

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ПОЛТАВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ЯК НАУКА: ВІД ОСНОВ ДО НАУКОВОЇ КАРТИНИ СВІТУ

КОЛЕКТИВНА МОНОГРАФІЯ

*За науковою редакцією доктора економічних наук
професора В. Я. Плаксієнка*

Видавництво
«Центр учбової літератури»
Київ — 2021

УДК 657
Б 94

*Рекомендовано до друку Вченою радою
Полтавського державного аграрного університету
(протокол № 22 від 18 травня 2021 р.)*

Рецензенти:

Бондар М. І., доктор економічних наук, професор, декан факультету обліку та податкового менеджменту ДВНЗ «Київський національний економічний університет ім. В.Гетьмана»;

Малюга Н. М., доктор економічних наук, професор кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту Поліського національного університету;

Маренич Т. Г., доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку та аудиту Харківського національного технічного університету сільського господарства ім. П. Василенка.

Бухгалтерський облік як наука; від основ до наукової картини світу
Б 94 [колективна монографія] / за заг. ред. В. Я. Плаксієнка. Київ: «Центр учбової літератури», 2021. 340 с.

ISBN 978-611-01-2277-1

У колективній монографії наводяться історичні, методологічні та організаційні аспекти розвитку бухгалтерського обліку як важливої самостійної та динамічної науки в галузі економіки. Авторами всебічно розглянуті як концептуальні засади функціонування облікової науки, так і окремі перспективні стратегічні напрямки її розвитку на базі сучасних досягнень науково-технічного прогресу.

Видання рекомендується науковцям, здобувачам II та III освітньо-наукових рівнів «Магістр» та «Доктор філософії», а також практикам, які розробляють нормативне та методичне забезпечення обліково-аналітичної роботи.

УДК 657

ISBN 978-611-01-2277-1

© Колектив авторів., 2021.
© Видавництво «Центр учбової літератури», 2021.

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА

(Плаксієнко В.Я., д.е.н., професор, Полтавський державний аграрний університет, Легенчук С.Ф., д.е.н., професор, державний університет «Житомирська політехніка») 7

РОЗДІЛ 1. «ЯДРО» БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В СУЧАСНОСТІ 9

1.1. Історичні аспекти розвитку бухгалтерського обліку як науки в Україні (Бондарчук Н.В., д.держ.упр., професор, Дніпровський державний аграрно-економічний університет) 9

1.2. «Ядро» та змінні у визначенні, предметі і методи бухгалтерського обліку (Плаксієнко В.Я., д.е.н., професор, Лівський Р.В., к.е.н., доцент, Полтавський державний аграрний університет) 19

1.3. Обліковий базис генерації потоків капіталу (Камінська Т.Г., д.е.н., професор, Академія праці, соціальних відносин та туризму, Овчарик Р.Ю., к.е.н., доцент, Київський кооперативний інститут бізнесу і права, Ільчак О.В., к.е.н., асистент, Національний університет біоресурсів і природокористування України) 38

РОЗДІЛ 2. ОКРЕМІ НАПРЯМКИ РОЗВИТКУ ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ 53

2.1. Інформаційна роль фінансового обліку у забезпеченні економічної, соціальної та екологічної відповідальності підприємств (Канцедал Н.А., к.е.н., доцент, Пономаренко О.Г., к.е.н., доцент, Полтавський державний аграрний університет) 53

2.2. Трансформація інформаційної ролі бухгалтерського обліку в управлінні доходами аграрних підприємств (Пилипенко К.А., д.е.н., професор, Мац Т.П., к.е.н., доцент, Красота О.Г., к.е.н., доцент, Полтавський державний аграрний університет) 64

2.3. Інформаційна роль бухгалтерського обліку у вирішенні проблем податкової безпеки підприємств (Лега О.В., к.е.н., доцент, Прийдак Т.Б., к.е.н., доцент, Яловега Л.В., к.е.н., доцент, Полтавський державний аграрний університет) 74

2.4. Логістичні питання організації обліку запасів (Левченко З.М., к.е.н., доцент, Тютюнник С.В., к.е.н., доцент, Дугар Т.Є, к.е.н., доцент, Романченко Ю.О., к.е.н., доцент, Полтавський державний аграрний університет).....	85
2.5. Річна фінансова звітність як засіб формування та реалізації державної політики у сфері бухгалтерського обліку (Грибовська Ю.М., к.е.н., доцент, Ходаківська Л.О., к.е.н., доцент, Полтавський державний аграрний університет).....	102

РОЗДІЛ 3. ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ 115

3.1. Глобальні принципи управлінського обліку в контексті формування екологічної безпеки підприємств (Гуцаленко Л.В., д.е.н., професор, Національний університет біоресурсів та природокористування України, Лепетан І.М., к.е.н., доцент, Вінницький національний університет)	115
3.2. Формування та обліковий супровід витрат логістичного сегменту підприємства (Назаренко О.В., д.е.н., професор, Сумський національний аграрний університет)	130
3.3. Управління фінансово-економічною стійкістю підприємства у контексті застосування обліково-аналітичних інструментів (Шмиголь Н.М., д.е.н., професор, Національний університет «Запорізька політехніка», Касянок М.А., аспірант, Запорізький національний університет)	143
3.4. Обліково-аналітичне забезпечення сталого розвитку підприємств (Скоробогатова Н.Є., к.е.н., доцент, Національний технічний університет України «Київський політехнічний інститут ім. Ігоря Сікорського»)	154
3.5. Архітектурно-онтологічне моделювання обліково-аналітичного забезпечення менеджменту бізнес-процесів підприємства (Пилипенко А.А., д.е.н., професор, Халліфах А. М., стажер, Харківський національний економічний університет ім. Семена Кузнеця)	165

РОЗДІЛ 4. НОВЕ В КОМП'ЮТЕРИЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	183
4.1. Інноваційний імператив розвитку бухгалтерського обліку в епоху цифрових перетворень (Бочуля Т. В., д.е.н., професор, Харківський державний університет харчування та торгівлі)	183
4.2. Цифровізація як вектор модернізації системи бухгалтерського обліку (Соколенко Л.Ф., к.е.н., доцент, Сумський державний педагогічний університет ім. А.С.Макаренка, Назаренко І.М., д.е.н., професор, Сумський національний аграрний університет)	196
4.3. Трансформація елементів методу бухгалтерського обліку в умовах комп'ютеризації (Кулик В.А., д.е.н., професор, Полтавський державний аграрний університет).....	209
4.4. Особливості, переваги та недоліки програмних продуктів («Універсал 7: ERP» та «BAS Бухгалтерія») (Мокієнко Т.В., к.е.н., доцент, Черненко К.В., к.е.н., доцент, Полтавський державний аграрний університет).....	222
4.5. Економічна ефективність впровадження автоматизованих облікових систем (АОС) підприємств (Горященко Ю.Г., к.е.н., доцент, Жадько К.С., д.е.н., професор, Носова Т.І., к.е.н., доцент, Університет митної справи та фінансів).....	234
РОЗДІЛ 5. СУЧАСНІ І ПЕРСПЕКТИВНІ ІНСТИТУТИ ТА ІНСТИТУЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	251
5.1. Обліковий інжиніринг у формуванні професійного судження бухгалтера (Садовська І.Б., д.е.н., професор, Волинський національний університет ім. Лесі Українки, Нагірська К.Є., к.е.н., доцент, Луцький національний технічний університет).....	251
5.2. Розуміння бухгалтерського обліку як соціальної та інституційної практики: місце в сучасній бухгалтерській науковій картині світу (Легенчук С.Ф., д.е.н., професор, державний університет «Житомирська політехніка»).....	261

5.3. Інституціональна теорія бухгалтерського обліку в науковому забезпеченні сталого розвитку (Жук В.М., д.е.н., професор, академік НААН, головний науковий співробітник відділу обліку та оподаткування ННЦ «Інститут аграрної економіки»).....	280
5.4. Федерація бухгалтерів і аудиторів як засіб фахового зростання професіоналів облікової справи (Левченко З.М., к.е.н., доцент, Єрмолаєва М.В., к.е.н., доцент, Дугар Т.Є, к.е.н., доцент, Тютюнник С.В., к.е.н., доцент, Полтавський державний аграрний університет).....	296
5.5. Етика професійного бухгалтера та її регулювання (Чижевська Л.В., д.е.н., професор, Державний університет «Житомирська політехніка»).....	305

ПЕРЕДМОВА

Жодна економічна наука не матиме сенсу, якщо не буде базуватись на об'єктивній, точній та своєчасній інформації про господарську діяльність, а 70-80 % такої інформації формує саме бухгалтерський облік. За допомогою специфічних засобів її збирання та обробки облік забезпечує вимоги не лише економічних наук та практики господарювання, а й дає підґрунтя цілій системі гуманітарних, соціальних, технічних природничих та інших наук в формуванні даних про очікувані результати впровадження тих чи інших можливих досягнень чи винаходів. Саме тому в основу організації бухгалтерського обліку покладено контроль за виконанням законів України, указів Президента, рішень уряду та інших нормативних документів з економічних питань.

Серед проблем, які потребують невідкладного вирішення – не лише обґрунтування наукового статусу бухгалтерського обліку, визначення достойного місця в системі економічних наук, але й розробка напрямів наукових пошуків, що підсилюють цей статус. Виходячи з цього бухгалтерський облік виступає системою високоорганізованих теоретичних знань, яка постійно розвивається і взаємодіє з господарською практикою, а через неї – з іншими науками та соціокультурним середовищем. Саме тому у сьогоденні актуальною проблемою є встановлення особливостей та напрямів подальшого розвитку бухгалтерського обліку як науки, при збереженні його концептуального ядра.

Особливої уваги потребує необхідність проведення всебічного методологічного аналізу різноманітних складових бухгалтерського наукового знання. На вищому рівні синтезу бухгалтерських знань обов'язковим є виділення структури основ науки бухгалтерський облік, зокрема бухгалтерської наукової картини світу, що забезпечує зрозуміле відображення об'єктивної реальності бухгалтерським обліком як наукою з одного боку, а з іншого – є передумовою диференціації бухгалтерських наукових знань, оскільки сприяє формуванню та цілеспрямованню нових наукових знань та теорій.

У написанні монографії взяли участь 45 дослідників, з яких 16 докторів та 27 кандидатів наук з 18 закладів освіти та наукових установ, з яких 11 є членами різних академій наук.

В одній науковій праці, навіть у такому широкому представництві, не можна висвітлити навіть основні напрямки розвитку бухгалтерського обліку як науки, однак вказати на окремі аспекти трансформації методології, методики, організації та облікової практики вважаємо за потрібне. Особливо це стосується молодих науковців, здобувачів II та III освітньо-наукових рівнів «Магістр» та «Доктор філософії». У наукових дослідженнях з бухгалтерського обліку при розробці будь-яких перспектив розвитку слід пам'ятати про збереження загальних засад.

Не ставлячи за мету проведення аналізу всіх нових розробок у сфері бухгалтерського обліку (лише за роки незалежності України обліково-аналітичній тематиці присвячено сотні докторських та тисячі кандидатських дисертацій) у даній роботі зроблена спроба провести певне узагальнення окремих напрямів розвитку облікової науки, що сприятиме кращому розумінню окремих теоретико-методологічних підходів до вивчення цієї наукової дисципліни здобувачами вказаних освітньо-наукових рівнів, а також практикам-дослідникам, які розробляють методичні рекомендації та підзаконні нормативні документи на різних рівнях управління економікою країни.

«ЯДРО» БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В СУЧАСНОСТІ

1.1. Історичні аспекти розвитку бухгалтерського обліку як науки в Україні

Бухгалтерська інформація в сучасному господарюванні відіграє не просто пасивно відображальну, але і важливу організаційну роль, а тому може реєструватись як реальна цінність (нематеріальний актив, ноу-хау). Однак такою вона стає не автоматично, а в результаті пристосування її до потреб конкретних користувачів облікової інформації. Відповідно чітко визначається тенденція ведення обліку і складання звітності в прогностичних цілях.

Умовно розвиток бухгалтерського обліку в Україні можна поділити на такі етапи:

- дослов'янський період;
- зародження бухгалтерського обліку в Київській Русі;
- розвиток бухгалтерського обліку на Західноукраїнських землях;
- розвиток обліку в Україні в кінці XV–XIX ст.;
- бухгалтерський облік в Україні XX–XXI ст.

Удослов'янський період на території України облік в основному розвивався в грецьких містах-колоніях, так само і в Стародавній Греції. Згодом, в умовах трипільської культури, виникла особлива система обліку та рахунку.

Київська Україна-Русь, як держава, виникла в IX ст., з 882 р. На території держави близько півтора століття використовувалися примітивні прийоми обліку, пов'язані зі збором данини та обліком торгових оборотів. У період, коли київські князі тільки завойовували та об'єднували слов'янські племена, відбувалося так зване “полюддя” – данину шкірами, воском, медом. Пізніше все населення було зобов'язане сплачувати данину від “диму”, тобто землі, на якій проживали або “рала” – від землі, яку обробляли. Встановлювалися і окремі спеціальні податки, такі як “ловчий” – утримання княжого двору під час полювання, повіз – від перевезень, мито – від торгів у місті тощо.

За часів князя Володимира Київська Русь стала колосальною державою, найбільшою за своїми розмірами в Європі, з централізованою

владою князя, міцними твердинями, славною своїми багатствами, зв'язаною торговельними та дипломатичними стосунками з усім культурним світом того часу [3].

Прийняття християнства Володимиром у Київській Русі було великим поштовхом у розвитку культури, освіти і, зокрема, облікової науки. Виникали школи, писали книги, набували розвитку науки, зокрема, математика, яка була і є її основою в сучасності.

Ще більшого розквіту Київська держава набула за часів Я. Мудрого (1019–1054 рр.). Недоторканність приватної земельної власності закріпив збірник законів України-Русі “Руська правда” Я. Мудрого. Власність князя і держави ототожнювалась, розмір данини та податків не регламентувався, тобто все було в руках князя. Таке юридично закріплене господарювання певним чином впливало на формування обліку в майбутньому, адже діяв принцип: держава є власником усього майна, яке знаходиться в країні, що і зумовило необхідність створення єдиного органу, який би регламентував порядок ведення облікових записів, підпорядкувавши їх “вертикальним” правовим відносинам. Ведення обліку безпосередньо підпорядковувалося печатнику, який був начальником княжої канцелярії, укладав княжі грамоти, мав на збереженні княжу печатку.

За Володимира Мономаха Київська держава змінила своє становище. Князь Володимир дав дві статті “Руської правди”: впорядкував справи з наданням позик і встановив розмір законних відсотків.

У Київській Русі, а пізніше і в Галицько-Волинському князівстві, ввели відповідну підготовку людей, які займались обліком та іншою писарською роботою. Ведення обліку за тих часів, у тому числі і облікової роботи, знаходилося безпосередньо в підпорядкуванні печатника.

У монастирях, де фактично концентрувалася вся наукова думка, відкривали школи, проводили різноманітне навчання, в тому числі ведення обліку і запису. Тут здійснювали велику і досить різноманітну господарську роботу. Саме в монастирях під впливом візантійської наукової думки зародились ідеї майбутньої української бухгалтерії [5].

Облік у монастирях був організований за принципом камеральної форми. Об'єктами обліку була готівка, доходи, видатки, а також дебіторська і кредиторська заборгованість. Суми дебіторської заборгованості клієнтів відображалися по дебету, а по кредиту – їх внески. В окремих касових журналах реєструвалися прибуткові та видаткові

операції. Але облік ще не був систематичним. У цей період в Україні переважала проста бухгалтерія, хоча вже почали з'являтися паростки застосування подвійного запису.

Висока відповідальність при княжому дворі та в монастирському господарстві привела до створення певної техніки ведення обліку, яка поділяла облікові реєстри, призначені для відображення в них надходження і відпуску грошових та матеріальних цінностей, послідовного проведення інвентаризації.

Свої корективи в економічні відносини того часу і, відповідно, в облік вніс період татаро-монгольської навали (1237–1480 рр.), який призвів до занепаду Київської держави і перенесення центру східнослов'янської культури до Галицько-Волинського князівства. Татари нав'язали свої облікові правила, докорінно змінили податкову політику, запровадили подушне оподаткування. У 1257 р. китайські чиновники-баскаки провели перепис населення, під яким розуміли не статистичний облік населення, а бухгалтерську інвентаризацію людей, покладену в систему подушного оподаткування.

У XIV–XV ст. рівень розвитку торгівлі був дуже високий, що вимагало й чіткої грошової системи обліку. Утворювали купецькі курії, в яких була запроваджена оригінальна система обліку касових операцій. Касова книга складалася з двох половин: у першій записували «приход», а в другій – видатки. Запис «приходу» містив такі реквізити: дату, суму прописом і цифрами, від кого надійшли гроші, підставу платежу. У видатковій половині відображали: дату, посилання на розпорядчий документ, одержувач грошей, суму прописом і цифрами, цільове призначення видатку, спосіб оплати. У верхній частині касової книги на кожній сторінці зазначали рік. Приходні та видаткові касові книги вели у двох примірниках: один був у купця або касира, другий – в особи, яка вела облік.

З поширенням у XV ст. продажу товарів на виплату виникла необхідність у відкритті банків. У торговельних містах України відкриваються торгово-банківські доми. Існуюча форма кредиту була у вигляді застави (іпотечний кредит). Це, у свою чергу, викликало необхідність появи векселя. Вексельний обіг потребував, відповідно, і вексельного обліку.

Отже, складна податкова система, торгівля, банки, ремесла – все це вимагало розвитку і вдосконалення облікової системи, яка була повністю зорієнтована на Західну Європу.

Слід відмітити, що в економічному розвитку країни значну роль відіграло козацтво, яке виникло наприкінці XV ст. Торгівля та фінанси Запорізької Січі зумовлені особливостями ведення господарства, способом життя та суспільного ладу. Джерелами доходів Війська Запорозького були військова здобич, зовнішня та внутрішня торгівля, продаж вина, платня від перевезень, “подимний” податок, а також королівська (пізніше царська та гетьманська) платня грошима і натурою та регалії (розподіл між куренями рибних і звіриних ловів, сіножатеї). Усе це вимагало добре організованого обліку.

Облік майна, доходів і витрат у Запорізькій Січі вів скарбник січового скарбу (шафар) та його апарат, до якого входили: два шафари, два підшафарії та кантражей (хранитель мір і ваг). Облік доходів і видатків у спеціальних книгах вели скарбник і його підлеглі. Окремо велася книга обліку касових операцій матеріальних цінностей. В ужинних та обмолотних книгах відображався вихід урожаю, списання продуктів реєструвалося записами в спеціальній “столовій книзі”. Завершувались облікові роботи складанням звіту, який подавався кошовому отаманові та Козацькій Раді.

Характеризуючи період XVI–XVIII ст., можна зазначити, що економіка, торгівля, грошовий обіг, фінансова система і облік були організаційно поєднані з королівською Польщею та Російською імперією. Остання остаточно позбавила будь-яких автономних прав фінансово-кредитну систему та облік України.

З початку XVI і до середини XVII ст. в Україні панували ідеї італійської бухгалтерської школи. Запрошення польськими королями французьких учених та спеціалістів поширило їх вплив і на облік. В Україні в ті часи уже були добре відомі праці Л. Пачолі “Трактат про рахунки і записи”, В. Котрульї “Про торгівлю і досконалого купця”, які широко використовувались особами, що вели облік [2].

У XVII ст. на всій території Польського королівства була запроваджена єдина метрична система. Розвиток торгівлі та грошового обігу в Україні сприяв об’єктивному поширенню кредитних операцій через банківсько-торговельні установи, вексельної форми розрахунків, видачі кредиту, а також лихварства. Все це мало позитивний вплив на ефективність торговельних операцій, спрощення розрахунків.

Під час колоніального панування на заході України Австро-Угорської імперії та Російської імперії на сході визначним був вплив

німецької бухгалтерської школи, яка об'єднувала Німеччину, Австро-Угорщину та німецькомовну частину Швейцарії, на становлення бухгалтерської школи. Дотримуючись в обліку принципів німецької бухгалтерської школи, вітчизняні економісти і підприємці зробили певний внесок у ведення бухгалтерського обліку в кооперативах взаємного кредиту (кредитних спілках), банках, торгових товариствах, готельному господарстві тощо.

У першій половині XIX ст. формується російська бухгалтерська школа, засновником якої вважається Карл Арнольд, німець за походженням, який вніс багато нововведень у систему обліку, в тому числі торговий облік, зокрема: запровадження синтетичного рахунка товарів; методику резервування та обліку коштів з метою погашення збитків; форму записів господарських операцій (дебет рахунка, сума, кредит рахунка, опис операції, сума); відкриття рахунків через рахунок Капіталу і тощо. У своїх працях К. Арнольд давав також історичні довідки про розвиток бухгалтерського обліку. Йому належить припущення, що подвійний запис прийшов до Італії з Японії через місіонерів.

У першій половині XX ст. доцільно виділити такі основні періоди:

I період – від 1900 року до початку Першої світової війни;

II період – від 1920 року до початку Другої світової війни;

III період – післявоєнний період: побудова соціалізму, деформація принципів бухгалтерського обліку,

IV період – розвиток виробничого обліку, поширення механізованої обробки економічної інформації;

V період – перебудова всіх соціально-економічних відносин в країні.

Виокремлення часу воєнних дій цілком аргументоване, оскільки на період війни розвиток і вдосконалення облікового процесу припиняється, регулярність та форми звітності порушуються, господарське життя згортається до рівня, необхідного для того, щоб вижити. Отже, перший період розвитку бухгалтерського обліку на західноукраїнських землях, які входили до складу Австро-Угорської імперії, отримав свій відбиток від німецької бухгалтерської школи. У зв'язку з бурхливим розвитком кооперації на початку XX ст. виникла потреба в забезпеченні українських кооператорів підручниками і довідниками рідною мовою. Спочатку це були перекладні видання, наприклад Ф. Стефчин "Підручник для спілок ошадності і позичкової системи Ф. Райфайзена", який побачив світ у 1900

році. Підвищена увага до кредитних кооперативів цілком зрозуміла, адже їх число на той час було найбільшим з-поміж інших спілок.

Вагомий внесок у розвиток української версії бухгалтерського обліку зробило товариство “Просвіта”, яке пропагувало, зокрема, впровадження української мови в діловодство та ведення різного виду документів поміж іншими національними атрибутами.

Особлива роль у розвитку бухгалтерського обліку на західноукраїнських землях належать Ревізійному Союзу Українських Кооперативів (РСУК). Дану структуру було створено у Львові 1904 року після прийняття закону про обов’язкову ревізію для кооперативних спілок [3]. Історія бухгалтерського обліку в СРСР органічно продовжила традиції старої дореволюційної Росії. А зародки нового обліку можна простежити з перших тижнів лютневої революції 1917р.

Після Жовтневої революції змінилися завдання і зміст бухгалтерського обліку. Змінилася і мета обліку, яка передбачала контроль за мірою праці й споживання. Контроль за діяльністю основних галузей народного господарства зосередився в руках держави. Перед обліком поставили нові завдання, які полягали в наступному:

- надавати можливість у будь-який момент виявляти стан ресурсів підприємства;
- бути засобом регулювання та планування різних процесів, які мають місце в господарстві;
- надавати інформацію для відображення діяльності будь-якої організації та підприємства в загальній системі народного господарства.

Іншими словами основним завданням бухгалтерського обліку цього періоду став контроль за збереженням соціалістичної власності. З’явилося дві тенденції того, яким має стати бухгалтерський облік у новоствореному соціалістичному суспільстві.

Із переходом до нової економічної політики значення бухгалтерського обліку зростало. У цей період бухгалтерський облік був покликаний поряд із здійсненням функцій контролю за збереженням соціалістичної власності сприяти розвитку товарно-грошових відносин, забезпечувати процес виявлення результатів госпрозрахункової діяльності підприємств і організацій, сприяти їх рентабельній роботі. Уряд приділяв значну увагу вдосконаленню бухгалтерського обліку. У його рішеннях постійно розглядалося питання про необхідність посилення ролі бухгалтерського обліку як важливого джерела інформації про

господарську діяльність підприємств і трестів та розробки дієвих способів контролю за раціональним витрачанням коштів, виділених державою для їх виробничої діяльності.

Провідну роль в бухгалтерському обліку почали відігравати планові показники, увага була приділена контролю за їх виконанням, робився акцент на бухгалтерському обліку як на засобі впровадження в життя господарського розрахунку та режиму економії, боротьби з бюрократизмом. До бухгалтерів висували дві вимоги, що виключали одна одну: посилити контроль і скоротити звітність. У першому випадку мова йшла про збільшення планових та звітних показників, у другому – про їх скорочення [1].

Характерним було подальше вдосконалення техніки облікової справи. Окрім поширення карткового кількісно-сумового обліку товарів, карткового обліку розрахункових операцій, з'являлися нові форми. Такими були форми В. К. Мшоха і А. Петрова. Вони вважали, що не шаховий баланс, а ордер, правильніше картка-ордер, є базою для побудови всієї системи обліку; саме картка-ордер є останньою ланкою в ланцюгу змін, яких зазнала книга.

У 20-х роках ХХ ст. облік почали вести із застосуванням обчислювальних машин. Спочатку це були арифмометри, потім – найпростіші бухгалтерські машини, які дозволяли в автоматичному режимі проводити чотири види арифметичних дій.

У 30-ті роки набув поширення новий вид обліку – оперативний. Інтеграція трьох видів обліку стала черговим міфом економічної ідеології.

Основні ідеї щодо принципів ведення і організації бухгалтерського обліку в цей період полягали в такому:

- 1) сферою застосування бухгалтерського обліку було визнане всенародне господарство, а не окреме підприємство;
- 2) паралельне існування двох дисциплін – рахівництва (теорія бухгалтерського обліку) і рахунковедення (практичне застосування рахівництва) – було піддане критиці та висунуто пропозицію про створення єдиної науково-практичної дисципліни – бухгалтерський облік;
- 3) подвійний запис почали розглядати як метод, як прийом обліку, а не як об'єктивно діючий закон.

З цього періоду у країні був начисто знищений господарський розрахунок, а введено уявний госпрозрахунок, тобто ніхто не ніс жодної відповідальності й нічого не закривав, можна було мати збитки й

одержувати премії тощо. Оригінальним способом був перехід до щоденного балансу. Таке рішення відкривало можливість одержувати щоденну інформацію про стан підприємства. Велике значення мали графічні методи обліку, які одержали значного поширення як засоби звітної інформації (графіки Ганта), і як засоби організації документообігу всередині підприємства (оперограми).

Забуття принципів класичної бухгалтерії супроводжувалося зростанням уваги до техніки реєстрації фактів господарського життя. Механізація обліку й поширення рахівництва на вільних аркушах трохи зменшили роль картки, але не скасували її повністю. У країні створюється рахункове машинобудування, що дозволило почати в досить широких масштабах застосування лічильно-обчислювальної техніки в обліку.

Зміни відбулися практично в усіх напрямках обліку, зокрема, удосконалення відносилися до ведення обліку й калькуляції собівартості капітальних робіт, обліку праці й заробітної плати, сільськогосподарського обліку тощо.

У 1940-х роках поширення набуває меморіально-ордерна форма рахівництва та застосування накопичувальних відомостей. У кінці місяця у відомостях підводили підсумки, за якими складали меморіальні ордери, що містили хронологічні записи.

Наприкінці 50-х років меморіальні ордери були ліквідовані, а поширення набуває журнально-ордерна форма рахівництва. Журнали-ордери почали вести за кредитовим принципом.

Із середини 50-х та у 60-ті роки механізація обліку відчуває потужний поштовх, коли достатнього поширення набувають рахунково-перфораційні машини і, як наслідок, активно розвивається таблично-перфокарткова форма рахівництва [6].

Створюється система навчання з комплексної механізації й автоматизації обліку. Згодом положення таблично-перфокарткової форми трансформувалися й породили цілу серію різноманітних машинно-орієнтованих форм рахівництва, економічного керування; підсилення його оперативності, централізації й механізації.

У 70–80-ті роки значного поширення набуває таблично-автоматизована форма бухгалтерського обліку.

Із 90-их років широко використовується діалогово-автоматизована форма бухгалтерського обліку.

З 1998р. в Україні відбулося реформування національної системи бухгалтерського обліку. Головним завданням реформування системи бухгалтерського обліку було приведення її відповідно до вимог ринкової економіки та міжнародних стандартів обліку.

Із цією метою в 1998 р. була затверджена Програма реформування системи бухгалтерського обліку, а також передбачено її фінансування в 1999-2001 роках. У межах програми був прийнятий новий план рахунків, нові реєстри обліку та форми звітності.

Важливою подією в економіці та обліку України стало прийняття 16 липня 1999 р. Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", відповідно до якого бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який здійснюється підприємствами. Крім того, фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку.

Усю відповідальність за організацію бухгалтерського обліку Закон покладає на власника підприємства чи виконавчий орган (посадову особу), який здійснює управління підприємством. Цей нормативний документ зберігає вимоги щорічної інвентаризації активів і зобов'язань. Принципи реалізуються через національні положення (стандарты) бухгалтерського обліку.

Із набуттям Україною незалежності (1991 р.) українська наукова школа бухгалтерського обліку обрала самостійний шлях. Видатними її представниками, які успішно розбудовують теорію й практику бухгалтерського обліку, є М.Я. Дем'яненко, П.Т. Саблук, М. Г. Чумаченко, М. Т. Білуха, М.І.Бондар, Ф.Ф. Бутинець, Б. І. Валуєв, А.М. Герасимович, В. Г. Горелкін, З. В. Гуцайлюк, І.П. Житна, В.М.Жук, Л.М.Кіндрацька, Г.Г. Кірейцев, Л. М. Крамаровський, Б.С. Кругляк, М.В. Кужельний, В.Г. Лінник, Б.М. Литвин, Н. М. Малюга, Є. В. Мних, Ю. І. Осадчий, В.Я. Плаксінко, М. С. Пушкар, В.С. Рудницький, В. В. Сопко, Л. К. Сук, Б. Ф. Усач, В.Г. Швець, В. О. Шевчук, Л.В.Чижевська та інші.

Значимо, що нині українська наукова бухгалтерська думка представлена регіональними науковими школами.

Київська (столична) школа заснована професором П.П. Німчиновим. Основний напрям школи – розвиток теоретико-методологічних аспектів обліку і контролю, аналізу та аудиту). Своїми науковими здобутками,

підготовкою висококваліфікованих кадрів з бухгалтерського обліку Київська школа відома в усьому світі. Тут працюють кращі наукові сили держави, а її вчені всебічно допомагають розвитку регіональних наукових шкіл.

Харківська школа. Засновником її є Микола Федорович фон Дітмар. Науковці опікуються проблемами обліку та контролю в АПК, у торгівлі та громадському харчуванні. Школа посідає провідне місце в Україні у сфері наукових досліджень з проблем обліку, аналізу та аудиту, підготовки висококваліфікованих наукових кадрів.

Житомирська школа. Створена на початку 1970 р. доцентом Ф. Ф. Бутинцем. Основний напрям школи – дослідження проблем теорії та методології господарського контролю.

Луганська школа. Засновником є професор І. П. Житна. Наукова школа досліджує проблеми економічного аналізу та актуальних економічних питань використання виробничого потенціалу.

Львівську школу започаткував професор Є. В. Мних. Школа відома дослідженням проблем теорії, методології та практики економічного аналізу, удосконалення обліку та аудиту в Україні.

Одеська школа започаткована професором В. Ф. Палієм. Основним її напрямом досліджень є проблеми обліку, аналізу, аудиту інвестицій і основних фондів в АПК).

Тернопільська школа. Започаткував школу професор Ю. Я. Литвин. У центрі уваги дослідників – вивчення проблем обліку, аналізу та аудиту, підготовки висококваліфікованих наукових кадрів.

Дніпровська школа. Засновником даної школи є В. Я. Плаксієнко. Напрямом досліджень є формування методично-організаційних засад побудови обліку, звітності та інформаційно-консалтингових аудиторських послуг аграрних формувань.

Формуються та вже функціонують Вінницька, Волинська, Запорізька, Рівненська, Сумська та Херсонська наукові школи, розвиток яких залежить від економічного розвитку регіону та ініціативи засновників.

Дослідження історії становлення бухгалтерського обліку дозволяє визначити основні тенденції та закономірності, перспективи подальшого розвитку. Формування та розвиток української бухгалтерської школи відбувається в нерозривному зв'язку з такими відомими світовими обліковими школами, як: італійська, французька, німецька та англо-

американська. Але найбільший вплив на формування української наукової школи бухгалтерського обліку здійснила російська школа.

Отже можна із впевненістю стверджувати, що Україна не може економічно розвиватись, не зайнявши певної ніші у європейському просторі, без відповідно налагодженого бухгалтерського обліку, який відповідатиме національним та міжнародним правилам гри. Подальший розвиток бухгалтерського обліку як науки повинен відбуватися із застосуванням нових, перспективних підходів та збереження існуючих облікових знань.

Список використаних джерел

1. Белова І. М., Спільник І. В., Бухгалтерський облік в Україні у XIX-XX століттях. Науковий вісник Ужгородського національного університету. 2017. Вип.14. Ч.1. С. 22-26
2. Бутинець Ф.Ф. Історія бухгалтерського обліку: [навч. посіб.] : у 2-х ч. / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир : Рута, 2001. 1024 с.
3. Васільєва Л.М., Бондарчук Н.В., Бондарчук О.П. Історія бухгалтерського обліку: навчальний посібник. – Дніпро: Типографія «Стандарт» (ПП Бойко В.В.), 2016. – 224 с
4. Клименко Д.О. Зародження бухгалтерії та формування бухгалтерського обліку як науки. Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». 2011. Вип. 8(29). Ч. 1. С. 236–245.
5. Мних Є.В., Швець В.С., Яремко. І.Й. Розвиток обліку в Галичині (історичні та методологічні аспекти).– Львів : Каменяр, 2000. 208 с.
6. Остап'юк М.Я., Лучко М.Р., Даньків Й.Я. Історія бухгалтерського обліку. – К: Знання, 2005. – 276 с.
7. Пушкар М.С., Гавришко Н.В., Романів Р.В. Історія обліку та контролю господарської діяльності: навч. посіб.– Тернопіль : Карт-бланш, 2003. 223 с.
8. Швець В. 3 історії розвитку українського бухгалтерського обліку (друга половина XIX – початок XX ст.). Бухгалтерський облік і аудит. 2002. № 7. С. 2831.
9. Яремко І.Й., Лемішовська О.С. Історія обліку, аналізу та аудиту: [навч. посіб.]. – Львів : Львівська політехніка, 2015. 220 с.

1.2. «Ядро» та змінні у визначенні, предметі і методи бухгалтерського обліку

Текст Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» дає визначення бухгалтерського обліку як процесу виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень [1]. Таке формулювання стосується насамперед фінансового обліку, оскільки дія цього виду обліку розповсюджується лише на суб'єкт підприємництва і завершується складанням його фінансової звітності. Не ставлячи за мету дослідження класифікації видів обліку, не можна обійти порівняльної характеристики

окремих його видів, зокрема управлінського обліку. За визначенням у законі він ототожнюється з внутрішньогосподарським обліком. Однак з таким положенням не можна згодитись, оскільки рівень управлінського обліку залежить від рівня управління: підрозділу, підприємства в цілому, об'єднання, галузі, територіальної громади, економіки держави і т.п. Окремі дослідники вважають, що бухгалтерський облік поділяється на фінансовий та управлінський [2, с.9]. Ми не поділяємо такої точки зору, оскільки управлінський облік у загальному включає в себе внутрішній контроль, прогнозування (планування), аналіз діяльності, оперативну інформацію, частину статистичної (для аналізу) і т.ін. Вищим рівнем такого обліку є система національних рахунків (СНР), тобто макроекономічна статистика.

Тому, для визначення суті (ядра) бухгалтерського обліку слід звернутись до історичної класифікації видів господарського обліку, зокрема його поділу на оперативний, бухгалтерський і статистичний [3, с.13-17]. Ці види обліку забезпечують всебічне висвітлення, а точніше формування, інформації про господарську діяльність як окремих суб'єктів господарювання, їх об'єднань, галузей, так і про стан економічного розвитку країни в цілому. Тому, щоб точніше сформулювати визначення саме бухгалтерського обліку слід визначити господарський облік як кількісне відображення і якісну характеристику всіх явищ господарського (економічного) життя. Не слід уточнювати у загальному формулюванні мету цього відображення [4, с.8], чи виділяти в ньому процес суспільного відтворення [5, с.6], оскільки це звужує сферу функціонування господарського обліку.

Виділяючи з господарського обліку бухгалтерський, слід відзначити його особливості порівняно з іншими видами обліку та усталені підходи, які не будуть змінюватись під впливом політичних (класових), національних та інших специфічних факторів. Виходячи з цього вважаємо виділення у визначенні лише систему суцільного, грошового та документального відображення фактів господарського життя. Решта характеристик у визначенні бухгалтерського обліку [3, с.8; 6, с.6; 7, с.16; 8, с.5-6] будуть стосуватись окремих видів обліку (фінансового, управлінського, податкового), національних особливостей ведення (організації, техніки, методики) і їх слід вважати змінними, хоч і важливими для певних ланок економіки, чи у певні періоди її розвитку. Таке твердження знаходить своє відображення в ході досліджень у сфері

нейрообліку. Застосування концепції нейрообліку підтверджує необхідність виділення у бухгалтерському обліку складових, які є елементами жорсткого ядра, і не підлягають змінам з його розвитком [9, с.62].

Формулюючи основу при визначенні бухгалтерського обліку слід відзначити, що історично він виник як «практика». Тобто, його мета – відображення фактів господарського життя (економічна інформація). Потім, з розвитком писемності, технічних носіїв інформації, виник бухгалтерський облік як теорія. Його предметом була вже сама інформація про господарську діяльність. При цьому не слід плутати бухгалтерський облік як теорію з навчальною дисципліною «Теорія бухгалтерського обліку», оскільки предметом цієї дисципліни окремі вчені виділяють сам бухгалтерський облік як «сукупність процедур, пов'язаних з виявленням, вимірюванням, зберіганням та передачею інформації про господарську діяльність...» [7, с.34]. Саме така плутанина і виникає при формуванні освітніх стандартів, де спочатку виділялась дисципліна «Теорія бухгалтерського обліку», а потім «Бухгалтерський облік» і т. ін.

Не вдаючись у деталі розвитку навчального процесу з підготовки фахівців у галузі бухгалтерського обліку, окремо слід зупинитись на його визначенні як науки. Ми підтримуємо науковців, які визначають бухгалтерський облік як вчення про систему одержання, обробки і подання облікової інформації [4, с.5]. Однак при цьому не слід обмежуватись сформульованою метою– використання в управлінні окремими ланками економіки. Окремі вчені-економісти та практики, виходячи з цього вважають бухгалтерський облік лише функцією науки управління. При такому підході зовсім зникає основна функція обліку – контрольна. Тому уточнене визначення бухгалтерського обліку як науки можна сформулювати як вчення про систему формування, узагальнення та використання інформації про господарську діяльність з метою її контролю та управління на різних рівнях.

Дане визначення методологічно є продовженням формулювання бухгалтерського обліку як навчальної дисципліни, оскільки у сучасній методиці наукових досліджень загальним є окремий об'єкт дослідження (явище, процес, або їх суттєва складова [7, с.34; 11, с.98], а предмет дослідження трактується як складова (часткове від загального) об'єкту дослідження: сукупність теоретичних, методичних та прикладних аспектів

у контексті сформульованого об'єкту. Зрозуміло, що такий підхід з точки зору філософії ґрунтується на розумінні того, що бухгалтерський облік як окрема наука у галузі економіки, дійсно у загальному вигляді має за предмет вивчення господарську діяльність в цілому. А окреме дослідження (проблема) чи тематика виділяє конкретний аспект економічної діяльності в самостійний об'єкт дослідження (загальне). Звичайно, у даному контексті окремі аспекти досліджуваного явища чи процесу (виходячи з мети) формулюються як предмет дослідження (часткове). У даному розрізі співвідношення предмету та об'єкту залежить від рівня деталізації (глибини) дослідницької роботи, воно може змінюватись під впливом унормування (стандартизації, уніфікації) загальних чи національних методологічних та методичних аспектів навчальної чи наукової роботи. Таке слід віднести до змінних у визначенні предмету бухгалтерського обліку.

Деякі особливості слід відзначити у грошовому вимірюванні обсягу явищ, майна, капіталу чи окремих процесів. Окремі автори вважають грошовим вимірником виключно національну валюту [5, с.14; 7, с.168; 10, с.30]. Однак в умовах глобалізації економіки, використання міжнародних платіжних систем та віртуальної валюти у загальному визначенні не слід виділяти саме вид платіжних засобів. Застосування в обліку грошового вимірника (в певних одиницях) передбачає не стільки визначення обсягу власності, майна чи капіталу, скільки забезпечує його узагальнення і порівняльну характеристику в динаміці чи економічному просторі. Те ж слід відзначити в документальному відображенні господарських операцій. На думку окремих вчених-економістів та управлінців-практиків документальне відображення буде замінюватись цифровізацією економіки. Однак такий підхід не враховує причинно-наслідковий зв'язок: спочатку оформлення документу (навіть електронного), а потім узагальнення облікових даних.

Навіть коротке визначення змісту будь-якої науки, в тому числі і бухгалтерського обліку, повинно вказувати на основний сенс предмету та напрямок (сукупну спрямованість) її методу. Саме з цієї точки зору у визначенні бухгалтерського обліку як науки слід вказувати всю економічну діяльність як сукупність фактів господарського життя, що і складе основу («ядро») предмету бухгалтерського обліку. Щодо відображення методу бухгалтерського обліку у формулюванні його визначення, то саме слова документальне відображення у грошовому

вимірнику будуть позначати єдність специфічних способів і прийомів у забезпеченні реальності узагальненої інформації.

Саме тому в узагальненому вигляді визначення предмета бухгалтерського обліку (як і всіх економічних наук) слід вказувати господарську діяльність в цілому. Досліджуючи господарську діяльність облік **формує** інформацію про всі її факти (наявність та рух майна, масштаби господарських процесів, співвідношення та зміни у власності, обсяг фінансових потоків та ін.) [8, с.6-8; 10, с.39-40]. Однак при цьому слід відразу виділяти облікову специфіку у відображенні господарського життя. А саме класифікацію об'єктів обліку у складі його предмету на господарські засоби (активи) та джерела їх утворення (пасиви). Решту класифікаційних ознак (за особливостями кругообігу, функціональним призначенням, відтворенням та ін.) не слід вказувати в основному формулюванні визначення предмета бухгалтерського обліку.

Для вивчення курсу «Бухгалтерського обліку» як навчальної дисципліни (чи «Теорії бухгалтерського обліку») цілком достатньо використовувати саме ці два напрямки класифікації господарських засобів: за натурально-речовим складом і місцем розташування в економічній діяльності та за джерелами надходження, належністю і цільовим призначенням.

До об'єктів обліку за першим напрямком включають як самі знаряддя та предмети праці, так і засоби обігу, включаючи грошові кошти, витрати виробництва та інших процесів і видів діяльності, позаоборотні та інші активи. Те ж стосується напряму класифікації цих же об'єктів (у складі предмету) за їх власністю (належністю), джерелами надходження і цільовим призначенням, які при цьому обґрунтовано стають самостійними об'єктами обліку. Така класифікація і є незмінним чинником у визначенні предмету бухгалтерського обліку оскільки є методологічною основою застосування важливих елементів методу бухгалтерського обліку: балансового узагальнення та подвійного запису на рахунках. Графічно схему такої класифікації демонструють на площині у системі координат, де по осі *x* розміщують групи господарських засобів за складом і розміщенням, а по осі *y* - джерела їх утворення. Саме в цю систему вписується розуміння вказаних елементів методу та єдності окремих видів активів і пасивів – як різних об'єктів бухгалтерського обліку.

Однак, для розкриття економічної суті кожної окремої групи об'єктів обліку, окремі викладачі та вчені-теоретики виділяють і інші

важливі їх групи у складі предмету бухгалтерського обліку. Зокрема господарські процеси, фінансові результати, суб'єкти господарювання та інше. При виділенні господарського процесу як об'єкту бухгалтерського обліку слід відзначати його двосторонній характер. З одного боку це спожита частка предметів, знярядь праці та самої праці (витрати), яка на площині системи координат відноситься до активів (засобів), незавершене виробництво чи продуктивна (виробнича) форма товару. З іншого боку - це результат даного процесу. Якщо це виробництво, то його результатом, з точки зору обліку, буде не нове матеріальне благо (продукція чи товар), або нематеріальні послуги чи роботи, а «вихід продукції», «виконання робіт» та «надання послуг» (в т.ч. освітніх, наукових, медичних, управлінських, оборонних чи ін.). Вказані об'єкти обліку за першою класифікацією будуть віднесені до джерел утворення господарських засобів (пасивів). Що до речі не враховується при побудові «бухгалтерського балансу» як форми «Звіту про фінансовий стан». Те ж можна сказати про процес реалізації, де до витрат відносять саму облікову вартість реалізованої продукції чи товарів та решту витрат на збут. А результатом цього процесу буде дохід (виручка) від реалізації, як джерело засобів (пасив). Фінансові (інвестиційні) витрати пов'язані з придбанням чи створенням реальних або портфельних об'єктів будуть активами. А результати: виграші, проценти, дивіденди, виручка від продажу та інші доходи – джерелами (пасивами).

Аналогічно, з облікової точки зору, слід розглядати економічний зміст фінансових результатів: прибутку та збитку. Прибуток при цьому не слід розглядати як математичну різницю між доходами і витратами певного процесу (діяльності), хоча він обчислюється саме так, а проаналізувати склад одержаних доходів (як збільшення активів та зменшення пасивів) і витрат, понесених для забезпечення одержання цих доходів (зменшення активів і збільшення пасивів). І якщо загальна сума доходів перевищить суму витрат, то слід встановити економічну природу додатково одержаних засобів (активів) в результаті певної діяльності. Якщо решта (без вказаного перевищення) активів у минулому (в діяльності чи процесі, що відбулись) мали свої джерела, то джерелом додатково одержаних активів і є саме прибуток.

Коли мова йде про збиток – як перевищення витрат над доходами від відповідного процесу чи діяльності, то слід мати на увазі, що всі спожиті

господарські засоби чи приріст пасивів вже мали свої джерела, власників чи призначення, включаючи і різницю (на користь витрат). В цьому разі економічну природу збитку слід вбачати в обсязі недоодержаних засобів (активів). Тоді збиток в обліку слід трактувати, як умовне позначення недоотриманих в результаті певного процесу чи діяльності активів. Що треба врахувати при побудові балансу як елемента методу бухгалтерського обліку.

Стосовно суб'єктів господарювання: підприємств, організацій, установ, закладів та ін., як об'єктів бухгалтерського обліку, то до складу активів чи пасивів підприємства слід відносити дебіторську та кредиторську заборгованість, пояснюючи відповідно їх економічну природу. Кредиторську заборгованість – як джерело активів, що тимчасово залучені підприємством (зобов'язання), а дебіторську – як вилучені (позаоборотні) активи, які мають на даному підприємстві свої джерела.

Як видно з викладеного основою є класифікація господарських засобів на активи і пасиви, а подальша деталізація є змінними у складі облікових об'єктів. Однак, зважаючи на системне поповнення (оновлення) сучасного складу цих об'єктів (гудвіл, негативний гудвіл, нематеріальні активи, інтелектуальний капітал, екологічні доходи, трансакційні витрати і т.ін.) виникає необхідність в подальшій деталізації об'єктів обліку у складі предмету в інших напрямках. Зокрема це стосується їх групування не лише за суб'єктами господарювання (дебітори та кредитори), а і за видами їх діяльності, сферами прикладення капіталу (соціальна, екологічна, інноваційна, інвестиційна та ін.). Тому на даному етапі розвитку теорії бухгалтерського обліку склад його предмету слід демонструвати як мінімум у тривимірному зображенні (рис. 1).

Третій вектор класифікації не суперечить теорії бухгалтерського обліку, а дає більш чітке і розгалужене розуміння природи окремих об'єктів обліку і уявлення про одні й ті ж (реальні й віртуальні) об'єкти, згруповані за різними напрямками з метою одержання інформації, узагальненої для проведення певних аналітичних дій і прийняття рішень в управлінні, науці, методології. Такий підхід підтверджується навіть тим, що у складі елементів методу бухгалтерського обліку, зокрема подвійного запису, з'являється поняття трібіт [9, с.94].

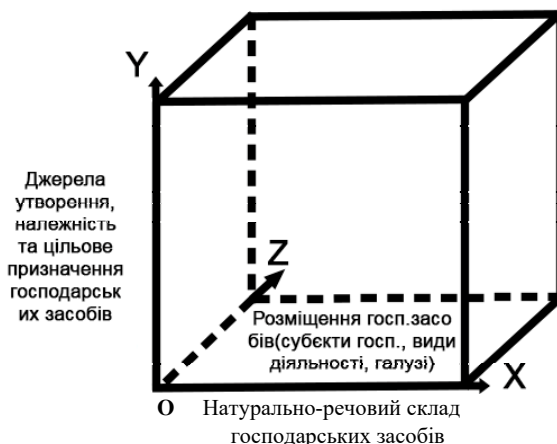


Рис. 1. Загальна схема відображення напрямів групування об'єктів бухгалтерського обліку у складі його предмета.

В подальшому ж при розгляді господарської діяльності як предмета бухгалтерського обліку слід розширювати розуміння складу його об'єктів як багатовимірного простору з одними й тими ж складовими, що відображаються у певній площині в залежності від мети дослідження і відповідно, ознак класифікації, перелік яких буде неухильно розширюватись. Особливе значення це матиме для зміни формулювань визначення предмету досліджень в управлінському обліку, коли кожна ознака класифікації буде ґрунтуватись на необхідності забезпечення контролю за наявністю, станом та цільовим призначенням нового (за національним законодавством) чи запозиченого об'єкта бухгалтерського обліку, а відповідно формування і надання інформації різним ланкам управління для прийняття рішень.

У наукових дослідженнях метод визначають як сукупність засобів, прийомів і правил, виконання яких забезпечує одержання науково достовірних результатів. В основі методології, як вчення про методи для пізнання об'єкта дослідження (предмета науки) лежать загальнонаукові методи: діалектичний, історичний та системний підходи, метод індукції і дедукції.

Коли формулюють визначення методу бухгалтерського обліку, то окремі вчені виділяють у ньому чотири частини (спеціальні прийоми): хронологічне і систематичне спостереження, вимірювання господарських

засобів і процесів, реєстрація та систематизація, узагальнення інформації та звітність [3, с.43; 7, с.49 та ін.]. В подальшому ж вказані прийоми (методи) поділяють на вісім елементів: документація, інвентаризація, оцінка, калькуляція, рахунки, подвійний запис, бухгалтерський баланс та звітність. Ми поділяємо думку про необхідність виділення у складі методу лише цих елементів, без додаткового їх групування на спеціальні прийоми [2, с.23; 10, с.60-61, 12, с.32-33], оскільки кожен з елементів має самостійне значення та пов'язаний з іншими елементами не менш ніж з виділеним в один прийом. Виключення має лише подвійний запис, який без системи рахунків бухгалтерського обліку втрачає сенс.

Особливої уваги заслуговує також формулювання назви та визначення кожного елементу методу. Зокрема, при визначенні документації часто вказується на письмове свідчення про здійснення господарської операції [10, с.61], на засіб охоплення одночасно здійснюваних господарських операцій [3, с.44], застосування первинних документів для їх відображення [7, с. 49-50], сукупність форм документів, за допомогою яких оформляють господарські операції [13, с.8] та ін. При цьому елементом методу визначається саме документування господарських операцій. Вважаємо таке визначення дещо неточним. Документування передбачає застосування певного документу (технічного носія) для відображення конкретної господарської операції, а система документування є елементом методу окремої навчальної дисципліни «Організація бухгалтерського обліку» [14, с.22-23], де визначається як первинний облік. Іноді визначення документації практично поєднують з визначенням документу, як письмового свідчення про здійснення господарської операції, що надає їй юридичного статусу [10, с.61]. Такі та аналогічні підходи до визначення документації не мають загальнометодологічного підґрунтя, оскільки зміни в законодавстві окремих країн у різні періоди часу вносять корективи у формулювання, а тому і юридична складова документів може змінюватись або зовсім втрачатись, тоді як інформаційна, у вигляді початкової стадії формування інформації, в історичному аспекті буде мати постійний сенс. Особливо це має суттєве значення при застосуванні засобів автоматизації виробничих та інших технологічних процесів, автоматизації робочих місць як менеджерів, так і обліковців, цифровізації та комп'ютеризації облікових процесів (лічильними на молокопроводах, токарних та інших верстатах, автозаправних станціях, системи банк-клієнт та ін.). Тому найбільш

сприйнятним (постійним) вважаємо визначення документації як процесу фіксації змін у складі об'єктів бухгалтерського обліку для забезпечення суцільного і безперервного їх контролю.

Саме таке визначення передбачає застосування документів, як засобу первинного спостереження за господарськими операціями і підстави для відображення їх в обліку. Бухгалтерські документи - підтвердження здійснення господарської операції, зміст якої розкривають відповідні реквізити, що дають підставу для подальшого узагальнення економічної інформації. Таке визначення буде актуальним у будь-якій системі господарювання та на різних рівнях автоматизації і цифровізації облікових та економічних процесів.

Визначення інвентаризації, як елементу методу бухгалтерського обліку, має вказувати на особливості його застосування як засобу підтвердження реального стану об'єктів обліку, на відміну від інвентаризації як специфічного прийому аудиту, ревізії чи інших видів економічного контролю (крім внутрішнього – як складової управлінського обліку). Тому її слід визначати як процес встановлення фактичної наявності та стану господарських засобів (активів) і розміру капіталу та зобов'язань (пасивів) з метою підтвердження достовірності даних бухгалтерського обліку. Оскільки при інвентаризації можуть бути встановлені відхилення при зберіганні цінностей та інших об'єктів обліку, а також помилки у веденні облікових процедур, то у визначенні не слід вказувати терміну «перевірка», а застосовувати слово «порівняння».

Окремі вчені [10, с.287-288] вважають інвентаризацію засобом доповнення документації, оскільки частина господарських явищ не завжди можуть бути своєчасно оформлені відповідними документами і відображені в обліку (природні втрати, псування та ін.).

Не можна згодитись з думкою окремих дослідників про об'єднання елементу інвентаризація з документацією в один прийом з назвою первинне чи хронологічне і систематичне спостереження, оскільки інвентаризація, виходячи з логічної послідовності його застосування, далеко не початковий (первинний) етап одержання інформації, а є способом підтвердження реальності наявності, розміру чи стану облікових об'єктів, які вже стали складовою системи обліку і пройшли ряд стадій обробки цієї інформації. При цьому слід відзначити, що інвентаризація має ще специфічну складову системи документування у вигляді форм інвентаризаційних описів, порівняльних відомостей та актів

інвентаризації. Незважаючи на деяку близькість інвентаризації з документацією не можна забувати про першу частину інвентаризації, де фактична наявність засобів (активів) встановлюється за допомогою спеціальних заходів вже після їх відображення в обліку на підставі відповідних документів, а фактичний обсяг дебіторської та кредиторської заборгованості, інших зобов'язань, частки пасивів (паїв, акцій і ін.) у власності (капіталі) – документально, обліковими даними контрагентів (бухгалтерськими довідками, виписками з рахунків) – інших юридичних та фізичних осіб. Таке документування при інвентаризації не є видом зовнішнього документування, а являється прийомом фактичного контролю (поряд зі зважуванням, вимірюванням, опитуванням і т.ін.).

Оцінку більшість вчених визначають як спосіб відображення об'єктів бухгалтерського обліку в єдиному грошовому вимірнику з метою подальшого узагальнення. При цьому окремі дослідники у визначенні вказують на необхідність застосування в оцінці національної валюти [7, с.50], інші ступінь грошового узагальнення обмежують підприємством [10, с.61; 12, с.33]. Ми поділяємо думку вчених, які застосування цього елемента переносять на різні рівні [5, с.132]. Коли це стосується внутрішнього контролю (управлінського обліку) грошовим вимірником можуть бути внутрішні, облікові, нормативні, реалізаційні чи інші ціни; якщо суб'єкта господарювання, об'єднання, галузі, то застосовується національна валюта. При міжнародному рівні узагальнення, при зовнішньоекономічному співробітництві – конвертова, резервна, або віртуальна валюта. Тому у загальному визначенні не слід зосереджуватись на грошовій одиниці, а застосовувати поняття грошового вимірника загалом.

У визначенні оцінки не слід акцентувати увагу на самому процесі оцінювання, який складається з двох частин: саме таксування та вибір ціни у відповідності з обліковими стандартами. Однак при викладанні облікових дисциплін та в наукових дослідженнях методика оцінювання має бути в центрі уваги. Особливо це стосується економістів-практиків, які на вищому рівні управління застосовують методику оцінки в залежності від поставлених перед обліком мети на національному рівні. Доречно тут згадати, що у другій половині ХХ століття головна академічна бухгалтерська організація прийняла Положення про базову теорію бухгалтерського обліку, яке змінило напрям наукових досліджень

у сфері бухгалтерського обліку від моделей оцінки активів до корисності при прийнятті рішень [9, с.22].

Оскільки корисність чи економічні вигоди (за П(С)БО) не є об'єктами обліку, а грошова оцінка в бухгалтерському обліку виступає загальним вимірником і засобом узагальнення, то особливого значення набуває у викладанні облікових дисциплін і наукових дослідженнях пояснення різниці між грошима (грошовими коштами) як об'єктом обліку та грошовим вимірником. Тому **грошова** оцінка не є складовою частиною бухгалтерського обліку, як і інших економічних дисциплін (економічної теорії, статистики, фінансів і т.п.), а є лише умовою за наявності якої бухгалтерський облік може здійснювались [5, с.133]. Аналогічно слід відділяти оцінку як елемент методу бухгалтерського обліку від цифровізації економічної інформації. Якщо оцінка має за мету забезпечити узагальнення різноманітної за економічним змістом (і вимірниками) інформації, одержаної засобами первинного спостереження, то цифровізація лише технічний прийом подачі цієї інформації.

Стосовно калькуляції, то цей елемент методу, хоч і відіграє самостійну роль в загальній системі формування облікової інформації, оскільки слугує для оцінки результатів попередніх господарських процесів чи явищ, в тому числі і при встановленні рівня цін (собівартості, справедливої, нормативної чи іншої вартості), але тісно пов'язаний з оцінкою. Механістично, у загальному вигляді, калькуляція подається як зворотній процес оцінки. Тобто узагальнена інформація про сукупність витрат, понесених на певному етапі кругообігу капіталу, ділиться на одержані результати цього процесу (об'єкти калькуляції).

У самому процесі калькулювання слід чітко виділяти два етапи: групування понесених витрат за певними ознаками та обчислення собівартості одиниці продукції, товару, робіт чи послуг. Окремі вчені, користуючись спеціальними словниками, зокрема з латинської, перекладають калькуляцію як «набирати» [10, с.62]. Таке дійсно стосується першої частини калькуляції – групування витрат на певній стадії кругообігу, мети та рівня облікової інформації. У фінансовому обліку, зокрема, це буде групування за елементами витрат чи видами діяльності, в управлінському – за статтями витрат, центрами відповідальності, видами виробництв, суміжними періодами, переділами, замовленнями, в залежності від прийняття управлінських рішень і багато

інших. Таке групування можна вважати узагальненням за об'єктами обліку.

Інші вчені елементом методу визначають калькулювання або обчислення собівартості [7, с.50; 12, с.33]. Такі ж чи аналогічні визначення давали у різні часи офіційні інструкції, положення, рекомендації та методичні вказівки з планування, калькулювання, обчислення собівартості і т.ін. Таке формулювання обмежує розуміння сенсу та ролі калькуляції і виділяє лише її другу частину, регламентуючи процеси розподілу витрат між об'єктами калькуляції. Тому визначення калькуляції пропонуємо закріпити як спосіб (процес) групування витрат на різних етапах кругообігу капіталу та визначення (обчислення) собівартості придбаної (одержаної), виготовленої чи реалізованої продукції, товарів, робіт та послуг.

Не зупиняючись на питанні видів калькуляції та методиці обчислення собівартості одиниці продукції, слід відзначити необхідність збереження у визначенні калькуляції поняття «собівартості», як основному засобу порівняння індивідуальних витрат суб'єкта господарювання з суспільно-необхідними, середніми, міжнародними, нормативними і ін.

Найбільш специфічними (а може й ключовими) для облікової науки визначаються рахунки бухгалтерського обліку та подвійний запис. З точки зору самостійності застосування даних елементів методу їх дійсно можна поєднати в один – реєстрація та класифікація даних з метою їх систематизації [7, с.49], чи поточне групування облікових об'єктів та взаємопов'язане відображення на рахунках [3, с.43]. Таке поєднання має сенс з точки зору практичного застосування цих елементів. Однак у навчальному процесі та наукових дослідженнях слід звернути увагу саме на особливість (реальність) даних віртуальних елементів, кожен з яких, виконуючи спільну роль у формуванні облікової інформації має чітке призначення і обґрунтування.

Економічний зміст рахунку – окремі об'єкти бухгалтерського обліку чи однорідна група таких об'єктів за певними ознаками. Його ж призначення – відображення саме змін (руху) у складі всієї сукупності об'єктів обліку. Тому поняття рахунку бухгалтерського обліку слід визначати як спосіб систематизації та поточного узагальнення змін у складі облікових об'єктів. Подальша класифікація рахунків за різними ознаками, затверджені типові та робочі плани рахунків лише забезпечують

методологічну єдність такого узагальнення і обґрунтовують необхідність систематизації за тими чи іншими напрямками. При цьому враховуються національні, історичні та інші специфічні підходи, які доповнюють чи конкретизують визначення рахунків.

Відносно подвійного запису, то його слід відзначити як одне з найбільших досягнень економічної науки. З часів Б.Котрульї та Л.Пачолї поняття «дебет», «кредит» та подвійний запис стало основою облікового узагальнення і умовою для виділення бухгалтерського обліку в окрему науку.

Подвійний запис визначається як спосіб відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку. При цьому способом кожна господарська операція відображається мінімум на двох рахунках: на одному – по дебету, а на іншому – по кредиту, в одній і тій же сумі. Таке визначення дає мінімальне розуміння суті подвійного запису. Його ж наукове обґрунтування виходить з двох основних факторів: закону збереження матерії та двох напрямів класифікації господарських засобів (об'єктів бухгалтерського обліку) на активи і пасиви у складі предмету науки. Тобто об'єктивною причиною подвійного запису в літературних джерелах визначається подвійність господарських операцій. Ця подвійність формулюється як: кожна господарська операція викликає одночасні і рівновеликі зміни як мінімум у двох об'єктах обліку. Оскільки ж об'єктами обліку є активи або пасиви, а рахунки – активними і пасивними з відповідними сторонами «дебет» і «кредит» природно виникає можливість (і необхідність) подвійного відображення операцій на рахунках. Спосіб подвійного запису та система рахунків бухгалтерського обліку складають техніку, методику і методологію обліку. Саме на підставі розуміння бухгалтером економічної природи явища (системи рахунків) та подвійності господарських операцій у його свідомості складається економічна модель (рахункова формула, бухгалтерська проводка) відповідного процесу і виникає можливість відображення його на рахунках. Ця ж логіка лягає в основу бухгалтерської постановки програмного забезпечення автоматизованого обліку, а в подальшому її супроводу і удосконалення з виникненням нових об'єктів обліку, процесів, технічних засобів, нормативно-правового забезпечення і т.ін.

Подальше удосконалення визначення даних елементів методу пов'язується не з виникненням нових об'єктів обліку, а з можливостями і необхідністю подальшої систематизації(деталізації)за іншими, ще

недостатньо дослідженими напрямками групування облікових об'єктів. Для прикладу можна взяти третій вимір у розглянутій нами загальній схемі відображення напрямів групування об'єктів у складі предмета обліку (див.рис.1). У системі рахунків таку можливість можна передбачити виділенням у побудові рахунку «третьої» сторони – третіту за аналогією ідеї Ю.Ідзірі при виділенні у бухгалтерському обліку трьох вимірів: майна, доходів та сил [15, с.745-759]. Цього можна досягнути за рахунок потрібного відображення (на трьох рахунках) при відповідній побудові плану рахунків, де господарські операції будуть відображатись на рахунках різних рівнів.

Враховуючи можливості подальшого удосконалення визначення вказаних елементів методу можна за основу взяти наступне: **система рахунків бухгалтерського обліку та порядок відображення на них господарських операцій** – це спосіб поточної реєстрації та систематизації змін (руху) у складі об'єктів бухгалтерського обліку.

Вказані підходи до моделювання і систематизації господарських процесів підтверджують думку американських дослідників [16, с.62], які висунули згадану вище гіпотезу нейрообліку про походження діючих принципів бухгалтерського обліку з процесу функціонування біологічно розвиненого людського мозку в ході процесів взаємообміну. Продовження досліджень у сфері нейрообліку дасть можливість більш реальної оцінки доцільності розробки нових методів та підходів у бухгалтерському обліку, які б не суперечили його фундаментальним принципам. Застосування концепції нейрообліку дозволяє підтвердити виділення тих складових обліку, які є елементами жорсткого ядра, і не підлягають змінам з його розвитком [9, с.62].

Логічним і змістовним продовженням узагальнення облікової інформації є бухгалтерський баланс. Багато вчених ототожнюють поняття бухгалтерського балансу з балансовим узагальненням і вважають його засобом спостереження і контролю за наявністю та використанням господарських засобів і джерел їх утворення [3, с.47; 10, с.63; 12, с.33]. Інші вважають баланс однією з форм звітності [7, с.51]. Найбільш точним вважаємо підхід до визначення бухгалтерського балансу П.П.Німчинова [5, с.53], як способу групування і відображення господарських засобів у двох розрізах – за речовим складом і розміщенням та за джерелами їх утворення – грошовому вираженні на певну дату. Таке визначення: поперше – показує чіткий взаємозв'язок балансу з класифікацією об'єктів

обліку у складі його предмету; по-друге – розкриває призначення даного елемента методу як відображення (фіксацію) наявності (розміру) господарських засобів на певну дату і по-третє – чітко вказує на вищий рівень узагальнення інформації порівняно з рахунками бухгалтерського обліку застосуванням єдиного грошового вимірника. Ми не поділяємо думки про можливість поєднання даного елемента методу зі звітністю в один з назвами: узагальнення інформації з метою звітності чи підсумкове узагальнення. Це ґрунтується не стільки на методиці одержання узагальнених даних, скільки на призначенні кожного з елементів. Якщо бухгалтерський баланс має чітке завдання зафіксувати на певну дату розмір (обсяг, наявність) активів і пасивів в основному з метою контролю, то баланс (Звіт про фінансовий стан підприємства) подає узагальнені, певним чином регламентовані, показники вже в динаміці для аналізу фінансового стану та прийняття управлінських рішень.

Рівень же регламентації (нормативно-правового регулювання) в різних країнах і в різні періоди їх економічного розвитку має суттєві і досить різкі коливання, які часто порушують облікову методологію і впливають на сутнісне ядро цього елемента методу. Прикладом цього може бути перехід до балансу-нетто, коли зі статей балансу зникли «фінансування» та «вихід продукції», об'єднані поняття зносу та амортизаційних відрахувань, в кварталних балансах об'єднались прибутки та збитки і т.ін. Це суттєво знизило роль обліку у контролі за цільовим використанням коштів (навіть відокремлених на спеціальних грошових рахунках), тобто зникла чіткість на шляху: знаряддя праці - амортизаційні відрахування (фонд) – цільове фінансування – інвестиції (витрати). Саме при винесенні амортизаційних відрахувань на майнові паї членів колективних господарств на забалансові рахунки через кілька років цей вид власності зник з облікової «арени». Якщо природа зносу основних засобів зрозуміла і економічний зміст відповідних рахунків як регулюючих дає підставу для їх відображення в активі з «-», аналогічне можна віднести і до неоплаченого та вилученого капіталу (пасив «-»), то відносно згорання в поточних балансах дебету і кредиту рахунку 23 «Виробництво» чи різниці між оборотами рахунків 70 «Дохід від реалізації» та 90 «Собівартість реалізації» не має наукового обґрунтування. Тут слід згадати синтетичні рахунки, які були в обліковому обігу і деталізували чи поєднували окремі об'єкти обліку, як: «Реалізація», «Випуск продукції», «Валові доходи», «Валові витрати» та

ін. з відповідним виходом на статті балансу. Тому як елемент методу бухгалтерський баланс має самостійне значення і повинен визначатись як спосіб систематичного узагальнення наявності (розміру) облікових об'єктів на певну дату в грошовому вимірнику. Побудова такого балансу традиційна: актив, пасив, статті та валюта (фактура) балансу. Вона може не передбачати навіть поділу на розділи (хоча і не виключає) і мати вигляд оборотної відомості за синтетичними рахунками або сальдового балансу шахової форми.

Побудова ж балансу як форми звітності, в Україні «Звіту про фінансовий стан підприємства», є заключним етапом фінансового обліку, може і повинна змінюватись у відповідності до економічної і політичної ситуації в країні та є невід'ємною частиною іншого елементу методу обліку – звітність.

Поняття звітності формується як система показників, які характеризують господарюючий суб'єкт і подаються внутрішнім і зовнішнім споживачам. Таке визначення дещо звучує загальне розуміння звітності обмеженістю господарюючим суб'єктом. Саме тому окремі вчені виділяють фінансову звітність в якості елементу методу бухгалтерського обліку, інші таким елементом вважають систему звітності, що складається вже з різних видів, форм та порядку подання звітності, Такі уточнення знову ж таки є змінними у визначенні елементів методу і являють собою складову частину дисциплін «Організація обліку», «Фінансова звітність» та ін., де звітність повинна відповідати певним стандартам з встановленою системою групування (які змінюються). Тому бухгалтерська звітність як елемент методу – це спосіб одержання (формування) підсумкових показників за даними поточного бухгалтерського обліку за звітний період.

Всі вказані елементи методу взаємопов'язані, доповнюють один одного і застосовуються в певній послідовності. Загальну схему взаємозв'язку і послідовності їх застосування наведено на рис. 2.

Поряд з наведеним алгоритмом застосування елементів методу слід зазначити, що ці елементи у процесі облікової роботи застосовуються одночасно. Стосовно однієї господарської операції застосовується вказаний алгоритм, а коли мова йде про весь спектр облікового процесу то різні господарські операції знаходяться на різних етапах формування інформації одночасно. Однак на загальній схемі не відображено специфіки застосування документації при оформленні операцій в ході інвентаризації та відображенні її результатів, як це вже вказувалось вище. Сюди можна

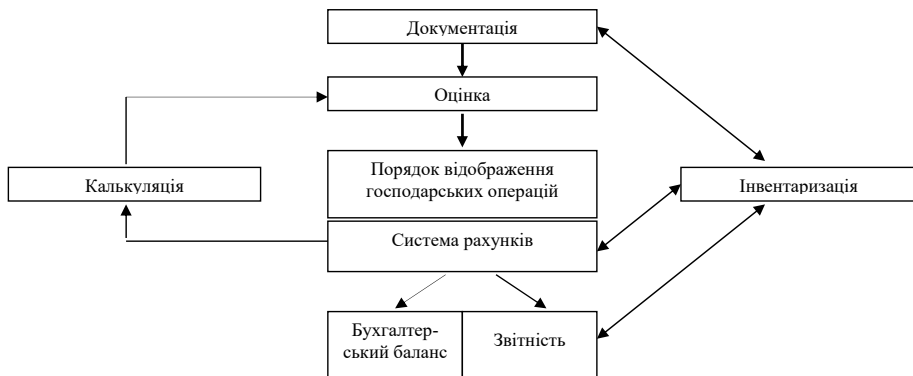


Рис. 2. Загальна схем взаємозв'язку і послідовності застосування елементів методу бухгалтерського обліку

також віднести застосування спеціальних документів (бухг. довідок) при розподілі та списанні калькуляційних різниць, визначення та відображення доходів і витрат від первісного визнання при оцінці за справедливою вартістю, документування виправлення помилок у балансі та інших формах звітності, переоцінки (індексації) об'єктів обліку і т.ін. Відповідно можна назвати приклади рахунків (аналітичних і субрахунків) для відображення відхилень від облікових (нормативних, справедливих і ін.) цін, які в наступному оформляються документами. Тобто наведена схема лише у спрощеному вигляді подає єдність та послідовність у застосуванні елементів методу, реальний же їх взаємозв'язок набагато складніший та може змінюватись з розвитком економічних взаємовідносин і нормативного регулювання облікових процедур. Дослідження вказують на взаємозв'язок розвитку бухгалтерського обліку з розвитком економіки країни в цілому [17]. Чим краще розвивається економіка, тим більші вимоги ставляться до обґрунтованості та достовірності облікової інформації. При цьому змінюється лише варіативна частина основ формування облікової інформації під впливом законодавчого, історичного та нормативного векторів регулювання інформаційного забезпечення за умови збереження його незмінного ядра, сформованого ще на стадії виникнення. Свідченням цього є крива Бернуллі на гербі бухгалтерів, яка говорить, що в певний час зародившись, бухгалтерський облік буде існувати вічно.

Список використаних джерел

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. №996-ХІУ зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
2. Плаксієнко В.Я. Облік, оподаткування та аудит: навч. посіб. [для студ. вищих навч. закл.] / В.Я.Плаксієнко, Ю.А. Верига, В.А.Кулик, Є.А.Карпенко. Київ: ЦУЛ, 2019. 509 с.
3. Галкин А.Ф., Огийчук Н.Ф., Войчук Г.И. Теория бухгалтерского учета. М.: Колос, 1970.- 263 с.
4. Кузьминский А.Н. Теория бухгалтерского учета: учебник. К.: Выща школа, 1990. 311с.
5. Німчинов П.П. Загальна теорія бухгалтерського обліку. К.: Вища школа. 1977. 240 с.
6. Радостовец В.К. Теориябухгалтерского учета и бухгалтерский учет в отраслях народного хозяйства. М.: Статистика. 1977. 439 с.
7. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: підручник. 3-тє вид., перероб. і доп. К.: Знання, 2008. 535 с.
8. Кузьмінський А.М., Сопко В.В., Завгородній В.П. Організація бухгалтерського обліку, контролю і аналізу6 підручник. За ред. А.М. Кузьмінського. К.: Вища школа, 1993. 223 с.
9. Легенчук С.Ф. Бухгалтерське теоретичне знання: від теорії до метатеорії: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2021. 336 с.
10. Білоусько В.С., Беленкова М.І. Теорія бухгалтерського обліку: навч. посібник. Видання 4-тє. Харків: Харк. нац. аграр. унів., 2006. 423 с.
11. Петрук О.М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2006. 420 с.
12. Михайлов М.Г., Глушаченко А.І., Гончар В.П., Болмат Г.А. Бухгалтерський облік (теорія): навчальний посібник за ред. М.Г. Михайлова. К.: Центр учбової літератури, 2007. 248 с.
13. Первинний облік у сільськогосподарських підприємствах: навч. посібник [для студ. вищих навч. закл.]. За ред. В.Я. Плаксієнка. К.: Центр учбової літератури, 2007. 248 с.
14. Гнатишин Л.Б., Прокопишин О.С. Організація обліку: навч. посіб., 2-є вид. перер. і доп. Львів: Магнолія 2006, 2016. 438 с.
15. Ijiri Y. A Framework for Triple-Entry Bookkeeping/ The Accounting Review, 1986. №4. P. 745-759.
16. Dickhaut J. NeuroAccounting, Pfrt I. The Primate Brain and Reciprocal Exchange / J. Dickhaut, S.Basu, K.McCabe, G. Waymire[Електронний ресурс]– Режим доступу:<http://papers.ssrn.com/abstract=1336526>.
17. Васильєва Л.М., Бондарчук Н.В., Бондарчук О.П. Історія бухгалтерського обліку: навчальний посібник. Дніпро: Видавничо-поліграфічний центр «Гарант-СВ», 2017. 224с.

1.3. Обліковий базис генерації потоків капіталу

Капітал господарюючого суб'єкту, його зміни в процесі підприємницької діяльності найбільш наглядно виступають у якості предмету бухгалтерського обліку. Відображення кругообороту капіталу в обліку як фізичного, інтелектуального, так і фінансового (власного і позикового, внесеного й накопиченого), залежить від методу обліку. Оцінка як елемент методу бухгалтерського обліку тісно пов'язана з предметом бухгалтерського обліку й обумовлена необхідністю відображення інформації про капітал і результати його використання у фінансово-господарській діяльності в єдиній грошовій одиниці.

Теоретичні та методологічні основи відображення кругообороту капіталу в бухгалтерському обліку та фінансовому менеджменті досліджували багато вітчизняних і зарубіжних вчених таких як Бутинець Ф.Ф., Дем'яненко М.Я., Кірейцев Г.Г., Малюга Н.М., Малишев І.В., Соколов Я.В., Швець В.Г. та ін. Однак це питання залишається актуальним і сьогодні.

Усі активи підприємства є його матеріально-технічною базою. Обсяг активів визначається масштабами і характером діяльності підприємства. Залежно від функціональної ролі активи у сфері підприємницької діяльності (виробничої, комерційної і банківської) відіграють роль засобів виробництва й обігу, а в ланках бюджетної сфери – засобів споживання (тривалого і одноразового характеру).

