингу | На роялті, сплачені нерезиденту, є обмеження щодо віднесення до витрат див. пп. 1 пп. 140.1.2 ПКУ |
| Чітко не встановлено, що є частиною послуг, які йдуть у межах франчайзингу, а що слід розглядати як окрему послугу, яку треба обліковувати окремо | Немає чітких правил, до яких витрат можна віднести роялті |
| Якщо підприємство працює лише як франчайзер, то вхідний ПДВ ніколи не потрапить до ПК (роялті не є об'єктом оподаткування ПДВ) (пп. 196.1.6 ПКУ) | Не потраплять до податкових витрат роялті, виплачені: — юрособі-резиденту, яка звільнена від сплати податку на прибуток (згідно зі ст. 154 ПКУ) або ж сплачує податок на прибуток за ставкою іншою, ніж визначена в загальному випадку; — особі, яка сплачує податок на прибуток у складі інших податків (платник ЄП та ФСП) (пп. 1 пп. 140.1.2 ПКУ) |
| | За роялті не буде вхідного ПДВ (пп. 196.1.6 ПКУ) |

Список використаної літератури:

1. Податковий кодекс України від 02 .12. 2010 р. № 2755-IV. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення 04.03.2021).
2. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text> (дата звернення 04.03.2021).
3. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Наказ МФУ від 30.11.99 р. № 291. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11#Text>.
4. НП(С)БО №16 «Витрати», затверджено Наказом МФУ від 31.12.1999 р. № 318. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>.
5. НП(С)БО 15 «Доходи», затверджено Наказом МФУ від 29.11. 1999 р. № 290. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text>.

Тези доповідей студентів

Андрусік С.О.,

*бакалавр спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
Львівський національний університет ім. Івана Франка
факультет управління фінансами та бізнесу
кафедра обліку аналізу і контролю*

Долбнєва Д.В.,

наук. керівник: к.е.н., доцент кафедри обліку, аналізу і контролю

РОЗВИТОК ДЕРЖАВНОГО ВНУТРІШНЬОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ З УРАХУВАННЯМ ВИМОГ ЄВРОПЕЙСЬКОГО СОЮЗУ

Необхідність модернізації системи державного фінансового контролю, крім внутрішніх чинників, пов'язаних з необхідністю формування більш гнучкої, прозорої та відкритої для зовнішнього громадського контролю, визначається також обов'язками, які Україна взяла на себе в процесі інтеграції до ЄС.

На шляху євроінтеграції наша країна має вирішити певні складні питання. Перш за все це створення сучасної системи органів державного аудиту та відповідно вдосконалення чинної нормативно-правової бази їх діяльності. Від так актуальною залишається спроба комплексного дослідження результатів імплементації Міжнародних стандартів діяльності вищих органів аудиту з метою реформування системи внутрішнього державного фінансового контролю.

За Статутом Міжнародної організації вищих органів аудиту (INTOSAI), ухваленим у 1992 р., вищий національний орган аудиту є публічним органом держави або наддержавної організації, який призначений, створений або організований на підставі закону чи інших формальних дій держави або наддержавної організації з метою здійснення в незалежний самостійний спосіб вищих функцій публічного аудиту з боку держави або наддержавного організації з або без юрисдикційної компетенції.

Разом з цим Лімська декларація керівних принципів аудиту встановлює організаційно-правові засади діяльності вищих національних органів аудиту,

зокрема:

1. Основні контрольні повноваження вищих органів державного аудиту визначаються Конституцією; деталі можуть бути встановлені законом.

2. Конкретні положення контрольних повноважень адаптуються до умов і потреби відповідних країн.

3. Усе управління державними фінансами, незалежно від того, відображені вони в загальному національному бюджеті чи ні, має бути об'єктом контролю вищих контрольних органів. Управління тими частинами державних фінансів, які виключені з національного бюджету, не повинне виводитися з-під контролю вищого контрольного органу.

4. Як орган зовнішнього аудиту вищий орган аудиту має перевіряти ефективність внутрішньої контрольної служби.

Угода про асоціацію між Україною, з одного боку, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії та їхніми державами-членами – з іншого, визначає напрями співробітництва в галузі управління державними фінансами, спрямованого на забезпечення розвитку бюджетної політики і надійних систем внутрішнього контролю та зовнішнього аудиту, що базуються на міжнародних стандартах, а також відповідають основоположним принципам підзвітності, прозорості, економності, ефективності та результативності. Зокрема, передбачається:

1) у сфері зовнішнього аудиту – імплементація стандартів і методик Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю, а також обмін найкращими практиками ЄС у сфері зовнішнього контролю та аудиту державних фінансів з особливим акцентом на незалежності відповідних органів Сторін;

2) у сфері державного внутрішнього фінансового контролю – гармонізацію системи державного внутрішнього фінансового контролю з міжнародно визнаними стандартами та методологіями, а також найкращою практикою ЄС щодо внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в державних органах.

Серед проблем, що вимагають нагального вирішення з метою розвитку державного внутрішнього фінансового аудиту з урахуванням вимог ЄС, виокремлено наступні:

- статус Рахункової палати як вищого органу фінансового державного контролю в Конституції України не закріплено;
- у чинному законодавстві не передбачено функцію здійснення попереднього контролю для органів державного фінансового контролю;
- право законодавчої ініціативи для Рахункової палати у чинному законодавстві не передбачено;
- право Рахункової палати на здійснення перевірки інших закордонних державних організацій крім дипломатичних установ України, чинним законодавством не визначено;
- не визначено утворення власної незалежної системи контролю виконання рекомендацій, вироблених за результатами перевірок, для Рахункової палати законодавством.

Отже, проведений аналіз сучасного стану імплементації Міжнародних стандартів діяльності вищих органів державного аудиту, демонструє суттєві позитивні зрушення на шляху інтеграції України до Європейського Союзу у сфері державного фінансового контролю (публічного аудиту), особливо у частині окреслення статусу органів державного фінансового контролю, одночасно із законодавчим закріпленням їх повноважень. Але при цьому необхідно пам'ятати застереження щодо імплементації у національне законодавство лише тих міжнародних норм, які відповідають внутрішнім умовам і цілям розвитку конкретної країни.

Список використаних джерел:

1. Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу : Закон України від 18.03.2004 р. № 1629 / Верховна Рада України. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1629-15#Text>

2. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в

Україні : Закон України від 26.01.1993 р. № 2939-XII / Верховна Рада України.

Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>

3. Про Рахункову палату: Закон України від 02.07.2015 р. № 576-VIII / Верховна Рада України. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19#Text>

4. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 р.: розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 р. № 158 / Верховна Рада України. Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/158-2005-%D1%80>.

5. Мексиканська декларація незалежності (ISSAI 2): прийнята XIX Конгресом Міжнародної організації вищих контрольних органів (INTOSAI) у листопаді 2007 р., м. Мехіко, Мексиканські Сполучені Штати. Режим доступу : http://www.acrada.gov.ua/control/main/uk/publish/printable_article/1013545

6. Деякі питання здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту. Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-%D0%BF>.

7. Стандарти внутрішнього аудиту, затверджені Наказом Міністерства фінансів України 04.10.2011 р. № 1247. Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/go/z1219-11

8. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами – членами, з іншої сторони від 27.06.2014 р. Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/984_011/print1433925000651301.

Бойко О.О.,

*бакалавр спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
Львівський національний університет ім. Івана Франка
факультет управління фінансами та бізнесу
кафедра обліку аналізу і контролю*

Гончарук С.М.,

наук. керівник: к.е.н., доцент кафедри обліку, аналізу і контролю

ЯКІСТЬ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ В УКРАЇНІ

Важливою та невід’ємною запорукою успішної й конкурентоспроможної роботи аудитора полягає в наданні якісних аудиторських послуг.

Мета нашої роботи – розкрити особливості проведення аудиторських послуг в Україні, а також визначити необхідність контролю за їх якістю.

З точки зору аудиторської діяльності послуги аудиту можна розглядати як їх здатність задовольняти потреби замовника та суспільства в отриманні достатнього рівня впевненості у фінансовій інформації, що виступає предметом аудиту.

У зв’язку з тим, що до аудиторської діяльності різні користувачі можуть висувати різні вимоги, то рівень її якості буде змінюватися, проте кожен аудитор повинен тягнутися до надання найвищої якості своїх послуг, що полягає в здатності задовольнити встановлені й передбачувані потреби наявних і потенційних клієнтів. Важливо зауважити, що поняття «якість» щодо аудиторської перевірки залежить від мінливих вимог стандартів і потреб користувачів.

Для забезпечення якості аудиторських послуг, як і аудиту фінансової звітності, важливі наявність належного сприйняття та розуміння ознак якісної та неякісної аудиторської послуги з боку замовників.

У зв’язку з цим сприяти розумінню якісної послуги будуть стандарти виконання окремих видів послуг. Наявність стандарту, який буде доступний для сприйняття клієнтом, дасть змогу самостійно частково оцінювати відповідність послуги стандарту.

Зокрема, на якість виконання аудиторських послуг впливає:

- ставлення керівництва аудиторської фірми до питань якості аудиторських послуг;
- можливість забезпечити достатню незалежність у процесі виконання аудиторських послуг, а також у разі надання декількох видів послуг одночасно;
- постійне поліпшення кадрових ресурсів та актуалізація компетентності;
- правильне планування й розподіл ресурсів у процесі виконання аудиту та аудиторських послуг;
- контроль за виконанням завдань;
- моніторинг відповідності якості.

Для проведення якісного аудиту в Україні необхідно дотримуватися критеріїв якості, що встановлені законодавством (табл.1).

Таблиця 1

Надання якісних аудиторських послуг згідно чинного законодавства

| Нормативний-правовий акт | Характеристика |
|---|---|
| Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»[1] | Згідно з яким аудитори зобов'язані здійснювати перевірку контролю якості виконаних робіт |
| Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 220 «Контроль якості звітної фінансової інформації» | Розглядає процедури контролю якості під час аудитів фінансової звітності |
| Закон України «Про затвердження Кодексу етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту» [2] | Цей Кодекс - задекларована в принципах система моральних і професійних цінностей та правил поведінки працівників підрозділу внутрішнього аудиту або посадових осіб, на яких покладено повноваження щодо здійснення внутрішнього аудиту і щодо яких ними добровільно взяті зобов'язання на їх дотримання у професійній діяльності. |

Крім наведених критеріїв якості за нормативно-правовими актами, необхідно слідувати:

- 1) вимогам Реєстру аудиторських фірм та аудиторів і положеннями, розробленими ОСНАД;
- 2) внутрішньо-фірмовим стандартами якості;
- 3) умовам договорів на надання аудиторських послуг.

Слід зауважити, що Міжнародний стандарт аудиту 220 «Контроль якості звітної фінансової інформації» виділяє певні критерії та чинники якості аудиторських послуг (рис. 1).



Рис. 1. Складові якості аудиторських послуг

Головна мета аудитора або ж аудиторської організації полягає в зниженні підприємницького ризику та ризику ділової репутації, а отже, забезпечення та стимулювання успішної діяльності. Її виконанню сприяє система контролю якості послуг.

Система контролю якості аудиторських послуг – це фундаментальна система механізму управління якістю аудиторських послуг та формалізована сукупність принципів, методів і правил, застосовуваних фірмою при здійсненні контролю якості аудиторських послуг, яка забезпечує достатній рівень контролю для всіх завдань (насамперед для завдань з обов’язкового аудиту).

Всі аудиторські компанії мають підлягати регулярному та обов’язковому контролю якості аудиторських послуг. Цей вид контролю повинен

попереджувати імовірні помилки в роботі аудиторських компаній, покращити якість послуг та роботу аудиторської компанії. Результатом, в свою чергу, мають бути рекомендації щодо поліпшення системи внутрішнього контролю аудиторської компанії.

Підсумовуючи все вище наведене, необхідно відзначити, що за якість аудиторських послуг відповідають як аудитори, так і аудиторські організації.

Аудит вважається якісним, якщо він планується і проводиться відповідно до загальноприйнятих стандартів аудиторської діяльності. Стандарти повинен дотримуватися кожен виконавець аудиту при здійсненні конкретних дій. Тому у всіх аудиторських організаціях повинна бути створена на постійній основі система контролю якості. Таким чином, в цілому, якість аудиторських послуг можна визначити як дотримання вимог чинного законодавства, стандартів аудиту, Кодексу професійної етики та професійної діяльності в сфері аудиту.

Список використаних джерел:

1. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>

2. Про затвердження Кодексу етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту : Наказ МФУ від 29.09.2011 № 1217. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1195-11#Text>

3. Як якість аудиторських послуг впливає на репутацію аудитора. Режим доступу: <https://www.pabu.com.ua/ua/mediacentr-3/profesiini-novyny/1389-yak-iaakist-audytorskykh-posluh-vplyvaie-na-reputatsiiu-audytora>

4. Методичний посібник. Внутрішній аудит ефективності: методичні засади та практичні аспекти. Київ, 2018. Режим доступу: https://www.mof.gov.ua/storage/files/project_vn_audit_efect.pdf

5. Фабіянська В. Ю. Поняття якості в аудиторській практиці. *Агросвіт*. 2017. № 9.

6. Пудкалюк Х. О. Якість аудиторських послуг в Україні. *Економічний аналіз*. 2018. Том 28. № 4. С. 67-75.

Бойко О.О.,

*бакалавр спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
Львівський національний університет ім. Івана Франка
факультет управління фінансами та бізнесу
кафедра обліку аналізу і контролю*

Шевців Л.Ю.,

наук. керівник: к.е.н., доцент кафедри обліку, аналізу і контролю

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК: ЙОГО СУТЬ ТА ЗНАЧЕННЯ В УПРАВЛІННІ ПІДПРИЄМСТВОМ

В умовах ринкової економіки кожне підприємство самостійно обирає напрями розвитку, обсяги виробництва, систему збуту продукції, соціальну і інвестиційну політику. Тому створення на підприємствах системи управлінського обліку є об'єктивною необхідністю, оскільки у кожного підприємства виникає потреба накопичувати інформацію за різноманітними аспектами з метою ефективного планування, нормування, організації виробництва, контролю та аналізу.

Сучасний управлінський облік визначають як вид діяльності в рамках одного підприємства, який забезпечує його управлінський апарат інформацією, що використовується для планування, власне управління і контролю за діяльністю. Управлінський облік в ході свого розвитку, а також за своєю насиченістю щодо інформаційного забезпечення, функціонального зростання вийшов за рамки бухгалтерського обліку та сформувався в самостійний напрям переслідуючи цілі, а саме: стратегічний розвиток і планування діяльності; підтримати рішення у створенні інвестиційних проектів, придбанні нового бізнесу і запуск нової продукції; приймати рішення в області ціноутворення; інформування про результати діяльності за фактичними і прогнозованими показниками, для прийняття зважених рішень щодо майбутнього розвитку бізнесу. Розвиток управлінського обліку пов'язують із світовою практикою обліку за основними центрами відповідальності, які регулюють процес формування методологічної бази і забезпечення кваліфікованими фахівцями в області обліку і аналізу (саморегульовані професійні об'єднання в області

управлінського обліку; з розробкою вимог кваліфікаційних характеристик для фахівців з управлінського обліку; розробка програм з навчання управлінського обліку; сертифікація фахівців і безперервне підвищення їх кваліфікації (див. табл. 1.)

Таблиця 1

Міжнародні саморегульовані об'єднання в області управлінського обліку

| Характеристика | Інститут управлінського обліку (Institute of Management Accountants - IMA), США | Інститут управлінського обліку в Великобританії (The Chartered Institute of Management Accountants – CIMA) |
|-----------------------|---|---|
| Рік заснування | 1919 р. | 1919 р. |
| Структура | Членів – 75000, відділень в регіонах США і світу - 300 | Є членами більш 50000 компаній, а також 70000 студентів в 156 країнах. |
| Члени об'єднань | Генеральний і фінансовий директор компанії, фінансовий контролер, казначей, аудитор і представник фінансової професії. | Фінансові директори британських компаній, аудитори і представники фінансових професій |
| Освітня діяльність | Здійснення сертифікації: 1) Спеціалістів в області управлінського обліку (CMA). 2) Сертифікованих фінансових менеджерів (CFM - Certified Financial Management). | Інститут здійснює навчальну і дослідницьку роботу. |
| Зовнішня діяльність | Інститут здійснює проведення національних конференцій і семінарів, діяльність безкоштовних курсів із дистанційного навчання, спеціалізовані тренінги для фірм. | |
| Видавнича діяльність | Журнал – Strategic Finance (Стратегічні фінанси) – щомісячний, присвячений обліку, фінансовим питанням, впровадження інформаційних технологій в управлінні. | Здійснюється активна видавнича діяльність |

Зокрема, співробітниками Манчестерського Університету за підтримки CIMA (The Chartered Institute of Management Accounts - Інститут професійних бухгалтерів з управлінського обліку) були сформульовані цілі управлінського обліку, визначені перспективи їх зміни в подальшому, виявлені найбільш затребувані технології, що застосовуються фахівцями з управлінського обліку та оцінена їх значимість (див. табл. 2), і зроблено прогноз їх розвитку на майбутнє.

Технологічні складові управлінського обліку

| Технології | Важливість у застосуванні |
|--|---------------------------|
| Бюджети | 76% |
| Стратегічний управлінський облік | 65% |
| Аналіз відхилень | 62% |
| Неперервне прогнозування | 59% |
| Розрахунок добавленої вартості | 39% |
| Розрахунок витрат за видами діяльності | 39% |
| Комплексне управління якістю | 33% |
| Система збалансованих показників | 31% |
| Метод стандарт-костинг | 26% |
| Економічна добавлена вартість | 24% |
| Цілі | |
| Оцінка ефективності діяльності підприємства | 58% |
| Контроль витрат і фінансовий контроль | 40% |
| Інтерпретація і представлення результатів діяльності управлінського обліку | 35% |
| Максимізація прибутку | 35% |
| Планування / управління бюджетом | 33% |
| Стратегічне планування та прийняття управлінських рішень | 32% |
| Впровадження бізнес-стратегій | 29% |
| Генерування і створення вартості | 25% |
| Впровадження і розробка нових інформаційних систем | 25% |
| Інтерпретація інформації про операційну діяльність | 23% |

Управлінський облік охоплює всі види облікової інформації, необхідної для управління в межах самого підприємства. Управлінський облік має свої предмет, суб'єкти, об'єкти і методологію. Суб'єкт управлінського обліку — суб'єкт господарювання в особі менеджменту різних рівнів. Предметом управлінського обліку є сукупність процесів виробничо-господарської діяльності, які відображаються в системі узагальнення облікової інформації виходячи з вимог контролю, аналізу, планування, прогнозування, забезпечення ухвалення обґрунтованих і ефективних управлінських рішень на всіх етапах управління.

Зміст предмету розкривають його об'єкти (рис. 1). Об'єкт – це явище або предмет, на який спрямована будь-яка діяльність.

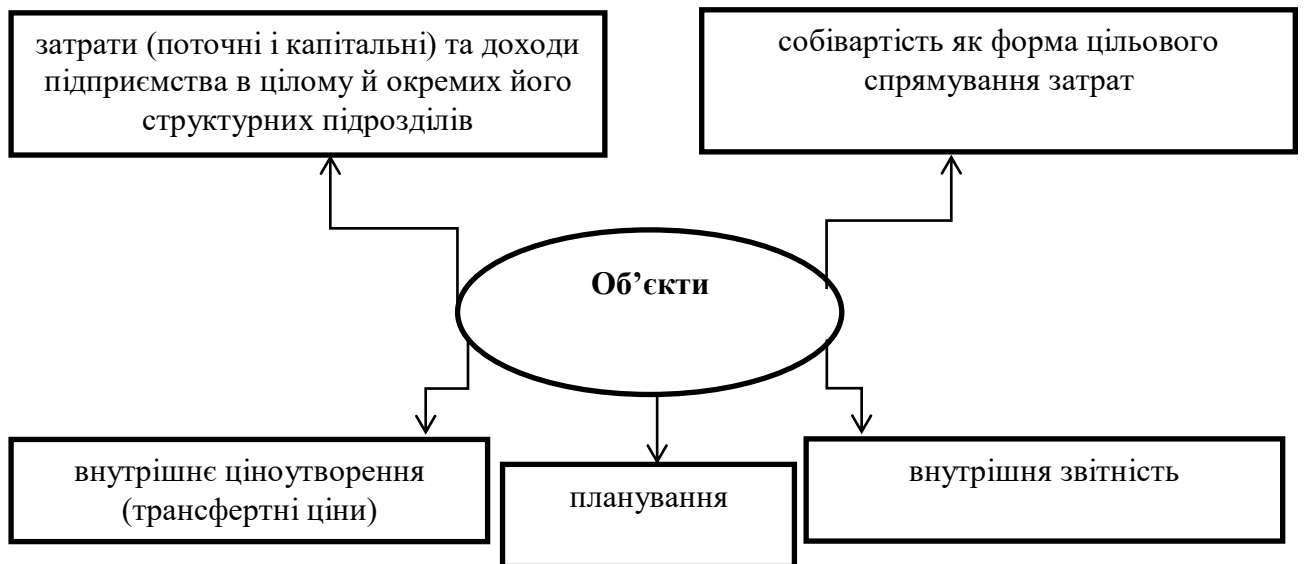


Рис. 1. Основні об'єкти управлінського обліку

Варто зазначити, що предмет і об'єкти обмежуються рамками відповідного суб'єкта, оскільки управлінський облік формує інформацію про об'єкти для системи управління підприємством. Дослідження управлінського обліку як процесу послідовного отримання і використання інформації на підприємстві для потреб користувачів визначає його зміст і предмет, а вивчення питань здійснення способів і прийомів управлінського обліку розкриває його методологічну основу. Методологія управлінського обліку включає теоретичні, загальнонаукові та спеціальні положення, притаманні лише цій науці методи, що застосовуються для здійснення процедур обліку і розкриваються в окремих методиках. Система управлінського обліку підприємства повинна відповідати нижче наведеним принципам (рис. 2).

Сукупність наведених принципів забезпечує дієвість системи управлінського обліку та частково уніфікує загальний обліковий процес.

Управлінський облік призначений для вирішення перш за все внутрішніх задач управління господарюючим суб'єктом, для чого необхідна детальна інформація, що враховує технологію й організацію саме цього підприємства. Зокрема, управлінський облік призначений для розв'язання нижче наведених завдань (рис. 3).