Засоби виробництва поділяються на засоби праці та предмети праці. Засоби праці – це речі або комплекс речей, за допомогою яких працівник впливає на предмети праці. Це машини, обладнання, інструменти, пристрої, інвентар та ін. У широкому розумінні до засобів праці відносяться усі матеріальні умови, необхідні для того, щоб процес праці міг взагалі відбуватися. Сюди відносять землю, виробничі споруди, будівлі, транспортні засоби, а також інші матеріальні умови, без яких процес праці буде неможливим або недосконалим [15, с. 25].

Засоби праці відрізняються від решти засобів такими ознаками:

1) вони використовуються у процесі діяльності як предмети, за допомогою яких людина впливає на предмет праці (сировину, матеріали), або як матеріальні умови, необхідні для вдосконалення процесу праці. Під впливом засобів праці предмети праці змінюють свої фізико-хімічні властивості та перетворюються на готову продукцію [3, с. 48-49];

2) багаторазово беруть участь у процесі виробництва, зберігаючи при цьому свою натуральну форму;

3) свою вартість вони частинами (у міру зношування) переносять на новостворений продукт, у виробництві якого ці засоби праці брали участь.

Господарська діяльність підприємства пов'язана з використанням коштів, які постійно перебувають у безперервному русі, або кругообігу. Кругообіг засобів здійснюється через господарські процеси, які є найважливішим об'єктом бухгалтерського обліку і відображають господарську діяльність кожного підприємства [17, с. 176].

На будь-якому підприємстві, яке займається виробництвом і збутом продукції, відбувається *кругооборот капіталу*, або *кругооборот засобів*, ці поняття саме в цьому розумінні є рівнозначними по суті.

У процесі кругообороту засоби збільшуються чи зменшуються та змінюють свою зовнішню форму. Відбувається це з метою створення нових товарів та задоволення потреб людини та суспільства в цілому. Для пізнання сутності цього об'єктивного процесу і для здійснення контролю за ним необхідна детальна економічна інформація.

Господарські процеси або процеси операційного циклу – постачання (придбання), виробництво, реалізація (збут) відображають процес кругообороту капіталу, спричинений функціонуванням товарно-грошових відносин.

Капітал у процесі кругообороту проходить три стадії (або етапи, фази, – такі назви використовуються в науковій літературі). Дві з них складають процес обороту і одна – виробництво, в наступній послідовності: оборот – виробництво – оборот. Ідея відображення кругообороту вартостей у замкнутому колі була висловлена французьким економістом Франсуа Кене (1694-1774) у розробленій ним «економічній таблиці», яка одержала визнання К. Маркса [11, с. 31]. На *першій стадії* обігу відбувається купівля товарів (засобів виробництва і робочої сили), необхідних для виробничої діяльності. Ця операція не змінює загальної суми засобів, якими володіє господарюючий суб'єкт. На *другій стадії* кругообігу (Т... В... Т') відбувається процес виробництва, де створюються новий товар і нова вартість. На *третьій стадії* кругообігу (Т' – Г') товарна форма вартості замінюється грошовою. Ця заміна відбувається на новій основі, так як вироблений товар має вже нову, втілену в ньому вартість, більшу за ту, яка була авансована на першій стадії. Авансована вартість у формі капіталу у процесі кругообороту виступає у трьох формах: грошовій, товарній і

виробничій. У залежності від того, з якої форми починає свій рух кругообіг капіталу, він має три фігури: грошову, товарну і виробничу. К. Маркс при аналізі кругообігу капіталу дослідив усі три фігури кругообігу капіталу і прийшов до висновку, що для капіталістичного виробництва вихідною формою кругообігу є грошова.

Політична економія вважає грошову форму кругообігу вихідною для будь-якого товарного виробництва. Обґрунтовується це збереженням товарно-грошових відносин і внаслідок цього необхідністю ведення господарства на госпрозрахунковій основі. Це положення розділяють більшість вчених, зокрема, проф. М.Я.Дем'яненко [6, с. 25-26].

Розглядаючи кругообіг капіталу, приймається, що авансована вартість, яка пройшла всі стадії без затримки, повертається у вихідний пункт. Але, як зазначає проф. Дем'яненко М.Я., в реальній дійсності так буває рідко. Як правило, авансовані засоби на певній стадії затримуються і навіть випадають із кругообігу, хоча й залишаються засобами господарств [6, с. 23-24]. Наприклад, підготовлені для виробничого процесу сировина і матеріали виявились зайвими і тому їх вартість не була включена у кругообіг, а на останній стадії - вироблена продукція (товар) виявились тимчасово нереалізованою. Таким чином, ці засоби знаходяться поза кругообігом, поза рухом капіталу. У той же час ці ресурси через певний час можуть знову бути залучені в обіг.

Проф. І.В. Малишев стверджує, що економічний зміст кожної стадії кругообігу, як і процесу в цілому, повинен з точністю відображатись в системному бухгалтерському обліку. Процес кругообігу та його облік відбуваються безперервно і одночасно на всіх стадіях [9, с. 87].

Проф. Кірейцев Г.Г.у своїй праці [16, с.151-152] відмічає, що кругообіг капіталу охоплює шість стадій: процес постачання – виробничі запаси – процес виробництва – продукти виробництва – процес реалізації – грошові кошти. Далі він пояснює, що виробництво починається з певної суми грошових коштів, які вкладаються у визначену кількість ресурсів для виробництва (або товари для продажу). У результаті стадії постачання оборотний капітал з грошової форми переходить у виробничу (предмети праці або товари). На стадії виробництва ресурси перетворюються на продукцію, роботи або послуги. Результатом цієї стадії є перехід оборотного капіталу з виробничої форми в товарну. На стадії реалізації оборотний капітал з товарної форми знову переходить у грошову.

Але з цією позицією важко погодитись, адже виробничі запаси, які проф. Кірейцев Г.Г. виділяє як окрему стадію кругообороту капіталу, є результатом процесу постачання, продукти виробництва – результат процесу виробництва, а грошові кошти – процесу реалізації. Тому ми зупиняємось на думці, що варто все-таки виділяти три стадії, а не шість.

Господарські засоби в процесі кругообороту набувають різних форм і водночас перебувають у всіх трьох формах. Це є обов'язковою умовою безперервності виробництва: порушення в будь-якій ланці процесу кругообороту господарських засобів призводить до погіршення роботи підприємства.

Цікавим є факт, що вчений із Нідерландів А.М. Вольф (1854-1920 рр.) під предметом бухгалтерського обліку розумів різні *стадії кругообороту капіталу*. Німецький вчений І.Ф.Шер (1928 р.) сам баланс розумів як «засіб для розкриття *стадій кругообороту капіталу*». Інший німецький вчений В. Зомбарт (XIX-XX ст.) вважав, що кругооборот капіталу розкривається через систему рахунків: від рахунку «Капітал» через операційні рахунки та рахунок «Збитки та прибутки» знов до рахунку «Капітал» [10, с. 76].

Проф. Соколов В.Я. у своїй праці відмічає: «Прибыль образуется в процессе *кругооборота капитала*. При этом и для бухгалтера, и для предпринимателя решающее значение имеет анализ различных стадий кругооборота: Д – Т и Т – Д, т.е. выявление изменений в объеме и составе средств. Решающим приемом этого анализа выступает статический баланс. Его следует составлять ежедневно. ... чем продолжительнее отчетный период, тем бессмысленнее стоимостные характеристики. Отсюда делается вывод: *чем быстрее обесцениваются деньги, тем чаще надо составлять баланс*» [13, с. 422].

Прихильники *статичної інтерпретації балансу* протиставляли актив і пасив, трактуючи їх як дві групи одних і тих же засобів: актив за складом засобів і пасив за джерелами тих само засобів. Однак як актив, так і пасив є знаряддям обліку руху вартості, фазами *кругообороту капіталу*, а сам баланс - засобом періодичного виявлення результату господарської діяльності.

Першим автором, який підійшов до трактування балансу як до способу відображення *кругообороту капіталу*, був Г. Бідерманн (1912 р.). Для нього баланс почався не з активу, а з пасиву, і саме пасив розглядався як центральний його розріз. Всі факти господарського життя Г. Бідерманн

згрупував за ходом руху капіталу на чотири групи, кожна з яких повинна була відповідати одній з чотирьох фаз кругообороту: 1) *фінансування* – факти, які пов'язані із відображенням джерел отримання, які забезпечують господарську діяльність підприємства; 2) *ангажування* – факти, пов'язані із перетворенням грошових засобів у матеріальні цінності; 3) *реалізація* – факти, які відображають перетворення матеріальних цінностей у грошову масу; 4) *адаптація* – самофінансування, тобто повернення капіталу в первісну форму, результат реформації [13, с. 438].

В основі економічних теорій лежить уявлення про *капітал* як про об'єкт балансу. Але різні автори по-різному розуміли місце цієї загадкової і малозрозумілої, навіть найкращим розумам людства, категорії в бухгалтерському балансі. Якщо К. Менгр, Е. Бьом-Баверк, Ф. Хайек, Л. Мізес і Р. Фішер вважали, що капітал – це актив бухгалтерського балансу, то не менш великі економісти – І. Шумпетер і Д.Б. Кларк відносили капітал до пасиву балансу. Г. Кассель вважав, що весь баланс – і актив, і пасив, - відображає *рух капіталу*, і саме цей погляд виражає ідея *динамічного балансу* [там само].

Середня тривалість обороту капіталу підприємства характеризується періодом його обороту в днях (місяцях, роках). Крім того, цей показник може бути виражений числом оборотів на протязі певного періоду. Як було сказано вище, під час кругообороту капітал видозмінюється. Але, як зазначає проф. І.О.Бланк, одночасно зі зміною форм руху капіталу характеризується постійною зміною його сумарної вартості, яке носить назву «вартісний цикл». Рух вартісного циклу капіталу підприємства здійснюється по спіралі [2, с. 217]. Таким чином, в процесу руху вартісного циклу капітал підприємства може нарощувати свою сумарну вартість в окремі періоди в результаті рентабельного його використання або частково втрачати її в результаті збиткової господарської діяльності. Таким чином, процес підприємницької діяльності поділяється, як правило, на ряд етапів. Першим етапом є підготовка виробництва, який включає здійснення вкладень у необоротні та оборотні активи, або формування капіталу економічного суб'єкту на початковому етапі його діяльності та його поповнення при продовженні діяльності. Другий етап – це здійснення безпосередньо технологічного процесу, пов'язаного із виконанням статутної діяльності. Третій етап – це процес збуту або продажу виробленої продукції (робіт, послуг).

Зміна капіталу в процесі його кругообороту і здійснення трансакцій бізнесу відображається, опосередковано через рух ресурсів підприємства, які поділяються в залежності від стадії руху капіталу на три групи:

1) ресурси, вкладені у формування промислового, фінансового та інтелектуального капіталу до моменту їх комерційного використання;

2) працюючий капітал господарюючого суб'єкту (промисловий, фінансовий та інтелектуальний);

3) ресурси, які знаходяться на різних етапах трансакцій бізнесу.

Першу групу ресурсів комерційної організації складає *капітал, який формується*, у склад якого входить:

а) основний капітал, який формується, - капітальні вкладення в основні засоби, які відображаються на наступних рахунках бухгалтерського обліку: 15, 37, 63, 65, 66;

б) інтелектуальний капітал, який формується, - вкладення в нематеріальні активи та витрати, необхідні для розвитку інтелектуального потенціалу організації, які облічуються на рахунках 15, 37, 39, 47, 63, 65, 66;

в) оборотний матеріальний капітал, який формується, - це вкладення в матеріально-виробничі запаси (рахунки 20, 23, 63, 66, 91, 92, 93);

г) фінансовий капітал – це фінансові вкладення (рахунки 33, 35, 64, 68). Другу групу ресурсів (*працюючий капітал*) складають:

а) працюючий основний (промисловий) капітал;

б) працюючий інтелектуальний капітал – нематеріальні активи;

в) наявний фінансовий капітал – грошові кошти;

г) працюючий матеріальний капітал – сировина і матеріали.

Третю групу (*ресурси трансакцій бізнесу та рух ресурсів у бізнес-процесі*) представляють:

а) витрати незавершеного виробництва – проміжний результат трансакцій бізнесу (процесу основного виробництва);

б) ресурси, які знаходяться у процесі перепродажу і посередництва;

в) ресурси, які є результатом виробництва – готова продукція;

г) рух ресурсів у процесі здійснюваних трансакцій бізнесу відображається на рахунках бухгалтерського обліку та у фінансовій звітності завдяки обліку таких категорій як: доходи і дебіторська заборгованість; витрати; фінансовий результат.

Рух вказаних груп ресурсів підприємства і *кругооборот капіталу*, обумовлений процесом підприємницької діяльності, із відображенням його в системі рахунків бухгалтерського обліку представлено на рис. 1.

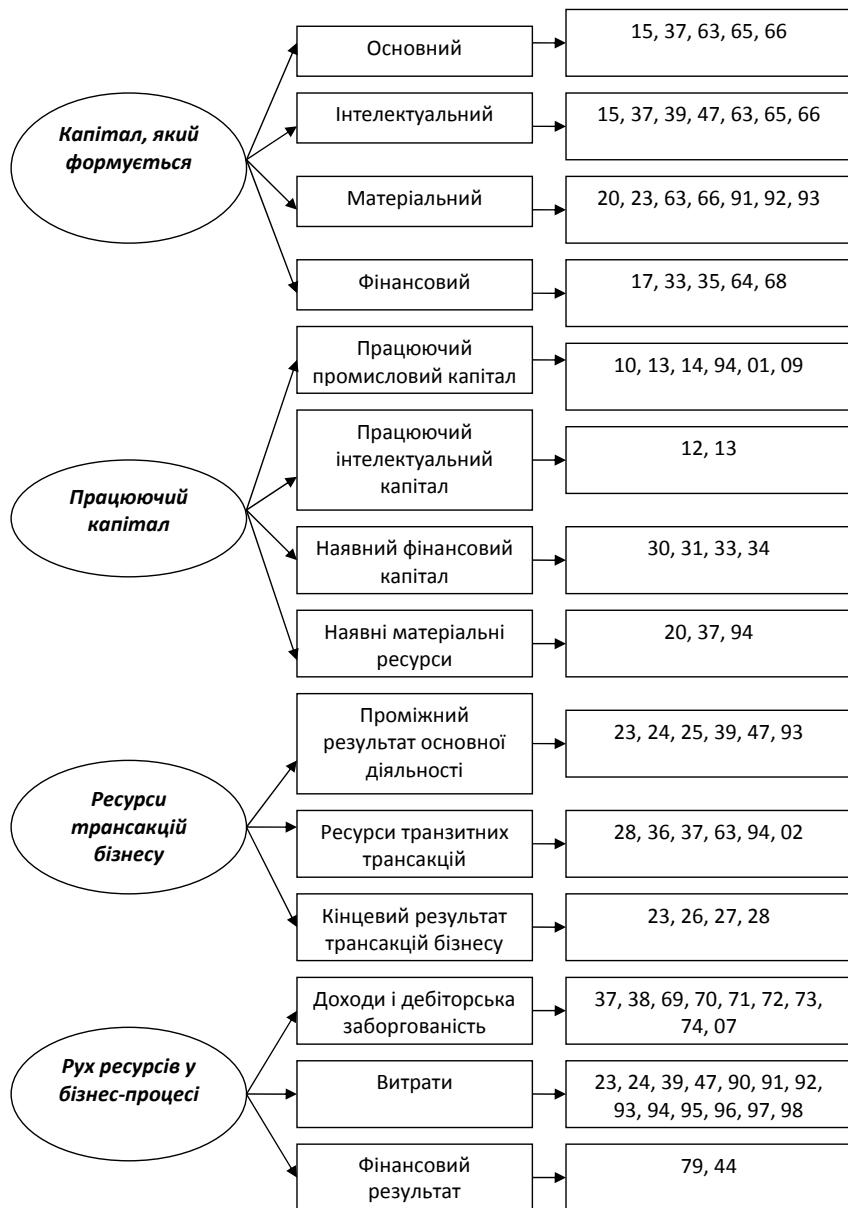


Рис 1. Відображення кругообороту капіталу на рахунках бухгалтерського обліку

Слід зазначити, що віднесення певних рахунків (рис. 1) до конкретної групи капіталу є досить умовним, адже є такі рахунки, які приймають участь у відображенні в обліку процесу кругообороту капіталу на різних етапах, і тому їх можна використати в обліку одночасно на різних стадіях.

Проведемо оцінку окремих елементів процесу кругообороту капіталу підприємств України (табл. 1).

Таблиця 1

Оцінка рентабельності власного капіталу підприємств України

Роки	Власний капітал, млн. грн.	Прибуток	Рентабельність власного капіталу
2019	3092765,9	523779,0	16,9%
2018	2708576,9	288305,5	10,6%
2017	2458527,6	168752,8	6,9%
2016	2445803,7	29705,0	1,2%
2015	2288741,4	-373516	-16,3%
2014	1480658,0	-590066,9	-39,9%
2013	1950374,9	-4294,50	-0,2%
2012	1904940,2	8357,8	0,4%

Джерело: розраховано авторами на основі даних Державної служби статистики України [12].

Можемо відмітити значне зниження рентабельності у 2013–2015 рр., яке спричинене, на наш погляд, політичними факторами. Унаочнимо наведену інформацію на рис. 2.

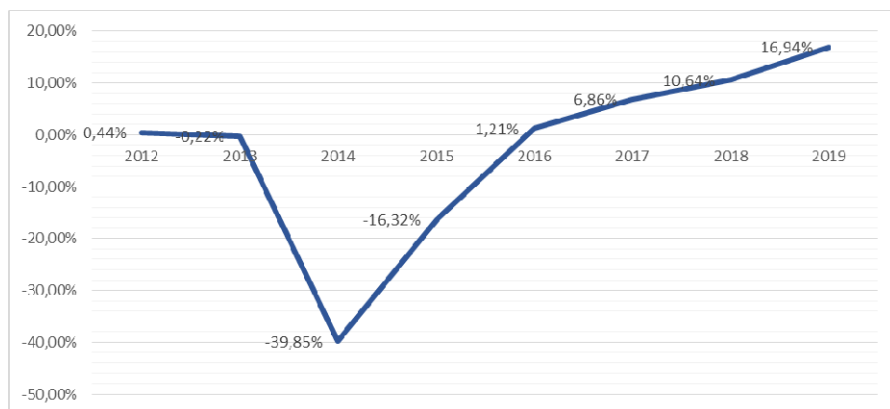


Рис. 2. Рентабельність власного капіталу

Джерело: побудовано авторами.

Наступним елементом оцінимо термін оновлення основного капіталу підприємств України (табл. 2).

Таблиця 2

Визначення терміну оновлення основного капіталу підприємств України

Роки	Необоротний капітал, млн. грн.	Капітальні інвестиції, млн. грн.	Термін оновлення, років
2019	4844512,9	524474,1	9,24
2018	4584315,5	471115,5	9,73
2017	4303282,8	359159,8	11,98
2016	4212813,1	281667,7	14,96
2015	3960148,9	213478,2	18,55
2014	2717620,4	178384,9	15,23
2013	2639813,2	216986,9	12,17
2012	2456015,1	229487,2	10,70

Джерело: розраховано авторами на основі даних Державної служби статистики України [12].

Як можемо бачити, у 2019 році при існуючому рівні капітальних інвестицій необоротний капітал може бути повністю замінений трохи більше, ніж за дев'ять років, що вкладається у розрахункові норми.

Ще одним важливим показником обороту капіталу виступає коефіцієнт автономії, який відображає потребу підприємства у залученні додаткових джерел капіталу (табл. 3).

Таблиця 3

Розрахунок автономії підприємств України

Роки	Власний капітал, млн. грн.	Вартість активів, млн. грн.	Коефіцієнт автономії
2019	3092765,9	11494975,4	0,27
2018	2708576,9	10878050,6	0,25
2017	2458527,6	9961779	0,25
2016	2445803,7	9991791,2	0,24
2015	2288741,4	8073783,3	0,28
2014	1480658,0	5994265,5	0,25
2013	1950374,9	5712274,8	0,34
2012	1904940,2	5224147,1	0,36

Джерело: розраховано авторами на основі даних Державної служби статистики України [12].

Із даних табл. 3, відмічаємо, що підприємства України в цілому мають низький коефіцієнт автономії, враховуючи, що його нормативне значення складає 0,5. Це негативно позначається на фінансовій стійкості підприємства, його здатності протистояти коливанням економіки. В

Україні існує потреба для підвищення частки власного капіталу у вартості активів. Це може бути досягнуто за рахунок додаткової капіталізації ресурсів, які має у своєму розпорядженні підприємство, зокрема, капіталізації інтелектуального капіталу.

Однією із головних перепон процесу капіталізації ресурсів, серед яких і інтелектуальний капітал, виступає проблема достовірної їх оцінки для відображення у бухгалтерському обліку.

У системі вартісного вимірювання капіталу в бухгалтерському обліку використовуються такі поняття як «доходи» і «витрати», аналіз змісту яких необхідний для вивчення специфіки їх застосування в українському та міжнародному обліку. На основі цього аналізу можливі певні уточнення і доповнення вказаних понять в контексті вартісного виміру капіталу в бухгалтерському обліку.

З метою комплексного підходу до змісту понятійного апарату є доцільним розгляд системи понять вартості, які використовуються в оціночній характеристиці капіталу господарюючого суб'єкту. Це відноситься до таких категорій як собівартість, ринкова вартість. Розгляд цих категорій необхідний, з одного боку, з позицій широкого смислового значення поняття ринкової вартості в бухгалтерському обліку, і з іншого – із врахуванням особливостей застосування різних видів ринкових цін. Це відноситься до таких видів ринкових цін як довідкові, біржові, ціни торгів або тендерів, ціни пропозицій, ціни фактичних угод при внутрішній торгівлі, імпорتنі ціни та світові. На основі цього підходу до ринкової вартості необхідно розглядати і інші види вартості, наприклад, первісна вартість, відновна, ліквідаційна.

Для виявлення тенденцій у розвитку концепцій і методів оцінки в системі бухгалтерської інформації особливий інтерес представляє аналіз історичного досвіду вартісної оцінки як елемента методу бухгалтерського обліку в рамках простої, камеральної та подвійної бухгалтерії. Як відомо, подвійний запис і подальший розвиток обліку на його основі призвели до виникнення і розвитку таких типів бухгалтерського обліку як статичний і динамічний облік. Тому є доцільним розгляд трансформації вартісного виміру руху капіталу в цих типах обліку. У зв'язку з тим, що німецька і французька школи бухгалтерського обліку внесли значний вклад у розвиток теорії та практики цих типів обліку, необхідно більш детально вивчити досвід саме цих національних шкіл бухгалтерського обліку. Це дозволить, на наш погляд, виявити закономірності в змінах підходів до

вартісної оцінки капіталу як предмету бухгалтерського обліку в цих типах обліку, в залежності від змін ролі й значення бухгалтерського балансу та ін. форм бухгалтерської звітності.

Теорія та методологія вартісної оцінки знаходилась в центрі уваги і інших наукових шкіл, зокрема вчених США і Англії, які внесли певний вклад у розвиток світового бухгалтерського обліку і є теоретичним спадком системи сучасного обліку. Внаслідок цього особливий інтерес представляють історичний досвід розвитку теорії оцінки вищеназваними науковими школами, аналіз внеску яких необхідний для обґрунтування загальної філософії концепцій вартісної оцінки стосовно сучасного етапу розвитку обліку. Англо-американська школа бухгалтерського обліку здійснила внесок в розвиток двох основних напрямів, представниками яких є *персоналісти* та *інституціоналісти*, тому необхідним є розгляд принципово різних позицій цих теорій у питаннях застосування концепцій оцінки до об'єктів бухгалтерського обліку з позицій сучасного етапу його розвитку.

У той же час найбільший інтерес для сучасного вітчизняного обліку представляє оцінка історичного вкладу радянської школи, а також результати наукових дискусій на рубежі останніх двох століть і в період розвитку НЕПу в нашій країні. Тому для осмислення процесу трансформації вартісного виміру капіталу в бухгалтерському обліку стосовно до сучасного етапу його розвитку необхідно узагальнення цих дискусій та обґрунтування ролі й значення української школи в розвитку теорії та практики оцінки в бухгалтерському обліку.

Аналіз еволюції концептуальних поглядів на вартісну оцінку в рамках різних національних шкіл бухгалтерського обліку дозволить виявити, на наш погляд, тенденції в змінах сучасних концепцій оцінки в залежності від ринкової кон'юнктури і зміни у змісті оцінки та особливостей її використання у сучасному бухгалтерському обліку.

Різноманіття видів оцінок, які використовуються в теперішній час у бухгалтерському обліку, обумовлене великою кількістю суперечливих інтересів різних користувачів бухгалтерської інформації та зміною у зв'язку з цим пріоритету тієї чи іншої концепції вартісної оцінки. Внаслідок цього концептуальні підходи до вартісного виміру капіталу повинні розглядатися в залежності від превалювання інтересів тих чи інших груп користувачів бухгалтерської інформації та цілей складання бухгалтерської звітності. Тому необхідним є обґрунтування змін у підходах до оцінки капіталу в залежності від цілей бухгалтерської звітності.

Узагальнення різних концепцій вартісної оцінки, які використовуються в системі бухгалтерського обліку та оціночної діяльності, може бути основою для обґрунтування *концепцій вартості капіталу підприємства на окремих стадіях його кругообороту* в процесі підприємницької діяльності господарюючого суб'єкту в умовах ринку. Розвиток ринкової системи господарювання передбачає продовження діяльності економічного суб'єкту, але не виключає її припинення за тими чи іншими причинами. Тому концепція вартісного виміру капіталу господарюючого суб'єкту в сучасному бухгалтерському обліку повинна враховувати і ці аспекти в діяльності комерційних організацій.

Для уникнення руйнування структури основного капіталу необхідне його відтворення, яке здійснюється в бухгалтерському обліку в основному через механізм амортизації. Тому концепція вартісного виміру довгострокового капіталу господарюючого суб'єкту повинна включати і концепцію амортизаційної політики в бухгалтерському та податковому обліку. Всебічне обґрунтування цієї концепції можливе на основі систематизації концептуальних поглядів на амортизацію в українському і західному обліку та аналізу змін в нормативному регулюванні режиму бухгалтерської та податкової амортизації у вітчизняному обліку.

Вирішення проблем у методиці вартісного вимірювання різних груп капіталу в бухгалтерському обліку відобразиться позитивно на фінансовій стабільності господарюючих суб'єктів, яка багато в чому залежить від раціональної організації оцінки і обліку формування довгострокового капіталу, оскільки основні засоби і нематеріальні активи тісно пов'язані з конкурентноздатністю вітчизняної продукції. Основною причиною її низького рівня є занадто високий фізичний і моральний знос обладнання, недостатнє використання у виробничій діяльності передових технологій, а також неповне використання виробничих потужностей і, як наслідок, низькі показники ефективності використання основних фондів, які впливають в кінцевому рахунку на ефективність фінансово-господарської діяльності економічного суб'єкта в цілому.

Крім того, для сучасного етапу вітчизняної системи бухгалтерського обліку, не дивлячись на активне її реформування, залишається характерною така ситуація як нереальна оцінка активів підприємства. Причому ця ситуація можлива як при формуванні первісної вартості необоротних активів, так і в наступних їх оцінках у бухгалтерському обліку, від яких багато в чому залежить фінансовий стан економічних

суб'єктів і якість наданої ними фінансової звітності. При цьому поза обліком, як правило, залишаються такі важливі питання як облік вкладень в необоротні активи у межах прогнозованих сум (кошторисної вартості) і відхилень фактичних сум від кошторисної вартості, постійний і детальний контроль за витратами в інвестиційній діяльності при управлінні *процесом кругообороту капіталу*.

У результаті інформація, отримана за даними бухгалтерського обліку, перестала відповідати вимогам користувачів, насамперед, через інерційність і ретроспективність, що суперечить концепції управління вартістю. У той же час практично будь-яке управлінське рішення спрямоване в майбутнє. А значить, для оцінки якості такого рішення необхідно прогнозувати майбутні витрати, в тому числі і вкладення в основний капітал підприємства.

Однією із основних проблем бухгалтерського обліку формування вартості інтелектуального капіталу є те, що у сучасному бухгалтерському обліку в якості ідентифікованих нематеріальних активів або об'єктів інтелектуальної власності відображається в основному інформація тільки про частину інтелектуального капіталу. Інші компоненти інтелектуального капіталу, зокрема, ділова репутація економічних суб'єктів, не відображається в бухгалтерському обліку та звітності, щонайменше, до укладення угоди з продажу бізнесу.

На думку авторів дослідження, багато об'єктів обліку, які традиційно вважаються витратами, можна капіталізувати або визнати активами, в тому числі і нематеріальними. Це відноситься, зокрема, до витрат на науково-дослідницькі, дослідно-конструкторські і технологічні роботи та роботи зі створення рекламних продуктів, які повинні розглядатися як витрати, тільки якщо вони не задовольняють критерії визнання активів.

Методи проведення оцінки майна, дослідження теоретичних і прикладних проблем, пов'язаних із оцінкою бізнесу в цілому, є на даний час однією із центральних проблем не тільки у бухгалтерському обліку, але і в оціночній діяльності. Однак на відміну від оцінки бізнесу дані проблеми у бухгалтерському обліку необхідно розглядати в комплексі разом з проблемами оцінки зобов'язань і відображення операцій з переоцінки на рахунках бухгалтерського обліку та звітності.

Діючі правила обліку на рівні українських і міжнародних стандартів передбачають корегування вартості як необоротних, так і оборотних активів. Однак самі методи цього корегування і способи їх відображення в

бухгалтерському обліку мають суттєві відмінності. Внаслідок цього і метрологічні проблеми обліку цих операцій у вітчизняному обліку та обліку, орієнтованому на МСФЗ, мають принципові розбіжності.

З метою комплексного підходу до вирішення вказаних проблем необхідний розгляд питань, пов'язаних із відображенням операцій з переоцінки окремих видів фінансових вкладень, можливість якої передбачена в українському обліку, а також зі зміною вартості і інших груп оборотних активів. Так, вимагають розгляду операції із знецінення матеріально-виробничих запасів та окремих видів фінансових активів, а також операції з відображення в обліку боргових зобов'язань із поділом їх на: заборгованість, реальну до стягнення; сумнівну заборгованість і заборгованість, безнадійну до стягнення.

В умовах ринкової економіки можливі ситуації, пов'язані із ліквідацією підприємства (примусова, добровільна) із реорганізацією юридичних осіб, а також із припиненням частини діяльності, які характеризуються зміною підходів до вартісної оцінки активів і зобов'язань.

На думку автора дослідження, аналіз цих змін в залежності від причини припинення діяльності, специфіки нормативно-правового регулювання цих операцій в залежності від юридичного статусу підприємства, дозволить виявити особливості ведення бухгалтерського обліку і підготовки бухгалтерської звітності у цих умовах.

Однак принцип безперервності діяльності є одним із основоположних принципів, визнаних в українському та міжнародному обліку. Тому аналіз впливів концепцій вартісної оцінки на фінансові результати і фінансовий стан господарюючого суб'єкта є найбільш актуальним в умовах неперервності діяльності.

Отже, для здійснення звичайної діяльності господарюючі суб'єкти використовують різні види ресурсів, зокрема, матеріальні, трудові та фінансові. При цьому з грошових засобів як починається, так і завершується процес кругообороту засобів підприємства, який підлягає обов'язковому відображенню в бухгалтерському обліку з найбільшою точністю. Необхідність у фінансових засобах викликана, таким чином, у господарюючого суб'єкта на всіх стадіях кругообороту. На першій стадії кругообороту ці засоби необхідні господарюючому суб'єкту для здійснення процесу постачання або заготівлі засобів виробництва. На наступних його стадіях – для оплати праці найманих працівників і

погашення зобов'язань перед іншими підприємствами за спожиті у процесі виробництва і продажу послуг сторонніх організацій, перед державою – за різними податковими та прирівняними до них платежами.

Розглянуті стадії кругообороту капіталу, особливості його функціонування та відображення на рахунках бухгалтерського обліку дозволять більш цілеспрямовано управляти ефективністю його формування та використання.

Список використаних джерел:

1. Бирман А.М. (1956). Планирование оборотных средств. М.: Госкомиздат. 232 с.
2. Бланк, И.А. (2001). Финансовый менеджмент: [учеб. курс]. К.: Ника-Центр, Эльга. 528 с.
3. Бухгалтерський фінансовий облік: [підручник для студ. спец. «Облік і аудит» вищих навч. закладів]; за ред. Ф.Ф. Бутинця. – 7-ме вид., доп. і перероб. Житомир: ПП «Рута», 2006. 832 с.
4. Вальтух, К.К. (1964). Кругооборот и оборот фондов предприятий. М.: Экономика. 196 с.
5. Грішнова, О, Козловський, А. (2014). Інтелектуальний капітал України: інтегральна оцінка й порівняльний аналіз. *Україна: аспекти праці*. № 1. С. 3-9.
6. Демьяненко, Н.Я. (2010). Оборотные средства сельскохозяйственных предприятий Украины (дореформенный период): [монография]. К.: ННЦ ИАЭ. 312 с.
7. Іщенко, Я. П. (2019). Формування та облік власного капіталу в товариствах з обмеженою відповідальністю: стан нормативно-правового врегулювання. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*, №1. С. 136-146.
8. Дорош, Н. І., Сніжко, В. В. (2019). Облік власного капіталу в контексті національних та міжнародних стандартів. *Молодий вчений*, №2 (2). С. 606-610.
9. Малышев, И.В. (1981). Теория бухгалтерского учета: [учеб. пособ. для с.-х. вузов]. М.: Финансы и статистика. 263 с.
10. Малюга, Н.М. (2005). Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку : монографія Житомир: ЖДТУ. 548 с.
11. Маркс, К. (1978). Капитал. Критика политической экономии. Т. 2. Кн. II. М.: Издательство политической литературы. 619 с.
12. Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/> (дата звернення 01.03.2021 р.)
13. Соколов, Я.В. (2000). Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика. 496 с.
14. Тупичев, М.А. (1974). Об основной фигуре кругооборота фондов социалистических предприятий. *Вопросы экономики*. № 5. С. 29-32.
15. Финансовый менеджмент: [навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц.]; за ред. А.М.Поддєрьогіна. К.: КНЕУ, 2001. 294 с.
16. Финансовый менеджмент: [навч. посіб.]; за ред. Г.Г. Кірейцева. Житомир: ЖІТІ, 2001. 432 с.
17. Швец, В.Г. (2003). Теорія бухгалтерського обліку: [навч. посіб.]. К.: Знання-Прес. 444 с.

ОКРЕМІ НАПРЯМКИ РОЗВИТКУ ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ

2.1. Інформаційна роль фінансового обліку у забезпеченні економічної, соціальної та екологічної відповідальності підприємств

За найближчими прогнозами, до 2050 року зростання людської популяції спровокує збільшення потреби в харчуванні на 60-100%, що задовольнятиметься, переважно за рахунок продукції рослинництва [21]. Тобто, суспільство потребує таких систем рослинництва, які здатні давати більше продукції з більшим вмістом поживних речовин, але в той же час вони повинні мати менший вплив на навколишнє середовище. Крім того, діяльність великих корпорацій в усьому світі характеризується систематичним, безвідповідальним та безкарним порушенням екологічних правил і норм, що підтверджується не лише погіршенням якості ґрунтів, а й нищівним впливом на інші невідновлювані біоресурси.

З цього приводу професор Atul K. Shah зауважує, що при підготовці фахівців у бізнес-школах необхідно робити акцент на «відкритті корпоративної завіси» в напрямку посилення контролю екологічної відповідальності підприємств, що дасть можливість розробити механізми зовнішнього впливу та переглянути існуючі способи управління компаніями з метою обмеження їх негативного впливу на навколишнє середовище [22]. Автор наголошує на необхідності дослідження даної проблеми у міждисциплінарній площині, що поєднує історію, політику, право, економіку, соціологію та біологію, що має стати обов'язковою складовою навчальних програм студентів. Це може допомогти розширити аудиторію й виховати покоління нового типу – здатного реалізувати політику реформ, орієнтовану на подолання монополії екологічного грабунку та боротьби з його наслідками.

Економічний ефект – драйвер і мотиватор сучасного бізнесу, однак цей постулат враховує тільки короткострокові, миттєві цілі і ніяк не корелює з проблематикою суспільної, екологічної відповідальності, збереження планети й ресурсів, забезпечення можливості життєдіяльності наступних поколінь. Глобальні питання безпечного співіснування бізнесу і природного середовища у фокусі наукових досліджень фундаторів та

продовжувачів теорії фізичної економії. «На відміну від природи, якій притаманна здатність самовідтворюватися, господарювання потребує усвідомленого управління. Відтак сучасне наукове та практичне забезпечення управління економікою має ґрунтуватися на такому теоретичному і прикладному знанні, котре відповідає потребам економічного розвитку, підпорядкованого природі й узгодженого з нею» [19, с. 282].

Економічна ефективність лише у комплексі з соціальною забезпечує підвищення рівня інтегральної (загальної) ефективності функціонування економічної системи.

Мультидисциплінарний підхід до вирішення даної проблеми характеризується високим інтересом науковців усього світу, в тому числі в Україні, а також все більш активно впроваджується в університетську практику навчання здобувачів.

Так, наприклад, у 2018 році Міністерством освіти і науки України введено в дію Стандарт вищої освіти за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування» для першого (бакалаврського) рівня вищої освіти, у якому передбачено наступний програмний результат: «ПР02. Розуміти місце і значення облікової, аналітичної, контрольної, податкової та статистичної систем в інформаційному забезпеченні користувачів обліково-аналітичної інформації у вирішенні проблем в сфері соціальної, економічної і екологічної відповідальності підприємств» [15]. Виконання даної норми супроводжується адекватною реакцією академічних спільнот, що проявляється у закріпленні даного програмного результату в Освітньо-професійних програмах закладів вищої освіти, а також пошуку способів удосконалення навчальних методів для його досягнення під час вивчення професійних дисциплін.

Цим обумовлено вибір мети даного дослідження, а саме: визначення ролі облікових систем у вирішенні проблем соціальної, екологічної та економічної відповідальності підприємств в цілому, а також деталізація можливостей інформаційної функції фінансового обліку у вирішенні зазначеної проблеми.

Облік та аудит як підсистеми інформаційного забезпечення управління бізнесом позиціонуються нами у аграрному секторі економіки України як засіб захисту інтересів селян-власників, збереження ресурсного (і, насамперед, земельного) потенціалу. Тому слід акцентувати

на ефективності обліку та його інформаційній ролі у досягненні мети керованого економічного розвитку.

Зважаючи на складність самих соціальних процесів, для оцінювання ефективності обліку у забезпеченні соціальної відповідальності бізнесу використовуються емпіричні уявлення. Якісна характеристика соціальної ефективності передбачає детальний вербальний опис реального впливу заходів на результативність виробництва і життєдіяльність населення.

Облік та контроль операцій із землями сільськогосподарського призначення «до ринкову» добу не виконував властивої інформаційної ролі та не забезпечував потреб управління (в частині обґрунтування прийняття управлінських рішень, вибору стратегії керованого економічного розвитку).

Методика обліку земель сільськогосподарського призначення не була розроблена через відсутність адекватного визнання такого об'єкта обліку. Земля розглядалася виключно як засіб виробництва, а статистичний (а не бухгалтерський) облік вівся з метою прогнозування урожаю. Зараз же земельні площі обліковуються для розуміння їх цінності і вартості. Особливо, коли українське суспільство знаходиться «на порозі» формування ринку землі.

Пануючою формою використання земель в Україні є оренда. Очевидним є факт, що формування орендного землекористування в Україні відбулося з ігноруванням економічних інтересів та проявів соціальної відповідальності орендаря. Отже, мав місце диктат умов оренди з боку орендарів на фоні низького рівня юридичної грамотності селян-власників. Ці обставини знову ж таки актуалізують посилення інформаційної ролі фінансового обліку для ініціювання дотримання принципів відповідальності (економічної, соціальної, екологічної).

На початковому етапі з'ясування міри виконання обліком функції генерації інформаційного забезпечення управлінських рішень вивченню підлягає практика договірних відносин з приводу оренди земель сільськогосподарського призначення. Типові форми договорів оренди земельної ділянки та земельної частки (паю) затверджені на державному рівні. Неодноразово форми типових договорів розроблялися неурядовими, громадськими організаціями, органами місцевої влади. Однак, форми договорів об'єктивно не можуть повністю врахувати всі особливості означених взаємовідносин.

Значення договорів у обліковому процесі фундаментально та з тривалою динамікою у часі досліджує О. Петрук [12]. Науковець розглядає договір як форму господарського зобов'язання, його джерело. Господарський договір в обліку може мати кілька проявів: факт господарської діяльності, первинний обліковий документ. Ці прояви мають місце попри традиційні складнощі «прив'язки» факту укладення договору до рахунків бухгалтерського обліку.

Найбільш помітні інформаційні прогалини договорів оренди земель як первинних облікових документів мають місце щодо дотримання істотних умов договору. Згідно ст. 15 Закону України «Про оренду землі», за відсутності однієї з них договір може бути визнано недійсним [16]. Розгляду потребують також інші групи договірних умов різної юридичної значущості.

Відсутність чи наявність звичайних договірних умов не впливає на процедуру укладання, так як вони сформульовані у чинних нормативних актах та діють «автоматично». Однак, низький рівень юридичної обізнаності селян дає неправомірні переваги бізнес-суб'єктам у вирішенні спорів при ініціюванні їх судового розгляду внаслідок формальної відсутності звичайних договірних умов.

Тому, раціональним є акцент на включенні таких реквізитів до договорів за аналогією до обов'язкових реквізитів первинного облікового документа, що надають йому правомочності. Наприклад, положення про відшкодування орендарю вартості невіддільних поліпшень землі та отримання на це дозволу орендодавця; порядок передачі землі у суборенду; використання орендарем для потреб господарювання наявних на земельній ділянці загальнопоширених корисних копалин і тому подібне.

Риси обов'язкових реквізитів договорів як облікових первинних документів зумовлюють також потребу деталізації аспектів, пов'язаних з орендною платою.

Зокрема, безліч суперечностей виникає при обчисленні орендної плати у відсотках до валового збору урожаю. Часто в рахунок орендної плати видається зерно низької якості чи урожай культур, що не мають господарської цінності для орендодавця-селянина, тому в договорі слід зафіксувати один із можливих варіантів:

- розмір орендної плати визначається у відсотках до валового збору врожаю, а видається однією наперед визначеною культурою;

- вказуються окремі відсотки від урожаю кількох культур до видачі.

Інформаційна роль обліку у створенні умов для захисту прав власників земельних часток (паїв) та збереженні цього унікального й незамінного для аграрного сектору економіки ресурсу полягає у можливості впорядкувати землекористування господарств-орендарів засобами інвентаризації.

Згідно до Положення про інвентаризацію № 879 майно і матеріальні цінності, що не належать підприємству і облік яких ведеться на позабалансових рахунках, підлягають інвентаризації тільки у випадках, коли вона є обов'язковою [14].

Тому, очевидно, ініціатива проведення інвентаризації земель сільськогосподарського призначення має належати представницькому органу на зразок Об'єднання громадян співвласників із залученням до цього процесу незалежних фахівців – наприклад, аудиторів, кандидатури яких обрано після обговорення на Загальних зборах.

Отже, актуальним залишається продовження розробки концептуальних засад і методичних положень з організації інвентаризації земель сільськогосподарського призначення в сукупності елементів методу фінансового обліку, а також практичних рекомендацій щодо її проведення в аграрних підприємствах.

Облік сільськогосподарських угідь для цілей статистичного спостереження ведеться за видами: рілля, пасовища, сіножаті, землі запасу та інші. За виділеними видами угідь ймовірна міжвидова трансформація, тому при повній мірі набуття саме фінансовим обліком свого інформаційного функціоналу можуть бути виявлені відмінності у площах і контурах окремих видів. Кількісну характеристику означених відмінностей в силу специфіки та інструментарію вимірювань можуть дати лише фахівці із землеустрою.

Питання соціальної і екологічної відповідальності можуть актуалізуватися обліком, як підсистемою управління, через висвітлення динаміки змін якісного стану земель.

Практика та правові засади орендних відносин в аграрному секторі економіки України ускладнюють запровадження інституту колективної матеріальної відповідальності за збереження та раціональне використання земель. Як відзначають науковці, орендні відносини на селі викривлені: якщо в інших країнах основним суб'єктом господарювання, як юридична

особа, переважно є власник, то в Україні навпаки – більшість суб'єктів господарювання орендарі [3, с. 100].

Тобто українські селяни поєднують два протилежні статуси: власник та найманий працівник. Це, практично, означає наявність матеріальної відповідальності за збереженість своєї ж власності перед третьою особою (розпорядник-орендар). Тобто ситуація має ознаки правової колізії й економічного нонсенсу, адже саме розпорядник визначає виробничу стратегію і технологію, що й впливає на якісний стан земель.

Тому в договорах оренди земельних паїв доцільно у переліку істотних умов передбачати повну матеріальну відповідальність орендаря за збереження якісного стану об'єкта оренди.

Існуюча інформаційна база щодо земель сільськогосподарського призначення, сформована системою фінансового обліку, не містить даних для проведення повноцінної інвентаризації. Така ситуація зумовлена відсутністю адекватного відображення сільськогосподарських земель як об'єктів обліку, які не формують ключових показників фінансової звітності (понад 89% земель сільськогосподарських підприємств залучені на умовах оперативної оренди та обліковуються поза балансом).

Значення оцінки земельних паїв, як об'єктів обліку, у грошовому вимірнику також дещо нівельовано. Тобто інформаційна роль обліку у функції квантифікації теж повною мірою не дотримана.

Оцінка кількісного виразу якісних характеристик земель як об'єкта обліку, зважаючи на стан організації обліку показників якості, не відбувається.

Якість земель – узагальнена характеристика земельної ділянки з визначеними категоріями якості ґрунтів, охоплених її межами. Обстеження ґрунтів на землях сільськогосподарського призначення з метою державного контролю показників якості проводиться у рамках бонітування один раз на сім років. За цей період в умовах переважаючої короткострокової оренди змінюється кілька землекористувачів, тому встановити адресність змін якісного стану земель неможливо. Зважаючи на вплив юридичного змісту орендної операції на побудову обліку, порівняння факту з обліковими даними про землі ускладнюється.

Аналітичний облік відокремлених земельних ділянок та сформованих на основі права на земельну частку (пай) у сільськогосподарських формуваннях практично відсутній, хоча його дані мають слугувати основою у складній системі використання землі

підприємствами. Додаткова інформація про об'єкти обліку на аналітичних рахунках має економічну значимість та облікову цінність. Аналітичні рахунки являють собою основу формування інформації, що відображається на синтетичному рахунку.

Слід відзначити позитивний досвід у розробці наукового супроводу організації аналітичного обліку земель сільськогосподарського призначення.

Розробка реєстрів обліку земель є серед найбільш вагомих наукових результатів здобувачів наукових ступенів (перелік і роки: Ярмолюк О.Ф. (2008 р.) [20], Голуб Н.О. (2011 р.) [1], Линвинець Ю.І. (2013 р.) [6], Остапчук С. М. (2015 р.) [9], Пантюхова А. В. (2017 р.) [11], Нечипорук Н. В. (2018 р.) [7], Остапчук Т. П. (2019 р.) [10].

Наприклад, для аналітичного обліку кількості і якості земель запропоновано ведення Книги кількісного та якісного обліку земель [17, с. 153-166] або інвентарних карток обліку земельних угідь [2, с. 82, 5, с.21] та ряд інших облікових реєстрів.

Агрохімічна паспортизація земель у комплексі з адекватною оцінкою як активу та обліковим відображенням, беззаперечно, стане прогресивним кроком у напрямі демократизації земельних відносин. Особливо цінною з позиції обліку та контролю за раціональним використанням і збереженням цього незамінного засобу виробництва в сільському господарстві є вимога нормативних актів про обов'язкову паспортизацію земель у разі зміни власника чи користувача незалежно від часу останнього обстеження.

Цей захід дозволить врегулювати інститут договірної матеріальної відповідальності орендаря за умови розробки та нормативного забезпечення фахівцями з господарського контролю методик визначення суми відшкодування збитків від погіршення якості землі.

Вважаємо за потрібне зафіксувати в інвентаризаційних описах земель документи, за якими визначено вартість земельних угідь сільськогосподарського призначення. Також доцільно окремою позицією виділити реквізити фахівця із землевпорядкування, що посвідчує натуральні показники земель з опису та у разі експертної оцінки земельних ділянок на балансі – П.І.Б. оцінювача, номер та дату видачі кваліфікаційного свідоцтва. Це додатково слугуватиме засобом стимулювання відповідальності землевпорядника та оцінювача за достовірність даних, мінімізуватиме викривлення інформації у корисливих інтересах кінцевих вигодонабувачів.

Унаслідок посилення інформаційної ролі обліку через висвітлення і оцінку погіршення показників якісного стану земель, за дебетом рахунка 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей» можливе відображення відшкодування орендодавцю погіршення якісного стану земель.

Наявність документально не підтверджених земель у використанні не зумовить появу облікових записів з формального оприбуткування лишків, а актуалізуватиме перевірку бази і повноти справляння єдиного податку групи 4 (екс «фіксований сільськогосподарський податок») чи земельного податку.

Формування системою фінансового обліку даних про об'єкти оподаткування у відносинах з приводу орендного землекористування також мотивуватиме усі сторони угод до виконання виду відповідальності перед суспільством – податкової дисципліни.

Крім очевидної потреби достовірного формування у обліку показників щодо земельних масивів при оподаткуванні єдиним податком групи 4 або земельним податком, з метою адекватного визначення бази оподаткування слід чітко фіксувати в обліку показники оцінки земель та перевіряти правильність їх індексації; натуральну та відробіткову орендну плату оподатковувати податком на доходи фізичних осіб з урахуванням підвищуючого коефіцієнта 1,219. На додаток, у орендаря виникає податкове зобов'язання з ПДВ у день нарахування орендної плати, обчислене, виходячи зі звичайних цін.

Для здійснення об'єктивних висновків еколого-економічної ефективності господарювання в межах окремо взятого суб'єкта первинним та найбільш надійним джерелом інформації завжди були і залишаються дані фінансового обліку. Проте, на нашу думку, у цьому аспекті інформаційна функція фінансово обліку наразі використовується не у повній мірі, адже при правильному підході до систематизації даних вона здатна вирішувати глобальні проблеми людства. Підтвердження цієї робочої гіпотези розглянемо на прикладі екоциду.

Екоцид – міжнародно визнаний злочин, об'єктом якого є безпека природи як середовища проживання людини, предметом – рослинний і тваринний світ, атмосфера, водні ресурси, земля, надра та інші компоненти екосистеми

В законодавстві України поняття екоциду кваліфікується у ст. 441 Кримінального Кодексу України, якою передбачена кримінальна відповідальність у вигляді позбавлення волі на строк від восьми до

п'ятнадцяти років за масове знищення рослинного або тваринного світу, отруєння атмосфери або водних ресурсів, а також вчинення інших дій, що можуть спричинити екологічну катастрофу.

Склад цього злочину переважно формується як матеріальний, а момент його визнання визначається доведенням факту створення суспільно небезпечних наслідків, що мають ознаки екологічної катастрофи.

Отже, посилення інформаційної ролі обліку як активатора відповідальності бізнесу надзвичайно важливе. Без цього неможливо буде досягти керованості економічного розвитку на засадах узгодження постулатів фізичної економії та управлінських підходів.

Проблеми, що створюються великими підприємствами і корпораціями, пов'язані з прагненням максимізації прибутку й накопичення багатства – явищем, яке сьогодні широко визнається як «financialisation» (фінансизація). Крім того, корпоративна завіса обмеженої відповідальності, підсилюється концентрацією зацікавлених осіб у колах політичної та структурної влади, що дозволяє збільшувати масштаби фіктивних операцій, тіньових обороток неоподаткованого характеру, лобіювати створення правового поля комерційної таємниці з метою уникнення економічної, соціальної та екологічної відповідальності.

Соціальний ефект від посилення інформаційної ролі обліку як регулятора бізнес-процесів та каталізатора соціальної й екологічної відповідальності саме у аграрному секторі економіки України виражатиметься в:

- збільшенні поінформованості власників та можливості відслідковувати та вчасно приймати рішення щодо керованості використання майна та землі;
- підвищенні мотивації сільського населення у реалізації своїх економічних рішень;
- ініціюванні змін у методах господарювання; забезпеченні захисту майнових інтересів селян та формуванні механізму зворотного зв'язку агроформувань з органами виконавчої влади для ефективної реалізації заходів державної аграрної політики.

Роль фінансового обліку у вирішенні раніше актуалізованих проблем ігнорування проявів економічної, соціальної, екологічної відповідальності бізнесу полягає у впорядкованій систематизації інформації про нові об'єкти, а також діяльності й напрацюванні мультизадачних алгоритмів,

здатних до синхронізації облікових даних з інформаційними системами різних рівнів [4, с. 70].

Результатом такої синхронізації може бути багатофакторна діагностика ризиків та реальних загроз, причин і наслідків спотворення об'єктивних даних щодо діяльності господарюючих суб'єктів. Це сприятиме ефективній реалізації інноваційних ідей, напрацюванню комплексних інституційних управлінських рішень, у тому числі й антикризового характеру. Таким чином, інформаційні дані фінансового обліку можуть використовуватися для ідентифікації доказів у процесах «зеленої й соціальної кримінології», орієнтованих на визначення реальних параметрів екологічної шкоди, шкоди для суспільства унаслідок бізнес-процесів конкретного господарюючого суб'єкта.

Список використаних джерел:

1. Голуб Н. О. Облік і контроль витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09; ННЦ «Ін-т аграр. Економіки». К., 2011. 20 с.
2. Гузар Б. С., Рибак С. М. Облік земель та ефективності їх використання в умовах переходу до ринку. *Економіка АПК*. 2000. №11. С.76–83.
3. Дем'яненко М.Я. Проблеми іпотеки сільськогосподарських земель. *Економіка АПК*. 2003. № 2. С.98–104. (те що 61)
4. Канцедал Н. А. Інституційна роль бухгалтерського обліку у трансформаційних процесах цифрової економіки. *Теорія та практика управління в державному, муніципальному та корпоративному секторах*: матеріали II Міжнар. наук.-практ. конф. (28 грудня 2020 р.; м. Київ) / Відпов. За вип. С. Остапчук. К.: ТОВ «ВІПО», 2020. С. 68-71. URL: <http://dspace.pdaa.edu.ua:8080/handle/123456789/9113>
5. Козменкова С. В. О бухгалтерскомучете земель сельскохозяйственных предприятий. *Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий*. 1996. № 6. С.19–23.
6. Литвинець Ю. І. Обліково-контрольне забезпечення управління орендними земельними відносинами в сільськогосподарських підприємствах : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Нац. ун-т біоресурсів і природокористування України. К., 2013. 20 с.
7. Нечипорук Н. В. Бухгалтерський облік земельних ресурсів в умовах ресурсозбереження: автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Держ. служба статистики України, Нац. акад. статистики, обліку та аудиту. Київ, 2018. 21 с.
8. Облік і оподаткування земельних відносин у сільськогосподарській діяльності : наук.-практ. вид. : / [Ю. С. Бездушна та ін. ; за ред. В. М. Жука, Б. В. Мельничука, В. М. Метелиці] ; Нац. наук. центр «Ін-т аграр. Економіки». Київ : ННЦ «ІАЕ», 2014. 159 с.
9. Остапчук С. М. Бухгалтерський облік земель сільськогосподарського призначення : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Нац. акад. аграр. наук України, Нац. наук. центр «Ін-т аграр. економіки. Київ, 2015. 20 с.

10. Остапчук Т. П. Теорія та методологія бухгалтерського обліку земельних активів та прав на них : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09. Житомир. держ. технол. ун-т. Житомир, 2019. 40 с.
11. Пантюхова А. В. Обліктв аналіз використання і відновлення земельних ресурсів : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Київ. нац. торг.-екон. ун-т. Київ, 2017. 24 с.
12. Петрук О. М. Облікове відображення договірних зобов'язань при переробці давальницької сировини. *Ефективна економіка*. 2012. № 4. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=1102>
13. Пономаренко О. Г., Лега О. В. Оптимізація тестування системи обліку земельних операцій у агроформуваннях. *Облік і фінанси*. 2017. № 1. С. 76-84
14. Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань : Наказ Міністерства фінансів України від № 02.09.2014 р. № 879. Дата оновлення: 29.09.2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#Text>.
15. Про затвердження Стандарту вищої освіти за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування» для першого (бакалаврського) рівня вищої освіти. Міністерство освіти і науки України. Наказ № 1260 від 19.11.2018 р. URL: <https://mon.gov.ua/storage/app/media/vyshcha/standarty/071.pdf>
16. Про оренду землі: Закон України від 6.10.1998 р. № 161-XIV. Дата оновлення: 19.02.2021 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/161-14#Text>.
17. Рекомендації з організації обліку та оцінки земель на підприємствах АПК (за редакцією А.М. Третьяка, В.М. Жука). *Облік і фінанси АПК*. 2005. № 3. С.135 – 189.
18. Шевчук В. О. Проблеми управління рівноважним довгостроковим розвитком економіки на засадах фізичної економії. *Облік і фінанси*. 2016. № 4. С. 145-152.
19. Шевчук В. О. Рівноважність і довготривалість економічного розвитку: зміна парадигми управління на засадах фізичної економії. *Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки*. 2014. № 6(1). С. 282-292.
20. Ярмолюк О. Ф. Облік земельних ресурсів в сільськогосподарських підприємствах : автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09 / Ярмолюк Олена Феліксівна ; Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки» УААН. К., 2008. 20 с.
21. Delgado J. A., Short N. M. Jr., Roberts D. P. and Vandenberg B. Big Data Analysis for Sustainable Agriculture on a Geospatial Cloud Framework. *Front. Sustain. FoodSyst.* Vol. 3:54. 2019. DOI: <https://doi.org/10.3389/fsufs.2019.00054>
22. Shah A. K. Book Review: Ecocide: Kill the Corporation Before it Kills Us by David. October 26th, 2020. URL: <https://blogs.lse.ac.uk/lsereviewofbooks/2020/10/26/book-review-ecocide-kill-the-corporation-before-it-kills-us-by-david-whyte/>

2.2. Трансформація інформаційної ролі бухгалтерського обліку в управлінні доходами аграрних підприємств

Ефективність інформаційного середовища системи бухгалтерського обліку є основним критерієм та необхідністю забезпечення користувачів інформацією для прийняття управлінських рішень. Лише облікова інформація може задовільнити та дати відповіді на широке коло питань: починаючи з операційних питань, оптимізації податкових витрат та платежів, цінової політики підприємства. Ефективність інформаційної функції є основним пріоритетом розвитку фінансового, управлінського та податкового обліку в руслі інформаційної економіки

Сучасні економічні процеси неможливі без неупередженої, релевантної та своєчасної інформації. Суспільство має величезний поштовх до розвитку саме в напрямку діджиталізації, при цьому залишається та зростає економічна цінність інформації та знань, на основі яких розвиваються інформаційні можливості підприємств та суспільства в цілому.

Вдосконалення інформаційної функції бухгалтерського обліку пов'язане із встановленням потреби кожного рівня управління одержувачів інформації та формуванням системи показників, що дозволяють ефективно управляти економічними процесами суб'єктів господарювання. Досягнення найвищого ступеня оперативності бухгалтерського обліку можливе лише в умовах автоматизованої обробки, орієнтованої на одержання, опрацювання й аналіз облікової інформації на будь-яку дату.

Отже, роль бухгалтерський обліку, як визначного елементу в системі управління аграрними підприємствами, важко переоцінити зважаючи на завдання, які ставляться перед ним: відображення реальних процесів виробництва, обігу, розподілу та використання запасів підприємства, фінансових можливостей діяльності та розвитку. Бухгалтерський облік виступає інформаційною основою планування і аналізу та системи фінансово-господарської діяльності аграрних підприємств.

Бухгалтерський облік є частиною інфраструктури ринкового середовища, оскільки він є інформаційною системою фінансово-господарської діяльності підприємства, організації чи установи та уряду. Отже, бухгалтерський облік з однієї сторони є одночасно інструментом державного регулювання, а з іншої – його об'єктом [1].

Ефективна реалізація функцій управління залежить від повноти, достовірності, релевантності та якості інформації. У цьому контексті організація та методика бухгалтерського обліку як важливої складової частини інформаційної системи підприємства повинна здійснюватися не лише для надання інформації про операції, що мали місце в минулих звітних періодах, а передусім для обґрунтування майбутніх управлінських рішень. Враховуючи вищезазначене, система бухгалтерського обліку на підприємстві повинна піддаватися перманентному вдосконаленню з урахуванням сучасних змін економічної ситуації та вимог суб'єктів управління до облікової інформації

Узгодженість дій в управлінні аграрними підприємствами забезпечує досягнення запланованої мети і в цьому вагомому місці займає інформація. Можливості вирішення завдання різко зростають коли планові і бухгалтерські дані виявляються зіставними, а інформація про об'єкти обліку достатньо аналітична. Наприклад, інформація про виробничі витрати чітко відображає їх цільове спрямування, планування і облік витрат ведеться за центрами їх виникнення і центрами відповідальності [2].

Проте система бухгалтерського обліку як інформаційний генератор не в змозі забезпечити задоволення релевантною інформацією специфічних інформаційних потреб користувачів. В даному випадку йдеться саме про внутрішніх користувачів, для яких навіть аналітична облікова інформація не формує повноцінного масиву даних для прийняття та супроводження виконання управлінських рішень. Хоча низка науковців стверджує, що «предмет та методика бухгалтерського обліку передбачає відображення показників економічної, соціальної та екологічної складових підприємницької діяльності» [3, с. 121].

Облікова інформація має свої особливості, що робить її досить важливою для управління та прийняття виважених управлінських рішень. Вона виникає на різних етапах технології обліку і розв'язує різні облікові завдання:

- кожен господарський процес зафіксований у вигляді операції у первинних документах, що є певним підтвердженням її здійснення. Цей документ є вихідною точкою для подальшого обліку та реєстрації в інших документах (облікових реєстрах);
- облікові реєстри, в свою чергу, після заповнення стають носіями узагальненої облікової інформації і відіграють вже досить вагому роль для

аналізу і отримання аналітичної інформації, після проведення деяких математичних і аналітичних процедур, розрахунків;

– на основі складання реєстрів можна скласти звітні форми обліку, що служать певним доказом ведення господарської діяльності підприємством. Звіти є основними джерелами проведення економічного аналізу [4, с. 146].

Неодмінною умовою підвищення ефективності застосування облікової інформації та вдосконалення управління підприємством загалом є докорінна реконструкція його технічної та інформаційної бази на основі автоматизованої системи обліку та застосування інформаційних технологій. Вдосконалення інформаційної системи бухгалтерського обліку на рівні підприємства як обов'язкової і необхідної умови забезпечення розроблення ефективних управлінських рішень потребує не лише переосмислення методики управління, не лише покращення матеріально-технічної бази та форм накопичення і зберігання інформації, а й якісно нових кваліфікаційних характеристик обліково-аналітичного персоналу, здатного забезпечити формування адекватної потребам сьогодення обліково-аналітичної інформації [5, с. 47].

Сучасні умови ведення бізнесу, а особливо в аграрній сфері, передбачають підготовку підприємства до імовірних змін ринкової ситуації (інфляція, розвиток конкуренції, зростання масштабів інновацій). Тому аграрні товаровиробники повинні бути готові до розробки і впровадження нових методологічних підходів управління доходами. Постійний пошук нових стратегій та нетрадиційних методів управління, в тому числі доходами, забезпечить аграрному підприємству стабільність розвитку і стійкість до негативних впливів у конкурентному середовищі.

Доходи підприємства - це збільшення економічних вигод у результаті збільшення активів (грошових коштів та іншого майна), так і погашення зобов'язань, що приводить до зростання власного капіталу підприємства за умови, що обсяг капіталу принаймні не зменшується [6].

Під управлінням слід розуміти «процес забезпечення діяльності підприємства відповідно до його планів і для досягнення його цілей» [7, с. 183]. Управління доходами – «економічна техніка, спрямована на визначення найбільш вигідної цінової політики для оптимізації доходу організації на основі визначення поведінки попиту» [8, с. 154].

Оскільки головною метою створення будь-якого підприємства в тому числі аграрного – є максимальне отримання прибутку з мінімально

понесеними витратами, першочерговим завданням постає формування стратегії отримання оптимального доходу у розмірі необхідному для покриття усіх витрат, в тому числі сплати податків, із забезпеченням розширеного відтворення. Визнання доходу і достовірні його оцінки є необхідною умовою для відображення інформації у річній фінансовій звітності. Однією з умов визнання доходу від реалізації є передача покупцеві продукції чи надання послуг.

На сьогоднішній день наукова спільнота виділяє декілька основних завдань системи управління доходами аграрних підприємств, а саме:

- забезпечення максимального розміру доходу, що відповідає ресурсному потенціалу аграрного підприємства;
- забезпечення необхідного рівня доходу на інвестований капітал;
- забезпечення формування достатнього обсягу фінансових ресурсів відповідно до завдань розвитку підприємства;
- забезпечення постійного зростання ринкової вартості підприємства.

Управління доходами аграрних підприємств на основі відповідних принципів з врахуванням поділу їх на різні рівні управління із прямим й зворотнім зв'язком. В свою чергу управління доходами зі зворотним зв'язком містить у собі контроль реалізації продукції й рівня доходу, досягнутого в порівнянні з необхідним, а також здійснення будь-яких коригувальних дій у випадку відхилення, якщо це необхідно.

При управлінні доходами з прямим зв'язком даються оцінки очікуваної реалізації продукції й отриманого доходу до того або іншого моменту в майбутньому, замість того, щоб порівнювати фактичну реалізацію з необхідною. Якщо ці оцінки відрізняються від запланованих показників, то вживають відповідні дії, щоб звести до мінімуму ці розходження. Ціль такого управління – встановити контроль до того, як виникнуть які-небудь відхилення від необхідної величини доходів.

Під час управління доходами в системі обліково-аналітичного забезпечення аграрних підприємств України доречно звернути увагу на формування Наказу про облікову політику підприємства. Слід зазначити, що ведення обліку на підприємстві розпочинається з процесу документування господарських операцій. Стосовно операцій з доходами в обліковій політиці потрібно зазначити, які документи є підставою для відображення операцій в системі обліку (стандартні бланки, документи розроблені самим підприємством, чи поєднання першого та другого варіантів для обліку операцій із доходами).

Розроблення облікової політики передбачає та забезпечує ефективну організацію бухгалтерського обліку доходів на підприємстві. Часто спостерігається формальний підхід до формування облікової політики, який зводиться до складання фінансової звітності відповідно до загальних вимог П(С)БО і зовнішніх користувачів.

Необхідно зазначити, що доречним є закріплення в обліковій політиці права підпису за окремими документами та умови передачі цього права.

Отже, під час формування наказу про облікову політику на підприємстві доцільно розкрити всі елементи облікової політики та необхідно включити до наказу положення з внутрішньогосподарського обліку дотримуючись принципу визнання доходів і витрат.

Принципи ведення обліку за міжнародними стандартами обліку, визначають як слід відображати доходи і витрати у звітності компаній, виділяючи принцип визнання витрат, принцип визнання доходів, принцип співвідношення доходів і витрат [13], що забезпечує нормативне регулювання визнання доходів і витрат та їх співставлення: «співвідношення доходів і витрат передбачає, що витрати повинні бути відображені в бухгалтерському обліку за той же період, що і дохід, для отримання кого вони були зроблені».

У п. 8 П(С)БО 15 «Дохід» зазначено, що дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визнається в бухгалтерському обліку за наявності таких умов:

- покупець передані ризики і вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товари, інший актив);
- підприємство не здійснює надалі управління і контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);
- сума доходу (виручки) може бути достовірно визначена;
- є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені [11].

МСФЗ 18, на відміну від П(С)БО 15, критерієм визнання доходу від реалізації продукції встановлює передачу покупцеві не всіх, а лише суттєвих ризиків і вигод, пов'язаних із правом власності на продукцію (товар) [12].

Умови визнання доходів за національними та міжнародними стандартами представлені нами в табл. 1.

Таблиця 1

Порівняння умов визначення доходів за П(С)БО 15 «Дохід» та МСБО 18 «Дохід» [10, 12]

Операція	П(С)БО 15	МСБО 18
Визначення	Дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена	Дохід - це валове надходження економічних вигід протягом періоду, що виникає в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників власного капіталу
Дохід від продажу товарів має визнаватися в разі задоволення всіх наведених умов:	<ul style="list-style-type: none"> - покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив); - підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами); - сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена; - є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигід підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені 	<ul style="list-style-type: none"> - суб'єкт господарювання передав покупцеві суттєві ризики і винагороди, пов'язані з власністю на товар; - за суб'єктом господарювання не залишається ані подальша участь управлінського персоналу у формі, яка, як правило, пов'язана з володінням, ані ефективний контроль за проданими товарами; - суму доходу можна достовірно оцінити; - ймовірно, що до суб'єкта господарювання надійдуть економічні вигоди, пов'язані з операцією; - витрати, які були або будуть понесені у зв'язку з операцією, можна достовірно оцінити
Надання послуг	Дохід, пов'язаний з наданням послуг, визнається, виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції. Результат операції з надання послуг може бути достовірно оцінений за наявності всіх наведених нижче умов: <ul style="list-style-type: none"> - можливості достовірної оцінки доходу; - ймовірності надходження економічних вигід від надання послуг; - можливості достовірної оцінки ступеня завершеності надання 	Якщо результат операції, яка передбачає надання послуг, може бути попередньо оцінений достовірно, дохід, пов'язаний з операцією, має визнаватися шляхом посилення на той етап завершеності операції, який існує на кінець звітного періоду. Результат операції може бути попередньо оцінений достовірно у разі задоволення всіх наведених далі умов: <ul style="list-style-type: none"> - можна достовірно оцінити суму доходу; - є ймовірність надходження до суб'єкта господарювання економічних вигід, пов'язаних з операцією; - можна достовірно оцінити ступінь завершеності операції на кінець

Ще раз акцентуємо увагу, що формування інформації про доходи в бухгалтерському обліку та відображення їх у фінансовій звітності відбувається на основі первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку.

У бухгалтерському обліку й фінансовій звітності доходи відображаються в момент їхнього виникнення незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів. Це означає, що облік доходів і складання звітності здійснюються на підставі облікового принципу нарахування.

У Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (П(С)БО) наведено найбільш точне визначення доходу, а саме це - збільшення економічних вигод підприємства за рахунок надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (крім збільшення капіталу за рахунок внесків учасників підприємства) [9]. Визначення «дохід» майже дослівно дублюється і в П(С)БО 15 «Дохід» [10].

Отже, з точки зору бухгалтерського обліку поняття «дохід» означає надходження економічних вигод протягом звітного періоду, які виникають в результаті діяльності підприємства у вигляді виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), відсотків, дивідендів тощо.

Переважає більшість аграрних підприємств за найменшої нагоди намагаються приховати інформацію щодо отриманих доходів. В першу чергу це стосується зменшення виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), як наслідок зменшення бази оподаткування підприємств, тому актуальним питанням щодо обліку доходів аграрних підприємств, залишається своєчасне та повне відображення даних у системі бухгалтерського обліку.

Не останнього значення набуває питання нормативно-правового забезпечення методології бухгалтерського обліку доходів та їх класифікації.

Також необхідно підкреслити доцільність законодавчого та нормативного врегулювання питань класифікації доходів від всіх видів діяльності (операційної, фінансової та інвестиційної), а також встановлення єдиних методологічних аспектів формування доходів. Це сприятиме більш достовірній інформації, яку наводить підприємство у фінансовій звітності, а також призведе до покращення аналізу доходів від різних видів діяльності. З цією метою було запропоновано виділення

окремого рахунку для обліку доходів від інвестиційної діяльності та удосконалення номенклатури субрахунків до рахунків класу 7 «Доходи і результати діяльності» [11].

Основним доходом аграрних підприємств виступає дохід від реалізації продукції власного виробництва, не включаючи матеріальних, трудових і грошових витрат на виробництво і реалізацію.

Аграрним підприємствам притаманне таке поняття як сезонність виробництва, що пов'язано з виконанням комплексу робіт у різні періоди року з великою кількістю технологічних особливостей, інформація щодо яких має бути відображена в первинних документах і реєстрах бухгалтерського обліку з подальшою трансформацією цих показників у річну фінансову і статистичну звітність. Велика кількість і різноманітність виконуваних робіт передбачає виникнення великого масиву бухгалтерської інформації у різних звітних періодах що негативно відображається на якості інформації що використовується при організації формування та розподілу доходу. Також виникає необхідність враховувати розміри аграрного підприємства, форму власності, організаційно-правову форму господарювання, кількість засновників товариства тощо. Своєчасне та правильне визнання доходу й його оцінка, а також його відображення в системі бухгалтерських рахунків, впливають фінансовий результат аграрного підприємства. Для визначення фінансового результату звітного періоду варто порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів.

Отже збільшення потреби в інформаційних потоках, сформованих за допомогою даних бухгалтерського обліку для здійснення управління аграрними підприємствами, та великою потребою отримання релевантної інформації, визначає необхідність проведення ідентифікації видів обліку та підсистем бухгалтерського обліку з врахуванням змін соціально-економічного середовища. Оскільки дані бухгалтерського обліку безпосередньо становлять основу прийняття управлінських рішень виникає необхідність врахування ряду причин які не дозволяють даним бухгалтерського обліку та фінансової звітності мати повну інформацію що необхідна для отримання правдивої картини діяльності аграрних підприємств, здійснення фінансово-економічного аналізу і в решті прийняття своєчасних управлінських рішень перспективного спрямування. Тому можна окреслити наступні несприятливі фактори:

- відображення господарської діяльності підприємств у фінансовій звітності лише у грошовому вимірнику;
- відображення господарських операцій у що вже знайшли своє відображення у первинних документах і реєстрах бухгалтерського обліку;
- неможливість 100 % відображення ринкової вартості усіх активів;
- величина багатьох статей балансу має оціночний характер та інші.

В результаті проведеного дослідження підкреслимо необхідність постійного та прискіпливого аналізу чинних форм надання облікової інформації та в означенні шляхів їх вдосконалення, з метою забезпечення необхідною інформацією керівництво для управління підприємством зокрема та позитивним соціально-економічним середовищем в цілому.

Система управління доходами на аграрних підприємствах буде ефективною за умови пошуку шляхів і організації суворого контролю за своєчасністю і обсягом надходження доходів. Кожне підприємство повинне застосовувати в управлінні доходами свій унікальний алгоритм, розроблений на основі аналізу доходів за попередній період, постійного пошуку нових джерел збільшення доходів, здійснення планування річних показників отримання доходів, суворий контроль як за надходженням доходів так і їх використанням.

Конкурентне середовище постійно впливає на удосконалення системи управління доходами в аграрній сфері. Застосування підприємствами новітніх інструментів системи управління доходами як правило покликані на допомогу керівникам в прийнятті управлінських рішень, але вимагають постійного контролю щодо переваг і недоліків таких систем і доцільності їх використання.

Дохід можна сприймати не лише як обсяг надходжень грошових коштів, але і як фінансовий ресурс, який отриманий підприємством в результаті його функціонування. В цьому контексті дохід, будучи одним із видів ресурсів, можна аналізувати на основі концепції управління ресурсами. Узгодженість факторів виробництва, ресурсних потоків, ресурсного потенціалу і стратегічних ресурсів підвищують ефективність ресурсного забезпечення господарської діяльності підприємств.

Управління доходами аграрних підприємств можна вважати мистецтвом, що допомагає здійснювати фінансове забезпечення ресурсного потенціалу підприємства спираючись на основні функції: планування, організації, мотивації та контролю. Виконання перелічених функцій здійснюється за допомогою наступних методів: економічних,

адміністративних, організаційних і соціальних. Чітка взаємодія основних елементів фінансового управління дозволяє підвищити ефективність забезпечення активами господарської діяльності підприємства.

Збільшення доходів аграрних підприємств перед усім залежить від низки факторів на які необхідно зважати, а саме:

– основним джерелом збільшення доходу є збільшення обсягу реалізації продукції з одночасним зниженням її собівартості та підтримання якості продукції на відповідному рівні;

– чітке та своєчасне виконання договірних зобов'язань стане запорукою бездоганної ділової репутації;

– підбір та збереження висококваліфікованого персоналу забезпечить чітке і безперебійне функціонування системи управління доходами зокрема і діяльності підприємства в цілому; та інше.

Основні напрями вдосконалення системи управління доходами аграрних підприємств механізму формування фінансових результатів включають: оптимізацію облікової політики підприємства; комплекс заходів, що забезпечують законне й правильне визначення розміру виручки від реалізації продукції, суми податку на додану вартість, сум податків, які відносять на фінансові результати, а також розмірів витрат виробництва, що впливає на точність і вірогідність визначення фінансових результатів.

Список використаних джерел

1. Верига Ю. Роль обліку в управлінні підприємством. URL: http://sophus.at.ua/publ/2012_12_11_12_kampodilsk/sekcija_2_2012_12_11_12/rol_obliku_v_upravlinni_pidpriemstvom/12-1-0-273.

2. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні. Аналіз стану та перспективи розвитку, Київ, 2007. 221с.

3. Осадна О. О. Реформування інформаційного забезпечення за даними бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємств. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка»* : збірник наукових праць / Ред. кол. : І.Д. Пасічник, О.І. Дем'янчук. Острог : Вид. Національного університету «Острозька академія», 2014. Вип. 26. С. 119-123.

4. Реслер М.В. Значення обліково-аналітичної інформації в управлінні підприємством. *Науковий вісник Ужгородського університету* : Серія: Економіка. Ужгород: Видавництво УжНУ «Говерла», 2012. Вип. 3 (37). С. 146-148.

5. Гарасим П.М., Приймак С.В. Проблеми формування обліково-аналітичної інформації в системі менеджменту. *Вісник національного університету «Львівська політехніка»*. 2012. 722. С.42 – 47.

6. Управління доходами і витратами підприємств. URL: https://studme.com.ua/133710187035/finansy/upravlenie_dohodami_rashodami_predpriyatiy.htm

7. Економіка підприємства: навч. пос. / за заг. ред. П.В. Круша, В.І. Подвігіної, Б.М. Сердюка. 2-ге вид. К.: Ельга-Н, КНТ, 2009. 780 с.

8. Кириченко С. О., Лінник І.М. Сучасний фінансовий стан підприємства та перспективи його розвитку. *Сучасні проблеми економіки і підприємництва*. 2015. № 16 С. 261 – 266.

9. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Законодавство України, Наказ МФУ України від 07.02.2013 р. № 73 URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>

10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text>

11. Маренич Т. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції на підприємствах України. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2009. № 3. 12 с.

12. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 «Дохід» URL:https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_025#Text

13. Кочерга С.В., Пилипенко К.А. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: навч. посіб. М-во освіти і науки України. Київ: ЦУЛ, 2005. С. 21–25.

2.3. Інформаційна роль фінансового обліку у забезпеченні економічної, соціальної та екологічної відповідальності підприємств

В умовах фінансово-економічної кризи в Україні особливого значення набуває проблема економічної безпеки як на рівні держави, галузей, так і на рівні окремих суб'єктів господарювання. Стрімко зростаюча інфляція, систематичне здорожчання ресурсів призводять до неплатоспроможності підприємств, а як наслідок – до їх неспроможності сплачувати податки за встановленими ставками й термінами.

Змістове навантаження дефініції «податкова безпека» передбачає взаємозв'язок стійкості економіки із захищеністю податкової системи та інтересами держави в цілому. Відсутність законодавчо врегульованого поняття «податкова безпека» ускладнює розуміння чітких критеріїв відмежування даного терміну від інших різновидів безпеки.

Інформаційну роль у вирішенні проблем податкової безпеки підприємств відіграє бухгалтерський облік, адже системою бухгалтерського обліку акумулюється та обробляється інформація щодо нарахування й сплати податків та зборів до бюджетів різних рівнів. Ми погоджуємося з тим, що не існує інформації більш доступної й достовірної, ніж інформація бухгалтерського обліку, адже вона формується на основі систематичного та суцільного документування всіх

господарських операцій. З огляду на це, зростає роль якості й своєчасності подання бухгалтерської інформації, яка є підставою для вирішення проблем податкової безпеки суб'єктів господарювання.

Податкова безпека з одного боку характеризує фінансово-економічний стан, що забезпечує захист інтересів платників податків через механізм оподаткування, а з іншого боку – це певна властивість податкової системи, що здатна забезпечити своєчасність виконання своїх функцій, мінімізувати ризики та їх вплив на всіх учасників податкової системи.

Основним джерелом, що створює загрозу податковій безпеці, є податкові ризики. У методичних рекомендаціях Державної податкової служби України (далі – ДПС України) існує наступне визначення даного терміну: «податковий ризик – це вірогідна можливість порушення податкового законодавства, в результаті чого можливі втрати бюджету» [1].

Даній економічній категорії присвячено чимало публікацій, у більшості з яких розглядається можливе порушення податкового законодавства. Однак є значні відмінності у розумінні сутності даного поняття. На підтвердження цього розглянемо еволюцію наукової думки стосовно дефініції «податковий ризик» (табл. 1).

Таблиця 1

Еволюція наукової думки щодо дефініції «податковий ризик»

Зміст поняття	Автор, джерело
Податковий ризик – це ймовірність виникнення несприятливих наслідків для платника податків у сфері податкового планування, що обмежує податкові ризики лише втратами через фінансові санкції податкових органів.	Є. М. Євстігнєєв, [10]
Податковий ризик – це вірогідна можливість порушення законодавства (визначення спрямоване на процес / подію) або з доповненням «в результаті чого можливі втрати бюджету».	практика податкового ризик-менеджменту, [3]
Податковий ризик – це зміни в податковій політиці країни, викликані введенням нових податкових платежів, збільшенням ставок оподаткування, змінами в податковому законодавстві щодо умов та строків сплати податків тощо.	Т. А. Козенкова, [4]
Податковий ризик – це ймовірність втрат суб'єкта господарювання через несприятливі зміни податкового законодавства в процесі фінансової діяльності або внаслідок допущених податкових помилок при обчисленні сум податкових платежів.	С. В. Філін [8]
Податковий ризик – це загроза для суб'єкта податкових відносин понести фінансові чи інші втрати, пов'язані з процесом оподаткування.	Т. Л. Соловйова [7]
Податкові ризики – це різновид ризиків фінансових, оскільки вони мають грошове вираження і спричиняють підвищення втрат.	Г. А. Циркунова, М. І. Мігунова [9]

Узагальнюючи наукові підходи до трактування даного поняття, зауважимо, що під податковими ризиками варто розуміти ймовірність виникнення негативних наслідків для податкової системи через неефективність її побудови й функціонування, а також впливу на неї існуючих загроз як внутрішніх, так і зовнішніх чинників.

В економічній літературі велика увага приділяється взаємозв'язку між дефініціями «ризик» і «загроза», схематичне зображення якого наведено на рис. 1.

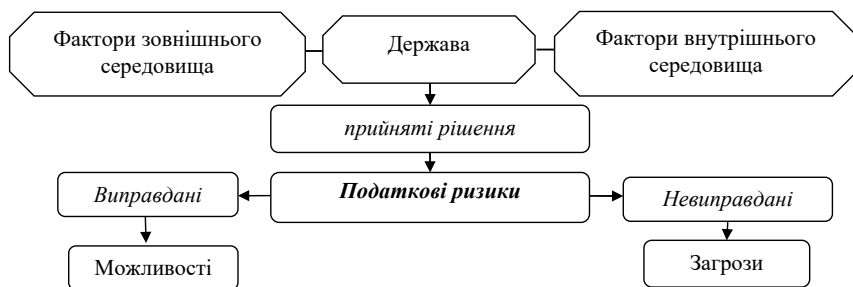


Рис. 1. Взаємозв'язок між дефініціями «ризик» і «загроза» [5]

Відтак, загрози – це передумови виникнення ризиків. Основна відмінність між даними поняттями полягає в тому, що ризики є ймовірними, тоді як загрози – це можливі небезпеки, які під впливом чинників сприяють настанню ризиків, і як наслідок – виникнення фінансових втрат як для суб'єктів господарювання, так і держави. Тому податкова безпека має ґрунтуватися на використанні сучасних методів зниження податкових ризиків. Основні з яких наведено на рис. 2.

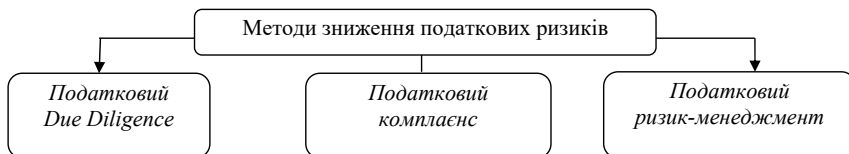


Рис. 2. Основні методи зниження податкових ризиків

Податковий *Due Diligence* – це аналіз фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання за останнє триріччя задля встановлення ймовірних податкових ризиків. Метою процедури *Due Diligence* є отримання об'єктивної інформації щодо податкового навантаження, податкових ризиків, які можуть впливати на оцінку стану й привабливості об'єкта [2].

Основні етапи податкового *Due Diligence* наведено на рис. 3.



Рис. 3. Основні етапи податкового *Due Diligence*

Аналіз інформаційних джерел процедури податкового Due Diligence передбачає 7 послідовних етапів.

I етап. Діагностика організації податкового обліку на підприємстві. На даному етапі інформаційна платформа податкового обліку має трьохрівневу структуру:

- первинні документи, що фіксують господарські операції;
- податкові реєстри, що накопичують та узагальнюють інформацію з первинних документів;
- податкова звітність – узагальнена та згрупована інформація, що подається до контролюючих органів.

У процесі процедури податкового Due Diligence здійснюється оцінка застосовуваної підприємством системи оподаткування, включаючи загальний аналіз окремих елементів оподаткування; визначення основних факторів, що впливають на податкові показники; аналіз методології податкового обліку; аналіз відповідності податкової звітності даним бухгалтерського та податкового обліку тощо.

II етап. Аналіз облікової податкової політики. Інформаційною платформою для даного етапу є Наказ про облікову політику підприємства, що містить інформацію про організацію податкового обліку, систему оподаткування, перелік документів, що використовуються для ведення бухгалтерського та податкового обліку, графік документообороту, рахунки обліку, методику ведення аналітичного податкового обліку, механізм визначення нарахування податкових зобов'язань до бюджету. Використання зазначеної інформації уможливить перевірку відповідності податкового обліку чинним нормам законодавства.

III етап. Аналіз первинної та договірної документації суб'єкта господарювання на відповідність вимогам податкового законодавства. На даному етапі здійснюється правова й податкова експертиза існуючої системи господарських взаємовідносин, мета якої – аналіз первинної та договірної документації підприємства.

IV етап. Аналіз діяльності суб'єкта господарювання в частині податкових розрахунків із резидентами і нерезидентами.

V етап. Аналіз правильності податкових розрахунків та нарахування податків і зборів, та їх відповідність нормам чинного податкового законодавства.

VI етап. Перевірка правильності складання та подання податкової звітності.

Етапи з IV по VI здійснюються на підставі аналізу трьох видів податкової інформації:

- довідкова – документи, які містять довідкові відомості, що деталізують дані для обчислення податків та розшифровують або обґрунтовують податкові розрахунки (документи довідкового характеру, що не впливають на обчислення сум податків та документи, необхідні для обчислення податків);

- облікова – первинні документи та документи, що є зведеними формами обліку. Інформація первинних документів бухгалтерського обліку накопичується і систематизується у регістрах податкового обліку та узагальнюється за певний період. Інформація в згрупованому вигляді визначає базу нарахування податків та зборів;

- звітно-декларативна – документи, у яких фіксуються податкові розрахунки й суми податків. За кожним податком існує розрахунковий звітний документ за встановленою формою, що подається платником податків до контролюючих органів у визначений законодавством строк [7].

VII етап. Оцінка ризиків потенційного донарахування податкових зобов'язань.

Отже, податковий Due Diligence – це процедура всебічного аналізу та перевірки податкових аспектів діяльності суб'єкта господарювання. У результаті проведення податкового Due Diligence зацікавлені користувачі отримують повну інформацію про податкові ризики, що уможлиблює уникнення необґрунтованих управлінських рішень.

Податковий комплаєнс – один із основних елементів системи корпоративного податкового контролю. Мета процедури – ідентифікація та оцінка податкових ризиків шляхом їх мінімізації.

Здійснюючи податковий комплаєнс фахівці мають визначити: потенційно несприятливу обставину (факт господарської діяльності), що несе в собі ризик; ймовірність виникнення ризику; можливі негативні наслідки; орієнтовну оцінку можливого збитку (кількісну або якісну) [3].

Інформаційною платформою, що сприяє проведенню податкового комплаєнсу є низка спеціальних документів, зокрема:

- «Карта ризику» – документ табличної форми із зазначенням факторів ризику, ймовірності настання негативної події, можливості втрат/збитків, способів попередження ризику;

- «Матриця ризику» – документ табличної форми, який складається на основі «Карти ризику», де по горизонталі зазначаються критерії наслідків (незначні, помірні, критичні, катастрофічні), а по вертикалі – критерії ймовірності (певні, дуже ймовірні, можливі, малоймовірні, рідкісні). У кожній чарунці матриці відображається оцінка ризику у відповідності до вищезазначених критеріїв. Зауважимо, що суб'єкти господарювання – платники податків самостійно визначають для себе критерії ймовірності (наслідків) побудови матриці ризику;

- «Ранжування ризиків за ймовірністю» – документ табличної форми із зазначенням рангу ризику, його значення для суб'єктів господарювання (певні, дуже ймовірні, можливі, малоймовірні, рідкісні) з описом ймовірності. Методика ранжування даного ризику, заснована на ймовірності здійснення ризику впродовж трьох податкових періодів. Якщо «подія ризику» відбувається один раз протягом трьох податкових періодів – ризик є «таким, що дуже рідко відбувається». Якщо ж ймовірність здійснення такої події становить більше, ніж двічі за один податковий період – вважатимемо його «таким, що постійно відбувається» [3];

- «Ранжування ризиків за наслідками». На думку практиків, суб'єкти господарювання – платники податків обов'язково мають враховувати такі наслідки ризиків: переплата податків; несплата (неповна сплата) – донарахування податків, штрафи, пеня тощо; втрати репутації; втрати ліквідності та платоспроможності; посилення податкового контролю; ліквідації.

Податковий ризик-менеджмент – це вибір оптимальної форми ведення господарської діяльності й системи оподаткування з попередньою оцінкою податкових наслідків кожного управлінського рішення, що передбачає визначення допустимого рівня ризику, а також вибір стратегії мінімізації встановленого ризику [7]. Таким чином, використання сучасних методів зниження податкових ризиків є актуальним питанням сьогодення з огляду на кількість відповідних судових справ.

Станом на 06.04.2021 р. на розгляді знаходиться 11 644 судових справ у частині врегулювання спорів щодо відмови у реєстрації податкових накладних за період 2019–2021 рр., із яких: 4729 – перебувають на розгляді окружних адміністративних судів; 3627 – оскаржуються в апеляційному порядку; 3021 – набрали законної сили [2]. У частині кримінальних справ проаналізовано інформацію ДПС України, результати представлено у табл. 2.

Таблиця 2

Динаміка кримінальних проваджень, у яких закінчено досудове розслідування*

Показники	Роки				
	2015	2016	2017	2018	2019
Незаконне виготовлення, зберігання, збут або транспортування з метою збуту підкацкизних товарів	265	269	283	284	227
Фіктивне підприємництво	176	233	203	208	164
Підроблення документів, які подаються для проведення державної реєстрації юридичної особи та фізичних осіб-підприємців	-	-	-	170	178
Легалізація (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом	6	6	9	14	16
Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)	157	86	92	104	95
Ухилення від сплати ЄСВ	5	4	2	3	2
Доведення до банкрутства	-	2	-	-	-
Інші кримінальні правопорушення	64	153	191	39	40
Всього	673	753	780	822	722

*узагальнено на підставі [3]

У середньому за досліджуваний період структура кримінальних проваджень за якими закінчено досудове розслідування, у частині податкових порушень, має вигляд, рис. 4.

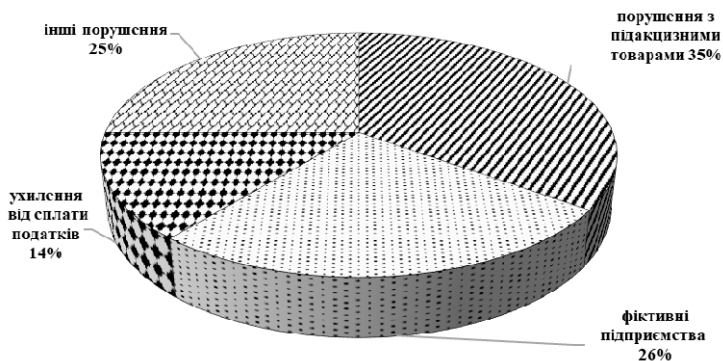


Рис. 4. Структура кримінальних проваджень за якими закінчено досудове розслідування в середньому за 2015–2019 рр.

Узагальнюючи вищевикладене, зауважимо, що основними способами скоєння податкових злочинів є:

- ведення одного виду підприємницької діяльності, а декларування іншого;
- формування фіктивних документів про передачу матеріальних цінностей для їх збереження;
- заниження отриманої виручки шляхом фальсифікація даних про кількість реалізованої продукції (робіт, послуг);
- приховування об'єктів оподаткування шляхом подання інформації щодо тимчасового припинення господарської діяльності;
- завищення даних про матеріальні витрати;
- виплата заробітної плати за фіктивними договорами;
- формування фіктивних документів про оплату робіт (послуг) консультативного та інформаційного характеру, пов'язаних із управлінням виробництвом, зберіганням та реалізацією продукції (робіт, послуг);
- ухиляння від сплати акцизного збору й податку на додану вартість шляхом фальсифікації ввізних митних документів тощо [7].

Відтак, податкові загрози можуть існувати як з боку суб'єктів господарювання (дотримання податкової дисципліни, податкового планування), так і з боку держави (встановлення системи оподаткування, здійснення податкових перевірок тощо).

Основними напрямками роботи з управління та мінімізації податкових ризиків є:

1. Самостійна оцінка ризиків, автоматизація бізнес-процесів та їх облікового відображення (уніфікація процесів, пов'язаних із оподаткуванням; підвищення кваліфікації фахівців із податкового обліку; податкове консультування фахівцями, залученими на умовах аутсорсингу) [10].

2. Взаємодія з контролюючими органами (отримання індивідуальних податкових консультацій щодо конкретної господарської операції, моніторинг відсутності заборгованості за податками шляхом проведення особистих звірок або за допомогою електронного кабінету платника податків).

3. Взаємовідносини з контрагентами (перевірка їх на предмет надійності).

Першим етапом перевірки є дослідження відкритих реєстрів та баз даних, зокрема:

а) реєстрація бізнесу – Єдиний державний реєстр юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань, Державний реєстр суб'єктів інформаційної діяльності у сфері телебачення і радіомовлення, Реєстр аудиторських фірм тощо;

б) податкова інформація – Електронний кабінет платника податків, реєстри ДПС України, Реєстр підприємств, установ, організацій України, що мають заборгованість із заробітної плати тощо;

в) ліцензування та дозвільні процедури – Єдиний ліцензійний реєстр, Реєстр документів дозвільного характеру, Реєстр суб'єктів оціночної діяльності, Спецдозволи на користування надрами тощо;

г) відомості про зареєстроване майно – Державний реєстр речових прав на нерухоме майно, Кадастрова карта України, Єдиний державний реєстр МВС із реєстрації транспортних засобів, Державний реєстр цивільних повітряних суден, Відомості про транспортні засоби та їх власників, Єдина база звітів із оцінки майна;

д) юридичні дії – Єдиний державний реєстр судових рішень, Відомості про справи щодо банкрутства, Єдиний реєстр нотаріусів, Єдиний державний реєстру осіб, які вчинили корупційні правопорушення, Єдиний реєстр боржників.

Другим етапом є аналіз договорів та складання первинної документації. За судженням практиків, первинні документи можна поділити на якісні (правильно оформлені, які достовірно відображають оформлену ними операцію) та неякісні (неправильно оформлені, які не відображають здійснену операцію або відображають її у перекрученому вигляді). Неякісні документи можуть бути недооформлені (з відсутністю деяких реквізитів) та неправильно оформлені (з помилками або відображають незаконні операції) [6].

До основних фальсифікацій документів відносять:

- документи з незаконними виправленнями, підчистками тощо;
- документи з інтелектуальними підробками (неправдиві відомості про характер та обсяг операцій);
- безтоварні документи (повністю чи частково);
- безгрошові документи (повністю чи частково).

Наразі правильність складання договорів та первинних документів є ключовим фактором впливу на податкові наслідки від господарської операції. Повнота виконання договору відображається у первинних документах, що підтверджують факт відвантаження продукції, виконання

робіт, надання послуг (акти здачі-приймання виконаних робіт, надання послуг, видаткові накладні та ін.). Виконання договору другою стороною підтверджується, зазвичай, платіжними документами (банківські виписки за розрахунковим рахунком, платіжні доручення і т. д.). Документи, які підтверджують факти купівлі-продажу, а отже і формування податкового кредиту та податкового зобов'язання з податку на додану вартість, податкових доходів та витрат, повинні бути складені деталізовано.

Отже, узагальнюючи вищевикладене, зауважимо, що нині податкова безпека знаходиться в зоні ризику. Можливі загрози, зазвичай, носять комплексний характер: на одні і ті ж об'єкти системи безпеки можуть бути спрямовані різні загрози, що, здебільшого, формують підсилюючий ефект: загрози, пов'язані з порушенням податкових зобов'язань (високий рівень податкових злочинів і правопорушень); загрози правового характеру (недосконалість податкової політики держави); загрози інституційного характеру (відсутність контролю за надходженням податкових платежів і зборів до бюджетів різних рівнів).

Відтак, реалії функціонування суб'єктів господарювання вимагають сучасних шляхів мінімізації податкових ризиків. На нашу думку, доцільно: здійснювати розрахунок податкового навантаження на фінансовий стан підприємств; ідентифікувати та оцінювати податкові ризики з використанням карти, матриці та таблиці ранжування податкових ризиків; ретельно аналізувати договори та складати первинну документацію, які мають безпосередній вплив на податкові наслідки.

Список використаних джерел:

1. Методи визначення та класифікація податкових ризиків. URL: http://sfs.gov.ua/arhiv/modernizatsiya-dps-ukraini/povidomlenia_/2010-povidomlenia/59484.html (дата звернення 28.04.2021).
2. Податковий, фінансовий та юридичний Due Diligence. URL: <https://finexpertiza.ru/service/consulting/du-diligence/> (дата звернення 28.04.2021).
3. Жукова О. What is COMPLIANCE, або Як оцінювати податковий ризик? URL: <http://www.visnuk.com.ua/ru/publication/100013546-what-is-compliance-abo-yak-otsinyuvati-podatkoviy-rizik%202> (дата звернення 28.04.2021).
4. Козенкова Т. А. Налоговое планирование на предприятии. Москва: А и Н, 2005. 562 с.
5. Лебедзевич Я. В. Ризики і загрози податкової безпеки держави та методи їх нейтралізації. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2016. Вип. 2–3 (35). С. 195–213.
6. Лук'яненко С. В. До питання про об'єкти дослідження судової економічної експертизи. URL: <https://www.ukrlogos.in.ua/10.11232-2663-4139.16.17.html> (дата звернення 28.04.2021).

7. Соловйова Т. Як бізнесу ефективно управляти податковими ризиками. URL: <https://juscutum.com/ru-tatyana-soloveva-kak-biznesu-yeffek/> (дата звернення 28.04.2021).

8. Филин С. А. Финансовый риск и его составляющие для обеспечения процесса оценки и эффективного управления финансовыми рисками при принятии финансовых управленческих решений. *Финансы и кредит*. 2002. №3. С. 21–31.

9. Цыркунова Т. А., Мигунова М.И. Налоговые риски : сущность и классификация. *Финансы и кредит*. 2005. №33. С. 48–53.

10. Як перевірити свого контрагента за відкритими реєстрами. URL: <https://interbuh.com.ua/ua/documents/oneanalytics/100988> (дата звернення 28.04.2021).

2.4. Логістичні питання організації обліку запасів

Розвиток аграрного виробництва має свої специфічні особливості, які залежать від цілого ряду факторів економічного, господарського, екологічного, технологічного, соціального характеру. Забезпечення безперерйного процесу відтворення ресурсного потенціалу підприємства суттєво впливає на ефективність діяльності суб'єктів підприємництва в аграрній галузі. В Україні, де сільськогосподарське виробництво та супутні галузі займають провідне місце в економіці країни, питання оптимізації постачання запасів та організації бухгалтерського обліку цього процесу, забезпечення управління функціонуванням складського господарства, моделювання відповідності та ритмічності механізму поставки та споживання виробничих запасів, виробничого процесу та реалізації готової продукції мають актуальне звучання.

За даними статистичних досліджень близько 35-45 % у капіталі підприємств займають запаси, а за інформацією консалтингової компанії Deloitte річні витрати на утримання запасів становлять від 20 до 30 % їх закупівельної вартості. У зв'язку з цим виникає потреба в розробці управлінських рішень, які були б спрямовані на оптимізацію витрат за даною статтею балансу за допомогою застосування логістичної системи.

Одним із шляхів вирішення цих проблем є розвиток логістики як системи, що забезпечує органічне поєднання організації, технології, управління процесами постачання запасів, забезпечення виробництва продукції та її продажу. Логістичні питання організації обліку запасів є невід'ємною складовою загальної системи організації бухгалтерського обліку аграрного підприємства.

Логістика як економічне явище виникла разом з появою матеріального виробництва, маючи спочатку суто прикладне значення. З

прогресом світової економіки вона отримала суттєвий поштовх в розвитку до досягнення сучасних рівнів вирішення глобальних логістичних задач.

Логістику як економічне явище досліджують та характеризують ряд вітчизняних та зарубіжних вчених. Оскільки логістика набула суттєвого розвитку саме в зарубіжній практиці забезпечення матеріальними ресурсами та послугами господарського механізму функціонування виробничих, постачальницьких, транспортних компаній, то саме їх визначення дають змогу оцінити місце логістики в економіці країни та організації бухгалтерського обліку. Першим Європейським Конгресом з логістики, що відбувся у 1974 році, було сформульоване таке визначення: логістика – наука про планування, управління та контроль за рухом матеріальних, інформаційних і фінансових ресурсів в різних системах [15]. З часом визначення змінювались, наповнювались новими характеристиками логістики, які з'являлись в результаті розвитку економіки та еволюції економічної науки. Зарубіжні вчені визначають логістиці праксеологічне застосування і трактують її як господарську діяльність, тобто процес управління матеріальними та пов'язаними з ними інформаційними, людськими, фінансовими потоками, а також супутнім сервісом, який сприяє досягненню цілей організації бізнесу з оптимальними витратами ресурсів.

Вітчизняні вчені розглядають логістику саме в ракурсі розвитку науки. Можливо, внаслідок недостатнього рівня логістики в нашій країні як спадку планово-фондового розподілу матеріальних ресурсів соціалістичного способу організації діяльності підприємств.

Сьогодні питанням розвитку логістики у вітчизняній науці надається більш вагоме місце. Н.М. Тюріна визначає, що сутність логістики полягає в інтегрованому управлінні рухом ресурсів від первинного джерела до кінцевого споживача [15]. Створення логістичних систем управління ресурсами розглядається сьогодні як головний рушій формування запасів з метою ефективного управління підприємством. Роль логістики в цій царині економічних відносин та функціонування господарського механізму підприємств підкреслюють І.М. Вигівська та К.І. Ягнич [1], Л.О. Рубан та М.А. Козел [14], Л.Г. Медвідь та А.В. Левкович [5], Л.В. Чуприна та В.М. Намазова [16] та інші.

Вченими виділяється кілька напрямів логістики. Серед них чільне місце займає логістика запасів. На думку А.Ф. Гукалюка та В.І. Кацьми, логістика запасів містить визначення операційних цілей управління

запасами, планування потреби в запасах, організацію роботи складських працівників, розстановку і налагодження взаємодії працівників, їх мотивацію, налагодження зв'язків із постачальниками і споживачами, контроль виконання замовлень та утримання запасів на підприємстві, просування запасів логістичним ланцюгом з метою задоволення потреб виробництва і споживачів готової продукції за оптимальних логістичних витрат [3].

Аналізуючи наведені різними вченими визначення логістики та оцінюючи її місце в системі організації бухгалтерського обліку запасів, можна прийти до наступного трактування: логістика запасів об'єднує господарські операції, спрямовані на зміни матеріальних та інформаційних потоків, в системі їх моделювання та здійснення з метою оптимального забезпечення постійної та безперервної діяльності господарюючих суб'єктів і їх сталого економічного розвитку.

Логістичні питання в організації бухгалтерського обліку запасів мають на меті об'єднати в наступну логістичну систему: моделювання логістичних потоків руху запасів з моменту укладення договорів на поставку, транспортування запасів, організацію складського господарства; облікове забезпечення товарних потоків запасів з часу придбання до використання в господарському обороті; організацію обліку та аналіз логістичних витрат; контроль господарських процедур та їх документального супроводження, обліку та оподаткування операцій з постачання запасів та їх використання; оперативну та статистичну звітність щодо руху запасів.

Необхідність узгодження організаційних та облікових процедур викликана дією певних об'єктивних та суб'єктивних чинників, в тому числі і людського фактора. Тому ми наголошуємо на включенні до логістичної системи організації обліку запасів аналіз та контроль формування і використання товарних ресурсів за дією цього чинника.

В цілому вітчизняні вчені включають до переліку чинників, які викликають необхідність удосконалення процедур фінансового та управлінського обліку запасів, наступні:

- несвочасне забезпечення виробництва необхідною сировиною і матеріалами;
- надлишкове накопичення запасів на складах підприємства;
- виникнення втрат споживчих властивостей запасів і неможливість їх подальшого використання у технологічному процесі;

- наявність збоїв та простоїв на підприємстві;
- невиконання договірних зобов'язань перед покупцями і замовниками тощо [4].

Цей перелік можна доповнити наступними обставинами господарської діяльності підприємств: недотримання графіків поставки запасів постачальниками; постачання запасів невідповідної якості або асортименту; виникнення претензійних позовів та відволікання грошових коштів з обороту; сезонне накопичення ресурсів, зумовлене природними чинниками, в тому числі – власного виробництва; недосконала система матеріальної відповідальності, яка може спричинити зловживання як матеріально-відповідальними особами, так і працівниками, що мають відношення до використання запасів у процесі виконання виробничих завдань; відсутність дієвого бухгалтерського контролю або його недостатня ефективність.

Оперативне облікове супроводження руху товарних запасів виробничого призначення в загальній логістичній системі нерозривно пов'язане з організацією фінансового та управлінського обліку. Логістика запасів передбачає ефективну організацію обліково-аналітичного процесу, забезпечення функціонування господарського механізму підприємства у відповідності з потребами у виробничих ресурсах, які підприємство визначає на підставі власних моделей взаємодії постачання та споживання матеріальних та трудових ресурсів у часі і просторі.

Провідним питанням організації обліку виробничих запасів є їх класифікація, оскільки запаси мають різне призначення, форму, фізико-хімічні властивості та вартість. Застосування логістичної системи потребує уточнення існуючих підходів до класифікації запасів. Л.О. Рубан та М.А. Козел пропонують класифікувати запаси наступним чином [14, с. 314]:

- за видами: сировина й матеріали; купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби; паливо; тара, тарні матеріали; будівельні матеріали; матеріали, передані в переробку; запасні частини; матеріали сільськогосподарського призначення; інші матеріали;
- за напрямками використання: у виробничих цілях; в адміністративних цілях; у збутових цілях; у цілях використання в обслуговуючому господарстві; у цілях капітального будівництва;
- за методами управління: нормовані й ненормовані;
- за призначенням і причинами утворення: поточні (регулярні); страхові; підготовчі; сезонні;

- за місцем перебування (етапами логістичної діяльності): складські; транспортні (в дорозі, транзитні); запаси вантажопереробки;
- за рівнем наявності на підприємстві: нормативні й понаднормові;
- за наявністю на початок і кінець звітного періоду: початкові й кінцеві;
- щодо балансу: балансові й позабалансові;
- за ступенем ліквідності: ліквідні й неліквідні;
- за походженням: первинні й вторинні.

Існують різні підходи до логістики запасів. Деякі менеджери вважають, що утримувати запаси не потрібно, оскільки можна організувати доставку запасів на наступний день після замовлення. Але більшість менеджерів погоджуються з необхідністю створення запасів на підприємствах, так як в умовах ринку може коливатися попит; постачальники можуть пропонувати знижки на придбання великих партій; може виникнути дефіцит певного виду запасу; має місце економія на транспортуванні й оформленні запасів; може з певних причин порушитися графік поставок запасів тощо.

Перед логістикою запасів постає проблема вибору раціонального способу управління запасами. Метою логістики запасів є визначення та дотримання оптимальних розмірів запасів підприємства, які б забезпечили безперебійне функціонування усіх структурних підрозділів за умови раціонального й економного їх використання та мінімізації витрат на їх зберігання.

Основна мета логістичної діяльності формулюється основним правилом логістики – правилом «7R»: потрібний товар (right product) потрібної якості (right quality) в потрібній кількості (right quantity) повинен бути доставлений в потрібний час (right time) і в потрібне місце (right place) потрібному споживачу (right customer) з потрібним рівнем затрат (right cost).

Основними етапами логістики запасів є: визначення потреби в запасах; здійснення закупівель; транспортування на підприємство та їх зберігання; контроль використання запасів; зберігання запасів готової продукції; оцінка рівня управління запасами; розробка заходів із підвищення ефективності логістики запасів [3, с. 134].

Логістична система повинна забезпечувати: розробку стратегії постачання виробничих запасів; управління виробничими запасами; підбір постачальників та укладання з ними договорів; управління підготовкою

матеріальних цінностей до споживання; моделювання транспортної доставки; управління транспортною системою; управління технічним забезпеченням.

Однією з основних складових у системі логістики запасів є транспортна система. У зв'язку з цим, обираючи вид транспортного засобу в цілях економії, потрібно враховувати наявність та стан транспортних шляхів, відстань перевезень, стан та специфіку виробничого запасу, вартість перевезення, час доставки, періодичність відправлень, дотримання графіку доставки, здатність перевозити різні вантажі тощо. За даними Державної служби статистики України в загальному обсязі товароруку країни у 2020 році залізничний транспорт займав 60,5 %, автомобільний – 14,5 %.

Із метою створення запасу матеріальних ресурсів для задоволення попиту у визначений проміжок часу використовують моделі управління запасами. На вибір моделі управління запасами впливає специфіка діяльності підприємства, розмір складських приміщень, транспортне розгалуження та інші фактори.

На підприємствах України застосовують модель економічно обґрунтованого розміру замовлення (Economic Ordering Quantity, EOQ) [6, с. 303]. За допомогою цієї моделі визначають оптимальний розмір партії поставки запасів; планують оптимальну кількість поставок запасів, що забезпечать безперебійний процес виробництва та обігу; розраховують оптимальний розмір партії не тільки виробничих запасів, а й готової продукції та товарів. Отже, запас матеріальних цінностей на підприємстві повинен бути в такому обсязі, який би забезпечив безперебійний процес виробництва. Якщо запас матеріальних цінностей перевищує оптимальну потребу, то це негативно впливає на рівень фінансової стійкості та ліквідності внаслідок відволікання грошових коштів з обігу. Якщо запас матеріальних цінностей менший за мінімальний, то це може вплинути на порушення операційного та виробничого циклів у зв'язку з відсутністю необхідних запасів.

Оптимальну величину запасів за моделлю економічно обґрунтованого розміру замовлення визначають за формулою:

$$EOQ = \sqrt{(2 \times D \times F) \div H}, \quad (1)$$

де D – загальна потреба в запасах на певний період (у натуральних вимірниках);

F – витрати на здійснення замовлення у розрахунку на одне замовлення;

H – витрати на зберігання одиниці запасів.

Кількість партій поставок запасів на рік (K) розраховують за формулою:

$$K = D \div \text{EOQ} . \quad (2)$$

Інтервал між двома послідовними замовленнями (T) (якщо у році 250 робочих днів) визначається за формулою:

$$T = 250 \div K . \quad (3)$$

Загальну потребу в запасах на певний період (у натуральних вимірниках) пропонуємо визначати за формулою:

$$D = \Sigma D_i + D_s , \quad (4)$$

де D – загальна потреба в запасах на певний період (у натуральних вимірниках);

ΣD_i – норма витрат запасу за всіма видами продукції всіх видів діяльності;

D_s – норма залишку запасу на складі для забезпечення ритмічної роботи підприємства.

Розглянемо застосування моделі економічно обґрунтованого розміру замовлення на прикладі. Обсяг споживання запасу A на підприємстві за рік становить 7850 т, витрати на транспортування – 450 грн за 1 т, витрати на зберігання – 50 грн за 1 т.

Розрахунок оптимальної партії поставки:

$$\text{EOQ} = \sqrt{(2 \times 7850 \times 450) \div 50} = 375,9 \text{ т.}$$

Розрахунок кількості партій поставок запасів на рік:

$$K = 7850 \div 375,9 = 20,9 \approx 21 \text{ партія.}$$

Інтервал між двома послідовними замовленнями:

$$T = 250 \div 21 = 12 \text{ днів.}$$

Управління логістичними процесами запасів ґрунтується на застосуванні різних методик. Пропонуємо використовувати методику ABC-аналізу для управління запасами. Метод ABC передбачає проведення класифікації запасів за категоріями А, В, С залежно від їх вартості, так як серед усієї сукупності запасів найбільша їх вартість припадає на відносно невелику їх кількість. До категорії А відносяться по черзі (в порядку зниження частки) запаси доти, доки загальна частка їх сукупності не досягне 80 %. До категорії В відносять запаси, доки їх загальна частка в загальній потребі не досягне 15 %, і до категорії С відносять види запасів, які не

включені до категорій А і В. Розподіл на категорії проводиться на основі даних бухгалтерського обліку про кількість, якість та вартість запасів підприємства.

Відповідні дані дозволяють визначити розміри і моменти наступних замовлень. Перша категорія (група А) є найдорожчою серед усієї сукупності, тому потребує більш детального планування, підвищеного та постійного моніторингу з боку менеджера з логістичного управління. Запаси, що входять до другої категорії (групи В), характеризуються середнім рівнем вартості й потребують періодичного і менш детального контролю. Запаси, віднесені до третьої категорії (групи С), не потребують значного контролю з боку менеджера, оскільки запаси цієї групи мають найнижчу вартість, але вони є найбільш численними за обсягами.

Застосування АВС-методу забезпечує ефективну організацію роботи складського господарства та логістичних процесів (закупок і збуту), так як дозволяє упорядкувати запаси відповідно до визначених критеріїв для покращення точності планування, організації, контролю обсягів та скорочення логістичних витрат.

Таким чином, сутність методу АВС-аналізу полягає у розподілі контролю над запасами на ті, які потребують постійного контролю, та ті, для яких контроль можна проводити з періодичною частотою шляхом поділу останніх на групи відповідно до класифікаційної ознаки. АВС-аналіз дає змогу визначити, які види запасів доцільно зберігати на центральному складі підприємства, оскільки за наявності кількох складів обсяг страхового запасу скорочується, коли товари з незначним обсягом реалізації розміщуються на меншій кількості місць для зберігання.

Облікове забезпечення організації логістики запасів на підприємстві, на нашу думку, повинне включати наступні організаційні процедури. В першу чергу необхідно здійснити операції, передбачені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» в частині організації бухгалтерського обліку на підприємстві [11].

1. Організація облікової політики підприємства. З цією метою слід розробити та затвердити Положення про облікову політику підприємства, в якому передбачити всі відповідні вимоги нормативних документів щодо облікової політики відносно запасів.

2. Організація документування господарських операцій з руху запасів на підприємстві. З метою реалізації цього елементу системи організації бухгалтерського обліку необхідно:

- розробити та затвердити графік документообороту; в частині обліку запасів довести його до відома відповідальних осіб, визначених у цьому документі внутрішньої розпорядчої документації;

- розробити і затвердити робочі інструкції щодо первинних документів, якими будуть оформлені господарські операції з руху запасів, та довести їх до відома виконавців.

3. Організація матеріальної відповідальності на підприємстві. Для реалізації цього елемента необхідно:

- визначити перелік матеріально-відповідальних осіб, з якими буде укладатися договір про повну матеріальну відповідальність (індивідуальну чи колективну) [7]. Окремо необхідно розробити положення при повну матеріальну відповідальність осіб, відповідальних за транспортування чи експедирування товарних запасів за разовою довіреністю, та перелік таких осіб;

- визначити коло посадових осіб, які матимуть право здійснювати розрахунки з постачальниками та підрядниками (транспортними та логістичними компаніями) розрахунковими чеками, та яким будуть видаватися разові довіреності на отримання товарних запасів від постачальника чи перевізника;

- визначити коло посадових осіб, які матимуть право розпорядчого підпису на первинних документах щодо використання запасів у виробничих процесах.

4. Організація складського господарства та складського обліку на підприємстві. З цією метою необхідно:

- визначитись з місцями зберігання запасів для їх тривалого зберігання та в місцях використання для тимчасового зберігання;

- забезпечити склади засобами вагового господарства, обладнанням для перевірки якості запасів, умов зберігання, дотримання технічних, технологічних, екологічних вимог та забезпечення засобами пожежогасіння;

- організувати процес приймання запасів від постачальника або перевізника з дотриманням вимог та умов відповідних договорів;

- забезпечити збереженість запасів від псування, розкрадання, дотримання норм витрачання;

- організувати контроль норм природного убутку в процесі транспортування та зберігання.

5. Організація бухгалтерської обробки облікової інформації щодо руху запасів. З цією метою необхідно:

- визначити порядок проведення інвентаризації запасів у випадках, передбаченими Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань [9] і внутрішніми регламентами підприємства, та порядок прийняття рішень за її результатами;

- організувати визначення суми завданого збитку, встановлення винної особи, суми позову щодо відшкодування та порядок ведення судових справ у разі їх настання;

- визначити строки оперативної та бухгалтерської звітності щодо руху запасів, облікового опрацювання первинних документів, оцінки вибуття запасів згідно прийнятої на підприємстві облікової політики.

Даний перелік організаційних та облікових процедур не є вичерпним. Кожне підприємство повинно самостійно організувати систему облікового забезпечення логістичної системи постачання, зберігання та витрачання запасів на основі власних виробничих потреб та створених моделей співвідношення якості умов поставки запасів, їх транспортування, зберігання та витрачання на підприємстві.

Окремої уваги заслуговує організація обліку логістичних витрат. Сучасна методологія обліку такого виду витрат окремо не виділяється. О.О. Григоревська пропонує витрати, пов'язані з утриманням та використанням виробничих запасів (логістичного напрямку), поділяти на такі:

- транспортні витрати та експедиційні витрати;
- витрати на технологічні цілі та підвищення кваліфікації працівників (у разі змін виробничої програми, технологій);
- витрати на навантажувально-розвантажувальні роботи;
- витрати на перевірку якості та кількості отриманого замовлення та визначення технології його приймання;
- зупинка виробничого процесу та відповідна втрата часу (зокрема, оплата простоїв);
- вартість відкладених та втрачених замовлень [2].

На нашу думку, групування логістичних витрат, в першу чергу, необхідне для поглибленого аналізу ефективності організації логістичної системи підприємства з метою виявлення резервів зменшення витрат не виробничого характеру: представницькі витрати, транспортні та заготівельні витрати, складські витрати, витрати на внутрішньогосподарське переміщення, втрати від невчасного виконання

замовлень чи поставки з порушенням асортименту та якості товарів, судові витрати при пред'явленні та розгляду претензій та ін. В фінансовому обліку логістичні витрати знаходять своє відображення в складі собівартості придбаних запасів або в складі адміністративних витрат (загальновиробничих витрат) і потребують окремого аналітичного узагальнення в системі управлінського обліку.

Логістичні витрати підприємств тісно пов'язані з усіма видами витрат. О.І. Пилипенко пропонує наступну класифікацію логістичних витрат на різних етапах руху придбаних виробничих запасів [8, с. 73-74]:

- закупівля: оплата праці та утримання персоналу підрозділу закупівлі; дослідження постачальників та ринку закупівлі; оформлення замовлень;

- виробництво: планування асортименту; внутрішнє транспортування матеріальних ресурсів; технічне забезпечення якості продукції;

- розподіл і продаж: оплата праці торгових агентів і послуг посередників; маркетингові дослідження; оброблення замовлень споживачів; амортизація обладнання; дослідження споживчого ринку;

- формування первісної вартості: договірна вартість запасів; втрати від зберігання (псування, погіршення якості, уцінка, списання, природний убуток, моральне старіння, крадіжка); ризики, пов'язані зі зберіганням запасів (фізичне та моральне старіння при зберіганні);

- складування: орендна плата за складські приміщення; охорона складських приміщень; амортизація складських приміщень, устаткування;

- транспортування: підготовка продукції до відвантаження (перевірка, кількості, якості, упакування); завантаження і розвантаження; паливо, мастильні матеріали; електроенергія для пересування;

- інформаційне обслуговування: утримання персоналу з управління логістичними процесами; консультаційні послуги з управління логістичною діяльністю.

З метою мінімізації логістичних витрат виникає потреба у проведенні їх аналізу. На нашу думку, аналітичні дослідження доцільно проводити у такій послідовності:

- аналіз структури логістичних витрат (вертикальний аналіз) із метою визначення витрат, які займають найбільшу частку в загальній структурі;

- аналіз логістичних витрат у динаміці та в порівнянні з плановими показниками (горизонтальний аналіз) для визначення тенденції зміни;

- факторний аналіз логістичних витрат (за два періоди, або у порівнянні показників звітного періоду з плановими);
- аналіз показників ефективності логістичних витрат;
- визначення напрямів мінімізації витрат та підвищення ефективності застосування логістичної системи (розробка проекту управлінських рішень).

Пропонуємо для дослідження впливу факторів використовувати детерміновану адитивну семифакторну модель логістичних витрат:

$$ЛВ = З + В + РП + ФПВ + С + Т + ІО, \quad (5)$$

де ЛВ – загальна величина логістичних витрат;

З – логістичні витрати на етапі закупувлі;

В – логістичні витрати на етапі виробництва;

РП – логістичні витрати на етапі розподілу і продажу;

ФПВ – логістичні витрати на етапі формування первісної вартості;

С – логістичні витрати на етапі складування;

Т – логістичні витрати на етапі транспортування;

ІО – логістичні витрати на етапі інформаційного обслуговування.

Абсолютна зміна факторних показників ($\Delta З$, $\Delta В$, $\Delta РП$, $\Delta ФПВ$, $\Delta С$, $\Delta Т$, $\Delta ІО$) буде результатом їх впливу на зміну результативного показника ($\Delta ЛВ$).

Основними критеріями щодо оцінки логістичної системи є: якість, швидкість та мінімізація витрат. Якість обслуговування характеризується досконалим виконанням замовлення послідовно за всіма операціями порівняно з прогнозованим рівнем якості обслуговування (точності виконання логістичних операцій). Оцінка логістичного процесу за часом вимірюється величиною фонду робочого часу на виконання операцій (сумою всіх операцій, які виконуються у бізнес-процесі виконавцями, та визначається у людино-годинах).

Аналіз ефективності логістичного процесу передбачає зіставлення фактичного та бюджетного рівнів логістичних витрат. Щоб урахувати взаємний вплив трьох ключових факторів ефективності, слід представити загальну ефективність логістичного процесу як добуток значень показників ефективності за кожним чинником. Отже, ефективність логістичного процесу запасів можна визначити таким чином:

$$ЕЛП_{зап} = К_{тво} \times К_{чт} \times К_{вблв}, \quad (6)$$

де $ЕЛП_{зап}$ – ефективність логістичного процесу запасів;

$K_{\text{тво}}$ – коефіцієнт точності виконання замовлення за всіма операціями (показує наявність помилок порівняно із загальною кількістю виконаних операцій);

$K_{\text{чт}}$ – коефіцієнт часової тривалості логістичного процесу запасів порівняно із розрахунковою тривалістю;

$K_{\text{вблв}}$ – коефіцієнт виконання бюджету логістичних витрат (розраховується як відношення суми фактичних логістичних витрат до суми логістичних витрат, які передбачені бюджетом логістичного процесу запасів).

Одержані значення розрахункових коефіцієнтів ($K_{\text{тво}}$, $K_{\text{чт}}$, $K_{\text{вблв}}$) можуть дорівнювати одиниці, бути нижчими або вищими за неї. Одержання значень коефіцієнтів, рівних 1, свідчить про наближення до стандарту основних характеристик оцінки логістичного процесу запасів. Якщо значення коефіцієнтів перевищують нормативне значення, то це свідчить про те, що логістичний процес запасів проведений із незначним рівнем помилок у логістичних операціях, у коротшому часовому проміжку та з меншою сумою витрат. Одержання значень розрахункових коефіцієнтів менше 1 свідчить про наявність більшої кількості помилок у логістичному процесі (порівняно з допустимим рівнем), збільшення часової тривалості логістичного процесу запасів порівняно із розрахунковою тривалістю та про перевищення бюджету логістичних витрат.

Таким чином, рівень логістичних витрат впливає на фінансово-економічний стан підприємства та його конкурентоспроможність. Скорочення логістичних витрат та підвищення на цій основі рівня прибутковості діяльності покращує фінансові можливості підприємства, розширює його господарську самостійність.

Забезпечення ефективної та дієвої логістичної системи обліку запасів можливе лише за відповідної організації контролю.

Функціонування логістичної системи в умовах динамічного зовнішнього середовища пов'язане із виникненням проблемних ситуацій, наприклад, через невідповідність до заявлених показників надійності та якості поставок готової продукції, виникнення комерційних та технологічних втрат товару тощо. За таких обставин актуалізується уміння виконувати логістичним персоналом контролюючої функції, оскільки її основне спрямування – забезпечення стійкості та стабільності функціонування підприємства.

Логістичний контроль запасів є процесом упорядкування та безперервного контролю за процесами руху запасів підприємства, чіткого відслідковування, обробки, аналізу логістичної інформації для виявлення відхилень в показниках діяльності підприємства від показників стратегічного маркетингу, з'ясування причин їх виникнення з одночасним коригуванням поставлених завдань.

Логістичний контроль запасів рекомендуємо розглядати за наступними стадіями, які допоможуть врегулювати основні розбіжності між економічними процесами виробництва та стадіями відображення у системі бухгалтерського обліку оцінки та руху запасів в ланцюгу економічних явищ.

Таблиця 1

Узагальнення інформації логістичного контролю для врегулювання обліку запасів

Основні види операцій з обліку запасів	Контрольовані логістичні процедури щодо руху запасів
Розрахунки за підприємствами-учасниками	Логістичні операції за товарним операціями по: <ul style="list-style-type: none"> - Розрахунках з вітчизняними покупцями. - Розрахунках з іноземними покупцями. - Розрахунках з вітчизняними постачальниками. - Розрахунках з іноземними постачальниками.
За видами запасів у процесах діяльності підприємства	Логістичні операції за виробництвом основної та допоміжної продукції: <ul style="list-style-type: none"> - Виробничі запаси, Виробництво – Логістика виробництва. - Готова продукція, Складський облік - Логістика зберігання. - Собівартість реалізованої продукції, Витрати на збут – Логістика збуту продукції.
За центрами витрат і центрами відповідальності	Логістичні операції з управлінського обліку формування оцінки запасів, на момент їх визнання та процесами збутового характеру: <ul style="list-style-type: none"> - Логістика оцінки запасів за методами визнання витрат.
За періодом виникнення в ході операцій із запасами	<ul style="list-style-type: none"> - Логістика витрат майбутніх періодів. - Логістика доходів майбутніх періодів.

Для забезпечення ефективного управління витратами впровадження логістичного контролю запасів має відповідати наступним вимогам:

1) послідовність в управлінні та інтеграція на різних етапах управлінського процесу логістики запасів;

2) врахування основних факторів, що впливають на функціонування логістичної системи запасів підприємства та врахування взаємозв'язків між різними групами відповідальних осіб на стадіях обігу запасів від їх придбання, використання у виробництві до каналів реалізації;

3) відображення особливостей діяльності логістичної системи запасів, через деталізацію облікових показників та всіх її елементів;

4) гнучкість та адаптованість до умов вирішення поставлених завдань в управлінському обліку запасів;

5) ефективність, що полягає у перевищенні результатів від функціонування системи над витратами на реалізацію даної системи.

Логістичний контроль спрямований насамперед на попередження відхилень у функціонуванні логістичної системи підприємства від встановлених норм, стандартів тощо.

Логістичні відхилення – це невідповідність параметрів діяльності логістичної системи до встановлених правил, норм, стандартів, які спричиняють зниження ефективності функціонування логістичної системи та призводять до матеріальних чи інших видів збитків на підприємстві або можуть слугувати причиною їх виникнення у майбутньому.

Видами логістичних відхилень є: недотримання встановленого порядку здійснення логістичної діяльності, порушення законодавчих актів та положень, які перешкоджають нормальному функціонуванню логістичних систем, дії, що в майбутньому можуть завдати шкоди підприємству. Важливе місце в аналізі логістичних відхилень займає контроль збереженості запасів в процесі транспортування, зберігання та використання товарно-матеріальних цінностей (далі ТМЦ), визначення впливу природного убутку та понаднормативних втрат, спричинених суб'єктивними факторами та дією людського чинника. Законодавство України подовжило дію ряду нормативних актів УРСР щодо встановлення норм природного убутку для окремого переліку випадків логістичних подій руху запасів від постачальника до використання в процесі виробництва чи торгівлі [12, 13].

Усі нестачі ТМЦ на підприємстві поділяються на нестачі у межах норм природного убутку і нестачі понад них. Природний убуток – це зменшення їх кількості (маси) внаслідок природної зміни біологічних або фізико-хімічних властивостей при збереженні якісних характеристик. Так,

природним можна вважати зменшення маси ТМЦ через випаровування вологи, вивітрювання, розпилювання, розкришування, витікання, розливу при перекачуванні та продажу рідких товарів, витрати речовин на дихання (наприклад, круп та борошна). Тобто природний убуток обумовлений об'єктивними причинами, доки обумовлені ними втрати вписуються в граничні розміри – норм природного убутку, та ті, що за цими межами, це вже наднормативні нестачі.

Втрати, які виникли внаслідок псування ТМЦ, їх розкрадання, недотримання правил транспортування, зберігання, реалізації тощо, об'єктивними не визнаються, тому такі нестачі вважають наднормативними незалежно від їх розміру. Втрати, що виникли внаслідок псування товарів, їх розкрадання, різниці між фактичною масою тари та масою за трафаретом (завіс тари) тощо, не є природним убутком. Також до природного убутку не належать: технологічні втрати; втрати від браку; втрати ТМЦ під час їх зберігання та транспортування, викликані порушенням вимог стандартів, технічних і технологічних умов, правил технічної експлуатації, ушкодженням тари, недосконалістю засобів захисту товарів від втрат і станом технологічного устаткування, що застосовується.

Якщо норми природного убутку для конкретного виду товару не встановлено, то будь-яка його нестача вважається наднормативною. Наднормативна нестача товару вважається постачанням для використання не в господарській діяльності платника ПДВ і вимагає нарахування податкового зобов'язання (ПЗ) на базу в розмірі вартості придбання товару в обсязі його нестачі (з метою «компенсації» податкового кредиту (ПК) у розмірі «вхідного» ПДВ).

Важливим процесом логістичного та бухгалтерського контролю запасів є робота по організації відшкодуванню завданих збитків, що базується на визначенні суми відшкодування, встановлення винної особи, проведення роботи по судовому вирішенню відшкодування суми збитків винуватцем. Ця робота проводиться у відповідності до вимог Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей [10].

Використання логістичного підходу в організації обліку запасів на підприємстві має забезпечити скорочення транспортних витрат; зменшення часу проходження запасів по логістичному ланцюгу; покращення якості виробничих запасів; скорочення витрат ручної праці та

витрат на операції з вантажем при поставці, запасами на складі та при здійсненні внутрішньогосподарського переміщення в процесі споживання запасів у виробництві. Недостатнє використання або взагалі ігнорування управлінським персоналом інструментів логістики в процесі управління та обліку запасами, відсутність взаємозв'язку між бухгалтерським обліком і логістикою призводить до зниження дієвості управлінського впливу на процеси придбання і подальшого використання активів та до неможливості отримання значної економії і скорочення обсягів запасів до оптимально можливого рівня у зв'язку з високою часткою матеріальних витрат у структурі собівартості.

Список використаних джерел

1. Вигівська І.М., Ягнич К.І. Бухгалтерський облік в управлінні транспортною логістикою: організаційні положення. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2019. Вип. 3 (44). С. 14-17. URL: <http://ztu.edu.ua>. 195592-Текст статті-436059-1-10-20200217.pdf (дата звернення: 20.04.2021).
2. Григоревська О.О., П'явка В.Г. Управлінський облік виробничих запасів: логістичний підхід. *Детермінанти сталого розвитку підприємств в умовах турбулентності*: колективна монографія / за заг. ред. М. І. Скрипник. Київ: КНУТД, 2017. URL: <https://er.knutd.edu.ua/handle/123456789/9561> (дата звернення: 22.04.2021).
3. Гукалюк А.Ф., Кацьма В.І. Логістичне управління запасами як складова логістичного управління підприємством. *Економічний аналіз*. 2017. Том 27. № 2. С. 130-138. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/escan_2017_27\(2\)_19](http://nbuv.gov.ua/UJRN/escan_2017_27(2)_19) (дата звернення: 20.04.2021).
4. Кудіна О. М. Процесно-орієнтована система управлінського обліку виробничих запасів промислового підприємства. *Ефективна економіка*. 2015. № 2. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=3829> (дата звернення: 20.04.2021).
5. Медвідь Л.Г., Левкович А.В. Управлінський облік витрат у системі управління логістичною діяльністю підприємства. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2017. Вип. 3 (38). С. 85-93. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ptmbo_2017_3_14 (дата звернення: 19.04.2021).
6. Моделі і методи прийняття рішень в аналізі та аудиті: навч. посібник; за ред. О.В. Сметанко. К.: «Центр учбової літератури», 2013. 456 с.
7. Перелік посад і робіт, що заміщаються або виконуються працівниками, з якими підприємством, установою, організацією можуть укладатися письмові договори про повну матеріальну відповідальність за незабезпечення збереження цінностей, переданих їм для зберігання, обробки, продажу (відпуску), перевезення або застосування у процесі виробництва. Додаток №1 до постанови Держкомпраці СРСР та Секретаріату ВЦРПС від 28.12.1977 р. № 447/24 (зі змінами та доповненнями, внесеними постановою Держкомпраці СРСР та Секретаріату ВЦРПС від 14 вересня 1981 року №259/16-59. URL: https://services.dtkr.ua/catalogs/other_dov/25 (дата звернення: 22.04.2021).
8. Пилипенко О.І. Обліковий аспект логістичної стратегії в управлінні підприємством. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту*. 2016. № 1-2. С. 70-77.

9. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: Наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#Text> (дата звернення: 22.04.2021).

10. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей: Постанова КМУ від 22.01.1996 р. № 116 (редакції 16 грудня 2011 р.) URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/116-96-%D0%BF#Text> (дата звернення: 22.04.2021).

11. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 22.04.2021).

12. Про визнання деяких актів Української РСР такими, що втратили чинність, та актів Союзу РСР такими, що не застосовуються на території України: Постанова Кабінету міністрів України від 23.11.2016 р. № 1066. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/KP161066.html (дата звернення: 22.04.2021).

13. Про порядок тимчасової дії на території України окремих актів законодавства Союзу РСР. Постанова ВРУ від 12.09.1991 р. № 1545-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1545-12#Text> (дата звернення: 22.04.2021).

14. Рубан Л.О., Козел М.А. Формування та оптимізація виробничих запасів у логістичній системі. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит*. 2019. Вип. 34. С. 313-318. URL: http://www.market-infr.od.ua/journals/2019/34_2019_ukr/47.pdf (дата звернення: 22.04.2021).

15. Тюріна Н.М., Гой І.В., Бабій І.В. Логістика: навч. посібник. К.: «Центр учбової літератури», 2015. 392 с. URL: https://www.logistics-gr.com/index.php?option=com_content&id=23650&с=72&Itemid=99 (дата звернення: 22.04.2021).

16. Чуприна Л.В., Намазова В.М. Роль управління запасами у підвищенні ефективності управління підприємством. *Молодий вчений*. 2017. № 4 (44). С. 784-788. URL: <http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2017/4/182.pdf> (дата звернення: 19.04.2021).

2.5. Річна фінансова звітність як засіб формування та реалізації державної політики у сфері бухгалтерського обліку

Річна фінансова звітність – це підсумок, результат непростой, щоденної роботи бухгалтера або колективу бухгалтерів за рік. Звітним періодом для складання річної фінансової звітності є календарний рік (період з 1 січня по 31 грудня). Складати та подавати річну фінансову звітність в обов'язковому порядку зобов'язані:

- усі юридичні особи, які створені відповідно до законодавства України (незалежно від організаційно-правової форми господарювання і форми власності);

- представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність згідно із законодавством [9; 8].

Усі підприємства (окрім бюджетних установ) поділяють на мікропідприємства, малі, середні та великі, табл. 1.

Таблиця 1

**Класифікація підприємств відповідно до Закону України
«Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [9]**

Категорія підприємства	Критерії оцінки за рік, що передує звітному*		
	балансова вартість активів**, євро***	чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)****, євро***	середня кількість працівників, осіб*****
Мікропідприємства	до 350 тис.	до 700 тис.	до 10
Малі	до 4 млн	до 8 млн	до 50
Середні	до 20 млн	до 40 млн	до 250
Великі	понад 20 млн	понад 40 млн	понад 250

* Новозворені підприємства під час визначення свого розміру застосовують показники на дату складання річної фінансової звітності.

** Її беруть із рядка 1300 гр. 4 Балансу за ф.ф. № 1, № 1-м, № 1-мс.

*** Для перерахунку євро в гривні слід застосовувати середньорічний курс НБУ.

**** Орієнтуються на показник рядка 2000 гр. 3 Звіту про фінансові результати за ф.ф. № 2, № 2-м, № 2-мс.

***** Для розрахунку даного показника користуються правилами Інструкції № 286 [2].

Для визначення розміру підприємства при складанні фінансової звітності за 2020 рік використовували показники за 2019 рік. Для віднесення компанії до певної категорії достатньо, щоб показники фінансової звітності за попередній рік відповідали одночасно, щонайменше, двом критеріям. Якщо підприємство встановило належність до однієї з категорій, але за показниками річної фінансової звітності протягом 2 років поспіль не відповідає наведеним критеріям, необхідно знову визначати його розмір.

Фінансову та консолідовану річну фінансову звітність суб'єкти господарювання складають за одними із стандартів:

- національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (далі – НП(С)БО);

- міжнародними стандартами фінансової звітності (далі – МСФЗ);

- національними стандартами у державному секторі.

Основні правила складання фінансової звітності поширюються на всіх юридичних осіб (окрім банків та бюджетних установ), які зобов'язані подавати фінансову звітність згідно із законодавством:

1. Обов'язкове розкриття інформації про підприємство:

- назва, організаційно-правова форма та місцезнаходження (країна, де зареєстроване підприємство, адреса його офісу);
- стислий опис основної діяльності;
- назва підприємства, що контролює інші підприємства (материнське (холдингове) підприємство), а також назва фактичної контролюючої сторони, якщо вона має іншу назву;
- середня кількість працівників підприємства протягом звітного періоду;
- дата затвердження фінансової звітності;
- повідомлення про складання фінансової звітності за НП(С)БО або МСФЗ.

Кожна форма фінансової звітності повинна містити дату, станом на яку наведено показники, або період, який вона охоплює.

2. Фінансову звітність складають в грошовій одиниці України, тобто в гривнях. На вимогу користувачів фінансової звітності національна валюта може бути додатково перерахована в іноземну валюту.

3. Великі та середні підприємства фінансову звітність складають у тисячах гривень без десяткових знаків. Виняток – р. IV Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) (ф. № 2), у якому грошові показники наводять у гривнях із копійками.

Фінансову звітність малого підприємства (фф. № 1-м та № 2-м), а також фінансову звітність мікропідприємства (фф. № 1-мс та № 2-мс) заповнюють у тисячах гривень з одним десятковим знаком.

4. Не припустиме у фінансовій звітності згортання статей активів і зобов'язань, доходів і витрат, окрім випадків передбачених відповідними НП(С)БО або МСФЗ.

5. Показники податку на прибуток, витрат і збитків, вирахування з доходу, вибуття коштів, зменшення складових власного капіталу необхідно наводити в дужках.

6. До фінансової звітності включають показники діяльності філій, представництв, відділень та інших відокремлених підрозділів підприємства.

7. У фінансовій звітності можна не наводити статей, за якими відсутня інформація до розкриття. Виняток – випадки, коли такі дані були в попередньому звітному періоді. Тобто, рядки річної фінансової звітності, які не мають показників, можна не відображати.

За потреби до затверджених форм бухгалтери можуть додавати статті з переліку додаткових статей фінансової звітності, що наведені в додатку 3 до НП(С)БО 1, зберігаючи їх назву і код рядка. Додавати рядки дозволено лише якщо:

- інформація є суттєвою (її відсутність може вплинути на рішення користувачів);

- оцінку статті можна достовірно визначити [4].

8. Фінансова звітність повинна бути підписана керівником (власником) підприємства або уповноваженою особою у визначеному законодавством порядку, а також бухгалтером або особою, яка забезпечує ведення бухгалтерського обліку на підприємстві. Якщо облік веде підприємство, що провадить діяльність у сфері бухгалтерського обліку та/або аудиту, то на фінансовій звітності повинен бути підпис керівника підприємства (або уповноваженої особи), а також керівника бухгалтерської/аудиторської фірми (або уповноваженої ним особи).

Фінансову звітність підприємства, що становить суспільний інтерес підписує керівник (або уповноважена особа) у визначеному законодавством порядку, а також головний бухгалтер.

Річну фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності, у тому числі консолідовану, обов'язково складають та подають:

- 1) публічні акціонерні товариства;

- 2) підприємства, що становлять суспільний інтерес, а саме:

- емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущено до торгів на фондових біржах або щодо яких виставлено публічну пропозицію;

- банки;

- страховики;

- недержавні пенсійні фонди, окрім тих, котрі належать до мікро- або малих підприємств;

- інші фінансові установи, окрім тих, які належать до мікро- або малих підприємств;

- великі підприємства;

- 3) суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях. Згідно із ч. 1 ст. 1 Закону України «Про забезпечення прозорості у видобувних галузях» від 18 вересня 2018 р. № 2545-VIII до видобувних галузей належать галузі промисловості, пов'язані з геологічним вивченням надр (у т.ч. дослідно-промисловою розробкою родовищ корисних копалин загальнодержавного значення), видобуванням корисних

копалин загальнодержавного значення, виконанням робіт (здійсненням діяльності), передбачених угодою про розподіл продукції щодо корисних копалин загальнодержавного значення, реалізацією видобутої продукції, транспортуванням трубопроводами вуглеводнів (у т. ч. з метою транзиту) [10].

У листі Міністерства фінансів України та Державної статистики України від 14 березня 2018 р. № 35230-06-5/6959, № 04.3-07/22-18 визначено, що до діяльності з видобування корисних копалин належать такі позиції КВЕД:

- 05.10 «Добування кам'яного вугілля»;
- 05.20 «Добування бурого вугілля»;
- 06.10 «Добування сирої нафти»;
- 06.20 «Добування природного газу»;
- 07.10 «Добування залізних руд»;
- 07.21 «Добування уранових і торієвих руд»;
- 07.29 «Добування руд інших кольорових металів»;
- 08.11 «Добування декоративного та будівельного каменю, вапняку, гіпсу, крейди та глинистого сланцю»;
- 08.12 «Добування піску, гравію, глин і каоліну»;
- 08.91 «Добування мінеральної сировини для хімічної промисловості та виробництва мінеральних добрив»;
- 08.92 «Добування торфу»;
- 08.93 «Добування солі»;
- 08.99 «Добування інших корисних копалин та розроблення кар'єрів» [11];

4) підприємства, які провадять господарську діяльність за такими видами:

- надання фінансових послуг, окрім страхування та пенсійного забезпечення (розділ 64 КВЕД);
- недержавне пенсійне забезпечення (група 65.3 КВЕД);
- допоміжна діяльність у сферах фінансових послуг і страхування (розділ 66 КВЕД), за винятком допоміжної діяльності у сфері страхування та пенсійного забезпечення (група 66.2 КВЕД).

Решта підприємств річну фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за рік складають згідно з національними П(С)БО, або добровільно можуть перейти та формувати звітність за МСФЗ.

Склад фінансової звітності для юридичних осіб усіх форм власності (крім банків і бюджетних установ), котрі зобов'язані її подавати, встановлено в п. 1 р. II НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», п. 3 НП(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами». Повний комплект річної фінансової звітності включає:

- Баланс (звіт про фінансовий стан) (ф. № 1);
- Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) (ф. № 2);
- Звіт про рух грошових коштів (ф. № 3 (за прямим методом) або ф. № 3-н (за непрямим методом));
- Звіт про власний капітал (ф. № 4);
- Примітки до річної фінансової звітності (ф. № 5);
- Додаток до приміток до річної фінансової звітності «Інформація за сегментами» (ф. № 6) [4; 6].

Разом із фінансовою звітністю суб'єкти господарювання також подають звіт про управління, а материнські компанії – консолідований звіт про управління. Від нього звільнені лише мікро- і малі підприємства. Однак звіт про управління не входить до складу фінансової звітності. Те саме стосується й звіту про платежі на користь держави, який подають суб'єкти господарювання, котрі здійснюють діяльність у видобувних галузях і при цьому є суспільно значущими. Їх звіт також не є фінансовою звітністю.

Материнські компанії, що здійснюють контроль над дочірніми підприємствами, окрім фінансової звітності за результатами власної діяльності, подають річну консолідовану фінансову звітність, яка включає:

- Консолідований баланс (звіт про фінансовий стан) (ф. № 1-к);
- Консолідований звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) (ф. № 2-к);
- Консолідований звіт про рух грошових коштів (ф. № 3-к (за прямим методом) або ф. № 3-кн (за непрямим методом));
- Консолідований звіт про власний капітал (ф. № 4-к);
- Примітки до річної фінансової звітності;
- Додаток до приміток до річної фінансової звітності «Інформація за сегментами» (ф. № 6).

Материнське підприємство не подає консолідовану фінансову звітність за дотримання усіх нижчеперелічених умов (п. 6 р. I НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність»):

1) воно саме є дочірнім підприємством іншого підприємства (повністю або частково йому належить);

2) власники неконтрольованої частки поінформовані про неподання і не заперечують;

3) воно не є емітентом цінних паперів;

4) якщо його материнське підприємство складає консолідовану звітність, котра є загальнодоступною [5].

Підприємства, які контролюють інші підприємства (окрім тих, що становлять суспільний інтерес), мають право не подавати консолідовану фінансову звітність, якщо показники звітності сукупно з контрольованими підприємствами не перевищують двох із таких критеріїв:

- балансова вартість активів не досягає 4 млн євро;

- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – до 8 млн євро;

- середня кількість працівників – до 50 осіб.

Окрім материнських компаній, консолідовану фінансову звітність, разом із власною, складають і подають об'єднання підприємств. До неї включають усю інформацію про підприємства, які входять до такого об'єднання, якщо це передбачено засновницькими документами або законодавством.

Для мікропідприємств, малих підприємств, непідприємницьких товариств і представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності (окрім зобов'язаних складати фінансову звітність за міжнародними стандартами) встановлено скорочену за показниками фінансову звітності у складі балансу і звіту про фінансові результати. Відповідно до НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність» річну фінансову звітність малого підприємства, яка включає Баланс (ф. № 1-м) та Звіт про фінансові результати (ф. № 2-м) подають:

- малі підприємства (окрім тих, кому за податковим законодавством дозволено вести спрощений облік доходів і витрат, юридичні особи платники єдиного податку 3 групи;

- представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності.

Фінансову звітність мікропідприємства у складі Балансу (ф. № 1-мс) і Звіту про фінансові результати (ф. № 2-мс) складають:

- мікропідприємства;

- юридичні особи платники єдиного податку 3 групи;

- непідприємницькі товариства.

Суб'єкти господарювання зобов'язані подавати річну фінансову звітність:

- органам, до сфери управління яких вони входять;
- трудовим колективам за їх вимогою;
- власникам (засновникам) згідно з засновницькими документами [9; 8].
- органам державної статистики;
- податківцям – подають лише платники податку на прибуток разом із річною декларацією з податку на прибуток; неприбуткові установи та організації разом із неприбутковим звітом подають фінансову звітність;
- іншим користувачам згідно із законодавством (наприклад, подання фінансової звітності й консолідованої фінансової звітності, яку складають на основі таксономії за міжнародними стандартами, подають в єдиному електронному форматі до центру збору фінансової звітності, операційне управління яким здійснює НКЦПФР).

Річну фінансову звітність виокремленим користувачам (окрім податківців) необхідно подати не пізніше 28 лютого наступного за звітним року.

Річну консолідовану фінансову звітність юридичні особи, які мають дочірні підприємства, повинні подати не пізніше строків, передбачених законодавством для оприлюднення річної консолідованої фінансової звітності. Таким граничним терміном залежно від виду юридичної особи може бути або 30 квітня, або 1 червня року, наступного за звітним року [9].

Об'єднання підприємств подають річну консолідовану фінансову звітність не пізніше 15 квітня наступного за звітним роком.

Якщо гранична дата подання річної фінансової звітності припадає на неробочий день, то такий термін переноситься на перший після вихідного робочий день.

Датою подання фінансової звітності вважається день її фактичної передачі за належністю, а в разі надсилання поштою – дата одержання адресатом фінансової звітності, яка зазначена на штампелі підприємства зв'язку, що обслуговує адресата. Датою ж надання фінансової звітності в єдиному електронному форматі вважають день одержання електронного повідомлення про одержання центром збору фінансової звітності [8].

Перелік суб'єктів господарювання, які повинні оприлюднювати річну фінансову звітність та строки, наведено у табл. 2.

Таблиця 2

Оприлюднення річної фінансової звітності суб'єктами господарювання

№ з/п	Вид суб'єкта господарювання	Строк оприлюднення	Порядок оприлюднення	Підстава
1	2	3	4	5
Оприлюднення фінансової звітності згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996-XIV [9]				
1	Підприємства, що становлять суспільний інтерес	не пізніше ніж до 30 квітня року, що настає за звітним періодом	разом з аудиторським висновком на своїй вебсторінці (у повному обсязі) та в інший спосіб у випадках, визначених законодавством	абз. 1 ч. 3 ст. 14 Закону № 996-XIV
2	Публічні акціонерні товариства	не пізніше ніж до 30 квітня року, що настає за звітним періодом	разом з аудиторським висновком на своїй вебсторінці (у повному обсязі) та в інший спосіб у випадках, визначених законодавством	абз. 1 ч. 3 ст. 14 Закону № 996-XIV
3	Суб'єкти природних монополій на загальнодержавному ринку			
4	Суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях	не пізніше ніж до 30 квітня року, що настає за звітним періодом	разом з аудиторським висновком на своїй вебсторінці (у повному обсязі) та в інший спосіб у випадках, визначених законодавством	абз. 1 ч. 3 ст. 14 Закону № 996-XIV
5	Великі підприємства, які не є емітентами цінних паперів	не пізніше ніж до 1 червня року, що настає за звітним періодом	разом з аудиторським висновком на своїй вебсторінці (у повному обсязі)	абз. 2 ч. 3 ст. 14 Закону № 996-XIV
6	Середні підприємства			
7	Інші фінансові установи, що належать до мікро- та малих підприємств			абз. 3 ч. 3 ст. 14 Закону № 996-XIV
8	Головні розпорядники бюджетних коштів	не пізніше ніж до 30 квітня року, що настає за звітним періодом	шляхом розміщення на своїй вебсторінці	абз. 1 ч. 4 ст. 14 Закону № 996-XIV

Продовж. табл. 2

1	2	3	4	5
9	Державна казначейська служба України	не пізніше ніж до 1 червня року, що настає за звітним періодом	шляхом розміщення на своїй вебсторінці	абз. 2 ч. 4 ст. 14 Закону № 996-ХІV
Оприлюднення фінансової звітності згідно із Господарським кодексом України від 16 січня 2003 р. № 436-IV [1]				
1	Державні унітарні підприємства	до 30 квітня року, що настає за звітним періодом	шляхом розміщення інформації з ч. 8 ст. 73, ч. 3 ст. 78, ч. 3 ст. 90 ГКУ, яка підлягає оприлюдненню, на власній вебсторінці (вебсайті) або на офіційному вебсайті суб'єкта управління об'єктами державної власності, що здійснює функції з управління підприємством/ суб'єкта управління об'єктами комунальної власності, що здійснює функції з управління підприємством/ суб'єкта управління, який здійснює функції з управління корпоративними правами	ч. 8 ст. 73 ГКУ
2	Комунальні унітарні підприємства			ч. 8 ст. 78 ГКУ
3	Господарські товариства, у статутному капіталі яких більше 50 % акцій (часток) належать державі, а також господарські товариства, 50 і більше відсотків акцій (часток) яких належать господарському товариству, частка держави в яких становить 100 %			ч. 3 ст. 90 ГКУ
4	Господарські товариства, у статутному капіталі яких більше 50 % акцій (часток) належать територіальній громаді, а також господарські товариства, 50 і більше відсотків акцій (часток) яких належать господарському товариству, частка територіальної громади в яких становить 100 %			

За неподання річної фінансової звітності державним органам, а також за її неоприлюднення у строки, визначені законодавством, передбачено санкції.