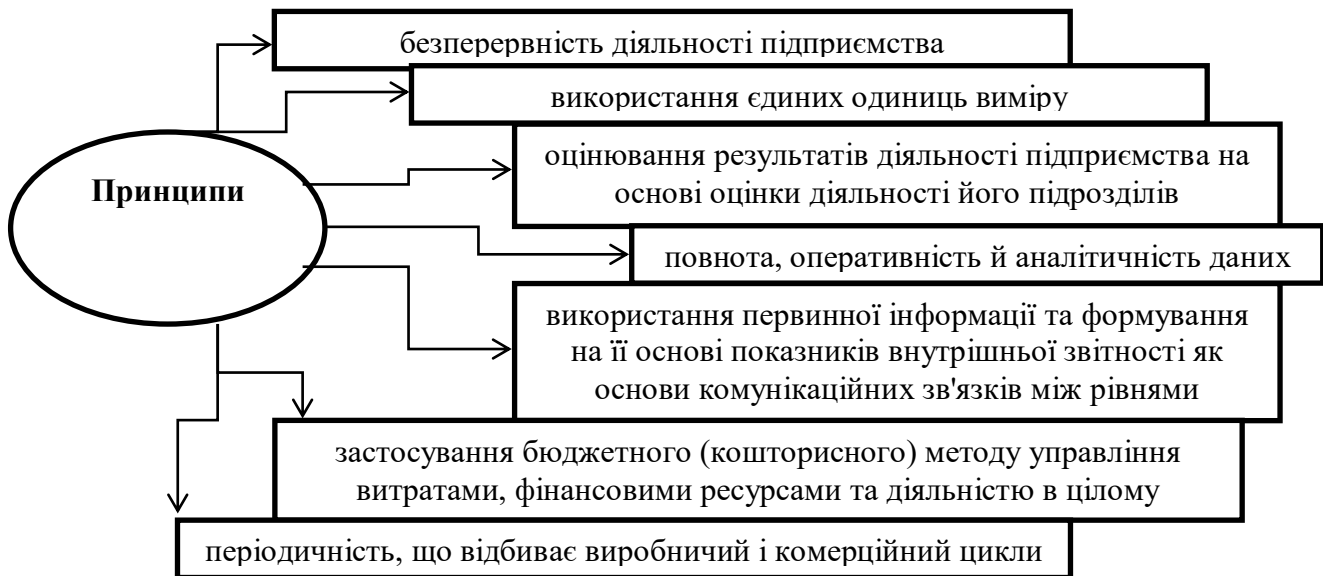


Рис. 2. Принципи системи управлінського обліку підприємства

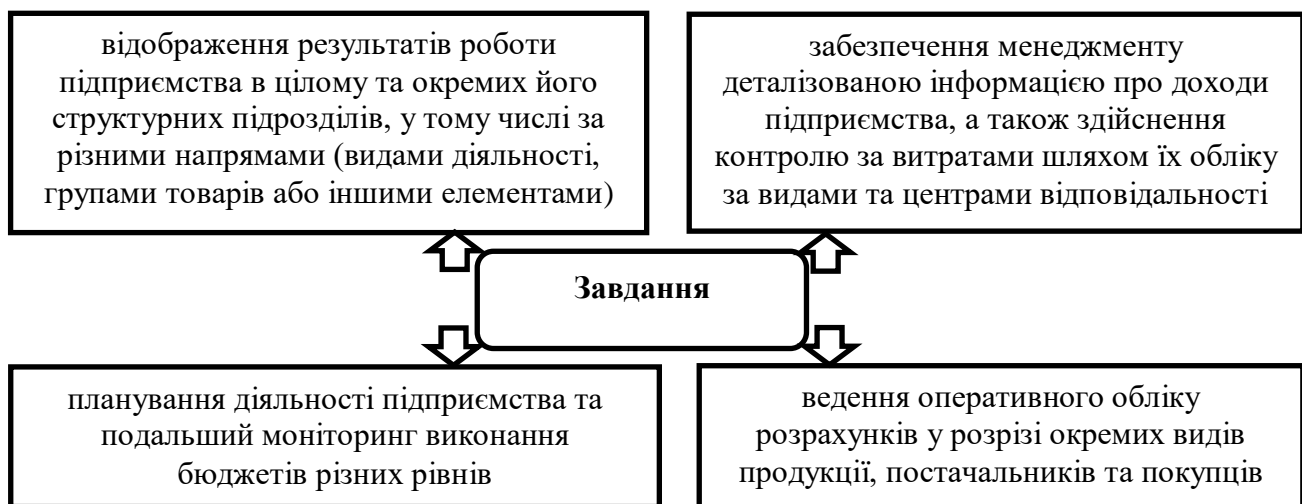


Рис. 3. Завдання системи управлінського обліку підприємства

Інформація, що надається управлінським обліком, спрямована на задоволення потреб як стратегічного, так і поточного управління, оптимізацію використання ресурсів, забезпечення об'єктивної оцінки діяльності підрозділів і окремих менеджерів. Кінцевою метою управлінського обліку є допомога керівництву в досягненні стратегічної мети підприємства. Вважаємо за доцільне виокремити 3 основних фактори, що сприяють зростанню ролі управлінського обліку: посилення конкуренції; розвиток виробничих процесів,

а також нових методів управління; використання комп'ютерної техніки для управління та автоматизація облікових робіт.

Отже, управлінський облік – це система обробки і підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством. В системі підприємства досліджуваний облік відіграє не останню роль, адже його головна мета – надати своєчасну об'єктивну інформацію керівництву підприємства, за допомогою якої можна швидше та ефективніше досягти певних стратегічних цілей.

Список використаних джерел:

1. Моссаковський В.Б., Бублик С.Я. Управлінський облік та його особливості. Режим доступу: <http://magazine.faaf.org.ua/upravlinskiy-oblik-ta-yogo-osoblivosti-u-silskomu-gospodarstvi.html>.

2. Навіщо потрібен управлінський облік? Режим доступу: <https://balance.ua/news/post/zachem-nuzhen-upravlencheskiy-uchet> 3

3. Дідоренко Т. Сутність управлінського обліку та його місце в системі управління підприємством. Режим доступу: http://sophus.at.ua/publ/2016_12_14_kampodilsk/sekcija_section_3_2016_12_14/sutnist_upravlinskogo_obliku_ta_jogo_misce_v_sistemi_upravlinnja_pidpriemstvom/136-1-0-2190

4. Полтавська В. В. Сутність управлінського обліку та його місце в інформаційній системі підприємства. Режим доступу: <http://dspace.khntusg.com.ua/bitstream/123456789/13738/1/37.pdf>

Василюк І.В.,

*бакалавр спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
Львівський національний університет ім. Івана Франка
факультет управління фінансами та бізнесу
кафедра обліку аналізу і контролю*

Долбнева Д.В.,

наук. керівник: к.е.н., доцент кафедри обліку, аналізу і контролю

ОСОБЛИВОСТІ РОЗВИТКУ ТА ЗНАЧЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО ІТ-АУДИТУ В УКРАЇНІ

Нестабільна економічна ситуація в країні, спричинена пандемією коронавірусу, мала неабиякий вплив на розвиток комп'ютеризації та інформатизації процесів управління господарською діяльністю. Посилення карантинних обмежень та запровадження віддаленого режиму роботи дедалі більше зумовили удосконалення форм фінансового контролю.

Одним із ключових елементів ефективної організації інформаційного менеджменту є аудит використання інформаційних технологій, здійснення якого регулюється Постановою Кабінету Міністрів України від 22 травня 2019 р. № 517 «Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту використання інформаційних технологій» [1].

На сьогоднішній день існують розбіжності думок фахівців стосовно розуміння сутності аудиту інформаційних технологій, оскільки одні вважають його окремою формою фінансового контролю, а інші – як консалтингову послугу. У табл. 1 наведено найбільш поширені визначення даного поняття.

Згідно Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту використання інформаційних технологій державний фінансовий аудит використання інформаційних технологій – це вид державного фінансового аудиту, спрямований на проведення перевірки (дослідження) та аналізу (оцінки) законності та ефективності використання публічних коштів та інших активів розпорядниками бюджетних коштів, державними цільовими фондами,

фондами загальнообов'язкового державного соціального страхування, суб'єктами господарювання державної та комунальної власності для впровадження та використання інформаційних технологій, досягнення визначених цілей та завдань під час керівництва і управління середовищем інформаційних технологій об'єкта аудиту [1].

Таблиця 1

**Визначення сутності поняття «аудит інформаційних технологій»
міжнародними організаціями**

| Назва організації | Сутність поняття |
|---|--|
| Міжнародна організація ISO і Міжнародний форум з акредитації (International accreditation forum – IAF) | Засіб перевірки інформаційних технологій, що застосовуються в організації, на відповідність процесам, цілям і місії бізнесу перевірки стану інформаційної безпеки (ІТ-безпеки), а також інструмент обґрунтування доцільності застосування процесного підходу при побудові ІТ-середовища. |
| Британський інститут зі стандартизації (British Standards Institution - BSI) | Процедура перевірки інформаційної безпеки підприємств, а також захист, надійність і цілісність електронних даних. |
| Міжнародна організація ISACA та її інститути, фундація ISACF та інститут ITGI | Інструмент перевірки відповідності ІТ-середовища організації професійним стандартам і вимогам. |
| Асоціація дипломованих сертифікованих бухгалтерів (The Association of Chartered Certified Accountants – ACCA) | Міжнародні стандарти аудиту, етики, невід'ємна частина процесу фінансового аудиту з метою встановлення достовірності і надійності даних, які підлягають аудиторській перевірці, і на основі яких встановлюються аудиторські докази та формується аудиторський висновок. |
| Міжнародна організація INTOSAI | Процес отримання й оцінювання аудиторських доказів щодо гарантій безпеки ІТ-середовища організації для решти її активів, ефективності його використання для досягнення цілей бізнесу, а також цілісності і захищеності даних (конфіденційної інформації). |

Джерело: [2]

Головними завданнями ІТ-аудиту є:

- 1) здійснення перевірки та оцінки раціонального використання коштів;
- 2) досягнення поставленої мети в процесі інформаційного управління економічними об'єктами;
- 3) моніторинг за ефективним впровадженням заходів контролю ІТ ресурсів задля збереження надійності інформаційних джерел та усунення

можливих загроз;

4) перевірка за правильністю ведення бухгалтерського обліку та достовірністю складання фінансової звітності;

5) оцінка стану внутрішнього контролю;

6) виявлення та надання рекомендацій щодо усунення недоліків.

Проведення державного фінансового ІТ-аудиту дає можливість здійснити перевірку законності та ефективності використання публічних коштів, зокрема він є основою для оптимізації витрат на інформаційні технології, і практично єдиним інструментом достовірної оцінки поточного стану ІТ-середовища, ефективності його функціонування та подальших перспектив розвитку.

Аудит використання інформаційних технологій має здійснюватися у 4 етапи (рис. 1).



Рис. 1 Етапи здійснення державного фінансового аудиту

Результати державного фінансового аудиту інформаційних технологій мають неабияке значення для керівника об'єкта аудиту оскільки:

- інформують його про існуючі недоліки функціонування ІТ-середовища та шляхи їх усунення;

- сприяють перегляду стратегії розвитку об'єкта аудиту, оптимізації ІТ ресурсів фінансово-господарської діяльності з метою прийняття управлінських рішень;

- надають рекомендації щодо збільшення/зменшення витрачання фінансових ресурсів задля забезпечення надійності захисту інформаційного середовища.

Таким чином, проведення ІТ-аудиту передбачає дослідження не лише компонентів ІТ інфраструктури об'єкту контролю (підприємств, установ та організацій), а саме:

- устаткування і програмне забезпечення (сервери, робочі станції користувачів,

- ноутбуки, оргтехніка, маршрутизатори, системне програмне забезпечення (операційні системи) тощо);

- системи передачі даних (зовнішні канали зв'язку, електронна пошта, доступ до Інтернету, тощо);

- аудиту систем безпеки інформації (система захисту інформації: антивірусний захист, системи резервного та архівного копіювання інформації, системи шифрування даних тощо), а й усіх ланок, пов'язаних із її функціонуванням [3].

З метою оперативного виявлення недоліків організації інформаційного менеджменту запропоновано наступний перелік основних заходів:

- 1) здійснення детального аналізу особливостей інформаційного середовища та виявлення потенційно можливих загроз його функціонування;

- 2) визначення причин порушення нормального функціонування ІТ-процесів;

- 3) формулювання мети та окреслення основних завдань для її досягнення;

4) оптимальне витрачання фінансових ресурсів задля модернізації функціонування інформаційних процесів.

Таким чином, можна зробити висновок, що динамічний розвиток інформатизації процесів фінансово-господарської діяльності установ та організацій державного сектора економіки зумовлює необхідність впровадження сучасних методів державного фінансового контролю для ефективного функціонування ІТ-складової та управління різноманітними економічними ризиками.

Проведення державного фінансового ІТ-аудиту сприяє здійсненню оцінки вартісного показника матеріально-технічного забезпечення ІТ-середовища, гарантуванню конфіденційності та надійності його захисту; виявленню потенційно можливих ризиків ІТ-процесів та наданні рекомендацій щодо шляхів їх усунення; прийняттю економічно-обґрунтованих управлінських рішень та розширенню можливостей застосування інформаційних ресурсів.

Список використаних джерел:

1. Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту використання інформаційних технологій: постанова Кабінету Міністрів України від 22.05.2019 р. № 517. Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/517-2019-п#Text>

2. Ус Р.Л. Аудит інформаційних технологій-новий вид аудиту організацій. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2013. № 1. С. 81-86.

3. Гребень С.Є., Мігус І.П., Одарчук К.М. Стан та перспективи розвитку ІТ-аудиту в Україні. *Вчені записки Університету «КРОК»*. 2020. № 2 (58). С. 60-66.

Волкова О.А,
магістр спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
Львівський національний університет ім. Івана Франка
факультет управління фінансами та бізнесу
кафедра обліку аналізу і контролю
Петришин Л.П.,
наук. керівник: д.е.н., доцент кафедри обліку, аналізу і контролю

ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ МАЛИХ ТА ВЕЛИКИХ ПІДПРИЄМСТВ ВІДПОВІДНО ДО МСФЗ

Інтеграція України у Європейське співтовариство вимагає від українських підприємств впровадження змін у сфері управління підприємствами. Одним з основних складових, що характеризує підприємство та є важливим для користувачів, є зрозуміла звітність. Представлення звітності за Міжнародними стандартами фінансової звітності не є обов'язковим для всіх компаній, але звітність у такій формі дедалі частіше хочуть бачити потенційні іноземні інвестори або банки чи інші фінансові установи при наданні кредитів.

Гармонізація фінансової звітності суб'єктів господарювання тісно пов'язана з глобалізацією економічних процесів та економіки у світовому масштабі. Фінансова звітність є структурованим відображенням фінансового стану та фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання.

Оптимальним напрямом розвитку національної системи обліку та фінансової звітності, враховуючи світовий досвід, є її гармонізація з МСФЗ, тобто наближення систем, а не повна їх імплементація.

У більшості країн ЄС та Європейського економічного простору компанії можна умовно поділити на три групи: компанії, для яких використання МСФЗ обов'язкове; компанії, для яких використання МСФЗ дозволено; компанії, для яких використання МСФЗ заборонено.

Тобто, МСФЗ обов'язково застосовуються для деяких компаній у 12 країнах-членах ЄС та Європейського економічного простору (це стосується банків, страхових, фінансових установ та консолідованої звітності), 60 дозволяються для всіх – 17 країн; дозволяються для деяких – 11 країн;

забороняються для деяких – 9 країн.

Обов'язковими для усіх компаній МСФЗ є лише на Кіпрі – єдиній країні серед членів ЄС, в якій міжнародні стандарти обліку були прийняті ще у 1981 році. Зазначимо, що країни ЄС використовують МСФЗ з певними обмеженнями, з врахуванням європейського законодавства та директив щодо обліку і звітності. Зокрема, МСФЗ для малого та середнього бізнесу не схвалені до прийняття в ЄС. Саме тому чинне законодавство більшості країн ЄС передбачає, що малі та середні підприємства, для яких встановлено обмеження щодо розміру капіталу, обсягу виручки та чисельності працівників, мають право самостійного прийняття рішення щодо переходу на МСФЗ і можуть подавати фінансову звітність відповідно до діючих національних стандартів.

На рисунку 1 наведено досвід імплементації МСФЗ для малих суб'єктів підприємництва у національне світове законодавство станом на березень 2019 року.

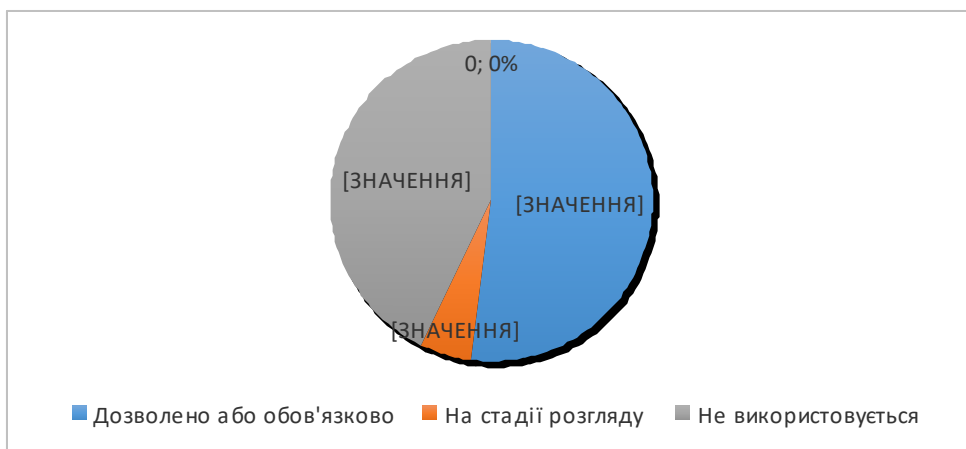


Рис. 1. Досвід імплементації МСФЗ для МСП у національне світове законодавство станом на березень 2019р.

Отже, станом на березень 2019 р. даний МСФЗ є дозволеним або обов'язковим у 86 юрисдикціях, у 9 – знаходиться на стадії розгляду, у 71 – не використовується та не планується до застосування [1]. Тобто майже 43% країн не вбачають необхідності у впровадженні вказаного стандарту, зокрема тому, що МСП будуть обтяжені великим адміністративним навантаженням з

урахуванням можливості ведення обліку на таких суб'єктах господарювання не професійними бухгалтерами, а власниками чи менеджерами.

Що стосується перспектив імплементації МСФЗ для МСП в Україні, цей стандарт може виявитися для вітчизняних МСП інструментом, який дасть змогу:

- підвищити якість звітності, а відповідно, й привабливості для іноземних контрагентів;
- поліпшити інвестиційний клімат шляхом залучення зарубіжних інвесторів;
- поліпшити інформативність звітних форм для зовнішніх користувачів;
- підвищити ефективність управлінських рішень.

МСФЗ для МСП не регламентує форми фінансових звітів, а лише визначає їх зміст та деякі критерії групування статей, разом із тим стандарти містять суворі вимоги щодо обов'язкової наявності певних статей у звітах і заборони на включення окремих статей до звітів [2].

Проведемо порівняння вимог національних та міжнародних стандартів й форм фінансової звітності для підприємств України та ЄС (табл. 1).

Отже, за МСФЗ для МСП має дещо вищі вимоги, ніж звітність для малих підприємств за національними стандартами. Зокрема вона вимагає формування повного пакету фінансової звітності в той час як національні вимоги передбачають лише перші дві спрощені форми.

В Україні подання фінансової звітності за міжнародними стандартами для малих не обов'язковим, підприємства за власним бажанням мають право перейти на МСФЗ.

Для всіх категорій підприємств Директивою 2013/34/ЄС передбачено складання управлінського звіту, який повинен містити достовірне обстеження розвитку, ефективності діяльності та стану підприємства, а також опис основних ризиків і невизначеності, з якими воно стикається. Це обстеження повинно містити збалансований і комплексний аналіз розвитку, ефективності діяльності та стану підприємства з урахуванням розміру та складності його

господарської діяльності [3]. Але на більшості українських підприємств не передбачається ведення управлінського обліку як окремого напрямку, а отже, не складається управлінська звітність, яка зазначена в Директиві 2013/34/ЄС.

Таблиця 1

Порівняння вимог національних та міжнародних стандартів й форм фінансової звітності для підприємств України та ЄС

| Стандарти бухгалтерського обліку | Види підприємств | Види фінансових звітів |
|----------------------------------|--------------------------------|--|
| МСФЗ | Великі підприємства | <ul style="list-style-type: none"> • Звіт про фінансовий стан на кінець періоду; • Звіт про прибутки та збитки та інший сукупний дохід за період; • Звіт про зміни у власному капіталі за період; • Звіт про рух грошових коштів за період; • Примітки, які містять стислий виклад суттєвих облікових політик та інші пояснення; • Порівняльну інформацію стосовно попереднього періоду; • Звіт про фінансовий стан на початок найбільш раннього порівняльного попереднього періоду, коли суб'єкт господарювання застосовує облікову політику ретроспективно або здійснює ретроспективний перерахунок статей своєї фінансової звітності, або коли він перекласифікує статті своєї фінзвітності. |
| | Малі підприємства | <ul style="list-style-type: none"> • Звіт про фінансовий стан на дату звітності; • Одне з двох : єдиний Звіт про сукупний дохід за звітний період, або окремий Звіт про прибутки та збитки і окремий Звіт про сукупний дохід; • Звіт про зміни у власному капіталі за звітний період; • Звіт про рух грошових коштів за звітний період; • Примітки, що містять стисле викладення значної облікової політики та іншу пояснювальну інформацію |
| Директива 2013/34/ЄС. | Для мікро та малих підприємств | <ul style="list-style-type: none"> • Скорочений Баланс; • Скорочений Звіт про прибутки та збитки; • Обмежений склад Приміток. |

Отже, від початку фінансової звітності в Україні відбувається поступовий процес гармонізації фінансової звітності відповідно до вимог МСФЗ та директив ЄС, що сприяє певному розумінню фінансової звітності та зростанню рівня довіри до показників, зазначених у ній. Впровадження МСФЗ може стати інструментом підвищення прозорості й ефективності системи управління підприємства, що, у свою чергу, дасть Україні можливість залучення іноземних інвестицій і позик, а також виходу на зарубіжні ринки.

Список використаних джерел:

1. Вакульчик О.М., Сабарська Є.В. Використання міжнародних стандартів фінансової звітності суб'єктами малого бізнесу в Україні. Східна Європа: економіка, бізнес та управління. 2019. № 1(18). С. 279-287.

2. Гнатенко Є.П., Соболева І.В. Порівняння фінансової звітності суб'єктів малого та мікропідприємництва України та країн ЄС. Молодий вчений. 2017. № 5. С. 537-541.

3. Directive on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings of the European parliament and of the council of 26 June 2013 № 2013/34/EU. Режим доступу: <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/diretivacount.pdf> (дата звернення: 28.09.2021).

Волкова О.А,
магістр спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
Львівський національний університет ім. Івана Франка
факультет управління фінансами та бізнесу
кафедра обліку аналізу і контролю
Приймак С.В.,
наук. керівник: к.е.н., доцент кафедри обліку, аналізу і контролю

АДАПТАЦІЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ДО ВИМОГ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ

В умовах глобалізації світової економіки необхідною умовою є уніфікація вимог та методичних підходів до складання фінансової звітності підприємств різних країн, що дозволить інвесторам та контрагентам порівнювати інформацію, визначати реальне становище підприємств-партнерів, оцінювати привабливість об'єкту інвестування.

З кожним роком все більше українських компаній виходять на світові ринки капіталу, залучаючи зарубіжні інвестиції та інвесторів. Для цього необхідно формувати фінансову звітність відповідно до міжнародних стандартів. Іноземним компаніям, які функціонують на національному ринку та українським компаніям з іноземними інвестиціями також потрібна фінансова звітність, складена згідно з міжнародними стандартами і нормативами. Тому, доцільно гармонізувати національну систему бухгалтерського обліку і фінансової звітності з міжнародною практикою.

За даними Комітету з МСФЗ, станом на кінець 2020 року 176 країн світу використовують МСФЗ або заохочують до використання публічні компанії для складання фінансової звітності (рис. 1.).

У 2020 р. кількість підприємств в Україні, які складають фінансову звітність за МСФЗ, переткнула позначку 5 тис. Це зумовлено тим, що визначено перелік видів підприємств, які складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами.

Складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності за міжнародними стандартами передбачено ч. 2 п. 12-1 Закону України «Про

бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-
XIV.



Рис. 1. Структура країн світу, що використовують МСФЗ станом на кінець 2020 р.

При переході на МСФЗ підприємства отримують ряд переваг:

- законне зменшення суми оподаткованого прибутку;
- оптимізація показників податкового статусу;
- можливість своєчасно та в повній сумі відображати витрати, складені в поточному періоді;
- економія часу на несуттєвих облікових операціях.

З 1 січня 2018 року були оновлені критерії для підприємств, що в обов'язковому порядку складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності за міжнародними стандартами визначений для:

1) підприємств, що становлять суспільний інтерес – 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);

2) публічних акціонерних товариств;

3) підприємств, які провадять господарську діяльність за окремими видами фінансової діяльності – недержавне пенсійне забезпечення, надання інших фінансових послуг, допоміжна діяльність у сферах фінансових послуг;

4) підприємств, які є емітентами цінних паперів - якщо їхні цінні папери допущені до торгів на фондових біржах або щодо них здійснено публічну пропозицію;

5) підприємств, які здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення – перелік корисних копалин загальнодержавного значення затверджений постановою КМУ від 12.12.94 р. № 827;

б) великих підприємств – якщо виконується мінімум 2 з 3-х критеріїв: балансова вартість активів – понад 20 млн євро, чистий дохід від реалізації – понад 40 млн євро, середня кількість працівників – понад 250 осіб [1].

Для відображення показників фінансової звітності за вимогою Комітету з розробки міжнародних стандартів фінансової звітності використовується таксономія. Таксономія фінансової звітності – це система електронної інформації у вигляді показників фінансової звітності та її елементів (статей), які підлягають розкриттю відповідно до вимог МСФЗ. Незважаючи на те, що в національній практиці таксономія фінансової звітності затверджена Міністерством фінансів України, фінансова звітність та консолідована фінансова звітність за міжнародними стандартами формується на підставі таксономії фінансової звітності за міжнародними стандартами.

З технічної точки зору, таксономія базується на XBRL стандарті для подання фінансової звітності в електронному вигляді. XBRL є відкритим стандартом обміну діловою інформацією.

У європейських і американських компаніях цей стандарт є загальновизнаним стандартом для подання фінансової звітності за МСФЗ і GAAP США в електронному вигляді.

Слід зазначити, що існують різні підходи до розробки національних стандартів бухгалтерського обліку з урахування положень та концепцій МСФЗ (табл. 1).

Аналізуючи підходи до застосування МСФЗ в країнах ЄС, можна зробити висновок, що жодна із країн не використовує міжнародні стандарти як національні в повному обсязі.

**Підходи до застосування МСФЗ при розробці національних стандартів
країнами Європейського Союзу**

| Спосіб застосування МСФЗ | Країни |
|---|---|
| Національні стандарти розробляються самостійно, без використання основних концепцій МСФЗ | Велика Британія, Німеччина, Іспанія, Бельгія |
| Національні стандарти розробляються окремо, при цьому використовуються основні концепції МСФЗ | Франція, Литва, Португалія, Словаччина, Чехія |
| При розробці національних стандартів враховуються норми і правила відповідних МСФЗ | Болгарія, Словенія |
| МСФЗ використовуються без змін як національні стандарти, але з додатковими поясненнями | Латвія, Румунія, Польща |

Джерело: [2]

Отже, запровадження та адаптація фінансової звітності до міжнародних стандартів дає змогу формування звітності для зарубіжних партнерів та зовнішніх інвесторів. На сьогоднішній день МСФЗ є ефективним інструментом європейської інтеграції та частиною сталого економічного розвитку для України. Більша прозорість і відкритість фінансової звітності показує реальний фінансовий стан суб'єктів господарювання та дає чітке уявлення про його інвестиційну привабливість.

Список використаних джерел:

1. Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення деяких положень : Закон України від 05.10.2017 р. № 2164 -VIII.

2. Лучко М.Р., Бенько І.Д., Яцишин С.Р., Мельник Н. Г. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності : навч. посіб. Тернопіль : ТНЕУ, 2018. 388 с.

Гараздовська Ю.І.,
магістр спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
Львівський національний університет ім. Івана Франка
факультет управління фінансами та бізнесу
кафедра обліку аналізу і контролю
Приймак С.В.,
наук. керівник: к.е.н., доцент кафедри обліку, аналізу і контролю

ПРО ОКРЕМІ АСПЕКТИ ДЕРЖАВНОГО РЕГУЛЮВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ІТ-КОМПАНІЙ В УКРАЇНІ

Правовою основою регулювання ІТ-галузі на початкових етапах її становлення і розвитку є Закон України «Про телекомунікації» від 18.11.2003 р. № 1280-IV. Його метою є забезпечення повсюдного надання телекомунікаційних послуг достатнього асортименту, обсягу та якості шляхом обмеженого регулювання ринкових відносин для сприяння ефективному функціонуванню відкритого і справедливого конкурентного ринку. Ним також закріплено законодавчі засади захисту державою прав споживачів і контролю за ринком телекомунікацій. Але, зважаючи на стрімкий розвиток відносин у даній сфері, визначені у цьому Законі положення не відповідають ні вимогам часу, ні євроінтеграційним процесам в Україні щодо правил ведення бізнесу і принципів державного управління, регулювання і контролю в ІТ-сфері, стандартів, якими керуються суб'єкти галузі та інших аспектів, які вимагають якісно нових сучасних підходів.

З метою визначення стратегії розв'язання проблем забезпечення інформаційних потреб соціально-економічної, екологічної, науково-технічної, оборонної, національно-культурної та іншої діяльності у сферах загальнодержавного значення та надання їм інформаційної підтримки було прийнято Закон України «Про Національну програму інформатизації» від 04.02.1998 № 74/98-ВР [1].

Відповідно до цього Закону Національна програма інформатизації складається з окремих складових, які розглянуто на рис. 1.

Програма розроблена для вирішення таких основних завдань:

- формування правових, організаційних, науково-технічних, економічних, фінансових, методичних і гуманітарних передумов розвитку інформатизації;
- застосування і розвиток сучасних інформаційних технологій у відповідних сферах суспільного життя України;
- формування системи національних інформаційних ресурсів;
- створення загальнодержавної мережі інформаційного забезпечення науки, освіти, культури, охорони здоров'я тощо;
- створення загальнодержавних систем інформаційно-аналітичної підтримки діяльності державних органів та органів місцевого самоврядування;
- підвищення ефективності вітчизняного виробництва на основі широкого використання інформаційних технологій;
- формування та підтримка ринку інформаційних продуктів і послуг;
- інтеграція України у світовий інформаційний простір.



Рис. 1. Структура Національної програми інформатизації

Суттєву роль у розвитку ІТ-галузі та впровадженні цифрових технологій в Україні відіграє Закон України «Про державну підтримку розвитку індустрії програмної продукції» від 16.10.2012 р № 5450-VI [2]. Цей Закон спрямований на формування сприятливих умов розвитку індустрії програмної продукції України для створення високопродуктивних робочих місць, залучення інвестицій, збільшення обсягів випуску високотехнологічної продукції,

стимулювання наукомісткого експорту та імпортозаміщення, реалізацію науково-технічного потенціалу України. Норми Закону України «Про основні засади забезпечення кібербезпеки України» від 05.10.2017 р. № 5450-VI [3] спрямовані на визначення:

1) правових та організаційних засад забезпечення захисту національних інтересів України у кіберпросторі, інтересів суспільства і держави, людини та громадянина;

2) основних цілей, напрямів і принципів державної політики у сфері кібербезпеки;

3) повноважень державних органів, підприємств, установ, організацій, осіб та громадян у сфері кібербезпеки;

4) основних засад координації їхньої діяльності по забезпеченню кібербезпеки.

ІТ-компанії як юридичні особи здійснюють свою підприємницьку діяльність згідно до вимог Цивільного кодексу України (ЦКУ) від 16.01. 2003 р. № 435-IV [4]. Згідно норм цивільного законодавства в ІТ-сфері можуть застосовуватися два види цивільно-правових договорів:

1) цивільно-правовий договір про виконання робіт. Прикладам таких договорів в ІТ-галузі є: створення програмного забезпечення, ремонт та налаштування обладнання тощо;

2) цивільно-правовий договір про надання послуг. Прикладам даного виду договорів в ІТ-галузі є: обслуговування телефонії; обслуговування пристроїв друку та периферії; обслуговування програмного забезпечення; обслуговування мережевої інфраструктури; технічне обслуговування серверного обладнання; обслуговування серверного програмного забезпечення; захист інформації тощо.

Для забезпечення повноцінної участі індивідуальних фізичних осіб в суспільних правовідносинах, законодавець закріплює немайнові права, положення яких поширюються і на відносини в ІТ-галузі: право на повагу до гідності і честі; право на недоторканність ділової репутації; право на особисте

життя та його таємницю.

Встановлення режиму комерційної таємниці та її збереження є першочерговим завданням суб'єктів ІТ-галузі. Оскільки ІТ-компанії вступають у правові взаємовідносини із найманими працівниками, то вони мають керуватися і нормами трудового законодавства, у тому числі Кодексом законів про працю України (КЗпПУ) від 23.07.1996 р. № 322-08. На жаль, положення, норми і підходи до регулювання трудових відносин згідно КЗпПУ вже давно застарілі і не відповідають потребам бізнесу, особливо ІТ-бізнесу. Нагальною є потреба прийняття нового Трудового кодексу України, де б було враховано й інтереси та пропозиції суб'єктів ІТ-галузі як потенційних роботодавців.

Питання оподаткування суб'єктів ІТ-галузі регламентовані у Податковому кодексі України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. Він визначає порядок оподаткування суб'єктів господарської діяльності в Україні, що здійснюють свою професійну діяльність в ІТ-галузі. В ПКУ чітко визначені умови перебування суб'єктів господарювання на загальній і спрощеній системі оподаткування, у тому числі вимоги по кожній з груп платника єдиного податку. Це забезпечує можливість обрання тої системи оподаткування, яка найбільш повно відповідає виду діяльності платника податків, обсягу отриманого ним доходу за звітний період, чисельності найманих працівників тощо. Також у ПКУ прописана норма, згідно якої звільнюються від оподаткування ПДВ операції постачання програмної продукції та операції із програмною продукцією, плата за які не є роялті; в ній визначено перелік видів програмної продукції, на які поширюється дія пільги по звільненню від оподаткування ПДВ [5].

Подані у табл. 1 дані вказують на те, що протягом 2017-2020 років відбулося зростання обсягів сплачених податків ФОП з числа ІТ- фахівців: з 3 269 млн грн у 2017 році до 6 838 млн грн у 2020 році.

Приріс сплачених податків за цей період склав 3 569 млн грн або понад 109%. Така ситуація пов'язана як і зі зростанням численності ІТ- фахівців з 102 277 осіб у 2017 році до 181 106 осіб у 2020 році, так і збільшенням

величини податків, яка припадає на окремо взятого ІТ- фахівця. У 2017 році на одного ІТ- фахівця припадало 27 703 грн сплачених податків, у 2019 році – 6 083 грн. У 2020 році величина сплачених податків одним ІТ- фахівцем досягнула 37 757 грн, що на 10 054 грн більше, ніж у 2017 році і на 2 625 грн більше, ніж у 2019 році.

Таблиця 1

Динаміка сплати податків вітчизняними ІТ- фахівцями у 2017-2020 рр

| Показники | Роки | | | | Відхилення | | | |
|--|--------|--------|--------|--------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|
| | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 | в сумі | | у % | |
| | | | | | 2020р. проти 2017р. | 2020р. проти 2019р. | 2020р. проти 2017р. | 2020р. проти 2019р. |
| Загальний обсяг сплати податків, млн грн | 3 269 | 4 567 | 6 083 | 6 838 | +3 569 | +755 | + 109,18 | + 12,41 |
| У розрахунку на одного ІТ-фахівця, грн | 27 703 | 31 338 | 35 132 | 37 757 | +10 054 | +2 625 | + 36,29 | + 7,47 |

Вибір систем є особливо актуальними для ІТ- бізнесу України. Можливість здійснювати професійну діяльність як ФОП і сплачувати єдиний податок – це важлива умова розвитку вітчизняної ІТ-галузі, забезпечення конкурентоспроможності ІТ- фахівців. Водночас застосування спрощеної системи оподаткування є певним маніпулюванням нормами податкового законодавства, що використовується ІТ-компаніями з метою мінімізації податкового навантаження. Для сприяння розвитку ІТ-галузі було прийнято Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» від 16.01.2020 р. № 466-ІХ, який має позитивний вплив на ІТ-галузь і визначає подальшу долю перспективних законопроектів, які у своїй сукупності покликані збалансувати фіскальний тиск на галузь.

Законодавча і нормативно-правова база в Україні, яка регулює діяльність та оподаткування ІТ-компаній характеризується низкою проблем та суперечностей, які суттєво впливають на розвиток вітчизняної ІТ-галузі та

посилення позицій ІТ-компаній на світових ринках. Для сталого розвитку ІТ-галузі України вкрай необхідних є забезпечення стабільності, прозорості і передбачуваності, перш за все, податкового законодавства, що встановлює податкові правила і конкурентні податкові ставки. Завдяки цьому будуть забезпечені умови зростання ІТ-галузі та конкурентоспроможність її суб'єктів на світовому ринку ІТ-продуктів і послуг.

Нагальною є й необхідність ухвалення нового Трудового кодексу України, положення якого будуть безпосередньо стосуватися ІТ-галузі: можливість дуальної освіти для залучення на роботу студентів, навчання ІТ-фахівців в аспірантурі без відриву від основної роботи, отримання права фахівцям ІТ-компаній на здійснення науково-педагогічної діяльності за умови відсутності у них наукового ступеня.

Поряд з цим для створення сприятливого для інвесторів середовища важливим є перегляд законодавства щодо захисту прав міноритарних акціонерів (учасників).

Отже, для держави на сьогодні особливу увагу слід приділити питанням удосконалення законодавчого забезпечення і державного регулювання ІТ-галузі і діяльності ІТ-компаній в умовах стрімкого розвитку інформаційних технологій. Це вимагає спільних зусиль органів державної влади і місцевого самоврядування, суб'єктів ІТ-галузі та пов'язаних з нею користувачів ІТ-послуг та продуктів інших галузей національної економіки.

Список використаних джерел:

1. Про Національну програму інформатизації від 04.02.1998 № 74/98-ВР / Верховна Рада України. Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/go/74/98-%D0%B2%D1%80>

2. Про державну підтримку розвитку індустрії програмної продукції : Закон України від 16.10.2012 р. № 5450-V1 / Верховна Рада України. Режим доступу: [http //zakon.rada.gov.ua/Uws/show/5450-17](http://zakon.rada.gov.ua/Uws/show/5450-17).

3. Про основні засади забезпечення кібербезпеки України : Закон України від 05.10.2017 р. № 5450-V1 / Верховна Рада України. Режим доступу:

<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2163-19#Text>

4. Цивільний кодекс України : Закон України від 16.01. 2003 р. № 435-IV / Верховна Рада України. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15/ed20030116#Text>

5. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI / Державна податкова служба України. Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/nk/>

Кравець М.Б.,

*бакалавр спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
Львівський національний університет ім. Івана Франка
факультет управління фінансами та бізнесу
кафедра обліку аналізу і контролю*

Шевців Л.Ю.,

наук. керівник: к.е.н., доцент кафедри обліку, аналізу і контролю

СПРОЩЕНА СИСТЕМА ОПОДАТКУВАННЯ, ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ: СУЧАСНИЙ СТАН ТА НАПРЯМИ ЇЇ ВДОСКОНАЛЕННЯ

Сьогодні в наукових колах, серед практиків ставиться питання ефективності та доцільності використання спрощеної системи оподаткування суб'єктами малого підприємництва, та можливість ліквідації її. Саме тому, постає необхідність в оцінюванні ролі спрощеної системи оподаткування для розвитку малого бізнесу, здійсненні оцінки впливу єдиного податку у наповненні доходної частини місцевих бюджетів та визначенні пропозицій щодо вдосконалення механізму його функціонування.

З цього приводу у наукових колах можна зустріти різні думки. Так, на думку, С. Юрія та О. Квасовського, спрощені методи оподаткування для приватних підприємців є ефективними з фіскальної і стимулюючої точок зору [1, с.64]. Водночас А. Соколовська відмічає, що спрощена система запроваджувалася як тимчасовий захід з метою становлення малого підприємництва, та її застосування не є нормою податкових відносин [2, с.58]. Проте, в більшості країн ЄС взагалі відсутні спрощені режими оподаткування

суб'єктів малого підприємництва, натомість поширені інші форми їх державної підтримки: спрощена система бухгалтерського обліку і звітності, спеціальні режими сплати ПДВ та інші [3, с.14].

В Україні Податковий кодекс дозволяє суб'єктам малого бізнесу обрати спрощену систему оподаткування, обліку та звітності - особливий механізм справляння податків і зборів, що встановлює заміну сплати окремих податків і зборів та сплату єдиного податку з одночасним веденням спрощеного обліку та звітності. Застосування спрощеного режиму оподаткування суб'єктів малого підприємництва сприяло багатьом позитивним зрушенням, а саме:

- спрощення процедури і порядку реєстрації платника податку;
- можливість переходу на сплату єдиного податку з початку будь-якого кварталу;
- спрощення розрахунків, пов'язаних із визначенням сум податків;
- можливість вибору сплати ПДВ;
- спрощення ведення поточного бухгалтерського обліку та форм фінансової звітності, передбачених Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку;
- зменшення кількості форм та спрощення порядку подання податкової звітності.

Проте поряд із перевагами спрощеної системи оподаткування суб'єктів малого підприємництва мають місце і недоліки:

- 1) обмеження обсягів виручки суб'єктів малого бізнесу, які дають право використовувати спрощену систему оподаткування;
- 2) сплата єдиного податку фізичними особами авансом за звітний період (квартал) без урахування фактично отриманого доходу від здійснення діяльності,
- 3) застосування єдиних податкових ставок для всіх категорій платників, незалежно від обсягів виручки за звітний період,
- 4) відсутність звільнення новостворених суб'єктів від оподаткування на кілька перших років діяльності, а також відсутності для них пільгових умов

кредитування [4].

Проте, максимально полегшені умови виконання податкових зобов'язань підприємцями призвели до викривлення мотивації діяльності, коли вони через вигідність такого оподаткування, перш за все, з точки зору розміру податків, незацікавлені змінювати свій статус в бік розширення діяльності. Внаслідок нечіткого законодавчого регулювання, створюються умови для уникнення оподаткування, а також використання суб'єктів спрощеного оподаткування у схемах мінімізації податкових зобов'язань підприємств, що працюють на загальній системі оподаткування.

Відповідно до Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності» від 4 листопада 2011 р. № 4014- VI [2] з 1.01.12р. було введено в дію Розділ 14 «Спеціальні режими оподаткування», встановлено правові засади застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, справляння єдиного податку, а також виділено чотири групи кожна з яких має свої особливості та обмеження. Право на застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності для будь-якого платника виникає за наявності двох умов:

1) відповідності всім вимогам, що встановлені для платників єдиного податку (табл.1);

2) реєстрація особи платником єдиного податку в установленому порядку.

Водночас єдиний податок заміщає собою сплату і розрахунок певної кількості обов'язкових податків і зборів, які сплачуються в Україні, а саме:

– податку на прибуток підприємств;

– податку на доходи фізичних осіб у частині доходів (об'єкта оподаткування), що отримані в результаті господарської діяльності платника єдиного податку 1 - 4 групи (фізичної особи) та оподатковані згідно з ПКУ;

– податку на додану вартість з операцій з постачання товарів, робіт та послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України (крім платників 3 групи за ставкою 3 %, а також платників 4 групи;

– податку на майно (в частині земельного податку), крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються платниками єдиного податку 1 -3 груп для провадження господарської діяльності та платниками єдиного податку 4 групи для ведення сільськогосподарського товаровиробництва;

– рентної плати за спеціальне використання води платниками єдиного податку 4 групи.

Таблиця 1

Класифікація платників єдиного податку

| Умови для роботи в єдиноподаткових групах | Фізособи -підприємці | | | Юрособи |
|--|--|---|--|--------------|
| | перша група | друга група | третья група | третья група |
| Граничний обсяг доходу протягом календарного року, який діє з 01.01.2021р. | 167 розмірів мінзарплати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року – (1002000 грн) | 834 розміри мінзарплати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року – (5004000грн) | 1167 розмірів мінзарплати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року – (7002000 грн) | |
| Максимальна кількість найманих працівників | Не можуть використовувати працю найманих осіб | Від 0 до 10 осіб (включно) | Без найманих осіб або з необмеженою кількістю найманих осіб | Не обмежено |
| Види господарської діяльності | 1)роздрібний продаж товарів із торговельних місць на ринках; 2)надання побутових послуг населенню (пп.1п.291.4 ПКУ) | 1)надання послуг, у т.ч. побутових, платникам єдиного податку та/або населенню; 2)виробництво та/або продаж товарів; 3)діяльність у сфері ресторанного господарства (п.2 п.291.4 ПКУ) | Будь-які види госпдіяльності окрім заборонених п.291.5 ПКУ для спрощеної системи (п.п.3 п.291.4 ПКУ). | |

Проте, не мають права претендувати на спрощену систему оподаткування:

1) страхові (перестрахові) брокери, банки, кредитні спілки, ломбарди, лізингові компанії, довірчі товариства, страхові компанії, установи накопичувального пенсійного забезпечення, інвестиційні фонди і компанії, інші

фінансові установи, визначені законом, реєстратори цінних паперів (пп.291.5.4 ПКУ);

2) суб'єкти господарювання, у статутному капіталі яких сукупність часток, що належить юрособам, які не є платниками єдиного податку, дорівнює або перевищує 25% (пп.291.5.5 ПКУ);

3) представництва, філії, відділення та інші відокремлені підрозділи юрособи, які не є платником єдиного податку (пп.291.5.6 ПКУ);

4) фізичні та юридичні особи – нерезиденти (пп.291.5.7 ПКУ);

5) платники, які на день подання заяви про реєстрацію платником єдиного податку мають податковий борг, окрім безнадійного податкового боргу, що виник внаслідок дії обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин) (пп.291.5.8 ПКУ).

Актуальною є спрощена система оподаткування і у використанні, про що свідчить динаміка кількості фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності – спрощенців.

Відповідно до даних Державної податкової служби України станом на 01.01.2020 р. за єдиним податком оподатковувались доходи 1488,3 тис фізичних осіб-підприємців. Порівняно із аналогічним періодом минулого року кількість зареєстрованих платників єдиного податку збільшилась майже на 93,8 тис. осіб (на 01.01.2019 р. – кількість платників єдиного податку становила 1394,5 тис осіб).

Всього на початок 2020 року кількість зареєстрованих фізичних осіб – підприємців в Україні становила 1885,9 тис. осіб, що на 19,8 тис. більше, ніж на початок 2019 року [4].

Однак кількість фізичних осіб-підприємців, що використовують спрощену систему оподаткування становить 75-80% від сукупної чисельності фізичних-осіб-підприємців.

Перевагою спрощеної системи оподаткування, обліку і звітності є те, що вона надає можливість суб'єктам підприємницької діяльності забезпечити роботою не лише себе, але і інших громадян, так як створюються додаткові

робочі місяця.

Офіційно сумарна кількість фізичних осіб – підприємців і найнятих ними працівників у 2019 році становить понад 2,5 млн. осіб. Окрім того, ефективність спрощених режимів оподаткування також підтверджується щорічним збільшенням єдиного податку до місцевих бюджетів (табл. 2).

Таблиця 2

Динаміка єдиного податку до місцевих бюджетів України за 2014-2019рр.

| Показник | Роки | | | | | |
|--|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 |
| Доходи місцевих бюджетів, млн грн | 231 702,0 | 294 460,2 | 366 143,1 | 502 098,3 | 562 421,8 | 560 531,3 |
| Податкові надходження, млн грн | 87 333,7 | 98 218,4 | 146 902,2 | 201 005,1 | 232 532,9 | 270 545,8 |
| Місцеві податки і збори, млн грн | 8 055,2 | 27 041,2 | 42 261,6 | 52 587,1 | 61 025,7 | 73 575,3 |
| Єдиний податок (ЄП), млн грн | 7 413,3 | 10 975,1 | 17 167,1 | 23 388,3 | 29 564,2 | 35 270,2 |
| Частка ЄП в доходах місцевих бюджетів, % | 3,2 | 3,7 | 4,7 | 4,7 | 5,3 | 6,3 |
| Частка ЄП в податкових надходженнях місцевих бюджетів, % | 8,5 | 11,2 | 11,7 | 11,6 | 12,7 | 13,0 |
| Частка ЄП в місцевих податків і зборів, % | 92,0 | 40,6 | 40,6 | 44,5 | 48,4 | 47,9 |

З табл. 2 спостерігаємо, зростання обсягів надходжень єдиного податку шостий рік поспіль, який сплачується суб'єктами малого бізнесу. За підсумками 2019 рік місцеві бюджети отримали єдиного податку у сумі 35270,2 млн грн, що на 5706 млн грн, або 19,3% більше ніж у 2018 році.

Основними напрямками розвитку спрощеної системи обліку, оподаткування та звітності в Україні має стати:

– уніфікація всіх податків і в тому числі єдиного соціального внеску, що сплачують спрощенці, у один дійсно єдиний податок для спрощення процесу розрахунку сум зобов'язань та зменшення витрат часу на звітування про результати діяльності;

– заміна усіх форм звітності, які змушені подавати контролюючим

органам платники єдиного податку, однією універсальною формою звіту;

– можливість перевірки діяльності фізичної особи-підприємця, що перебуває на спрощеній системі оподаткування тільки за умови порушення норм законодавства (щодо надання звітності та/або порушення строків сплати податку);

– посилення відповідальності платників єдиного податку за використання праці найманих працівників без оформлення трудового договору із метою забезпечення легалізації трудових відносин найманих працівників.

Отже, спрощена система оподаткування, обліку і звітності є необхідним та дієвим інструментом розвитку підприємницької діяльності малого підприємництва. Крім того, проведене дослідження фіскальної ефективності єдиного податку до місцевих бюджетів дає підстави стверджувати, що рівень податкових надходжень від єдиного податку, який сплачують суб'єкти малого бізнесу протягом 2014-2019рр., має стійку тенденцію до зростання. Подальше реформування спрощеної системи оподаткування має бути спрямоване на її вдосконалення і унеможливлення зловживань.

Список використаних джерел

1. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI / Верховна Рада України. Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua>

2. Соколовська А.М. До питання про податкову реформу в Україні. *Фінанси України*. 2006. – № 4. С.55-61.

3. Іванишина О.С., Деміденко Л.С. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності: сучасний стан та напрями її вдосконалення. *Ефективна економіка*. № 5. 2020.

4. Офіційний сайт Державної казначейської служби України. Режим доступу: <https://www.treasury.gov.ua/ua>

5. Моїсєєва О.М. Особливості організації та функціонування малого підприємництва в Україні. *Ефективна економіка*. № 3. 2011. Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=482>

Лазорко М.І.,

*магістр спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
Львівський національний університет ім. Івана Франка
факультет управління фінансами та бізнесу
кафедра обліку аналізу і контролю*

Романів Є.М.,

наук. керівник: к.е.н., професор кафедри обліку, аналізу і контролю

БЮРО ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ УКРАЇНИ ЯК ЕФЕКТИВНИЙ МЕХАНІЗМ БОРОТЬБИ З ПОДАТКОВИМИ ПРАВОПОРУШЕННЯМИ

Приховання і не сплата суб'єктами оподаткування податків, зборів та обов'язкових платежів на рівні з іншими фінансовими порушеннями загрожують економічній безпеці країни, призводять до недовиконання бюджетом дохідної частини, а від так зумовлюють неякісне виконання соціально-економічних функцій держави. А це у свою чергу негативно позначається на благополуччі населення країни, рівні задоволення соціальних потреб, які першочергово забезпечуються саме установами державного сектора економіки.

Тривалий час в Україні боротьбою з податковими правопорушеннями займалася податкова міліція як підрозділ Державної фіскальної служби. Вона була також й органом досудового розслідування у справах про ухилення від оподаткування і порушень у бюджетній сфері. Неодноразово працівників податкової міліції звинувачували в тиску, зловживанні силовими повноваженнями і використанні «незаконних схем». За роки своєї діяльності орган отримав неофіційний статус найбільшого ворога вітчизняного бізнесу.

На зміну податковій міліції створено Бюро економічної безпеки України (Бюро) як орган, який буде займатися розслідуванням всіх економічних злочинів в Україні, починаючи від несплати податків (зборів та обов'язкових платежів), завершуючи контрабандою і махінаціями на фондовому ринку.

З метою створення єдиного органу, який здійснюватиме фінансові розслідування (вирішення проблеми дублювання повноважень правоохоронних органів з розслідування фінансових злочинів) було прийнято Закон України

«Про Бюро економічної безпеки України» від 28.01.2021 р. № 1150-IX [4].

У відповідності до цього Закону Бюро має статус центрального органу виконавчої влади, на який покладено завдання щодо протидії правопорушенням, що посягають на функціонування економіки держави закріплених; здійснення досудового розслідування кримінальних правопорушень у фінансовій сфері, зокрема протидії незаконній господарській діяльності (ст. 204 «Незаконне виготовлення, зберігання, збут або транспортування з метою збуту підакцизних товарів» ККУ), ухилення від сплати податків (ст. 212 «Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)» ККУ) і доведення до банкрутства (ст. 219 «Доведення до банкрутства» ККУ). У певних випадках детективи Бюро здійснюватимуть досудове розслідування інших складів злочинів.

Основні завдання Бюро економічної безпеки розглянемо на рис. 1.



Рис. 1. Завдання Бюро економічної безпеки України

складено за джерелом [3; 4]

Для досягнення поставленої мети і виконання вищевказаних завдань новостворене Бюро економічної безпеки України повинно тісно взаємодіяти з органами Державної податкової служби України (ДПС). Взаємодія цих потужних і повновладних органів державної влади має стати системною, при якій державний контроль, що забезпечує ДПС, і правоохоронні зусилля з боку Бюро будуть органічно доповнювати один одного. Завдяки чому буде досягнуто найвищої ефективності їх діяльності.

Передбачено, що Бюро буде аналітичним органом і його діяльність буде спрямована на виявлення та досудове розслідування економічних злочинів, а не на проведення оперативно-розшукових заходів чи обшуків в офісах суб'єктів господарювання. Це дозволить налагодити партнерські відносини між бізнесом і контрольними органами, які базуватимуться на принципах прозорості та передбачуваності.

Питання боротьби з економічною злочинністю виключно належать до компетенції детективів Бюро, з одночасним позбавленням Служби безпеки України невластивих їй функцій розслідування цієї категорії правопорушень.

Детективи Бюро, наділені відповідними повноваженнями Кримінальним процесуальним кодексом України і за Законом України «Про оперативно-розшукову діяльність», здійснюватимуть досудове розслідування кримінальних правопорушень.

У своїй аналітичній діяльності Бюро повинно буде застосовувати ризик-орієнтований підхід, який матиме пропорційним до характеру і масштабу діяльності Бюро у відповідній сфері.

Бюро має розпочати свою діяльність не пізніше шести місяців з дня набрання чинності Закону України № 1150-IX (з 25.03.2021 р.). Протягом цього ж терміну Уряд забезпечить ліквідацію податкової міліції як спеціального підрозділу ДПС України, що займався боротьбою з податковими правопорушеннями і був органом досудового розслідування у справах про ухилення від оподаткування та порушення в бюджетній сфері [2].

Показниками успішності роботи Бюро економічної безпеки стануть:

1) збільшення податкових надходжень до державного і місцевих бюджетів;

2) зменшення тіньового сектору економіки;

3) підвищення позиції України в рейтингу Doing Business.

Отже, створення Бюро економічної безпеки є логічним продовженням реформи правоохоронних органів, а дерегуляція у вигляді об'єднання функцій податкової міліції, економічного департаменту Служби безпеки і прокуратури в розслідуванні фінансових і податкових злочинів зменшить тиск на бізнес [1].

На наше переконання, Україні потрібне створення нової служби, діяльність якої буде спрямована не лише на розслідування економічних злочинів, але і на аналіз економічних процесів у країні та світі, застосування превентивних заходів реагування; яка буде відповідальна за розслідування економічних злочинів проти держави шляхом об'єднання усіх повноважень для боротьби з такими злочинами в одному відомстві. Це забезпечить вирішення проблеми заплутаною чи паралельною підслідності (що характерне для Національного антикорупційного бюро України чи Державного бюро розслідувань), зменшить необґрунтований та безпідставний тиск на бізнес.

Список використаних джерел:

1. Бюро економічної безпеки: як зміниться взаємодія держави з платниками податків / Економічна правда. Режим доступу: <http://surl.li/aamne>

2. Гуцаленко Л.В., Дерій В.А., Коцупатрий М.М. Державний фінансовий контроль: [навч. посіб. (для студ. вищ. навч. закл.)]. К.: Центр учбової літератури, 2009. 424 с.

3. Набув чинності Закон про Бюро економічної безпеки України. Режим доступу: https://biz.ligazakon.net/news/202477_nabuv-chinnost-zakon-pro-byuro-ekonomchno-bezpeki-ukrani

4. Про Бюро економічної безпеки України : Закон України від 28.01.2021 р. № 1150-IX / Верховна Рада України Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1150-20#Text>

Мельник Л.І.,

*магістр спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
Львівський національний університет ім. Івана Франка
факультет управління фінансами та бізнесу
кафедра обліку аналізу і контролю*

Шот А.П.,

наук. керівник: к.е.н., доцент кафедри обліку, аналізу і контролю

СТРАТЕГІЧНІ НАПРЯМКИ РЕФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

Складні умови подолання фінансово-економічної кризи, що притаманні сучасному етапу розвитку економіки України, зумовлюють недостатність державних фінансових ресурсів. А це в свою чергу впливає на зростання загроз як фінансовій безпеці держави в цілому, так і фінансовій безпеці суб'єктів господарювання зокрема. З метою мінімізації загроз забезпечення інтересів фінансової безпеки в країні одним із пріоритетних завдань фінансової політики держави є розвиток державного фінансового контролю (далі – ДФК).

На сьогодні саме дієвий та ефективний ДФК має забезпечити належний рівень фінансової безпеки через, з одного боку, законне, доцільне та ефективне формування, розподіл й використання державних фінансових ресурсів, а з іншого боку – створення прозорої та результативної системи державного управління фінансовими ресурсами, спрямованої на підвищення добробуту українських громадян [1; 2]. Тому реформування ДФК як в цілому, так і, перш за все, такої базової його складової, як державний внутрішній фінансовий контроль (далі– ДВФК) через його гармонізацію із міжнародними нормами та стандартами ЄС в сфері ДФК набуває особливої актуальності.

Метою статті є теоретичне обґрунтування та удосконалення напрямів реформування ДФК задля забезпечення фінансової безпеки суб'єктів господарювання шляхом дослідження нормативноправового забезпечення ДФК, узагальнення наукових праць та їх критичного аналізу. Задля досягнення поставленої мети в статті проаналізовано недоліки, що притаманні ДФК України на сучасному етапі його розвитку; визначено основи побудови

європейської моделі функціонування ДФК; проаналізовано законодавчо-нормативне забезпечення внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту суб'єктів господарювання як базису процесу реформування в країнах-кандидатах до вступу в ЄС; удосконалено напрями реформування ДФК у контексті забезпечення фінансової безпеки суб'єктів господарювання.

Перш, ніж визначитися із основними положеннями стосовно реформування ДФК задля забезпечення фінансової безпеки суб'єктів господарювання, доцільно зрозуміти масштаб існуючої на сьогодні проблеми в досліджуваній сфері. А отже, визначитися із тим, які перешкоди існують на сучасному етапі розвитку ДФК в Україні.

Найгостріші проблеми в сфері ДФК України пов'язані із недосконалістю законодавства та потребують розуміння цілісності системи ДФК через взаємозалежність цих двох проблем.

Слід відзначити, що необхідною умовою системності ДФК є дієва законодавча база, яка забезпечувала б його легітимність і цілісність, чітко визначала взаємозв'язки всіх елементів його системи. Як зазначає більшість дослідників, в Україні діюча нормативно-правова база у сфері ДФК характеризується недосконалістю, розрізненістю у підходах і принципах, протиріччями в законодавчих актах. Часта зміна законодавства, що відбувається в Україні, не сприяє, а навпаки, гальмує формування правової цілісної системи ДФК і стратегії її розвитку [3].

По-перше, це наявність зовнішнього незалежного контролю. У зв'язку з чим слід відзначити, що у 1953 р. створено Вищий орган контролю державних фінансів (далі – ВОКДФ), який відіграє значну роль у контролюванні державних фінансів і державної управлінської діяльності, сприяє удосконаленню фінансового управління та посиленню відповідальності на всіх рівнях державного управління. Україну репрезентує в INTOSAI Рахункова палата — постійно діючий орган контролю, який організований та функціонує при Верховній Раді України (парламенті) та є підзвітним йому, але статусу ВОКДФ згідно існуючої в країні Конституції він ще не набув [1].

Однак в європейській моделі функціонування ДФК, окрім наявності органу зовнішнього незалежного контролю, який визначає підсистему державного зовнішнього фінансового контролю (далі– ДЗФК)), не менш важливим є наявність другої вагової складової — підсистеми державного внутрішнього фінансового контролю (далі– ДВФК). Ця складова ДФК у розвинутих країнах світу може бути організована централізованим і децентралізованим порядком [4].

Слід зазначити, що реформування державного фінансового контролю в Україні має відбуватися за двома напрямками. По-перше, у напрямі розвитку ДВФК шляхом його гармонізації з міжнародно визнаними стандартами (ІА, INTOSAI) й методологіями, а також найкращою практикою ЄС щодо ВК та ВА в державних органах. По-друге, у напрямі розвитку зовнішнього фінансового контролю (з боку Рахункової палати України), метою якого є підвищення ефективності зовнішнього контролю та аудиту державних фінансів шляхом імплементації стандартів Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI) і кращих міжнародних методик.

Отже, базуючись на європейському підході, діючи національну систему державного фінансового контролю можна представити у вигляді моделі, що наведена на рисунку 1, найвищим рівнем в якій є державний зовнішній фінансовий контроль, який здійснюється від імені парламенту (ДЗФК – законодавча гілка влади). Зовнішній парламентський контроль проводиться Рахунковою палатою України у вигляді фінансового аудиту, аудиту ефективності, експертизи, аналізу та інших контрольних заходів – постійно діючим органом контролю, який організований і функціонує при Верховній Раді України і є підзвітним йому.

Що ж стосується ДВФК в Україні (див. рис. 1), то слід зазначити, що це той контроль, що організовано та здійснюється в Україні в межах виконавчої гілки влади. Сьогодні організаційній структурі ДВФК в Україні властива централізована авторитарна система контролю за фінансовими ресурсами держави на тлі поступового процесу децентралізації та посилення

управлінської відповідальності як розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, так і уповноважених органів виконавчої влади, що забезпечують бюджетний процес в цілому. Однак Україна активно рухається у напрямі запровадження децентралізованого способу організації державного внутрішнього фінансового контролю, який притаманний більшості країн Європи та визначений європейською моделлю ДВФК.

Фактично останні два рівні наведеної діючої моделі ДФК (див. рис. 1) – внутрішній контроль і внутрішній аудит (так званий (згідно з Концепцією розвитку ДВФК [5]) – децентралізований ВА),

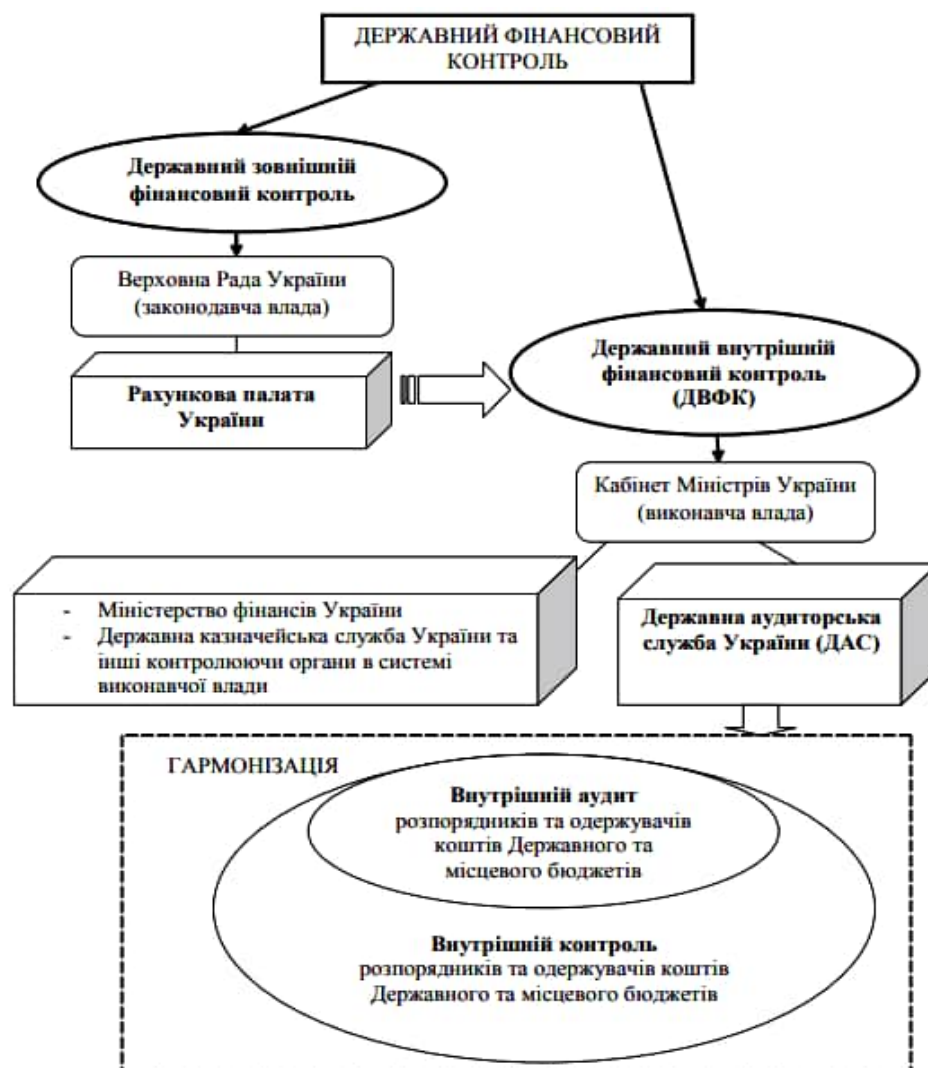


Рис. 1. Діюча модель ДФК в Україні (приведено у відповідність до Європейської моделі функціонування ДФК)

Ґрунтуючись на відповідальності і підзвітності керівника установи чи організації, являють собою той базис системи ДВФК європейського зразка, що прийнятий в Україні в якості основи для реформування. Саме така адаптація вітчизняної системи ДВФК відповідно до правил ЄС є однією з умов вступу України в ЄС, згідно з вимогами переговорної глави 32 Плану дій "Україна — ЄС" та підписання Угоди про асоціацію з ЄС.

Реформування системи ДВФК (як у цілому, так і тим більше — задля забезпечення фінансової безпеки суб'єктів господарювання) відповідно до стандартів ЄС покликане підвищити рівень прозорості діяльності органів державного і комунального сектору, зміцнити їх інституціональну здатність і поліпшити функціональну ефективність. Об'єктивна потреба у формуванні такої системи, як одного з інноваційних механізмів стратегії управління державними фінансами задля забезпечення фінансової безпеки суб'єктів господарювання, отримала офіційне підтвердження після прийняття в 2005 р. Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 р. [5].

На основі узагальнення недоліків, що притаманні ДФК України на сучасному етапі його розвитку, визначення основ побудови європейської моделі функціонування ДФК, до якої адаптується в процесі реформування вітчизняна модель функціонування системи ДФК, та аналізу законодавчо-нормативного забезпечення внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту суб'єктів господарювання (що підлягають реформуванню згідно з чинною в Україні Концепцією розвитку ДВФК) як базису процесу перетворення в країнах-кандидатах до вступу в ЄС, удосконалено напрями реформування ДФК задля забезпечення фінансової безпеки суб'єктів господарювання. У зв'язку з чим доречним є аналіз стану реформування ДФК у контексті забезпечення фінансової безпеки суб'єктів господарювання та визначення тенденцій розвитку останнього.

Список використаних джерел

1. Басанцов І. Інститут державного фінансового контролю: вдосконалення на часі. *Фінансовий контроль*. 2015. № 4. С. 4448.
2. Дікань Л.В., Голуб Ю.О., Синюгіна Н.В. Фінансовий контроль: теорія та методологія: монографія. Харків: Вид. ХНЕУ, 2009. 92 с.
3. Слободяник Ю.Б. Формування системи державного аудиту в Україні: монографія. Суми: ФОП Наталуха А.С. 2014. 321 с.
4. Івашова Л. М., Гнезділова О.М., Волик Н.Г. Фінансовий контроль і аудит: реалії та перспективи розвитку: монографія. Запоріжжя: Вид-во КПУ, 2017. 260 с.
5. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2020 року: розпорядження Кабінету Міністрів України від 24 травня 2005 р. № 158. Режим доступу: Офіційний сайт Верховної ради.

Мосолова Ю.О.,

*магістр спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
Львівський національний університет ім. Івана Франка
факультет управління фінансами та бізнесу
кафедра обліку аналізу і контролю*

Шот А.П.,

наук. керівник: к.е.н., доцент кафедри обліку, аналізу і контролю

ВПЛИВ ІННОВАЦІЙНИХ ТЕХНОЛОГІЙ НА РОЗВИТОК ТУРИСТИЧНОГО БІЗНЕСУ

Туристична галузь – одна з галузей економіки, яка впродовж тривалого періоду користувалася неймовірним попитом і тенденцією до зростання. Проте, туристичний бізнес є сферою, яка найбільш постраждала від запровадження карантинних обмежень. І для виходу з кризової ситуації туристичному бізнесу і суміжним до нього галузям необхідно шукати інноваційні шляхи розвитку та діяльності.

З цією метою проведено дослідження впливу пандемії коронавірусу на

діяльність туристичного бізнесу, як наслідок, податкових надходжень до бюджету від цієї та суміжних до неї галузей.

Відповідно до даних Всесвітньої ради подорожей та туризму (WTTC), туризм щороку приносить глобальній економіці 8,8 млрд доларів, що становить близько 10,4% світового ВВП. Кожен 10-й працівник світу зайнятий у сфері туризму.