Адміністративні санкції:

1. За відсутність бухгалтерського обліку або ведення його з порушенням встановленого порядку, внесення неправдивих даних до

фінансової звітності, неподання фінансової звітності, несвоєчасне або неякісне проведення інвентаризацій коштів і матеріальних цінностей до посадових осіб підприємства може бути застосовано адміністративну відповідальність згідно зі ст. 1642 КпАП, яка встановлює санкції від 136 до 255 грн (від 8 до 15 НМДГ). За повторне вчинення впродовж року даного правопорушення санкції становлять від 170 до 340 грн (від 10 до 20 НМДГ).

2. За неподання органам державної статистики даних для проведення державних статистичних спостережень або подання їх недостовірними, не в повному обсязі, не за формою, передбаченою звітно-статистичною документацією, чи із запізненням, незабезпечення належного стану первинного обліку до посадових осіб підприємства може бути застосована адміністративна відповідальність за ст. 186 КпАП, яка передбачає накладення органами державної статистики адміністративного штрафу від 170 до 255 грн (від 10 до 15 НМДГ). При повторному вчиненні протягом року такого правопорушення санкції становлять від 255 до 425 грн (від 15 до 25 НМДГ) [3].

3. За порушення порядку оприлюднення фінансової звітності або консолідованої фінансової звітності разом з аудиторським звітом до посадових осіб суб'єктів господарювання, на яких законодавством покладено такий обов'язок, може бути застосовано адміністративну санкцію за ст. 163 КпАП, яка передбачає накладення штрафу від 17000 грн до 34000 грн (від 1000 до 2000 НМДГ). За повторне вчинення впродовж року даного правопорушення санкція становить від 34000 грн до 51000 грн (від 2000 до 3000 НМДГ) [3].

За неподання річної фінансової звітності, окрім адміністративних штрафів, можуть бути застосовані й фінансові санкції.

Абз. 2 п. 46.2 ПКУ визначає фінансову звітність додатком до податкової декларації з податку на прибуток (звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації). Вона є їхньою невід'ємною частиною. Тому прибутковий та/або неприбутковий звіти, надані контролерам платниками податку на прибуток та неприбутковими установами/організаціями без річної фінансової звітності, не вважатимуться податковою декларацією. Контролери відмовлять у прийнятті звіту у разі неподання його разом з фінансовою звітністю, що загрожує застосуванням санкцій. Розмір штрафу становить 170 грн за кожне неподання або несвоєчасне подання прибуткового/неприбуткового

звіту. У разі вчинення повторних порушень протягом року штрафна санкція зростає до 1020 грн за кожне неподання або несвоєчасне подання прибуткового/неприбуткового звіту [7].

Отже, річна фінансова звітність – це система показників у формі таблиць, які відображають обсяг і результати діяльності підприємства. Її складання є завершальним етапом облікової роботи. Фінансова звітність сформована за вимогами НП(С)БО 1, 2, 25, 29 базується на єдиних затверджених формах, на відміну від звітності, складеної за МСФЗ, оскільки міжнародними стандартами не визначено форм фінансової звітності, а лише наведено статті для обов'язкового розкриття у звітності та їх суть. Враховуючи відсутність окремого національного положення бухгалтерського обліку щодо облікової політики та облікових оцінок, доцільно прийняти та затвердити відповідне положення, з метою більшої деталізації елементів облікової політики суб'єктів господарювання та наближення НП(С)БО до МСФЗ, оскільки в складі міжнародних стандартів затвердженої МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки».

Список використаних джерел:

1. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 р. № 436-IV / Верховна рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text> (дата звернення: 20.04.2021).
2. Інструкція зі статистики кількості працівників: Наказ Державного комітету статистики України від 28 вересня 2005 р. № 286 / Верховна рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1442-05#Text> (дата звернення: 20.04.2021).
3. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07 грудня 1984 р. № 8073-X / Верховна рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10#Text> (дата звернення: 20.04.2021).
4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07 лютого 2013 р. № 73 / Верховна рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення: 20.04.2021).
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність»: Наказ Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 р. № 628 / Верховна рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13#Text> (дата звернення: 20.04.2021).
6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 29 «Фінансова звітність за сегментами»: Наказ Міністерства фінансів України від 19 травня 2005 р. № 412 / Верховна рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0621-05#Text> (дата звернення: 20.04.2021).
7. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 20.04.2021).
8. Порядок подання фінансової звітності: Постанова Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2000 р. № 419 / Верховна рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF#Text> (дата звернення: 20.04.2021).

9. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV / Верховна рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 20.04.2021).

10. Про забезпечення прозорості у видобувних галузях: Закон України від 18 вересня 2018 р. № 2545-VIII / Верховна рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2545-19#Text> (дата звернення: 20.04.2021).

11. Щодо підприємств, які здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення або заготівлю деревини: Лист Міністерства фінансів України та Державної статистики України від 14 березня 2018 р. № 35230-06-5/6959, № 04.3-07/22-18 / Верховна рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v3523201-18#Text> (дата звернення: 20.04.2021).

ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ

3.1. Глобальні принципи управлінського обліку в контексті формування екологічної безпеки підприємств

У сучасних умовах процеси функціонування та розвитку економічних систем залежать від різних чинників зовнішнього середовища, серед яких довкілля займає перше місце. Адже, забруднення різних компонентів довкілля, використання природних ресурсів, відтворення природно-ресурсного потенціалу тощо, з одного боку забезпечує економічний розвиток, а з іншого, – спричиняє небезпечні ситуації, що мають як техногенний, так і природний характер і супроводжуються екологічними та пов'язаними з ними соціальними збитками. Зазначене свідчить про необхідність удосконалення управління екологічною безпекою, що в умовах розвитку ринкових відносин у нашій державі, у свою чергу, потребує облікового підходу, у якому головна ідея полягає, як відомо, в наданні інформації з метою ефективного управління та прийняття оперативних рішень.

Важливою компонентою системи інформаційного забезпечення є управлінський облік, основною метою якого є допомога менеджменту підприємства в досягненні стратегічних цілей підприємства. Тому результативність суб'єкта господарювання безпосередньо залежить від рівня розвитку управлінського обліку.

Сучасна система управлінського обліку включає чимало процедур, вибір яких залежить від цілей управління, здатності оперативно реагувати на зміну зовнішніх і внутрішніх чинників, можливості коригувати неактуальні цілі, прогнозувати ситуацію на майбутнє. Проте, вони повинні відповідати певним принципам управлінського обліку, що лежать в основі всіх інших елементів цієї системи.

Дослідженню сутності та принципів управлінського обліку присвячено праці як зарубіжних, так і вітчизняних авторів, зокрема: Х. Андерсона, Р. Ентоні, Б. Нідлза, Дж. Фостера, Ч.Т. Хорнгрена,

С.Ф. Голова, В.М. Жука, В.Б. Івашкевича, О.С. Красова, Л.В. Нападовської, О.Є. Ніколаєвої, М.С. Пушкаря, І.Б. Садовської, Т.В. Шишкової та інших. У наукових працях зазначених вчених наведено власний підхід до переліку принципів управлінського обліку, щодо якого кожен автор має власне бачення. Це сприяло проведенню критичного аналізу та розробці базових принципів управлінського обліку та його основоположних припущень.

Управлінський облік організовується та проводиться для задоволення внутрішніх потреб керівництва, при цьому включає як фінансову, так і не фінансову інформацію, тому виникає проблема того, що не всі загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку підходять до управлінського обліку, також є потреба у визначенні додаткових принципів. Відзначається, що основним принципом управлінського обліку є його орієнтація на задоволення інформаційних потреб управління, вирішення задач внутрішньофірмового менеджменту різного рівня прав і відповідальності. При цьому інформація повинна випереджати прийняті рішення [6].

Поняття «принцип» (від лат. *principium* – початок, основа) означає основне вихідне положення будь-якої теорії, вчення, науки, світосприйняття, політичної організації тощо [13]. Принцип бухгалтерського обліку – це правило, яким слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності.

Відповідно до ст. 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» встановлено такі принципи, на яких ґрунтується бухгалтерський облік: обачності, повного висвітлення, автономності, послідовності, безперервності, нарахування й відповідності доходів і витрат, превалювання сутності над формою, історичної (фактичної) собівартості, єдиного грошового вимірника та періодичності [5]. Проте не всі принципи підходять для управлінського обліку, який включає як фінансові, так і нефінансові дані.

З метою формулювання базових принципів управлінського обліку необхідно насамперед розглянути різні тлумачення поняття «управлінський облік».

Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар розглядають управлінський облік «як систему збору й групування фінансової і нефінансової

інформації, на основі якої менеджери приймають рішення для досягнення цілей організації» [16].

Група авторів у складі Е.А. Аткинсона, Р.Д. Банкера, Р.С. Каплана та С.М. Янга в колективній праці наводять тлумачення управлінського обліку, сформульоване Інститутом управлінських бухгалтерів (Institute of Management Accountanting – ІМА). Управлінський облік визначається як «система, яка додає цінність процесу безперервного удосконалення планування, проектування, вимірювання і функціонування систем фінансової й нефінансової інформації, що спрямовує дії менеджменту, мотивуючи поведінку, підтримує і створює культурні цінності, необхідні для досягнення стратегічних, тактичних і оперативних цілей організації» [2].

Л.В. Нападовська характеризує управлінський облік як «інформаційну систему, спрямовану на підтримку оперативних, тактичних і стратегічних рішень, яка формується на основі зовнішньої ринково орієнтованої фінансової й нефінансової інформації, орієнтована переважно на відслідковування тенденції і трендів змін процесів, оперує оперативною, поточною, плановою й прогновною інформацією» [9].

Дослідження літературних джерел, в яких розкривається сутність управлінського обліку, дозволило зробити висновок, що організація управлінського обліку як системи інформаційного забезпечення управління підприємством має базуватися на дотриманні таких основних принципів (рис. 1).

Система управлінського обліку США, що використовується у виробничому процесі [8, с. 12], базується на трьох узагальнюючих принципах, які, в свою чергу, деталізовані відповідним чином (табл. 1).

Для ефективного функціонування управлінського обліку підприємствам потрібний міцний організаційний фундамент і здатність швидко реагувати при ухваленні управлінських рішень. При цьому впровадження універсальних принципів поза сумнівом допомогло б досягти бажаних результатів. Саме з цією метою дві найбільші організації в сфері управління і обліку СІМА і АІСРА об'єдналися, щоб запропонувати компаніям всього світу, незалежно від сфери їх діяльності і розміру, універсальні принципи управлінського обліку.

Міжнародні принципи управлінського обліку були розроблені спільно з генеральними і фінансовими директорами, іншими фахівцями зі всього світу.

Принципи організації управлінського обліку

принцип безперервності діяльності підприємства	оцінку діяльності активів та зобов'язань підприємства, виходячи з припущення, що його діяльність триває далі.
принцип єдиного грошового вимірника	вимірювання і узагальнення господарських операцій в єдиній грошовій одиниці при плануванні та обліку виробництва.
принцип повноти й аналітичності інформації	дані які містяться в звітах, повинні бути повними і представлені в зручному для аналізу вигляді та не вимагати додаткової аналітичної обробки.
принцип періодичності	відображає виробничий і комерційний цикл підприємства і є важливим для побудови системи управлінського обліку.
принцип методологічної незалежності	передбачає, що кожне підприємство встановлює свої правила організації та порядку ведення управлінського обліку.
принцип орієнтації обліку на досягнення	приймаючи рішення на будь-якому рівні і обираючи найоптимальніше з них, пріоритетним слід вважати інтереси підприємства в цілому.
принцип результативності	при здійсненні будь-яких видів діяльності слід постійно порівнювати витрати, понесені в результаті діяльності з отриманим результатом.
принцип відповідальності	за величину і витрат і результатів відповідальність несе конкретна особа, яка їх контролює.
принцип оцінки результатів діяльності структурних підрозділів підприємства	передбачає визначення тенденцій і перспектив кожного підрозділу в формуванні прибутку підприємства на всіх його стадіях (від виробництва до реалізації продукції).
принцип багатоваріантності	при підготовці інформації слід враховувати всі можливі варіанти, однак обрати найоптимальніший з метою прийняття управлінських рішень.
принцип бюджетного методу управління витратами, фінансами, комерційною діяльністю	використовується на підприємствах як інструмент планування, контролю і регулювання.

Рис. 1. Принципи організації управлінського обліку

Джерело: сформовано авторами

Таблиця 1

Принципи управлінського обліку США

Обумовлені вимогами фінансового обліку	Ті, які формують склад і процедури ведення управлінського обліку	Ті, які визначають напрями і способи обліку в конкретних ситуаціях управління виробництвом
1. Безперервність діяльності підприємства	1. Єдність одиниць вимірювання, які використовуються в плануванні і обліку процесу виробництва	1. Періодичність, яка відтворює виробничий та комерційний цикли
2. Доречність	2. Послідовність та багатократність використання первинної та проміжної інформації	2. Облік затрат за процесами діяльності підприємства
3. Суттєвість	3. Повнота і аналітичність, які забезпечують вичерпною інформацією користувачів щодо об'єктів обліку	3. Облік затрат на основі руху продукту
4. Достовірність	4. Нормативний і бюджетний (кошторисний) методи контролю зарухом виробництва, зростанням затрат та результатами виробництва	4. Відповідність доходів і затрат на основі тимчасової визначеності факторів господарської діяльності
5. Облік за собівартістю	5. Логічність формування показників внутрішньої звітності, яка відтворює комунікативний зв'язок між рівнями і об'єктами управління	5. Визнання результатів діяльності структурних підрозділів підприємства
6. Періодичність	-	-
7. Відповідність доходів і витрат	-	-

Джерело: [8]

За підсумками проведення міжнародних консультацій щодо проекту розробки принципів в кінці жовтня 2014 р. CIMA і AICPA опублікували фінальний документ, в якому були представлені 4 основні принципи управлінського обліку [3].

Глобальні принципи управлінського обліку визначають передову практику бухгалтерського обліку, яка сприяє прийняттю складних рішень, що покликані забезпечити сталу цінність організації. Вони відображають бачення генеральних і фінансових директорів, науковців та фахівців з п'яти континентів, яке було сформульоване у ході міжнародних консультацій.

Принципи управлінського обліку були розроблені з метою надання допомоги організаціям подолати розрізненість та стимулювати інтегроване мислення, яке забезпечить більш ефективне прийняття рішень. Отже, згідно з документом «Глобальні принципи бухгалтерського

обліку» існують чотири принципи, що зосереджені на досягненні чотирьох основних цілей: вплив (комунікація породжує інформацію, що має вплив), релевантність (інформація є релевантною), вартість (аналізується вплив на вартість), довіра (розумне керування вибудовує довіру) (рис. 2).



Рис. 2. Глобальні принципи управлінського обліку

Джерело: сформовано авторами на основі [3]

Кожен з перерахованих принципів має своєпояснення та заслуговує окремої уваги, аналізу та відповідної адаптації для розуміння особливостей їх впровадження у вітчизняну практику.

У даному підрозділі зупинимося детальніше саме на принципі «Розумне керування вибудовує довіру» (рис. 3), оскільки він тісно пов'язаний з концепцією сталого розвитку та екологічною безпекою.



Рис. 3. Характеристика принципу «Розумне керування вибудовує довіру»

Джерело: узагальнено авторами на основі [3]

Завдяки принципу «Розумне керування вибудовує довіру» процес прийняття рішень стає більш об'єктивним та створює оптимальний баланс серед короткострокових комерційних інтересів організації й довгострокової вартості для зацікавлених сторін, тим самим посилює довіру та створює ефект надійності. Визначена мета цього принципу сформульована як необхідність активно управляти відносинами та ресурсами для захисту фінансових і нефінансових активів компанії, її репутації та вартості.

Власне, шляхом впровадження та дотримання глобальних принципів управлінського обліку створюються умови, з одного боку, для зростання вартості бізнесу, а з іншого – для сталого розвитку економіки у тому розумінні, що це такий розвиток країн і регіонів, коли економічне зростання, матеріальне виробництво і споживання, а також інші види діяльності суспільства відбуваються в межах, які визначаються здатністю екосистем відновлюватися, поглинати забруднення і підтримувати життєдіяльність теперішніх та майбутніх поколінь [11].

В межах даного принципу управлінський облік має забезпечити керівників підприємства інформацією про фактори сталого розвитку, які необхідно враховувати при плануванні бізнесу та складанні звітності.

Для забезпечення своєї життєдіяльності в довготривалій перспективі підприємство повинно адаптуватися до вимушеного скорочення ресурсів та знижувати свою залежність від викопних енергоносіїв, розвивати відповідні навички, визначати та мінімізувати негативні чинники свого впливу на суспільство і довкілля. Економічна діяльність підприємства залежить від зовнішніх чинників та глобальних тенденцій і, водночас, впливає на них. Таким чином, розуміння справжньої ціни обраних варіантів та її врахування при прийнятті рішень стає все важливішим для підприємства. Наприклад, ціна, яку підприємство платить за продукцію, - це не лише частина її справжньої вартості, оскільки виробництво такої продукції може потребувати вирубки лісів, що призводить до збільшення викидів двооксиду вуглецю в атмосферне повітря і – як наслідок – до кліматичних змін.

Концепція сталого розвитку сформувалась в результаті об'єднання трьох основних складових: економічної, соціальної та екологічної. Підходи до тлумачення сталого розвитку загалом відображують ідею, що якість життя людей і стан суспільства знаходяться під впливом сукупності економічних, соціальних й екологічних факторів (рис. 4).

Нині найбільших утисків зазнає саме екологічна складова, тому їй необхідно приділяти особливу увагу. Розвиток повинен ґрунтуватися на збереженні живої природи, захисті структури, функцій і різноманітності природних систем, від яких залежать біологічні види. Для цього необхідно зберігати системи підтримки життя (життєзабезпечення), зберігати біорізноманітність і забезпечити стійке використання поновлюваних природних ресурсів [4].



Рис. 4. Зміст складових Концепції сталого розвитку

Джерело: сформовано авторами

Екологічними передумовами необхідності сталого розвитку є: забруднення навколишнього природного середовища; формування нових зон техногенних лих; порушення біохімічних циклів на глобальному та локальному рівнях; вичерпання запасів сировинних та енергетичних ресурсів; техногенні порушення цілісності поверхні, втрати рекреаційного потенціалу та естетичної цілісності ландшафтів, зменшення площ лісів і родючих земель; водна і вітрова ерозія ґрунтів, виникнення катастрофічних паводків і вітровалів; замулювання і зникнення малих річок, руйнування і деградація водних екосистем; зменшення біорізноманіття; погіршення якості питної води та продуктів харчування.

Бізнес сприймає природні ресурси, як практично безкоштовний виробничий ресурс, які у процесі здійснення виробничої діяльності не лише надміру забруднюються та вичерпуються, погіршується стан довкілля, створюються перешкоди для його самовідтворення [15].

Екологізація є основним напрямом діяльності аграрних підприємств і базується на освоєні еколого-економічних методів господарювання для забезпечення розширеного відтворення природних ресурсів за рахунок формування стійких еколого-економічних систем, збільшення обсягів виробництва конкурентоспроможної екологічно безпечної продукції,

створення агросистем за використання екологічних методів господарювання.

Аграрний сектор економіки завдає негативного впливу на стан довкілля. Зокрема, негативно впливають і викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря (рис. 5).

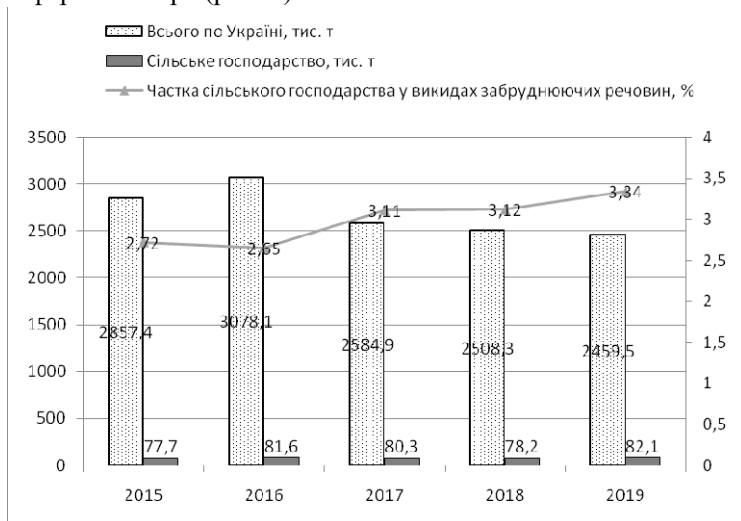


Рис. 5. Динаміка викидів забруднюючих речовин у атмосферне повітря України, тис.т

Джерело: побудовано авторами на основі даних Державної служби статистики України [14].

Хоча, за даними рис. 5, аграрний сектор не найбільше впливає на їх загальну кількість, але останні роки мають тенденцію до збільшення частки викидів сільського господарства.

Вагомим фактором, що негативно впливає на екологічну складову сталого розвитку аграрного сектора, є неконтрольоване внесення мінеральних добрив.

На рисунку 6 подано інформацію про динаміку використання мінеральних та органічних добрив в Україні протягом 2015-2019 рр. З графіку видно, що використання органічних добрив збільшилося на 7,98 % (10405,7 тис. т проти 9636,3 тис. т) в порівнянні до базового року, використання мінеральних добрив, також збільшилося на 33,97 % (2138,5 тис. т проти 1412,0 тис. т).

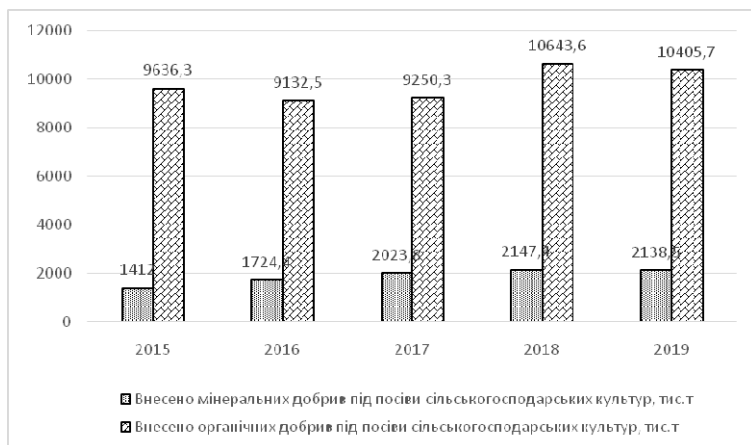


Рис. 6. Динаміка обсягів внесених мінеральних та органічних добрив в Україні

Джерело: побудовано авторами на основі даних Державної служби статистики України [14]

Застосовуючи принцип управлінського обліку «Розумне керування вибудовує довіру», потрібно розглядати фактори впливу на сталий розвиток аграрного бізнесу в їх інтеграційній єдності, взаємовпливі і узгодженні з природними передумовами. Особливим пріоритетом для України є гармонійний розвиток людського потенціалу, довкілля і економіки держави. Сталий розвиток аграрного бізнесу повинен відбуватися на основі інноваційної моделі, переорієнтації на стійке підвищення конкурентоздатності, урахуванні екологічних факторів, поліпшення умов проживання у сільській місцевості.

Головний засіб виробництва аграрного бізнесу – земля. Вирішальну роль на формування сталого розвитку аграрного сектору відіграють такі зовнішні фактори як: економічна ситуація в країні, наростання кризи доходів, зміна в розподілі доходів населення, величина й доступність кредитів, зростання цін на енергоресурси; доступність ресурсів; конкурентне середовище; розвиненість внутрішнього попиту; державна підтримка; розвиток ринків збуту; інституційне середовище; державна науково-технічна політика; інвестиційний клімат; цінова і податкова політика; природні умови; стан навколишнього середовища та природних ресурсів. Наведена група факторів є однією із найголовніших умов функціонування та розвитку аграрного сектору, через те що прямо

впливає на ефективність діяльності суб'єктів господарської діяльності та регулює внутрішні чинники стимулюючи або стримуючи їх.

На сталий розвиток аграрного сектору впливають і внутрішні фактори: наявність висококваліфікованих менеджерів, здатних приймати оптимальні управлінські рішення, забезпечення сільськогосподарського виробництва кваліфікованими кадрами, інвестиційна активність, інновації [7].

До екологічних факторів впливу на сталий розвиток аграрного бізнесу доцільно віднести: раціональне природокористування; енергоємність виробництва; цілісну систему збереження та відтворення природних ресурсів; рівень розораності і деградації сільськогосподарських земель; комплексну переробку сировини та використання відходів виробництва.

За вимогою глобальних принципів, управлінський облік має докладно розуміти бізнес-модель господарюючого суб'єкта, ринкові умови та макроекономічне середовище. Бізнес-модель формулює механізми створення, забезпечення і збереження вартості. Бізнес-модель підприємства – це обрана ним система чинників виробництва, господарських операцій, продукції, що виробляється і результатів. Управлінський облік пов'язує стратегію з бізнес-моделлю за допомогою системи управління ефективністю.

Управлінський облік має посідати центральне місце в організації, бути на перетині фінансів і менеджменту та пропонувати структуровані рішення для неструктурованих проблем.

Успіх суб'єкта господарювання будується на ефективному управлінському обліку. Глобальні принципи управлінського обліку «з'єднують точки», дозволяючи побачити прямий зв'язок між цілями підприємства і методами управлінського обліку. Вони застосовуються в роботі зі спеціалістами з управлінського обліку (у відповідності до посадових повноважень) і можуть стосуватися: самих спеціалістів (фахівців), управління ефективністю організації, практики управлінського обліку.

Автори глобальних принципів управлінського обліку приділяють величезну увагу компетенціям та досвідченості фахівців, які, застосовуючи принципи, повинні підтримувати й покращувати систему управління ефективністю підприємницької діяльності. Вказані особи повинні: а) застосовувати навички бухгалтерського і фінансового обліку;

б) забезпечити застосування цих навичок в умовах бізнесу; в) впливати на рішення, дії та поведінку інших осіб; г) бути лідерами на різних рівнях організації (рис. 7).

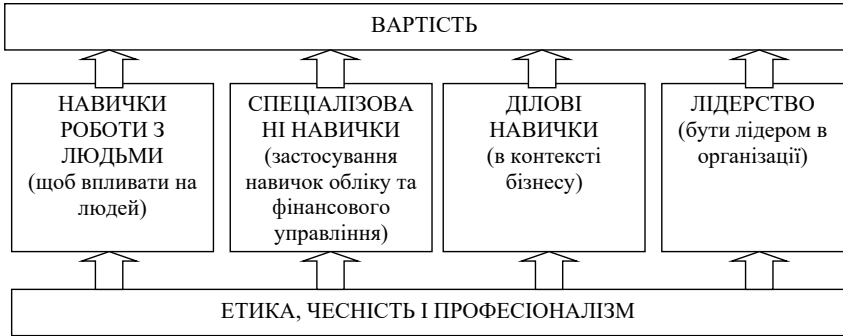


Рис. 7. Модель компетенцій фахівців з управлінського обліку
Джерело: сформовано авторами на основі [3]

Застосування принципу управлінського обліку «Розумне керування вибудовує довіру», перш за все, має здійснюватися в системі управління ефективністю, яка включає в себе стратегію, поточне планування, виконання планів та здійснення контролю всіх складових (рис. 8).



Рис. 8. Застосування Глобальних принципів управлінського обліку для системи управління ефективністю

Джерело: сформовано авторами на основі [3]

Глобальними принципами охоплюються практично всі сфери діяльності: трансформація витрат і управління ними, зовнішня звітність, фінансова стратегія, внутрішній контроль, оцінка ефективності інвестицій, управління і бюджетний контроль, ціни, знижки і рішення щодо продуктів, управління проектами, дотримання нормативно-правових актів, управління ресурсами, управління ризиками, стратегічний податковий контроль, управління фінансами, внутрішній аудит.

У процесах внутрішнього контролю на підприємстві розробляються і реалізуються відповідні стратегії, процеси і процедури контролю за найбільш вразливими сферами, які включають: чинники екологічного виробництва (доступність, якість, безпечність і витрати); господарські операції, в результаті яких чинники виробництва перетворюються на готову продукцію; продукція, що виробляється (якість, кількість, збереженість, ефективність і прибуток); результати.

Під час визначення стратегії підприємства щодо оцінки ефективності інвестицій, обов'язково слід звернути увагу на врахування екологічних чинників.

Не менш важливою сферою діяльності підприємства є управління ризиками. В еколого-правовій літературі в основі екологічної небезпеки будь-якої господарської діяльності розглядається присутність екологічного ризику, який може призвести до заподіяння екологічної шкоди [1, с. 29-30], тобто до будь-якого погіршення стану навколишнього природного середовища внаслідок порушення правових екологічних вимог, та пов'язане з ним зменшення або знищення охоронюваних законом екологічних майнових чи немайнових благ, включаючи довкілля, життя і здоров'я людини, майно фізичних і юридичних осіб [10, с. 147-150; 12, с. 10-46].

Управління екологічними ризиками інтегрується у функцію управлінського обліку і тісно взаємодіє з системою управління ефективністю. Важливу роль відіграє інформація про зовнішні умови і ключові ознаки небезпеки. Підприємство повинно створити у зацікавлених сторін впевненість у тому, що воно управляє ризиками ефективно. Така впевненість забезпечується за рахунок інформативної звітності, яка стосується основних ризиків, а також систем управління і контролю ризиків.

При стратегічному податковому контролі підприємство повинно завоювати довіру зацікавлених сторін, звітуючи про свій внесок в економіку, а також відкрито інформуючи про сплату екологічного

податку. Податковий менеджмент повинен бути спрямований на запобігання ситуацій чи наслідків, які можуть негативно вплинути на репутацію суб'єкта бізнесу.

Таким чином, сталий розвиток займає вагоме місце у стратегії підприємства, яке прагне посилити довіру зацікавлених сторін і створити ефект надійності. Формування цілісної системи управлінського обліку знаходиться на стадії становлення. Проте, для деяких підприємств це питання на часі. Тому є нагода для спеціалістів з управлінського обліку оволодіти цими знаннями, щоб допомагати підприємствам створювати, реалізовувати та вдосконалювати їхні стратегії з урахуванням забезпечення економічної, соціальної та екологічної ефективності.

Глобальні принципи управлінського обліку, розроблені Американським інститутом сертифікованих публічних бухгалтерів (AICPA) та Привілейованим інститутом управлінських бухгалтерів (CIMA), увібрали в себе кращі практики зарубіжних країн, а тому заслуговують на визнання. Сформульовані принципи є важливою складовою системи управлінського обліку та допомагають підприємствам досягти успіху в умовах сталого розвитку.

Список використаних джерел

1. Андрейцев В.І. Право екологічної безпеки: навч. та наук.-практ. посіб. К.: Знання-Прес, 2002. 331 с.
2. Аткінсон Е.А., Банкер Р.Д., Каплан Р.С., Янг С.М. Управленческий учет. Пер. с англ. 3-е изд. М.: Вильямс, 2005. 878 с.
3. Глобальні принципи управлінського обліку. Американський інститут сертифікованих публічних бухгалтерів; Інститут привілейованих управлінських бухгалтерів. URL:<https://www.cgma.org/content/dam/cgma/resources/reports/downloadabledocuments/ukranian-full-gmaps-document.pdf>.
4. Екологія та соціальний захист: Програма сталого розвитку України. URL: <http://www.esz.org.ua/?pageid=575>
5. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 06.07.1999 р. № 96-XIV. *Верховна Рада України. 1999.* URL: <http://https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
6. Ивашевич В. Б. Бухгалтерский управленческий учет. М.: Магистр: ИНФРА-М, 2011. 576 с.
7. Кравченко Ю. М., Антощенкова В. В. Фактори сталого розвитку економіки аграрного сектору. *Вісник Харківського національного технічного університету сільського господарства імені Петра Василенка.* 2019. Вип. 200. С. 174-183
8. Красова О.С. Управленческий учет в США. М. : ООО «Журнал «Горячая линиябухгалтера», 2006. 168 с.
9. Нападівська Л.В. Базові принципи управлінського обліку. *Актуальні проблеми економіки.* 2013. № 1 (139). С. 173-181

10. Петров В.В. Экология и право. М.: Юридическая литература. 1981. 224 с.
11. Подборка материалов для прессы по Саммиту по устойчивому развитию 2015 года: Время глобальных действий в интересах людей и планеты. URL:http://www.un.org/sustainabledevelopment/ru/wp-content/uploads/sites/5/2015/08/FAQs_Sustainable_Development_Summit.pdf
12. Розовский Б.Г. Правовое стимулирование рационального природопользования. К.: Наукова думка, 1981. 238 с.
13. Словарь иностранных слов. 15-е изд. испр. М.: Русский язык, 1988. 608 с.
14. Статистичний щорічник України 2019. Державна служба статистики України. URL:<http://www.ukrstat.gov.ua/>
15. Тринько Р.І., Стадник М.Є. Екологічна складова сталого розвитку. Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. 2014. № 1. С. 112-120
16. Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш. Управленческий учет. Пер. с англ. 10-е изд. СПб.: Питер, 2005. 1008 с.

3.2. Формування та обліковий супровід витрат логістичного сегменту підприємства

Сучасні тенденції розвитку економіки, розширення впливу потужних інформаційних технологій, пандемія коронавірусу та пов'язана з нею економічна криза створюють підґрунтя для запровадження нових проєктів та методів ведення бізнесу. На сьогодні, мало виготовити продукт, необхідно побудувати логістичну систему його просування безпосередньо до замовника чи кінцевого споживача з отриманням очікуваного фінансового результату.

Діяльність підприємств повинна, відповідно, бути спрямована на мінімізацію сукупних витрат, що супроводжують надходження виробничих запасів(вибір каналу надходження, ідентифікація постачальника), зберігання матеріальних цінностей (ефективне використання складського господарства), збутгової продукції, товарів, виконання робіт, надання послуг (транспортне забезпечення, пошук, диверсифікація каналів реалізації), проведення післяпродажного обслуговування споживачів.

Для виокремлення логістичних витрат, необхідно проводити їх розгляд за класифікаційними ознаками, що дасть можливість не тільки структурувати логістичні витрати, а й спланувати склад і структуру витрат на майбутнє, обліковувати, аналізувати, контролювати, регулювати їх розмір відповідно до конкретних виробничих потреб, виявляти резерви оптимізації, а також здійснювати ефективне управління ними. Відповідно, підприємства мають досить гостру потребу у створенні інформаційної

підтримки управління логістичними витратами; методичного забезпечення обліку, формування звітних показників, проведення внутрішнього контролю даних витрат, адаптованих до вимог чинного законодавства. Означене вище актуалізує необхідність дослідження формування та організацію облікового супроводу витрат логістичного сегменту, реалізацію інноваційної логістичної стратегії окремого господарюючого суб'єкта, як бази для прийняття ефективних управлінських рішень, за сучасних умов ведення бізнесу.

Проблеми формування, класифікації, обліку витрат логістичного сегменту підприємства відобразили у власних наукових працях Дерій В., Герберт В. Девис, Гусак Л., Завитій О., Задорожний З., Лукановська І., Медвідь Л., Мельникова К., Міротін Л., Окландер М., Пилипенко О., Рета М., Сумець О., Фоміна О., Шевців Л. та інші.

Узагальнивши наукові здобутки попередників в дослідженні даної тематики, слід визнати, що залишається недостатньо вивченою низка теоретичних питань щодо сутності, класифікації, формування логістичних витрат, що виступають вагомим підґрунтям для їх облікового супроводження, організації внутрішнього контролю та вирізняються безперечною актуальністю.

Сучасні діючі механізми імплементації вітчизняних господарюючих суб'єктів до світової (глобальної) економіки, в умовах діючих інтеграційних процесів, мають сприяти створенню та запровадженню науково обґрунтованих логістичних стратегій управління. В логістичній діяльності кожного підприємства важливу роль відіграють певні управлінські сегменти, окремою компонентою серед яких є облік логістичних витрат. Дана ділянка обліку надає інформацію щодо об'єкту, місця виникнення, розміру витрат, відповідності плановим (нормативним) показникам, податковим розрахункам (які прямо чи опосередковано мають відношення до даних витрат).

Основна проблема, пов'язана з логістичними витратами, полягає в тому, що бухгалтерська практика класифікації і обліку витрат, як правило, не містить адекватної інформації для ідентифікації витрат на логістичні процеси [13, с. 190].

У вітчизняній законодавчо-нормативній базі, яка здійснює правове супроводження бухгалтерського обліку суб'єктів господарювання різних організаційно-правових форм, відсутнє визначення такого поняття, як «логістичні витрати». Погляди вітчизняних науковців, також, різняться. У

зв'язку з еволюцією концепції логістичної діяльності, зміни інформаційних потреб фінансового, управлінського обліку, постійного уточнення об'єкту дослідження, можемо спостерігати постійну трансформацію у визначеннях даної складової витрат підприємства (табл. 1).

Таблиця 1

Інтерпретації терміну «логістичні витрати»

№ з/п	Автор	Визначення
1	Дерій В., Лукановська І. [1, с. 27]	Логістичні витрати – це витрати на здійснення логістичної діяльності підприємства, які приносять йому відповідну вигоду (дохід) або, деколи, втрати (збиток).
2	Завитій О., Дідоренко Т., Кондрюк Л. [2, с. 67]	Логістичні витрати – це грошове відображення сукупності затрачених матеріально-технічних, фінансових, трудових, інформаційних ресурсів суб'єкта господарювання, які призначені для забезпечення бізнес-процесів та діяльності з переміщення матеріальних потоків у межах логістичної системи підприємства.
3	Задорожний З. Грицишин А. [3, с. 115]	Логістичні витрати слід розуміти як складову витрат операційної діяльності підприємств, пов'язаних з вивченням ринку запасів, їх закупівлею, складуванням, зберіганням, відвантаженням і зовнішнім транспортуванням, у результаті чого відбулося зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призвело до зменшення власного капіталу підприємства.
4	Мірогін Л.,ТашбаєвЕ.[5, с. 55]	Логістичні витрати—це витрати на елементарні і комплексні логістичні операції, втрати від іммобілізації засобів, витрати на логістичне адміністрування, збитки від недостатньої якості логістичного менеджменту і сервісу.
	МельниковаК. [6, с. 244]	Згідно з традиційним визначенням логістичні витрати (logistical costs) – це витрати, пов'язані з виконанням логістичних операцій (розміщення замовлень на постачання продукції, закупівля, складування продукції, що надходить, внутрішньовиробниче транспортування, проміжне зберігання, зберігання готової продукції, відвантаження, зовнішнє транспортування), а також витрати на персонал, устаткування, приміщення, складські запаси, на передачу даних про замовлення, запаси, постачання.
6	ОкландерМ. [9, с. 249].	Логістичні витрати—це витрати, які пов'язані з рухом і зберіганням товарно-матеріальних цінностей, починаючи від вибору постачальника і закінчуючи доставкою готової продукції та обслуговуванням споживача.
7	Рета М. [11, с. 156]	Логістичні витрати – це грошове вираження сукупності витрачених матеріальних, трудових, фінансових, інформаційних ресурсів підприємства, які пов'язанні із забезпеченням бізнес-процесів та операцій з переміщення матеріальних потоків у межах логістичної системи.
8	СумецьО.[5, с. 55]	Під логістичними витратами слід розуміти зменшення економічних вигід у вигляді вибуття матеріальних, фінансових, трудових та інформаційних ресурсів, що забезпечують просування матеріальних активів у межах логістичної системи або ланцюга поставок.

Джерело: сформовано автором за [1,2,3,5, 6, 9,11]

Вивчивши та узагальнивши надбання попередніх дослідників, спільні та відмінні риси трактування, ми вважаємо, що логістичні витрати це окрема компонента витрат операційної діяльності, що пов'язана з функціонуванням логістичного сегменту підприємства, у результаті чого відбувається зменшення економічних вигод у вигляді зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу.

Логістичні витрати складають вагомий та маючий тенденцію до зростання відсоток у структурі витрат операційної діяльності підприємств. В практичній діяльності має місце певне неузгодження щодо їх відокремленого відображення в обліковому процесі, що суттєво знижує можливості якісного управління ними.

Слушною є думка Клевець Я., що зазначає: «для більшості виробничих підприємств логістичні витрати становлять від 5 до 45 % обсягу продажів залежно від виду бізнесу, географічного масштабу діяльності і співвідношення вагових та цінових характеристик матеріальних ресурсів і готової продукції. Згідно з дослідженнями експертів щороку українські підприємства витрачають на логістику від 10 млрд. дол. США. За даними експертних оцінок, в Україні 70% логістичних витрат припадає на транспорт (7 млрд. дол. США), 25% – складське зберігання (2,5 млрд. дол. США), близько 5% – управління логістичними потоками (0,5 млрд. дол. США)» [4].

В проведених та оприлюднених дослідженнях професора Герберта В. Девіса [14] визначено, що частки логістичних витрат у структурі доходів і витрат бізнес суб'єктів становлять:

- у структурі сукупних доходів 7-16 %;
- у структурі адміністративних витрат 10-35 %;
- у структурі загальних витрат 20-45 %.

Враховуючи високу питому вагу даного виду витрат, в межах окремих господарюючих суб'єктів, доцільно виокремитивідповідні центри формування витрат. Серед яких, як окрему одиницю, слід ідентифікувати логістичний сегмент (логістичний центр, відділ логістики, тощо).

На рис. 1 представлено визначення, критерії визнання окремого операційного (господарського) сегменту звітним, у відповідності до діючих облікових стандартів на державному та міжнародному рівнях.

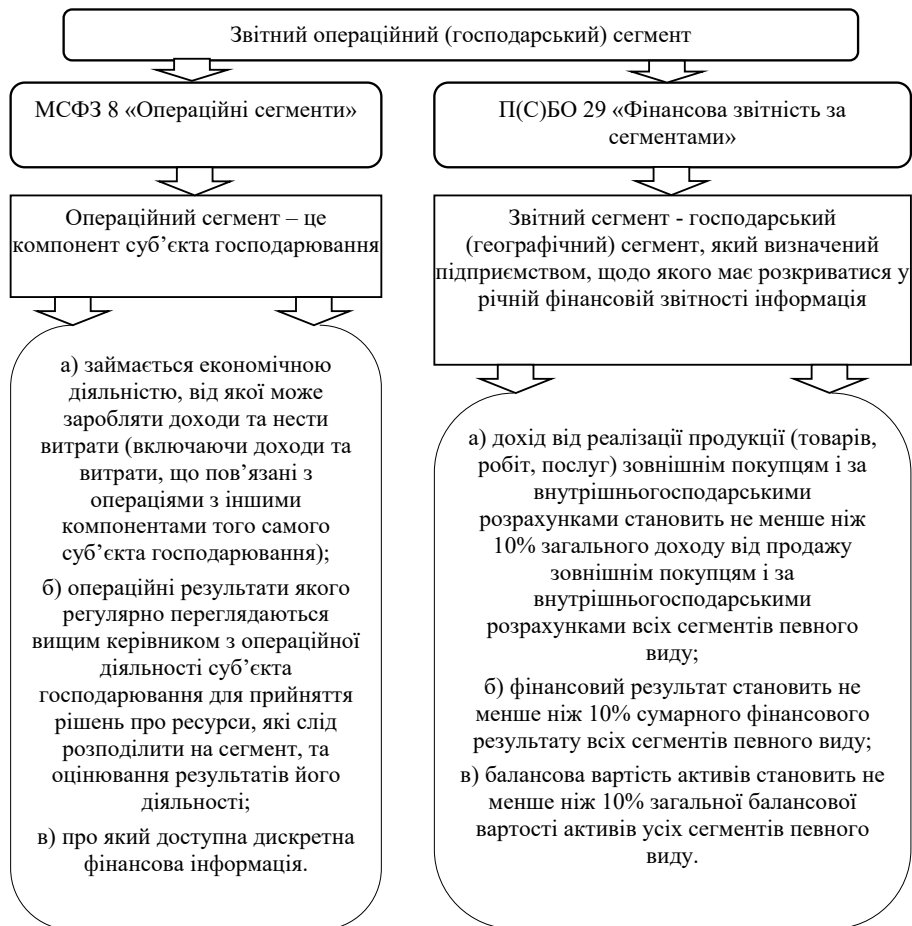


Рис. 1. Визначення та умови визнання окремого операційного (господарського) сегменту звітним

Джерело: сформовано автором за [7, 10]

Відповідно до Міжнародного стандарту фінансової звітності 8 «Операційні сегменти», суб'єктові господарювання слід розкривати інформацію, щоб надати можливість користувачам фінансової звітності оцінити характер та фінансовий вплив економічної діяльності, якою він займається, а також економічні умови, за яких він функціонує [7].

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 29 «Фінансова звітність за сегментами» визначає методологічні засади формування інформації про доходи, витрати, фінансові результати, активи і зобов'язання звітних сегментів та її розкриття у фінансовій звітності [10].

Визнання логістичного сегменту слід проводити з врахуванням ризиків пов'язаних з особливостями ринку збуту продукції (товарів, робіт, послуг) у даному регіоні, валютних ризиків, які можуть мати місце при провадженні діяльності в двох або більше країнах, тощо.

Беззаперечну актуальність представляє механізм формування релевантного інформаційного забезпечення стейкхолдерів щодо логістичної складової витрат, коректної ідентифікації, оцінювання та аналізу в структурі загальної суми витрат окремого господарюючого суб'єкта. Для формування якісного управління ними, потрібна чітка класифікація даного виду витрат.

На думку Дерія В. та Лукановської І. потрібно значну увагу приділяти центрам відповідальності (центрам витрат), як організаційним одиницям або як сферам логістичної діяльності. Саме це виступає стержнем на який має спиратись планування, облік, звітність, аналіз, контроль, регулювання й ухвалення управлінських рішень щодо логістичних витрат [1, с. 28].

В управлінському обліку необхідно проводити групування логістичних витрат виробничих підприємств за центрами відповідальності двох рівнів. Логістичний сегмент має чітко ідентифікований перелік елементів, які можуть бути оцінені за певними індикаторами. Виокремлення та оцінка даних індикаторів дозволить визначити проблемні компоненти логістичного сегменту сучасного підприємства (рис. 2).

Витратами звітного сегмента визнається частина витрат підприємства, яка пов'язана з звичайною діяльністю даного сегмента та безпосередньо можуть бути віднесені (або визначені шляхом розподілу на обґрунтованій та послідовній основі) до звітного сегмента [10].

До складу витрат окремого звітного сегменту не включаються: адміністративні витрати, витрати на збут, що пов'язані з діяльністю господарюючого суб'єкта в цілому і не можуть бути віднесені до окремого сегмента.

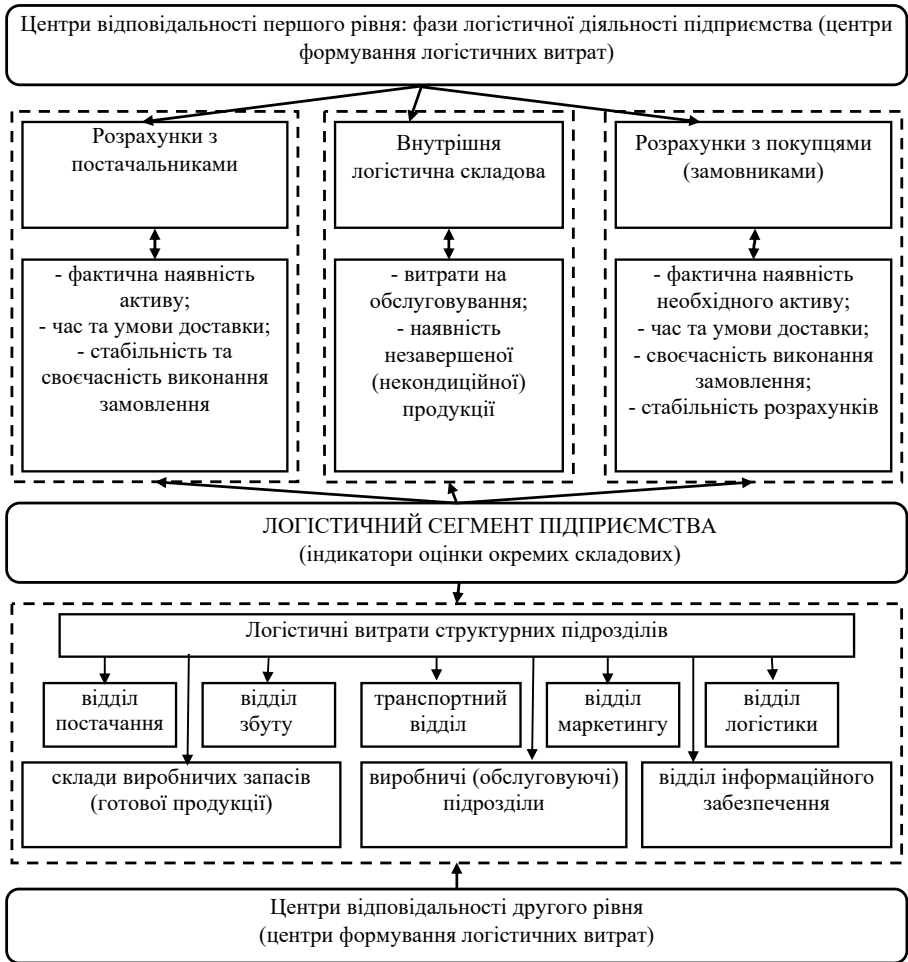


Рис. 2. Індикатори оцінки складових логістичного сегменту підприємства в розрізі центрів відповідальності

Джерело: власна розробка автора

Групування витрат операційної діяльності, яке сприятиме підвищенню інформативності та якості управлінського обліку витрат, понесених на роботу логістичного сегменту підприємства представлено на рис. 3.

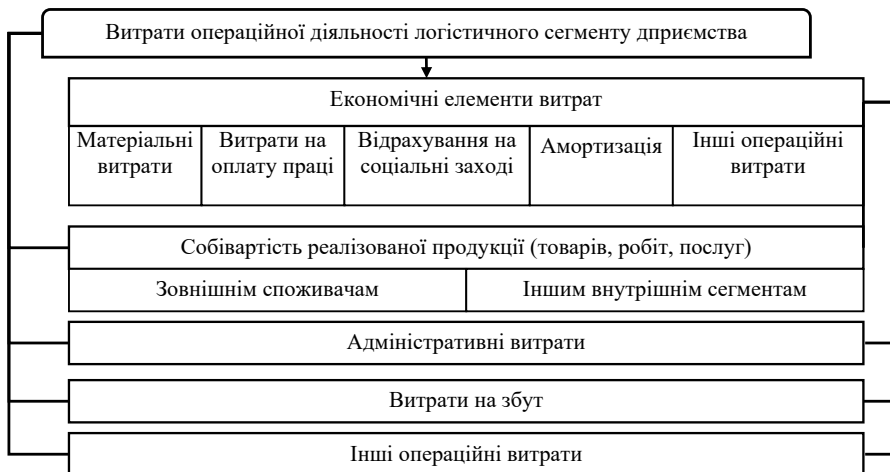


Рис. 3. Групування витрат операційної діяльності логістичного сегменту підприємства

Джерело: сформовано автором за [8]

Якісна організація облікового супроводження діяльності логістичного сегменту підприємства вимагає розробки схем документообігу, документування вхідної і вихідної інформації з урахуванням запитів внутрішніх користувачів, формування графіків складання, порядку подання внутрішньої звітності.

Основним документом, що регламентує облікове супроводження діяльності логістичного сегменту в системі управління витратами, в межах окремого господарюючого суб'єкта, виступає Положення про облікову політику. При формуванні компонентів облікової політики щодо витрат логістичного сегменту потрібно розкрити особливості їх ідентифікації, калькулювання, обліку та відображення у робочому плані рахунків.

При розмежуванні загальних та логістичних витрат, узагальненні їх за структурними підрозділами та фазами логістичної діяльності, необхідно керуватися практичними потребами логістичного сегменту в умовах діючого інформаційного базису. Відповідно, робочий план рахунків підприємства має бути сформований з урахуванням потреб управлінського обліку логістичних витрат, задовольняти потреби внутрішніх користувачів, сприяти формуванню інформаційної бази для

проведення контрольних заходів в межах системи внутрішнього контролю функціонування логістичного сегменту.

Крім формування робочого плану рахунків, облікове супроводження діяльності логістичного сегменту за центрами відповідальності повинно включати в себе: методику обліку логістичних витрат на рахунках бухгалтерського обліку в розрізі центрів відповідальності, систему бюджетування відповідних осередків, управлінську звітність (звіти про дотримання бюджетів першого (другого) рівнів) тощо.

Процес ідентифікації, реєстрації, обліку та контролю логістичних витрат, за сучасних умов ведення бізнесу, є досить складним. При реалізації основних елементів методу бухгалтерського обліку (документування, оцінка, калькуляція, система рахунків) в обліковій системі дані витрати виокремлені не були, що унеможливило проведення їх аналізу та організації подальшого ефективного управління ними.

Для даних проблемних питань в науковій літературі пропонуються різні шляхи вирішення. Рета М. [11] узагальнила сформовані думки науковців та згрупувала пропозиції, що знайшли відображення у сформованих трьох підходах.

Перший підхід базується на пропозиціях введення нових облікових рахунків: ввести рахунок 29 «Логістичні витрати на постачання»; для відображення витрат, пов'язаних з переміщенням матеріального потоку в ході виробничого процесу, передбачити до рахунка 91 «Загальновиробничі витрати» субрахунки 911 «Умовно-постійні логістичні витрати» та 912 «Умовно-змінні логістичні витрати»; з метою накопичення інформації про витрати, пов'язані з логістичним адмініструванням в межах рахунку 92 «Адміністративні витрати» виокремити субрахунок 921 «Логістичні витрати на адміністрування».

Аналогічно запропоновано до використання окремих рахунків 29 «Логістичні витрати», але з іншою деталізацією різновидів логістичних витрат: 291 «Витрати на логістику постачання (забезпечення), 292 «Витрати на логістизацію процесу організації та управління виробництвом», 293 «Витрати на логістизацію збуту», а після їх узагальнення включати їх до складу собівартості реалізованої продукції та адміністративних витрат.

Другий підхід знайшов підґрунтя на пропозиціях розширення або деталізації вже існуючих рахунків. Для обліку логістичних витрат необхідно ввести поопераційний облік витрат по всьому шляху руху

матеріальних потоків, використовувати додаткові субрахунки для обліку логістичних витрат: 911 «Логістичні витрати на виробництво», 921 «Логістичні витрати на адміністрування», 931 «Логістичні витрати на збут», 932 «Логістичні витрати на транспортування», 933 «Логістичні витрати на виконання замовлень».

Третій підхід ґрунтується на пропозиціях облікового відображення логістичних витрат на забалансових рахунках, групуючи їх за функціональним призначенням. Даний підхід дозволить ідентифікувати в обліку логістичні витрати довідково (не буде потреби в перебудові чинної інформаційно-нормативної бази) [11, с. 157-158].

Проте, на нашу думку, відсутність узгоджених, чітких умов, порядку відображення логістичних витрат на відповідному рахунку бухгалтерського обліку виступають головним недоліком запропонованих підходів.

На сьогодні сформовано численні класифікаційні групи логістичних витрат за різними ознаками. Незалежно від класифікаційної належності, дана компонента витрат приймає участь у формуванні фінансових результатів діяльності окремого підприємства та знаходить відображення у його фінансовій звітності. Відповідно, якісне розуміння, знання структури, рівня, чинників, що визначають витрати діяльності логістичного сегменту підприємства виступають необхідною умовою їх скорочення.

Як зазначає колектив авторів Завитій О., Дідоренко Т., Кондрюк Л., потрібно пам'ятати головний принцип: першочергово оптимізувати логістичну систему потрібно загалом, а не якусь її частину. Окрім цього, на багатьох підприємствах функція логістики або залишається децентралізованою, або не має відповідних повноважень: диспетчерів транспорту називають логістами, і на цьому реструктуризація закінчується; або логістичний відділ створено, але йому не підпорядковано перевезення, зберігання і планування. Відтак плани виробництва складають планово-економічні відділи, план перевезень – автопарк, склади завантажені замовленням, закупівельники купують. Отже, про ці всі вищеокреслені помилки слід пам'ятати під час формування системи управління логістичними витратами підприємства [2, с. 66-67].

Перелік питань ситуаційного аналізу, які доцільно висвітлити при проведенні внутрішнього контролю стану логістичного сегменту окремого суб'єкта господарювання, представлено на рис.4.

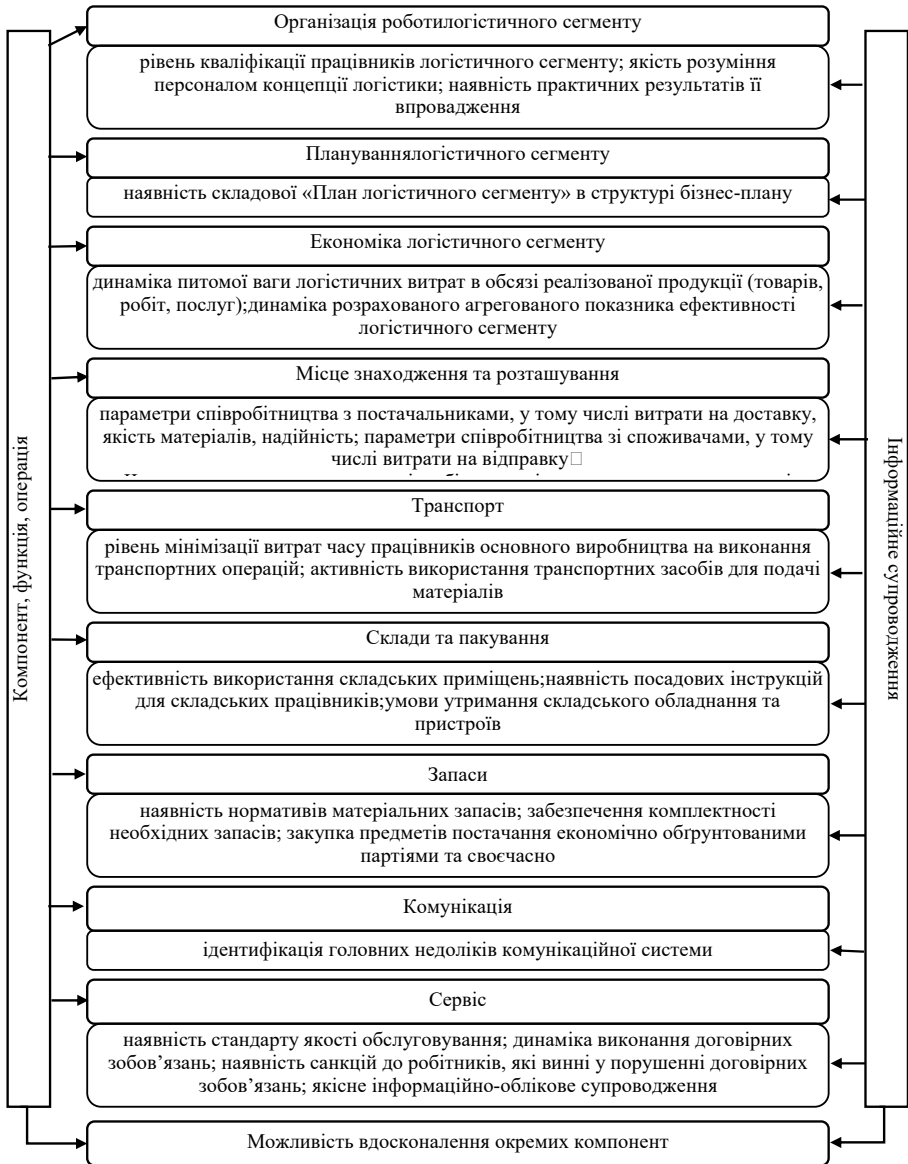


Рис. 4. Інформаційне забезпечення ситуаційного аналізу логістичного сегменту підприємства

Джерело: сформовано автором

За сучасних умов ведення бізнесу, для проведення якісної оцінки роботи кожної складової логістичної системи підприємства використовують відповідні індикатори. Для прикладу розглянемо компоненту «Склади та пакування». З метою проведення комплексного аналізу перспективних векторів розвитку, безперебійного функціонування складського господарства можна використати наступні показники, які відображають:

- ефективність використання складських приміщень (корисна площа складу, місткість складу, вантажонапруженість складу, коефіцієнт використання місткості, тощо);
- ефективність використання наявного складського обладнання;
- рівень збереженості вантажів (термін зберігання відповідних матеріальних ресурсів, кількість випадків крадіжок тощо);
- інтенсивність роботи складів (інтенсивність проходження вантажів через склад, коефіцієнт нерівномірності завантаження складів, вантажообіг та ін.);
- ефективність роботи персоналу задіяного на складі (продуктивність праці робітників складу, сума прибутку підприємства на одиницю витрат на персонал; та ін.);
- фінансові показники функціонування складу (дохід складу, собівартість зберігання вантажів та ін.).

На підставі проведених досліджень, можемо ідентифікувати перспективні напрями оптимізації функціонування логістичного сегменту господарюючого суб'єкта через:

- інтеграцію логістичних функцій для забезпечення контролю над загальними витратами;
- оптимізацію розрахункової дисципліни в логістичному ланцюзі (розрахунках з дебіторами і кредиторами);
- застосування сучасних засобів праці, що сприятиме підвищенню продуктивності праці;
- оновлення складського обладнання та покращення умов зберігання виробничих запасів, готової продукції, товарів;
- компенсацію зростання витрат в одному сегменті логістичного ланцюга за рахунок скорочення витрат в іншому;
- підвищення ефективності управління чинниками, що впливають на рівень загальних витрат;

➤ формування сучасного обліково-аналітичного супроводження, якісної системи внутрішнього контролю діяльності логістичного сегменту.

В ході проведеного дослідження визначено авторське розуміння терміну «логістичні витрати»; сформовано пропозиції щодо формування витрат в управлінському обліку підприємства за центрами відповідальності двох рівнів (перший рівень: фази логістичної діяльності підприємства; другий рівень: центри формування логістичних витрат), серед яких, як окрему одиницю, ідентифіковано логістичний сегмент, представлено особливості облікового супроводження та індикатори оцінки його складових. Запропоновано перспективні напрями оптимізації, сформовано перелік питань ситуаційного аналізу, які доцільно висвітлити при проведенні внутрішнього контролю стану логістичного сегменту окремого суб'єкта господарювання.

У подальших дослідженнях організації облікового супроводу витрат логістичного сегменту підприємства вбачаємо необхідність поглибленого розгляду питань щодо методики обліку логістичних витрат на рахунках бухгалтерського обліку в розрізі центрів відповідальності, системи бюджетування відповідних осередків, особливостей формування показників управлінської звітності.

Список використаних джерел

1. Дерій В., Лукановська І. Облік витрат у системі управління логістичною діяльністю підприємства. *Економічний аналіз*. 2020. Том 30. № 1. Частина 2. С. 24-30. URL: <https://www.econa.org.ua/index.php/econa/article/download/1761/6565656861> (дата звернення: 14.04.2021).
2. Завитій О., Дідоренко Т., Кондюк Л. Логістичні витрати виробничих підприємств як об'єкти обліку та контролю. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2019. № 1-2. С.49-73. URL: <http://ibo.tneu.edu.ua/index.php/ibo/article/view/403/0> (дата звернення: 10.04.2021).
3. Задорожний З., Грицишин А. Логістичні витрати та їх класифікація. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2017. Вип. 2. С. 109-117. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vtneu_2017_2_11 (дата звернення: 12.04.2021).
4. Клевещ Я. Оптимізація логістичних витрат на виробничому підприємстві. *Актуальні проблеми економіки та управління*. 2018. № 12. URL: <http://ape.fimm.kpi.ua/article/view/130940> (дата звернення: 14.04.2021).
5. Медвідь Л., Медвідь А. Організаційно-методичне забезпечення обліку логістичних витрат. *Підприємництво і торгівля*. 2016. Вип. 20. С. 53-63. URL: http://journals-lute.lviv.ua/journal/20_2017/13.pdf (дата звернення: 10.04.2021).
6. Мельникова К. Особливості обліку логістичних витрат на підприємствах. *Бізнес Інформ*. 2013. № 5. С. 242-246. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf_2013_5_44 (дата звернення: 12.04.2021).
7. Міжнародний стандарт фінансової звітності 8 «Операційні сегменти» URL: https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS-08_ukr_2016.pdf (дата звернення: 11.04.2021).

8. Назаренко О. Обліково-аналітичні аспекти групування витрат операційної діяльності логістичного сегменту підприємства. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука»*. Серія: «Економічні науки». № 4. 2019. URL: <https://www.internauka.com/uploads/public/15548346249532.pdf> (дата звернення: 12.04.2021).

9. Окландер М. Логістика: Підручник. К.: Центр учбової літератури, 2008. 346 с.

10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 29 «Фінансова звітність за сегментами», затв. Наказом Міністерства фінансів України від 19.05.2005 № 412. URL: <https://zakon.help/law/412/> (дата звернення: 12.04.2021).

11. Рета М. Логістичні витрати: визначення, класифікація та облік. *Бізнес Інформ*. 2012. № 8. С. 155-158. URL: http://business-inform-2012-8_0-pages-155_158.pdf (дата звернення: 10.04.2021).

12. Фоміна О., Августова О. Облік логістичних витрат для цілей управління. *Бізнес Інформ*. 2019. №4.С.294-299. URL: https://www.business-inform.net/export_pdf/business-inform-2019-4_0-pages-294_299.pdf (дата звернення: 10.04.2021).

13. Шевців Л. Ю. Організація управлінського обліку логістичних витрат. *Збірник наукових праць «Економічні науки»*. Серія «Облік і фінанси». Луцьк. Луцький НТУ. 2014 Випуск 11 (41). Ч. 3. С. 187-196. URL: https://financial.lnu.edu.ua/wpcontent/uploads/2015/11/%D0%9B%D1%83%D1%86%D1%8C%D0%BA%D0%B8%D0%B9%D0%9D%D0%A2%D0%A3_2014_113_20.pdf (дата звернення: 14.04.2021).

14. Herbert W. Davis. Logistics Cost and Service 2010. Annual Global conference 2010. URL: http://logisticsportal.iadb.org/sites/default/files/2010_logistics_cost_and_service_presentations.pdf

3.3. Управління фінансово-економічною стійкістю підприємства у контексті застосування обліково-аналітичних інструментів

Управління фінансово-економічною стійкістю підприємства є одним з найбільш значимих функціональних напрямів системи управлінського обліку, який досить тісно пов'язаний з іншими системами управління, органічно входить до системи управління доходами та витратами, рухом активів, капіталу і грошових потоків, управління структурою капіталу, показниками ліквідності та платоспроможності, ділової активності, рентабельності, іншими аспектами його діяльності [1-7].

Важливість для підприємства підтримувати стабільну діяльність свідчить про необхідність розробки концептуальних основ управління фінансовою стійкістю, авторське бачення яких подано на рис. 1.

Під управлінням фінансово-економічною стійкістю підприємства доцільно розуміти систему принципів та методів розробки і реалізації управлінських рішень, пов'язаних із забезпеченням такого стану фінансових ресурсів і активів, їх формування та розподілу, яка б дозволила підприємству розвиватися на основі зростання прибутку та капіталу при збереженні платоспроможності і кредитоспроможності та забезпечення і підтримання його фінансової рівноваги [8-10].

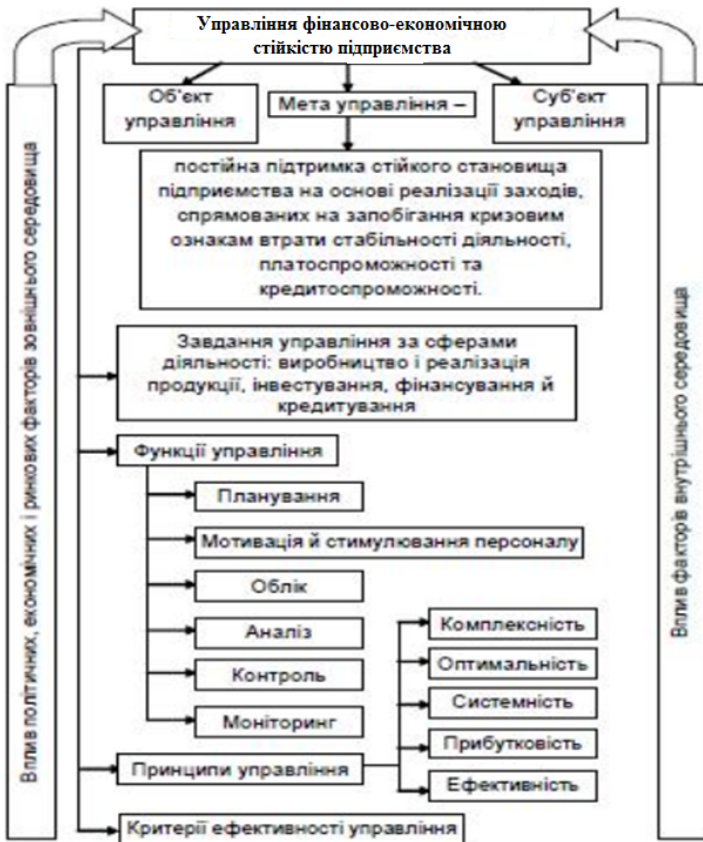


Рис. 1. Концептуальні основи управління фінансово-економічною стійкістю підприємства

Джерело: узагальнено авторами

Під об'єктом управління фінансово-економічною стійкістю зазначено всі сфери діяльності підприємства, які забезпечують його функціонування в ринкових умовах.

Суб'єкт управління як підсистема управлінського процесу включає керівників і менеджерів фінансових служб, які координують фінансово-господарську діяльність підприємства для забезпечення стабільної прибуткової діяльності.

На наш погляд, мета управління фінансово-економічною стійкістю підприємства полягає в постійній підтримці заходів, спрямованих на запобігання кризовим ознакам втрати стабільності діяльності, платоспроможності та кредитоспроможності. Незважаючи на те, що фінансова стійкість підприємства забезпечується на довгострокову перспективу, проблеми з її забезпечення можуть виникати вже в поточному періоді у зв'язку із накопиченням кредиторської заборгованості та боргів за отриманими кредитами. Отже, запобігання втраті стійкого стану необхідно постійно приділяти увагу, відстежуючи прояви затримки платежів покупцями продукції, прогнозуючи витрачання коштів на сплату кредитних зобов'язань, податкових платежів та витрат за іншими напрямками, тобто слід підтримувати збалансований рух грошових коштів.

Для досягнення поставленої мети (управління фінансово-економічною стійкістю) необхідно вирішувати комплекс завдань за кожною сферою діяльності підприємства. Так, ефективне управління фінансово-економічною стійкістю залежить від узгодження виробничих і збутових процесів, тобто продукція, яка виробляється, має повністю задовольняти потреби споживачів і реалізовуватися згідно з графіком продажів. Мінімізація залишків готової продукції сприяє прискоренню оборотності оборотних активів, зростанню прибутків і стійкості підприємства.

Обґрунтоване залучення позикових коштів для оновлення виробничих потужностей дозволить отримати конкурентні переваги: зменшити витрати на випуск продукції, збільшити обсяг її реалізації. У процесі фінансування діяльності слід досліджувати структуру власних і позикових коштів з метою збереження фінансової стійкості.

Такі сфери діяльності, як інвестування й кредитування пов'язані з вивільненням коштів з обігу, що негативно віддзеркалюється на стабільності підприємства, тому в процесі управління фінансовою стійкістю доречно враховувати, чи буде достатнім розмір додаткового прибутку для погашення заборгованості за розрахунками, що виникли. Також необхідно спланувати джерела покриття витрат у поточному періоді, тобто збалансувати й синхронізувати рух коштів.

Мета й завдання управління фінансово-економічною стійкістю реалізуються шляхом здійснення функцій управління. Основними функціями, що дозволяють забезпечувати фінансову стійкість, є такі [8,9]:

- планування руху капіталу підприємства відповідно до виробничих потреб. Особливу увагу слід приділяти узгодженості платежів і надходження коштів у короткостроковому періоді, що дозволить не тільки виявити проблемні строки розрахунків, але й установити резерви коштів для майбутніх операцій;

- мотивація та стимулювання персоналу (менеджерів фінансових служб усіх рівнів). Реалізація цієї функції сприяє більш відповідальному ставленню до виконання обов'язків, організує діяльність менеджерів, зменшує рівень впливу суб'єктивних людських факторів і дозволяє більш вчасно реагувати на фінансові негаразди, що виникають у процесі ведення фінансово-господарської діяльності;

- облік фінансової інформації, яка пов'язана з формуванням і використанням капіталу підприємства, вхідних і вихідних грошових потоків.

Функція обліку дозволяє отримати дані для аналізу й прогнозування фінансової стійкості підприємства;

- аналіз фінансової інформації, що здійснюється на основі узагальнюючих показників оцінки фінансової стійкості, визначення джерел покриття запасів, дослідження структури капіталу та ресурсів підприємства;

- контроль за виконанням розроблених фінансових планів і досягненням нормативних значень показниками оцінки фінансової стійкості.

Реалізація цієї функції дозволяє контролювати процес реалізації стратегій розвитку підприємства на довгострокову перспективу й уживати заходів для підтримки фінансової стійкості;

- моніторинг ефективності управління фінансовою стійкістю підприємства у процесі реалізації заходів щодо покращення або збереження існуючого фінансового становища, урахуваючи, що можливі проблеми з платоспроможністю, кредитоспроможністю, ліквідністю, рентабельністю тощо мають прямий вплив на стійкість усієї діяльності.

Зазначені функції управління фінансовою стійкістю реалізуються за всіма сферами діяльності підприємства. У таблиці 1. визначено основні критерії управління стійкістю за сферами діяльності, які підтверджують ефективність управління й свідчать про забезпечення цього стану в довгостроковій перспективі.

Таблиця 1.

Критерії ефективності управління фінансовою стійкістю підприємства [11]

Сфери діяльності	Критерії ефективності управління
Виробництво продукції	Забезпеченість матеріальних оборотних активів джерелами формування
Реалізація продукції	Задовільність структури ресурсів підприємства
Інвестування вільних коштів	Відповідність наявних джерел фінансування потребам у ресурсах
Фінансування	Задовільність структури капіталу підприємства
Кредитування продажу продукції	Відповідність наявних джерел фінансування потребам у ресурсах

За даними табл. 1 видно, що такі сфери, як інвестування й кредитування мають один критерій ефективності управління, оскільки передбачають відповідно вкладення власних коштів й затримку в отриманні коштів, тобто відсутність на певний час цих джерел фінансування активів і джерел погашення зобов'язань.

Мета управління фінансовою стійкістю підприємства досягається через дотримання певних принципів управління, серед яких такі [12]:

1) комплексність вирішення завдань і досягнення мети управління стійкістю за сферами діяльності, функціями управління, різними видами й типами стійкості, періодами управління;

2) оптимальність темпів розвитку підприємства й обсягів залучення позикових коштів; оптимальність співвідношення власного й позикового капіталу як ознака забезпечення фінансової стійкості на всіх етапах управління;

3) системність в оцінці й прогнозуванні стійкості: урахування впливу системи внутрішніх і зовнішніх факторів, ризикових ситуацій, змін у виробничому процесі, які задають напрями розвитку фінансово-економічної діяльності;

4) прибутковість господарської діяльності як запорука вчасних і повних розрахунків із кредиторами, стабільності діяльності в поточному періоді, незалежність від негативного впливу зовнішнього середовища та внутрішніх непередбачуваних подій, пов'язаних із виробництвом продукції - простоїв, несвоєчасним постачанням сировини, відсутністю запчастин для ремонту обладнання тощо;

5) ефективність управління фінансовою стійкістю досягається завдяки обґрунтованості рішень щодо управління різними сферами й процесами діяльності на всіх рівнях функціональних підрозділів, їх узгодженості на кожному етапі реалізації, послідовності виконання розроблених напрямів функціонування відповідно до поточних, тактичних і стратегічних задач.

Класифікаційними ознаками для визначення типу фінансової стійкості є: час проведення оцінки, рівень забезпеченості запасів джерелами їх формування, рівень фінансової стійкості, характер прояву у часі, фінансова стійкість як певний фінансовий стан.

Узагальнюючи методичні підходи до управління фінансовою стійкістю, представляється доцільною класифікація показників оцінки фінансової стійкості підприємства за такими ознаками: за елементами оцінки, за рівнем значимості, за характером визначення і за можливістю визначення нормативного значення. У цілому методичний інструментарій управління фінансовою стійкістю підприємств можна представити такими групами показників (рис. 2) [13].

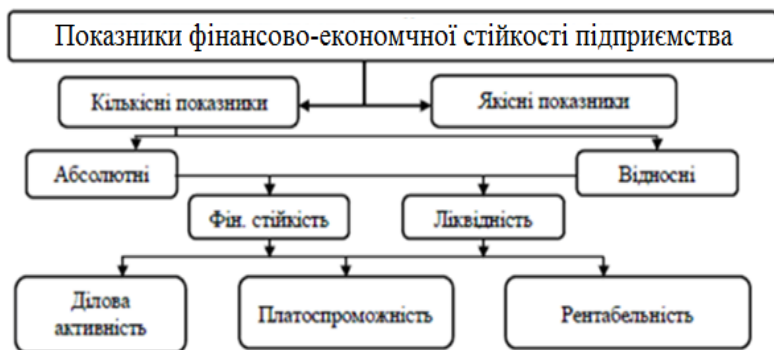


Рис. 2 Групи показників фінансово-економічної стійкості підприємства

Джерело: узагальнено авторами на основі [13]

На сьогодні підприємства мають суттєві проблеми щодо забезпечення фінансової стійкості, що обумовлено, насамперед, недостатнім та неефективним управлінням структурою їх капіталу та активів. У результаті оцінки фінансової стійкості підприємств на основі використання часткових показників стає можливим визначення таких

суттєвих проблем, пов'язаних: по-перше, з інтерпретацією результатів розрахунків окремих часткових показників фінансової стійкості; по-друге, з неоднозначністю оцінки результатів розрахунків, яка проявляється у тому, що частина показників певної групи характеризує фінансову стійкість з позитивного боку, а інша частина – з негативного, що призводить до неможливості надати однозначне тлумачення рівня фінансової стійкості.