У зв'язку із закриттям кордонів та зупинкою пасажирського авіатранспорту туристичний бізнес був у простой, але це і позитивно позначилося на платіжному балансі. Оскільки, більше людей почало подорожувати і відпочивати в Україні, тим самим поповнюючи державний бюджет, що є безперечно позитивним явищем.

За даними рис. 1 можемо стверджувати, що у 2020 році витрати українців на закордонні подорожі впали майже вдвічі. За результатами підрахунків туристичних агентств, за 2020 рік вони заплатили на чверть менше податків з доходу. Від повного закриття туристичних агентств врятувала ситуацію ліберальна політика Туреччини, Єгипту та деяких інших країн, що залишалися відкритими для українців в період карантинних обмежень.

Із рис. 2 видно, що із запровадженням карантинних обмежень різко впали податкові надходження до бюджету України від туристичного бізнесу. Це означає, що значна частина туристичних компаній працювали у збиток. За III квартали 2020 року обсяги продажів туристичних агентств знизилися приблизно на 50%. Відповідно, не всі навіть вийшли на рівень самоокупності.

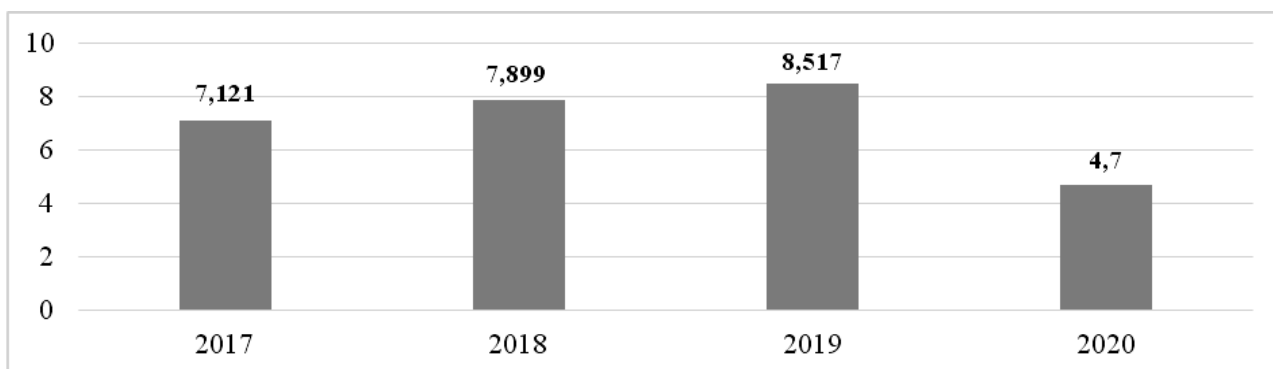


Рис. 1. Витрати українців на закордонні подорожі, млн дол. США

Джерело: побудовано авторами на основі [1]

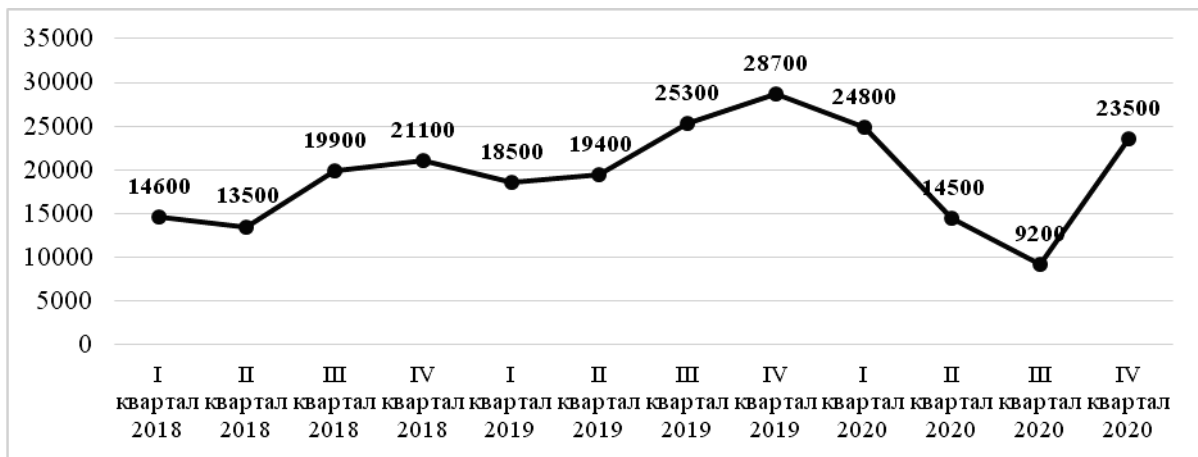


Рис. 2. Податкові відрахування турагенств протягом 2018-2020 рр., тис. грн

Джерело: побудовано авторами на основі [2]

Слід зазначити, що від жорсткого карантину в Україні постраждали також підприємства, які забезпечують туристичні подорожі, здійснюють пасажирські перевезення. Про це свідчить негативна динаміка податкових надходжень від перевізників. Причиною цього була зупинка на 2-3 місяці пасажирських перевезень, закриття кордонів тощо (рис. 3).

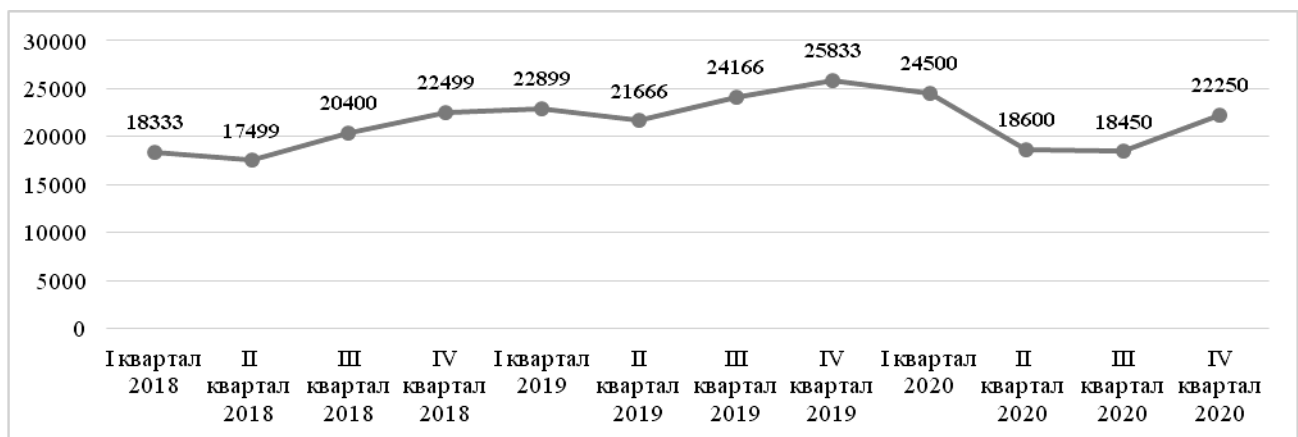


Рис. 3. Податкові відрахування перевізників у період 2018-2020 рр., тис. грн

Джерело: побудовано авторами на основі [2]

Важливою галуззю, яка забезпечує туристичну діяльність є готельний бізнес. Дослідження показали, що за аналізований період (2019-2020 рр.) доходи готелів та інших закладів тимчасового розміщення суттєво зменшилися, а відповідно зменшилися податкові надходження до бюджету. Винятком стали

"Готелі, орієнтовані на внутрішній туризм (здебільшого курортні та заміські), завдяки тому, що були закриті кордони та введені карантинні обмеження (рис. 4).

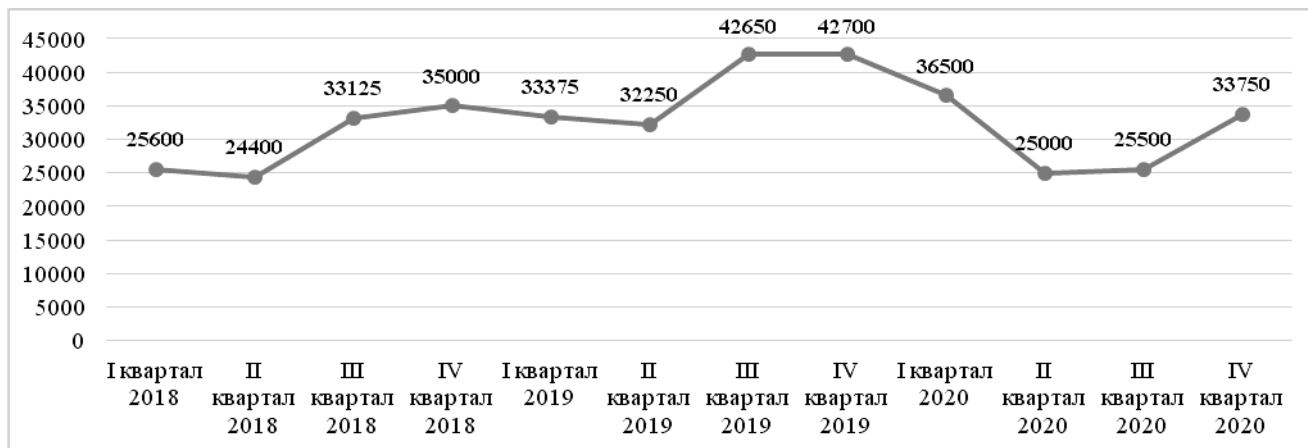


Рис. 4. Податкові відрахування готелів у період 2018-2020 рр., тис. грн

Джерело: побудовано авторами за даними [2]

Починаючи з кінця 2020 року готелі збільшують відрахування до бюджетів, однак вони значно менші порівняно з докарантинним періодом.

Особливістю готельного бізнесу є наявність постійних витрат: податки, ремонти, земля, освітлення, охорона, персонал. Під час карантину був нуль за доходами, а витрати тільки зростали.

Проведений аналіз надходжень до місцевого бюджету туристичного збору показав, що загальна сума надходжень у 2020 році склала близько 130 млн грн, а це на 34% менше, ніж роком раніше, коли до бюджетів надійшло понад 196 млн грн. (рис. 5). Найбільше туристичного збору надійшло від міста Київ – 34,7 млн грн, Одеська – 15,2 млн грн та Львівська області – 11,8 млн грн. Одразу за ними у списку – Київська область з 9,8 млн грн.

Варто зазначити, що в період карантину набуло популярності стимулювання туристів за допомогою діджиталізації туристичних сервісів (використання технологій змішаної та доповненої реальності, QR-кодів, мультимедійних додатків для об'єктів показу тощо). Під час локдауну зростає популярність віртуальних екскурсій та вдвічі збільшився інтерес до онлайн-подорожей. Сучасні технології дають змогу організувати інтерактивну

екскурсію для групи у 10–15 осіб, яку проводить справжній екскурсовод, що має можливість не лише розповісти про видатні пам'ятки, а й підтримувати з людьми онлайн-діалог.

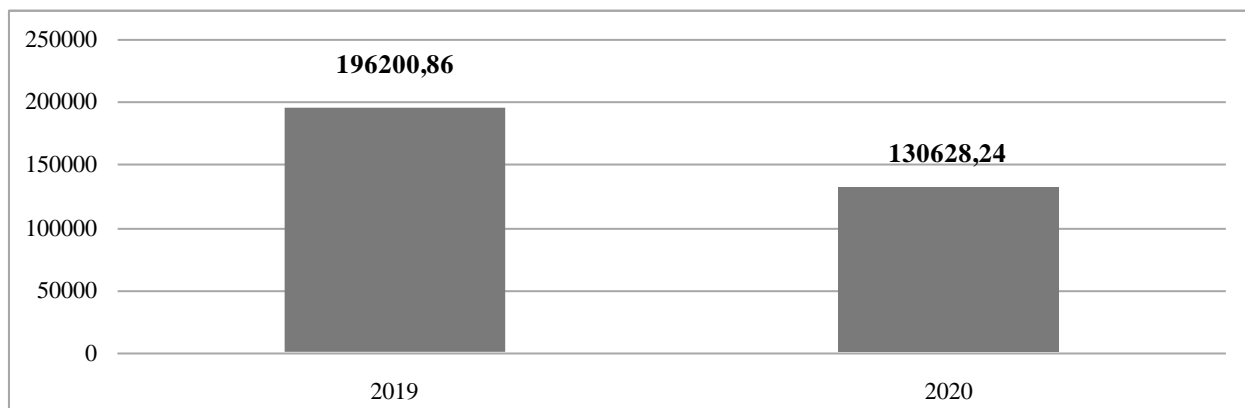


Рис. 5. Надходження туристичного збору, тис. грн

Джерело: побудовано авторами на основі [3].

Таким чином, подальший розвиток даного напрямку дасть змогу провадити туристичну діяльність у будь-яких умовах і забезпечить наповнення державного бюджету податковими надходженнями.

Отже, на даному етапі розвитку економіки, криза, пов'язана з пандемією COVID-19 змусила туристичний бізнес і суміжні до нього галузі вийти з зони комфорту та шукати інноваційні шляхи розвитку та діяльності. На нашу думку, для того щоб туризм відновився після кризи, його слід реанімувати упровадженням різного роду новацій.

Список використаних джерел:

1. Економічна правда. Режим доступу: <https://www.epravda.com.ua/publications/2021/03/24/672241/>.
2. Державна податкова служба України. Режим доступу: <https://tax.gov.ua/>.
3. Державне агентство розвитку туризму. Режим доступу: <https://www.tourism.gov.ua/>.
4. Опендатабот. Режим доступу: <https://opendatabot.ua/>.

Лукас М.О.,

*магістр спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
Львівський національний університет ім. Івана Франка
факультет управління фінансами та бізнесу
кафедра обліку аналізу і контролю*

Гончарук С.М.,

наук. керівник: к.е.н., доцент кафедри обліку, аналізу і контролю

ОСОБЛИВОСТІ ВИЗНАЧЕННЯ СОБІВАРТОСТІ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ МЕБЛЕВОГО ВИРОБНИЦТВА

Згідно з НП(С)БО 16 «Витрати» усі витрати розподіляють на прямі й непрямі. До прямих відносять ті, що можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом [1]. Прямі витрати можна безпосередньо пов'язати з виконанням того чи іншого замовлення: вартість сировини, матеріалів, покупні напівфабрикати і комплектуючі вироби, запасні частини, паливо й енергія, тара і тарні матеріали, заробітна плата з нарахуваннями основних виробничників. При виробництві меблів на ТЗОВ «Софро» крім основних матеріалів (плит ДСП, ДВП, МДФ, фанери, стільниці, дошок, шпону) використовують допоміжні матеріали (клей, свердла, фрези, ножі, знесмолюючі засоби, відбілюючі складники, барвники, ґрунтовка, шпаклівки, лаки). А також покупні вироби (сушарки для кухні, дзеркала, матраци) і напівфабрикати (щити меблеві, ніжки, кріплення, предмети фурнітури). Решту витрати - це загальновиробничі, які бувають постійними й змінними. Постійні загальновиробничі (такі, як витрати допоміжних цехів, орендна плата, брак) розподіляють між окремими замовленнями. При цьому базою розподілу є прямі витрати на замовлення. Постійні загальновиробничі витрати в межах норми (тобто розраховані за коефіцієнтами розподілу) включають до виробничої собівартості, а залишок – до собівартості реалізованої продукції. Понадлімітні виробничі витрати списують на собівартість реалізованої продукції (субрахунок 901).

Для планування обліку витрат використовують норми витрачання матеріалів, розроблені технічним відділом ТЗОВ «Софро», нормативи затрат та

інші. В зв'язку з не типовістю продукції планові калькуляції на рамкові фасади та фоторамки, та індивідуальні замовлення меблів, норми затрат розробляються безпосередньо на виробництві – інженером- конструктором на підставі розроблених технологічних розрахунків та створенням технологічної документації, шляхом вимірів та експериментів. Калькуляція розробляється наступним чином:

1. Виготовляється пробний екземпляр рамкового фасаду чи рамки для фото та меблів.

2. Затвердивши дизайн та зовнішній вигляд на даний виріб створюється креслення.

3. Шляхом замірів та фактичного вирахування витрат сировини, матеріалів та інших, встановлюються норми витрат, відходів, які заносяться до креслення.

4. На підставі цих даних створюється технічна специфікація виробу відповідальним працівником виробництва. Даний документ затверджує керівник товариства.

5. Після затвердження розробляється калькуляція, де прораховані крім даних, вказаних в технічній специфікації також інші витрати, нарахування, податки.

Після цього менеджерами відділу збуту розробляється нормативні калькуляції. Планова калькуляція слугує основою для визначення необхідного у виробництві меблів обсягу ресурсів, а також для формування відпускнуої ціни, тобто складається калькуляційний лист, який погоджується директором підприємства. Виробнича собівартість продукції - це виражені у грошовій формі поточні витрати підприємства на виробництво продукції, виконані роботи та надані послуги. Згідно п.11 НП(С)БО 16 до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати [1].

Витрати, які можна віднести до конкретного виду виробленої готової

продукції накопичуються на рахунку «Виробництво» (Д-т 23), за кредитом – списується фактична виробнича собівартість завершеного виробництва готової продукції (у дебет 26 рахунку). Аналітичний облік ведеться по окремих видах готової продукції (меблів).

На кожне замовлення відкривають картку аналітичного обліку витрат, де фіксують тип і кількість меблів, замовника, терміни виконання замовлень, планову і фактичну собівартість. Після закінчення робіт витрати списують на рахунок 26 «Готова продукція» і картку закривають.

Метод обліку витрат за нормами називають нормативним. При виробництві меблів застосовують позамовний метод, за яким витрати обліковують за окремими замовленнями (договорами) або партіями продукції, які складаються з індивідуальних зразків і проходять однаковий технологічний процес виготовлення. На кожний вид мебельного фасаду та меблів, що виробляє підприємство, в бухгалтерському обліку складається фактична калькуляція- підстава для відображення вартості готової продукції в бухгалтерському обліку, тобто проводиться виробництво продукції (фасадів та меблів).

При визначенні собівартості виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг на ТзОВ «Софро» до загальновиробничих витрат відносяться такі витрати:

1. Витрати на управління виробництвом:

а) оплата праці апарату управління цехами, дільницями, включаючи премії, матеріальну допомогу;

б) відрахування на соціальні заходи і медичне страхування апарату управління цехами;

в) витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів;

г) інші витрати (вартість поштово-телеграфних послуг; вартість послуг зв'язку; вартість канцелярського приладдя; вартість послуг з участі в семінарах; витрати на придбання періодичних видань і спеціальної літератури виробничої тематики тощо).

2. Амортизація основних засобів усього виробничого та загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення (крім вантажних автомобілів вантажопідйомністю понад 2 т.).

3. Амортизація нематеріальних активів усього виробничого та загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення.

4. Витрати на утримання та експлуатацію необоротних активів виробничого та загальновиробничого призначення.

5. Витрати, пов'язані з утриманням пожежної та сторожової охорони.

6. Витрати на ремонт основних засобів виробничого та загальновиробничого призначення:

а) витрати на ремонт будівель і споруд:

- вартість витрачених будівельних матеріалів і запасних частин;

- оплата праці та відрахування на соціальні заходи і медичне страхування робітників, які виконують ремонтні роботи;

- вартість послуг ремонтних цехів;

б) витрати на ремонт виробничого обладнання, інструментів і транспортних засобів:

- вартість запасних частин та інших матеріалів, витрачених при ремонті виробничого обладнання, транспортних засобів та інструментів;

- оплата праці та відрахування на соціальні заходи і медичне страхування робітників, які виконують ремонтні роботи (слюсарів, верстатників та інших);

- вартість послуг ремонтних цехів та інших допоміжних виробництв з ремонту обладнання, транспортних засобів, інструментів.

7. Витрати на охорону праці й техніку безпеки.

8. Витрати на охорону навколишнього природного середовища:

а) витрати на утримання та експлуатацію очисних споруд;

б) витрати на зберігання, переробку та охорону екологічно небезпечних відходів;

в) витрати на очищення стічних вод [2].

До змінних загальновиробничих витрат відносяться:

1. Амортизація вантажних автомобілів вантажопідйомністю понад 2 т виробничого та загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення, що нараховується за виробничим методом.

2. Витрати на обслуговування виробничого процесу:

- оплата праці та відрахування на соціальні заходи загальновиробничого персоналу, зайнятого обслуговуванням виробничого процесу;

- витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг [2].

Базою розподілу змінних і постійних розподілених загальновиробничих витрат на підприємстві є основна заробітна плата (без доплат і надбавок) виробничих робітників. Інформація про витрати підприємства розкривається у Звіті про фінансові результати. В кінці місяця визначається фактична собівартість готової продукції меблевого виробництва - сума витрат, здійснених підприємством під час виготовлення продукції за умов, що склалися на виробництві. На підприємстві постійно має проводитися аналіз собівартості продукції, який закінчується зведеним підрахунком резервів її зниження та розробкою заходів, спрямованих на використання виявлених резервів. Зниження собівартості одиниці продукції і витрат на 1 гривню продукції досягається такими способами:

1) збільшенням обсягу виробленої продукції;

2) ліквідацією непродуктивних витрат, перевитрат за елементами і калькуляційними статтями, економним витрачанням матеріальних, трудових і грошових запасів і запровадженням прогресивних організаційних та технічних заходів підвищення ефективності виробництва.

Вирішальною умовою використання виявлених резервів зниження собівартості продукції є підвищення продуктивності праці на основі досягнень науково технічного прогресу. Запровадження нової техніки, автоматизації виробничих процесів, удосконалення технології, запровадження прогресивних видів матеріалів, ліквідація втрат, удосконалення планування, обліку й аналізу витрат забезпечуватимуть зниження собівартості продукції. Для того, щоб

домогтися успіхів у майбутньому щодо виявлення резервів збільшення обсягу продукції і зниження собівартості, необхідно систематично вести стратегічний, оперативний, по рівняльній і функціонально - вартісний аналіз.

Список використаних джерел:

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>
2. Наказ Про облікову політику ТзОВ «Софро» від 02.01.2019 р. № 2.

Сенишин Б.Б.,

*магістр спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
Львівський національний університет ім. Івана Франка
факультет управління фінансами та бізнесу
кафедра обліку аналізу і контролю*

Гончарук С.М.,

наук. керівник: к.е.н., доцент кафедри обліку, аналізу і контролю

ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ В УКРАЇНІ

У теперішній час проблема якості аудиту стала актуальною для всіх економічно розвинених країн. Адже, аудит виступає основним джерелом інформації, який підтверджує факт надійності фінансової звітності та фінансового стану суб'єкта господарювання. У зв'язку з цим якість аудиту є однією з основних вимог, що висуваються аудиторам з боку держави, професійних організацій та користувачів фінансової звітності. Будь-які помилки в роботі аудиторів можуть призвести до прийняття неправильних управлінських рішень, як на мікро-, так і на макрорівні. Тому контроль якості є невід'ємною частиною управління аудиторської діяльності в Україні. Забезпечення якості аудиторських послуг – основне завдання, обов'язкове для дотримання аудиторами та аудиторськими компаніями в цілому.

Проблеми якості аудиту висвітлені в наукових працях таких вчених-

економістів, як: М. Василюк, Л. Гуцаленко, О. Григорів, Н. Дорош, Н. Здирко, В. Коваленко, Н. Проскуріна, О. Редько, В. Фабіянська.

Метою даної роботи є дослідження основних аспектів формування системи контролю якості аудиторських послуг в Україні.

Під якістю аудиторських послуг слід розуміти, створення аудиторською фірмою (аудитором) такого інформаційного продукту (аудиторського звіту), який відповідає вимогам професійних стандартів, законодавчих та нормативних вимог, що регулюють аудиторську діяльність та здатний задовольняти потреби користувачів.