Кризовий та передкризовий стан певної частини підприємств України обумовлюють необхідність розробки нових, більш досконалих методичних підходів до управління фінансовою стійкістю. Характерними ознаками фінансової кризи підприємства є: зменшення попиту на продукцію підприємства, і, як наслідок, зниження обсягів виробництва; зростання заборгованості перед постачальниками, державним бюджетом, банками тощо; затримки з виплатою заробітної плати працівникам [14, с. 180].

Перспективним напрямом в управлінні фінансово-економічною діяльністю підприємств є розробка процесу управління їх фінансовою стійкістю, який би забезпечував прийняття оперативних та стратегічних управлінських фінансових рішень. Його сутність можна визначити як систему принципів і методів розробки і реалізації управлінських рішень, які на основі діагностики фактичного стану фінансової стійкості, визначення чинників, що дестабілізують стійкість розвитку та оцінки індикаторів фінансово стійкого розвитку, дозволяють привести у відповідність цілі та завдання діяльності підприємства до умов внутрішнього і зовнішнього середовища, забезпечити збалансованість між необхідним обсягом фінансових потреб і фактичним фінансово-ресурсним потенціалом на певній стадії та фазі життєвого циклу підприємства.

Послідовність етапів процесу управління фінансовою стійкістю підприємства наведено на рис. 3.

Для оцінки стану фінансово-економічної стійкості підприємства, а саме стану еталонної чи достатньої фінансової стійкості, фінансової нестійкості, на основі даних бухгалтерського балансу пропонуються до використання ключові індикатори платоспроможності, ліквідності, фінансової стійкості, ділової активності та рентабельності, розрахунок яких базується на основі відповідних співвідношень між статтями балансу.

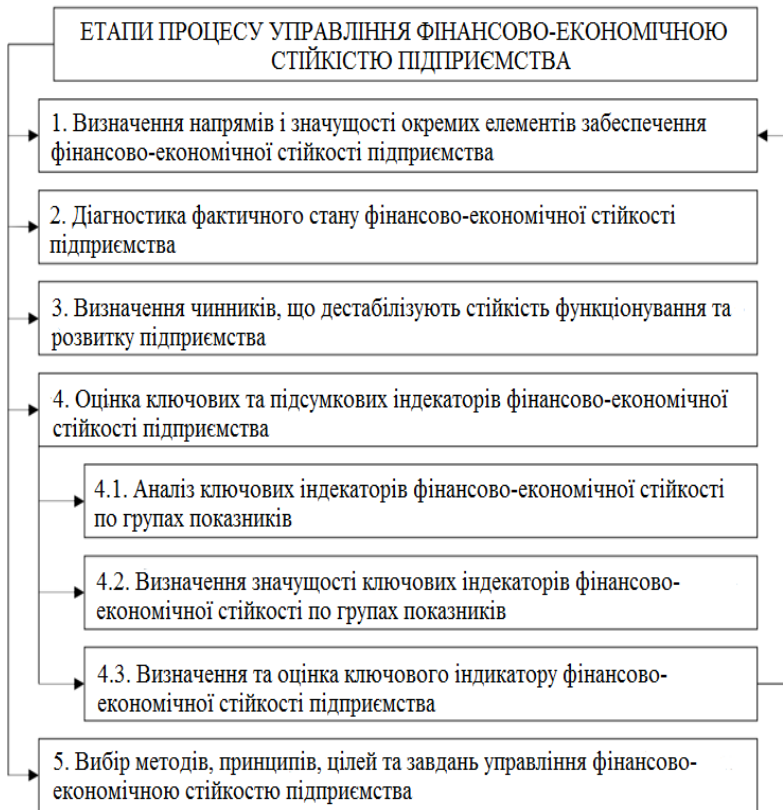


Рис. 3 Етапи управління фінансово-економічною стійкістю підприємства

Джерело: узагальнено авторами

За результатами оцінювання ключових і підсумкового індикаторів можна діагностувати фактичний стан підприємства, а саме: стійкий або нестійкий стан підприємства на ринку; керований або слабо керований процес розвитку підприємства; дія дестабілізуючих чинників є оборотною або безповоротною (некерованою).

Після того як підприємству поставлено діагноз, стає можливим вибір типу управління його виробничо-господарською та фінансовою діяльністю. В умовах нестабільності, невизначеності та динамічності економічного середовища найбільш прийнятним підходом до управління

фінансовою стійкістю підприємства є параметричне адаптивне управління за результатами з елементами раннього запобігання впливу зовнішніх дестабілізуючих чинників.

При виборі методів управління фінансовою стійкістю підприємства зміст процесу управління слід розглядати як сукупність трьох елементів: інформації, організації управління й безпосередньо процесу управління.

Відповідно до сучасної концепції управління реалізацію цілей і завдань управління фінансовою стійкістю підприємства необхідно вирішувати на двох рівнях: стратегічному (визначає мету оновлення системи) та оперативному (обумовлює напрями вдосконалення системи).

Виділення цих рівнів обумовлене, по-перше, необхідністю врахування чинника часу – умов забезпечення фінансово стійкого розвитку підприємства в коротко-, середньо- та довгостроковому періодах, а по-друге, конкретизацією змісту рівнів фінансової стійкості підприємства та відповідної компетенції в галузі управління.

На оперативному рівні має йти мова про управління безперервною виробничого процесу та процесу кругообігу капіталу підприємства. Як критерії ефективності управління на цьому рівні може використовуватися оцінювання динаміки показників фінансової стійкості та ліквідності.

Саме на цьому рівні відбувається коригування методів аналізу й оцінювання чинників, що дестабілізують і дезактивують розвиток підприємства.

Об'єктом управління на стратегічному рівні є конкурентоспроможність підприємства та його ринкова вартість, тому як критерії ефективності слід використовувати оцінювання динаміки показників рентабельності та ділової активності.

У свою чергу, це припускає проведення моніторингу внутрішнього та зовнішнього середовища функціонування підприємства, а також середовища його найближчого оточення.

Для оцінювання ефективності управління фінансовою стійкістю підприємства на оперативному, тактичному і стратегічному рівнях рекомендується використовувати методи порівняльного аналізу, середніх величин, витратний, прибутковий і опційний, а також методи рейтингового оцінювання фінансового стану підприємства.

Таким чином, підвищення фінансової стійкості передбачає створення науково обґрунтованої концепції її забезпечення, орієнтованої на збільшення частки власних коштів у загальному обсязі ресурсів, що

сприяє ефективному використанню позикових коштів, а також залученню зовнішніх джерел фінансування, що можливо шляхом застосування інструментів фінансового менеджменту (рис. 4).



Рис. 4 Забезпечення фінансової стійкості підприємств привикористанні обліково-аналітичних інструментів

Джерело: узагальнено авторами

Розглянуті етапи процесу управління фінансовою стійкістю підприємства є сукупністю функцій управління, впорядкованих у логічній послідовності їх виконання.

У цьому випадку йдеться про управління за замкненим циклом або з використанням ефекту зворотного зв'язку. Вважається, що реалізація функцій, передбачених цим управлінським циклом, забезпечить фінансово стійкий характер розвитку підприємства.

Список використаних джерел

1. Кизим М.О. Оцінка і діагностика фінансової стійкості підприємства/ Кизим М. О. – Х.: ІНЖЕК, 2013. – 144 с.
2. Zavidna, L., Makarenko, P.M., Chepurda, G., Lyzunova, O., Shmygol, N. (2019) Strategy of innovative development as an element to activate innovative activities of companies Academy of Strategic Management Journal, 18(4)
3. Perevozova, I., Shmygol, N., Tereshchenko, D., Kandahura, K., Katerna, O. (2019) Introduction of creative economy in international relations: Aspects of development security Journal of Security and Sustainability Issues, 9(1), pp. 139–154
4. Shmygol, N., Cherniavska, O., Pulina, T., Zavgorodniy, R. (2020) Economic assessment of the implementation of the resource-efficient strategy in the oil and gas sector of the economy on the basis of distribution of trade margins between extracting and processing enterprises Polityka Energetyczna, 2020, 23(3), pp. 135–146
5. Shmygol, N., Schiavone, F., Trokhymets, O., ...Zavgorodniy, R., Vorfolomeiev, A. (2020) Model for assessing and implementing resource-efficient strategy of industry CEUR Workshop Proceedings, 2020, 2713, pp. 277–294
6. Докієнко Л.М. Удосконалення процесу управління фінансовою стійкістю підприємств промисловості як необхідна передумова підвищення їх конкурентоздатності / Докієнко Л. М. – К. : КНУ, 2014– 190с.
7. Shmygol, N., Łuczka, Wł., Trokhymets, O., Pawliszczy, D., Zavgorodniy, R. (2020) Model of diagnostics of resource efficiency in oil and gas sector of economy of Ukraine. E3S Web of Conferences, 166, 13005
8. Шмиголь Н. М. Сучасні тенденції в організації оплати праці в зарубіжних країнах у розрізі систем оплати праці / Н. М. Шмиголь, Д. С. Монастирська, А. А. Антонюк // Держава та регіони. Серія : Економіка та підприємництво. - 2016. - № 2. - С. 71-75. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/drep_2016_2_14.
9. Shmygol N., Galtsova O., Varlamova I. (2018) Developing a methodology to assess the environmental and economic performance index based on international research to resolve the economic and environmental problems of Ukraine. *Baltic Journal of Economic* . 2018. № 4. С. 366-375
10. Shmygol, N., Galtsova, O., Solovyov, O., Koval, V., Arsawan, I.W.E. (2020) Analysis of country's competitiveness factors based on inter-state rating comparisons E3S Web of Conferences 153, 03001
11. Друри К. А. Производственный и управленческий учет / Друри К. А. – М.: ЮНИТИ, 2013. – 476 с.
12. Костирко Л.А. Діагностика фінансово-економічної стійкості підприємства / Костирко Л. А. – Х. : Фактор, 2016. –336 с.
13. Гайдар С. М. Коефіцієнтний підхід до оцінки фінансової стійкості підприємствторгівлі / Гайдар С. М. – К. : КНУ, 2014. – 449 с.
14. Прісняков В.Ф. Порівняння фінансово-економічної стійкості ринкової іпланової економіки / Прісняков В. Ф. – К.: КНЕУ, 2014. – 127 с.

3.4. Обліково-аналітичне забезпечення сталого розвитку підприємств

Будь-яке підприємство створюється задля забезпечення ефективної діяльності. Тривалий період часу ефективність діяльності підприємства та стабільність його розвитку визначалися на основі фінансових показників, джерелом яких виступали фінансовий облік та фінансова звітність, як його кінцевий результат. Водночас, подальший науковий розвиток та об'єктивна необхідність викликали потребу комплексного підходу до управління підприємства на основі положень управлінського обліку.

Динамічність розвитку економічних систем свідчить про недостатність врахування лише фінансових показників для оцінювання рівня ефективності діяльності підприємств. Як загальновідомо, основним джерелом інформації про фінансово-економічний стан підприємства є його фінансова звітність, яка складається за даними бухгалтерського обліку. Водночас, форми фінансової звітності підприємств містять лише фінансово-економічні показники, на основі яких можна проаналізувати наявність у підприємства необоротних та оборотних активів, узагальнену структуру джерел їх фінансування (форма № 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан)), обсяги доходів, витрат та фінансові результати за звітний період (форма № 2 Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)), знаходження й витрати грошових коштів у розрізі операційної, інвестиційної та фінансової діяльності (форма № 3 Звіт про рух грошових коштів), зміни у структурі власного капіталу підприємства (форма № 4 Звіт про власний капітал), а також деяку розшифровку до основних показників (форма № 5 Примітки до річної фінансової звітності).

Інформація управлінського обліку, як складової системи бухгалтерського обліку, дозволяє певною мірою розширити межі аналізу. Даний вид обліку є інформаційною системою управління доходами та витратами підприємства, включаючи планування, контроль, аналіз та регулювання доходів та витрат [, с. 9]. Проте акцент робиться саме на отримання фінансового результату у грошовому вимірі.

Задля забезпечення збалансованого розвитку суспільства ще наприкінці

XX століття було розроблено концепцію сталого розвитку, що передбачає такий розвиток суспільства, який задовольняє потреби нинішніх поколінь

і не ставить під загрозу можливості наступних поколінь задовольняти свої потреби [1]. Відповідно, сталий розвиток суспільства визначається збалансованістю його розвитку в економічному, соціальному та екологічному аспектах [15]. Вважаємо, що успішне функціонування національної економіки можливе лише за умови сталого розвитку всіх її галузей та, відповідно, економічних суб'єктів.

На сьогодні є достатня кількість наукових доробок, присвяченим питанням сталого розвитку суспільства [3, 11, 18, 20]. Проте питання сталого розвитку на мікрорівні, на рівні підприємств як окремих економічних суб'єктів, більшою мірою ототожнюється з їх стійким розвитком. Слід зазначити, що деякі науковці до сталого розвитку підприємств включають не лише економічні, але й екологічні напрями розвитку [7]. Водночас, в сучасних умовах господарювання інноваційні технології стрімко розвиваються. Зокрема, технології, закладені в основу Індустрії 4.0, суттєво змінюють систему функціонування економічних суб'єктів та їх взаємозв'язки.

Індустрія 4.0 передбачає об'єднання ресурсів, інформаційних потоків та об'єктів, а також людства загалом. Сенсом цього є залучення людини до Всесвітньої мережі Індустріального Інтернету, або Інтернету речей [17]. Таким чином, розмиваються межі функціонування відокремлених економічних суб'єктів, змінюються звичні організаційно-економічні процеси. Обмеження, накладені пандемією Covid-19, продемонстрували можливість функціонування економічних одиниць у незвичній ситуації. Яскравим прикладом є застосування віддаленої роботи задля забезпечення безперебійної роботи підприємств та організацій. Безумовно, це має позитивні та негативні моменти, як визначає багато науковців та практиків [16].

Суттєвий вплив інноваційних технологій на розвиток суспільства на даному етапі обумовлює необхідність включення четвертої складової до компонентів сталого розвитку на рівні підприємства – інноваційної. Кінцевим результатом інноваційної діяльності та, відповідно, інноваційних витрат, має бути об'єкт права інтелектуальної власності. Більшою мірою зазначені об'єкти мають нематеріальну форму, тобто мають відноситися до нематеріальних активів.

Аналіз даних статистичної звітності вітчизняних підприємств свідчить про відсутність чіткої тенденції щодо результативності даних витрат (рис. 1):

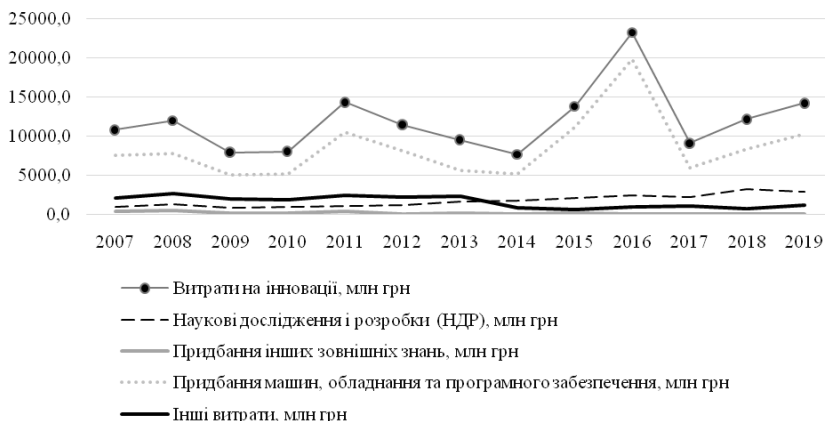


Рис. 1. Динаміка витрат підприємств на інновації, 2007-2019 рр.
(побудовано автором за даними [6])

Причини даної ситуації можуть бути різні: як відсутність об'єктивних коштів для фінансування зазначених витрат, так і суто методологічні невизначеності щодо бухгалтерського обліку даних витрат. Зокрема, виникає проблема ідентифікації та віднесення витрат на створення об'єкта інтелектуальної власності до складу нематеріальних активів, витрат періоду та первісної вартості основних засобів. Так наприклад, вартість програмного забезпечення та інших інформаційно-комунікаційних продуктів, які розробляються власними силами підприємства чи придбані у розробника можуть бути по-різному ідентифіковані у фінансовому обліку. Водночас, інформація управлінського обліку та технічних фахівців дозволить оцінити реальну значимість об'єкта, тривалість отримання майбутніх економічних вигод від його використання та об'єктивно врахувати у складі інноваційної складової сталого розвитку підприємства.

В умовах стрімкого застосування технологій Індустрії 4.0 та високому рівні невизначеності навколишнього середовища саме інноваційна складова дозволить повною мірою оцінити збалансованість розвитку підприємства та його вплив на зовнішнє середовище. Підприємство як відкрита система постійно взаємодіє з навколишнім оточенням [8, с. 10], що викликає необхідність у застосування системного підходу для обґрунтованої оцінки його стану та розвитку.

Задля формування стратегії сталого розвитку підприємства та її забезпечення даних фінансової звітності недостатньо, оскільки вони можуть бути інформаційною базою для визначення лише економічної складової. Не зважаючи на ширші можливості управлінського обліку, відповідні звіти так само обмежуються економічною складовою в контексті концепції сталого розвитку. Певним шляхом щодо вирішення питання обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку підприємств є нефінансова звітність, яка запроваджена в Україні на законодавчому рівні у 2017 р. [9]. Зокрема, великі підприємства, починаючи з 2019 року при складанні річної фінансової звітності за 2018 рік мали вперше підготувати Звіт про управління.

Відповідно до Методичних рекомендацій зі складання звіту про управління [10], останній має містити інформацію про організаційну структуру та опис діяльності підприємства; результати діяльності; ліквідність та зобов'язання; екологічні аспекти; соціальні аспекти та кадрову політику; ризики; дослідження та інновації; фінансові інвестиції; перспективи розвитку; корпоративне управління (для емітентів цінних паперів, які допущені до торгів на фондових біржах або щодо яких здійснено публічну пропозицію). Водночас, зазначеними методичними рекомендаціями не визначено чіткий перелік показників, які мають бути розкриті у даній формі звітності.

Слід відзначити, що і до дати внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [9] деякі українські підприємства складали та оприлюднювали на власних сайтах нефінансові звіти, які базуються на принципах корпоративної соціальної відповідальності [2, 14] для досягнення сталого розвитку суспільства.

Методологічні засади формування нефінансової звітності визначають міжнародні стандарти, найпоширенішим серед яких є стандарти GRI (Global Reporting Initiative). На думку фахівців та експертів, нефінансовий річний звіт – це один зі способів для компанії показати, що вона прагне бути відкритою та чесною зі своїми стейкхолдерами [19]. Підприємства, які вирішили складати нефінансову звітність з використанням стандартів GRI, можуть обрати три стандарти з універсальної серії та деякі специфічні пункти з врахуванням галузевої специфіки та особливостей своєї діяльності. Нефінансова звітність, складена зарубіжними та вітчизняними компаніями із застосуванням GRI, має тенденцію до зростання (рис. 2 та 3).

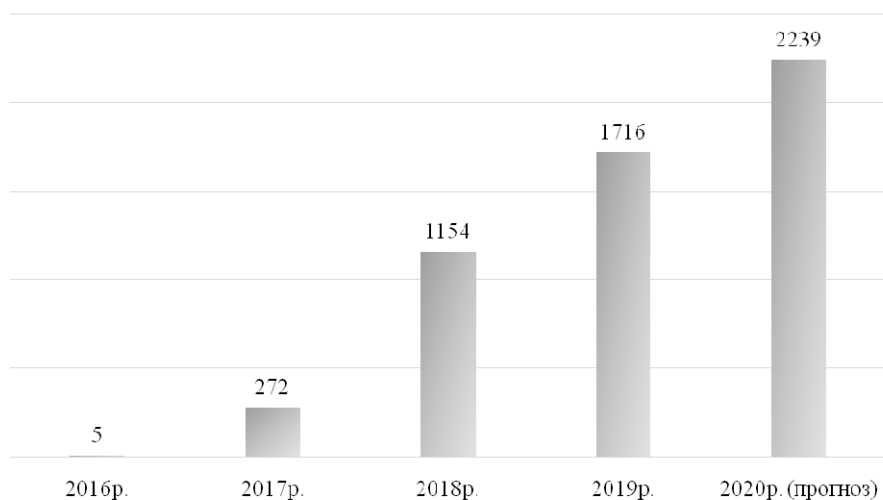


Рис. 2. Кількість звітів GRISstandardsy світі[19]

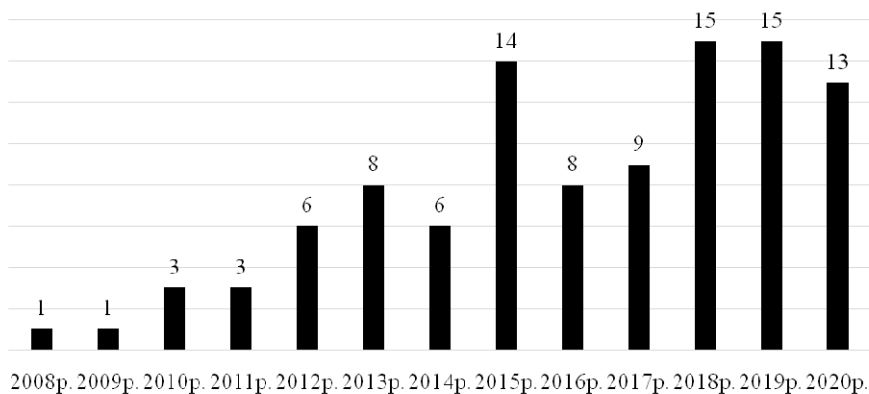


Рис. 3. Кількість українських компаній, які випустили звіти GRI [19]

Аналіз форм власності компаній, які складають звіти GRI, показує, що першими почали застосовувати зазначені стандарти саме компанії з українським капіталом (рис. 4).

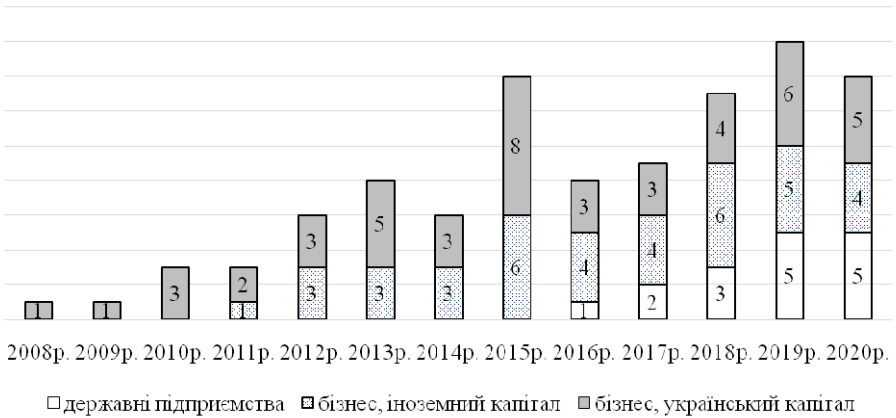


Рис. 4. Розподіл звітів GRI залежно від капіталу компаній [19].

Водночас, нефінансова звітність, як зазначають експерти [13], має подвійне призначення: з одного боку, це є способом сформуванню сприятливого ставлення інвесторів, співробітників, партнерів та суспільства, з іншого – існує ризик прикрашання показників задля позитивного іміджу. Вважаємо, що для обґрунтованої оцінки наявного стану підприємства та розробки подальшої стратегії його сталого розвитку в умовах високого ступеня ризику й невизначеності, має бути використана об'єктивна інформація, яка базується на даних обліку.

Результатом фінансового обліку є фінансова звітність, яка, як раніше було зазначено, містить ретроспективну інформацію щодо досягнутого рівня фінансово-економічних показників. Водночас, управлінський облік дозволяє отримати значно більший обсяг показників, включаючи як кількісні, так і якісні, а головне – відповіді на питання «Куди, скільки та навіщо необхідно вкласти ресурси?». Інформація щодо фактів господарської діяльності підприємства у грошовому виразі відображається в системі рахунків бухгалтерського обліку, що дозволяє здійснювати моніторинг відповідних елементів доходів, витрат, тощо.

Аналіз праць вітчизняних та зарубіжних науковців, що займалися питаннями обліково-аналітичного забезпечення різних напрямів діяльності підприємств, зокрема і сталого розвитку, свідчить про неоднозначність трактування поняття «обліково-аналітичне забезпечення» та його елементів, хоча однозначно визначають його важливість [2, 5].

Зокрема, у роботі [5] автор зазначає наступні компоненти обліково-аналітичного забезпечення управління сталим розвитком організації: фінансова, управлінська, податкова, соціальна, екологічна. Кожна з компонент передбачає відповідний облік, звітність та аналіз. Такий розподіл обумовлений межами конфіденційності інформації, що має сенс через потребу у підтримці зацікавленості стейкхолдерів, з одного боку, проте – дотримання вимог захисту комерційної таємниці, з іншого боку.

Інформація нефінансової звітності підприємств спрямована на формування сприятливого іміджу перед зовнішніми користувачами, відповідно, конфіденційна інформація в ній відсутня. Проте об'єктивна оцінка та розробка стратегії сталого розвитку неможливі без врахування всіх факторів та індикаторів, як загальнодоступних, так і тих, що становлять комерційну таємницю.

Складовими елементами обліково-аналітичної системи підприємства визначаються лише фінансовий та управлінський облік у роботі [12], що суттєво звужує інформаційну базу з точки зору управління сталим розвитком підприємства, оскільки існує багато показників, пов'язаних з кадровою політикою, соціальним розвитком, екологічним забезпеченням та технологічним забезпеченням підприємства, які не відображаються повною мірою в бухгалтерському обліку.

Дані бухгалтерської звітності наводять інформацію про доходи, витрати та фінансові результати в грошовій оцінці, як кінцевий результат. Водночас, стратегічне управління підприємством передбачає розробку системи додаткових показників, як кількісних, так і якісних, і не лише у грошовій формі. Так, наприклад, витрати на навчання персоналу та підвищення кваліфікації, охорону здоров'я, реалізацію екологічних проектів, розробку технологій, придбання відповідних необоротних активів тощо будуть відображені у фінансовому обліку лише у певній сумі грошей. Проте деякі кількісні та якісні параметри будуть відсутні також і в управлінському обліку та звітності, що не дозволить прийняти виважене управлінське рішення. Таким чином, вважаємо більш доречним застосовувати поняття «обліково-аналітичне забезпечення» як комплекс елементів, що дозволяють здійснювати збір, обробку, реєстрацію та аналіз інформації задля тих чи інших цілей [4].

Як вже зазначалося, підприємство є складовою екосистеми, тому до поняття «сталий розвиток підприємства» слід підходити як до збалансованого розвитку у чотирьох аспектах: економічний, інноваційний, екологічний, соціальний, що дозволяє забезпечити його стабільний

розвиток у довготривалій перспективі. Оскільки в контексті сталого розвитку підприємства вважаємо за доцільне враховувати чотири складові: економічна, соціальна, екологічна та інноваційна, то обліково-аналітичне забезпечення сталого розвитку підприємства має враховувати відповідні компоненти (рис. 5).

Якість обліково-аналітичного забезпечення значною мірою визначає якість інформаційної бази для оцінювання рівня сталого розвитку підприємства, розробки стратегії та моніторингу досягнутих результатів. Пропонуємо не виділяти окремі або вводити нові види обліку, щоб не вносити додаткової плутанини. Інформація, необхідна для кожної з чотирьох компонент, є взаємопов'язаною. Щоб деякі показники не дублюватися пропонуємо об'єднати в обліково-аналітичну систему за допомогою інформаційних технологій, що дозволить забезпечити необхідну інформаційну базу для прийняття управлінських рішень щодо формування стратегії та забезпечення сталого розвитку підприємства.

На першому етапі відбуваються стандартні облікові процедури (ідентифікація господарської операції, оцінка тощо). Далі – реєстрація інформації, значимої з точки зору забезпечення сталого розвитку підприємства, у відповідних аналітичних реєстрах та її обробка. Інформаційні технології Індустрії 4.0 принципово змінюють можливості збору та обробки інформації. Задля уникнення ризику розпорошення уваги та взаємного впливу вихідних показників через наявність великої бази даних необхідним є впровадження єдиної системи показників за кожним з чотирьох напрямів. Таке рішення дозволяє сформувати комплексну базу облікової інформації, необхідної для прийняття відповідних рішень на всіх рівнях управління підприємством задля забезпечення його сталого розвитку та вирішення інших управлінських задач.

На формування інформаційної бази для забезпечення сталого розвитку підприємства впливають як фактори зовнішнього середовища, так і фактори внутрішнього середовища. З нашої точки зору, неможна погодитись з думкою [5], яка вважає, що зовнішнє середовище не є інформацією для цілей управління сталим розвитком організації. Фактори зовнішнього середовища визначають законодавчі обмеження, політичні чинники та інші «правила гри», що впливають на діяльність підприємства в цілому, а тому й на його сталий розвиток. Не зважаючи на те, що інформація для звітів формується всередині самого підприємства, проте прийняття тих чи інших оперативних рішень може мати як прямий, так і опосередкований вплив на сталий розвиток підприємства у розрізі його складових.

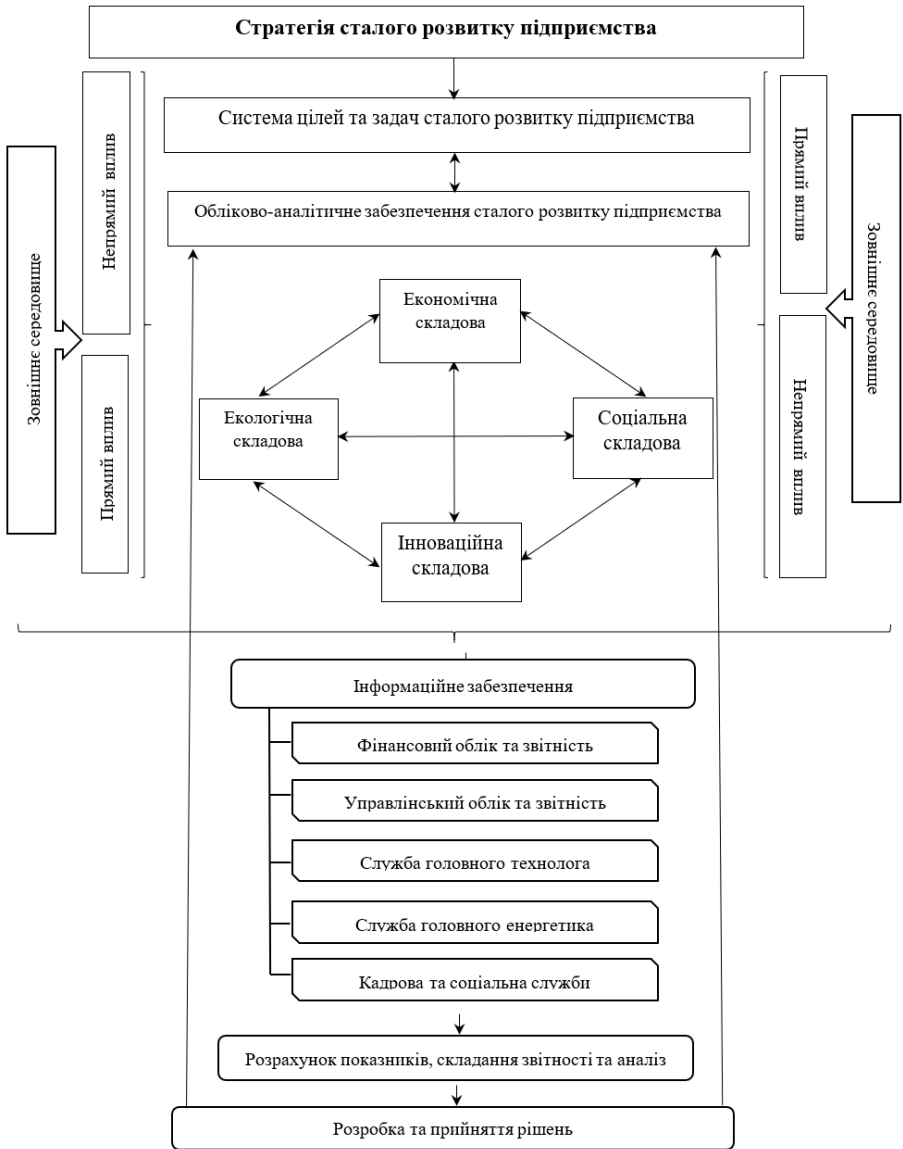


Рис. 5. Обліково-аналітичне забезпечення сталого розвитку підприємства (розробка автора)

Як правило, більшу частину інформаційної бази становлять дані бухгалтерського обліку: фінансові результати діяльності підприємства, доходи та витрати за напрямками діяльності (інформація може бути представлена в системі аналітичних рахунків бухгалтерського обліку та облікових регістрах) тощо. Зокрема, аналітичні рахунки бухгалтерського обліку розробляються кожним підприємством самостійно з врахуванням специфіки його діяльності та цілі використання відповідної інформації. Показники, що необхідні для визначення екологічної, соціальної та інноваційної складових, також можуть бути отримані з даних фінансового та управлінського обліку. Будь-які технічні, соціальні, екологічні цілі та проекти потребують витрат ресурсів та мають фінансовий результат, що відбивається на рахунках бухгалтерського обліку, у фінансовій та управлінській звітності. Якісні характеристики за кожною складовою сталого розвитку підприємства пропонуємо за допомогою відповідних економіко-математичних методів перевести у кількісну оцінку, що дозволяє надати їм порівнянність, необхідного для аналізу та моніторингу ступеня досягнення поставлених цілей.

Таким чином, вважаємо, що запропонований підхід до формування обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку підприємства на основі застосування системного підходу дозволяє всебічно оцінювати отримані результати, своєчасно здійснювати моніторинг індикаторів та приймати відповідні управлінські рішення. Наведений підхід враховує не лише фінансові, але й інші кількісно-виразні та якісні показники діяльності підприємства, що надає йому можливості універсального застосування на підприємствах з врахуванням галузевих особливостей організації бізнесу.

Список використаних джерел:

1. Report of the World Commission on Environment and Development: Our Common Future. URL:<https://sustainabledevelopment.un.org/content/documents/5987our-common-future.pdf>
2. Будько О.В. Формування аналітичного забезпечення управління соціально відповідальною діяльністю підприємств. *Інвестиції: практика та досвід*. 2017. № 14. С. 14-18.
3. Данилов-Данильян В. И. Устойчивое развитие: теоретико-методологический анализ. *Экономика и математические методы*. 2003. С. 123-125.
4. Калущкая Н.А. Учетно-аналитическое обеспечение в системе управления организацией. *Молодой ученый*. 2013. № 6. С. 341-344.

5. Кальницкая И.В. Учетно-аналитическое обеспечение управления устойчивым развитием организации. *Управленческий анализ*. 2015. № 17 (416). С. 21-32.
6. Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/>
7. Пакулін С.Л., Пакуліна А.А. Управління сталим розвитком сучасного підприємства. *ТРАЕКТОРІА НАУКИ*. 2016. № 3(8). URL: <https://core.ac.uk/download/pdf/42122781.pdf>
8. Причепя І. В., Руда Л. П. Економіка та організація виробництва: навч. посіб. Вінниця: ВНТУ, 2017. 186 с.
9. 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. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2164-19>.
10. Про затвердження Методичних рекомендацій зі складання звіту про управління: наказ Міністерства фінансів України від 07.12.2018 р. № 982. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0982201-18#Text>
11. Проект Стратегії сталого розвитку України до 2030 року. URL: http://www.ua.undp.org/docs/UNDP_Strategy_v06-optimized
12. Ратушна О. П. Обліково-аналітичне забезпечення аналізу фінансових результатів. *Облік і фінанси АПК*. 2012. № 1. С. 72–76.
13. Саприкіна М. Навіщо бізнесу звіти зі сталого розвитку. *Економічна правда*. 31 жовтня 2019. URL: <https://www.epravda.com.ua/columns/2019/10/31/653160/>
14. Семь вопросов о нефинансовой отчетности, на которые руководители компаний должны иметь ответ. Ernst & Young. URL: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Seven-things-CEOs-boards-should-ask-about-reporting-RU/\\$FILE/Seven-things-CEOs-boards-should-ask-about-reporting-RU.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Seven-things-CEOs-boards-should-ask-about-reporting-RU/$FILE/Seven-things-CEOs-boards-should-ask-about-reporting-RU.pdf)
15. Скоробогатова Н. Є. Концептуальні засади формування сталого розвитку суспільства в контексті Індустрії 4.0. *Економічний вісник НТУУ «КПІ»*. 2019. С. 388-400. DOI: <https://doi.org/10.20535/2307-5651.16.2019.182748>
16. Скоробогатова Н.Є. Використання технологій Індустрії 4.0 в умовах пандемії COVID-19. *Бізнес, інновації, менеджмент: проблеми та перспективи*: зб. тез доп. II Міжнар. наук.-практ. конф., 22 квіт. 2021 р. Київ : КПІ ім. Ігоря Сікорського, Вид-во «Політехніка», 2021. С. 190-191.
17. Скоробогатова Н.Є., Кравчук Ю.Г. Готовність України до впровадження новітніх технологій Індустрії 4.0. *Підприємництво та інновації*. 2019. № 7. С. 26 – 32. URL: <http://ejournal.in.ua/index.php/journal/article/view/164/163>
18. Сталій розвиток суспільства: навчальний посібник / авт.: А. Садовенко, Л. Масловська, В. Серета, Т. Тимочко. 2 вид. Київ. 2011. 392 с.
19. Стандарти GRI — універсальний конструктор для річного звіту вашої компанії. URL: <https://bakertilly.ua/news/id49177>
20. Урсул А. Д., Демидов Ф. Д. Устойчивое социоприродное развитие: учеб.пособие. М. : РАГС, 2008. 327 с.
21. Шик Л.М., Скоробогатова Н.Є. Управлінський облік: навч. посібник / в двох частинах. Запоріжжя: ЗНУ, 2010. Частина 1: 96с.

3.5. Архітектурно-онтологічне моделювання обліково-аналітичного забезпечення менеджменту бізнес-процесів підприємства

Загальновідомою (та навіть закріпленою на законодавчому рівні [2]) що метою бухгалтерського обліку і звітності є надання достовірної, оперативної та потрібної для підтримки прийняття відповідних рішень інформації різним стейкхолдерам (зацікавлених користувачам). Реалізація даної мети стикається як з трансформацією підходів до організації управлінських процесів на підприємстві, так і з новими можливостями обробки інформації, які надає четверта промислова революція. Відповідно наявні моделі реалізації облікового процесу потребують вдосконалення в напрямку покращення процесів прийняття управлінських рішень. Такі удосконалення неможливі без усвідомлення підприємством здатності реалізувати цифрову трансформацію обліково-аналітичного процесу. В основу такої трансформації пропонується покласти авторську гіпотезу щодо застосування архітектурного моделювання для визначення параметрів проекту організації бухгалтерського обліку.

В основу реалізації даної гіпотези покладено авторські дослідження, в яких визначено вплив концепції цифрових двійників (оприлюднено у [16]) на параметри організації обліку та представлено сукупність теоретичних положень з організації стратегічно-орієнтованого внутрішнього аудиту (оприлюднено у [15]). Розвитком даних досліджень є пропозиція формування інтегрованої системи обліку і контролю (ІСОК), яка враховує вимоги процесного підходу до організації функціонування підприємства та базується на так званому орієнтованому на даний підхід до прийняття управлінських рішень (data driven decision management підході або DDDM-підході). В рамках DDDM-підходу процес організації обліково-аналітичного забезпечення менеджменту бізнес-процесів підприємства пропонується базувати на застосуванні стандартів опису архітектури підприємства, таких як TOGAF (Open Group Architecture Framework) [18] та DoDAF (Department of Defense Architecture Framework) [17], а також на використанні мови моделювання архітектури підприємства Archimate [21; 22].

Процес розробки архітектурної моделі обліково-аналітичної системи підприємства пропонується орієнтувати на авторські

пропозиції про виділення об'єктів організації обліку, під якими розуміють «явище або процес, на який спрямована організаційна діяльність»[5, с. 38]. Розширюючи дане тлумачення врахуванням архітектурного та DDDM-підходів, зробимо наголос щодо розуміння під об'єктом організації обліку ключових зон уваги менеджменту бізнес-процесів підприємства. При цьому в контексті четвертої промислової революції пропонується додавання нових об'єктів організації ІСОК, таких як «напрями появи емерджентності та синергії облікової інформації», «інституціональний базис організації та ведення облікового процесу» (інституціональні аспекти обліку розглядалися у працях В. Жука [1], але переважно в макроекономічному аспекті), «інформаційна модель життєвого циклу», «параметри проекту» тощо.

Виділення зазначених аспектів передбачає, що формування обліково-аналітичного забезпечення менеджменту бізнес-процесів має відбуватися у тісному зв'язку з впровадженням процесного підходу до управління підприємством або під час реалізації циклів постійного удосконалення бізнес-процесів підприємства. Головною перевагою даної пропозиції є те, що отримана структура обліково-аналітичного забезпечення менеджменту бізнес-процесів автоматично узгоджується з переліком об'єктів управління, які в свою чергу інтегруються до корпоративної архітектури підприємства. Розкриття подібної логіки реалізації та взаємної узгодженості процесів організації бізнесу та організації обліку відображено на рис. 1.

Орієнтація на рис. 1 вимагає зробити два уточнення. По-перше, в більшість наявних досліджень, де описуються особливості організації обліку (прописуються та регламентуються процеси, що виконуються в облікових підрозділах), потребують розширення на користь виділення облікових процедур та практик в рамках основних бізнес-процесів підприємства. Інтеграція таких процедур відбуватиметься на основі формування архітектурної моделі підприємства, відповідно з означеною на рис. 1 логікою. По-друге, результатом проходження наведеної на рис. 1 схеми є комплект регламентів ведення обліку, інтегрованих до корпоративної архітектури та втілених в системі бізнес-процесів підприємства. Такі регламенти одночасно виступають основою системи підтримки прийняття рішень (СППР) щодо функціонування та розвитку підприємства.

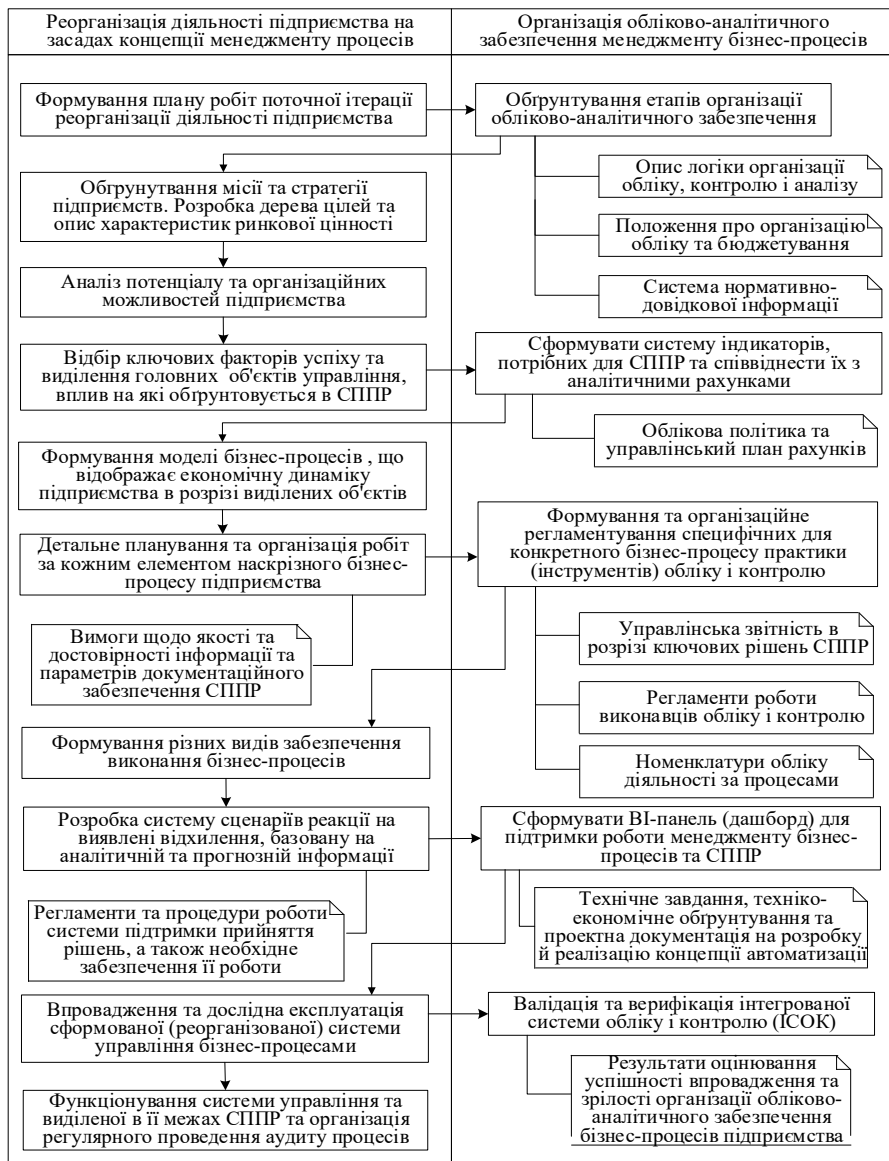


Рис. 1. Логіка організації обліково-аналітичного процесу за умови її узгодження з моделлю або зміною моделі організації діяльності підприємства на засадах концепції менеджменту бізнес-процесів

Результатом проходження означених на рис. 1 етапів є покращення характеристик створюваної на виході бізнес-процесів підприємства цінності, у першу чергу за рахунок визначення за допомогою сформованого обліково-аналітичного забезпечення траєкторії руху такої цінності за стадіями її життєвого циклу (у даному випадку формування обліково-аналітичного забезпечення бізнес-процесів орієнтується на положення концепції LEAN-обліку [9; 20]). Описувати такий рух на думку авторів слід орієнтуючись на так зване друге покоління системного підходу (в термінології І. Левенчука [3] – «Системний підхід 2.0»), яке передбачає обов'язкову «фізичність» системи. Тобто ІСОК обов'язково має бути втілена у фізичному світі, а не залишатися простим описом концептів та принципів функціонування. За такого підходу, якщо мова ведеться про обліково-аналітичну підтримку менеджменту бізнес-процесів та відповідних СППР, процес організації обліку має визначати не лише склад потрібних показників, а ще й місця їх фіксування, документацію, відповідальних виконавців тощо. Доречність орієнтації саме на такий підхід пояснюється тим, що реорганізація підприємства на засадах менеджменту бізнес-процесів вимагає трансформації реально існуючих об'єктів підприємства. Без реалізації рішень такого типу будь яка обліково-аналітична підтримка менеджменту підприємства втрачає будь-який сенс.

Далі звернемо увагу на ліву сторону наведеної на рис. 1 схеми, де наведена логіка формування обліково-аналітичного забезпечення бізнес-процесів підприємства. Бухгалтерський облік потрібен для менеджменту бізнес-процесів саме для фіксування руху створюваної цінності за стадіями її життєвого циклу. Саме стадія циклу визначає склад рішень, які має приймати менеджмент підприємства щодо покращення фізичних параметрів цінності, а отже як визначає потреби в обліково-аналітичній інформації. Усвідомлення поточної стадії життєвого циклу підприємства та стадії створюваної ним цінності визначає вимоги до потрібних практик та інструментів обліку. Перехід між такими стадіями, в свою чергу, визначає зміну вимог до організації обліку, аналізу і контролю. Більш того, під час такої організації необхідно обов'язково враховувати місця підприємства в мережі виробничої кооперації (у термінології Н. Шматько [6]) або ланцюга створення цінності (в тлумаченні В. Печерських [4]), оскільки таке місце визначає особливості змістовного наповнення елементів ІСОК. Дійсно, визначення бухгалтерського обліку,

надане у профільному законі України [2], орієнтує облікову інформацію на задоволення потреб зацікавлених користувачів. Орієнтація на корпоративну архітектуру дозволяє не лише чітко визначити ієрархію запитів таких користувачів, а й розширити перелік користувачів інформації. Окрім того, як можна усвідомити на основі рис. 2, визначення місця в мережі виробничої кооперації дозволяє подолати наявні зауваження науковців інших предметних областей щодо неспроможності обліку фіксувати відомості щодо оточення підприємства.

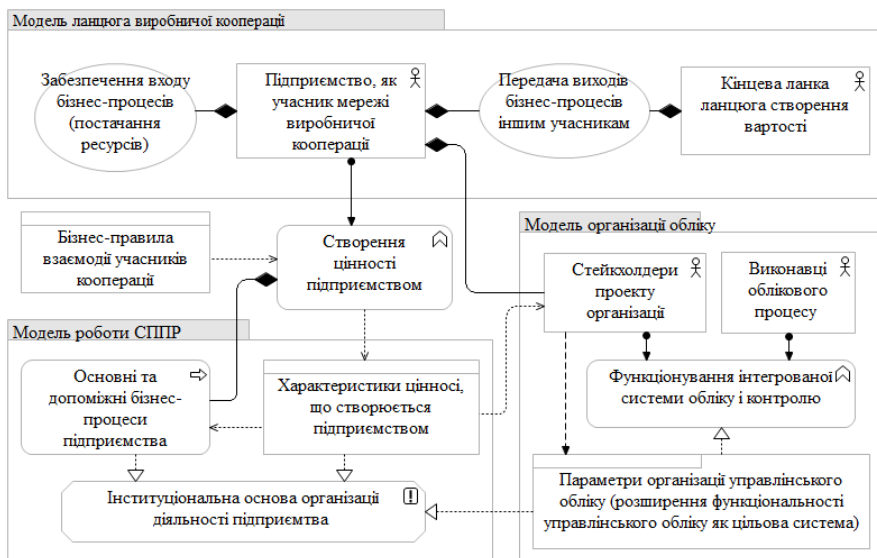


Рис. 2. Логіка формалізації мережі виробничої кооперації як складова визначення аналітичних потреб всіх користувачів облікової інформації

Представлена на рис. 2 схема відображає логіку зв'язування обліково-аналітичної роботи з управлінням бізнес-процесами підприємства. Реалізація проекту такого зв'язування передбачає обов'язкове розширення функціональності існуючих практик ведення обліку та здійснення аналізу. Визначення місця підприємства в мережі бізнес-процесів виробничої кооперації дозволяє більш чітко сформулювати цільову систему проекту організації обліково-аналітичного забезпечення бізнес-процесів (від англ. «system-of-interest» або у буквальному розумінні

«система інтересу» проекту організації обліку). На рис. 2 виокремлено таку цільову систему як розширення функціональності ІСОК (або розгортання обліково-аналітичної підтримки бізнес-процесів підприємства).

Доречність саме такого розуміння цільової системи базується на процесах діджиталізації економіки та прогнозах стрімкого зростання обсягів ринку BiG Data. Зазначене розуміння цільової системи також витікає з прийнятої пропозиції щодо «фізичності» ІСОК (щодо втілення обліково-аналітичного забезпечення бізнес-процесів у фізичному світі). Доведеність даного твердження міститься в пропозиції І. Левенчука [3, с. 65] щодо поєднання аналізу та модульного синтезу. Мається на увазі, що недостатньо прописати потребу фіксування інформації для менеджменту бізнес-процесів. Така інформація обов'язково має бути зафіксована у чітко визначеному документі або відповідному реєстрі. Фіксування інформації має здійснювати визначений виконавець, робота якого фіксується посадовою інструкцією, також задекларованою відповідним документом.

Архітектурно-онтологічний підхід дозволяє об'єднати всі означені елементи, орієнтуючись на представлену на рис. 3 схему. Подана на рис. 3 схема є авторською розробкою, заснованою на роботах Н. Шматько [6, с. 72] та зводі знань з системної інженерії (SEBoK) [13, с. 548]. На ній чітко відображено роль СППР у створенні цінності на виході бізнес-процесів підприємства. Відразу звернемо увагу, що орієнтуючись на рис. Зможна передбачити наявність різних варіантів структурування та опису цільової системи (організації обліково-аналітичного забезпечення бізнес-процесів або ІСОК в цілому). Тут передбачається підхід до опису ІСОК у вигляді моделі «чорного ящика» (надає опис моделі агрегації обліково-аналітичної інформації з точки зору її вбудованості у функціональну модель діяльності підприємства) та «білого ящика» (відображає внутрішню структуру ІСОК). У випадку зазначеного двоїстого відображення архітектурний підхід дозволяє полегшати реалізацію розширення функціональності системи формування обліково-аналітичної інформації за рахунок чіткого усвідомлення виконуваних ІСОК функцій, виконавців даних функцій та взаємодії функцій ІСОК з рештою функцій. Також виникне можливість більш чіткого обґрунтування які саме елементи (які складові розширення

функціональності ІСОК) слід додавати до наявних систем управлінського обліку та контролю на підприємстві.



Рис. 3. Ідентифікація місця розширеної функціональності інтегрованої системи обліку і контролю в процесах створення споживчої цінності та відображення логіки імплементації такої функціональності

Виходячи з рис. 3 зазначимо, що забезпечення обліково-аналітичної підтримки менеджменту бізнес-процесів вимагає чіткого взаємозв'язку між пов'язаними з проблемами в діяльності підприємства варіантами управлінських рішень (практикою роботи відповідних СППР) та обліковими номенклатурами. Отримати такий взаємозв'язок можливо лише на основі концептуалізації предметної області дослідження засобами онтологічного моделювання. Тут слід звернути увагу, що подана на рис. 1 послідовність завершується формуванням VI-панелі, оскільки авторами приймається підхід щодо орієнтації обліку на застосування принципів концепції Data Storytelling [12; 19]. Дані принципи передбачають

узгодження обліку з прийняттям рішень щодо параметрів руху потокових процесів, які приймаються у відповідній СППР.

Зазначене узгодження потребує належної структуризації облікових і аналітичних номенклатур, спрямованої на спрощення прийняття управлінських рішень (при цьому рішення є первинним елементом, для забезпечення якого й потрібна організація обліково-аналітичного забезпечення менеджменту бізнес-процесів). Відповідно, саме онтологічне моделювання потрібне для визначення ключових рішень в рамках СППР та побудови структури даних, яка відповідає зазначеним рішенням. З огляду на то, що розробка онтології визначає логіку прийняття рішень менеджментом бізнес-процесів підприємства, на рис. 4 відображено логіку формування онтології процесу організації обліково-аналітичного забезпечення бізнес процесів. Більш того, в рамках цієї онтології визначаються передумови розгортання процесів логістичного контролю.

Подана на рис. 4 схема базується на таких визначеннях поняття «онтологія підприємства» як «узгоджене розуміння знання» [8, с. 66], «явна концептуалізація явища» [18, с. 98] та як «опис концепцій та відносин» [10, с. 9]. За умови таких тлумачень, онтологія (O) являє собою сукупність ключових концептів предметної області ($\{C\}$) та зв'язків між ними ($\{R\}$). Організація обліково-аналітичного забезпечення менеджменту бізнес-процесів у даному випадку зводиться до визначення переліку концептів та зв'язків, які пов'язуються певними функціями інтерпретації ($\{F\}$) взаємодії складових онтології ($O = \langle C, R, F \rangle$).

Орієнтуючись на рис. 4 зазначимо, що саме визначення функцій $\{F\}$ й забезпечуватиме зв'язок обліково-аналітичних номенклатур з варіантами рішень в менеджменті бізнес-процесів підприємства. Також подана на рис. 4 схема передбачає виділення в своєму складі двох «онтік», які є складовими загальної онтологічної моделі діяльності підприємства. Наявність онтологічної моделі дозволяє реалізувати вимогу щодо врахування максимально широкого переліку інтересів користувачів облікової інформації. Носіїв ключових внутрішніх інтересів власників бізнес-процесів підприємства, в свою чергу, пропонується розглядати як суб'єктів організації обліково-аналітичного забезпечення менеджменту бізнес-процесів (хоча при цьому вони одночасно є користувачами обліково-аналітичної інформації), відвівши їм відповідне місце в архітектурній моделі підприємства. Авторами в своїй статті [15, с. 59] вже робився наголос на

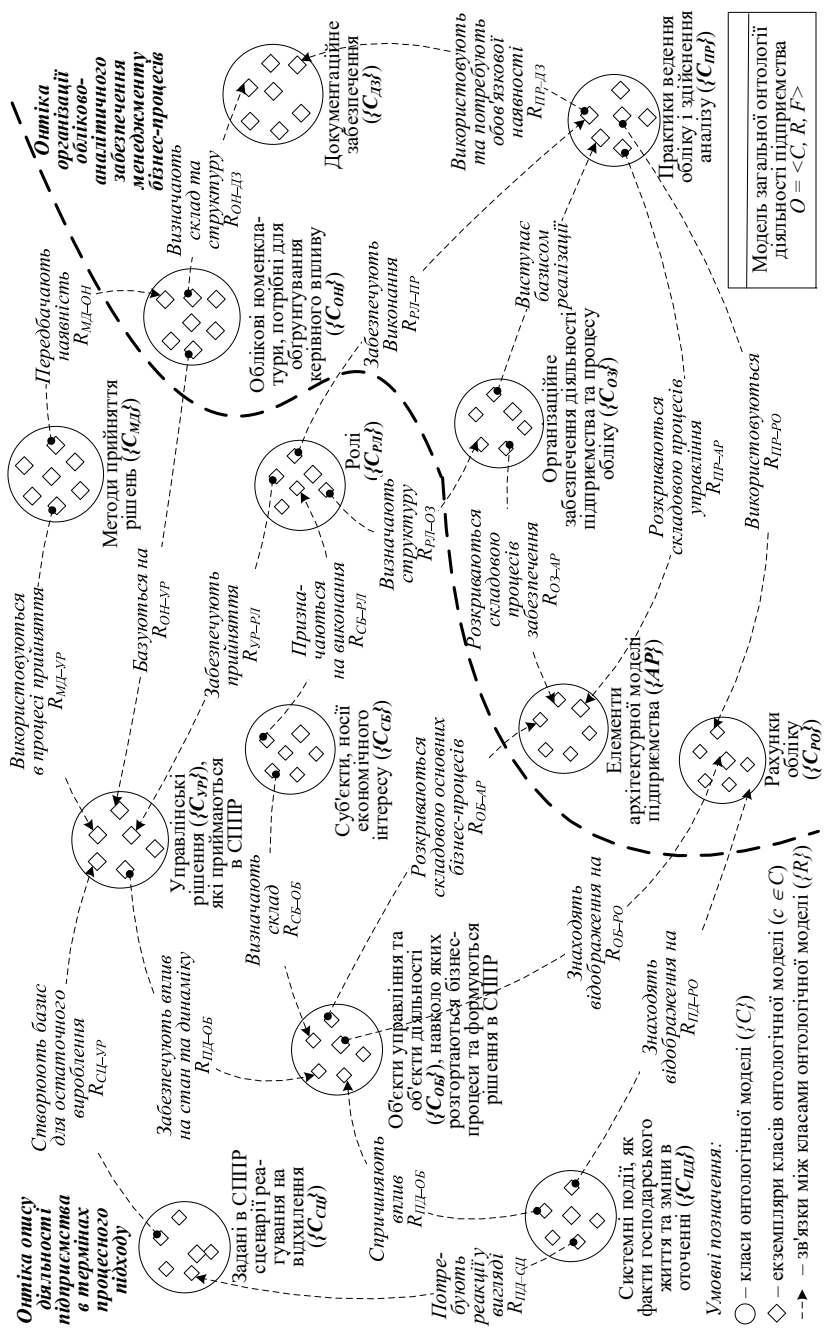


Рис. 4. Логіка формування онтології підприємства та її інтеграції в архітектурному моделюванні його діяльності

наявності різних інформаційних запитів з боку менеджменту бізнес-процесів. Онтологічне моделювання в розвиток таких пропозицій дозволяє в процесі формування обліково-аналітичного забезпечення здійснювати групування стейкхолдерів ICOК у відповідності з наведеною на рис. 5 схемою.

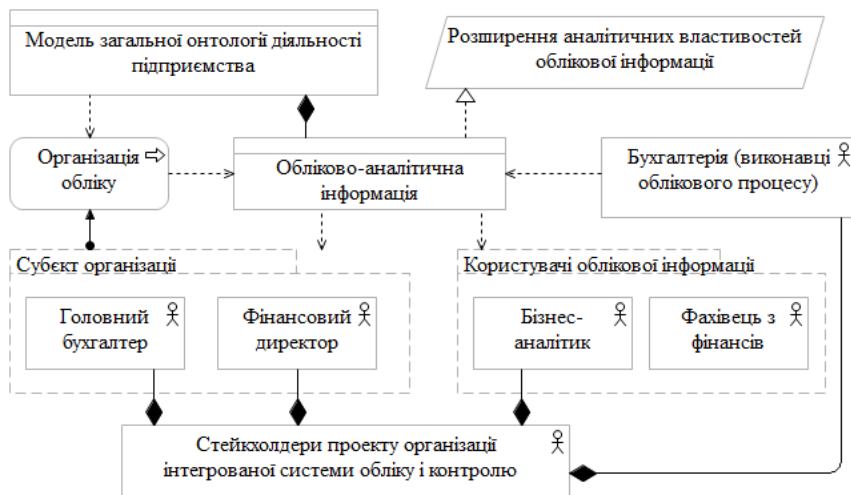


Рис. 5. Диференціація стейкхолдерів організації інтегрованої системи обліку і контролю (ICOК) бізнес-процесів підприємства

Перевагою представленої на рис. 5 схеми перш за все є те, що вона виступає складовою комплексного представлення корпоративної архітектури підприємства. Архітектурний підхід дозволяє поєднувати різні моделі в рамках єдиного опису підприємства зі спільними елементами. Також відбувається об'єднання моделей, які описують різні ієрархічні рівні бізнес-процесів підприємства. Орієнтація на наявність подібної ієрархії дозволяє в складі формованого обліково-аналітичного забезпечення передбачити можливість фіксування інформації щодо прояву синергетичних (в рамках горизонтального опису бізнес-процесів) та емерджентних (в рамках оптимізації взаємодії бізнес-процесів різних ієрархічних рівнів) ефектів. Авторською пропозицією тут є врахування необхідності під час формування обліково-аналітичного забезпечення бізнес-процесів виділення аналітичних номенклатур, які фіксуватимуть емерджентні ефекти, що виникають на «стиках» бізнес-процесів різних

рівнів. Показовим прикладом тут може бути розроблена Міжнародною федерацією бухгалтерів (IFAC) концепція обліку для електронного бізнесу [11]. В рамках даної концепції виділяються представлені на рис. 6 рівні, які супроводжують виконання бізнес-процесів підприємства.

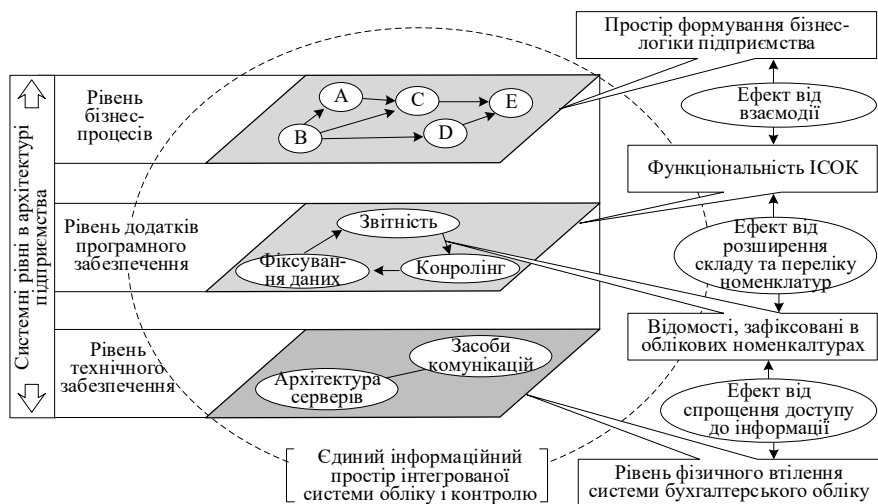


Рис. 6. Розширення пропонованої IFAC [11, с. 8] концепції обліку для електронного бізнесу на процеси організації обліку і контролю

Наведена на рис. 6 схема потрібна для зв'язування бізнес-процесів та наявними на підприємстві комп'ютерними обліковими системами. Саме таке зв'язування забезпечує реалізацію ключових інтересів стейкхолдерів, означених в поданій на рис. 4 онтологічній моделі. Такі рішення мають бути узгодженими як одне з одним, так і з ключовими елементами архітектури бізнес-процесів підприємства. При цьому незадоволення певного інтересу стейкхолдерів спричиняє ситуацію ризику, необхідність оцінки якого також має бути передбачена в процесі організації обліково-аналітичної підтримки менеджменту бізнес-процесів підприємства. Більш того, формування такого забезпечення має створювати передумови для прогнозування ризиків (декларується введеним авторами принципом «предикативність системи обліку»). Логіка такого врахування інтересів та ризиків подана на рис. 7. Тут ми бачимо, що в основі інтеграційного процесу покладена розроблена на рис. 4 модель онтології менеджменту бізнес-процесів підприємства.

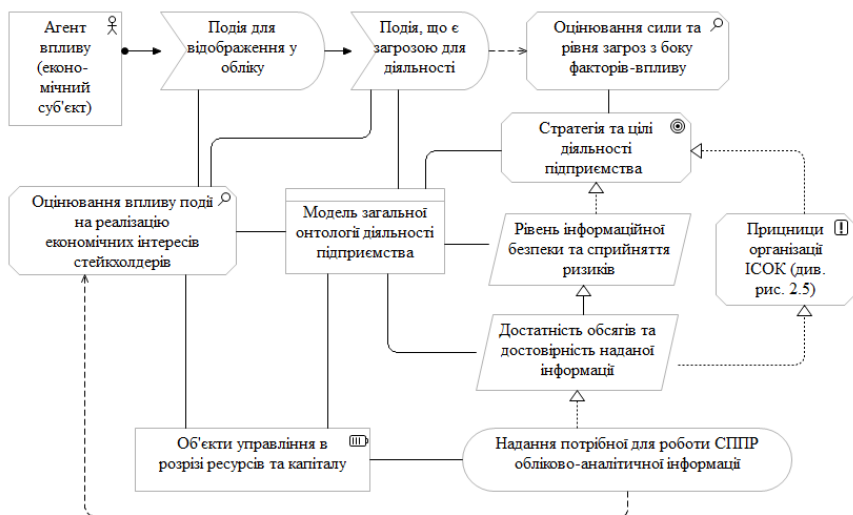


Рис. 7. Заснований на [17, с. 26] опис логіки зв'язування організації логістичного контролю з оцінюванням інтересів стейкхолдерів та процедурами ризик-менеджменту в управлінні бізнес-процесами підприємства

Виділення онтологічної моделі у якості бази поданої на рис. 7 схеми організації логістичного контролю ризиків підприємства потребує додаткового обґрунтування. Задекларована на рис. 4 авторська пропозиція полягає у перенесенні об'єктів архітектурної моделі, які відповідають за агрегацію даних та прийняття рішень до єдиної онтологічної моделі. В контексті цієї пропозиції вельми цінним бачиться дослідження І. Ісвандіз співавторами [14], в якому облік представляється через сукупність транзакцій, кожна з яких пов'язана тим чи іншим чином з роботою менеджменту бізнес-процесів підприємства. На жаль дана розробка лише визначає можливість застосування онтологічного моделювання в організації обліку та потребує суттєвого доопрацювання. Таке доопрацювання та його практичну імплементацію пропонується здійснювати з застосуванням середовища моделювання онтологій Protégé [17]. Сформована за допомогою Protégé онтологія організації обліково-аналітичного забезпечення менеджменту бізнес-процесів, яка повною мірою відповідає означеному на рис. 4 її теоретичному втіленні, подана на рис. 8.

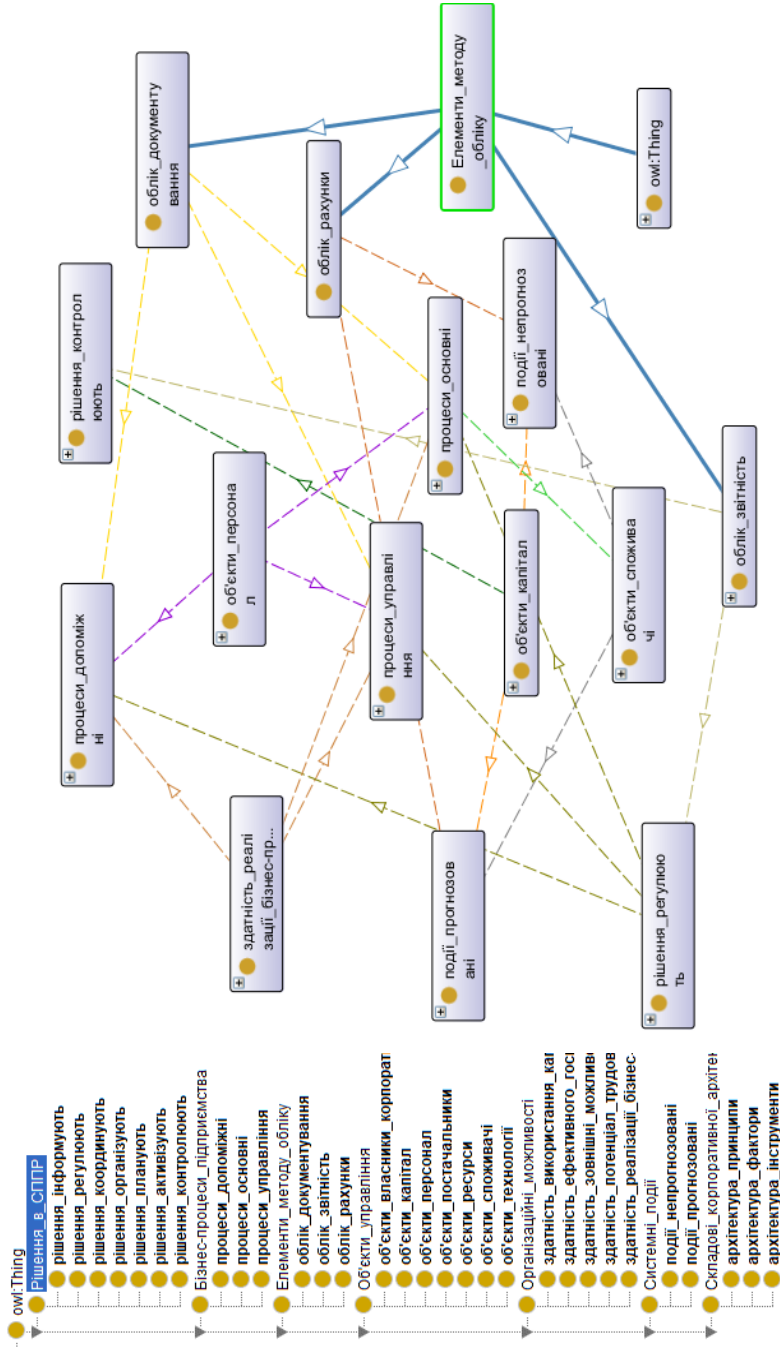


Рис. 8. Подання архітектурного елемента «Модель загальної онтології діяльності підприємства» в програмному середовищі формування онтологій Protégé [7]

Подана на рис. 8 онтологічна модель відображає перелік об'єктів, які мають бути враховані в процесі організації обліково-аналітичної підтримки менеджменту бізнес-процесів підприємства. Також дана модель визначає зв'язки між поданими на рис. 4 онтиками. Існують різні варіанти використання онтологічних моделей в процесі організації. Авторський підхід базується на формуванні так званих SPARQL-запитів. Реалізація таких запитів також здійснюється онтологічним редактором Protégé. Загальною метою формування обліково-аналітичного забезпечення бізнес процесів, як було показано на рис. 3 є розширення функціональності обліку, контролю і аналізу (інтегрованої системи обліку і контролю). Кожен SPARQL-запит визначає варіант такого розширення, в процесі якого визначається зв'язок між робочим планом рахунків, закладеними в систему СППР рішеннями щодо реалізації потенціалу окремих бізнес-процесів підприємства та відповідними до таких рішень формами управлінської звітності. Перелічені елементи для SPARQL-запиту задаються як екземпляри представлених на рис. 8 класів онтологічної моделі.

Безпосередньо результат SPARQL-запиту визначається на основі визначення залежності екземплярів класів онтологічної моделі. Авторами здійснена апробація розробленого підходу в практиці діяльності ТОВ «ЕНЕРГО-ЕФЕКТ». У якості прикладу такої апробації на рис. 9 представлено SPARQL-запит до онтологічної моделі діяльності даного підприємства. В рамках зазначеного SPARQL-запиту моделюється логіка формування програм лояльності даного підприємства та перенесення таких програм на обліково-аналітичні номенклатури.

Відразу слід звернути увагу, що в основу класифікації рішень менеджменту підприємства та підбору до них форм управлінської звітності на рис. 8 та рис. 9 покладено класифікацію бізнес-процесів підприємства. Це зроблено з огляду на прийняту первинність саме архітектури підприємства, а не можливостей для фіксування облікових даних. В більш традиційному підході в основу розробки онтологічної моделі може бути покладений перелік рахунків чи статей звітності (такий підхід використано при розробці XBRL-формату фінансової звітності).

Представлене на рис. 8 онтологічне моделювання може виступати базисом для розширення аналітичних можливостей облікової інформації. Приклад такого розширення представлено на рис. 10.

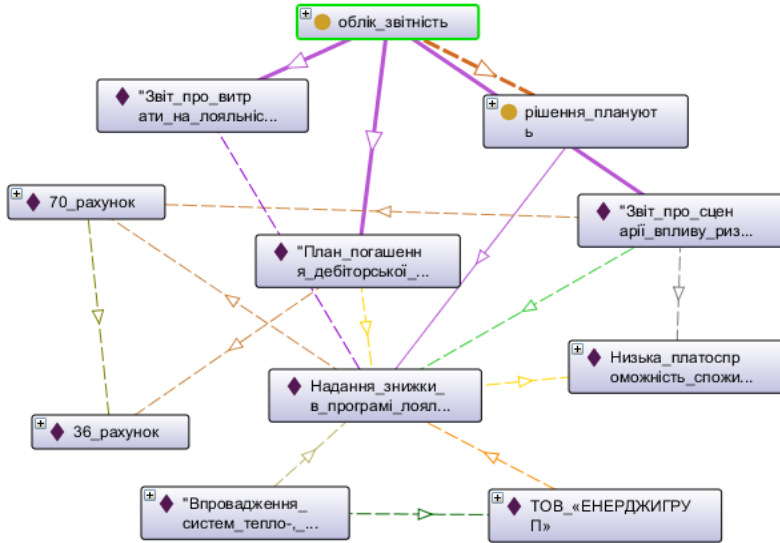


Рис. 9. Визначення елементів класів онтологічної моделі як складова змістового визначення параметрів організації обліково-аналітичного забезпечення менеджменту бізнес-процесів підприємства

Перевага представленого на рис. 10 авторського варіанту відображення переліку аналітичних практик в структурі обліково-аналітичного забезпечення менеджменту бізнес-процесів зводиться до визначення логіки зв'язування обліку з запитами з боку системи підтримки прийняття рішень (СППР) у складі менеджменту бізнес-процесів. Тобто в результаті інтеграції онтологічного та архітектурного моделювання аналітичні практики вбудовуються у корпоративну архітектуру та пов'язуються з елементами системи бухгалтерського обліку підприємства. Тобто формування онтології допомагає реалізувати наявну зараз в практиці господарювання вимогу щодо розширення аналітичних можливостей облікової інформації. Дану вимогу можна транслювати й на контрольну інформацію, наприклад, за рахунок залучення до обліково-аналітичного забезпечення бізнес-процесів інструментів прогнозування розвитку подій. Дійсно, власників бізнес-процесів як користувачів звітності більше турбує питання ефективності операцій та фінансової стабільності у майбутньому періоді, в якому будуть працювати підприємство.

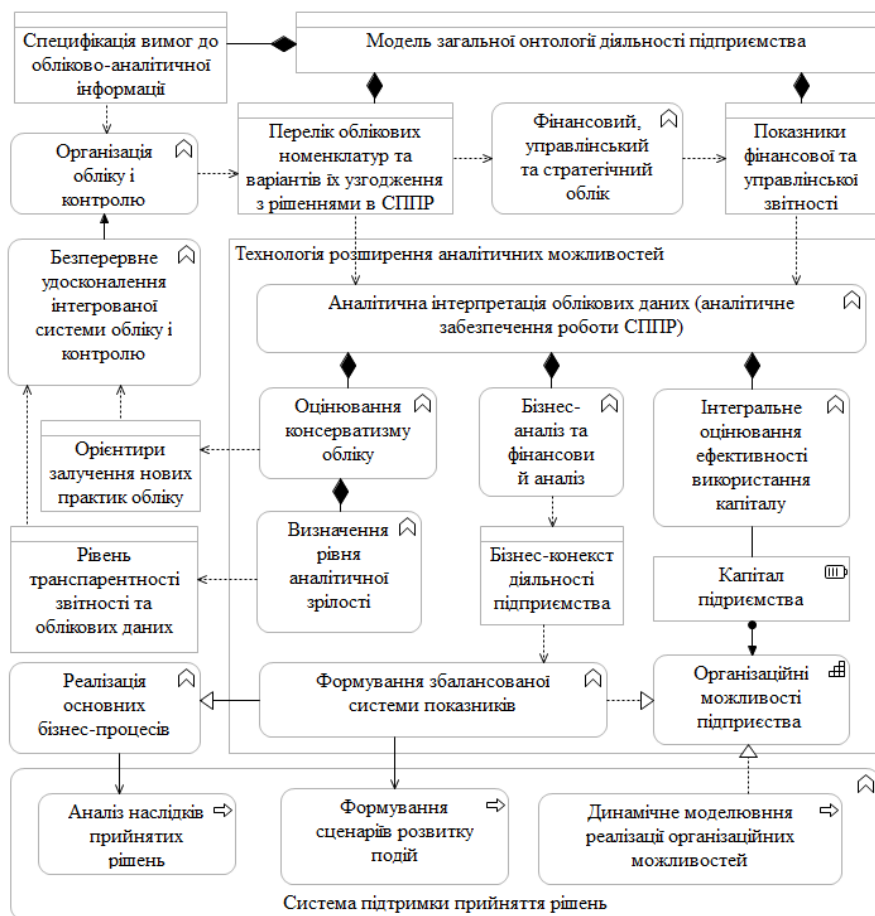


Рис. 10. Розкриття технології розширення та реалізації аналітичних можливостей облікової інформації на рахунок інтеграції онтологічного та архітектурного моделювання

За такого підходу бухгалтерський облік не лише надає картину минулого, а й задовольняє попит на прогнозовану бухгалтерську інформацію. Використання прогнозованої (імовірнісної) інформації в системі бухгалтерського обліку передбачає наявність певного набору даних, отриманих, наприклад за допомогою методів процесної аналітики (process

mining). Інформація про такі прогнози повинна формуватися з використанням неконсервативних методів бухгалтерського обліку, які базуються на показниках ймовірності. Тобто відправною точкою для прогнозування бухгалтерських показників повинен бути не відповідний показник попереднього періоду, а порядок обліку господарських операцій, на основі якого цей показник формується. Основу формування такого порядку та регламентації діяльності бухгалтерської служби підприємства запропоновано базувати на описаному архітектурно-онтологічному моделюванні обліково-аналітичного забезпечення менеджменту бізнес-процесів підприємства.

Список використаних джерел:

1. Жук В.Н. Основы институциональной теории бухгалтерского учета : монография. К.: Аграрная наука, 2013. 408 с.
2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1996 р. № 966-XIV (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
3. Левенчук А.И. Системное мышление. М.: Издательские решения, 2018. 440 с.
4. Печерских В., Бельцев Г. Внедрение ERP-решений на платформе «1С:Предприятие 8». СПб.: БХВ-Петербург, 2015. 160 с.
5. Пилипенко А.А., Отенко В.І. Організація обліку і контролю. Харків: ВД «ІНЖЕК», 2005. 424 с.
6. Шматько Н.М. Організаційний розвиток великомасштабних економіко-виробничих систем: підтримка стійкості та інституціоналізація взаємодії : монографія. Харків: ІІІ «Технологічний центр», 2019. 368 с.
7. A free, open-source ontology editor and framework for building intelligent systems. URL: <https://protege.stanford.edu/>.
8. Chang E., Dillon T., Hussain F. Trust and reputation for service-oriented environments. Technologies for building business intelligence and consumer confidence. USA: John Wiley & Sons, Inc., 2006. 375 с.
9. Croll A., Yoskovitz B. LEAN Analytics. Use data to build a better startup faster. Cambridge: O'REILY, 2013. 439 с.
10. Dietz J. Enterprise Ontology. Theory and Methodology. The Netherlands: Springer, 2006. 240 с.
11. E-Business and the Accountant. New York: International Federation of Accountants, 2002. 29 с.
12. Feigenbaum A., Alamalhodaie A. The Data Storytelling Workbook. London: Routledge, 2020. 256 с.
13. Guide to the Systems Engineering Body of Knowledge (SEBoK). URL: https://www.sebokwiki.org/w/images/sebokwiki-farm!w/8/8d/SEBoKv1.4_full.pdf.
14. Iswandi I., Suwardi I.S., Maulidevi N.U. Designing Accounting Transaction Ontology. *International Conference on Information Technology Systems and Innovation (ICITSI)*. 2014. T. November. С. 295-298.
15. Khalleefah A.M. Role of accounting information in enterprise strategic management system. *Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг*. 2017. № 2(26). С. 54-61.

16. Khalleefah A.M. The features of the enterprise digital twin concept implementation within the organizing of the decision-making accounting and information support. *Сучасні проблеми управління підприємствами: теорія та практика – матеріали міжнародної науково-практичної конференції, м. Харків – м. Торунь, 3-4 березня 2020 року*. 2020. С. 379-380.
17. Modeling Enterprise Risk Management and Security with the ArchiMate Language. URL: <https://publications.opengroup.org/w150>.
18. Rebstock M., Fengel J., Paulheim H. *Ontologies-Based Business Integration*. Berlin: Springer, 2008. 279 с.
19. Riche N.H., Hurter C., Carpendale S. *Data-Driven Storytelling*. London: CRC Press, 2018. 315 с.
20. Stenzel J. *Lean Accounting: Best Practices for Sustainable Integration*. New Jersey: Wiley, 2007. 344 с.
21. The ArchiMate 3.1 Specification. URL: <http://pubs.opengroup.org/architecture/archimate3-doc/toc.html> (дата звернення: 13.12.2020).
22. Wierda G. *Mastering ArchiMate. Instruction to the ArchiMate enterprise architecture modeling language*. The Netherlands: R&A, 2017. 256 с

НОВЕ В КОМП'ЮТЕРИЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

4.1. Інноваційний імператив розвитку бухгалтерського обліку в епоху цифрових перетворень

Соціально-еволюційна динаміка передбачає трансформацію ідеї зростання, визначаючи пріоритетність нової форми «багатства» – рівень добробуту населення. Цей показник виходить за межі економічного виміру конкурентоспроможності країни і визначає її здатність до саморозвитку, тобто до активізації енергетичного потенціалу, що сприяє формуванню нової платформи для відтворення потенціалу економіки в імплементації інноваційних проєктів. Слідування тенденціям цифрового розвитку економіки країни забезпечує її рейтинг у світі. Це визначення нової категорії базових цінностей трансформації економічних систем, що сприяє їх переходу в якісно новий стан із формуванням здатності оперативного адаптуватись до змін.

Відповідно до цифрових тенденцій розвитку економіки набуває змін обліковий та аналітичний процеси, на підставі яких реалізується генерація нових свідчень про діяльність суб'єкта господарювання та актуалізація відомих фактів щодо внутрішнього середовища його існування. Для ведення господарської діяльності необхідна різна обліково-аналітична інформація, проте основними вимогами, що до неї висуваються, є її якість, надійність, релевантність, актуальність і зрозумілість для різних користувачів, що мають на меті власні інтереси стосовно діяльності підприємства.

Складна структура обліково-аналітичної інформації пояснюється багаторівневістю інформаційних зв'язків і відносин між підсистемами управління підприємства у внутрішньому та зовнішньому середовищі. Обліково-аналітична інформація по-різному інтерпретується (декодується) користувачами відповідно доїхніх цільових запитів, досвіду роботи, фахових компетенцій тощо. Інтерпретація інформації здійснюється, виходячи з ключового інтересу, який характеризує мету бізнесу в аспекті його стратегії, що базується на ключових компетенціях підприємства, напрямі його розвитку та готовності до впровадження змін.

Успішна діяльність підприємства залежить від багатьох чинників, серед яких стратегія займає особливе місце, оскільки є генеральним планом дій, які визначають пріоритетні завдання з оцінкою ресурсів, ризиків, можливостей та обмежень відповідно до індивідуальних характеристик бізнесу. Стратегію можна назвати сценарієм досягнення бажаного результату відповідно до обраної моделі діяльності та реалізацією ключових компетенцій підприємства. Стратегія є системою установок, спрямованих на довгострокове зміцнення конкурентоспроможності підприємства, в якій реалізується репутація суб'єкта господарювання, що включає корпоративний та особистий бренд.

Стратегія формується як система процесів «дій», «плануй», «роби», «вивчай». Модель ефективної стратегії включає мету діяльності, планування, формування команди експертів, управління ризиками, дисципліну реалізації, комунікації, фінансування та екологічність. Останній чинник є обов'язковим для сучасного розвитку бізнесу, оскільки відповідає концепції корпоративної соціальної відповідальності, що є основою для сталого зростання діяльності та зміцнення конкурентної стійкості. Сьогодні для успішного управління діяльністю необхідно розглядати бізнес як екосистему зі складними фінансовими та корпоративними зв'язками, зокрема: клієнтська екосистема; екосистема реформ; корпоративна екосистема; єдина цифрова платформа; технологічні рішення; екосистема постачальників; екосистема партнерів. Важливо забезпечити єдину платформу зв'язків на основі цифрових технологій, які об'єднують фінансові та інформаційні потоки. Відповідно до концепції екосистеми в економіці бізнес є симбіозом, де різні компанії співпрацюють, щоб забезпечити стабільне зростання. Підприємства створюють команди, які легко адаптуються до нових ринків і вибудовують партнерські відносини з іншими компаніями, клієнтами і навіть конкурентами.

Бізнес-стратегія в сучасній екосистемі економічного середовища є результатом рішень керівного персоналу підприємства щодо орієнтирів, принципів та правил, яких необхідно дотримуватись для максимізації довгострокової цінності компанії. Ефективна стратегія – виважена, достатньо амбітна, добре оцифрована, схильна до критики і сумніву, узгоджена. Стратегічне завдання в екосистемі підприємства – знайти нові, інакші джерела зростання, інші ринки для забезпечення конкурентоздатної динаміки, що передбачає або адаптацію діяльності до

нових умов і чинників, або трансформування суті бізнесу та його стратегічної ідеї.

Для вимірювання прогресу щодо інноваційного зростання необхідно сформуванню своєрідний план дій – дорожню карту стратегії, що описує основні стадії розвитку, які є орієнтирами для підприємства для внесення змін у процесу у всіх підсистемах.

1. Начерк плану дій, що передбачає початковий варіант аналізу процесів і аналіз ризиків відповідно до можливостей та обмежень діяльності. Цей етап визначається найскладнішим, оскільки потребує творчого підходу з включенням елементів новизни, які дозволяють координувати компетенції діяльності підприємства.

2. Розробка пілотного проекту стратегії. Ключовий момент у визначенні пріоритетного розвитку – від локальних зусиль до експерименту з метою встановити, як буде функціонувати система управління в масштабі змін. Вибір вимірників орієнтований на встановлення того, як персонал ставиться до обраної ініціативи із внесенням коригувань до первісного варіанту плану.

3. Планування та старт ініціатив з управління змінами відповідно до сформованої моделі стратегії розвитку. Початок фактичного впровадження управління змінами на підприємстві: розробка гіпотез, формування моделей реакцій, експеримент, аналіз результатів в ході проекту змін, участь підсистем підприємства в поширенні ініціатив з управління змінами на підприємстві. На цьому етапі необхідні більш конкретні вимірювачі, зокрема, що відображають зміни в витратах, пов'язаних з бізнесом (зменшення вартості ресурсів), зміни в організаційній культурі (збільшення обміну знаннями між проектними групами, інтенсивність використання корпоративних баз знань тощо).

4. Забезпечення поширення і підтримки перших результатів. На цьому етапі управління змінами отримує статус офіційного проекту на підприємстві. Проводиться підбір методик вимірювання результатів, для чого можуть також залучати зовнішніх консультантів.

5. Популяризація політики управління змінами на підприємстві. Змінюються організаційна структура (управління змінами вбудовано в бізнес-модель підприємства) і організаційна культура (обмін, використання і поширення змін стають в компанії щоденною практикою); необхідні методики, що відображають вигоди підприємства (поширення кращої практики, оцінка ефективності тощо).

6. Вимір результатів за кількісними та якісними параметрами, що дозволяє зробити висновки про перспективність стратегії та внести за необхідності корективи. Такі вимірювання орієнтовані, передусім, на маркетинг і продажі, але також можуть стосуватись й інших видів діяльності, наприклад комунікацій (ефективна передача знань по ланцюжку «виробник – продавець – клієнт»), що також дає в результаті зростання продажів, або поширення кращої практики, що дозволяє заощадити час.

Реалізація стратегії – це процес, за допомогою якого підприємство створює вартість для учасників екосистеми, це процес, за допомогою якого компанія формує власні індивідуальні особливості, які її відрізняють від конкурентів і роблять більш привабливою для споживачів. Формування стратегії є складним процесом, проте не менше питань необхідно вирішити при її реалізації, зокрема, необхідно забезпечити виконання основних управлінських процесів (табл. 1).

Таблиця 1

Управлінські процеси впливу на реалізацію стратегії*

Процес	Характеристика
Формулювання і вимірювання стратегії	Стратегія має бути сформульована у кінцевому варіанті з її формулюванням, що зрозуміле для кожного суб'єкта управління. Мають бути виміряні не лише фінансові орієнтири, а також описані корпоративні, соціальні та екологічні важелі розвитку
Управління обмеженою кількістю стратегічних ініціатив	Значна кількість процесів може призвести до ускладнення управління та сповільнення в реалізації стратегії. При визначенні обов'язкових процесів необхідно враховувати не лише їх фінансовий характер, а також орієнтуватись на ключові процеси сталого розвитку, серед яких домінуючими поняттями мають бути інновації, утримання клієнтів і цифрова розвиненість
Моніторинг і управління процесом реалізації	Пропозиція декількох гіпотез для розгляду з метою оцінки процесів відповідно до визначеного плану. Встановлення взаємозв'язків між елементами стратегії для налагодження зворотного зв'язку між підсистемами управління та зовнішнім середовищем. Використання в розробці гіпотези принципів стратегії операційної досконалості для адаптування діяльності до постійно мінливих зовнішніх і внутрішніх умов
Реалізація стратегії на всіх рівнях діяльності підприємства	Ознайомлення персоналу на всіх рівнях організації з базовими положеннями сформованої стратегії. Це переведення стратегії на операційні рівні з визначенням ступеня керівного впливу та відповідальності. Делегування реалізації стратегії у підсистемах підприємства безпосереднім виконавцям відповідно до рівня їхньої професійної компетенції. Налагодження ефективної комунікації як програми, яка послідовно залучає всі підсистеми підприємства до проритетів і прогресу стратегії. Використання інформаційних каналів для колаборації та узгодження базових положень стратегії

Продовж. табл. 1

Процес	Характеристика
Координація реалізації стратегії бізнес одиниць	Реалізація стратегії потребує координації та інтеграції всіх частин у системі діяльності підприємства. Навчальні корпоративні програми, система мотивації організації мають бути сфокусовані на стратегічних пріоритетах. Розвиток інформаційних технологій має орієнтуватись на таких самих перспективах, які є пріоритетними для маркетингових, фінансових, інженерних служб, відділів, які обслуговують клієнтів тощо. Підрозділи підприємства мають бути ознайомлені з пріоритетами стратегії та оптимізувати власну діяльність в рамках внутрішніх кордонів змін
Зв'язок стратегічних ініціатив і бюджету діяльності підприємства	Має бути забезпечена структурна сумісність планування та бюджетування. Стратегія передбачає довгострокові цілі та програми, коли бюджет пов'язаний з короткостроковими операційними заходами. Стратегія виконується з перехресним управлінням бізнес-ініціативами, коли бюджет структурується ієрархічно різними департаментами. Тому для встановлення зв'язку ці процеси мають бути синхронізовані

*[1, с. 110-111]

Не лише загальна стратегія бізнесу, а також стратегія розвитку облікової системи для кожного підприємства є індивідуальною та визначається, передусім, цілями її функціонування, а також існуючими можливостями і обмеженнями діяльності. Таким чином, стратегія бізнесу і стратегія розвитку облікової системи є взаємозалежними і взаємодоповнюючими інструментами управління підприємством.

Облікова система підприємства може бути визначена як система процесів управління, яка використовує комплексний набір взаємодіючих елементів (а також їх зв'язків) для збору, обробки, зберігання та надання інформації для досягнення встановлених цілей, описаних у стратегії розвитку. Формування облікової системи управління підприємством необхідно розглядати як одну з найважливіших програм розвитку сучасного бізнесу, що складається з ланцюжка взаємопов'язаних проектів, результати кожного з яких необхідні для реалізації наступних планів.

Облікову систему можна розглядати як: 1) процес, сукупність реалізованих рішень, механізм узгодження інформаційних ресурсів і способів їх організації; 2) зв'язок інформації із системами управління підприємством і управлінським процесом у цілому; 3) створення інформаційних умов функціонування системи [2, с. 4; 3, с. 108; 4; 5, с. 349–351]. Облікова система включає не лише сукупність інформації та документів, а й засоби і методи їх формування, обробки, передачі й

зберігання. В обліковій системі розширено межі свідчень і відомостей, які затребувані користувачем для прийняття рішень, що регулюється чинниками часу та їх сприйнятливості.

Сучасний розвиток бухгалтерського обліку пов'язаний з динамізмом облікового наукового знання стосовно орієнтації на вимоги інформаційної економіки, соціально-екологічної переорієнтації бізнесу, глобалізації інформаційного простору й забезпечення етичної сторони економіки. Бізнес у системі економічних і соціальних зв'язків набув статусу «мета», що першим обґрунтував у своїй праці «Метабізнес» Ш. Карімов [6]. Він презентував бізнес як вправність у підприємницькій активності для управління господарською діяльністю з метою досягнення результатів, що відповідають реальному часу економічного середовища.

Ідея Ш. Карімова полягає в інтеграції непохитних принципів світобудови для управління бізнес-сучасністю через власну цільову настанову. «Мета» означає «більше», «краще», «досконаліше». Цим префіксом не слід обмежуватись лише в бізнесі: якщо є підстави застосувати ідею енергії, цільової настанови, світосприйняття до бізнесу, то з таким самим результатом можна оптимізувати його філософію – бухгалтерський облік.

Метатеорію бухгалтерського обліку обґрунтував і всебічно розвинув С. Ф. Легенчук. Він запропонував розглядати її як множину висловлювань (метатеоретичні концепції та моделі) щодо теорій бухгалтерського обліку, яка забезпечує реконструкцію теоретичних облікових цінностей (принципів, методів), реорганізацію наукових знань у сфері бухгалтерського обліку [7, с. 11–12]. Ученому властива філософська інтерпретація бухгалтерського обліку: «Наукова теорія бухгалтерського обліку є множиною висловлювань (принципи, фундаментальні й окремі теоретичні закони, емпіричні залежності і дані спостережень) про деякий клас ідеальних об'єктів, їх властивості та відносини, є системою доказів і методів пояснення та роз'яснення явищ у відображуваній частині дійсності» [8, с. 214]. Таким чином, ученим досягнуто нового рівня у розвитку теорії бухгалтерського обліку, враховуючи соціокультурний динамізм облікової системи та багатоаспектність зовнішніх чинників впливу.

Опрацювання нових підходів до розуміння торії бухгалтерського обліку дозволило обґрунтувати наявність енергоінформаційного обміну, що містить у собі ідею цілісної системи обробки, зберігання і поширення

Узагальнення різних наукових підходів, філософсько-світоглядних засад, результатів критичного аналізу думок вчених-економістів щодо вирішення питання подальшого розвитку бухгалтерського обліку в умовах його реформування на основі аналізу сучасних теорій і концепцій дозволило розмежувати напрями розвитку облікової теорії. В основі розмежування лежить взаємодія різних концептуальних, управлінських і позитивістських теорій, які вплинули на інтеграцію внутрішніх процесів розвитку бухгалтерського обліку. Для України нова облікова теорія в її знанневому й цифровому аспектах є одним із перспективних і продуктивних напрямів розвитку економічної науки.

Концептуальним змінам передують відкриття нових об'єктів дослідження, якими є інформація, технології, комунікації, науково-інтелектуальні ресурси, що об'єктивно визнані повноцінними чинниками розвитку сучасного суспільства й модернізації економіки. У сукупності все це забезпечує отримання реального результату, вираженого через економічні та позаекономічні показники. У розвитку бухгалтерського обліку концепція «...покликана забезпечити зацікавлених фахівців інформацією про загальні підходи до організації та ведення бухгалтерського обліку; бути основою поетапної розробки нових і перегляду чинних нормативних документів з бухгалтерського обліку; сприяти прийняттю рішень з питань, ще не врегульованих нормативними документами; допомагати споживачам облікової інформації в розумінні даних, що містяться в бухгалтерській звітності» [10, с. 39–40]. Концепція як сформована й аргументована точка зору розробляється, виходячи з багатогранності загальної проблеми, – адаптувати облікову звітність до вимог зовнішнього середовища, що набуває інформаційного і технологічного характеру з досягненням глобалізації соціально-економічних зв'язків.

Сучасні концепції бухгалтерського обліку є результатом розвитку мета- та основоположних концепцій бухгалтерського обліку. Це, зокрема, стратегічна, соціальна, етична, утворююча, інституціональна концепції та концепції справедливої вартості, ринково-орієнтованої звітності [11, с. 21]. Модернізована система бухгалтерського обліку (передусім на основі теоретичного обґрунтування) орієнтована на різні напрями розвитку – як соціальний інститут, економічна категорія, інструмент бізнесу та наука.

Бухгалтерський облік виявився гнучким до змін у зовнішньому середовищі, внаслідок чого було сформульовано нові концепції:

соціально-орієнтований облік, інтелектуальний облік, теорія багатоцільового обліку, глобальний облік, концепції позиційного обліку договірних зобов'язань, конструктивного зобов'язання, інтегрованої звітності тощо. Кожна з розроблених науковцями концепцій має свою основу, виражену через технології, знання, інформацію або інформаційні запити користувачів для забезпечення ефективності облікових процесів у формуванні управлінської інформації для прийняття рішень.

Стратегія інноваційного розвитку інформаційної системи забезпечує відповідь на чотири базових питання бізнесу: «навіщо?», «які реальні потреби?», «як?», «які очікувані результати?» (табл. 2).

Таблиця 2

Конфігурація основних вимірів інноваційного розвитку облікової системи підприємства

Базове питання	Характеристика розвитку
Навіщо?	Відповіддю на питання є стратегія бізнесу з місією, цілями і завданнями підприємства. Професійно і комплексно розроблена стратегія бізнесу дозволяє оптимізувати інформаційну систему та формалізувати цільові показники стратегії. Місце інформаційної системи в стратегії полягає в тому, яким чином вона може вплинути на успішність і ефективність досягнення цілей в рамках розвитку бізнесу, а також в оцінці цього впливу на активізацію діяльності підприємства
Які реальні потреби?	Відповідь на це питання дозволяє оцінити стан наявних ресурсів і спрогнозувати потребу в додаткових ресурсах для розвитку інформаційної системи управління. Обов'язково необхідно оцінити стан матеріальних і нематеріальних ресурсів з особливою увагою до професійного, технологічного та технічного забезпечення
Як?	Для відповіді на це питання необхідно формалізувати вимоги до ресурсів, які будуть використовуватись для розвитку та функціонування інформаційної системи, а також обрати найбільш оптимальний варіант розвитку. Варіантом розвитку інформаційної системи є можливі сценарії застосування різного технологічного забезпечення для підтримки фактичного та очікуваного рівня управління
Які очікувані результати?	Це питання необхідно ставити з метою виявлення і чіткої формалізації ефектів від розвитку інформаційної системи, допустимих витрат і ризиків. Необхідно розглядати управлінські, соціальні та економічні ефекти в комплексі, розробляючи при цьому якісні і кількісні показники ефективності. Такі показники мають бути взаємопов'язані з показниками, розробленими для стратегії бізнесу. В процесі розробки стратегії розвитку інформаційної системи має бути закладена основа для оптимізації всіх планованих витрат, а також формалізовані можливі ризики для подальшої розробки попереджувальних заходів

Розроблення стратегії розвитку облікової системи передбачає слідування визначеним етапам, які складають базис або алгоритм для інформаційного середовища підприємства.

1. Вихідний пункт – оцінювання початкового стану системи управління, технологічного забезпечення та облікової системи підприємства.

2. Очікувані досягнення – визначення стратегії розвитку із формуванням детального пілотного проекту.

3. Доступність ресурсів – визначення необхідних ресурсів та інструментів, що забезпечують рух від відправної точки до бажаних результатів.

4. Цифрова трансформація облікових процесів – встановлення цифрових пріоритетів розвитку та їх узгодження із загальною стратегією бізнесу.

5. Імплементация гіпотез інноваційного розвитку – реалізація плану досягнення цілей розвитку облікової системи відповідно до нових правил ведення бізнесу, оцифрування діяльності та впровадження аналітичних додатків розвитку інформації.

6. Формування цифрової архітектури – розроблення методики та базових положень для організації цифрової платформи облікової системи, що збалансовано з платформою діяльності підприємства.

Стратегію розвитку облікової системи формують за напрямками, зокрема, організацією композиції інформаційних і бізнес процесів, імплементациєю цифрової архітектури, забезпечення балансу між матеріальними та нематеріальними ресурсами. На цих етапах обов'язково необхідно забезпечити належні професійні компетенції, які є базовим чинником для розвитку інформаційної системи управління. Важливо розробити програму навчання та залучити до підвищення рівня професійних компетенцій провідних фахівців. Наступним етапом є розробка плану впровадження стратегії, що включає підготовчу діяльність за технологічними, технічними, ресурсними та професійними напрямками.

При формуванні альтернатив проектів реалізації програми розвитку облікової системи необхідно забезпечити їх відповідність актуальним вимогам бізнесу, тобто сприяти розвитку не лише оперативному, а й прогнозованому рівню реалізації бізнес-функцій. Досягнення цілей обумовлюється виконанням певних заходів і проектів, без проведення яких неможливий подальший розвиток відповідно до обраної стратегії;

проекти мають бути взаємопов'язаними і взаємодоповнюючими. Варіативне формування проектів здійснюється за принципами мультипроектного управління (для досягнення збалансованості рамок проектів і використовуваних ресурсів).

Розвиток облікової системи управління може бути ініційований лише після визначення і формалізації короткострокових, проміжних і довгострокових цілей, після чого необхідно переходити до здійснення оперативних заходів, реалізація яких дозволить забезпечити готовність підприємства до реалізації першочергових проектів. Результативне виконання першочергових проектів є гарантією досягнення поставлених короткострокових цілей, тобто переходу на новий якісний рівень розвитку інформаційної системи управління. Після цього відбувається перегляд і коригування наступних цілей, заходів і проектів, оскільки процес розвитку інформаційної системи є відкритим і залежить як від внутрішніх, так і від зовнішніх факторів діяльності підприємства. Після коригування знову проводяться необхідні заходи, і починається реалізація проектів для досягнень проміжних цілей.

У контексті розвитку концепцій бухгалтерського обліку й аналізу спостерігається активність цифрових та управлінських інновацій, переваги яких полягають у модифікації процесів обробки, передачі й зберігання інформації, реалізація в управлінських рішеннях якої розширює діапазон розвитку діяльності підприємства. Адаптуючись до цифрової парадигми розвитку економічної теорії, обліковий і аналітичний процеси модернізовані відповідно до впровадження в їх моделі цифрових технологій, інтелектуальних рішень з установленням структури їх взаємодії, трансформуючи бухгалтерський облік у гнучку внутрішньомережеву систему з каналами входу і виходу інформації у внутрішнє та зовнішнє середовище. Це організація розвинутої системи обробки, передачі та зберігання інформації з підвищеними її якісними параметрами.

У результаті обліковий та аналітичний процеси еволюціонують у гнучкі, інтегровані мережеві структури, що досягається через розроблення і впровадження інформаційно-комунікаційних технологій, які уможливають інтерактивний режим інформаційного обігу із формуванням розширеної бази даних за окремими ознаками як on-line середовище локального призначення з виокремленням вузлів зв'язку. Цьому сприяє безперервне оновлення облікового і аналітичного процесів

на основі цифрових рішень, які забезпечують і регулюють модернізацію обліку.

Розвиток облікового і аналітичного процесів спрямований на забезпечення єдності, інтегрованого функціонування і централізації систем обліку й аналізу з відповідним рівнем узгодженості із зовнішнім середовищем, що в сукупності становить ефективну координаційно-регулюючу систему бухгалтерського обліку. Ускладнення в процесах діяльності підприємства викликали закономірну потребу в формалізації інформаційних потоків і побудові системи, в якій мультиплікуються різні елементи й властивості інформаційного взаємобміну всередині інтегрованої системи та за її межами.

Для переходу на новий рівень розвитку облікової системи необхідно організувати всі процеси підприємства відповідно до ключових чинників.

1) Наявність розробленої стратегії бізнесу.

2) Фактор професійних компетенцій – сформована команда інноваторів, наявність серед фахівців кандидатур, які складають команду змін, достатній рівень володіння сучасними принципами управління, можливість залучення системних фахівців і аналітиків, позитивне ставлення співробітників до змін.

3) Розвинуті бізнес-процеси – готовність до оптимізації і, за необхідності, до зміни бізнес-процесів підприємства.

4) Документальне забезпечення – наявність і використання документів, що регламентують діяльність підрозділів і співробітників, інструкцій по складним і критично важливим процесам, виробничих нормативів і статистики.

5) Рівень розвитку інфраструктури – достатній рівень комунікацій, продуктивності робочих станцій і серверів, наявність кваліфікованих фахівців з розвитку цифрової інфраструктури.

6) Фінансове забезпечення – наявність вільних грошових коштів для інвестування в інноваційний розвиток облікової системи, проведена оцінка можливих джерел отримання економічного ефекту, розробка та затвердження обґрунтованого бюджету на розвиток.

Формування та розвиток облікової системи підприємства здійснюється відповідно до проекту, в якому мають бути враховані організаційні, технологічні та управлінські характеристики з урахуванням параметрів стратегії бізнесу. Управління проектом розвитку облікової системи – це окрема галузь знань, яка потребує відповідної професійної

підготовки та навичок, а також комплекс взаємопов'язаних заходів, розроблених для якісних змін в обліковому забезпеченні управління. Формування проекту розвитку облікової системи здійснюється на основі трьох визначальних чинників – час, якість, вартість. До інформації завжди висувались підвищені вимоги, тому саме ці чинники є ключовими для забезпечення якісних характеристик даних, які використовуються для діяльності та розвитку підприємства. Розробка проекту облікової системи здійснюється з урахуванням організаційного, контрольного, управлінського чинників, які забезпечують відповідні параметри інформації, враховуючи індивідуальний аспект бізнесу.

Таким чином, у науковому дослідженні розглянуто інноваційні перетворення в бухгалтерському обліку, фокусуючись на цифрових аспектах сучасного розвитку бізнесу. Закладено інноваційне підґрунтя трансформації облікової системи, що засновано на технологіях обробки, передачі та зберігання інформації нового типу. Обґрунтовано програму дій щодо інноваційного розвитку облікової системи відповідно до цифрових тенденцій трансформації сучасного бізнесу. Розвиток облікової системи описано через взаємний вплив цифрових нововведень та інтелектуальних рішень на процеси обробки, передачі та зберігання інформації. Це здійснюється відповідно до умов і параметрів розвитку суб'єкта господарювання з декомпонуванням чинників впливу й розробкою необхідних заходів усунення дезінтеграції процесів обробки інформації, контролюючи резерв мобілізації технологій та інтелекту, підвищуючи таким чином ефективність обліково-аналітичної інформації при формуванні та реалізації керівного впливу.

Описано конфігурацію основних вимірів інноваційного розвитку облікової системи управління із визначенням етапів, які складають базис або алгоритм для інформаційного середовища підприємства. Це дозволило сформувати оптимальну систему процесів управління із визначенням комплексного набору взаємодіючих елементів (а також їх зв'язків) для збору, обробки, зберігання та надання інформації для досягнення встановлених цілей, описаних у стратегії розвитку бізнесу.

Список використаних джерел:

1. Bochulia T. Innovative changes in development of enterprise information system: digital transformations, behavioral technologies and new decisions: monograph / T. Bochulia. – Warsaw : Consilium Sp. z o.o., 2019. – 132 p.

2. Аксьонова С. А. Формування системи інформаційного забезпечення управління ринковою вартістю підприємства / С. А. Аксьонова // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2014. – № 3 (69). – С. 3–9. – (Серія «Економічні науки»).

3. Герасименко І. О. Інформаційне забезпечення системи управління інноваційною діяльністю аграрних підприємств / І. О. Герасименко // Економіка та управління АПК. – 2014. – № 1. – С. 108–113.

4. Матвієнко О. Л. Інформаційне забезпечення управлінською складовою сільськогосподарських підприємств [Електронний ресурс] / О. Л. Матвієнко, В. Ю. Глуханюк. – Режим доступу : <http://goo.gl/cN3NhL>.

5. Титаренко І. В. Удосконалення процесу інформаційного забезпечення як інструменту ефективного управління підприємством [Електронний ресурс] / І. В. Титаренко. – Режим доступу : <http://goo.gl/F5iKJi>.

6. Каримов Ш. Метабизнес – технология успешного бизнеса [Электронный ресурс] / Ш. Каримов, И. Чекотин. – Режим доступа : <http://metabiznes.su/book2/index.php>.

7. Легенчук С. Ф. Розвиток теорії і методології бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / С. Ф. Легенчук. – К., 2009. – 37 с.

8. Легенчук С. Ф. Структура наукової теорії в бухгалтерському обліку: філософський аналіз [Електронний ресурс] / С. Ф. Легенчук // Міжнародний збірник наукових праць. – 2010. – Вип. 2 (17). – С. 205–215.

9. Бочуля Т. В. Філософський підхід у бухгалтерському обліку в системі інформаційного забезпечення бізнесу / Т. В. Бочуля // Фінанси, облік і аудит : зб. наук. праць. – К. : КНЕУ, 2014. – Вип. 2 (24). – С. 175–189.

10. Джаферова С. Э. Актуальные проблемы совершенствования бухгалтерского учета в формате глобализационных процессов / С. Э. Джаферова, У. Р. Байрам // Проблемы і перспективи розвитку бухгалтерського обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки : монографія / [за заг. ред. проф. Ю. А. Вериги, доц. Ю. О. Ночовної]. – Полтава : ПУЕТ, 2014. – С. 38–47.

11. Давидюк Т. В. Зміна концепції бухгалтерського обліку під впливом дії постіндустріальної економіки / Т. В. Давидюк // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2010. – № 2 (52). – С. 20–22. – (Серія «Економічні науки»).

4.2. Цифровізація як вектор модернізації системи бухгалтерського обліку

Четверта промислова революція стосується нових цифрових промислових технологій, цифрової трансформації та четвертої фази технологічного прогресу, що сприяє промислому виробництву майбутнього. Індустрія 4.0 із інтегрованими виробничими, логістичними процесами, зростаючою взаємодією між роботами, людьми та потоками даних у глобальних ланцюгах створення вартості матиме значний вплив на всі бізнес-процеси. Якість інформації економічної системи при застосуванні таких технологій стане оперативнішою, більш своєчасною та

точнішою, з різноманітною та широко інтегрованою інформацією, включаючи фінансову і нефінансову інформацію.

Україна перебуває на початку розвитку високоякісної цифрової економіки. Ключовими цифровими трендами на сьогодні є дані, які стають головним джерелом конкурентоспроможності; розвиток сфери Інтернету речей; цифрові трансформації як окремих бізнесів, так і цілих секторів; економіка спільного користування; віртуалізація фізичних інфраструктурних ІТ-систем; штучний інтелект; цифрові платформи [11]. Саме доступ до блокчейн та великих даних, що підтримуються хмарними інструментами аналітики та штучний інтелект, у значній мірі впливають на прийняття управлінських рішень суб'єктів господарювання.

У цьому контексті системи бухгалтерського обліку, які виконують дуже важливу функцію для бізнесу, повинні адаптуватися до цифровізації, трансформувачи всю систему бухгалтерського обліку. Індустрія 4.0 пропонує новий потенціал для модернізації бухгалтерського процесу через цифровізацію та застосування нових цифрових інструментів.

Очевидно, що природа цифрових систем бухгалтерського обліку характеризується легкодоступними даними завдяки використанню інтегрованих систем звітності в режимі реального часу та постійному розвитку. Наявна практика організації бухгалтерського обліку свідчить про зростання ролі автоматизованих інформаційних систем, але значна кількість підприємств не мають можливості оперативної здійснити цифрову трансформацію базових систем та бізнес-процесів. Саме тому, особливої актуальності набуває питання дослідження основних організаційно-методичних положень, які визначають ключові аспекти організації бухгалтерського обліку в умовах цифровізації.

Науковий інтерес в контексті цифровізації систем бухгалтерського обліку відображено в публікаціях вітчизняних вчених, таких як: Р.Ф. Бруханський, Т.В. Давидюк, Н.Ю. Єршова, В.А. Кулик, П.О. Куцик, С.Ф. Легенчук, В.Я. Плаксієнко, М.С. Пушкар, Н.М. Хорунжак, Л.В. Чижевська та ін.

Даному питанню також приділена увага у наукових доробках зарубіжних вчених, серед яких: К. Аксельсон, А. Ардіанто, Ф. Бенсберг, Р. Вадан, П. Данліві, Дж. Дженсон, М. Драолі, Н. Казаліно, К. Корсі, Р. Ламболі, Д. Манчіні, С. Маштер, У. Мелін, К. Рох, Ф. Тойтеберг та ін.

Враховуючи вагомі наукові напрацювання вітчизняних та зарубіжних вчених, слід звернути увагу, що подальшої наукової

аргументації потребують питання щодо ідентифікації організаційних аспектів нормативного регулювання цифровізації відповідних бізнес-процесів, визначення комплементарного синтезу системи управління та цифровізації бухгалтерського обліку, а також систематизації якісних характеристик системи бухгалтерського обліку, трансформація яких відбувається в результаті домінування процесу цифровізації в якості драйверу розвитку економічного суспільства, що, своєю чергою, здійснює домінуючий вплив на елементи методу бухгалтерського обліку.

Оригінальними є роздуми В. Фіщука про те, що розгортання національних цифрових інфраструктур, різноманітні стимули до цифровізації та модернізації забезпечать користувачів (споживачів технологій) інструментами ефективності, зростання [12].

Даний погляд є віддзеркаленням рівня розвитку сучасного суспільства, що дозволяє в руслі бухгалтерського обліку інтерпретувати цифровізацію як явище, яке відкриває нові можливості трансформації інформаційних потоків, які будуть корисними в процесі взаємодії з різними категоріями стейкхолдерів. Крім того, цифровізація створює базис для формування нових концепцій, орієнтованих на обробку, узагальнення та передачу облікової інформації, оскільки:

- режим реального часу є лейтмотивом процесу організації бухгалтерського обліку;
- по кожній господарській операції забезпечується оперативний обмін даними з первинних документів до даних у відповідні реєстри бухгалтерського обліку;
- сучасні інформаційні технології (наприклад, система глобального позиціонування) супроводжують виробничі процеси, що забезпечує оперативне фіксування інформації про господарські операції в бухгалтерському обліку та ін.

Доцільно погодитися з позицією Н.Л. Соколової щодо ідентифікації ознак цифровізації, а саме:

- всі види контенту переходять з аналогових, фізичних і статистичних в цифрові, одночасно стають мобільними та персональними;
- індивід отримує можливість контролювати свій особистий контент, направляти інформаційні запити, формувати індивідуальну траєкторію інформаційної діяльності;

- здійснюється перехід до простих технологій комунікації (технологія стає лише засобом, інструментом спілкування), головна характеристика засобу й технології – керованість;

- комунікації стають гетерогенними: вертикальна та ієрархічна комунікація втрачає актуальність, відбувається перехід до мережевої структури комунікації [10].

Слабкими сторонами цифровізації в Україні є те, що: вітчизняні компанії не можуть масштабно фінансувати проекти цифровізації бізнес-процесів; бізнес-моделі українських компаній переважної частини галузі пристосовані до аналогового формату ведення бізнесу та складно трансформуються й адаптуються до цифрового середовища; компанії не достатньо компетентні щодо контент-менеджменту, що знижує потенціал ефективності використання соціальних мереж та SMM; компанії переважно не бачать цінності в акумулюванні та аналізі даних, хоча потенційно такі дані – накопичуються на основі онлайн-активності користувачів сайту компанії. Така ситуація спричинена тим, що в Україні наразі не надто розповсюджена стратегія аналізу онлайн-середовища як одного з ключових джерел інформації про зовнішнє середовище бізнесу. Крім цього, до слабких сторін належить брак кваліфікованої робочої сили з потужними цифровими навичками на ринку праці, що може ускладнити для організації залучення талантів із належним набором вмій, а також відсутність цифрової трансформації у стратегічних цілях компанії. З даними фактами пов'язана в майбутньому неефективність стилю керівництва організації та безсистемна цифрова трансформація [14].

Колектив авторів Н.М. Хорунжак, І.Р. Лукановська вважають, що поява в умовах цифрової економіки нових специфічних господарських операцій і видів діяльності вимагає адекватної системи обліку, здатної відображати досить особливі об'єкти. З огляду на це, актуальним напрямом наукових досліджень є проблематика розвитку системи обліку в умовах цифрової економіки [13].

Правомірно вважати, що ухвалення стратегічних рішень щодо цифрової трансформації економічного бізнес-суспільства задекларовано на державному рівні в відповідних нормативних документах, характеристику яких наведено в таблиці 1.

Зазначені нормативні документи врегульовують організаційні питання щодо процесів цифровізації, проте, в практичному аспекті існує значна кількість проблем (особливо в бухгалтерському обліку), які

потребують термінового узгодження. Саме тому на сьогодні для процесу цифровізації системи бухгалтерського обліку властивим є фрагментарний характер.

Розглядаючи цифрову трансформацію на рівні підприємства, важливо акцентувати увагу, що даний процес передбачає не лише зміни в організації бухгалтерського обліку, але й в системі управління.

Таблиця 1

Характеристика нормативних документів, які регламентують процес цифровізації адміністративно-економічних процесів в Україні

Назва нормативного документа	Зміст
Закон України «Про електронну комерцію» від 03.09.2015 № 675-VII	Визначено правові відносини у сфері електронної комерції під час вчинення електронних правочинів. Ідентифіковано види електронних послуг, деталізовано основні принципи правового регулювання у сфері електронної комерції, визначено права і обов'язки учасників відносин у сфері електронної комерції.
Закону України «Про електронні довірчі послуги» від 05.10.2017 № 2155-VIII	Визначено правові та організаційні засади надання електронних довірчих послуг. Деталізовано основні принципи державного регулювання у сферах електронних довірчих послуг та електронної ідентифікації. Ідентифіковано суб'єктів відносин у сфері електронних довірчих послуг, їх права та обов'язки. Конкретизовано засоби, схеми електронної ідентифікації. Врегульовано питання щодо організації нагляду (контролю) у сфері електронних довірчих послуг.
Постанова Кабінету міністрів України від 21.10.2015 № 835 «Про затвердження Положення про набори даних, які підлягають оприлюдненню у формі відкритих даних»	Визначено вимоги до формату і структури наборів даних, що підлягають оприлюдненню у формі відкритих даних, періодичність оновлення та порядок їх оприлюднення, а також перелік таких наборів даних.
Проект Цифрової адженди України	Задекларовано першочергові сфери, ініціативи, проекти «цифровізації» України. Конкретизовано місію, візію, цілі, основні принципи «цифровізації», перспективні політики стимулювання розвитку «цифрової» інфраструктури України, особливості «цифровізації» освіти, розвитку «цифрової» економіки, «цифровізації» державного управління, «цифровізації» суспільно-економічної сфери та ін.

* Джерело: узагальнено авторами за матеріалами [4; 5; 6; 7]

Крім того, каталізатором змін системи управління суб'єкта господарювання стала пандемія COVID-19, яка поставила під сумнів існуючі бізнес-моделі економіки у безпрецедентному масштабі. Відповідно, власники, менеджери, бухгалтери зрозуміли, що потрібно бути відкритими до інновацій та цифрових технологій, переосмислити наявні бізнес-моделі, зробити їх більш стійкими, а бухгалтерський облік можливий у віддаленому доступі з будь-якого засобу. Зазначені причини сформували ключові тенденції розвитку системи управління, а саме: різке прискорення цифровізації; зростаюче значення екологічних, соціальних та управлінських цілей для забезпечення стійкого розвитку підприємства; локалізація відповідних операцій; удосконалення системи матеріально-технічної та електронно-інформаційної підтримки функціонування системи бухгалтерського обліку; зростання програмних можливостей смартфонів та ін.

Взагалі, в сучасному економічному соціумі існують певні принципи функціонування і розвитку підприємства, серед яких важливу роль відіграє принцип інформаційності, відповідно до якого «чим більшою інформацією володіє організація про внутрішнє і зовнішнє середовище, тим вона має більшу ймовірність постійного функціонування (самозбереження). Принцип інформаційності націлює підприємство на зростання інформаційного потенціалу, який виражає ступінь використання існуючих або можливих інформаційних ресурсів. Потенціал вимірює наявні інформаційні ресурси будь-якого суб'єкта, структуру, зміст, а також вміння їх раціонально і повно використовувати для досягнення мети. Інформація виникає або генерується в міру необхідності у ній з боку зацікавленого споживача. Суб'єкту (споживачу) необхідна інформація для реалізації можливостей його існування в певному оточенні функцій і форм поведінки. При цьому, на першому місці повинен бути зміст інформації, а на другому – форма [8].

У даному контексті вагомості набуває бухгалтерський облік, який виконує багато різноманітних функцій, але головною є інформаційна, оскільки її завдання полягає в задоволенні всіх потреб системи управління в інформації про факти господарської діяльності; відображенні інформації таким чином, щоб на базі кількісних даних можна було отримати достовірну, якісну характеристику господарської діяльності підприємства [1].

Оскільки сучасний менеджер повинен забезпечити своєчасне прийняття управлінських рішень на максимально повній доказовій базі з мінімальним ризиком, в практичній сфері бухгалтерський облік, як інформаційний базис, забезпечує необхідним інструментальним комплексом практичну реалізацію функцій управління. Він передбачає партнерство в прийнятті управлінських рішень, розробці планування системи управління ефективністю та забезпечує формування фінансової звітності, контролю з метою сприяння керівництву у формулюванні та реалізації стратегії підприємства. Це неможливо без належного інформаційного супроводу та здійснення реалістичної оцінки дієвості системи управління.

Тобто, система обліку має цінність не сама по собі, а як ланка забезпечення зворотного зв'язку в контурі циклу управління [9].

Означувана думка цілком узгоджується з сучасними реаліями, оскільки бізнес-аналітика, яка є основою для моделювання стратегії розвитку підприємства, в цифровому середовищі змінює свою парадигму. Відповідно, розвиток суб'єкта господарювання перебуває в синергетичній взаємодії з бухгалтерським обліком, організація якого передбачає використання новітніх цифрових технологій. За даних умов бухгалтерський облік відіграє домінуючу роль в адаптації бізнес-моделей, оскільки одночасно зі створенням цифрової бази з релевантною інформацією, яка є ціннісним ресурсом для прийняття управлінських рішень, виникає можливість формування дашбордів, персоналізованого розкриття звітної інформації на запити стейкхолдерів, проведення реалістичних фінансових прогнозів в режимі реального часу за допомогою відповідних цифрових платформ та ін.

Для підтвердження висловленої вище аргументації, наступним етапом наукового дослідження є визначення місця бухгалтерського обліку як функції управління підприємства у цифровому середовищі (рис. 1).

З огляду на викладене вище та з урахуванням даних рис. 1, доцільно зазначити, що в умовах цифровізації відбувається модернізація як системи управління підприємства, так і системи бухгалтерського обліку. Зокрема, вплив цифровізації на систему управління не тільки створює нові виклики, пов'язані з електронними комунікаціями, але й актуалізує необхідність ідентифікації способів протистояння кіберзагрозам, моделювання цифрової стратегії підприємства, трансформації бізнес-процесів, перегляду діючої системи управління та реалізації відповідних заходів, пов'язаних з діджиталізацією.

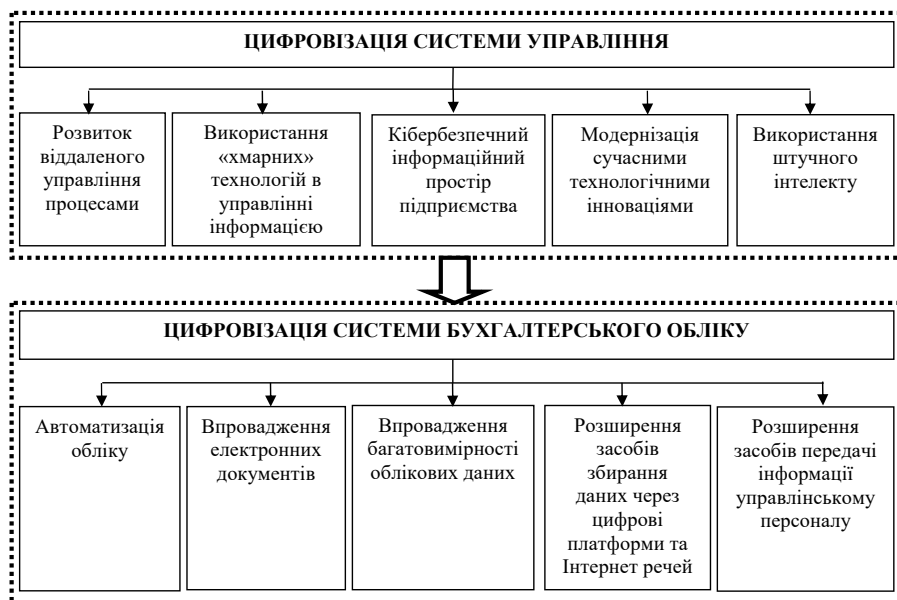


Рис. 1. Архітектоніка взаємодії цифровізації системи управління та цифровізації системи бухгалтерського обліку підприємства

*Джерело: складено авторами

Щодо системи бухгалтерського обліку, то відбувається модифікація організаційно-методичних засад, розширюється перелік якісних вимог, яким має відповідати система бухгалтерського обліку, відбувається вплив цифровізації на елементи методу бухгалтерського обліку та ін. Крім того, підтримка системи бухгалтерського обліку в цифровому середовищі потребує використання потужних технічно-комп'ютерних компонентів та інформаційних систем.

В контексті розгляду впливу цифровізації на бухгалтерський облік, виникає нагальна потреба ідентифікації якісних вимог до системи бухгалтерського обліку.

Слушною є думка Г.В. Головчак та О.Б. Юрченко, що сучасна система обліку повинна відповідати низці вимог за якістю, зокрема:

- бути своєчасною, щоб миттєво використовувати облікові дані в процесі управління;

- бути документально обґрунтованою та достовірною;
- задовольняти вимоги необхідності та достатності інформації для управління та контролю;
- бути доступною для інвестора та інших зацікавлених категорій стейкхолдерів [2].

Відповідно до вимог Концептуальної основи фінансової звітності корисність інформації оцінюється за допомогою основоположних та посилювальних критеріїв, які уособлюють відповідні якісні характеристики. Тобто, корисність як основоположна якісна характеристика передбачає, що інформація повинна бути доречною і правдиво поданою. Відносно посилювальних якісних характеристик, необхідно зазначити, що якість інформації визначається з позиції зіставності (користувачі повинні мати можливість ідентифікувати, зрозуміти подібності статей та відмінності між ними), можливості перевірки (запевнення користувачів у тому, що інформація фінансової звітності правдиво відображає економічні явища, які вона призначена подавати, в разі потреби буде проведена пряма або непряма перевірка); своєчасності (особи, які приймають рішення, повинні вчасно отримувати корисну інформацію), зрозумілості (з метою зрозумілості класифікація та подання інформації мають бути чіткими і стислими) [3].

Не применшуючи значення вимог Концептуальної основи фінансової звітності та поглядів вчених щодо якості інформації, доцільно зазначити, що цифрове середовище створює умови для модернізації підходів до оцінки якості інформаційних ресурсів. Для підтвердження висловленої аргументації на рисунку 2 представлено характеристику якісних вимог до системи бухгалтерського обліку в умовах цифровізації.

Сьогодні очевидним є те, що цифрове середовище здійснює вплив на елементи методу бухгалтерського обліку. При цьому, цифровізація не трансформує зміст самих методів, а змінює середовище та практику їх застосування. В таблиці 2 узагальнено вплив процесу цифровізації та елементи методу бухгалтерського обліку.

Дані таблиці 2 дозволяють зробити висновок, що в умовах цифровізації елементи методу бухгалтерського обліку зберігають свою актуальність, але контури їх функціональної місії значно розширюються.

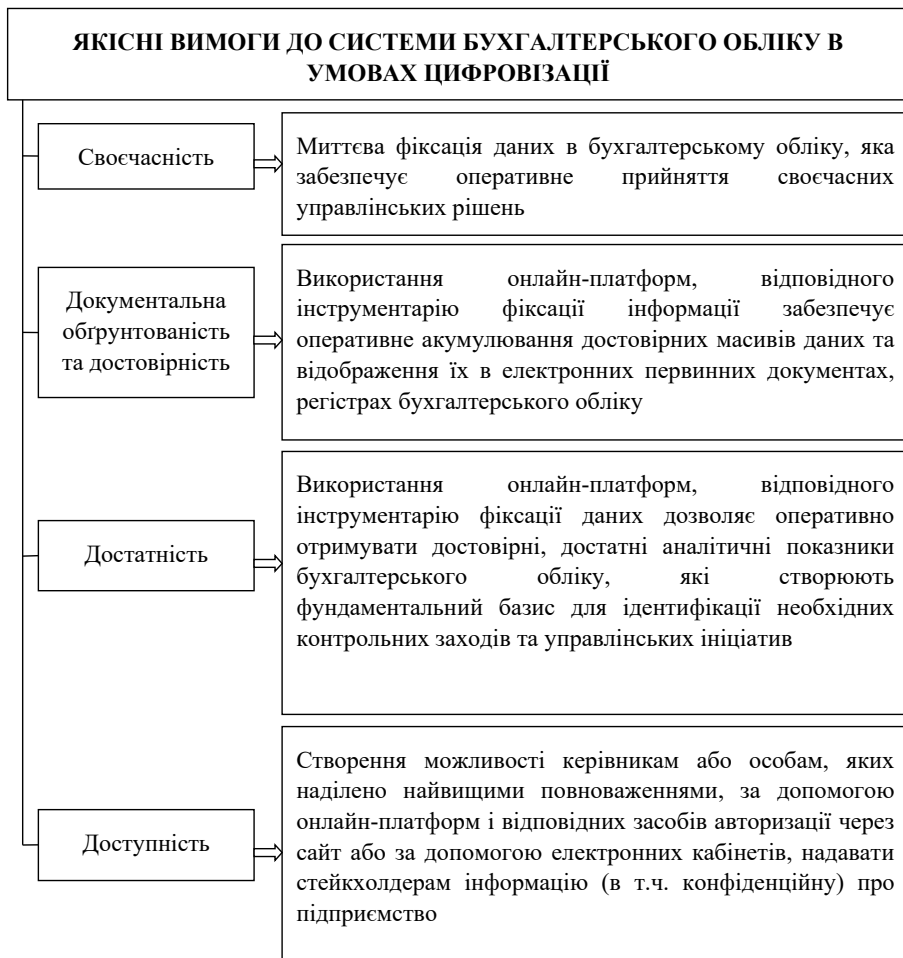


Рис. 2. Якісні вимоги до системи бухгалтерського обліку в умовах цифровізації

*Джерело: складено авторами

Таблиця 2

Вплив цифровізації на елементи методу бухгалтерського обліку

Елементи методу бухгалтерського обліку	Характеристика впливу цифровізації
1	2
Документування	<ul style="list-style-type: none"> - застосування технології безконтактної ідентифікації інформації (в т.ч. карткових, біометричних технологій, QR-кодів та ін.); - реалізація регламентованої законодавством можливості уніфікації форм первинних документів; - впровадження електронного документообігу (ЕДО); - документування фізичних і віртуальних серверів; - документування цифрових активів
Інвентаризація	<ul style="list-style-type: none"> - радіочастотна ідентифікація (RFID); - можливість проведення інвентаризації у віддаленому підрозділі за допомогою безпроводних сканерів, які здатні визначати місце перебування інвентарного об'єкта; - підвищення точності результатів інвентаризації; - формування порівняльної інвентаризаційної відомості в режимі реального часу
Оцінка	<ul style="list-style-type: none"> - інноваційні методи оцінки нових об'єктів обліку (цифрових активів); - методи оцінки інновацій інтелектуального характеру, що капіталізуються; - створення віртуальних одиниць вартості; - підвищення точності результатів оцінки
Калькулювання	<ul style="list-style-type: none"> - збір облікової інформації про фактичні витрати на виробництво в режимі реального часу; - алгоритмізований підхід розподілу витрат та достовірне їх включення до визначення собівартості
Рахунки	<ul style="list-style-type: none"> - застосування багаторівневої аналітики рахунків бухгалтерського обліку, в тому числі з використанням різних довідників та вимірників; - включення в систему рахунків: рахунків для нефінансової інформації та для перспективного обліку
Подвійний запис	<ul style="list-style-type: none"> - застосування інноваційних методів аналітики задля розкриття глибини інформаційних запитів стейкхолдерів; - зниження ризиків виникнення помилок в кореспонденції рахунків

Продовження таблиці 2

1	2
Балансове узагальнення	<ul style="list-style-type: none"> - можливість появи нових видів статей балансу у зв'язку з появою нових видів об'єктів обліку під впливом цифрової економіки (наприклад, криптовалюта); - формування дашборду; - зосередження уваги бухгалтерів на професійних судженнях
Звітність	<ul style="list-style-type: none"> - електронне звітування; - адаптація формування звітності до цифрового середовища; - персоналізоване розкриття звітної інформації на запити стейкхолдерів; - інтероперабельність даних; - формування дашборду; - складання фінансової звітності у форматі iXBRL відповідно до таксономії МСФЗ

*Джерело: складено авторами

Процес цифровізації здійснює домінуючий вплив на діяльність та розвиток підприємств в умовах сьогодення. Беззаперечним є факт, що суб'єкти господарювання повинні удосконалювати власні стратегії розвитку з обов'язковим акцентуванням уваги на стратегії цифровізації. Комплексного вирішення потребують питання, які пов'язані зі зміною філософії бізнесу, оскільки формат та процес організації діяльності підприємств суттєво трансформуються. Крім того, першорядного значення набуває питання модернізації організації бухгалтерського обліку. У даному контексті важливим моментом є удосконалення системи матеріально-технічної підтримки функціонування бухгалтерського обліку; розширення інтерфейсів до зовнішніх систем; використання новітніх цифрових можливостей; розробка системи консолідації інформації; використання інструментів цифрової візуалізації інформації (в т.ч. облікової); опанування працівниками підприємства (в т.ч. бухгалтерами) відповідних цифрових навиків. Також особливої уваги потребують узгодження на законодавчому рівні питання, пов'язані з процесами цифровізації (наприклад, систематизація вимог щодо засад забезпечення належної реалізації цифрового підпису та легітимізація інших засобів аутентифікації для здійснення фінансових трансакцій та ін.).

Враховуючи масштабний діапазон актуальності цифровізації як вектору модернізації системи бухгалтерського обліку, доцільно зазначити, що перспектива наукових досліджень не має часового діапазону. Дана

проблематика буде актуальною тривалий час, розвиватиметься, доповнюватиметься новими ідеями та новаціями.

Список використаних джерел

1. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку : підручник 3-є вид., доп. і перероб. Житомир : ПП «Рута», 2003. 444 с.
2. Головчак Г.В., Юрченко О.Б. Обліково-аналітичне забезпечення тарифної політики на ринку житлово-комунальних послуг України. Причорноморські економічні студії. 2019. Вип. 38(2). С. 119-126.
3. Концептуальна основа фінансової звітності IASB : стандарт : Концепція від 01.09.2010 р. URL: <https://cutt.ly/ebUyLQq>.
4. Проект Цифрової аджнди України – 2020. URL: <https://cutt.ly/CbEAmS9>.
5. Про електронну комерцію : Закон України від 03.09.2015 № 675-VII. URL: <https://cutt.ly/5bEAxHN>.
6. Про електронні довірчі послуги : Закон України від 13.02.2020 № 2155-VIII. URL: <https://cutt.ly/2bEARlv>.
7. Про затвердження Положення про набори даних, які підлягають оприлюдненню у формі відкритих даних : Постанова Кабінету міністрів України від 21.10.2015 р. № 835. URL: <https://cutt.ly/bbEAIYA>.
8. Пушкар М.С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів) : монографія. Тернопіль : Карт-Бланш, 2006. 334 с.
9. Пушкар М.С. Сучасна система обліку. Ринок аудиторських послуг в Україні: стан і перспективи розвитку : зб. матеріалів міжнар. наук.-практ. конф., Івано-Франківськ, 15-16 квіт. 2010 р. Івано-Франківськ, 2010. С. 175-179.
10. Соколова Н.Л. Цифровая культура или культура в цифровую эпоху. Международный журнал исследований культуры. 2012. № 3. С. 6–10.
11. Україна 2030Е – країна з розвинутою цифровою економікою. URL: <https://cutt.ly/Ybb8Fbk>.
12. Фішук В. Що дасть Україні розвиток цифрової економіки? URL : <https://cutt.ly/Zbbv8Y2>.
13. Хорунжак Н.М., Лукановська І.Р. Облік в умовах цифрової економіки: проблеми і перспективи. Причорноморські економічні студії. 2019. Вип. 45. С. 175-179.
14. Шиманська К.В., Бондарчук В.В. Пріоритетні напрями та механізми розвитку цифрової економіки в Україні. Економіка, управління та адміністрування. 2021. № 1 (95). С. 17 – 22.

4.3. Трансформація елементів методу бухгалтерського обліку в умовах комп'ютеризації

У разі побудови бухгалтерського обліку за допомогою інформаційно-комунікаційних технологій важливо переглянути існуючі елементи методу бухгалтерського обліку з метою оцінки доцільності їх застосування в сучасних умовах. Відсутність уваги до цього питання може призвести, по-перше, до втрати частини важливої для управління інформації; по-друге, погіршить оперативність її опрацювання та використання у процесі підготовки проектів управлінських рішень; по-третє, в кінцевому підсумку, спричинить розбалансування усієї інформаційної системи бухгалтерського обліку.

Традиційно, до елементів методу бухгалтерського обліку належать такі способи обробки даних:

- 1) первинне спостереження (документування та інвентаризація);
- 2) вартісне вимірювання (оцінка і калькулювання);
- 3) поточне групування (рахунки бухгалтерського обліку та подвійний запис);
- 4) підсумкове узагальнення (балансове узагальнення та звітність).

Зміни елементів методу бухгалтерського обліку доцільно розглядати виходячи із зміни їх змісту та зміни їх форми, оскільки в одному випадку зміст елемента методу залишається незмінним, проте змінюється форма його використання, в іншому випадку – навпаки (табл. 1).

Документування є елементом бухгалтерського обліку, що зазнав найбільшого впливу у зв'язку із використанням інформаційно-комунікаційних технологій. Досліджуючи еволюцію документування як елемента методу бухгалтерського обліку під впливом електронного середовища, доцільно обґрунтувати його зміст і значення в обліковому процесі. Документування є початковим етапом у системі облікового перетворення інформації, а документ – носієм цієї інформації [1].

Документування відіграє велику роль в управлінні діяльністю підприємством, а саме:

- 1) відображає інформацію про фактичний стан об'єктів бухгалтерського обліку та їх зміни у ході господарської діяльності;
- 2) забезпечує прозорість господарських операцій, які здійснюються на підприємстві;
- 3) надає юридичну силу господарським операціям, що відбулися.

Таблиця 1

Зміни методів первинного спостереження в бухгалтерському обліку

Назва елементу методу	Зміни у змісті	Зміни у формі
Документування	Основним завданням документування є підтвердження факту здійснення господарської операції та надання їй юридичної сили. На підприємствах, що використовують інформаційно-комунікаційні технології, документування продовжує виконувати це завдання	В інформаційній економіці змінилася форма документів, які використовуються у бухгалтерському обліку. Документи із паперових перетворилися в електронні, що можуть розміщуватися на різних носіях інформації (наприклад, на жорсткому диску комп'ютера або у «хмарі»)
Інвентаризація	Підтвердження відповідності облікових даних фактичним є основним завданням інвентаризації для підприємств, що використовують інформаційно-комунікаційні технології	Способи проведення інвентаризації для підприємств, що використовують інформаційно-комунікаційні технології, змінюються у зв'язку з тим, що більшість об'єктів, які підлягають інвентаризації мають нематеріальну форму. Ця особливість передбачає необхідність специфічних знань у суб'єктів, які проводять інвентаризацію або залучення експертів у окремих випадках

В інформаційній економіці поняття «первинний документ» змінило форму свого представлення, оскільки широкого розповсюдження набули електронні документи, які не мають матеріальної форми, тому вказувати на обов'язковість паперового вигляду первинного документу або характеристики його як «письмове свідоцтво» підтвердження факту здійснення господарських операцій недоцільно. Крім зміни носія інформації із паперового на цифровий, у діяльності підприємств, що використовують інформаційно-комунікаційні технології, первинні документи набувають нових характеристик.

Електронний документ – це, по-перше, інформація, зафіксована на матеріальному носії у вигляді набору символів, звукозапису або зображення і призначена для передачі в часі та просторі за допомогою засобів автоматизації та електров'язку з метою зберігання і спільного використання. По-друге, це форма представлення інформації з метою її

підготовки, відправлення, отримання або зберігання за допомогою електронних технічних засобів, яка зафіксована на магнітному диску, магнітній стрічці, лазерному диску чи іншому електронному матеріальному носіїві. По-третє, електронний документ – це власне документ, у якому інформація представлена в електронно-цифровій формі. Нарешті, по-четверте, електронний документ – це електронне повідомлення із електронним цифровим підписом або іншим аналогом власноручного підпису.

Розглянемо представлені аспекти електронних документів у поєднанні із їх функціями. На нашу думку, перший і другий із зазначених аспектів характеризують інформаційну функцію первинного документа; третій і четвертий аспекти – доказову.

Документальне оформлення господарських операцій на законодавчому рівні в Україні регламентується: 1) Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»; 2) Законом України «Про електронні документи та електронний документообіг»; 3) Законом України «Про інформацію»; 4) Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку.

Згідно зі ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», первинний документ – це документ, що містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення. У зазначеному нормативно-правовому акті не конкретизовані види носіїв облікової інформації для первинних документів, а зосереджена увага на їхній інформаційній наповненості.

Більш конкретне визначення первинних документів наведено у п. 2.1. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку у якому зазначається, що первинні документи – це документи, створені у письмовій або електронній формі, що фіксують і підтверджують господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їхнє проведення. Отже, відповідно до чинних нормативно-правових актів, первинні документи можуть бути складені як у паперовій, так і в електронній формі.

Ознаки електронного документа наведено у ст. 1 Закону України «Про електронні документи й електронний документообіг», згідно з яким електронний документ – це документ, інформація у якому зафіксована у вигляді електронних даних, включаючи обов'язкові реквізити документа. Обов'язковими реквізитами є обов'язкові дані в електронному документі,

без яких він не може бути підставою для його обліку і не матиме юридичної сили. У Законі України «Про електронну торгівлю (комерцію)» також використовується поняття «електронний документ», проте варто відзначити, що, крім зазначеного поняття, у цьому документі використовується і його синонімічне поняття – «електронне повідомлення». У п. 7.1 зазначеного нормативно-правового акта передбачено, що електронний документ (повідомлення) є простою письмовою формою правочину, що фіксує дії й відносини сторін у процесі оформлення, укладання й реалізації електронних договорів. Отже, на законодавчому рівні закріплено інформаційну та доказову функції документів, які можна скласти як у паперовому, так і в електронному вигляді.

У міжнародному законодавстві, зокрема у Правилах Комісії ООН із прав міжнародної торгівлі (United Nations Commission on International Trade Law), електронний документ визначається як інформація, утворена, надіслана, отримана або збережена електронними, оптичними чи подібними засобами, включаючи електронний обмін даними, електронну пошту, телеграми чи телекопіювання.

Обов'язковим реквізитом електронного документа є обов'язкові дані в ньому, без яких він не може бути підставою для його обліку і не матиме юридичної сили. До основних реквізитів електронного документа належить електронний підпис автора або підпис, прирівняний до власноручного підпису, відповідно до Закону України «Про електронний цифровий підпис».

Закон України «Про електронний цифровий підпис» розроблений відповідно до вимог Європейського Союзу та максимально наближений до європейського законодавства, зокрема Директиви Європейського парламенту та Ради Міністрів Європейського Союзу 1999/93/ЄС від 13 грудня 1999 р. «Про політику Європейського Союзу щодо електронних підписів». Так, згідно зі ст. 24 Закону України «Про електронний цифровий підпис», центри сертифікації ключів несуть відповідальність за заподіяну шкоду перед користувачами та третіми особами; таким чином підтверджена вимога ст. 6 Директиви 1999/93/ЄС щодо обов'язків центрів сертифікації ключів відшкодувати збитки, заподіяні іншим особам унаслідок використання цифрового підпису.

Відповідно до вимог ст. 6 Закону України «Про електронний цифровий підпис» щодо визнання іноземних сертифікатів, взаємне

визнання сертифікатів ключів, виданих центрами їх сертифікації, розташованими в Україні та за кордоном, здійснюється згідно з міжнародними договорами за участю України (ст. 26, 27 Закону України «Про електронний цифровий підпис»). У багатьох державах законодавство щодо електронних підписів уже діє. Крім того, розповсюдження забороненої інформації через мережу призвело до того, що в Австралії прийняті закони, що спрямовані на врегулювання змісту інформації в Інтернеті, а в Німеччині діє закон щодо відповідальності провайдера.

Отже, на законодавчому рівні надані можливості для створення та використання на підприємствах електронних документів і електронного документообігу. Наприклад, у Законі України «Про електронні документи та електронний документообіг» визначені суб'єкти електронного документообігу (ст. 1), законодавчі акти, що регулюють здійснення електронного документообігу в Україні (ст. 3), особливості державного регулювання електронного документообігу в Україні (ст. 4), засадам електронного документообігу присвячений розділ III, а особливостям організації електронного документообігу – розділ IV.

Наступним елементом методу бухгалтерського обліку, який забезпечує первинне спостереження фактів господарського життя, є інвентаризація. Згідно зі ст. 10 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», підприємства зобов'язані проводити інвентаризацію активів і зобов'язань, аби забезпечити достовірність даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Під час інвентаризації перевіряються і документально підтверджуються наявність, стан і оцінка активів і зобов'язань підприємства. Інвентаризації підлягають усі активи та зобов'язання підприємства, проте у п. 2 ст. 10 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» вказано, що об'єкти проведення інвентаризації у необов'язкових, згідно із чинним законодавством, випадках, визначаються власником (керівником) підприємства. Більш детальна регламентація порядку проведення інвентаризації зазначена у Положенні про інвентаризацію активів та зобов'язань.

У Положенні про інвентаризацію активів та зобов'язань, зазначено, що інвентаризація проводиться з метою забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства. Під час інвентаризації перевіряються і документально підтверджуються наявність

активів і зобов'язань, їх стан, відповідність критеріям визнання, проводиться їхня оцінка. При цьому забезпечується виявлення: 1) фактичної наявності активів; перевіряється повнота відображення зобов'язань, коштів цільового фінансування, витрат майбутніх періодів; 2) лишку або нестачі активів шляхом зіставлення фактичної їх наявності з даними бухгалтерського обліку; 3) активів, які частково втратили свою первісну якість і споживчу властивість, застарілих, а також матеріальних і нематеріальних активів, що не використовуються, невикористаних сум забезпечення; 4) активів і зобов'язань, які не відповідають критеріям визнання.

Отже, у представленому документі здійснюється розширення переліку об'єктів інвентаризації, зокрема такими, що не мають матеріальної форми, а отже, більшою мірою відповідають вимогам інформаційної економіки.

Беззаперечно, що вартість окремих нематеріальних активів є значною, а у найближчому майбутньому спостерігається тенденція до їх зростання. Можливо, у перспективі у структурі активів підприємства найбільшу частку будуть становити нематеріальні активи [2].

Отже, досліджуючи особливості проведення інвентаризації на підприємствах, що використовують інформаційно-комунікаційні технології, варто відзначити, що наразі не створено жодного програмного продукту, який був би здатен без участі людини визначити стан і якісні характеристики об'єкта, що перевіряється. Ефективність проведення інвентаризації в електронному середовищі більшою мірою залежить від виду об'єктів обліку, що підлягають інвентаризації, та особливостей їх визнання і оцінки.

В умовах застосування комп'ютерних технологій інвентаризацію доцільно проводити стосовно об'єктів бухгалтерського обліку, які мають:

1) матеріальну природу та регламентовані чинним законодавством: основні засоби та інші необоротні матеріальні активи, незавершені капітальні інвестиції, запаси та незавершене виробництво, біологічні активи, готівка, грошові кошти та їх еквіваленти, бланки документів суворой звітності;

2) нематеріальну природу та регламентовані чинним законодавством: кошти на рахунках, фінансові інвестиції, дебіторську та кредиторську заборгованість, цільове фінансування, витрати та доходи майбутніх періодів, забезпечення, резерви, нематеріальні активи;

3) нематеріальну природу та нерегламентовані чинним законодавством, проте мають бути включені у нормативно-правові акти у найближчому майбутньому: інші види активів і зобов'язань, характерні для інформаційної економіки; елементи власного капіталу для віртуальних підприємств тощо [3].

Наступними групами елементів методу бухгалтерського обліку, які змінюють свій зміст та форму є методи вартісного вимірювання (оцінка, калькулювання) та поточного групування (рахунки, подвійний запис).

Оцінка є грошовим вираженням майна підприємства з метою узагальнення даних у бухгалтерському обліку та звітності. Аналіз нормативно-правової бази, якою регламентується ведення бухгалтерського обліку в Україні, показав, що поняття «оцінка» використовується у різних аспектах, зокрема, у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актах.

У Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» поняття «оцінка» використовується при визначенні:

1) змісту окремих принципів бухгалтерського обліку, а саме: принцип обачності передбачає застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства; принцип історичної (фактичної) собівартості визначає пріоритет оцінки активів, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання; принцип безперервності передбачає, що оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати далі (ст. 4);

2) обов'язків головного бухгалтера або особи на яку покладено ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, яка несе відповідальність за бухгалтерський облік господарських операцій, пов'язаних з ліквідацією підприємства, включаючи оцінку майна і зобов'язань підприємства та складання ліквідаційного балансу і фінансової звітності, покладається на ліквідаційну комісію, яка утворюється відповідно до законодавства (п. 8 ст. 8);

3) необхідності проведення інвентаризації активів і зобов'язань, призначеної для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства; під час якої перевіряються і

документально підтверджуються наявність, стан і оцінка активів і зобов'язань підприємства (п. 1 ст. 10).

Нормативно-правовими актами України передбачений широкий перелік видів оцінки, що можуть бути застосовані до об'єктів бухгалтерського обліку: 1) балансова вартість; 2) вартість використання; 3) вартість, яка амортизується; 4) вартість на дату балансу; 5) залишкова вартість; 6) історична (фактична) собівартість; 7) ліквідаційна вартість; 8) первісна вартість; 9) переоцінена вартість; 10) ринкова вартість; 11) справедлива вартість; 12) теперішня вартість.

Підприємства, що використовують інформаційно-комунікаційні технології, мають особливі види витрат, що входять, у тому числі, до первісної вартості товарів і послуг та потребують оцінки за альтернативними методиками. Завдяки повній автоматизації облікових процедур на підприємствах, що використовують інформаційно-комунікаційні технології, таку вимогу користувачів облікової інформації можна виконати. За допомогою відповідного програмного забезпечення користувачі можуть отримати інформацію про окремі об'єкти бухгалтерського обліку та вартість підприємства в цілому за різними видами оцінок. Результатом застосування оцінки є калькулювання.

Використовуючи традиційну методику ведення бухгалтерського обліку, після формування вартісної оцінки об'єктів обліку бухгалтер переходить до групування однорідної інформації на рахунках бухгалтерського обліку. Бухгалтерський рахунок є способом поточного групування інформації за видами об'єктів бухгалтерського обліку. Рахунок бухгалтерського обліку є однією із центральних категорій у системі бухгалтерського обліку.

Процес господарювання пов'язаний із постійною зміною активів, власного капіталу, зобов'язань, доходів, витрат і фінансових результатів. Для отримання інформації про початковий стан об'єктів обліку, їх зміну та кінцевий стан необхідна та інформація, яка створюється за допомогою спеціального прийому – доказу здійснення господарської операції. Таким специфічним прийомом бухгалтерського обліку є бухгалтерський рахунок. На кожний факт господарського життя (явище або процес) відкривається окремий рахунок бухгалтерського обліку, а інформація за однорідними господарськими операціями групується та узагальнюється. Так виникає ієрархічна побудова рахунків: на аналітичних рахунках відображається деталізована інформація про факти господарського життя

за конкретними ознаками, яка узагальнюється на субрахунках, і, в найбільш узагальненому вигляді відображається на рахунках синтетичного обліку.