Відповідно до Міжнародного стандарту контролю якості 1 “Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги”, метою аудиторської фірми є створення та підтримання такої системи контролю якості, яка б надавала їй достатню впевненість в тому, що сама фірма та її персонал діють відповідно до професійних стандартів, законодавчих і регуляторних вимог та звіти, які надаються фірмою або партнерами із завдання, відповідають обставинам [1].

Як ми бачимо, контроль якості аудиторської діяльності в Україні виступає цілісною системою органів контролю та заходів, що включає такі рівні: державний контроль, зовнішній контроль та внутрішній контроль (рис. 1).



Рис. 1 Система контролю якості аудиту в Україні

Джерело: власна розробка.

Державний контроль (нагляд) за діяльністю організації аудиторів здійснюється уповноваженим державним органом, зокрема Державною аудиторською службою України. Предметом державного контролю (нагляду) є відповідність саморегульованих організацій аудиторів вимог законодавства та інших нормативно-правових актів, які регулюють аудиторську діяльність. Цей контроль здійснюється у вигляді планових і позапланових перевірок.

Зовнішній контроль забезпечується шляхом проведення перевірок відповідними органами управління в сфері аудиторської діяльності та моніторингу діяльності аудиторських фірм і приватних аудиторів. Виконавцями зовнішнього контролю якості аудиторських послуг можуть бути: Аудиторська палата України, Спілка аудиторів України та залучені до перевірки аудиторські фірми (аудитори), які не повинні бути зацікавлені у результатах контролю якості роботи аудиторської фірми, котра буде перевірятись нею, і представники інших громадських організацій, які здійснюють незалежний громадський нагляд.

Крім зовнішнього контролю, якість аудиторської діяльності повинна забезпечуватися внутрішнім контролем, адже незалежна програма зовнішніх перевірок не завжди може забезпечити достатній рівень якості аудиторських послуг. Система внутрішнього контролю, являється процесом який організовує і реалізує керівництво з метою забезпечення впевненості в досягненні цілей з точки зору достовірності фінансової (бухгалтерської) звітності, ефективного використання ресурсів, а також відповідності діяльності застосовним нормативно-правовим актам. Внутрішній контроль передбачає контроль головним аудитором роботи його помічників, контроль роботи аудитора адміністрацією, контроль з боку адміністрації компанії кваліфікаційного рівня персоналу і дотримання етичних стандартів.

Організація системи внутрішнього контролю і її функціонування спрямовані на усунення ризиків діяльності. В Україні суб'єктами контролю якості аудиту є сертифіковані аудитори та експерти компанії.

Відповідно до МСКЯ 1 система контролю якості аудиторських послуг має

складатися з елементів, зображених на рис. 2



Рис. 2. Елементи системи контролю якості аудиторських послуг

Джерело: розроблено авторами на основі [1]

На нашу думку, під час формування та впровадження системи контролю якості аудиторських послуг необхідно забезпечити дотримання деяких вимог (табл. 1). Отже, дотримання перелічених нижче вимог забезпечить ефективне функціонування системи контролю якості аудиторських послуг та її адаптацію до сучасних умов господарювання.

Таблиця 1

Вимоги до впровадження системи контролю якості аудиторських послуг

| Вимоги | Зміст та значення |
|---|--|
| <i>Збалансованість</i> | Означає, що на виконавців не можна покладати функції контролю якості, не забезпечені засобами для їх виконання. |
| <i>Підконтрольність</i> | Означає, що виконання функцій контролю якості виконавцем повинно контролюватися іншим виконавцем, але без будь-якого дублювання. |
| <i>Своєчасність повідомлення про відхилення</i> | Інформація про відхилення повинна бути представлена особам, уповноваженим приймати рішення, у максимально короткі терміни. |
| <i>Інтеграція</i> | Під час вирішення завдань, пов'язаних із контролем якості, повинні створюватися належні умови для тісної взаємодії працівників різних функціональних напрямів. |

| | |
|---|--|
| <i>Відповідність</i> | Ступінь складності системи контролю якості повинна відповідати ступеню складності системи, що підлягає управлінню. |
| <i>Постійність</i> | Постійне та адекватне функціонування системи контролю якості дасть змогу вчасно попереджати про можливість відхилення, а також своєчасно їх виявляти. |
| <i>Придатність методології</i> | Означає раціональність цілей і завдань у галузі контролю якості, доцільний розподіл функцій контролю якостю, доцільність програм контролю якості, а також застосовуваних методів. |
| <i>Безперервність розвитку та вдосконалення</i> | Система контролю якості аудиторських послуг має бути побудована таким чином, щоб можна було гнучко її адаптувати до рішення нових завдань, що виникають у результаті зміни внутрішніх і зовнішніх умов функціонування організації, та забезпечити можливість його розширення і модернізації. |
| <i>Пріоритетність</i> | Належне забезпечення контролю якості в обов'язковому порядку має бути у сферах діяльності, що мають стратегічне значення. |
| <i>Комплексність</i> | Все повинно підлягати управлінню і бути охоплено адекватним контролем якості. |

Джерело: [2]

Таким чином, система контролю якості аудиту дозволяє досягти основних вимог достовірності результатів перевірки та відповідності виконаного процедур чинного законодавства, які, по суті, є основними критеріями якості аудиту. Правильно організована система контролю якості аудиту в аудиторській діяльності дозволить економічно та цілеспрямовано вирішувати складні питання, пов'язані з організацією роботи працівників та обробки інформації, забезпечить всебічне задоволення вимог споживачів аудиторських послуг, прийнятних витрат на забезпечення якості аудиту.

Список використаних джерел:

1. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2016–2017 років. Частина 1. Режим доступу: <https://mof.gov.ua/uk/mizhнародni-standarti-auditu>.

2. Банера Н.П., Гелей Л.О. Система контролю якості процесу аудиту: аспекти вітчизняної та зарубіжної практики. *Науковий вісник міжнародного гуманітарного університету: збірник наукових праць*. 2016. Вип. 21. С. 153-156.

Сенишин Б.Б.,

*магістр спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
Львівський національний університет ім. Івана Франка
факультет управління фінансами та бізнесу
кафедра обліку аналізу і контролю*

Шот А.П.,

наук. керівник: к.е.н., доцент кафедри обліку, аналізу і контролю

ОСОБЛИВОСТІ ЦИФРОВІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В СУЧАСНИХ УМОВАХ

Характерною особливістю сучасного соціально-економічного середовища є глобальна інформатизація, яка проявляється як в динамічному розвитку інформаційно-комунікаційних технологій, так і в перетворенні інформації в стратегічний ресурс для повноцінного функціонування суб'єктів господарювання в бурхливо мінливому світі. Особливої актуальності набуває необхідність застосування цифрових технологій з урахуванням останніх подій, що пов'язані з поширенням COVID-19 та введенням карантинних заходів, які виділили нові вимоги щодо облікової інформації як основи формування повноцінного та прозорого управлінського середовища – у зв'язку зі складністю прийнятих стейкхолдерами рішень щодо вирішення низки завдань, які постають перед ними.

Крім того, пандемія COVID-19 та локдаун порушили низку питань, пов'язаних з відображенням об'єктів та подій у бухгалтерському обліку, якістю та достовірністю тих звітних даних, які базуються на стандартних принципах, дозволах та процедурах бухгалтерського обліку.

Саме тому, цифровий розвиток технологій в сфері обліку дозволить значно прискорити процес збору інформації, збільшити швидкість і обсяг її обробки та зберігання, а також створить умови для доступності та ефективності використання інформації її користувачами.

Метою роботи є дослідження впливу цифровізації на систему бухгалтерського обліку в умовах стрімкого розвитку сучасних інформаційних технологій та їх використання в усіх сферах людської діяльності.

Згідно з даними Державної служби статистики України ми бачимо, що з кожним роком простежується тенденція зростання щодо використання інформаційно-комунікаційних технологій підприємствами. Послуги хмарних обчислень у 2020 році купували 13,5 % підприємств, що на 1,4 % більше, порівняно з 2019 р. Серед послуг хмарних обчислень найбільшим попитом користувались фінансові або бухгалтерські прикладні програми, які купували 8,9 % підприємств; послуги з розміщення електронної пошти – 7,1 %; оренда офісного програмного забезпечення – 6,8 %. У 2019 р. – відповідно: 7,6 %, 6 % та 5,5 % [1].

Як ми бачимо, інформаційні технології посідають важливе місце в сфері господарювання, про що свідчить необхідність їх застосування з метою забезпечення функціонування підприємств в дистанційному режимі в період пандемії COVID-19.

Детально розглянувши поняття «цифровізації бухгалтерського обліку» ми вважаємо, що цей термін є процесом, пов'язаним зі зміною певних елементів, пов'язаних із обліковою комунікацією (рис. 1).

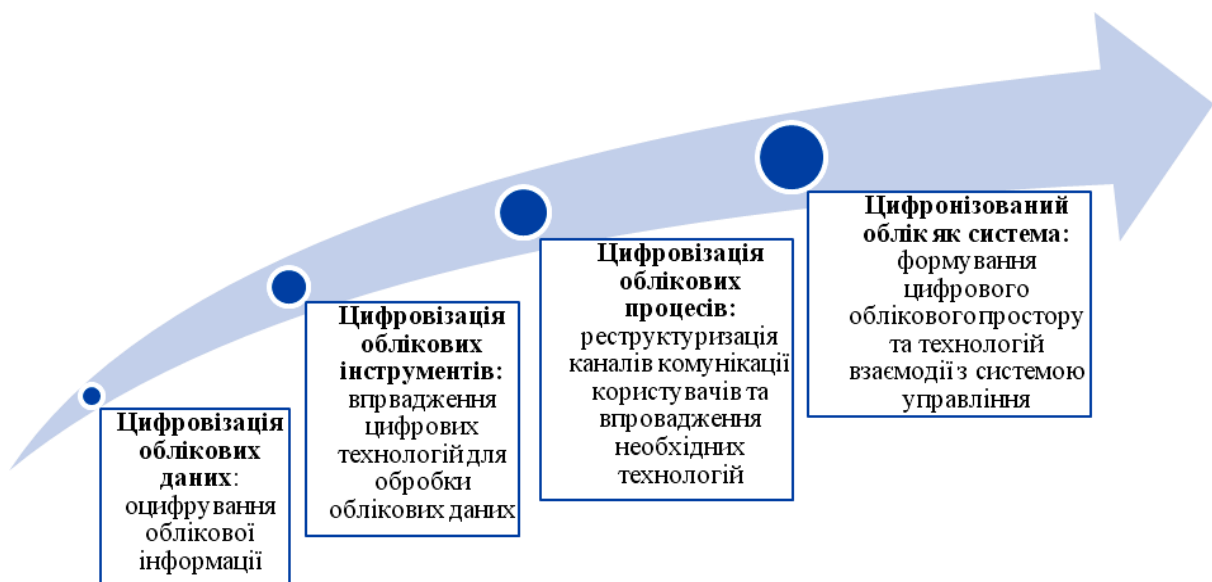


Рис.1. Зміст процесів цифровізації облікової системи

Джерело: власна розробка

Як ми бачимо, цифрова трансформація обліково-аналітичної роботи є особливо актуальна для українських підприємств і спрямована на: спрощення роботи з великими масивами даних; автоматизацію усіх напрямів діяльності бухгалтерської служби; впровадження електронних документів та багатовимірності облікових даних; покращення взаємодії та обміну інформацією між усіма структурними підрозділами підприємства. Тому, основними напрямками здійснення процесу цифровізації облікових процедур є:

- 1) розширення застосування електронного документообігу;
- 2) використання інформаційних технологій;
- 3) дистанційна (віддалена) робота, які вимагають удосконалення процедур як на рівні окремих підприємств, держав, так і на міждержавному рівні, розвитку «цифрових» навичок і підвищення кваліфікації бухгалтерських працівників [2].

До основних інформаційних технологій, які використовуються в обліковій системі відносять, зокрема:

- хмарні технології - це технології зберігання і роботи з даними онлайн в хмарі, а не на жорсткому диску комп'ютера або ноутбука. Доступ до програм через хмару забезпечує вільний потік інформації, незалежно від того, де знаходиться користувач і який пристрій він використовує;
- технологій програмних роботів та штучного інтелекту дають можливість відійти від рутинних операцій без заміни нормальних комунікативних процесів;
- технологія блокчейн дозволяє створити базу даних з високим рівнем захисту від фальсифікації чи знищення записів, щоб дозволило приховати певну діяльність;
- технології роботи з великими масивами даних, вони дозволяють реалізувати моделювання величезної кількості процесів, інформаційного продукту обліку для різних категорій користувачів [3].

В табл. 1 узагальнено елементи механізму реалізації концепції цифровізації обліку. Цільові завдання полягають у модернізації, прискоренні

облікових процесів, культивуванні навичок і практик ІТ-модернізованого обліку при інтенсифікації бізнес-діяльності.

Таблиця 1

Сучасні цифрові технології та очікувані ефекти від їх впровадження в обліку

| Цифрова технологія | Завдання | Очікуваний ефект |
|--------------------------------|--|---|
| Штучний інтелект | Автоматизація рутинних, повторюваних і структурованих завдань | <ol style="list-style-type: none"> 1. Підвищення ефективності автоматизації за рахунок удосконалення кодування облікових записів, підвищення точності. 2. Управління кредиторською і дебіторською заборгованістю. 3. Управління витратами. 4. Виявлення потенційних проблем в управлінні грошовими потоками, розриву між доходами та витратами, сплати ПДВ. |
| Blockchain | Нестандартні і неструктуровані завдання | <ol style="list-style-type: none"> 5. Підвищення якості звітності для стратегічного управління. 6. Підвищення якості інвентаризації. 7. Підвищення точності та ефективності аудиту. 8. Нестандартні і неструктуровані завдання. |
| Хмарні технології (обчислення) | Забезпечення безпеки, масштабування, доступу, резервного копіювання і контролю | <ol style="list-style-type: none"> 9. Побудова прогностичних моделей для прогнозування доходів і грошових потоків. 10. Управління закупівлями у безпаперовому форматі та з використанням API, аналізу неструктурованих даних змін цін постачальників. 11. Виявлення та прогнозування шахрайських схем. 12. Покращення доступу та аналізу неструктурованих даних з різноманітних джерел. 13. Забезпечення безпеки, масштабування, доступу, резервного копіювання і контролю. 14. Автоматичне виправляти помилки в звітах, ефективний контроль. 15. Забезпечення гнучкості і масштабованості на рівні ресурсів і користувачів. 16. Забезпечення надійного автоматичного резервного копіювання даних. 17. Безперервність безпеки і цілісності даних за рахунок шифрування, багатофакторної аутентифікації. 18. Доступ у будь який час і в будь якому місці до даних і звітів |

Джерело: [4]

З розвитком технологій та збільшенням обсягів інформації, зрозуміло, що саме побудова ефективних бізнес-процесів та збільшення можливостей і є основною метою розвитку бізнесу і суспільства в сучасних умовах. В рамках цифрових змін відбувається досить вагоме переосмислення власних дій та процесів, що існували роками. Саме тому, використання потужного потенціалу інформаційних технологій розширює методологічні і функціональні можливості формування прозорої і достовірної інформації у фінансовій звітності та призводить до трансформації її концептуальної основи, водночас, сприяючи реалізації оптимального варіанта стратегії підприємства

Отже, модернізація бухгалтерського обліку завдяки цифровим технологіям дозволить зробити процес його ведення для суб'єктів господарювання конкурентоспроможним, більш ефективним та якісним, а також простішим й дешевшим. Заміна оформлення документів автоматизованим обліком за допомогою персональних комп'ютерів та спеціальні програми бухгалтерського обліку дозволили звільнити бухгалтера від рутинної роботи та покращення результатів своєї роботи. Зміни в технології призвели до зміни парадигми в бухгалтерському обліку, що вимагає від вчених і практиків спільної роботи, щоб сформуванати модель основних концепцій, розробки законодавства, нормативних документів, інструкцій та положення про бухгалтерський облік у новій цифровій економіці.

Список використаних джерел:

1. Офіційний сайт Державної служби статистики України. Режим доступу: www.ukrstat.gov.ua
2. Назарова К.О., Мойсеєнко О.М. COVID-криза як драйвер діджиталізація бухгалтерських процедур. *Бізнес Інформ*. 2020. Вип. 6. С. 227-234.
3. Моспаненко К. О. Цифровізація бухгалтерського обліку в умовах розвитку інформаційної економіки. МНАУ, 2021. С. 21-23.
4. Бендюжко О. І. Особливості обліку та аудиту в умовах цифрової економіки. Тернопіль: ЗУНУ, 2021. 110 с.

Сівак В. С.,

*магістр спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
Львівський національний університет ім. Івана Франка
факультет управління фінансами та бізнесу
кафедра обліку аналізу і контролю*

Шот А.П.,

наук. керівник: к.е.н., доцент кафедри обліку, аналізу і контролю

МІЖНАРОДНІ ПРАКТИКИ УПРАВЛІННЯ КРЕДИТОРСЬКОЮ ЗАБОРГОВАНІСТЮ

Система управління розрахунками з кредиторами відіграє надзвичайно важливу роль в формуванні правильного кругообігу фінансів підприємств, вчасного завершення виробничого циклу та дотримання відповідних принципів ведення бізнесу. Актуальність даної теми полягає у тому, що сучасні тенденції розвитку України в умовах євроінтеграційних процесів передбачають трансформацію національних стандартів бухгалтерського обліку (НП(С)БО) до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО). Розгляд міжнародних практик управління кредиторською заборгованістю, дасть змогу виділити напрямки удосконалення вітчизняних методик, виявити причини виникнення основних помилок, що допускають підприємства при веденні бухгалтерського обліку відповідно до вимог міжнародних стандартів.

Теоретичні та організаційно-методичні аспекти обліку розрахункових операцій з кредиторами знайшли своє відображення у працях вітчизняних і зарубіжних вчених: Ф. Ф. Бутинець, Г. Г. Кірейцев, Е. С. Хендріксен, І. В. Жолнер, В. В. Сопко, В. П. Завгородній, В. С. Лень, Ж. Рішар та інші. Але в сучасних кризових умовах перед підприємцями постійно постають нові вимоги і завдання, що потребують нових актуальних досліджень в галузях удосконалення теоретичної бази відображення в бухгалтерському обліку кредиторської заборгованості, розвитку методичних прийомів та формування єдиних основ щодо розкриття інформації про зобов'язання у фінансовій звітності.

Більшість європейських країн приділяють значну увагу розкриттю складу

кредиторської заборгованості у фінансовій звітності. Але, рішення про спосіб, порядок відображення різних видів такої заборгованості та ступінь їх деталізації в Балансі приймається кожним підприємством індивідуально. Через це в різних країнах склад кредиторської заборгованості в Балансі може відрізнятися. Варто зазначити, що у вітчизняному Балансі не наводяться дані про заборгованість перед кредитними установами та обсяги незабезпечених боргових зобов'язань. Особливістю складення європейського Балансу є те, що суми, які повинні бути погашені протягом одного року і суми, що мають бути погашені більше, ніж через один рік, відображаються окремо як за кожною статтею та за групою цих статей. Тобто, довгострокову кредиторську заборгованість перекласифіковують в короткострокову, якщо термін її погашення стає менше 12ти місяців або термін розрахунку планується протягом операційного циклу компанії.

Загалом ведення європейського балансу може відповідати одному із трьох типів: британський, європейський, континентальний, але його формат повинен бути постійним для компанії.

Головною особливістю британського методу є те, що кредиторська заборгованість відображається в активах Балансу. Отриманий результат називається чистими поточними активами, величина яких включається до валюти Балансу. У пасиві Балансу відображають капітал і довгострокову кредиторську заборгованість. Слід зазначити, що в активі Балансу британських компаній може розміщуватися не тільки поточна заборгованість, але і довгострокова. У такому варіанті Балансу відображають не тільки чисті поточні активи, а й всі чисті активи, тоді як у пасиві Балансу наводиться інформація лише про власний капітал компанії.

Більш традиційним являється європейський варіант Балансу так як у його активі надається інформація щодо основних видів активів, а у пасиві – про капітал, резерви та зобов'язання підприємства. Континентальний Баланс (його також називають Балансом американських компаній) також має свої особливості. У активі відображається інформація про обсяг готівкових коштів,

а у пасиві – кредиторська заборгованість.

У міжнародній практиці застосовуються різні інструменти та методи управління кредиторською заборгованістю, найпоширенішими серед них є:

- індивідуальний підхід до кожного постачальника та їх відбір згідно встановлених умов оплати;
- укладання договору про заставу майна на суму відстроченого платежу;
- збільшення товарного кредиту і терміну відстрочки платежу від постачальника на основі визначення граничного обсягу закупівель;
- контроль за співвідношенням дебіторської та кредиторської заборгованості;
- застосування преміювальної системи оплати праці для робітників структурних підрозділів, які займаються управлінням заборгованістю.

У розвинутих країнах з розвинутим господарським законодавством (таких як США, Швеція та деяких країнах Західної Європи) методики управління кредиторською і дебіторською заборгованостями є досить жорсткими та дієвими. Згідно цих методик досить часто застосовують процедуру погашень зобов'язань у судовому порядку в разі відмови боржника сплачувати за своїми зобов'язаннями. Подальше ігнорування позичальником рішень суду може призвести до запровадження проти нього справи про його банкрутство.

Також у США, Франції та Німеччині приділяють значну увагу проблемам оптимізації кредиторської заборгованості, це пов'язано із застосуванням гнучкої системи різних торговельних, розрахункових і комерційних знижок. Доцільно зауважити, що впровадження такої практики на українських підприємствах дозволило би розширити клієнтську базу та своєчасно погашати зобов'язання для забезпечення безперебійної роботи.

Проведене дослідження показало, що у практиках зарубіжних компаній розроблено низку сучасних інноваційних методів управління кредиторською заборгованістю. Для вітчизняного досвіду буде надзвичайно корисне застосування міжнародних методик і практик в цій галузі. Українські компанії

мають використати корисний напрацьований досвід з урахуванням специфіки ведення бізнесу у вітчизняних реаліях. Щоб наблизити національні стандарти до міжнародних доцільно розглянути введення додаткової класифікаційної ознаки поділу зобов'язань за ступенем відповідальності (юридичні та конструктивні), що, на нашу думку, покращить якість формування інформаційного забезпечення управління на різних рівнях. Національні стандарти обліку було розроблено на основі Вдосконалення вітчизняної системи обліку зобов'язань можливе за умови її уніфікації з міжнародною при одночасному врахуванні української бізнесової специфіки.

Список використаних джерел

1. Дячук О.В., Новодворська В.В. Місце кредиторської заборгованості в системі управління підприємством. *Економічні науки. Сер.: Облік і фінанси.* 2013. Т. 10. № 3. С. 243-251

2. Осадча Г. Г., Ніколаєнко Н. М. Облік у зарубіжних країнах: курс лекцій для студентів напряму підготовки 6.030509 «Облік і аудит», перепідготовка спеціалістів за спеціальністю 7.03050901 «Облік і аудит» денної та заочної форм навч. К.: НУХТ, 2015. 100 с.

3. Біла О. В. Облік кредиторської заборгованості: вітчизняний та міжнародний досвід. *Науковий вісник МНУ ім. В.О. Сухомлинського. Економічні науки.* 2016. № 1. С. 29–33.