В узагальненому вигляді ієрархічна підпорядкованість між рахунками бухгалтерського обліку може бути відображена у такій схемі: аналітичний рахунок → субрахунок → синтетичний рахунок.

На рахунках бухгалтерського обліку слід відображати його об'єкти, що «віддзеркалюють» факти господарського життя суб'єкта господарювання в умовах функціонування інформаційної економіки, проте, щоб отримати інформацію про стан і зміни зазначених об'єктів, необхідно дослідити форми запису інформації про них.

У процесі еволюції бухгалтерського обліку використовувалися різні форми запису облікової інформації на його рахунках: проста (уніграфічна), диграфічна (подвійна), потрійна, матрична. Кожна із представлених форм запису бухгалтерського обліку була сформована під дією об'єктивних і суб'єктивних чинників, використовувалася для досягнення конкретної мети та довела свою «життєздатність» (або «нежиттєздатність») на певний історичний момент.

На думку вчених, уніграфічна форма запису облікових даних була поширена у Стародавньому світі. У найдавніші часи облік використовувався як система показників, що відображала кількісне співвідношення двох елементів або сторін будь-якої діяльності (доходів і видатків держави, вхідних і вихідних грошових потоків), при цьому подвійний запис у бухгалтерському обліку ще не використовувався.

Автором подвійної бухгалтерії вважають італійця Л. Пачолі, який виклав основні підходи до ведення подвійної бухгалтерії у «Трактаті про рахунки та записи» (1494 р.). Після оприлюднення праці «Трактат про рахунки та записи» відбувся інтенсивний розвиток подвійної бухгалтерії у межах різних облікових шкіл та теорій. Наразі, подвійний запис є традиційним способом відображення фактів здійснення господарських операцій із використанням дебету одного рахунку та кредиту іншого.

Рахунки та подвійний запис як елементи методу бухгалтерського обліку розвивалися одночасно із поступом соціально-економічних відносин. Протягом еволюції бухгалтерського обліку змінювалися зміст і функціональне наповнення бухгалтерських рахунків, способи запису облікової інформації на них. На цьому етапі розвитку суспільства, особливо у світлі широкого розповсюдження інформаційно-

комунікаційних технологій, необхідно вдосконалити систему рахунків бухгалтерського обліку, враховуючи інформаційні потреби користувачів облікових даних. Щодо форми запису на бухгалтерських рахунках, то використання подвійного запису для відображення фактів господарського життя на рахунках бухгалтерського обліку є наразі найбільш доцільним і широко використовуваним.

Використовуючи традиційні методи вартісного вимірювання та поточного групування в умовах застосування інформаційно-комунікаційних технологій підприємства отримують систематизовану інформацію у грошовому еквіваленті за різними об'єктами обліку.

Постійне ускладнення суспільно-господарського буття зумовлює збільшення обсягу інформації, що обробляється системою обліку. Потреби менеджменту підприємств та інших користувачів в обліковій інформації змушують бухгалтерів постійно оптимізувати процес її обробки. Зміни у елементах методу бухгалтерського обліку, які пов'язані із узагальненням облікової інформації наведено у табл. 2.

Таблиця 2

Зміни методів підсумкового узагальнення в бухгалтерському обліку підприємств

Назва елемента методу	Зміни у змісті	Зміни у формі
1	2	3
Балансове узагальнення	Балансове узагальнення є результатом застосування подвійного запису та його логічним наслідком, поки підприємства використовують диграфічний спосіб реєстрації облікової інформації балансове узагальнення буде існувати	Формами прояву балансового узагальнення є оборотно-сальдова відомість, баланс. І в першому, і в другому випадку ці документи складаються автоматично, за будь-який проміжок часу.
Балансове узагальнення (продовження)	Контрольна функція балансового узагальнення залишається актуальною	Важливими ознаками цих документів є комплексне відображення інформації за усіма рахунками бухгалтерського обліку, або за тими, що відображають стан активів, зобов'язань та власного капіталу на певну дату

Продовження табл. 2

1	2	3
Звітність	Одночасно із розширенням переліку користувачів змінюється зміст існуючих форм звітності та відбувається виникнення нових. В умовах функціонування єдиного інформаційного простору частина звітів буде замінена типовими аплікаційними формами, які будуть створюватися під запити різних груп користувачів	Носії інформації на яких відображується звітність змінилися. Наразі все частіше звітність публікується в електронному вигляді, паперова звітність стає анахронізмом

До основних характеристик балансового узагальнення належать: подвійний характер відображення об'єктів в обліку; рівність двох сукупностей показників; узагальнений характер наведеної інформації.

Враховуючи основні характеристики балансового узагальнення, варто зазначити, що балансове узагальнення як елемент методу бухгалтерського обліку – це спосіб подвійного відображення сукупностей об'єктів обліку, які характеризують явище чи процес у двох різних аспектах, є рівнозначними або урівноважуються за допомогою балансуєчого показника.

Дослідження балансового узагальнення в умовах застосування інформаційних технологій, на нашу думку, доцільно проводити у таких аспектах, як:

- визначення сукупностей об'єктів обліку, що врівноважуються (їх економічний зміст, назва, склад та ієрархічна підпорядкованість, взаємозв'язок між ними та їх частинами);

- вивчення особливостей застосування контрольної функції балансового узагальнення як результату подвійного запису та методики проведення контрольних дій на підставі реєстрів обліку та форм звітності, сформованих за допомогою балансового методу та спеціалізованих програмних продуктів.

Особливістю балансового узагальнення як елементу методу бухгалтерського обліку є збільшення видів активів і зобов'язань, що включаються в основне балансове рівняння.

Використання подвійного запису та балансового узагальнення в умовах застосування інформаційно-комунікаційних технологій набуває усе більш технологічного характеру, оскільки відбувається у процесі господарської діяльності автоматично. Під час налаштування системи бухгалтерського обліку програмуються типові кореспонденції рахунків, визначені чинним законодавством, таким чином важливість контрольної функції балансового узагальнення зменшується. З іншого боку, перспектива використання інтегрованої системи рахунків бухгалтерського обліку, в основі якої покладено і подвійний запис, і просту форму реєстрації господарських операцій, може спричинити необхідність еволюції балансового узагальнення як елементу методу бухгалтерського обліку та зростання його актуальності у системі бухгалтерського обліку.

Звітність господарюючого суб'єкта є кінцевим продуктом бухгалтерського обліку, а також узагальнюючим обліковим інструментом, який використовують як зовнішні, так і внутрішні користувачі облікової інформації. Пріоритетна роль бухгалтерської звітності як основного засобу комунікації виявляється в тому, що її мета і вимоги, які висуваються до неї, є пріоритетними при розробці концептуальних основ теорії бухгалтерського обліку.

Впровадження подання та оприлюднення фінансової звітності за допомогою мережі Інтернет повинно сприяти розвитку економічних процесів, що дає деякі переваги: 1) електронне звітування є простим; 2) електронне звітування дозволяє економити час на подання звітності; 3) при електронному звітуванні підприємство зменшує витрати, пов'язані із використанням паперу; 4) підвищується аналітичність інформації та збільшується кількість способів її обробки; 5) при складанні електронної звітності унеможливується виникнення арифметичних помилок і перекручень; 6) користувачі використовують менше часу на обробку інформації, наведеної у звітності; 7) посилюються зв'язки підприємства із контрагентами, підвищується їх якісний рівень.

Еволюція інформаційних технологій змінює вектор розвитку звітності як одного із головних понять бухгалтерського обліку. Одним із сучасних напрямів розвитку звітності є удосконалення методичного та технічного забезпечення процесу електронного звітування [4].

Таким чином, варто зазначити, що в умовах застосування інформаційно-комунікаційних технологій для ведення бухгалтерського обліку суб'єктами господарювання окремі елементи методу

бухгалтерського обліку змінюють свій зміст та (або) форму. Зокрема, значення документування як процесу відображення фактів господарського життя в умовах застосування інформаційно-комунікаційних технологій не змінюється, а форма первинних документів трансформується із паперової у електронну. Способи проведення інвентаризації змінюються у зв'язку з тим, що більшість об'єктів, які підлягають інвентаризації мають нематеріальну форму. У ході дослідження встановлено, що в інформаційній економіці виникає необхідність використання різних видів оцінок для одного і того ж об'єкту обліку, зокрема, за ринковою, справедливою, історичною (фактичною) собівартістю тощо. Сучасні програмні продукти дозволяють це робити, надаючи користувачам інформацію для прийняття рішень за різними видами оцінок із високим рівнем точності даних.

Напрямами трансформації рахунків бухгалтерського обліку є розширення їх переліку для накопичення інформації про нові об'єкти обліку у електронному форматі. Подвійний запис залишається пріоритетним способом реєстрації господарських операцій у бухгалтерському обліку. В умовах використання інформаційно-комунікаційних технологій для ведення бухгалтерського обліку, формування кореспонденцій рахунків за господарськими операціями відбувається автоматично. Контрольна функція балансового узагальнення залишається актуальною. Формами прояву балансового узагальнення є оборотно-сальдова відомість, баланс, які, наразі, складаються в автоматичному режимі. Використання додаткових об'єктів обліку у складі активів, зобов'язань та власного капіталу підприємства дозволяє прослідкувати зміни у структурі майна підприємства та джерел його утворення з метою отримання узагальненої інформації про підприємство. Щодо звітності як елементу методу бухгалтерського обліку, можна говорити про трансформацію як змісту, так і форми.

Список використаних джерел

1. Жиглей І.В., Кулик В.А. Використання підприємствами нових об'єктів обліку при проведенні заходів дигітальної благодійності. *Науковий вісник Полісся*. 2018. № 1 (13). ч. 1. С. 137-142.
2. Кулик В.А. Інформаційне забезпечення прийняття управлінських рішень на підприємствах електронного бізнесу. *Впереджаючий інноваційний розвиток: теорія, методика, практика: монографія* / за ред. к.е.н., доцента Ілляшенко Н.С. Суми: Триторія, 2018. С. 255-267.

3. Кулик В. А. Розвиток бухгалтерського обліку на підприємствах електронного бізнесу: монографія. Полтава: РВВ ПУЕТ, 2017. 410 с.

4. Любимов М.О., Кулик В.А. Можливості, загрози та перспективи використання «хмарних» технологій в бухгалтерському обліку. *Науковий вісник ПУЕТ*. 2019. № 2 (93). С. 40-46.

4.4. Особливості, переваги та недоліки програмних продуктів («Універсал 7: ERP» та «BAS Бухгалтерія»)

Діяльність будь-якої організації чи підприємства відображена у великій кількості документів, що містять різномірну інформацію. Грамотно оброблена і систематизована вона є певною мірою гарантією ефективного управління виробництвом, а відсутність достовірних даних може привести до невірного управлінського рішення і, як наслідок, до серйозних збитків.

У цих умовах актуальність бухгалтерських інформаційних систем очевидна. Впровадження бухгалтерських пакетів і програм дозволяє автоматизувати не тільки бухгалтерський облік, а й навести порядок у складському обліку, в постачанні та реалізації продукції, товарів, відслідковувати договори, швидше розраховувати заробітну плату, своєчасно здавати звітність.

Метою даної роботи є дослідження та аналіз можливостей програмного забезпечення бухгалтерського обліку для вибору оптимальної програми в умовах роботи конкретного підприємства.

Програмний комплекс «Універсал 7: ERP» - потужне багаторівневе рішення класу ERP для автоматизації бізнес-процесів середнього та великого бізнесу.

Однією з найбільш складних завдань, що вирішуються при впровадженні комплексних обліково-аналітичних систем на сучасних підприємствах, є організація єдиного інформаційного простору, що включає абсолютно різномірні служби, аспекти господарської діяльності [1].

«Універсал» забезпечує комплексну автоматизацію різних бізнес-процесів, робить їх прозорими і легко керованими.

Розробник пропонує широкий спектр програмних рішень для автоматизації облікових і управлінських функцій сучасного підприємства. Зокрема, програмні рішення для великих, середніх та малих підприємств.

Компанія розробник пропонує такі види продуктів «сімейства» «Універсал» (табл.1)

Таблиця 1

Призначення основних продуктів комплексу «Універсал»

Програмний продукт	Призначення
Універсал 7 ERP	Комплексна система управління ресурсами підприємства (ERP). Орієнтована на середні і великі підприємства та організації (999+ користувачів, 99+ планів рахунків)
Універсал MBE	Оптимальне співвідношення ціна / продуктивність для середнього бізнесу (до 15 користувачів). Дозволяє вести бухгалтерський облік і оперативний облік (2 плани рахунків)
Універсал SBE	Легке програмне рішення, що забезпечує все необхідне для ведення обліку на невеликому підприємстві до 10 користувачів). Дозволяє вести бухгалтерський облік (1 план рахунків)
Advantage Database Server	Система управління реляційної базою даних, для розробників бізнес-додатків. Використовується в будь-якої конфігурації ПК Універсал 7 / MBE / SBE.

Контур бухгалтерського і податкового обліку Універсал 7 ERP регламентується поточним законодавством. Забезпечується регулярна поставка оновлень. Первинна інформація в режимі реального часу надходить з інших контурів системи. Забезпечений всією необхідною оперативною і регламентованою звітністю.

Основний потік інформації вводиться користувачами за допомогою первинних документів. Введення документа користувачем призводить до відображення його в одній або декількох площинах обліку, іменованих далі планами рахунків. Для цього використовується механізм проводок і принцип подвійного запису.

При цьому всі користувачі використовують єдині довідники об'єктів обліку. На підставі первинної документації, а також сальдового обліку в плані рахунків можуть виходити екранні зведення і друківані звіти.

Ця ж первинна інформація може бути використана в управлінському обліку для аналізу діяльності підприємства (така можливість вимагає налаштувань окремого «управлінського» плану рахунків, а також відповідних схем проводок для нього).

Необхідно відзначити, що будь-які облікові завдання (нехай і дуже далекі від уявлень класичної бухгалтерії) не налаштовувалися за допомогою комплексу, завжди будь-який рух товарів, матеріалів, фінансів

і т.п. може бути описано як схема проводок між парами балансових (або позабалансових) рахунків.

Окремо можна відзначити можливість введення інформації, оминаючи первинні документи, безпосередньо господарських операцій у вигляді проводок. Однак, і в цьому випадку, користувачем можуть бути використані заздалегідь заготовлені типові шаблони «Стандартні господарські операції». Цією можливістю, як правило, користується головний бухгалтер підприємства (або особа, яка координує обліковий процес) для введення:

- коригувальних (виправних) операцій,
- операцій, які не формалізовані у вигляді первинних документів в комплексі;
- операцій, відсутніх у комплектації конкретного комплексу.

Останній інструмент володіє абсолютною гнучкістю для ведення будь-яких операцій, але не призначений (на відміну від первинних документів) для введення великих обсягів даних.

Контур для ведення бухгалтерського обліку є складовою частиною будь-якого продукту комплексу «Універсал 7». Дослідимо можливості контуру «Бухгалтерський облік» у таблиці 2.

Таблиця 2

Можливості контуру «Бухгалтерський облік» програмного продукту «Універсал 7»

Складова контуру	Характеристика складової контуру «Бухгалтерський облік»
1	2
Банк і каса	<ul style="list-style-type: none"> - Проведення банківських платежів за будь-якими, в т.ч. валютними розрахунковими рахунками. - Проведення касових платежів, в т.ч. валютних. - Платіжні доручення. - Касові ордери. - Можливість інтеграції з системами Клієнт-банк.
Склад, оптова торгівля	<ul style="list-style-type: none"> - Оприбуткування ТМЦ на склад від постачальників. - Оприбуткування ТМЦ на склад з виробництва. - Внутрішні переміщення між складами. - Облік відвантажень і повернень продукції. - Виписка рахунків на оплату. - Переоцінка, інвентаризація. - Ведення взаєморозрахунків з покупцями та постачальниками, в т.ч. в розрізі договорів. - Система преїскурантів.

1	2
Роздрібна торгівля	<ul style="list-style-type: none"> - Надходження товару до роздрібної точки продажу з формуванням торговельної націнки. - Переміщення зі складу підприємства та між точками продажу. - Реалізація за готівковий та безготівковий розрахунок. - Робоче місце касира. - Облік дисконтних карт.
Послуги, авансові звіти	<ul style="list-style-type: none"> - Облік отриманих та наданих послуг. Формування рахунків на оплату послуг. - Облік коштів на відрядження, - Облік коштів, що були витрачені на господарські потреби (враховується під час розрахунку заробітної плати).
Основні засоби	<ul style="list-style-type: none"> - Облік операцій з основними засобами: надходження, введення в експлуатацію, переміщення, модернізація, ліквідація і т.ін. - Ведення довідника ОЗ. - Нарахування зносу в бухгалтерському та податковому обліку.
Виробництво	<ul style="list-style-type: none"> - Технологічні карти (матеріали, обладнання, оснастка). - Рецепттури декомпозиції. - Виробничі замовлення. - План виробництва. - Виробничі звіти (складання, декомпозиція). - Списання матеріалів за технологічними картами. - Розрахунок собівартості продукції.
Валютний облік	<ul style="list-style-type: none"> - Облік валют та їх курсу. - Облік надходження імпорту. - Інвойси, реалізація на експорт. - Розрахунок курсових різниць.
Транспорт	<ul style="list-style-type: none"> - Картка автомобіля. - Подорожні листи - облік візтів, списання ПММ (три методи). - Таблиці поправочних коефіцієнтів. - Врахування переходу на зимовий або літній сезони.
Відділ кадрів	<ul style="list-style-type: none"> - Особові картки працівників. - Штатний розклад. - Тарифні сітки. - Накази про прийняття на роботу, звільнення, надання відпустки, переведення на іншу посаду тощо. - Інтеграція з модулем "Заробітна плата".
Заробітна плата	<ul style="list-style-type: none"> - Облік будь-якої форми оплати праці: оклад, тариф, індивідуальна та бригадна відрядна. - Гнучке налаштування статей нарахувань і утримань та алгоритмів їх розрахунків. - Розрахунок лікарняних, відпускних та аліментів. - Розрахунок індексації. - Побудова форми 1ДФ, - Створення звітів та експорт в М.Е.ДОС для подання до Пенсійного фонду.

1	2
Податковий облік	- Видаткові податкові накладні (автоматичне формування за першою подією на підставі первинних документів; ручне введення), - Корируючі податкові накладні. - Прибуткові податкові накладні. - Автоматичний розрахунок валових доходів/витрат на підставі первинних документів.
Регламентна звітність	- Створення шаблонів, налагодження та складання звітних форм для подання до податкової інспекції, відділу статистики та пенсійного фонду. - Експорт звітних форм у різних форматах до програми M.E.DOC, безпосереднє створення звітів за допомогою ActiveX компонента MEDOC.ZApplication.

Як і будь-який програмний продукт, комплекс «Універсал 7» має свої переваги і недоліки. Переваги та недоліки програмного продукту «Універсал 7» представлено на рис. 1.

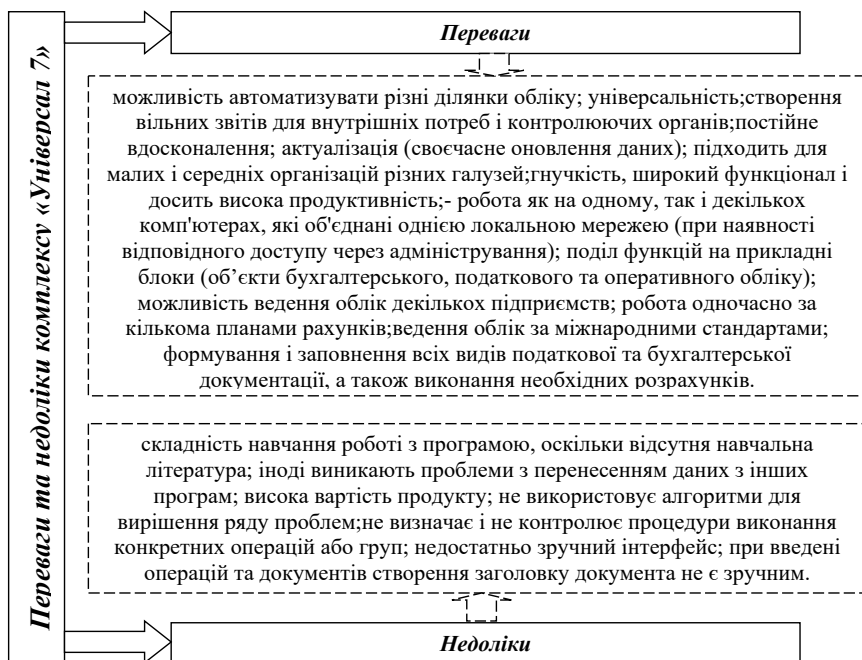


Рис. 1. Переваги та недоліки комплексу «Універсал 7»

Ринок програмних продуктів у всіх країнах є сферою жорсткої конкурентної боротьби розробників різних програмних продуктів. І виграє цю конкуренцію той розробник, чий продукт в найбільшій мірі відповідає потребам ринку. У міру розвитку підприємництва вимоги до ведення обліку та звітності постійно ростуть. І ринок цей розвивається як у кількісному обсязі, так і за вимогами до якості у представлених на ньому продуктів:

- можливості документування фактів господарської діяльності, їх реєстрації і архівації;

- можливість автоматизації логічних операцій по веденню обліку з використанням інформаційних технологій;

- застосування системи реєстрів, оборотних відомостей, статистичних таблиць, напевно серед найважливіших чинників, що роблять вплив на розвиток теорії і практики бухгалтерського обліку. Найбільш значимими є:

- розвиток обчислювальної техніки, засобів зв'язку і передачі даних;

- нові, сучасні можливості їх виготовлення і способів запису та зберігання інформації;

- нова організація системи контролю і виправлення помилок, що виникають при перевірці початкової інформації, аналітичних і синтетичних реєстрів бухгалтерського обліку;

- можливості використання запитального режиму;

- поява нових технологій ведення бухгалтерського обліку.

Нині створені інструментальні засоби, що утворюють інформаційні системи бухгалтерського обліку і включають взаємопов'язані, призначені для користувача місця, які мають сувору функціональну спрямованість відповідно до розподілу повноважень між рівнями управління. У сучасних умовах автоматизації бухгалтерського обліку щонайбільша увага має бути приділена використанню універсальних первинних документів, в яких поєднуються оперативні і бухгалтерські дані і носії інформації, що прочитуються комп'ютером, дозволяють з найменшими витратами розробляти на персональних комп'ютерах систему будь-яких реєстрів і необхідну звітну документацію.

Застосування таких універсальних документів дозволяє усунути дублювання при зборі даних, забезпечує збір показників, використовуваних в оперативному і бухгалтерському обліку. Практичні

дослідження показують, що доцільніше мати в розпорядженні єдину структуру бази даних для усіх ділянок бухгалтерського обліку.

Використання інформаційних технологій у бухгалтерському обліку значно підвищує його оперативність, оскільки контроль за веденням розрахунків, руху запасів і зобов'язань упродовж будь-якого періоду часу може бути забезпечений за допомогою складання довідкових реєстрів і системи оперативного спостереження. Отже, не вдаючись до ручних вибірок і групувань, можна отримати обороти з руху засобів і визначити сальдо за рахунками розрахунків з постачальниками, покупцями, контрагентами за будь-який період часу або на будь-яку дату.

Основними пріоритетними напрямками вдосконалення систем автоматизації бухгалтерського обліку - основна мета усього обліково-аналітичного процесу - є наступні положення:

1. Впорядкування і оптимізація практичного ведення бухгалтерського обліку. Під цим ми розуміємо передусім скорочення часу на обробку первинних даних, формування необхідних звітів, довідок, виписок, мінімізацію призначених для користувача дій для отримання кінцевого результату. Наприклад, якщо раніше при використанні ручної технології ведення бухгалтерського обліку на окремі операції з калькуляції собівартості продукції потрібно було декілька годин роботи і проведення великої кількості розрахунків, то з використанням автоматизованих технологій увесь процес займає лічені хвилини і включає мінімальну кількість операцій, які необхідно здійснити безпосередньо оператору.

2. Оптимізація обсягу даних інформаційної системи бухгалтерського обліку без втрати її якості. Великий обсяг інформації - не завжди благо для суб'єкта, що приймає управлінські рішення. Її надлишок знову-таки веде до збільшення часу на пошук необхідної інформації і, відповідно, ускладнює процес ухвалення рішень. Інформації не повинно бути багато, але не повинно бути і мало, її повинно бути рівно стільки, скільки потрібно. До тих пір, поки невизначеність відносно об'єктів управління існує, необхідно нарощувати обсяг інформації, що призводитиме до якісних поліпшень інформаційної системи бухгалтерського обліку. Але як тільки всі невизначеності відносно таких об'єктів зняті, подальше нарощування інформації недоцільне.

3. Зниження числа помилок у бухгалтерському обліку з використанням вбудованих алгоритмів внутрішнього автоматизованого

контролю бухгалтерських даних. Нині багато процедур контролю вже автоматизовані. Наприклад, бухгалтер не зможе відпустити матеріалів на виробництво більше, ніж їх кількість на складі, існують вбудовані перевірки за різними класифікаторами і навіть перевірки правильності заповнення серії і номера паспорта громадянина.

4. Продовження роботи з формалізації облікових процедур. На нашу думку, однією з найбільш актуальних проблем, що перешкоджають автоматизації бухгалтерського обліку, являється наявність методологічних і методичних неузгодженостей, що є в теорії і методиці самого бухгалтерського обліку. Адже автоматизовані системи - це вже наслідок відображення у бухгалтерському обліку об'єктивно існуючих процесів, мета яких просто полегшити і стандартизувати дії бухгалтера за рахунок використання сучасних інформаційних технологій. Нездатність усунути протиріччя у діючому законодавстві, відсутність взаєморозуміння між органами державного і недержавного регулювання породжують багато супутніх проблем, необхідність професійного судження при рішенні широкого кола питань - усе це ускладнює автоматизацію.

5. Підвищення порівнянності інформаційних систем різних суб'єктів. Окремим блоком проблем, що вимагає вирішення, є взаємодія інформаційних систем господарюючих формувань один з одним. Наприклад, здача звітності через загальнодоступні комунікаційні мережі (Інтернет) також нерідко призводить до виникнення проблемних ситуацій. Головне завдання тут - забезпечити максимально простий і в той же час гарантований канал передачі звітних даних від підприємств до контролюючого органу. У цьому напрямі, як правило, проблем технічного плану майже немає, а труднощі частіше пов'язані зі стикуванням у внутрішніх регламентах різних суб'єктів і, відповідно, їх звітних формах.

6. Підвищення кваліфікації користувачів інформаційних систем. Величезну роль грає і рівень підготовки бухгалтера, який здійснює ведення бухгалтерського обліку в автоматизованих системах, що відправляє звітність через електронні телекомунікаційні канали зв'язку, оскільки взаємодія з сертифікатами безпеки, електронним цифровим підписом, авторизацією вимагає розуміння сучасних інформаційних технологій. У зв'язку з цим завдання розробників - наскільки можливо, спростити цей процес і зробити його прозорим.

«BAS Бухгалтерія» є готовим інструментом для вирішення всіх завдань, що стоять перед бухгалтерською службою підприємства, якщо

бухгалтерська служба повністю відповідає за облік на підприємстві, включаючи, наприклад, виписку первинних документів, облік виробництва, продажів тощо. Цей прикладний засіб також можна використовувати виключно для ведення бухгалтерського та податкового обліку, а завдання автоматизації інших служб, наприклад, відділу продажів, вирішувати спеціалізованими конфігураціями або іншими системами.

Програмний продукт «BAS Бухгалтерія» призначений для автоматизації бухгалтерського і податкового обліку, зокрема й підготовки обов'язкової (регламентованої) звітності, в організаціях, що здійснюють будь-які види комерційної діяльності: гуртову і роздрібну торгівлю, комісійну торгівлю (включно з субкомісією), надання послуг, виробництво тощо. Бухгалтерський та податковий облік ведеться відповідно до чинного законодавства України.

До складу нормативного забезпечення «BAS Бухгалтерії» включено план рахунків бухгалтерського обліку, що відповідає Наказу Міністерства Фінансів України «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку і Інструкції про його використання» від 30 листопада 1999 р. №291. Склад рахунків, організація синтетичного, аналітичного, валютного, кількісного обліку на рахунках відповідають вимогам законодавства щодо ведення бухгалтерського обліку та відображення даних у звітності. За необхідності користувачі можуть самостійно створювати додаткові субрахунки і розрізи аналітичного обліку.

Основним способом відображення господарських операцій в обліку є введення конфігурації документів, що відповідають типовим первинним бухгалтерським документам. Крім того, допускається безпосереднє введення окремих проводок. Для групового введення проводок за господарськими операціями можна використовувати типові операції – простий інструмент автоматизації, який користувач може легко і швидко налаштувати.

За допомогою «BAS Бухгалтерії» можна вести бухгалтерський та податковий облік господарської діяльності кількох організацій. Облік для кожної організації можна вести в окремій інформаційній базі. Водночас «BAS Бухгалтерія» надає можливість ведення бухгалтерського та податкового обліку кількох організацій у загальній інформаційній базі (в цьому випадку в ролі окремих організацій можуть виступати фізичні особи – підприємці). Це зручно, якщо їх господарська діяльність тісно

пов'язана між собою: можна використовувати загальні списки товарів, контрагентів (ділових партнерів), співробітників, складів (місце зберігання) тощо, а обов'язкову звітність формувати окремо.

За замовчуванням, в документах не відображається поле «Організація». Якщо в довідник «Організації» внести понад одну організацію, то поле автоматично з'явиться в усіх документах.

Облік товарів, матеріалів і готової продукції реалізовано згідно П(С)БО 9 «Запаси» і методичних вказівок з його застосування. Підтримуються такі способи оцінки матеріально-виробничих запасів під час їхнього вибуття:

- за середньозважено собівартістю;
- за собівартістю перших за часом придбання матеріально-виробничих запасів (спосіб FIFO);
- за ціною продажу із застосуванням середнього відсотка націнки (для роздрібної торгівлі).

Для підтримки способів оцінки FIFO на рахунках обліку матеріально-виробничих запасів ведеться партійний облік. Різні способи оцінки можуть застосовуватися незалежно для кожної організації окремо.

В «BAS Бухгалтерії» реєструються дані інвентаризації, які автоматично звіряються з даними обліку. На підставі інвентаризації виявляються надлишки і списуються недостачі. Здійснюється автоматизований облік операцій з надходження та реалізації товарів і послуг. Під час продажу товарів виписуються рахунки на оплату, оформляються накладні та податкові накладні. Всі операції з гуртової торгівлі враховуються у розрізі договорів з покупцями і постачальниками.

Для підприємств роздрібною торгівлі підтримується як оперативне відображення роздрібною реалізації, так і відображення продажів за результатами інвентаризації. Товари в роздріб можуть враховуватися за цінами покупки або продажу. Автоматизовано нараховується акцизний податок з реалізації підприємствами роздрібною торгівлі підакцизних товарів.

В «BAS Бухгалтерії» підтримується використання декількох типів цін, наприклад: «гуртова», «дрібногуртова», «роздрібна», «закупівельна» та інші.

Облік основних засобів, нематеріальних і малоцінних активів ведеться відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби», П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», П(С)БО 9 «Запаси».

Для основних засобів і нематеріальних активів автоматизовані такі основні операції, як: надходження, прийняття до обліку, нарахування амортизації, модернізація, передача, списання, інвентаризація, переоцінка (для основних засобів). Можливий розподіл сум нарахованої амортизації за місяць між кількома рахунками або об'єктами аналітичного обліку. Для основних засобів, що використовуються сезонно, можливе застосування графіків нарахування амортизації.

В «BAS Бухгалтерії» ведеться облік руху персоналу, включаючи облік співробітників за основним місцем роботи і за сумісництвом, зокрема внутрішнім. Забезпечується формування типових форм документів за трудовим законодавством.

Автоматизовані:

- нарахування зарплати працівникам підприємства за окладом, іншими нарахуваннями і утриманням з можливістю зазначити спосіб відображення в обліку даних окремо для кожного виду нарахування;

- ведення взаєморозрахунків з працівниками до виплати зарплати і перерахування зарплати на карткові рахунки працівників;

- депонування;

- розрахунок регламентованих законодавством податків і внесків, оподатковуваною базою яких є заробітна плата працівників організацій;

- формування відповідних звітів (за ПДФО та ЄСВ).

Ведення обліку розрахунків із персоналом на субрахунках рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» можливе як за кожним працівником, так і зведення за всім персоналом чи його окремими категоріями.

Ведеться облік в особових рахунках співробітників у рамках зарплатних проектів. Оформлення виплати можливе будь-якому співробітнику як через банк, так і через касу. Під час заповнення відомості в банк за зарплатним проектом проводиться відбір співробітників тільки в рамках цього проекту.

Спрощений облік нарахувань є можливим лише у разі вибору опції ведення спрощеного кадрового обліку. В цьому випадку інформація про нарахування оплати співробітнику відображається в документі одним рядком (без необхідності зазначення додаткових реквізитів). Обмеження режиму полягає в використанні тільки окладу по днях, індексації, нарахувань фіксованої суми та відсутністю перехідних нарахувань.

Перехід до ведення електронного обліку можливий у будь-який момент без необхідності конвертації даних.

В «BAS Бухгалтерії» підтримуються такі схеми оподаткування:

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

Серед переваг програмного пакету BAS слід відзначити:

- зручний інтерфейс з новим дизайном меню функцій, що підвищує наочність сприйняття, і можливістю самостійно облаштовувати робоче місце користувача, зі зручною історією відкриттів;

- комфортність додавання даних, команд і документів в «Обране» за допомогою одного кліка;

- комфортність ведення обліку різних компаній завдяки єдиній інформаційній базі, що включає загальні списки продукції, покупців, постачальників, співробітників і т.д., а також забезпечує можливість показу керівникам підсумкових засобів по декільком компаніям

Програма ідеально підходить для використання на найпростішому і на складних рівнях завдяки функціональності і різноманітності варіантів налаштувань.

Список використаних джерел

1. Аналоги програми 1С для обліку в Україні. URL: <http://erp-project.com.ua/index.php/ru/poleznye-materialy/publikatsii/razrabotat/739-analogi-programmy-1s-dlya-ucheta-v-ukraine>.
2. Офіційний сайт компанії SoftPro. URL: <https://www.wgsoftpro.com/2017/main.php>
3. Офіційний сайт компанії BAS-SOFT. URL: <https://www.bas-soft.eu/soft/bas-mass/bas-accounting/>

4.5. Економічна ефективність впровадження автоматизованих облікових систем (АОС) підприємств

На сьогодні більшість підприємств України, які пережили економічний спад, перейшли на нові форми господарювання зі зміною власника. Якщо підприємство та його головні спеціалісти не володіють сучасними можливостями інформаційних систем, то таке підприємство втрачає потенціал економічного зростання та прямує в минуле на декілька десятиліть. Так, більшість сільськогосподарських підприємств не використовують можливостей систем підтримки інформаційного забезпечення управління, тому що мають низький рівень кваліфікації спеціалістів та недалекоглядність керівництва. Необхідно розуміти головне, сучасні системи інформаційного забезпечення інформацією управління є інструментом успішного ведення бізнесу.

Характеристика сучасних автоматизованих облікових систем (АОС) даних прямо впливає на інформаційне забезпечення управління. Такі характеристики розглядаються у таких напрямках: організаційна структура; характер діяльності; проектні і процедурні аспекти. У кожній системі автоматизованої системи підприємство встановлює організаційну структуру і процедури для використання цієї системи.

Побудова організаційної структури інформаційної системи включає такі елементи:

- концентрацію функцій і знань. Хоча більшість систем комп'ютерної обробки даних включають окремі ручні операції, проте загальне число зайнятих в опрацюванні фінансової інформації людей, значно зменшується. Персонал, в тому числі керівники, зайняті опрацюванням даних, мають детальні знання про взаємозв'язок джерела даних, процесу їхнього одержання, розподілу і використання;

- концентрацію програм і даних. Основна інформація звичайно зосереджена на одному комп'ютері або централізованій комп'ютерній установці (сервері). Комп'ютерні програми, що забезпечують можливість одержання доступу до даних і їх зміни, зберігаються разом із цими даними.

Слід звернути увагу на те, що при неправильному функціонуванні в системі може виникати недостача явних "слідів" здійсненої операції, тобто окремі дані можуть бути збережені тільки в комп'ютерних файлах і не

роздруковані на паперових носіях. У АОС операція може бути подана частково і більш того, операція може існувати тільки протягом обмеженого періоду. Наприклад, при неправильних діях користувача автоматизованих облікових систем, може спрацювати “людський фактор”, коли система підпорядкована волі не досить компетентної людини. Внаслідок цього надруковані звіти не завжди забезпечують повноту інформації, що дійсно є у файлах і частина її може бути прочитана тільки комп'ютером, такі системи малоефективні. Натомість висококваліфікованому користувачу допомагає повнота доступу до облікових даних і комп'ютерних програм. Таким чином, дані і комп'ютерні програми можуть бути доступними і інтерпретовані в процесі роботи з комп'ютером, або шляхом використання комп'ютерного устаткування, розташованого іноді на значних відстанях від користувача.

За загальними правилами, строк зберігання електронних документів, зокрема щодо податкової звітності, не може бути меншим від строку, встановленого для відповідних паперових документів: не менш як 1095 днів від дня подання податкової звітності.

Суб'єкти електронного документообігу повинні зберігати електронні документи на електронних носіях інформації у формі, що дає змогу перевірити їх цілісність на цих носіях.

Строк зберігання електронних документів на електронних носіях інформації повинен бути не меншим від строку, встановленого законодавством для відповідних документів на папері (табл. 1).

У разі неможливості зберігання електронних документів на електронних носіях інформації протягом строку, встановленого законодавством для відповідних документів на папері, суб'єкти електронного документообігу повинні вживати заходів щодо дублювання документів на кількох електронних носіях інформації та здійснювати їх періодичне копіювання відповідно до порядку обліку та копіювання документів, встановленого законодавством. Якщо неможливо виконати зазначені вимоги, електронні документи повинні зберігатися у вигляді копії документа на папері (у разі відсутності оригіналу цього документа на папері). При копіюванні електронного документа з електронного носія інформації обов'язково здійснюється перевірка цілісності даних на цьому носії.

Таблиця 1

Строки зберігання первинних документів

№ з/п	Вид документу
1	2
3 роки	
1	Розрахункові відомості сплати внесків до різних фондів
2	Договори кредитні, поруки, застави, гарантії, переведення боргу (після закінчення строку дії договору)
3	Відомості на виплату грошей (за відсутності розрахунково-платіжних відомостей – 75 років)
4	Довіреності (у т. ч. анульовані) на одержання грошових сум і товарно-матеріальних цінностей; на одержання зарплати та інших виплат
5	Документи (копії звітів, витяги з протоколів, висновки, заяви, довідки, списки працівників) про виплату допомоги, пенсій, оплати листків непрацездатності з фонду соціального страхування
6	Документи (заяви, рішення, довідки, листи) про оплату відпусток у зв'язку з навчанням, одержання пільг із податків тощо
7	Документи (акти, відомості, листи) про взаєморозрахунки між організаціями
8	Протоколи взаємозаліків
9	Документи (акти, процентовки, довідки, рахунки) про приймання виконаних робіт
10	Первинні документи та додатки до них, що фіксують факт виконання господарських операцій і стали підставою для записів у облікових регістрах та податкових документах (касові, банківські документи, ордери, повідомлення банків і переказні вимоги, виписки банків, корінці квитанцій, банківських чекових книжок, наряди на роботу, акти про приймання, здавання і списання майна й матеріалів, накладні з обліку ТМЦ, рахунки-фактури, авансові звіти тощо)
11	Податкові накладні
12	Документи (плани, звіти, протоколи, акти, довідки, доповідні записки) документальних ревізій, перевірок та аудиту фінансово-господарської діяльності, контрольно-ревізійної роботи, у т.ч. перевірок каси, правильності стягнення податків тощо
13.	Документи (довідки, акти, зобов'язання, листи) щодо розтрат, недостач, розкрадань
14.	Документи (протоколи засідань інвентаризаційних комісій, акти інвентаризації, інвентаризаційні описи, порівняльні відомості) про інвентаризацію основних засобів, нематеріальних активів, грошових коштів, матеріальних цінностей тощо
10 років	
15.	Аналітичні документи (таблиці, доповіді, доповідні записки тощо) до річних звітів і балансів

1	2
	<i>75 років</i>
16.	Розрахунково-платіжні відомості (особові рахунки) працівників, аспірантів, студентів
	<i>До ліквідації підприємства</i>
17.	Звіти (відомості) про нарахування та перерахування страхових внесків на державне та недержавне соціальне страхування (пенсійне, на випадок безробіття, у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю тощо: <ul style="list-style-type: none"> - зведені річні й з більшою періодичністю; - річні й з більшою періодичністю
18.	Документи (протоколи, акти, звіти, відомості переоцінки й визначення зношеності основних засобів про переоцінку основних фондів, нематеріальних активів, незавершеного будівництва

При зберіганні електронних документів обов'язкове додержання таких вимог:

- 1) інформація, що міститься в електронних документах, повинна бути доступною для її подальшого використання;
- 2) має бути забезпечена можливість відновлення електронного документа у тому форматі, в якому він був створений, відправлений або одержаний;
- 3) у разі наявності повинна зберігатися інформація, яка дає змогу встановити походження та призначення електронного документа, а також дату і час його відправлення чи одержання.

Підприємства можуть забезпечувати додержання вимог щодо збереження електронних документів шляхом використання послуг посередника, у тому числі архівної установи, якщо така установа додержується даних вимог. Створення архівів електронних документів, подання електронних документів до архівних установ України та їх зберігання в цих установах здійснюється у порядку, визначеному законодавством.

Зберігання файлів відбувається в базі даних або в томах на диску, а при першій необхідності роботи з тим чи іншим файлом, він копіюється на комп'ютер користувача.

Зберігання файлів в інформаційній базі здійснюється за допомогою розподілу за папками. При необхідності є можливість розмежувати доступ того чи іншого користувача до папок з певною інформацією.

Структура папок може формуватися різними способами:

- за організаційною структурою підприємства (наприклад, бухгалтерія, відділ збуту та ін.);
- за тематикою даних (плани, калькуляції, розробки та ін.);
- за правами доступу (загальні, конфіденційні та ін.)

У процесі роботи щодня в інформаційну базу вводяться первинні дані, які створюють нові документи, елементи довідників та ін. Розмір інформаційної бази при цьому поступово збільшується.

В процесі організації електронної бухгалтерії в практичному аспекті можуть мати місце ситуації, які призводять до збою обладнання (на жорстких дисках з'являються помилки внаслідок різних збоїв або перепадів напруги в електромережі; пошкодження жорсткого диску без можливості відновлення даних; втрата робочої бази).

Наслідки повної втрати даних (при відсутності резервних копій на інших комп'ютерах / компакт-дисках та інших носіях) дуже складно переоцінити і відповідність ефективність впровадження і використання може сягнути від'ємного значення. З метою забезпечення збереження інформаційної бази потрібно створити надійну систему захисту інформації. Якщо на підприємстві працює системний адміністратор, то він може забезпечити щоденне (або навіть кілька разів за день) автоматичне зберігання інформації на інший комп'ютер або інший носій.

У випадку, якщо на підприємстві у штатному розписі не передбачено посаду штатного системного адміністратора, то з метою збереження інформації, яка акумулюється в бланках електронних документів, потрібно постійно виконувати архівування облікової інформації на інший комп'ютер (ймовірність того, що з ладу одночасно вийдуть два комп'ютери значно низька).

Архівування також доцільно виконувати перед кожним сеансом сервісного обслуговування (розрахунку підсумків, перепроведення документів, тестування даних та ін.)

Безперечно, на кожній фазі свого розвитку кожен етап побудови інформаційної системи дозволяє підвищувати її досконалість і ефективність. Більш того, з кожним новим етапом ця ефективність зростає, проте також збільшується і вартість її побудови. Розмір витрат на впровадження та супроводження АОС великих підприємств сягає сотень

тисяч гривен. При обґрунтуванні доцільності таких витрат коштів необхідно враховувати фактор часу, адже оплата здійснюється порціями за кожний виконаний етап, а не за весь проект. Збережені кошти можна інвестувати на інші цілі для отримання додаткових доходів, а при потребі погасити ними проект по впровадженню. Тому для визначення додаткових доходів або приведення майбутньої вартості грошових потоків до моменту прийняття рішення (нульова точка), рекомендуємо використовувати метод дисконтування доходів. Для приведення до поточної вартості інвестиційні витрати і надходження, необхідно перемножити на коефіцієнт дисконтування (дисконтний множник – discount factor), розрахованого за формулою 1:

$$K_{df} = \frac{1}{\left(1 + \frac{R}{q}\right)^{nq}}, \quad (1)$$

де K_{df} – коефіцієнт дисконтування;
 R – норма банківського процента;
 q – кількість місяців дисконтування в році;
 n – кількість років з моменту прийняття рішення.

Використання методу дисконтування дозволяє підприємствам порівнювати поточні інвестиційні витрати з майбутніми доходами від ефективного використання АОС і визначати чисту поточну (дисконтовану) вартість (NPV), що визначає віддачу від вкладання активів.

Будь-яка АОС, яка успішно функціонує на підприємстві, описується формулою економічного ефекту:

$$E = R - Z, \quad (2)$$

де R – результат використання або доходи, грн.;
 Z – витрати, грн

Для розрахунку економічної ефективності, можна також використовувати наступні показники (табл. 2) [1-9].

Таблиця 2

Допоміжні показники для розрахунку економічної ефективності впровадження і супроводу сучасних АОС

№п/п	Показники	Порядок обчислення	Параметри
1	2	3	4
1	Зменшення трудомісткості робіт, (Тек)	$Тек = Тр - Тк$	Тр – витрати при ручному способі, люд.-год; Тк – трудові витрати при комп'ютерній обробці, люд.-год.
2	Чисельність облікових працівників, що вивільнено, (Чвив)	$Чвив = Тек/Фм$	Тек – величина зменшення трудомісткості робіт, люд.-год; Фм – фонд робочого часу одного працівника АОС, люд.-год.
3	Коефіцієнт ефективності використання ПК, (К)	$К = Тк/Тр$	Тр – витрати при ручному способі, люд.-год; Тк – трудові витрати при комп'ютерній обробці, люд.-год.
4	Кількість типових операцій, які можна виконати за одиницю вивільненого часу, (Nт)	$Nт = (Тр - Тк) \times N$	Тр – витрати при ручному способі, люд.-год; Тк – трудові витрати при комп'ютерній обробці, люд.-год; N – середня кількість типових операцій, що може виконати АОС за одну люд.-год.
5	Строк окупності, (С)	$С = В/Пр$	В – вартість впровадження і супроводження, грн; Пр – середній прибуток від використання ПК, грн.
6	Вартість системи, (В)	$В = В1 + В2 + \dots + Вn$	В1 – вартість впровадження, грн; В2 – вартість супроводження, грн; Вn – повні експлуатаційні витрати, грн.
7	Продуктивність праці, (П)	$П = Nпр/Фм$	Nпр – середня кількість операцій, що може виконати працівник, шт Фм – фонд робочого часу одного працівника АОС, люд.-год.

Продовження табл. 2

1	2	3	4
8	Відношення вартостей, (Кв*)	$K_v = (B_1+B_2)/B_3$	B1 – вартість впровадження, грн; B2 – вартість супроводження, грн; B3 – вартість програмного продукту, грн.

*- для малих підприємств він складає від 0 до 3, для середніх і великих від 3 до 12.

Однак, при розрахунку строку окупності будь-якої АОС розрахувати середній прибуток досить складно, тому пропонуємо використовувати показник економічного ефекту від впровадження АОС для розрахунку строку окупності. Суть показника відношення вартостей в тому, що АОС на великих підприємствах потребує значних оборотних коштів для її впровадження та ефективного функціонування в порівнянні з середніми та малими, однак і ефект досягнутий при цьому значно більший. Щодо витрат на створення і функціонування системи при розрахунку річного ефекту використано формулу вартості системи, яка включає поточні і амортизаційні витрати. Повний економічний ефект від функціонування АОС розраховується, як сума річних економічних ефектів від використання системи, які можна вирахувати за формулою різниці від отриманої економії та вартістю системи:

$$E_{\Pi} = \sum_{n=1}^m (E_n - B), \quad (3)$$

де E_{Π} – економічний ефект від АОС, грн;
 E_n – економія коштів після впровадження, грн;
 B – вартість системи, грн;
 m – строк використання АОС, років

Разом з тим поряд з розрахунком економічного ефекту, важливим показником є строк окупності, пропонуємо порівнювати строк окупності із запланованим строком корисного використання. Оскільки в АОС згідно законодавства і практичних досліджень строк корисного використання, як правило, до 10 років (нормативний строк), а інколи фактично значно більший термін. Розрахунковий же строк окупності в декілька разів

менший від строку корисного використання, що підтверджує прибутковість таких систем і доводить їх ефективність.

Тому вважаємо доцільним використання існуючих методик розрахунку ефективності та застосування методики порівняння строку окупності і строку корисного використання (нормативного).

Систему кількісних і якісних показників ефективності інформаційного забезпечення управління підприємства, крім вище наведених показників характеризують і інші, які поділяють на групи [7-9].

Кількісні показники, які віднесено до ефективності:

- трудові ресурси: 1) співвідношення чисельності керівників, робітників, інженерно-технічних працівників до впровадження та після впровадження сучасного інформаційного забезпечення; 2) зменшення частки витрат управлінської праці на 1 грн виробленої продукції; 3) рівень продуктивності праці в перерахунку на 1 працівника, який працює в інформаційній системі і т. ін.;

- фінансові ресурси: 1) кількість реалізованої продукції і маса прибутку, що припадає на 1 грн витрат на утримання інформаційної системи; 2) частка витрат на утримання інформаційного забезпечення в 1 грн вартості виробленої продукції або ефекту; 3) зміна величини непродуктивних витрат до використання інформаційного забезпечення та після його впровадження і т.ін.;

- фактор часу: 1) скорочення витрат часу керівників, спеціалістів, службовців; 2) скорочення витрат часу для прийняття управлінських рішень.

Якісні показники відображають наступні фактори:

- науково-технічний рівень процесів управління (комплексне використання організаційної і обчислювальної техніки, науково обгрунтованих методів): кількість техніки і оргтехніки у вартісному виразі в розрахунку на 1 працівника управління;

- підвищення професійної кваліфікації працівників управлінського апарату;

- надійність (безвідмовність) інформаційного забезпечення управління підприємством;

- достовірність і повнота інформації, що збирається, обробляється і зберігається;

- своєчасність і повнота виконання всіх функцій, операцій і процедур;

- покращення умов праці та рівня управління.

Таким чином, результати роботи АОС відображаються через результати виробничої діяльності, а її вдосконалення впливає на якість і результат роботи через вказані показники. Однак розрахований ефект, як правило, на порядок менший від отриманих результатів виробничої діяльності і відбувається це за рахунок дії факторів підвищення ефективності. В той же час якісні та кількісні показники ефективності АОС на різних підприємствах не можна порівнювати, бо вони мають різні одиниці вимірювання.

Зокрема, ТОВ “Славутич” Покровського району – одне з високотехнологічних сільськогосподарських середніх підприємств з кількістю документів в рік близько 50000 штук і централізованою бухгалтерією. Керівництво підприємства вирішило перейти на сучасну АОС з використанням ПК, оскільки протягом кількох останніх років погіршилася оперативність обліку і відповідно управління. Звіти, які надходили у бухгалтерію до впровадження сучасної АОС, не несли необхідної оперативності, тому що не можна було, наприклад, швидко отримати інформацію про наявність того чи іншого виду ТМЦ на складі, або витрати палива по конкретній сільськогосподарській машині за день. Що негативно впливало на контроль за ресурсами підприємства та їх витрачанням.

У тих умовах бухгалтерія змушена була значну частину часу витрачати на зведення даних первинних документів в регістри аналітичного та синтетичного обліку і регламентовані звіти. Ведення бухгалтерського обліку ускладнювалося відсутністю в бухгалтерії єдиної інформаційної бази, в результаті чого на всіх ділянках бухгалтерам необхідно було повторно заносити дані в відомості, регістри, тобто дублювати інформацію. Це призводило до неефективності існуючої системи управління.

Дослідження, проведені на даному підприємстві показали, що основною недоліком бухгалтерського обліку на підприємстві до впровадження АОС була відсутність єдиного інформаційного поля. Ведення бухгалтерією робіт по зведенню даних не забезпечувало достатнього контролю і оперативності. Впроваджуючи АОС, керівництво “Славутича” змогло вирішити ці проблеми.

На підприємстві працює 8 бухгалтерів і програміст (адміністратор АОС), який в офісі підприємства разом з бухгалтерами допомагає

освоювати нововведену АОС. Для визначення ефективності впровадження інформаційної системи обліку, розглянемо більш детально напрямки обстеження. На підприємстві діють паралельно чинні системи обліку: фінансовий, управлінський та податковий облік, але вони дуже тісно переплітаються, тому краще вживати вислів бухгалтерський облік. Бухгалтерський облік на підприємстві ведеться за принципами журнально-ордерної форми та надає весь перелік необхідних звітних даних.

На етапі проектування, впровадження АОС враховано специфіку документообігу в господарстві, зокрема те, що в організаційній структурі управління облік та внутрішній контроль здійснюється у вигляді господарських фактів та операцій. Взаємодія ж інформаційної системи управління (ІСУ) з обліком, аудитом та економічним контролем залежить від кількості елементів їх основних підсистем. При побудові, як структурної одиниці управління підприємств, найпростіший їх взаємозв'язок можна відобразити у вигляді рисунка 1, що підтверджує значний вплив обліку і аудиту на ІСУ, та відповідно на структуру управління, її підсистеми, в тому числі інформаційне забезпечення управління.

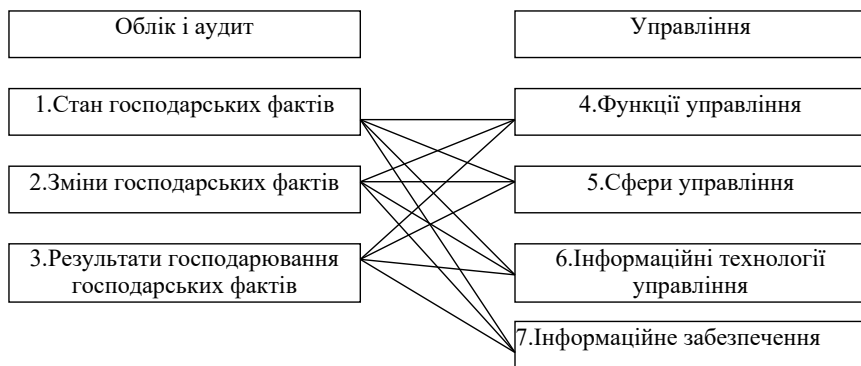


Рис. 1. Взаємодія систем обліку і аудиту та управління в організаційній структурі підприємства

Підприємство має тенденцію до розширення як видів діяльності, так ресурсів і обсягів виробництва, тому необхідно передбачити розширення АОС при необхідності.

Нижче наведено основні викладки технічного завдання, яке було покладено в основу побудови автоматизованої інформаційної системи підприємства. Це дозволило проаналізувати стан внутрішнього контролю і впровадження нових розробок автоматизованих інформаційних систем в ТОВ “Славутич”, яке займається рослинництвом, тваринництвом, переробкою (виробництво вершків, олійниця), має допоміжні виробництва (тракторний парк, парк вантажних автомобілів, електропостачання, водопостачання, ремонтна майстерня), на прикладі діалогово-автоматизованої форми обліку.

Щоб визначити економічний ефект від впровадження такої автоматизованої системи в обліковій і економічній роботі СТОВ “Славутич” розрахуємо умовно-річну економію від впровадження обчислювальної техніки та програмного забезпечення “Акцент”, методом порівняльного розрахунку автоматизованого і неавтоматизованого обліку.

При визначенні норм часу для бухгалтерії в умовах автоматизації використовувалась наукова література та фактичні дані витрат праці в програмі. Як видно з таблиці 3 за рахунок впровадженої інформаційної системи трудомісткість обліку зменшилася в три рази.

Таблиця 3

**Витрати часу на складання документів в 2012 р.
(рік впровадження)**

Показники	Варіанти	
	Ручний облік	Автоматизований
Кількість вихідних документів бухгалтерії, шт	40000	40000
Витрати часу на складання одного документа, год	0,38	0,12
Річна трудосмкість складання документів, год	15200	4800

Враховуючи значне скорочення витрат часу на обробку документів, можна підрахувати різницю у фонді заробітної плати.

У той же час не можна недооцінювати роль соціальних факторів, які відіграли свою роль в рівні ефективності функціонування системи (підвищення кваліфікації працівників, зменшення рутинних операцій). Розвиток аналітичності таких систем для цілей планування і бюджетування, можливість перенесення даних в інші системи, що

дозволяє здійснювати фінансове моделювання і фінансовий аналіз прогнозного стану підприємства з метою оптимізації поточного фінансового управління і фінансових результатів діяльності. Незважаючи на те, що в цьому напрямі програмного забезпечення не достатньо, індивідуальні потреби підприємств вже сьогодні вкрай його вимагають. Крім того, кожна структурна одиниця АОС є незалежною, що дозволяє за допомогою зовнішніх обробок цих структурних одиниць досягати оптимального функціонування і взаємодії різних структурних одиниць ІСУ.

Практику застосування АОС на малому підприємстві розглянемо на прикладі приватного підприємця Савчука О. В., який має два цехи: по переробці деревини та насіння соняшника. Знаходиться підприємство у місті Дніпро, в залежності від пори року на ньому можуть працювати до 10 осіб. ПП Савчук відноситься до малих підприємств з простим технологічним процесом виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, які мають не більше 300 вхідних та вихідних документів за місяць і можуть застосовувати спрощену форму бухгалтерського обліку.

Бухгалтерський облік на підприємстві здійснюється самим власником малого підприємства. Підприємець самостійно веде автоматизовану форму бухгалтерського обліку за спрощеним планом рахунків. Особливість цього плану рахунків полягає у додатковому рахунку для фіксації єдиного податку, з якого формується Книга обліку доходів і витрат. В конфігурації реєструються окремі факти господарської діяльності, які автоматично відображаються в бухгалтерському і податковому обліку. Бухгалтерський облік ведеться методом нарахування, а податковий – касовим методом. Це дозволяє, з одного боку, отримати дані про розміри активів і зобов'язань підприємства, його фінансовий стан, а з іншої – виконати вимоги податкового законодавства.

Використовуючи реєстри автоматизованого бухгалтерського обліку відповідно до специфіки своєї роботи з додержанням таких вимог: єдина методологічна основа (принцип подвійного запису); взаємозв'язок даних аналітичного і синтетичного обліку; суцільне відображення усіх господарських операцій в реєстрах обліку на підставі первинних облікових документів; нагромадження і систематизація даних первинних документів у розрізі показників, необхідних для управління і контролю за господарською діяльністю малого підприємства, а також для складання і

подання бухгалтерської звітності та декларації з оподаткування, керівник контролює фінансові і матеріальні ресурси малого підприємства.

Узагальнюючи результати досліджень про вдосконалення сучасного інформаційного забезпечення управління підприємствами АПК, необхідно виділити відкритість структури інформаційної системи і системи внутрішнього та зовнішнього контролю, що надає їм більш повну функціональність. Встановлено, що ефективність інформаційного забезпечення залежить від витрат на впровадження і результативності (ефекту) інформаційної системи.

Доцільно використовувати метод дисконтування при інвестуванні грошей у впровадження АОС на великих підприємствах, що дозволить оцінювати віддачу грошових активів. Визначальними чинниками рівня ефективності застосування АОС є якісні і кількісні показники використання інформаційної системи як фактори, що впливають на результати діяльності підприємства. Одне з головних місць в ефективності функціонування інформаційної системи управління належить програмному забезпеченню, яке використовується відповідно до обсягу обліково-аналітичних робіт та розміру підприємства. Частково пропонуємо враховувати в оціночній багатокритеріальній моделі вибору такого забезпечення якісні показники ефективності та їх рівень. При впровадженні ІСУ та АОС на підприємствах АПК необхідно враховувати розмір господарств, що істотно впливає на вибір типу інформаційного забезпечення управління окремим підприємством. Крім того, пропонується використовувати такий показник ефективності, як порівняння строку окупності і строку корисного використання програмного забезпечення.

На малих підприємствах ефективність використання АОС посилюється режимом спрощеного обліку і оподаткування, що розкриває можливості значного поширення цієї системи в галузі і визначається, як правило, тільки експертним шляхом.

Пропонуємо виділити фактори підвищення економічної ефективності й поліпшення якості АОС, що можуть виражатися в:

- *Підвищенні оперативності бухгалтерського обліку.* Якщо при паперовій бухгалтерії для одержання будь-якого звіту в ТОВ "Славутич", наприклад, специфічної вибірки оборотів по субрахунку рахунка бб, було потрібно три людино-години роботи, то при автоматизації обирають необхідні реквізити і формують звіт протягом максимум 10 хвилин. Такий

же ефект досягається і при складанні актів звірки взаємних розрахунків з кредиторами і дебіторами.

- *Збільшенні обсягу інформації, одержуваної з бухгалтерського обліку.* Раніше можна було побачити аналітику по 20 рахунку тільки в якому-небудь одному розрізі (запаси, кількість, сума), при автоматизації – у декількох (запаси, місце знаходження, партії, кількість, сума), надходження, вибуття запасів.

- *Скороченні числа бухгалтерських помилок.* Це дуже важливий фактор, якщо враховувати розмір штрафів за приховування податків, причиною якого, як правило є бухгалтерські помилки, а не зловмисний намір. Сучасні АОС забезпечують паралельне ведення фінансового, управлінського та податкового обліку, рівномірний розподіл робочого часу, а інформація яка вноситься в таку систему - використовується багаторазово, тому важливим є етап формування первинних документів в електронному вигляді без помилок.

- *Підвищенні достовірності та контролю облікової інформації.* Наші дослідження і практика сільськогосподарських підприємств показують, що в багатьох випадках, змінивши план і типові кореспонденції рахунків, що застосовуються на підприємстві, змінюються інші параметри бухгалтерського обліку, наприклад, облікова політика підприємства. До неї відносяться: встановлення вартісної межі між необоротними активами і виробничими запасами, оцінки запасів і розрахунку фактичної собівартості відпущених у виробництво матеріальних ресурсів, погашення вартості МШП, порядок нарахування зносу по необоротних активах та порядок їх ремонту, оцінка незавершеного виробництва, варіант обліку випуску продукції і т. ін. Таким чином, можна без використання різних ризикованих схем зменшити або збільшити фінансові результати і податки, принаймні, змістити терміни та скоротити частоту податкових платежів. Крім того, при використанні АОС зростає роль аудиту господарських операцій, який із застосуванням різних прийомів дає змогу правильно оцінити об'єкти контролю і уникнути помилок. Нерідко з метою зловживань виготовляють повністю підроблені документи, або у справжні документи вносять зміни первинних записів способом дописування. При АОС це зробити складніше, оскільки кожного кварталу звітний період закривається для доступу, тобто контролювати стає значно легше, порівнюючи електронні дані з паперовими.

Інші фактори, що залежать від специфіки кожного конкретного підприємства. Наприклад, скорочення чисельності працівників у бухгалтерії та реформування виробництва, перехід до централізованого управління, підвищення контрольної функції управління, що є рушійними силами в інноваційних процесах.

Перші наслідки, які відчутні після початку функціонування АОС, - це розвинений управлінський облік і фінансовий контроль, зменшення кількості рутинних операцій. Як показали дослідження, в залежності від розміру підприємства, методика оцінки економічної ефективності АОС майже не відрізняється. Необхідно тільки враховувати те, що управлінці деяких середніх та всіх великих підприємств обов'язково аналізують діючу систему за наведеними якісними і кількісними показниками. На малих підприємствах і середніх такий аналіз не завжди проводиться в зв'язку з обмеженими потребами чи вузькою спеціалізацією виробництва, незначним спектром питань з автоматизації обліку і аудиту. Але головним залишається, незалежно від масштабів виробництва, сильна контрольна функція обліку і аудиту, що в автоматизованих системах дозволяє знизити штрафи та втрати виробничих ресурсів підприємства.

Існує два основних аргументи, які суттєво впливають на рішення щодо впровадження АОС на підприємстві. Це вартість впровадження та супроводу і час витрачений на це. Особливо критично це для західних ERP-систем, що впроваджуються та супроводжуються на великих підприємствах. Коефіцієнт відношення вартості впровадження та супроводу до вартості програмного продукту таких систем складає від 7 до 12, що на порядок вище від вітчизняних оболонок. Тому вони доступні тільки великим підприємствам (корпораціям) і потребують значної реструктуризації системи управління в цілому.

Щодо організації обліку, то більш раціональним на сучасному комунікаційному етапі є централізація обліку, оскільки вона забезпечує ефективне використання АОС, раціональний розподіл праці між обліковими працівниками, зменшення витрат на облікові роботи. В бухгалтеріях великого чи середнього підприємства виділяються спеціалізовані групи обліку: праці і заробітної плати, обліку виробничих запасів, витрат на виробництво і калькуляції собівартості продукції, витрат на допоміжне виробництво. Кожну таку групу очолює старший бухгалтер. В малих підприємствах, зокрема фермерських господарствах групи об'єднуються із-за меншої кількості облікових працівників і

навантаження на них. Відразу після впровадження автоматизації кожний підрозділ підприємства стає центром фінансового обліку. Керівник може самостійно і швидко отримувати актуальну і достовірну інформацію за всіма напрямками фінансово-господарської діяльності. Стосовно збірників законів і постанов уряду, то підприємство додатково повинно придбати нормативно-довідкову інформаційну систему Ліга: Закон чи Юрист плюс. Вартість такої системи близько 2000 грн. в рік на одного абонента.

Список використаних джерел

1. Голобородько А.Ю., Гусєва О.Ю., Легомінова С.В.. К: «Цифрова економіка». 2020. 400с.
2. Автоматизированные информационные технологии в экономике / Семенов М. И., Трубилин И. Т., Лойко В. И., Барановская Т. П. М.: Финансы и статистика, 1999. 416 с.
3. Информационные технологии управления: Учеб.пособие / Под ред. Титоренко Г. А. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. 280 с.
4. Інформаційні системи і технології в економіці: Посібник / За ред. Пономаренка В. С. К.: Видавничий центр “Академія”, 2002. 544 с.
5. ДСТУ 2938-94. Системи оброблення інформації. Основні поняття. Терміни та визначення. К.: Держстандарт України. 1995. 32 с.
6. ДСТУ 2940-94. Системи оброблення інформації. Керування процесами оброблення даних. Терміни та визначення. К.: Держстандарт України. 1995. 28 с.
7. ДСТУ 2941-94. Системи оброблення інформації. Розроблення систем. Терміни та визначення. К.: Держстандарт України. 1995. 20 с.
8. Плаксієнко В.Я., Жадько К.С., Організація впровадження та супроводження інформаційних систем обліку і аудиту // *Вісник Харківського національного технічного університету сільського господарства: Економічні науки. Ринкова трансформація економіки АПК*. Випуск 31. Х.: ХНТУСГ, 2004. С. 155-159.
9. Жадько К.С., Сіліна І.С., Колеснік Є.О. Електронна бухгалтерія: її застосування українськими підприємствами. *Вісник Одеського національного університету*. Серія Економіка. 2017. Т. 22, Вип. 8. С. 134-138.

СУЧАСНІ І ПЕРСПЕКТИВНІ ІНСТИТУТИ ТА ІНСТИТУЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

5.1. Обліковий інжиніринг у формуванні професійного судження бухгалтера

Стрімкий розвиток суспільства є чинником зміни відповідних економічних процесів, що зумовлює потребу у розвитку теорії і практики бухгалтерського обліку. Економічні науки виходять за межі дисциплінарних принципів і понять. Все більшого розповсюдження набувають міждисциплінарні дослідження, в основу яких покладено людино центричні підходи. Такі підходи є новими і базуються на дослідженнях поведінки економічного суб'єкта. Передбачити поведінку економічного суб'єкта через призму його стратегій і комунікацій, чи не найбільш вагоме завдання сучасного бізнесу. Яка ж тут роль облікової науки? Очевидно, що першочергова і неоціненна. Проте, не лише у форматі попередніх методів, інструментів і процедур. Потреба у новій теорії обліку виникла на теренах сучасності об'єктивно, з огляду на нові економічні наукові течії і теорії управління. Управління економічними суб'єктами потребує прогностного і водночас конструктивного обліку, здатного блискавично надавати масиви інформації під замовника, і з високим рівнем системності показників, можливості їх однозначної інтерпретації прямими споживачами і стейкхолдерами. Такі вимоги може виконати обліковий інжиніринг із застосуваннями принципів професійного судження бухгалтера в комплексі, послідовно і з урахуванням етики і високої моральності.

Основою інжинірингу є розробка або зміна з метою удосконалення технологічних, організаційних, фінансових, економічних чи будь-яких інших моделей досліджуваних об'єктів відповідно до поставлених цілей. Також контроль за функціонуванням вищеназваних моделей є складовою інжинірингу. Процес інжинірингу включає проектування, розробку і використання інноваційних інструментів і стратегій, а також нових

підходів. Це означає потребу працювати з віртуальними і реальними об'єктами: спочатку створюється віртуальний об'єкт (модель), потім здійснюється технічний супровід втілення його в реальний, в ході якого віртуальна модель корегується згідно потребам практики. При цьому роль професійного бухгалтерського судження очевидна. Саме при побудові відповідних моделей за наявності різних варіантів унеможлиблюється використання набору стандартних рішень. Стандартні рішення не надають ознак конкурентоспроможності, вони швидко стають застарілими і нецікавими з позиції як фінансових втрат, так і зниження рівня морального задоволення від отриманих результатів. Стрімкість змін вимагає інноваційних, нестандартних підходів до представлення інформації для користувача. Здебільшого інформаційні пакети збалансовані між фінансовими і не фінансовими показниками, вже через деякий проміжок часу заявляють про свою неспроможність формувати звіти і презентації відповідно до затребуваних саме на сьогодні параметрів. Таку стрімкість змін можна досягнути лише в такому випадку, якщо є наявність досвіду, знань і практичної мудрості, так званий фронтесис. Змістовне розуміння фронтесису розкривається як розсудливість, мудрість, практична мудрість, розум, практичний розум, проникливість є невід'ємними якістьми облікового професійного судження. З іншої сторони, фронтесис професійного судження знаходить своє застосування через призму облікового інжинірингу.

Необхідність облікового інжинірингу з'являється у зв'язку з потребами формування спеціальних способів розв'язання проблем, які для певної галузі залишаються відкритими тривалий час і не можуть бути вирішені через обмеженість методологічних підходів, методичних прийомів, технік тощо. Таким чином, інжиніринг слід розглядати як спосіб «вживляння» в певну сферу людської діяльності не властивих для неї («чужорідних») інструментів, прийомів, методів тощо, націлений на вирішення проблемних питань, які не здатний розв'язати наявний притаманний лише даній сфері діяльності інструментарій.

Передумови створення інжинірингової теорії обліку представлено в роботі Р. Каплана (табл. 1), з яких випливають ідеї і можливості застосування [5].

**Передумови появи ідеї створення
інжинірингової теорії управлінського обліку**

Критичні зауваження Р. Каплана	Можливості інжинірингової теорії управлінського обліку	Коментар автора і очікувані результати
Традиційний облік не задовольняє вимоги сучасного рівня розвитку виробництва і зростаючої конкуренції	Запропоновано інноваційні облікові технології, засновані на використанні інструментарію суміжних наук (міждисциплінарний вектор)	Такі технології вже використовуються на практиці. Завдання: згрупувати їх в єдину методичну базу
Традиційні системи обліку виробничих витрат надають дезорієнтуючу інформацію, непридатну для ухвалення рішень	Ключовим критерієм є індивідуальна розробка облікових технологій для певного типу завдань	Критерії перевірки інформаційного продукту будуть жорсткими і з визначеною суворістю мірою відповідальності (розвиток функцій моніторингу)
Практика управлінського обліку втрачає самостійність, йдучи за вимогами фінансового обліку, і набуває допоміжного характеру	Повне розділення функцій управлінського і фінансового обліку, і, відповідно, створення інноваційної інжинірингової теорії управлінського обліку	Створення інноваційної інжинірингової теорії обліку теоретично відмежує управлінський від фінансового
Управлінський облік практично повністю фокусується на внутрішніх аспектах діяльності компанії і не приділяє уваги зовнішньому середовищу, в якому діє компанія	Відмінність інжинірингової теорії обліку в орієнтації на зовнішнє оточення бізнесу, оцінка інституціонального базису	Інжиніринговий облік буде робити акценти на: 1) взаємодію інститутів; 2) взаємодію інституцій; 3) оптимізацію трансакційних витрат

Отже, інформація, представлена в табл. 1 свідчить про перегляд місця і місії управлінського обліку на сільськогосподарському підприємстві. Це зумовлює необхідність його сприйняття не як відокремленої системи, функціонуючої в «закритому режимі», а як важливої складової єдиного механізму реалізації бізнес-стратегії господарюючого суб'єкта.

На думку професора С.Ф. Легенчука, «сьогодні сформувалась ситуація, за якої досить важко провести демаркацію між теорією та практикою, а також встановити значимість кожної зі складових в розвитку бухгалтерського обліку» [2, с. 120]. Вчений розглядає проблему з позиції

неможливості розділити теоретичний й емпіричний рівень наукового пізнання і практику бухгалтерського обліку. З таким підходом можна частково погодитися, спираючись на такі аргументи. Вважаємо, що існує пряма залежність між теоріями, емпіричним пізнанням і практикою. Специфіка обліку закладена у місії обліку і предметній сутності його теорії. Місія обліку – донести і пояснити суспільству на зрозумілій для нього «мові» реальну картину економічного життя на основі конструктивного мислення і філософії людино-центричного світосприйняття.

Інжиніринг в системі обліку є поняттям новим, відповідно, і професійному судженню тільки тепер почали надавати значення і визначати предметом досліджень в науці, а також інструментом досягнення впорядкованості інформаційних масивів у бізнесі, тобто на практиці.

В економічній літературі, яка була опрацьована в ході проведення дослідження, не виявлено тлумачення терміну «обліковий інжиніринг». Відтак, відсутня будь-яка його інтерпретація з позиції застосування в обліковій науці чи практиці. Разом із тим, В.М. Жук в монографії «Основи інституціональної теорії бухгалтерського обліку» [1, с. 366] наводить перелік російських учених, які в різних варіаціях використовували термін «бухгалтерський інжиніринг». Проте, тлумачення цього терміну ними не запропоновано.

Таким чином, В.М. Жук формулює власне визначення бухгалтерського інжинірингу як процесу «застосування в моделюванні та системі бухгалтерського обліку як правило запозичених з інших наук специфічних інструментів, що організовується окремими службами підприємств та сторонніми організаціями для посилення значущості бухгалтерського обліку та результатів його звітності в управлінні ресурсами та економіці підприємства, галузі і держави» [1, с. 377].

Оцінка тлумачень поняття інжинірингу суміжними з обліком науками дала можливість розглянути його структуру і можливість застосування для створення інноваційної теорії управлінського обліку з таких позицій, як: теоретичну та методологічну основу, мету, дію та об'єкт (рис. 1).