Сподарик Т.І.,
магістр спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
Львівський національний університет ім. Івана Франка
факультет управління фінансами та бізнесу
кафедра обліку аналізу і контролю
Гончарук С.М.,
наук. керівник: к.е.н., доцент кафедри обліку, аналізу і контролю

СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ ДІДЖИТАЛІЗАЦІЇ АУДИТУ В УМОВАХ ТРАНСФОРМАЦІЇ ЕКОНОМІКИ

Світ стрімко розвивається. Він змінюється мало не щосекунди. Новітні технології, процеси автоматизації, діджиталізації та автоматизації сучасної економіки швидко вриваються в усі сфери людського життя. Бізнес не є винятком. Тому, щоб залишитися на плаву й тим паче виграти в конкурентній боротьбі, компаніям доводиться грати за новими правилами, формувати сучасні системи управління бізнесом, підвищувати вимоги до знань і навичок співробітників.

Не осторонь до процесів цифровізації та трансформації сучасної економіки залишилися і аудиторські фірми, які, опинившись в умовах суворого карантину, зрозуміли, наскільки важливо йти в ногу з часом і використовувати можливості діджитал-технологій.

Під діджиталізацією або ж цифровою трансформацією прийнято розуміти трансформацію, проникнення цифрових технологій щодо оптимізації та автоматизації бізнес-процесів, підвищення продуктивності та покращення комунікаційної взаємодії зі споживачами [1]. Діджиталізація виступає каталізатором інноваційного розвитку, основою чого є впровадження нових інформаційно-цифрових технологій (Big Data, Інтернет речей, хмарні технології, 3D-друк тощо).

Стрімкий розвиток соціально-економічних процесів у світі дав поштовх до постійного зростання рівня діджиталізації. Дослідження PricewaterhouseCoopers, яке показало, що збільшення рівня діджиталізації країни на 10% призводить до зростання ВВП на душу населення до 0,75%.

Згідно з висновками ресурсу Academics, зростання цього ж показника на 10 пунктів призводить до зниження рівня безробіття на 1,02% [2].

У корпоративному світі трансформація економічних процесів, в тому числі і аудиту, призвела до принципових зрушень, що традиційно не сприймаються. Однак, організації надають пріоритет інвестиціям у нові системи та технології для аналізу даних, аби краще розуміти свій бізнес та потреби ринків, що вони обслуговують.

І хоча аудитори не є працівниками таких організацій, хто має кращі за них можливості для спостереження за цими змінами? Аудитори — в авангарді масштабної трансформації й вони безпосередньо перебувають під впливом розвитку оперативних умов, змін в бізнес-циклах, організаційних моделях та загальній діджиталізації процесів.

Оскільки у зв'язку з діджиталізацією компаній генерується все більше даних, виникає гостра потреба в розвитку функцій аудиторів. Обсяг інформації, що зростає, необхідно ефективно використовувати для здійснення аудиту високої якості та давати аудиторам можливість приділяти більше уваги виявленню ризиків та розумінню бізнесу. Великий обсяг і невикористаний потенціал даних, що генеруються новими технологіями, зумовлює необхідність постійної діджиталізації аудиту.

У зв'язку із впровадженням діджиталізації аудиту, відбулась зміна його основних акцентів. Зміна аудиту наведена на рис. 1 [3].

Цифрова модернізація аудиторського бізнесу полягає не тільки в можливості адаптувати продукти та сервіси відповідно до потреб окремих клієнтів, а й у створенні стратегії та структури, які б краще відповідали особливостям компанії.

Щороку значення аудиту для керівників компаній, власників бізнесу, топ-менеджменту та інвесторів зростає, а його результати високо цінуються й справляють вирішальний вплив на прийняття доленосних для компаній рішень у всьому світі. Тому останнім часом стала помітною тенденція до розширення сфери підтвердження достовірності інформації. Для цього аудит повинен

швидше реагувати на зміни й постійно еволюціонувати, збільшуючи набір інструментів для його здійснення та поповнюючи спектр необхідних компетенцій аудиторів, зокрема у сфері ІТ, щоб зберегти свою значущість.

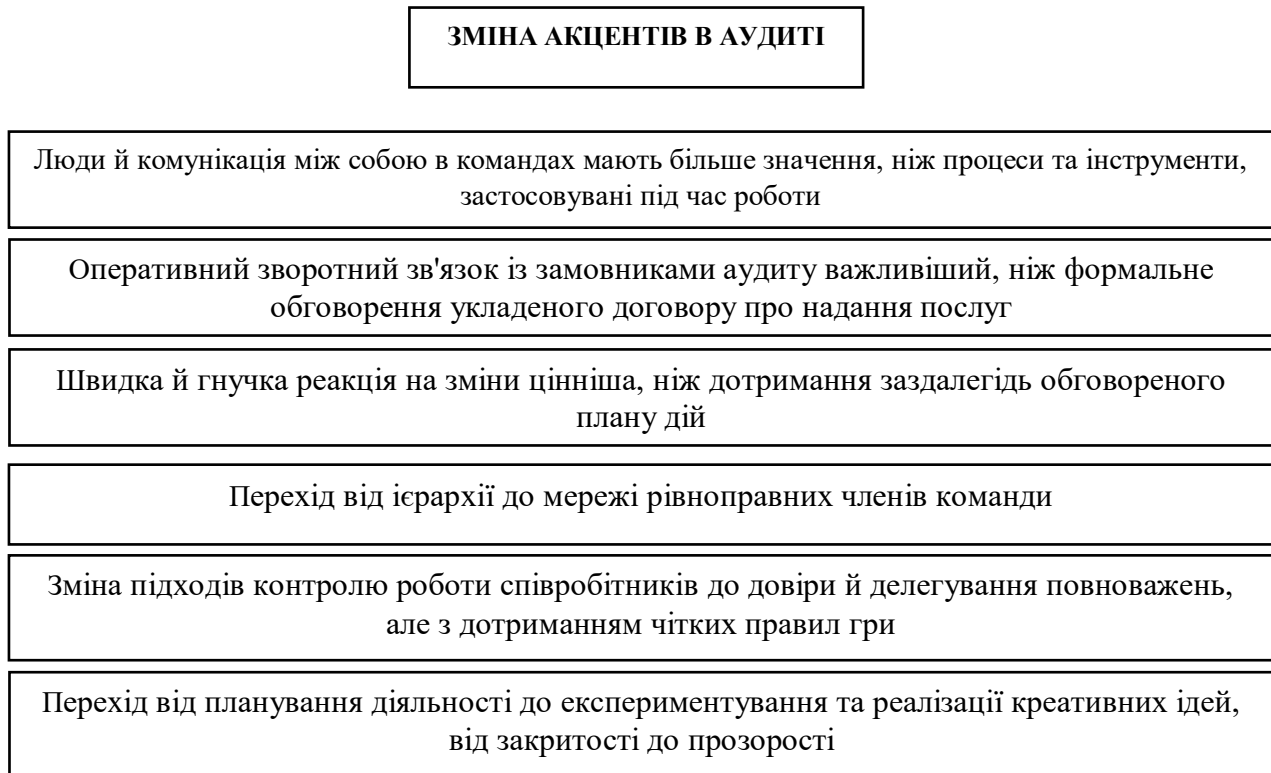


Рис. 1. Зміна акцентів аудиту в умовах трансформацій економіки

Варто зазначити, що аудиторів, які працюють із цифровими технологіями, стає дедалі більше. А інновації у сфері аудиту змінили підхід до оцінки професійних знань, компетенцій і досвіду фахівців. Тепер провідні аудиторські компанії у всьому світі хочуть бачити серед своїх співробітників фахівців, які активно розширюють спектр професійних навичок використання digital-технологій, знають іноземні мови, зокрема англійську, клієнтоорієнтовані й здатні до оперативних креативних рішень.

На нашу думку, як і корпоративні організації, аудиторські фірми повинні вирішити, як ця трансформація змінить їхній підхід до ведення бізнесу. Наприклад:

➤ Чи може бути розроблена одна технологічна платформа для з'єднання великих аудиторських команд із різних країн між собою та з компаніями, аудит яких вони здійснюють?

➤ Як можна реалізувати потенціал цифрового аудиту за допомогою централізації, стандартизації та автоматизації?

➤ Як аналітика даних може стати невід'ємною складовою аудиту?

➤ Як аудитори можуть підвищити свою цінність завдяки інноваціям для компаній, яких перевіряють?

Окрім того, діджиталізація аудиту – новий тренд сучасності, який потребує змін кадрового складу, нових стилів управління, інших систем організації роботи. Останні дослідження свідчать про те, що більшість традиційних компаній до діджиталізації поки що не готова. Головна проблема – в кадрах, які звикли працювати, використовуючи традиційні інструменти та методи взаємодії між собою та з клієнтами.

Проте перетворення, що відбуваються у сфері технології, також змінюють і те, як аудитори виконують свою роботу. Покращується зв'язок, використовується автоматизація, щоб збільшити час для прийняття рішень, а також вдосконалюється аналіз та розуміння.

Функції професійного аудитора змінюються у відповідь на цифрову трансформацію компаній. Використання автоматизації для збільшення обсягів даних може допомогти проводити аудити високої якості та дозволяє аудиторам зосередити більшу увагу на виявленні ризиків та розумінні бізнесу. Такий розвиток аудиту, в свою чергу, призводить до більшого взаємозв'язку та прозорості та, як наслідок, більшої довіри зацікавлених сторін.

Список використаних джерел:

1. Грибіненко О.М. Діджиталізація економіки в новій парадигмі цифрової трансформації. *Міжнародні відносини. Серія: «Економічні науки»*. 2018. № 16. С. 35-37.

2. В Києві презентували дослідження «Digital Transformation Readiness». Режим доступу: <https://www.imena.ua/blog/digital-transformation-readiness/>.

3. Бойко О. Еволюція аудиту задля сталого розвитку: симбіоз нових технологій, компетенцій та досвіду. *Аудитор України*. 2019. № 5 С. 14-16.

Хар І.В.,

*бакалавр спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
Львівський національний університет ім. Івана Франка
факультет управління фінансами та бізнесу
кафедра обліку аналізу і контролю*

Долбнева Д.В.,

наук. керівник: к.е.н., доцент кафедри обліку, аналізу і контролю

ПЕРСПЕКТИВИ МОДЕРНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УМОВАХ ЦИФРОВІЗАЦІЇ УКРАЇНИ

У травні 2020 р. вперше в Україні відбулася урядова нарада з питань цифрової трансформації із дискусією та плануванням цифрового розвитку країни. Міністерство цифрової трансформації та профільний комітет Верховної Ради України оголосили, що важливим кроком цифрової трансформації країни буде цифрова трансформація усіх сфер і галузей, яка передбачає значну їх трансформацію через активне впровадження ІТ-технологій.

Світові лідери «цифрового» ринку (Ericsson, MasterCard, Vodafone, Kyivstar, Lifecell, International Data Corporation, Cisco, Intel, Oracle, Deloitte.), вітчизняні консультанти та експерти, підтримані Міністерством економічного розвитку та торгівлі, розробили «Цифровий порядок денний України 2020» – документ, який визначає ключові політики, першочергові сфери, ініціативи та проекти «цифровізації» України на найближчі 3 роки [1].

Теорія і практика бухгалтерського обліку, як і професія бухгалтера розвиваються і змінюються в умовах інтеграції обліку з ІТ-технологіями, що дозволяє подолати недоліки існуючої обліково-аналітичної та контрольної систем, підвищити якість інформаційного забезпечення окремих підрозділів і користувачів, об'єднаних єдиною цифровою платформою.

Кінцева мета ІТ-модернізації обліку полягає у створенні SMART-обліку, «розумного» обліку господарських операцій з ефективними інструментами контролю та управління суб'єктом господарювання, автоматизацією всіх аспектів і сфер діяльності підприємства, організації, установи. На основі цього в табл. 1 запропоновано перелік заходів для модернізації бухгалтерських

процедур на підприємствах України.

Таблиця 1

Заходи ІТ-модернізації бухгалтерського обліку

| Етапи робіт | Зміст заходів | Зміст етапу |
|--------------|---|--|
| Підготовчий | Формулювання мети; встановлення завдань, ролей, повноважень; оцінка масштабів і обмежень щодо впровадження: врахування вимог споживачів; підготовка інформаційних систем; підготовка електронно-цифрових пристроїв. | Дозволяє встановити загальну мету та локальні завдання, оцінити масштаби і обмеження щодо впровадження цифровізації, оскільки впровадження потребує коригування структури, інформаційних потоків між підрозділами, внутрішніх нормативів і регламентів обліку. |
| Впровадження | Вдосконалення організаційної структури, документообігу; раціоналізація взаємодій; розробка протоколів і стандартів обліку; підвищення прозорості і керованості; оперативне коригування відхилень і окремих елементів; перевірка на можливість реалізації. | Передбачає отримання синергетичного ефекту від вдосконалення організаційної структури та документообігу, раціоналізація взаємодій в обліковій системі з деталізацією протоколів і стандартів обліку. При цьому підвищується прозорість, керованість, забезпечується оперативне коригування відхилень при реалізації проекту ІТ-модернізації. |
| Використання | Раціоналізація облікових процесів; захист інформації в просторі і часі; встановлення права доступу, що необхідні для виконання службових обов'язків; розподіл ролей і відповідальності, щоб одна людина не могла порушити критично важливий для організації процес; протоколювання й оперативний аудит. | Характеризується поєднанням професійних аспектів обліку та ІТ-інфраструктури, окреслює перспективи у вирішенні проблем шахрайства, перекручення інформації щодо економічної реальності, задоволення інтересів окремих користувачів у якісній інформації щодо внутрішніх і зовнішніх процесів суб'єкта управління. |

Джерело: складено на основі [2]

Бухгалтерський облік разом з фінансовим аналізом і аудитом є одними з найбільш вдалих сфер впровадження новітньої ІТ-технології блокчейн.

Блокчейн – це технологія обробки, зберігання інформації та ідентифікації клієнтів. Дослівно з англійської блокчейн перекладається, як «ланцюжок блоків». Особливості його використання в бухгалтерському обліку відображено в табл. 2.

Виходячи з вищеподаних міркувань, можна зробити висновок, що цифрова трансформація бухгалтерського обліку стає обов'язковим і важливим

кроком для ефективного функціонування як окремого підприємства, так і національної системи обліку в цілому.

Таблиця 2

Особливості використання технології блокчейн в бухгалтерському обліку

| № п/п | Найменування | Зміст |
|-------|--|--|
| 1. | Потрійний запис – проведення реєстрації даних за кожною транзакцією за дебетом і кредитом організації із записом в державному або міжнародному реєстрі | Постійний доступ до фінансової звітності кожної зареєстрованої організації для регулюючих органів. Це дозволить продемонструвати фінансову прозорість діяльності юридичних осіб, постійний контроль, уникнути помилок, зниження фінансових ризиків, зменшення витрат на отримання та перевірку документації та ін. |
| 2. | Цифровий аудит | Створення необхідних умов для проведення аудиту на кожному етапі створення продукції |
| 3. | «Розумні» контракти | Використання електронного підпису дозволить скоротити часові і трудові витрати на виконання умов договорів. Також задіяні децентралізація договору, достовірності джерел даних, довіреності сторін, автоматизація платежів і інше. |
| 4. | Хмарне зберігання даних | Безпечне зберігання всіх даних організації. Економія коштів на роботу центральних серверів |
| 5. | Спрощення відображення руху активів всередині організації | Рух активів здійснюється в формі транзакції, що, в свою чергу, надає доступ до фінансової і управлінської інформації в режимі реального часу |
| 6. | Використання транзакцій для проведення розрахунків з контрагентами організації | Використовувана система блоків в блокчейні дозволить формувати і списувати дебіторську і кредиторську заборгованість одночасно, при цьому не потрібно кожного разу підтверджувати факт транзакції |
| 7. | Спрощення процесу управління ресурсами | Завдяки безпечній реєстрації транзакцій спрощується весь процес управління ресурсами організації |
| 8. | Виключення явищ корупції, розтрат і непідтверджених витрат | Вилучення даних негативних факторів стане можливим |

Джерело: складено на основі [3]

Таким чином, якісна ІТ-модернізація бухгалтерського обліку не тільки створить єдиний інформаційний простір, але й покращить якість управління на всіх рівнях. При цьому акценти будуть зміщені на питання, що вимагатимуть власного судження бухгалтера: складні нетипові операції, ефективні механізми внутрішнього контролю, аналітика, прогнозування, оцінка тощо.

Список використаних джерел:

1. Проект «Цифровий порядок денний України 2020». Режим доступу: <https://uccr.org.ua/uploads/files/58e78ee3c3922.pdf>
2. Шишкова Н.Л. Перспективи ІТ-модернізації бухгалтерського обліку: актуалізація теорії і практики. Режим доступу: https://ev.nmu.org.ua/docs/2019/3/EV20193_146-159.pdf
3. Кулинич М. Удосконалення елементів методу бухгалтерського обліку в контексті цифрової модернізації економіки. Режим доступу: <https://echas.vnu.edu.ua/index.php/echas/article/view/639/520>

Хмизовець В.В.,

*бакалавр спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
Львівський національний університет ім. Івана Франка
факультет управління фінансами та бізнесу
кафедра обліку аналізу і контролю
Шевців Л.Ю.,
наук. керівник: к.е.н., доцент кафедри обліку, аналізу і контролю*

ОБЛІК ЗАПАСІВ ЗА НАЦІОНАЛЬНИМИ ТА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

Запаси займають важливу частину активів підприємства, особливе місце у складі майна та вагому роль у формуванні структури витрат підприємств. Зокрема, від ефективного використання запасів залежить швидкість обороту вкладеного капіталу та прибуток підприємства, а їх вартість має суттєвий вплив на рівень рентабельності виробництва. Одним із способів підвищення ефективності діяльності малого підприємства є раціональне використання виробничих запасів, тобто зберігання в межах норми, передбаченої потребою. Забезпечення контролю за надходженням і витрачанням виробничих запасів як у закордонних країнах так і в українському обліку, зумовлює необхідність постійного пошуку шляхів повнішого їх використання з впровадженням закордонного досвіду.

Облік запасів в Україні регламентується НП(С)БО 9 «Запаси» та «Методичними рекомендаціями з обліку запасів», згідно яких бухгалтерський облік має забезпечити контроль за надходженням, залишками, рухом і витрачанням виробничих запасів на складі, відпуск у виробництво малого підприємства для забезпечення збереження його власності. Відповідно в українському обліку інформацію про наявність і рух виробничих запасів висвітлюють на активному рахунку 20 «Виробничі запаси», який включає у себе дев'ять субрахунків. За дебетом рахунка 20 «Виробничі запаси» відображають прибуття на підприємство відповідних запасів та в результаті дооцінки збільшення їхньої вартості. За кредитом відображаються вибуття запасів, а саме витрати на виробництво, продаж, уцінення, відпуск у переробку[1].

Правила ведення бухгалтерського обліку запасів регулюють спеціальні окремі стандарти бухгалтерського обліку. Зокрема, вітчизняні малі підприємства котрі ведуть облік за національними стандартами, потрібно застосовувати норми НП(С)БО 9 «Запаси», а підприємства, які ведуть облік за міжнародними стандартами – норми МСФЗ (IAS) 2 «Запаси» який має назву «Оцінювання та зображення матеріально-виробничих запасів у контексті формування фактичної собівартості», і набув чинності з 01.01.1976., визначає поняття початкової вартості та методи оцінювання [3]. Варто відзначити що сфери застосування однойменних МСФЗ (IAS) 2 і НП(С)БО 9 дещо відрізняються. Для обліку наявності й руху запасів в Україні застосовують систему постійного обліку, проте у закордонних країнах до методів аналітичного обліку матеріальних запасів належать такі методи, у яких використовується періодичний та постійний облік. У табл. 1. наведені основні порівняльні аспекти обліку запасів в Україні та в закордонних країнах [4].

Для ефективного здійснення господарської діяльності малого підприємства необхідно вирішити проблему вибору методу оцінювання вибуття запасів. Положення щодо обліку запасів, згідно з МСФЗ (IAS) 2 та НП(С)БО 9, мають деякі розбіжності. Так в Україні кількість дозволених

методів обліку вибуття запасів скоротилася до п'яти, тому залишається невирішеним питання ефективності їх використання в бухгалтерському обліку. Для розуміння відмінностей у методах обліку запасів України та країн світу у табл. 2 висвітлено порівняльну характеристику обліку запасів відповідно до НП(С)БО 9 «Запаси» та МСБО 2 «Запаси».

Таблиця 1

Порівняльна характеристика обліку запасів

| В Україні | В закордонних країнах |
|--|--|
| Запаси - це активи, які утримують для наступного продажу за умови ведення звичайної господарської діяльності. Вони перебувають у процесі виробництва з метою наступного продажу продукту виробництва. | Запаси є активами, які утримуються для продажу за умов звичайної господарської діяльності, перебувають у процесі виробництва для такого продажу, а також існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або у разі надання послуг. |
| Надходження матеріалів на підприємства здійснюється на підставі товарно-транспортної накладної, до якої складається прибутковий ордер у двох примірниках. Перший примірник є підставою для оприбуткування цінностей на склад, а другий – це звіт про використання доручення. | Надходження матеріалів на підприємство оформляється рапортом, який складається у трьох примірниках. Рахунок-фактура постачальника є основою для складання рапорту. Перший примірник рапорту надсилають у відділ постачання для звірки з умовами розміщення замовлення, згодом його передають у фінансову бухгалтерію для розрахунків з постачальниками, другий примірник відправляють на склад із матеріалами, а третій – залишають у групі приймання. |
| Відпуск запасів проводиться в основному на виробництво продукції, при цьому виписується відділом постачання лімітно-забірна карта на місяць в двох примірниках. Перший примірник передається на склад, а другий – у цех. | Відпуск матеріалів у виробництво здійснюється відповідно до вимог. Вимоги виписують у трьох примірниках. Перший примірник залишається на складі, другий – у групі матеріального обліку, третій – в особи, яка одержує матеріал. Вимога на основні матеріали відрізняється від вимоги на допоміжні матеріали лише за кольором бланка. |

Відмінності у застосуванні МСФЗ (IAS) 2 і НП(С)БО 9 «Запаси» полягають, зокрема:

1) норми стандарту НП(С)БО 9 «Запаси» п.3.1 не поширюються на незавершені роботи за будівельними контрактами, включаючи контракти з надання послуг, безпосередньо пов'язані з ними. У національній системі облік

таких активів потрібно вести за правилами НП(С)БО 18 «Будівельні контракти», а редакція МСФЗ (IAS) 2 «Запаси» не має такої норми, що пов'язано з набранням чинності МСФЗ 13 «Дохід за договорами з клієнтами» і нормами МСФЗ 11 «Будівельні контракти», які втратили чинність;

Таблиця 2

Порівняльна характеристика відмінностей положень з обліку запасів за національними та міжнародними стандартами

| Методи обліку вибуття запасів відповідно до | |
|--|---|
| НП(С)БО 9 «Запаси» | МСБО 2 «Запаси» |
| Ідентифікована собівартість відповідної одиниці запасів. | Метод конкретної ідентифікації. |
| Середньозважена собівартість. | Середньозважена собівартість. |
| Собівартість перших за часом надходження запасів (ФІФО). | Метод за формулою «перше надходження – перший видаток (ФІФО). |
| Нормативні витрати. | Метод стандартних (нормативних) витрат. |
| Ціна продажу. | Метод роздрібних цін. |

2) п. 3 МСФЗ (IAS) 2 «Запаси» не застосовують виробники сільгосппродукції та продукції лісового господарства, сільгосппродукції після її збирання, а також корисних копалин і продуктів переробки корисних копалин за умови, що вони оцінюються за чистою можливою ціною продажу відповідно до прийнятої практики обліку в цих галузях. У разі якщо такі запаси оцінюються за чистою ціною продажу, зміни у цій ціні визнаються у складі прибутку або збитку за період, коли зміни відбулися. Також у п.12 НП(С)БО 30 «Біологічні активи» визначено, що після первісного визнання сільгосппродукцію оцінюють за нормами НП(С)БО 9 «Запаси».

Отже, можна зробити висновки про те, що існують спільні та відмінні риси обліку запасів в Україні та зарубіжних країнах відповідно до специфіки національної системи. У наш час Міжнародні стандарти фінансової звітності є ефективним засобом міжнародної інтеграції та частиною сталого економічного розвитку для України. Використання МСФЗ є більш вигідним для підприємств та користувачів їхньої фінансової звітності. Для швидкої та ефективної гармонізації бухгалтерського обліку та фінансової звітності з міжнародними стандартами необхідно розробити таку систему правових засад та

методологічних підходів, які б змогли покращити та модернізувати методи ведення бухгалтерського обліку та звітності в Україні. Необхідно удосконалювати національні НП(С)БО 9 і гармонізувати їх з МСФЗ (IAS) 2 «Запаси», а також забезпечити відповідне професійне навчання практикуючих бухгалтерів.

Список використаних джерел:

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 р. (зі змінами і доповненнями). Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

2. Садовська І.Б. Бухгалтерський облік: навчальний посібник для вищої школи. Київ. Центр учбової літератури. 2015. 534 с.

3. Ларюхіна І.О. Визначення особливостей обліку запасів в Україні та в зарубіжних країнах. *Управління розвитком*. 2013. № 15 (155).

4. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: підручник. В.Г. Швець. 2-ге вид., перероб. і доп. Київ. Знання. 2006. 525 с.

Юрчук О.В.,

*магістр спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
Львівський національний університет ім. Івана Франка
факультет управління фінансами та бізнесу
кафедра обліку аналізу і контролю*

Гончарук С.М.,

наук. керівник: к.е.н., доцент кафедри обліку, аналізу і контролю

ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАКТУВАННЯ ПОСЕРЕДНИЦЬКИХ ОПЕРАЦІЙ

У сукупності ринкових процесів сучасного товарного ринку швидкими темпами розвивається торговельно-посередницька діяльність. Вона становить невід'ємну частину господарсько-торговельної діяльності суб'єктів інфраструктури товарного ринку. Під господарсько-торговельною діяльністю розуміють діяльність, що здійснюється суб'єктами господарювання у сфері

товарного обігу, спрямовану на реалізацію продукції виробничо-технічного призначення і виробів народного споживання.[1]

У багатьох джерелах сутність торговельно-посередницької діяльності ототожнюють із поняттям торгівлі і наголошують, що це ініціативна, самостійна діяльність щодо здійснення купівлі та продажу товарів з метою отримання прибутку.

Процеси купівлі-продажу, безумовно, є важливою складовою торговельно-посередницької діяльності, але її зміст значно ширший. Адже торговельне посередництво передбачає виконання на користь виробника (продавця) значного обсягу робіт щодо пошуку контрагентів з купівлі-продажу товару, підготовки та здійснення угоди, кредитування сторін, надання гарантій реалізації товару й отримання відповідних коштів продавцем, страхування товарів та ризиків під час транспортування, проведення рекламних заходів із просування товарів на ринки, надання організаційно-комерційних, консалтингових та інших послуг [1].

З виникненням та формуванням товарного виробництва, загостренням проблеми реалізації товарів, необхідністю зниження витрат, збільшення ефективності товарообороту набуває поширення посередництво в сфері господарювання. У сучасних умовах відбувається розвиток торгово-посередницької ланки в економіці України. Правова природа посередництва є одним із найбільш дискусійних питань господарсько-правової науки, яке до цього часу не вирішено.

Основною метою дослідження є детальна характеристика основних видів податків при здійсненні посередницької діяльності.

Значну увагу про дослідження посередницької діяльності, зокрема, її оподаткування висвітлили у своїх працях такі вітчизняні фахівці та науковці як: Рокоча В.В., Одягайло Б.М., Терехов В.І., Філатов С.А. та інші.

Згідно податкового законодавства до посередницьких операцій, належать відносини, що виникають у межах посередницьких угод, таких як договори доручення, комісії, агентські та інші подібні цивільно-правові договори, що не

передбачають переходу до посередника права власності на товари/послуги. Усі без винятку посередницькі договори мають відшкодувальний характер, тобто передбачають отримання посередником (повіреним, комісіонером, агентом тощо) плати (винагороди) за свої дії (послуги) у межах відповідного договору. З положень цивільного законодавства випливає, що предметом посередницьких договорів можуть служити як продаж, так і придбання товарів (робіт, послуг). При цьому оподаткування та бухгалтерський облік операцій за посередницькими договорами не залежать від їх виду. У межах посередницьких договорів посередником (агентом, комісіонером або повіреним) можуть здійснюватися різні види оподатковуваних господарських операцій [2].

Комітент визначає об'єкт оподаткування за даними обліку, якщо його річний дохід, визначений за бухгалтерсько-обліковими правилами, не перевищує 20 млн грн, і він не коригує фінансовий результат на різниці (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих звітних років) (пп. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 Податкового кодексу) [3].

Високодохідні комітенти повинні у числі інших коригувань збільшити фінансовий результат звітного року на суму перевищення ціни над договірною вартістю експортованих товарів при здійсненні контрольованих операцій (пп. 140.5.1 п. 140.5 ст. 140 Податкового кодексу) [3].

Контрольованими є господарські операції, які можуть впливати на об'єкт оподаткування (пп. 39.2.1.1 пп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Податкового кодексу), а саме:

- операції з пов'язаними особами — нерезидентами, у тому числі у випадках, визначених пп. 39.2.1.5 цього підпункту;
- зовнішньоекономічні операції з продажу товарів через комісіонерів-нерезидентів;
- операції, що здійснюються з нерезидентами, зареєстрованими в державах (на територіях), включених до переліку, затвердженого Кабінетом Міністрів України відповідно до пп. 39.2.1.2 зазначеного підпункту (або є резидентами цих країн), на сьогодні діє Перелік № 977-р;

- операції, що здійснюються з нерезидентами, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі з доходів, отриманих за межами держави їх реєстрації, та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи. Перелік організаційно-правових форм таких нерезидентів в розрізі держав (територій) затверджує Кабінет Міністрів України [3].

Операція з постачання послуг за правилами оподаткування, здійснена на території України оподатковується податком на додану вартість. Згідно з Податковим кодексом об'єктом оподаткування ПДВ є операції платників податку, зокрема, з постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до статті 186 Кодексу (підпункт "б" пункту 185.1 статті 185 Кодексу) [3].

Базою оподаткування є вартість послуги – агентська або комісійна винагорода, винагорода повіреного. Ця винагорода може встановлюватися як у фіксованому розмірі, так і у відсотках від суми реалізованого або придбаного для довірителя товару чи послуг. За договором комісії винагорода може утримуватися з коштів, належних довірителю. Датою виникнення податкових зобов'язань з ПДВ відповідно до пункту 187.1 ПКУ вважатиметься дата першої події, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

а) дата зарахування коштів в оплату послуг від комітента/принципала/довірителя;

б) дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку.

На зазначену дату платник податку повинен нарахувати податкові зобов'язання з ПДВ, скласти та зареєструвати в ЄРПН податкову накладну.

У комісіонера, агента чи повіреного оподатковується і прибуток, отриманий від надання посередницької послуги, який визначається шляхом (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства-

посередника відповідно до національних П(С)БО або МСФЗ, на різниці, які виникають відповідно до положень Податкового Кодексу [3].

При експорті відповідно до п. 200.16 ПК право на нульову ставку ПДВ та бюджетне відшкодування в разі комісії на експорт отримує лише власник товару – комітент, який повинен бути зазначений в експортній митній декларації як власник товару. Комісійна винагорода за експортною комісією не включається до митної вартості експортованого товару (п. 200.16 ПК), а оподатковується ПДВ за ставкою 20 %. Комісіонер взагалі не відображає у своїй декларації з ПДВ експортну операцію, а відображає лише постачання комісійної послуги [2].

При імпорті комісіонер сплачує імпортний ПДВ та отримує право на податковий кредит. Згодом під час постачання товару комітентові у комісіонера виникають податкові зобов'язання, а податковий кредит виникає у комітента.

У разі здійснення платниками єдиного податку посередницької діяльності при визначенні доходу застосовується загальна норма п. 292.4 ПКУ. До доходу цієї категорії платників податку включається сума винагороди, що отримується посередником (повіреним, агентом, комісіонером). Це означає, що суми, які не є винагородою за посередницькі послуги, але які надходять посередникові для виконання посередницького договору, не включаються до його оподаткованого доходу як з метою оподаткування єдиним податком, так і з метою визначення доходу, що дає право перебувати на спрощеній системі оподаткування.

Отже для здійснення зовнішньоекономічної діяльності досить поширеним є використання послуг посередників. Підхід до оподаткування прибутку підприємств, що змінився в умовах дії Податкового кодексу України, безпосередньо торкнувся й посередництва. Оподаткуванню в комісіонера за будь-яким договором комісії (і на продаж, і на купівлю) підлягає тільки сума комісійної винагороди (плата за послуги посередника), яку він згідно з п.п. 135.4.1 ПКУ визнає доходом від операційної діяльності.

Щодо комітента, то для нього при комісії на продаж у цілях

оподаткування податком на прибуток важливий момент реалізації товарів комісіонером третім особам (покупцям).

Як результат, за будь-якими посередницькими договорами (як при комісії на купівлю, так і при комісії на продаж) податкові зобов'язання і в комітентів, і в комісіонерів у більшості своїй виникають на загальних підставах за першою подією: у момент передачі (відвантаження) товарів/послуг або ж під час надходження грошових коштів.

Список використаних джерел:

1. Рокоча В.В., Одягайло Б.М., Терехов В.І., Філатов С.А. Посередницька діяльність на світових товарних ринках: навчальний посібник. Київ: ВНЗ Університет економіки та права «КРОК», 2020. 150 с.

2. Оподаткування посередницьких операцій у бізнесі. Режим доступу: https://uz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/EA010754

3. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI / Верховна рада України. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

4. Цивільний кодекс України : Закон України від 16.01.2003 р. № 435-IV / Верховна рада України. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text>

5. Митний кодекс України : Закон України від 11.07.2002 р. № 92-IV / Верховна рада України. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text>

6. Господарський кодекс України : Закон України від 16.01.2003 р. № 436-IV / Верховна рада України. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text>

Юрчук О.В.,

*магістр спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
Львівський національний університет ім. Івана Франка
факультет управління фінансами та бізнесу*

кафедра обліку аналізу і контролю

Шевців Л.Ю.,

наук. керівник: к.е.н., доцент кафедри обліку, аналізу і контролю

ФІКТИВНЕ ПІДПРИЄМСТВО, ЯК СПОСІБ УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ ТА ВІДМИВАННЯ КОШТІВ В УКРАЇНІ

В умовах падіння внутрішнього валового продукту держави (від 7 % до 10 %), високого рівня інфляції (50 %) [1], недовіри населення до банківського сектору, несприятливих умов для ведення господарської діяльності та непрозорої податкової системи, неефективної регуляторної політики, економіка України зазнає непоправних втрат та збільшується її тіньова сфера, зокрема й фіктивне підприємство. Використання фіктивного підприємства – злочинної діяльності, складовими якої є комерційні банки, мережа фіктивних підприємств, легальні підприємства, пов'язано із здійсненням тіньових товарно-грошових операцій. Фіктивне підприємство одночасно є знаряддям вчинення цілої низки корисливих злочинів, зокрема, ухилення від сплати податків, контрабанди, шахрайства з фінансовими ресурсами тощо. Щоразу до перевірок залучаються висококваліфіковані фінансові консультанти та аналітики, адвокати, аудитори для надання допомоги щодо відмивання коштів. Постійно з'являються нові механізми створення і подальшого використання фіктивних підприємств. Дослідження основних типових схем легалізації доходів, отриманих злочинним шляхом, здатне забезпечити виявлення слабких місць фінансової системи, що є актуальним та потребує ефективних засобів боротьби з фіктивним підприємством.

Фіктивне підприємство – це укладання господарських угод без реального їх виконання (передачі товарів, надання послуг) з використанням юридичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності, створених чи придбаних із цією метою [2].

Безпосередньо реєстрація таких нелегальних підприємств здійснюється на осіб які:

а) усвідомлено надають власні документи за певну винагороду або послуги. Це реальні дієздатні особи, які після проведення кількох фінансових операцій заволоділи великою сумою грошових чи матеріальних цінностей, після чого фіктивне підприємство самоліквідується, а засновники зникають;

б) матеріально малозабезпечені: безробітні, пенсіонери, студенти, особи без певного місця проживання;

в) тяжкохворі: душевнохворі, інваліди, люди схильні до надмірного вживання алкоголю, ті що вживають наркотичні речовини тощо. Після закінчення реєстрації підприємства ці особи участі в господарській діяльності підприємства не беруть. Вони, навіть, і не усвідомлюють власної причетності до фіктивного підприємства;

г) померлі: використовуються лише їх документи;

д) знаходяться в місцях позбавлення волі;

е) виїхали на постійне місце проживання до інших держав;

є) «гастролери» або раніше засуджені, що переховуються від правоохоронних органів;

ж) на загублені або викрадені паспорти інших громадян;

з) вигадані – для створення фіктивного підприємства використовуються підроблені паспорти та вигадана юридична адреса [3].

Діяльність суб'єктів фіктивного підприємництва є одним із ключових елементів механізму ухилення від сплати податків та легалізації злочинних доходів, суть якого зводиться, з одного боку, до утворення сприятливих умов для вчинення злочинів у сфері господарської діяльності, а з другого – до маскуванню злочинної діяльності, зменшення об'єкту оподаткування з податків, зборів та інших обов'язкових платежів, а також до приховування джерел походження і місцезнаходження доходів, одержаних злочинним шляхом з метою ухилення організаторів від відповідальності.

У процесі розслідування справ, пов'язаних з ухиленням від сплати

податків, важливим питанням є встановлення схем (інструментів), за допомогою яких здійснюється протиправна дія. Науковці вказують, що на таких схемах як: офшорні схеми, конвертаційні центри, «сірий імпорт», контрабандних схемах, бюджет країни може втрачати від 100 до 150 млрд грн. за рік. За результатами їх досліджень сформовано рейтинг схем відповідно до грошового обігу та втрат доходів бюджету (табл. 1) [5].

Таблиця 1

| Рейтинг схем ухилення від сплати податків | | |
|---|--------------------------|--|
| Схеми | Обіг (млрд. грн. на рік) | Втрати доходів бюджету (млрд. грн. на рік) |
| Офшорні схеми | 260–320 | 50–65 |
| Конвертаційні центри | 40–50 | 12–15 |
| «Скрутки» | 50–60 | 10–12 |
| «Сірий імпорт», контрабанда | 80–230 | 25–70 |
| Контрафакт | | 10 |
| Виведення прибутку через псевдопідприємство фізичних осіб | 15–16 | до 2,5 |
| ФОП замість найму | 10 | 2,5–5 |
| Заниження оборотів | 18 | 1–1,5 |

Майже дві третини експортних операцій в Україні проходять за непрямыми контрактами, через офшори. За приблизними оцінками, 54 млрд грн податків втратила держава в 2019 році через те, що великі компанії ведуть бізнес через офшорні зони.

Вагомими причинами, які спонукають легальних економічних агентів до пошуку різного роду маніпуляцій та альтернатив, а саме незаконного діяння можуть стати: нечесна конкуренція, подвійні стандарти, незахищеність права приватної власності, неефективність судової системи захисту своїх прав, значні транзакційні витрати, пов'язані зі здійсненням власного бізнесу. Однією з альтернатив є змішування легальних та нелегальних потоків доходів під прикриттям різних механізмів маскуванню такої практики. Відповідно, одним з найефективніших механізмів прикриття вказаного змішування фіктивного підприємництва є конвертаційні центри.

Основним завданням «конвертаційного центру» є надати послуги реально діючим суб'єктам господарювання у формуванні безпідставного та незаконного податкового кредиту та витрат, перевести податкові зобов'язання з ПДВ на

фіктивні підприємства, отримати готівкові кошти й використати їх у нелегальному бізнесі або на власні потреби. Більш детальніше, на рис. 1 подана схема функціонування «конвертаційного центру» з використанням фіктивних фірм з метою ухилення від сплати податків.

Більшість вказаних схем ухилення від сплати податків є типовими і для інших країн світу, проте структура економіки, особливості правового регулювання, історичні фактори, географічне розташування тощо посилюють впливовість тих чи інших інструментів на економіку конкретної країни. Потужна (до 40%) тіньова сторона процесу ринкових трансформацій економіки в нашій державі привела до виникнення економіко-кримінального феномену під умовною назвою «конвертаційний центр». Про розмах функціонування цієї схеми свідчать дані ДФСУ, відповідно за вказаний період виявлено 480 різноманітних схем ухилення від оподаткування [4].

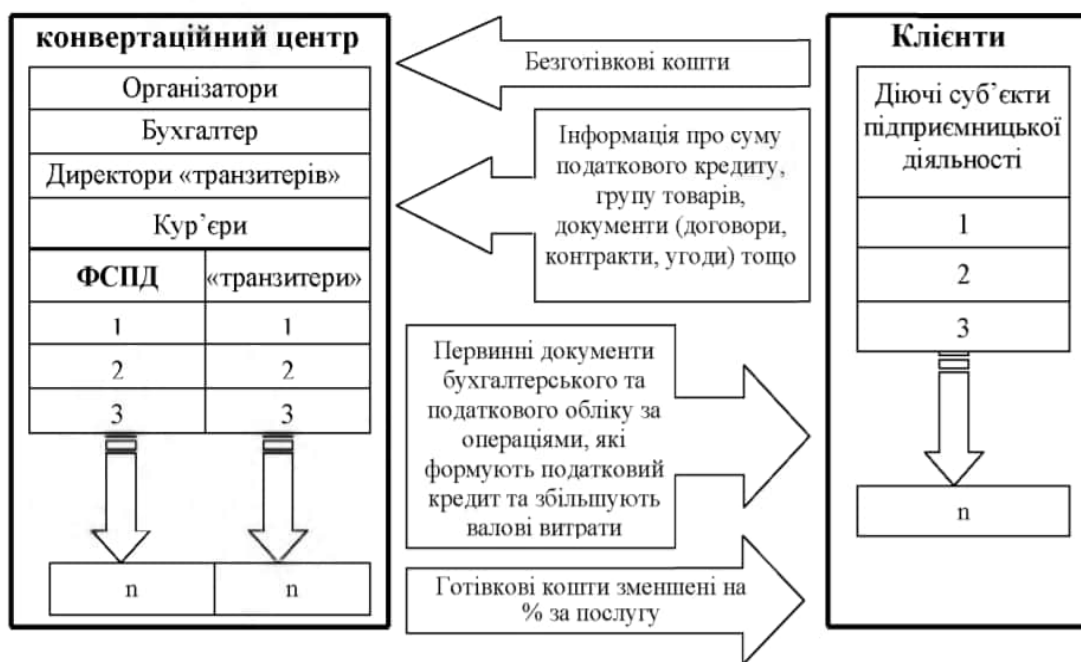


Рис. 1. Схема функціонування «Конвертаційного центру»

Для ефективності запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, було прийнято достатню кількість міжнародних правових актів. Це, зокрема:

- Міжнародна конвенція про боротьбу з фінансуванням тероризму;

- Конвенція РЄ про відмивання, пошук, арешт та конфіскацію доходів, одержаних злочинним шляхом;
- Конвенція ООН проти корупції;
- Конвенція ООН проти транснаціональної організованої злочинності;
- Європейська конвенція про взаємну допомогу у кримінальних справах;
- Директива 91/308/ЄЕС Ради Європейських Співтовариств щодо запобігання використанню фінансової системи для цілей відмивання грошей;
- Сорок рекомендацій FATF;
- Дев'ять спеціальних рекомендацій FATF по боротьбі з фінансуванням тероризму.

Згідно статистичними даними отриманими з Єдиного державного реєстру за минулих 3 роки у пошуку справ пов'язаними з «Фіктивним підприємством» було знайдено 1252 справи у 2018р., 1184 справи у 2019р., та 333 справи у 2020 році [5].

За результатами проведення правоохоронними органами оперативно-розшукових заходів, документальних та експертних досліджень, які здійснюються слідчими підрозділами правоохоронних органів, проведення документальних ревізій і перевірок та узагальнення відповідної практики, установлені основні ознаки, які характеризують суб'єкт фіктивного підприємництва, а саме: неподання у встановлений термін звітності в податкові органи; відсутність суб'єкта підприємництва за юридичною адресою; неможливість визначення фізичного місцезнаходження співробітників суб'єкта підприємництва та його адміністрації (директора, довірених осіб, головного бухгалтера); постійне подання до податкових органів відомостей про призупинення діяльності й про відсутність об'єктів оподаткування; відсутність відомостей про здійснення компанією реальної діяльності як господарюючого суб'єкта (у країні реєстрації); поєднання в одній особі функцій засновника, директора й головного бухгалтера суб'єкта підприємницької діяльності [5].

Отже, для досягнення ефективного функціонування національної системи запобігання та протидії легалізації доходів, одержаних злочинним шляхом

перш за все необхідно: забезпечити приведення національного антилегалізаційного законодавства у відповідність до оновлених стандартів FATF; удосконалити засоби моніторингу фінансових потоків й протидії нелегальному відтоку капіталів за межі України; підвищити ефективність аналізу методів та фінансових схем легалізації доходів, одержаних злочинним шляхом; вжити заходи щодо запобігання появі передумов для відмивання коштів; посилити інформаційну прозорість фінансової системи; запровадити і постійно вдосконалювати методику оцінки ризиків усіма учасниками системи запобігання та протидії легалізації доходів, одержаних злочинним шляхом; продовжувати співпрацю у сфері запобігання та протидії легалізації доходів, одержаних злочинним шляхом, із міжнародними інституціями, зокрема з FATF, ЄС, РЄ, СБ, МВФ, ЕГ, Євразійською групою та ін.

Список використаних джерел:

1. Білоус В.В. Проблеми методики розслідування фіктивного підприємництва: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.09. Національна юридична академія України ім. Я. Мудрого. Х., 2004. 20 с.
2. Хоменко М. Проблеми адаптації екологічного законодавства України до міжнародного права. *Підприємництво, господарство і право*. 2019. № 10. С. 90-94.
3. Єдиний державний реєстр досудових рішень. Режим доступу: <https://court.opendatabot.ua>.
4. Навроцькпй В. Господарські злочини. Львів. 2019. 42с.
5. Міщенко Т.М. Судово-економічна експертиза у розслідуванні схем ухилення від оподаткування. *Східна Європа : економіка, бізнес та управління*. Вип. 4 (15). 2018. С. 412-418.
5. Пілюков Ю. Фіктивне підприємництво в Україні. поняття та зв'язок з іншими економічними злочинами. *Актуальні проблеми правознавства*. Вип. 1 (17). 2019. 6. Типологія відмивання коштів в Україні. Режим доступу: https://pidru4niki.com/84095/finansi/tipologiya_vidmivannya_koshtiv_ukrayini.