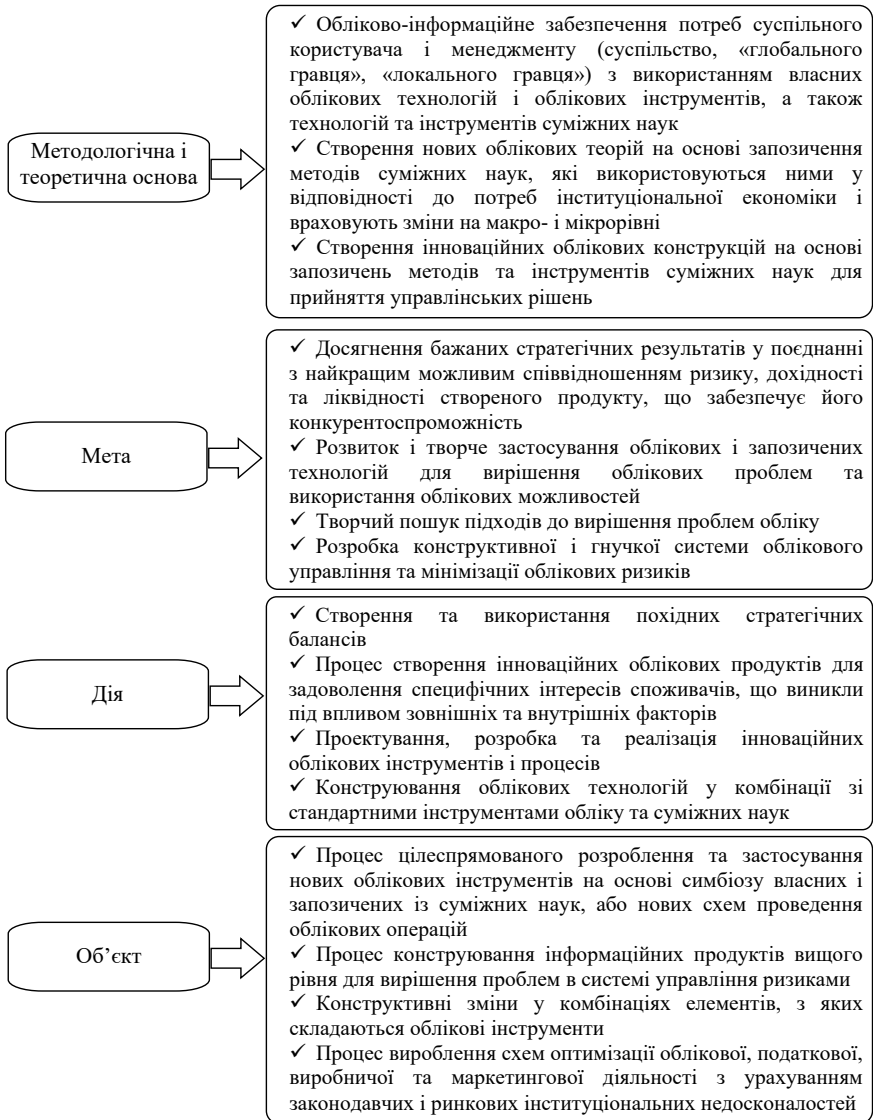


Рис. 1. Поглиблення сутності категорії «обліковий інжиніринг» на основі структурного підходу*

Загалом, можливі такі варіанти визначень облікового інжинірингу:

– обліково-інформаційне забезпечення потреб суспільного користувача і менеджменту (суспільство, «глобального гравця», «локального гравця») з використанням власних облікових технологій і облікових інструментів, а також технологій та інструментів суміжних наук;

– розвиток і творче застосування облікових і запозичених технологій для вирішення облікових проблем та використання облікових можливостей;

– процес цілеспрямованого розроблення нових облікових інструментів на основі симбіозу власних і запозичених із суміжних наук, або нових схем проведення облікових операцій;

– цілеспрямоване розроблення і реалізація нових облікових інструментів та/або нових облікових технологій, а також творчий пошук нових підходів до вирішення облікових проблем за допомогою уже відомих облікових інструментів та технологій;

– обліковий інжиніринг включає проектування, розробку та реалізацію інноваційних облікових інструментів і процесів, а також творчий пошук нових підходів до вирішення проблем у сфері обліку;

– створення нових облікових теорій на основі запозичення методів суміжних наук, які використовуються ними у відповідності до потреб інституціональної економіки і враховують зміни на макрорівні і мікрорівні [3];

– створення інноваційних облікових конструкцій на основі запозичень методів та інструментів суміжних наук для прийняття управлінських рішень;

– створення та використання похідних стратегічних балансів;

– застосування облікових технологій у комбінації зі стандартними обліковими інструментами та інструментами суміжних наук для конструювання інформаційних продуктів вищого рівня для вирішення проблем в системі управління ризиками;

– процес створення інноваційних облікових продуктів для задоволення специфічних інтересів споживачів, що виникли під впливом зовнішніх та внутрішніх факторів, основною метою якого є досягнення бажаних стратегічних результатів у поєднанні з найкращим можливим співвідношенням ризику, дохідності та ліквідності створеного продукту, що забезпечує його конкурентоспроможність;

- розробка конструктивної і гнучкої системи облікового управління та мінімізації облікових ризиків;
 - технологія управління обліковими ризиками за допомогою інжинірингових інструментів;
 - конструктивні зміни у комбінаціях елементів, з яких складаються облікові інструменти;
 - процес розробки нових облікових продуктів та послуг з метою зниження ризику та розвитку нових технологій для отримання бажаного результату та досягнення місії;
 - застосування облікових інструментів з метою перетворення існуючої облікової технології в іншу, що володіє більш бажаними властивостями;
 - розвиток та творче застосування облікових технологій для вирішення облікових проблем та реалізації можливостей облікових систем;
 - розумне використання облікових інструментів для здійснення облікової діяльності, спрямованої на всебічне задоволення інформаційних потреб управлінської системи;
 - проектування, розробка та реалізація інноваційних облікових інструментів;
 - мистецтво (з елементами науки) створення бажаних конструкцій облікових технологій або схем формування похідних балансів на основі існуючих або нових інструментів (власне облікових та запозичених із суміжних наук) для задоволення інформаційних потреб чи з метою передбачення ризиків;
 - сукупність методів та технологій, які посилюють інформаційно-управлінську функцію обліку, що дозволить досягти вищого рівня управління економічним суб'єктом з метою забезпечення його сталого розвитку;
 - конструювання різних облікових інновацій з метою ефективного управління ризиками.
- Вище представлено вузькі та більш широкі трактування економічної категорії «обліковий інжиніринг», але отримати цілісне бачення сутності цього поняття неможливо без аналізу на основі структурного підходу. Проведений аналіз наведених тлумачень свідчить, що обліковий інжиніринг потребує подальших досліджень економічною наукою та є недостатньо теоретично обґрунтованим поняттям.

Як видно з рисунку 1, методологічна і теоретична основа передбачає створення нових облікових теорій на основі запозичення методів суміжних наук, які використовуються ними відповідно до потреб інституціональної економіки і враховують зміни на макрорівні і мікрорівні. Мета полягає у досягненні бажаних стратегічних результатів у поєднанні з найкращим можливим співвідношенням ризику, дохідності та ліквідності створеного продукту, що забезпечує його конкурентоспроможність; у розвитку і творчому застосуванні облікових і запозичених технологій для вирішення облікових проблем та використання облікових можливостей. Дія проявляється через створення та використання похідних стратегічних балансів. Об'єкт облікового інжинірингу доцільно розглядати як:

1) процес цілеспрямованого розроблення нових облікових інструментів на основі симбіозу власних і запозичених із суміжних наук, або нових схем проведення облікових операцій;

2) процес конструювання інформаційних продуктів вищого рівня для вирішення проблем в системі управління ризиками;

3) конструктивні зміни у комбінаціях елементів, з яких складаються облікові інструменти;

4) процес вироблення схем оптимізації облікової, податкової, виробничої та маркетингової діяльності з урахуванням законодавчих та ринкових інституціональних недосконалостей.

Я.В. Соколов відзначає: «Якщо добре вдуматись, то предметом бухгалтерського обліку виступають: людина – діючий господарюючий суб'єкт (бізнесмен) і людина – думаюча і розуміюча (бухгалтер)» [4, с. 207]. Без бухгалтера не буде здійснюватися бізнес. Доведено, що здобутки інжинірингу можна застосовувати до обліково-аналітичних систем, які забезпечують інформаційну підтримку процесу управління. Сучасні концепції, які є розвитком інжинірингу, створили новий погляд на побудову облікової системи з позиції впорядкованої послідовності процесів спостереження, ідентифікації, виміру, оцінки, реєстрації, систематизації, узагальнення, передачі і безпечного зберігання інформації.

За основу інжинірингової теорії обліку доцільно взяти конструктивістський і прагматичний підходи.

Конструктивізм (фр. Constructivisme від лат. Constructio - побудова) - авангардистський стиль (метод, напрямок), що отримав розвиток в 20-30-х роках ХХ століття, основою образу якого виступає не об'єкт, а

конструкція, це насамперед функціональність, вивірені пропорції взаємо задоволення інформаційних потреб, компактні обсяги інформаційного продукту з чітко вивіреною конструктивною основою.

Цінність конструктивізму - у впорядкованості методу. І більше нічого не можна додати - архітектоніку інформаційного продукту не можна додати ззовні. Вона закладена в самій якості облікового порядку. Соколов Я.В. вказує: «Облік – це перш за все порядок...» [4]. У цього порядку - майбутнє, а майбутнє - це забуття традиції заради її продовження.

Еволюція теорії обліку в напрямку інжинірингового підходу потребує корінної перебудови методології, пізнання не об'єктивної реальності, а конструктивної реальності. Професійне судження бухгалтера дозволяє бачити не образ зовнішній, а відчувати функціональне призначення речей, на які спрямоване наше зусилля подати інформаційний опис явища для процесу управління.

Конструювання - один із прийомів формоутворення, заснований на точних розрахунках фізичних та інтелектуальних властивостей матеріалів, подій і функцій об'єкта. Конструювання складає один з етапів або компонентів процесу проектування, створення, формування інформаційного продукту. Мета конструювання - організація оптимального функціонального зв'язку елементів управлінської системи через призму професійного судження бухгалтера, який, використовуючи досвід, знання і інтуїтивне бачення формує чіткий конструктивний варіант рішення. Це мистецтво. Мистецтво представлення моделі в іншому вимірі, в конструктивному, без інформаційного шуму, який так заважає приймати виважені рішення. Незначне відхилення на непотрібні інформаційні масиви просто викидають на узбіччя, і вже потрібен час, щоб знову попасти в потрібну полосу траєкторії руху. При цьому втрачається найцінніший продукт – це час. Час незворотній, і його втрата коштуватиме дорого. Таким чином, на практиці власники бізнесу інтуїтивно відчувають потребу в бухгалтері, який думає, а ще краще, якщо у бухгалтера думка професійна і відповідальна. Тому ми схилиємось до застосування підходу конструктивізму у вибудовуванні професійного судження бухгалтера.

Конструктивізму властиві правила (принципи) доцільності, раціональності реєстрів, звітних форм, агрегованих записів, очищених від надмірної деталізації. Створюється шаблон простих, зрозумілих, зручних

форм. Функція, призначення кожного показника і форми гранично ясні, без надзвичайних інструментів. Простота доводиться до межі, до такого спрощення, коли показники стають просто предметами для оцінки, співставлення, узагальнення з метою прийняття рішень.

Відмінною рисою конструктивізму в обліку є продумані функціональні рішення і суворе дотримання їх вимогам, компактні інформаційні обсяги з чітко встановленими межами, технічна ясність процесу формування інформаційного продукту: отримання даних, опрацювання, самоперевірки, передачі, збереження.

Конструктивне мислення спрямовує на глибинне вивчення і оцінку явища, звужуючи поле зору для акценту на найбільш вагомні фактори для означеної задачі. Формуються конкретні типу інженерних конструкцій, які є альтернативними варіантами для прийняття управлінських рішень. На відміну від цього, об'єктивне мислення спрямоване на всебічне вивчення і оцінку явища, що перешкоджає концентрації на вагомих факторах, розпоршує увагу суб'єкта, який здійснює облік.

Отже, підсумовуючи окреслений аспект дослідження, можна зробити висновок, що інжиніринг слід розглядати як спосіб «вживляння» в певну сферу людської діяльності не властивих для неї («чужорідних») інструментів, прийомів, методів тощо, націлений на вирішення проблемних питань, які не здатний розв'язати наявний притаманний лише даній сфері діяльності інструментарій. Його необхідність для бухгалтерської науки і практики зумовлена потребами формування спеціальних способів розв'язання проблем, які для обліку залишаються відкритими тривалий час і не можуть бути вирішені через обмеженість методологічних підходів, методичних прийомів, технік тощо. Природа, мета, потенціал інжинірингу та його застосування в міжпредметному просторі суміжних з обліком науках засвідчують потребу і можливості використання інжинірингового інструментарію в удосконаленні наукових положень обліку із застосуванням принципових позицій професійного судження бухгалтера.

Інжиніринговий етап становлення нової теорії обліку характеризується тим же збереженням здобутків (базових основ) попередніх теорій, а також запозиченням і використанням на практиці сучасних інновацій з інформаційних, конструктивних, психологічних технологій тощо. Основу інжинірингової теорії обліку становить означення нової сутності його предмету, ідентифікація нових об'єктів та

функцій, пояснення застосування ним конструкцій міжпредметного зв'язку, запозичень інструментів і методів із суміжних наук.

При цьому новий предмет інжинірингової теорії обліку не відкидає жодну складову (елемент) предмета в рамках історичного підходу. Навпаки, всі складові, які є конструктивними, застосовуються беззаперечно як складові нового предмета, проте з посиленням ролі професійного судження.

Список використаних джерел:

1. Жук В. Н. Основы институциональной теории бухгалтерского учета: монография. СПб: АНО ИПЭВ, 2013. 416 с.
2. Легенчук С. Ф. Про теорію, емпірику та практику бухгалтерського обліку: в пошуках критеріїв демаркації. Вісник ЖДТУ. Економічні науки. 2010. № 3(53). С. 120–127.
3. Садовська І. Б. Сутність інжинірингу та його вплив на розвиток управлінського обліку. Економічний форум. 2015. № 4. С. 449–455.
4. Соколов Я. В. Национальные школы бухгалтерского учета. Интернет-ресурс для бухгалтеров. URL: <http://www.buh.ru/document.isp?ID=386/>
5. Cooper Robin and Robert S. Kaplan Profit Priorities From Activity Based Costing. Harvard Business Review. May-June. 1991. p. 130.

5.2. Розуміння бухгалтерського обліку як соціальної та інституційної практики: місце в сучасній бухгалтерській науковій картині світу

Глобалізація світової економічної системи і ринків капіталу, широке використання інформаційно-мережевих технологій, виникнення соціально-екологічних екстерналій і превалювання ролі інтелектуального капіталу у формуванні вартості компаній стали основними причинами необхідності трансформації системи бухгалтерського обліку у XXI-му столітті. Про це зазначають вчені, констатуючи необхідність переходу до нової парадигми бухгалтерського обліку [9; 35]. Окрім цього, у зв'язку з появою корпоративних скандалів 2000-х років («Enron», «World Com», «Parmalat», «Lehman Brothers» та ін.) до бухгалтерського обліку, як основного постачальника якісної інформації для прийняття рішень, стали висуватися обґрунтовані претензії щодо можливості його адаптації до таких нових умов функціонування підприємств, що здійснюють свою діяльність на глобалізованих ринках в динамічній конкурентній середовищі.

Внаслідок цього деякі вчені відзначають академічну стагнацію наукових досліджень в сфері бухгалтерського обліку [30, с. 845], наголошують про існування загальної стурбованості щодо їх недостатнього новаторства і відірваності від практики [18, с. 1365] або ж розглядають бухгалтерський облік як суто прикладну діяльність, яка завжди розвивалася відповідно до прагматичних потреб бізнесу і суспільства, а тому вона не має і не вимагає побудови наукового фундаменту для виконання покладених на неї функцій. При цьому представники суміжних сфер наукових знань пророкують поступове витіснення і заміну бухгалтерського обліку інформаційними системами зі штучним інтелектом, підтверджуючи його наукову неповноцінність існуючою недовірою і громадською стурбованістю щодо рівня достовірності корпоративної фінансової звітності. Наприклад, американський вчений-фізик і футуролог М. Каку зазначає про те, що у ХХІ-му столітті поступово відімруть непотрібні посередницькі професії, до яких він також відносить і бухгалтерів [23]. У зв'язку з цим виникає об'єктивна необхідність підтвердження значущості наявності наукового статусу у бухгалтерського обліку для його подальшого розвитку, а також його обґрунтування на прикладі соціальних наук, що дозволить інкорпорувати існуючі бухгалтерські наукові дослідження в соціальну проблематику і глибший суспільний контекст.

Основною причиною необхідності визнання бухгалтерського обліку наукою є його забезпечуюча або обслуговуюча роль для користувачів бухгалтерської звітності. Виходячи з того, яка інформація необхідна користувачеві, такими і повинні бути бухгалтерські моделі, що забезпечують її формування. Однак, як відмічають Р. Уоттс та Дж. Циммерман, останнім часом все більш відчутною стає політизація процесу реформування бухгалтерської методології з боку суб'єктів регулювання національної системи бухгалтерського обліку, внаслідок чого процес розробки і впровадження таких моделей стає все більш суб'єктивним. Визначальною функцією теорії обліку на сьогодні є виправдання попиту на припущення, що створюються політичним процесом. В процес стандартизації залучаються економічні і політичні інститути і стимули виборців, політичні діячі, менеджери, інвестори тощо. [40, с. 301].

Вчені в сфері бухгалтерського обліку повинні створювати різноманітні моделі виявлення, вимірювання, рестрації, узагальнення і передачі інформації, які дозволять забезпечити реалізацію інтересів

користувачів бухгалтерської звітності. При цьому повинні бути задоволені не тільки інтереси конкретної групи користувачів (інвесторів або позичальників), а можуть бути реалізовані і компромісні варіанти, прикладом чого є розробка «general purpose financial reporting theory», згідно з якою фінансова звітність повинна мати загальнокористувацьку орієнтацію.

Для реалізації поставленого завдання необхідно розглядати бухгалтерський облік як особливу діяльність по виробництву наукових знань (в нашому випадку – зі створення відповідних інформаційних моделей), що має свої закономірності і тенденції розвитку, які формуються в різні історичні періоди і змінюються у відповідному соціокультурному контексті. Для того, щоб створювати нові бухгалтерські моделі, необхідно мати фундаментальні основи бухгалтерського обліку, засоби аналізу та прогнозування їх динаміки. Наприклад, перехід до постіндустріальної економіки змінює вимоги користувачів до системи бухгалтерського обліку, зокрема, до бухгалтерської інформації, як до основного результату її функціонування. Як наслідок, необхідно забезпечити побудову нових бухгалтерських моделей для задоволення зростаючих потреб користувачів. Однак, якими мають бути ці моделі, можна буде встановити лише тільки тоді, коли бухгалтерський облік буде наукою з розвиненими фундаментальними основами, а не суто практично-орієнтованою системою збору та подання інформації користувачам для прийняття рішень.

Необхідність наявності у бухгалтерського обліку наукового статусу пояснюється тим, що в умовах соціокультурної динаміки відбувається зміна вимог користувачів бухгалтерської інформації, для реалізації яких бухгалтерський облік повинен мати розвинені фундаментальні основи. У такий спосіб не дослідники, наділяючи бухгалтерський облік науковим статусом, підносяться над практикою, підвищуючи поріг задоволення потреби професійної самореалізації, а вимоги практики є першопричиною того, що бухгалтерський облік повинен бути наукою, яка забезпечує адекватність бухгалтерських інформаційних моделей практиці.

Яскравим підтвердженням висунутої тези є поява всесвітньо відомих корпоративних скандалів, наслідки яких призвели до значних змін у бухгалтерських правилах і методиках («Акт Сарбейнса-Окслі»), і зумовили необхідність підвищення теоретизації і рівня «науковості» бухгалтерського обліку. Іншим підтвердженням обґрунтованої вище тези

став значний вплив світової фінансової кризи на розвиток GAAP US та IAS / IFRS, який поставив під сумнів доцільність використання в існуючому вигляді ряду бухгалтерських стандартів та елементів бухгалтерської методології, наприклад, бухгалтерської оцінки за справедливою вартістю (внаслідок вищенаведених подій вона була посилена і уточнена). Зокрема, на думку П. Кругмана [24] існування чесного корпоративного обліку в США, який забезпечуватиме гарне функціонування фінансової системи, є цілковитою неправдою, внаслідок чого автор називає перше десятиліття нового тисячоліття великим нулем – десятиліттям, в якому економісти нічого не досягли і нічому не навчилися. У якості прикладів, які свідчать про отримання таких результатів, є креативний облік, порівнянність звітності, викривлені фінансові показники, бонусні виплати на основі визначення фінансових результатів тощо.

Перманентна поява в обліковій практиці гучних потрясінь і колапсів, з одного боку, є значним ударом по репутації бухгалтерської професії, руйнуючи довіру громадськості до неї і в цілому до діяльності суб'єктів регламентації національних і міжнародних систем бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Але з іншого боку, виникнення таких явищ слід розглядати як чергове підтвердження необхідності існування розвиненої науки бухгалтерський облік, яка дозволить сформувати ефективні і дієві шляхи вирішення існуючих проблем на основі розробки нових бухгалтерських інформаційних моделей. Саме нещодавні потрясіння в корпоративній бухгалтерській практиці виступають першопричиною необхідності визнання потреби в глибокому теоретичному аналізі існуючих проблем на основі використання фундаментальних основ науки бухгалтерський облік.

Вперше подібну логіку доказу необхідності наукового статусу бухгалтерського обліку запропонував А. Літлтон, відзначаючи, що «бухгалтерський облік є відносно прогресивним. Явища, які становлять його предмет, постійно змінюються. Старі методи обліку стають менш ефективними в нових умовах, а більш ранні ідеї стають нерелевантними, зіткнувшись з новими проблемами» [26, с. 361]. Запропонована автором логіка побудована на нероздільності теорії бухгалтерського обліку та бухгалтерської практики. Для розуміння останньої та побудови адекватної облікової методології в умовах зміни практики, необхідним є існування наукової теорії бухгалтерського обліку.

На основі такого ж підходу необхідність наявності наукового статусу бухгалтерського обліку обґрунтовував Ю. Іджірі, відзначаючи, що «бухгалтерський облік має свою дисципліну і філософію, які розвивалися протягом століть, однак, це не означає, що вони є незмінними. Це лише підтверджує те, що у відповідь на зміни має бути надана відповідь з боку фундаментальних основ бухгалтерського обліку» [22, с. IX], а також Б.І. Валусь, на думку якого «система бухгалтерського обліку повинна адаптуватися до постійно мінливих вимог. У зв'язку з цим вона повинна спиратися на власну науку, яка здатна поглиблювати загальну теорію, формулювати цілі, завдання та принципи, удосконалювати методіку обліку» [1, с. 32-33].

З огляду на запропоновану тезу про необхідність наявності наукового статусу у бухгалтерського обліку (забезпечення вимог користувачів в умовах соціокультурної динаміки), а також існуючу тенденцію переходу до розуміння сутності бухгалтерського обліку від вимірювального інструмента до інформаційної системи, яка сформувалася в середині ХХ-го століття в США з появою інформаційної теорії бухгалтерського обліку, можна наступним чином проілюструвати зміну мети науки бухгалтерський облік (рис. 1).

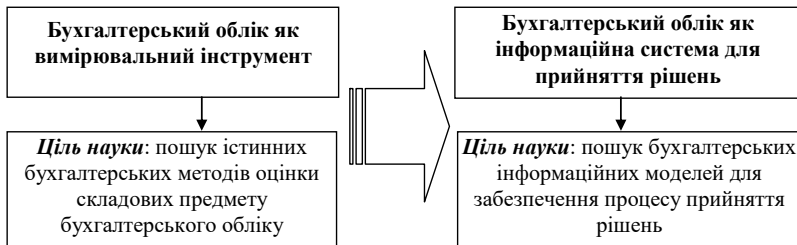


Рис. 1. Зміна мети науки бухгалтерський облік: традиційний підхід

Оскільки метою науки є пошук істини, то раніше метою науки бухгалтерський облік як вимірювального інструмента був пошук істинних методів оцінки. Зі зміною мети бухгалтерської науки, її переорієнтацією на розробку дієвих інформаційних моделей, зникла пряма можливість прив'язки до істинності оцінки. Як це переконливо довів Е. Стемп, бухгалтерський облік характеризується варіативністю можливих інформаційних моделей відображення і оцінки, що призводить до мультиплікативності можливих результатів його функціонування як

інформаційної системи [36, с. 25]. Як наслідок, істинність інформації, що надається системою обліку, багато в чому залежить від суб'єктів, які приймають рішення щодо вибору відповідних інформаційних моделей.

На сьогодні, в умовах прийнятого підходу до розуміння сутності бухгалтерської науки, істинність бухгалтерського обліку не є основною метою, яку повинні досягти вчені при його розвитку. Основною метою вчених в сфері бухгалтерського обліку є розробка бухгалтерських інформаційних моделей, адекватних рівню розвитку світу реальних об'єктів, що становлять його предмет, інформація про які необхідна користувачам для прийняття управлінських рішень. Сутність бухгалтерської наукової діяльності зводиться до побудови інформаційних моделей, які є новим і спеціалізованим знанням, використання якого сприяє вдосконаленню бухгалтерської практики і практики прийняття рішень на основі використання облікової інформації.

Одним з пріоритетних завдань вчених в сфері бухгалтерського обліку, виходячи з наведеної мети, є побудова «карти бухгалтерських інформаційних моделей» за різними об'єктами обліку і її зіставлення зі звітом реальних об'єктів. Розробка такої карти дозволить вирішити проблему наукової новизни пропозицій окремих авторів, зокрема, дозволить виявляти дублювання пропозицій, а також буде прогнозувати появу нових сфер бухгалтерських наукових досліджень шляхом виявлення тих сфер світу реальних об'єктів, щодо яких відсутні бухгалтерські інформаційні моделі.

Одним з додаткових прикладів, який підтверджує необхідність формування фундаментальних основ бухгалтерського обліку, є проблема обґрунтування ролі бухгалтерського обліку в соціальному середовищі. Це пов'язано з тим, що на сьогодні групою вчених висувуються звинувачення у прямій причетності бухгалтерського обліку до виникнення світової фінансової кризи [21, с. 32-33], що передбачає необхідність перегляду ролі бухгалтерського обліку в сучасному суспільстві, оскільки виходячи з даних звинувачень система обліку або її окремі елементи (оцінка на основі справедливої вартості, позабалансове фінансування, система регулювання обліку) не тільки забезпечують відображення існуючої реальності, займаючи нейтральну позицію («партизанську» на думку Т. Тінкера [37]), а також беруть безпосередню участь у формуванні соціальної реальності.

Протягом тривалого часу бухгалтерський облік розглядався вченими як інформаційна модель, що забезпечує лише віддзеркалення економічної

реальності в показниках бухгалтерської звітності на основі використання певних абстрактних математичних моделей і правил. Однак, з кінця 1970-х років завдяки працям вчених-позитивістів бухгалтерський облік все частіше стали розглядати як результат соціальних взаємин, а трохи пізніше – як соціальну та інституційну практику, що забезпечує формування соціального середовища (норми, закони, правила, традиції тощо). Як зазначає з цього приводу П. Міллер, бухгалтерський облік може бути залучений у формування: 1) Типу світу, в якому ми живемо; 2) Типу соціальної реальності, в якій ми живемо; 3) Способу, за допомогою якого ми розуміємо вибір, здійснюваний підприємствами і окремими особами; 4) Того, як ми управляємо і організуємо різні види діяльності та процеси; 5) Того, як ми управляємо життям інших і самих себе [29, с. 1]. Тобто, існування бухгалтерського обліку стало розглядатись вченими не тільки в контексті окремих зацікавлених в обліковій інформації осіб або суб'єктів, а в контексті розвитку суспільства в цілому.

Це дозволило говорити про можливість віднесення науки бухгалтерський облік, що вивчає ці явища, до сфери соціальних наук. Так, якщо згідно традиційного походження бухгалтерський облік забезпечує відображення економічної реальності підприємства, то згідно соціологічного підходу, він одночасно відображає цю реальність і формує нову соціальну реальність для внутрішніх і зовнішніх користувачів, впливаючи на процес прийняття рішень ними. Як зазначає Б. Поттер, «застосування практики бухгалтерського обліку дозволяє використовувати певний фінансовий об'єктив для спостереження або розуміння дій і організаційних результатів окремої особи. Така практика, в свою чергу, може служити основою для управління людьми, процесами, організаціями і товариствами. Внаслідок своєї здатності створювати можливості для дій в організаціях і товариствах бухгалтерський облік став впливовим способом управління організаційними і соціальними механізмами в різних умовах» [31, с. 267]. Таким чином, бухгалтерський облік дозволяє змінювати і створювати соціальні відносини, впливати на погляди окремих суб'єктів і підприємств при використанні ними бухгалтерської інформації. Тому ці соціальні відносини також повинні бути включені до складу предмета бухгалтерського обліку як науки.

У контексті такого нового розуміння бухгалтерського обліку завданням учених є формування і розробка теоретичних пояснень існуючої бухгалтерської практики як певного соціального і культурного

феномену, що створює соціальні відносини з одного боку, і одночасно, з іншого боку, є результатом соціальних відносин (проте, між іншими суб'єктами). Зокрема, Е. Хоупвуд [20, с. 287] одним з перших обґрунтував, що наукові дослідження в сфері бухгалтерського обліку перейшли від обговорення «методів і процедур» до дослідження його ролі в тому контексті, в якому він функціонує. Таким чином, автор констатував перехід від традиційних досліджень, до соціологічних досліджень в сфері бухгалтерського обліку, які враховують цілі побудови системи обліку і формування бухгалтерської інформації, поведінкові аспекти діяльності суб'єктів організації та ведення обліку, а також поведінкові аспекти діяльності внутрішніх і зовнішніх суб'єктів, що використовують бухгалтерську інформацію для прийняття рішень. У контексті такого підходу для проведення наукових бухгалтерських досліджень найбільш важливим стає питання визначення економічної, соціальної та політичної ролі, яку займає бухгалтерський облік в суспільстві, як він впливає на створення певних організаційних концепцій в даних сферах, а не лише на те, як можуть бути вдосконалені його окремі елементи (методи, принципи, процедури тощо).

У той же час, розуміння бухгалтерського обліку як соціальної та інституційної практики не є кінцевим пунктом в дослідженнях представників даного наукового напрямку. Як відзначають Т. Лоуве та Т. Паксті, «розглядаючи роль системи бухгалтерського обліку для узгодження соціологічних змінних в організації, ми зацікавлені не в самій системі бухгалтерського обліку, а в загальній організаційній системі як інституті суспільства. Нашою кінцевою метою при проектуванні систем повинно бути не створення якоїсь оптимальної системи бухгалтерського обліку самої по собі, а скоріше розробка системи критеріїв в контексті, в якому вона працює» [27, с. 70]. Тому розуміння бухгалтерського обліку як соціальної науки також передбачає необхідність врахування зовнішнього фактору в розвитку систем обліку на основі аналізу потреб користувачів і врахування тенденцій їх можливих змін.

Розуміння бухгалтерського обліку як соціальної науки бере свій початок від роботи М. Вебера [2], де автор зазначає, що сучасну раціональну організацію капіталістичного підприємства неможливо уявити без двох важливих компонентів: 1) Відділення підприємства від домашнього господарства; 2) Без тісно пов'язаної з цим бухгалтерської звітності. Таким чином, автор намагався підкреслити значення

бухгалтерського обліку в капіталістичному суспільстві і показати взаємозалежність бухгалтерських правил і норм та суспільних цінностей капіталізму. Виходячи з такого підходу формування національної системи бухгалтерського обліку має відбуватися з урахуванням її впливу на соціальну структуру суспільства (соціальних груп і індивідів), а також з урахуванням її одночасної залежності від цінностей, які були сформовані в соціальному середовищі.

Ідеї М. Вебера як економіста активно підтримувалися колегами, зокрема, К. Марксом та В. Зомбартом, а також в середині ХХ-го століття були розвинені дослідниками-бухгалтерами, зокрема, Др Скоттом. Він був першим вченим-бухгалтером, хто обґрунтував значущість бухгалтерського обліку та його залежність від змін, що відбуваються в суспільстві, тобто зовнішньому середовищі з позиції бухгалтерського обліку. На думку Г. Превітца Др Скотт передбачив появу соціальної точки зору, визнавши науковий метод і об'єктивний аналіз як об'єднану філософію нашої культури[32, с. 2]. А. Ріаї-Белькауї називає Др Скотта розробником етичного підходу в теорії обліку, ядром якої є справедливість, правосуддя, рівність і довіра [33, с. 113].

Значного розвитку проблематика соціальної значущості бухгалтерського обліку набула в контексті зародження в 1950-1960-х рр. поведінкової теорії бухгалтерського обліку (К. Аргіріс, С.В. Беккер, К. Дівайн, Р.Е. Йенсен, Ю. Іджірі, Е.Х. Каплан, і ін.), в рамках якої дослідники основну увагу приділяли аналізу поведінки (психологічної реакції) суб'єктів, які збирають і обробляють бухгалтерські дані, які здійснюють професійні бухгалтерські судження і приймають рішення на основі такої бухгалтерської інформації. У контексті даної теорії вчені досліджували взаємозв'язок між бухгалтерським обліком, організаційними структурами і груповими відносинами, зокрема, як окремі види бухгалтерської інформації впливають на поведінку певних груп людей при прийнятті рішень, або як структурні елементи системи обліку підприємства впливають на ставлення людей, які перебувають під їх контролем.

Підсумовуючи результати наукових досліджень, проведених вченими в 1950-1970-х роках, К.С. Чепмен, Д.Дж. Купер та П.Б. Міллер відзначають, що два десятиліття досліджень поведінкових аспектів бюджетування і пов'язаних з ними механізмів оцінки трансформували дисципліну бухгалтерський облік і міцно закріпили її в соціальних науках.

Бухгалтерський облік більше не повинен сприйматися як чисто технічний процес, а повинен розглядатися як організаційний і поведінковий процес. Але, незважаючи на досягнутий прогрес, це було дуже обмежене уявлення про роль бухгалтерського обліку, яке обмежувалося вивченням бухгалтерського обліку тільки в організаціях, і часто на мікрорівні груп і групової динаміки [15, с. 7]. З середини 1970-х рр. завдяки праці групи вчених (Дж. Берчелл, Е. Хоупвуд, П. Міллер, Т. Тінкер та ін.) ситуація кардинально змінилася, в результаті поступово бухгалтерський облік стали сприймати як джерело соціальних змін та інструмент впливу на соціальні конфлікти, який використовуючи бухгалтерський інструментарій сприяє їх вирішенню. В результаті цього відбулося виокремлення нового напрямку наукових досліджень в сфері бухгалтерського обліку, який характеризується появою нового предмету досліджень – соціальних відносин, що стосуються функціонування системи бухгалтерського обліку, і відрізняється від традиційних наукових підходів більш широким застосуванням емпіричних методів дослідження. Як зазначає з цього приводу А. Меннікен, запропонований Е. Хоупвудом і Дж. Берчеллом порядок денний відкрив широкий простір для емпіричних досліджень. Орієнтована на соціологію бухгалтерська література була заснована на використанні безлічі різних соціологічних теорій і методологій, зокрема: організаційний неінституціоналізм; дослідження державності на основі теорії Фуко; політекономічні підходи та інтеракціоністські погляди на бухгалтерський облік [28, с. 19]. При цьому дослідження розвитку бухгалтерського обліку з позиції соціальних наук, зокрема, при використанні критичної методології, припускають акцентування уваги на зовсім інших аспектах здійснення наукового пошуку, оскільки засновані на критиці і рефлексивному відношенні як до системи бухгалтерських наукових знань, так і до місця системи бухгалтерського обліку в суспільстві, а також пов'язані зі спробою пояснити виникнення соціальних відносин, що виникають при функціонуванні бухгалтерського обліку як соціальної та інституційної практики. Дані аспекти більш глибоко розкриває Дж. Ділард, на думку якої «бухгалтерський облік, що розглядається з точки зору найважливіших соціальних наук, надає більш багату картину. Дослідження взаємозв'язків між бухгалтерським обліком і соціальною системою дає можливість критичному соціологу в сфері бухгалтерського обліку брати участь у критичній оцінці. Наприклад, якщо застосовуються критерії Фей, запити,

що лежать в основі оцінки, можна розглядати як можливі напрями для критики бухгалтерського обліку. Така критика поставила б питання з точки зору помилкової свідомості, наприклад: Які аспекти обліку пов'язані з увічненням помилкової свідомості? Як критичні соціологи можуть використовувати облікову інформацію, щоб зробити цю ситуацію прозорою? Як бухгалтерський облік може бути використаний для полегшення ідеологічної критики? Чи може бухгалтерський облік бути корисним для пояснення того, як виникають непорозуміння і як вони підтримуються? Як бухгалтерський облік може бути корисним для побудови альтернативного саморозуміння?»[16, с. 24].

На сьогодні в працях багатьох провідних дослідників (М.Дж. Гаффікін, Дж.Ф. Ділард, Д.Дж. Купер, Б. Корошец, Т. Лоуве, А. Меннікен, П. Міллер, Т. Паксті, М. Пауер, А. Ріаї-Белькаой, Б.Н. Поттер, Р. Рослендер, Т. Тінкер, Р.Д. Хайнс, Р. Хорват, К.С. Чепмен та ін.) поняття бухгалтерського обліку як соціальної науки використовується в якості усталеного явища. Дана характеристика не береться під сумнів через значне поширення соціологічного і біхевіористичного напрямів бухгалтерського обліку, розвиток яких підтримується професійними журналами та окремими бухгалтерськими науковими спільнотами, наприклад, Лондонською соціально-позитивістською школою. У книзі представників цієї бухгалтерської школи, присвяченій пам'яті Е. Хоупвуда, автори відзначають, «... що без нього бухгалтерський облік, як дисципліна, не був би такою креативною і важливою соціальною наукою, якою вона є сьогодні» [15, с. V].

Іншим підтвердженням усталеного розуміння бухгалтерського обліку як соціальної науки є його включення до складу енциклопедії соціальних наук [25] (автор статті про бухгалтерський облік - Дж. Уїттінгтон) і в дослідницьку мережу соціальних наук (SSRN – «Social Science Research Network») (редактор підрозділу бухгалтерського обліку – Р. Уотте). Також серед зарубіжних вчених, (наприклад, Х Фоллмер [38]), не виникає жодних сумнівів щодо того, що і управлінський облік також є нормальною соціальною наукою, яка характеризується плюралізмом підходів і узагальнює соціальні погляди щодо практики здійснення управлінського обліку на підприємствах.

Розглядаючи бухгалтерський облік як одну з соціальних наук, слід обов'язково враховувати, що соціальна наука – це наука, яка вивчає різні аспекти функціонування суспільства. Соціальні науки розглядають

суспільство і різні соціальні феномени, що відбуваються в ньому, як частину об'єктивно існуючого світу. Якщо фізика вивчає найбільш загальні і фундаментальні закономірності, що визначають структуру і еволюцію матеріального світу, то соціальні науки вивчають закономірності функціонування суспільства і взаємини між людьми. Соціальне середовище є таким же об'єктом наукових досліджень в соціальних науках, як матеріальний світ у фізиці. Виходячи з вищенаведеного розуміння соціальних наук і розуміння бухгалтерської практики (бухгалтерського обліку) як соціального явища, наука бухгалтерський облік (як соціальна наука) повинна акцентувати увагу не тільки на теоретичних та методологічних аспектах функціонування облікової системи, а також вивчати відносини, що виникають між людьми (суб'єктами генерування облікової інформації та її користувачам) у зв'язку з функціонуванням такої системи як всередині самого підприємства, так і за його межами.

Існує ряд причин, через які бухгалтерський облік є соціальною наукою:

1) Як інформаційна система, бухгалтерський облік винайдений, а не відкритий людиною, тобто, не є елементом об'єктивно існуючого світу;

2) Він організовується і ведеться людьми (членами суспільства на рівні підприємства і на рівні національної системи обліку), від взаємодії яких з іншими членами суспільства може залежати результат функціонування системи обліку (наприклад, в результаті опортуністичних дій суб'єктів організації та ведення обліку);

3) Він організовується і ведеться для надання спеціальної інформації людям (внутрішнім користувачам) для прийняття управлінських рішень;

4) Він впливає на поведінку зовнішніх користувачів бухгалтерської інформації, дії яких як можуть бути безпосередньо пов'язані з діяльністю підприємства (прямий вплив на стейкхолдерів), інформація про яке була оприлюднена, так і впливати на суб'єктів, дії яких безпосередньо не стосуються його діяльності (непрямий вплив на інших осіб).

На основі наведених вище причин можна виділити два аспекти, щодо яких бухгалтерський облік розглядається як соціальна наука. Перший аспект пов'язаний з діяльністю бухгалтера по виявленню, вимірюванню, реєстрації, систематизації, обробці, візуалізації та поданню інформації як члена суспільства, що взаємодіє з іншими людьми. Наприклад, така взаємодія впливає на вибір альтернативних методів обліку при реалізації

професійногосудження бухгалтером. Невирішеною проблемою в контексті цього аспекту є визначення мотивів і психологічних чинників, які вплинули на здійснення бухгалтерського вибору з представлених в нормативних документах альтернатив, а також пошук інструментів, які дозволяють мінімізувати опортуністичну поведінку суб'єкта здійснення такого вибору. Другий аспект пов'язаний з користувачами бухгалтерської інформації, зокрема, з тим впливом, який здійснює оприлюднення облікової інформації на користувачів, як членів суспільства. Основною невирішеною проблемою в світлі цього аспекту є визначення існуючих і прогнозування альтернативних наслідків здійснення бухгалтерського вибору для соціальних структур, соціальних груп і окремих членів суспільства.

Інший спосіб доказу належності бухгалтерського обліку до соціальних наук пропонує М. Гаффкін, який можна визначити, як методологічний. На думку автора, замість використання методів природничих наук бухгалтерський облік схильний до застосування методів, які визначають соціальні аспекти дисципліни, наприклад, вимоги інтелектуальної досконалості. Однак, на жаль, теоретики бухгалтерського обліку дуже повільно визнають цей очевидний доказ в своїх складних і заплутаних неоемпіричних дослідницьких програмах протягом останніх п'ятдесяти років, про що свідчить все більша математизація бухгалтерських наукових досліджень в провідних зарубіжних наукових журналах з бухгалтерського обліку [17, с. 3].

Вищенаведені докази переконливо свідчать про необхідність розгляду бухгалтерського обліку як соціальної науки, однак, як показав проведений контент-аналіз сучасних досліджень, такі твердження відсутні серед українських вчених. Існуюча ситуація може бути пояснена наступними причинами:

1) Зміна підходу до розуміння бухгалтерського обліку в очах наукової спільноти і суспільства в цілому є досить проблематичною, оскільки передбачає необхідність трансформації сформованих протягом декількох століть фундаментальних основ обліку, а також нашарованих на них допоміжних гіпотез і концепцій, що може призвести не тільки до несприйняття даного підходу, а й до навмисного опору щодо його використання. Як зазначає з цього приводу С. Уокер «створення науково-дослідницької програми, яка переплітає бухгалтерський облік та соціальне, є страшною проблемою» [39, с. 42]. В Україні на сьогодні

повторюється ситуація, яка існувала в кінці 1970-х роках серед перших представників соціального спрямування розвитку бухгалтерського обліку, і про яку відзначав Е. Хоупвуд [20], коли є великий брак теоретичних і емпіричних досліджень, спрямованих на розгляд взаємозв'язку між бухгалтерським обліком і соціальним середовищем, а існуючі дослідження з цієї проблематики є досить загальними і поверхневими, що не дозволяє здійснювати ефективний синтез наукових знань.

2) Не дивлячись на широке впровадження сучасних облікових концепцій шляхом проведення стандартизації і гармонізації національної системи обліку, наука бухгалтерський облік є традицією, в результаті чого її радянське минуле дає про себе знати в вітчизняних дослідженнях. Тому, хоча механізм облікової політики вже давно запроваджено в українську облікову практику, на сьогодні практично відсутні ґрунтовні дослідження, присвячені аналізу впливу здійснення професійного судження і бухгалтерського вибору на економічні рішення внутрішніх і зовнішніх користувачів бухгалтерської інформації.

Також слід зазначити, що у українських вчених практично не викликають дослідницького інтересу дискусії про необхідність застосування соціологічного і біхевіористичного підходу до розвитку бухгалтерського обліку через недостатню розвиненість вітчизняного фінансового ринку. У цьому напрямі слід відзначити лише роботи О.В. Височана [3; 4], в яких досліджується вплив біхевіоризму на вітчизняну облікову науку, базові припущення, на яких базується біхевіористична (поведінкова) теорія бухгалтерського обліку, стереотипи як соціальний феномен і фактор впливу на сприйняття облікової інформації реципієнтами.

3) Розуміння бухгалтерського обліку як соціальної науки більшістю вчених розглядається досить вузько, зокрема, як бухгалтерське відображення за допомогою традиційних інструментів соціальних ініціатив підприємства в контексті його соціально-відповідальної діяльності, яка є прикладом розвитку концепції соціального обліку та соціальної звітності, що фрагментарно представлено в працях багатьох українських вчених. В останні роки даний напрям наукових досліджень стає ще більш популярним завдяки появі стандартів, що регулюють порядок формування інтегрованої звітності («GRI», «<IR>», «Sustainability Accounting Standards» тощо), одним з елементів у складі яких є соціальний чи соціально-репутаційний капітал підприємства. При цьому дослідники

переважно залишають без уваги проблему впливу бухгалтерського обліку на формування навколишнього соціального світу, приділяючи основну увагу порядку відображення в обліку і звітності окремих соціально-спрямованих заходів і соціально-значимої діяльності підприємств – соціального капіталу підприємства. Зокрема, питання впровадження нової концепції звітності в контексті імплементації інституційної реформи в Україні через дослідження питань вимірювання та прогнозування потенційних наслідків економічних, соціальних і екологічних взаємодій бізнес-одиниць і суспільства через показники інтегрованої звітності висвітлені в працях С.Я. Король [7], Р.В. Кузіню [8], І.О. Макаренко [19], О.О. Нестеренко [11].

4) У науковій бухгалтерській літературі майже ніхто не відзначає про значне розходження предмету науки бухгалтерський облік в Україні та в англійських країнах. Предмет науки «accounting» далеко виходить за межі предмету вітчизняної науки бухгалтерський облік та сфери доктрин IAS / IFRS і GAAP US. Значна кількість сучасних бухгалтерських досліджень, що проводяться англо-американськими вченими, взагалі не будуть сприйняті українською бухгалтерською наукою спільною, оскільки вони не стосуються традиційних об'єктів та елементів методу бухгалтерського обліку, базуючись на позитивістській концепції наукового пізнання. Більшість таких досліджень пов'язані з тим, як соціальні групи або різні члени суспільства сприймають бухгалтерську інформацію, як бухгалтерська інформація впливає на курс цінних паперів і на вартість залученого капіталу, як зміна облікової політики або застосування окремих принципів (наприклад, консерватизм, превалювання сутності над формою) чи якісних характеристик фінансової інформації (наприклад, нейтральність) впливає на вартість підприємства тощо. Проведення таких досліджень передбачає переважне використання емпіричних методів наукового пізнання, наявність доступу до «сирих» бухгалтерських даних, а також залучення додаткових знань зі сфери соціології, психології та інших поведінкових наук. В Україні подібні дослідження на сьогодні практично відсутні, проте останнім часом ситуація дещо покращується завдяки формуванню національної школи інституційної теорії бухгалтерського обліку (В.М. Жук [5]; О.О. Канцуров [6]; І.А. Юхименко-Назарук [14]).

Виходячи з існування необхідності підтвердження наукового статусу бухгалтерського обліку в умовах трансформації зовнішнього середовища системи обліку актуальним є його розгляд як соціальної науки, що вивчає особливості функціонування системи обліку як соціальної та інституційної практики, що є абсолютно новим підходом для представників українського бухгалтерського наукового співтовариства.

Розуміння бухгалтерського обліку як соціальної науки передбачає його трактування не тільки як сукупності принципів, методів, законів і гіпотез функціонування системи, що генерує інформацію для прийняття рішень, а також і необхідність його розгляду як науки, що вивчає відносини, які виникають серед соціальних груп і членів суспільства з використання і впливу на них інформації, що генерується в системі бухгалтерського обліку. Згідно даного підходу бухгалтерський облік, з одного боку, є продуктом соціального середовища, а з іншого боку – сам впливає на процес її формування. Тобто бухгалтерський облік слід розглядати не просто як інструмент відображення економічної реальності підприємства, а як інструмент формування соціальних процесів і відносин, що виникають в результаті функціонування обліку як окремого соціально-економічного інституту, тобто який сам формує соціальну реальність. Виходячи з такого підходу слід розуміти, що процес формування облікової інформації, зокрема, за допомогою реалізації облікової політики, має чітке політичне забарвлення, оскільки забезпечує інтереси одних користувачів і діє на шкоду інтересам інших користувачів, що може бути проілюстровано на основі аналізу агентської проблеми в бухгалтерському обліку, наявність якої передбачає існування явищ морального ризику і несприятливого відбору.

На сьогодні такий напрям розвитку бухгалтерського обліку в Україні фактично знаходиться в зародковому стані, що, на нашу думку, зумовлено наступними причинами: 1) Відсутністю аперцепції користувачів результатів таких досліджень, причиною чого є недостатній рівень розвитку вітчизняного ринку капіталу; 2) Відсутністю бажання, можливості і традицій проведення таких досліджень серед представників українського бухгалтерського наукового співтовариства.

Існування такої ситуації не означає, що дослідження в цьому напрямі на сьогодні не є актуальними або взагалі непотрібні в Україні, а навпаки, може стати прикладом випадку, коли дослідження в сфері теорії

бухгалтерського обліку можуть випередити існуючу облікову практику, створюючи передумови для підвищення репутації бухгалтерського обліку як окремої соціальної та інституційної практики. Оскільки бухгалтерський облік використовується як інструмент реалізації політичних цілей, актуальною є проблема аналізу взаємозв'язку між бухгалтерською інформацією та рішеннями, прийнятими суб'єктами політичної влади. За допомогою реалізації інформаційної функції бухгалтерський облік дозволяє політичним елітам обґрунтувати причини необхідності здійснення певних дій, а за допомогою контрольної – впливати на суб'єктивних реалізації, таким чином, одночасно впливаючи на порядок досягнення визначених цілей.

Визнання бухгалтерського обліку соціальною наукою означає, що для його подальшого розвитку можна і потрібно проводити інтерпретативні, критичні і поведінкові дослідження. У центрі їх уваги повинна знаходитись не тільки процедура перетворення даних в бухгалтерську інформацію і порядок її подання різним групам користувачів, а також і діяльність суб'єктів, що відповідають за розробку системи регулювання бухгалтерського обліку (закони, стандарти, інструкції), суб'єктів та організації бухгалтерського обліку на підприємстві (менеджмент, бухгалтери), які здійснюють бухгалтерські професійні судження (бухгалтерський вибір), суб'єктів, які приймають рішення на основі бухгалтерської інформації, а також дослідження ролі бухгалтерського обліку в існуючому соціальному та інституційному контексті. Це дозволить не тільки глибше зрозуміти особливості функціонування сучасної облікової системи, сформувати шляхи її розвитку, а й зрозуміти соціальні проблеми суспільства, елементом якого є бухгалтерський облік, і запропонувати шляхи їх вирішення з урахуванням тієї ролі, яку він займає в його функціонуванні.

Список використаних джерел:

1. Валуев Б.И. Теория бухгалтерского учета: [учеб. пособие] / Б.И. Валуев. – Одесса, 2002. 272 с.
2. Вебер М. Протестантская этика и дух капитализма. URL: <http://www.gumer.info/bibliotek_Buks/Sociolog/Veb_PrEt/01.php>.
3. Височан О. С. Вплив стереотипів на сприймання облікової інформації реципієнтом. Наукові записки Національного університету “Острозька академія”. Серія “Економіка”: науковий журнал. 2018. № 8 (36). С. 90-94.

4. Височан О.С., Луцюк І.В. Перспективи відродження біхевіористичних поглядів на розвиток обліку в Україні. Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер.: Економічні науки. 2017. Вип. 24 (2). С. 118-122.
5. Жук В.М. Розвиток теорії бухгалтерського обліку: інституціональний аспект: монографія. К.: ННЦ «ІАЕ», 2018. 408 с.
6. Канцуров О.О. Інституціональний аспект бухгалтерського обліку: монографія. К.: ННЦ ІАЕ, 2014. 380 с.
7. Король С. Облікове забезпечення нефінансової звітності. Бізнес-Інформ, 2017. № 3.С. 346-352.
8. Кузіна Р.В. Корпоративний облік і звітність в Україні: сучасний стан і перспективи розвитку: Монографія. Херсон: Гринь Д.С., 2015. 416 с.
9. Лев Б. Нематериальные активы. Управление, измерение, отчетность. Москва: Квинто-Консалтинг, 2003. 240 с.
10. Макаренко І.О. Конвергентна модель обліку, корпоративної звітності та аудиту в умовах сталого розвитку бізнесу : монографія. Суми: Віниченко М.Д., 2017. 336 с.
11. Нестеренко О.О. Удосконалення облікової політики для цілей складання інтегрованої звітності в інформаційній системі підприємства. Глобальні та національні проблеми економіки. 2018. Вип. 22. С. 972-979.
12. Чижевська Л.В. Бухгалтерський облік як професійна діяльність: теорія, організація, прогноз розвитку [Текст]: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2007. 528 с.
13. Юхименко-Назарук І.А. Особливості застосування професійного судження бухгалтера в умовах формування облікової політики підприємства: інституційний аспект. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2014. Вип. 2. С. 195-206.
14. Юхименко-Назарук І.А. Розвиток теорії і методології бухгалтерського обліку в контексті неінституційної теорії : монографія. Житомир : Вид. О.О. Євенок, 2017. 300 с.
15. Charman C.S., Cooper D.J., Miller P.B. Linking Accounting, Organizations, and Institutions. In C. S. Charman, D. J. Cooper, & P. B. Miller (Eds). Accounting, Organizations, and Institutions New York: Oxford University Press Inc., 2009. P. 1-29.
16. Dillard J. Accounting as a Critical Social Science. Accounting Auditing & Accountability Journal. 1991. Vol. 4(1). P. 8-28.
17. Gaffikin M. The Critique of Accounting Theory. Accounting & Finance Working Papers. University of Wollongong, 2006. Vol. 06/25. P. 1-21.
18. Hopwood A. Whither Accounting Research? The Accounting Review, 2007. Vol. 82(5). P. 1365-1374.
19. Hopwood A.G. On Trying to Study Accounting in the Contexts in Which It Operates. Accounting, Organizations and Society. 1983. Vol. 8(2/3). P. 287-305.
20. Hopwood A.G. The tale of a committee that never reported: Disagreements on intertwining accounting with the socialhttps://www.sciencedirect.com/science/article/pii/036136828590025X - aep-article-footnote-1d1. Accounting, Organizations and Society, 1985. Vol. 10(3). P. 361-377.
21. Horvat, R., Korošec, B. The Role of Accounting in a Society: Only a techn(ological) solution for the problem of economic measurement or also a tool of social ideology? Naše Gospodarstvo / Our Economy. 2015. Vol. 61(4). P. 32-40.

22. Ijiri Yu. The foundations of accounting measurement: a mathematical, economic and behavioural inquiry. New Jersey: Prentice-Hall, 1967. 235 p.
23. Kayne, A., Baer, J. Explore the future with Michio Kaku. URL:<https://www.juliusbaer.com/insights/the-power-of-disruption/explore-the-future-with-michio-kaku/>
24. Krugman P. The Big Zero. URL:<https://www.nytimes.com/2009/12/28/opinion/28krugman.html>
25. Kuper A., Kuper J. The Social Science. Encyclopedia. London and New York: Routledge, 1983. 1160 p.
26. Littleton A.C. Accounting Evolution to 1900. University of Alabama Press, 1981. 373 p.
27. Lowe T., Puxty T. Accounting as social science: some implications for teaching and research. Directions: journal of education studies.1990. Vol. 12(1). P. 54-72.
28. Mennicken A. Bringing calculation back in: sociological studies in accounting, Economic Sociology. European Electronic Newsletter. 2002. Vol. 3(3). P. 17-27.
29. Miller P. Accounting as Social and Institutional Practice: An Introduction'. In A.G. Hopwood and P. Miller (Eds). Accounting as a Social and Institutional Practice. Cambridge University Press,1994. P. 1-39.
30. Moser D.V. Is accounting research stagnant? Accounting Horizons.2012. Vol. 26(4). P. 845-850.
31. Potter B. Accounting as a social and institutional practice: perspectives to enrich our understanding of accounting change. Abacus. Vol. 41(3). P. 265-289.
32. Previts G. Frameworks of american financial accounting thought: an historical perspective to 1973. The Accounting Historians Journal.1984. Vol. 11(2). 1-17.
33. Riahi-Belkaoui A. Accounting theory. 5th ed. Thomson Learning. 2004. 608 p.
34. Scott Dr. The Basis for Accounting Principles. The Accounting Review.1941. Vol. 16(4). P. 341-349.
35. Shortridge R.T., Smith P.A. Understanding the changes in accounting thought. Research in accounting regulation. 2009. Vol. 21(1). P. 11-18.
36. Stamp E. Why Can Accounting Not Become a Science Like Physics? Abacus.1981. Vol. 17(1). P. 13-27.
37. Tinker T. The accountant as partisan. Accounting, organizations and society, 1991. Vol. 16(3). P. 297-310.
38. Vollmer H. Management accounting as normal social science. Accounting, Organizations and Society.2009. Vol. 34(1). P. 141-150.
39. Walker S. Revisiting the roles of accounting in society. Accounting, Organizations and Society.2016. Vol. 49(2). P. 41-50.
40. Watts R.L., Zimmerman J.L. The demand for and supply of accounting theories: the market for excuses. The Accounting Review. 1979. Vol. 54 (2). P. 273-305.

5.3. Інституціональна теорія бухгалтерського обліку в науковому забезпеченні сталого розвитку

Зазвичай у вищій школі України викладають одну теорію бухгалтерського обліку, яка зводиться до освоєння так званої «восьмихвістки» методів бухгалтерського обліку. За подібною інерцією вивчається і історія бухгалтерського обліку з Лукою Пачолі, з предметом: «відображення господарських операцій», з подвійним записом, з обліковою політикою суб'єкта господарювання і т. п. Звісно, в цьому є сенс при підготовці бухгалтера для підприємства і цю складову ми не збираємось відкидати. Питання в іншому: чи формують ці знання і компетенції фахівця здатного вирішувати проблеми інформаційного забезпечення управління на рівні галузі, держави, в інтересах країни? чи вітчизняний бухгалтер залишається на рівні підприємства? І, звісно, чи забезпечить така теорія і практика свою сферу відповідальності в досягненні цілей сталого розвитку?

Для більшості науковців не є відкриттям, що теорії бухгалтерського обліку є багато, а те, що ми вивчали в радянських і тепер у деяких вітчизняних вищих навчальних закладах, є лише інтерпретацією восьми елементів методу обліку та його нормативно-правового забезпечення. Зазначимо, що найбільш доступними у пошуку джерелами з розкриття «багатства» теорії бухгалтерського обліку є праці видатного радянського і російського вченого Ярослава В'ячеславовича Соколова. Наведемо ключові: «Счетные теории А. М. Галагана в комментариях проф. Я. В. Соколова» [6], «Бухгалтерский учет от истоков до наших дней» [4] і [5].

Західна наукова школа бухгалтерського обліку теж має яскравих теоретиків, зокрема, сучасної кінетичної бухгалтерії, позитивістської теорії бухгалтерського обліку, концепцій управлінського обліку тощо. Інформація про них доступна із наших досліджень [1], [2].

Вітчизняна наука теж зробила спробу сформулювати власну теорію бухгалтерського обліку. Вперше про інституціональну теорію бухгалтерського обліку заявлено нами в 2009 році в «Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки» [3]. У 2013 році світ побачив «Основи інституціональної теорії бухгалтерського обліку» [2], які були видані в Російській Федерації та стали доступні в електронній мережі Польщі. Чим була викликана необхідність формування науковою

школою Національної академії аграрних наук України нової теорії бухгалтерського обліку?

По-перше, розумінням зміни сутності і завдань бухгалтерського обліку в сучасному світі, у якому він із системи зрiс до соціально-економічного інституту;

По-друге, проблемами бездумної імплементації у вітчизняну практику глобального інституту бухгалтерського обліку, що руйнує національну систему обліково-інформаційного забезпечення управління на всіх рівнях, та потребою політики не імплементації, а адаптування МСБО та МСФЗ для розвитку продуктивних інститутів в Україні.

За загальноекономічною інституціональною теорією відмінною рисою інститутів і є їх суспільна корисність, а, відтак, і корисність для забезпечення сталого розвитку (рис. 1).

Інститут – це:

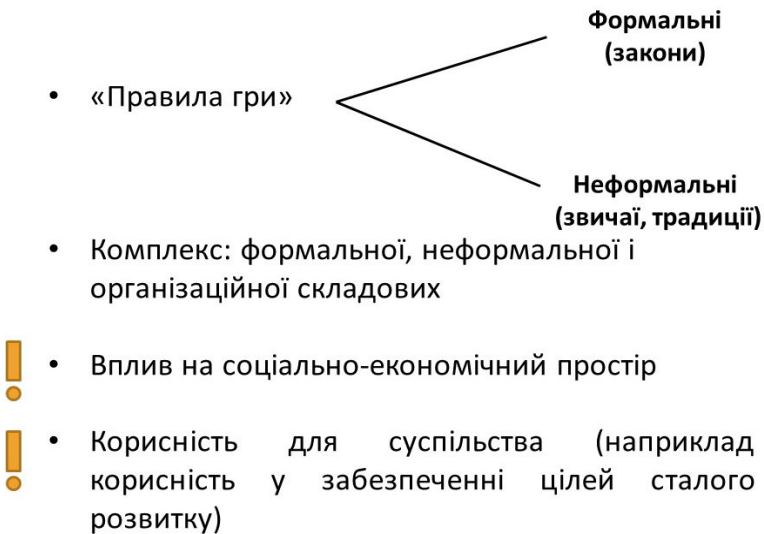


Рис. 1. Інститути – це не тільки «правила гри»

За нашим узагальненням, відмінністю інституціональної теорії бухгалтерського обліку від інших теорій є розгляд бухгалтерського обліку не як системи управління, а точніше не стільки як системи управління, скільки як соціально-економічного інституту. Ми виходимо з того, що

бухгалтерський облік як інститут є корисним не лише для господарського управління, а й повинен мати суспільну корисність.

Інституціональна теорія мала тріумф у XX столітті. Більшість лауреатів Нобелівської премії з економіки були саме представниками цього наукового напрямку. Сьогодні новий інституціоналізм і навіть поведінкова економіка сформовані на його теоретичних доктринах (рис. 2). На цих же доктринах сформована і інституціональна теорія бухгалтерського обліку.

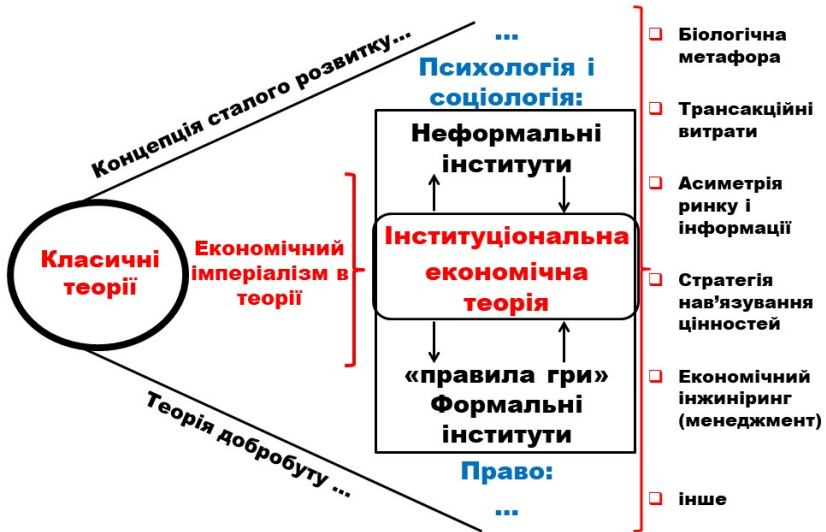


Рис. 2. Збагачення економічної теорії в XX ст.

Поняття «інститут» є не лише в економічній науці, а і в соціальних науках. Ба більше, ми – економісти і взяли це поняття з соціальної науки, щоб краще пояснити весь вплив людини та її законодавчих ініціатив і організаційних формувань на природу походження багатства (економіка має за предмет вивчення природи походження багатства). Дослідженнями встановлена відповідність бухгалтерського обліку основним характеристикам інституту (рис. 3), що дало можливість сформулювати основні положення інституціональної парадигми бухгалтерського обліку (рис. 4).



Рис. 3. Відповідність бухгалтерського обліку характеристикам інституту



Рис. 4. Основні положення інституціональної парадигми бухгалтерського обліку

Однак, інституціонального сприйняття бухгалтерського обліку немає в сучасній Україні. Це пояснюється відсутністю достатньої кількості публікацій, які висвітлюють дану проблематику. Недостатньо вивчаються і зарубіжні напрацювання з цих питань. Для зміни уявлень про бухгалтерський облік необхідно, по-перше, досягти "критичної маси" таких публікацій, по-друге, сформувати "інститут" професійних бухгалтерів як основу усвідомлення і зарахування фахівців до Інституту бухгалтерського обліку.

Для початку важливим є вдосконалення тлумачення суті бухгалтерського обліку, його розгляді в якості значущого соціально-економічного інституту. Ми виходимо з наступного: яким чином буде сформульовано науково-прикладне поняття про нього – за таким "трендом" і будуть розвиватися комунікації вітчизняної економіки, таке буде і ставлення до обліку як до суспільно корисної практики. На підтвердження вищевикладеного приведемо деякі визначення бухгалтерського обліку.

В історії вітчизняних визначень бухгалтерський облік завжди сприймався вузько: згідно з В.І. Далем, бухгалтерія (синонімом значення слова "бухгалтерія" є поняття "бухгалтерський облік") визначається як особливе вміння вести облікові книги в порядку.

Відповідно до сучасного економічного словника бухгалтерський облік – система обліку ресурсів і результатів господарської діяльності підприємств, фірм, яка проводиться за прийнятими правилами з використанням установлених форм документів. Одним із основних завдань обліку є створення бухгалтерських звітів .

Визначення вітчизняних вчених, по суті, не відрізняються від тлумачних. Однак це не означає, що при класичному розумінні суті обліку об'єктивних основ, які формують іншу сутність бухгалтерського обліку, не існує. Проблема в тому, що розглядається і приймається до уваги тільки його техніка. Складається враження, що інститути та інституції, які формують цілісний інститут бухгалтерського обліку, існують десь зовні, поза рамками предмета нашої науки і практики.

За інерцією до "техніки" додається вплив формалізації бухгалтерських правил, втілених у нормативних приписах, на всі сфери "облікового життя" – на практику його діяльності, на діяльність регулюючих і контролюючих організацій. Нарешті – і на ту складову,

яка повинна забезпечувати якісну підготовку професійних бухгалтерів і змінювати уявлення про облік "у головах" бухгалтерів і користувачів бухгалтерської інформації, а саме – на науково-освітні інституції. Більше того, спостерігається зайва однобокість і пріоритетність впливу формальних інститутів на свідомість "homo economicus". Такий вплив практично не дає бухгалтерам свободи дій у реалізації свого права на професійне судження і права на розвиток професійної діяльності у мінливому соціально-економічному просторі. Науково-освітні інституції, а за ними – і професійні інституції, зосереджуючись на методичних складових, досить слабкі у вирішенні методологічних та ідеологічних проблем для зміни уявлення і посилення ролі бухгалтерського обліку у вітчизняній економіці.

Разом з тим, як впливає з досліджень професора Я.В. Соколова, у західному світі сприйняття сутності бухгалтерського обліку завжди було ширшим і глибшим.

Слід звернути увагу на те, що іспанський фахівець Б. Солозано ще в 1603 році писав: "Бухгалтерський облік стоїть вище всіх наук і мистецтв, так як всі потребують його, а він не має потреби ні в кому; без бухгалтерського обліку світ був би некерованим, і люди не змогли би розуміти один одного" .

Безумовно, бухгалтерський облік – основна інформаційна система підприємства, призначена для формування фінансової звітності і для ведення управлінського обліку. У 1970 р. Американський інститут присяжних бухгалтерів заявив, що функція обліку – "забезпечити кількісну інформацію, головним чином фінансового характеру, про господарюючих суб'єктів для цілей використання цієї інформації у прийнятті управлінських рішень". Американський інститут присяжних бухгалтерів (АІСПА) охарактеризував бухгалтерський облік як "... мистецтво запису, класифікації та узагальнення рахунків шляхом реєстрації у грошових одиницях угод і подій, які, принаймні у певній частині, мають фінансовий характер, а також інтерпретації отриманих результатів" .

Шарль Пангло стверджує, що облік є лише надбудовою для права. Облік завершує право, але не тотожний йому. Право дає змістовну інтерпретацію для бухгалтерії, але остання має самостійне життя, і це життя пов'язує її не з правом, а з політичною економією.

"Бухгалтерський облік – дуже чутливий інструмент, призначений для постійного вимірювання (спостереження) складових капіталу підприємства, а також для виявлення причин (сил), що впливають на зміни у капіталі". Для Шарля Пангло важливо наступне: "Бухгалтерський облік вислизає з рук бухгалтерів і займає місце в руках економістів, статистиків, інженерів, аналітиків. Цю біду можна подолати. Бухгалтерський облік повинен прийти до нового бачення своїх проблем, до нових звершень".

Для нашого дослідження особливо цікавими є характеристики, представлені Б. Солозано і Американським інститутом присяжних бухгалтерів. Вони містять два істотні аспекти, які вказують на наше – інституціональне розуміння бухгалтерського обліку. Перший аспект впливає з інтерпретації (нами) слів Б. Солозано – бухгалтерський облік забезпечує взаєморозуміння людей (у соціально-економічних відносинах) і забезпечує "за правилами гри" керованість господарського світу, тобто виступає свого роду уніфікатором і регулятором суспільно-економічної діяльності. Для нас це характеризує переважно формальну складову інституту бухгалтерського обліку.

Другий аспект, підкреслений АІСПА – це здатність обліку до інтерпретації інформації, яка, на нашу думку, реалізується за допомогою неформальних оцінок, а вони і формують систему неформальних інститутів "у головах" – "професійне судження" бухгалтерів.

Ці компоненти в своєму органічному поєднанні і формують основні складові інституту бухгалтерського обліку. Однак, перефразовуючи Ш. Пангло, до такого сприйняття бухгалтерського обліку наукове співтовариство ще необхідно підвести.

З огляду на вищесказане, спробуємо сформулювати наукову гіпотезу і апіорі дати визначення бухгалтерського обліку як інституту, з позицій соціальних наук і доктрин інституціональної теорії.

Бухгалтерський облік – Інститут, який забезпечує довіру, порозуміння і керованість у соціально-економічному середовищі за допомогою обробки та інтерпретації для користувачів інформації про факти та явища життєдіяльності організацій (підприємств). Трансформація фактів і явищ життєдіяльності підприємств здійснюється

за допомогою специфічних правових норм, методів, принципів і професійних суджень бухгалтерів.

У вузькому сенсі бухгалтерський облік – інститут трансформації за допомогою специфічних методів, підходів (формальна складова інституту) і професійних суджень (неформальна складова інституту) фактів господарського життя підприємства на мову цифр і стандартів, для взаєморозуміння і керованості в соціально-економічному просторі.

У широкому сенсі і образно Інститут бухгалтерського обліку є мовою бізнесу у національних і світових соціально-економічних просторах.

Слід зазначити, що в англо-американській моделі бухгалтерського обліку подібне сприйняття його суті зводиться до поняття "accounting profession" – як системи відносин, що реалізуються в рамках бухгалтерської спільноти. У цих країнах навіть і без наукових формалізацій спостерігається повне сприйняття бухгалтерського обліку як інституту.

Разом з тим і на заході та й в Україні ряд учених вбачають причини змін бухгалтерського обліку у впливі розвитку техніки, технологій, глобальної економіки і т.д. Ми не заперечуємо впливу цих факторів, але виходячи з інституційних доктрин, головною причиною змін у бухгалтерському обліку в першу чергу можуть бути тільки інститути, те, що знаходиться "в головах" у бухгалтерів і користувачів облікової інформації, і те, що вони в результаті створюють "десь зовні" – як формальні інститути і організації (закони, стандарти, регуляторні акти).

Інституціональна теорія, ґрунтуючись на діалектиці, показує, що саме змінює (розвиває) інститути, який склад (класифікація) інституцій бухгалтерського обліку. Інститут бухгалтерського обліку як цілісна система функціонує і розвивається у соціально-економічному просторі, від якого він, звичайно ж, залежить і на який, у свою чергу, також впливає.

Проте більш важливим для розвитку теорії і практики обліку все ж є вивчення внутрішніх складових бухгалтерського інституту, модель якого представлена на рис. 5.



Рис. 5. Модель інституту бухгалтерського обліку

Виходячи з інституціональної теорії, внутрішніми складовими бухгалтерського обліку є:

По-перше, на поверхні формальні інститути – затверджені "правила гри", які, у свою чергу, складаються з:

- "правил", створених міжнародними інституціонально-організаційними утвореннями (міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО), міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), Кодексу етики бухгалтерів і інших);
- Міжнародних директив і рекомендацій (наприклад, директив Європейського Союзу);
- Національних законів і урядових розпоряджень;
- Національних стандартів обліку та рекомендацій щодо їх застосування та ін.

По-друге, в середині неформальні інститути – те, що у «головах» бухгалтерів і користувачів облікової інформації, що мають вплив на облікові процеси.

Неформальний інститут характеризує і визначає внутрішні можливості бухгалтерської системи. Це "ядро", стрижень, тобто головна складова соціально-економічного інституту.

Формальні і неформальні інститути формують середовище для створення і розвитку інших складових бухгалтерського обліку – його інституційно-організаційних форм, що класифікуються в такий спосіб:

- організації (підприємства, установи), де власне і відбувається організація відображення процесів і явищ життєдіяльності суб'єктів господарювання у цифровому форматі згідно з написаними (формальними) і неписаними (неформальними) правилами;

- професійні об'єднання бухгалтерів як найбільш яскраво виражена організаційна форма інституту бухгалтерського обліку, його зрілості і відповідальності;

- регуляторні інституційні утворення, які є, як правило, суб'єктами методологічного впливу (Міністерство фінансів, методологічні ради з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів, інших міністерствах і відомствах, Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB) та ін.);

- контролюючі інституційні утворення для спостереження за дотриманням методології обліку та інших "правил гри" (інститут аудиту, державні податкові і контрольно-ревізійні служби та ін.);

- виховні інституційні утворення для формування і розвитку неформального інституту (наукові організації, навчальні установи, професійні бухгалтерські видання і ін.).

Змодельована картина суті бухгалтерського обліку відповідає доктринам інституціоналізму. Запропонована класифікація складових інституту бухгалтерського обліку дозволяє глибше розглядати його зміст, окреслювати перспективи розвитку.

Звісно, може здатися, що таке розуміння сутності бухгалтерського обліку є лише в уяві науковців, які далекі від практики. Але процес інституціоналізації системи бухгалтерського обліку є об'єктивним фактом (рис. 6). Корисність бухгалтерського обліку зростає. Сьогоднішня інтегрована звітність (вітчизняний звіт про управління) – це вже бухгалтерська звітність перед суспільством.

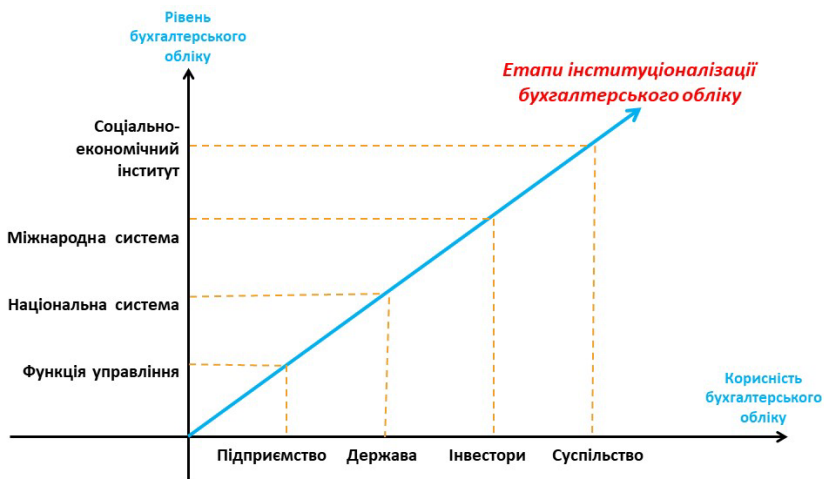


Рис. 6. Інституціоналізація системи бухгалтерського обліку

Варто зазначити, що бухгалтерський облік мав завжди подвійний вектор розвитку. Ми це умовно назвали: «в собі або для обмеженого управління» і «зовні для державного управління, суспільної корисності» (рис. 7). Очевидно, що перший напрям переважає в «головах» науковців і практиків, а другий більше потрібний від нас (бухгалтерів) державі, суспільству. Він більш дієвий для забезпечення сталого розвитку. Загалом, правильний і сучасний підхід вимагає поєднання цих напрямів розвитку і в науці і в практиці обліку.



Рис. 7. Визначені напрями розвитку бухгалтерського обліку



Рис. 8. Невідповідність облікової теорії зростанню значущості професії “accountant” в XX-XXI ст.

У протилежному випадку ми матимемо і надалі невідповідність «восьмихвостової» теорії бухгалтерського обліку 15 століття його практиці 21 століття (рис. 8). У кращому випадку вітчизняна наука запозичуватиме моделі розвитку бухгалтерського обліку західних наукових шкіл (рис. 9), але буде «цуратись» (за Т.Г. Шевченком) своїх напрацювань з інституціональної теорії [1], [2].



Рис. 9. Моделі розвитку бухгалтерського обліку західних наукових шкіл

Віддаючи належне авторам сучасних теорій (моделей) бухгалтерського обліку, сміливо зазначимо, що лише інституціональна теорія бухгалтерського обліку може пояснити і владі, і суспільству(звісно, в першу чергу бухгалтерам) як за західними «правилами гри» можна втратити перспективи сталого розвитку в Україні. Глибину цієї тези пояснимо трьома рисунками 10, 11, 12.

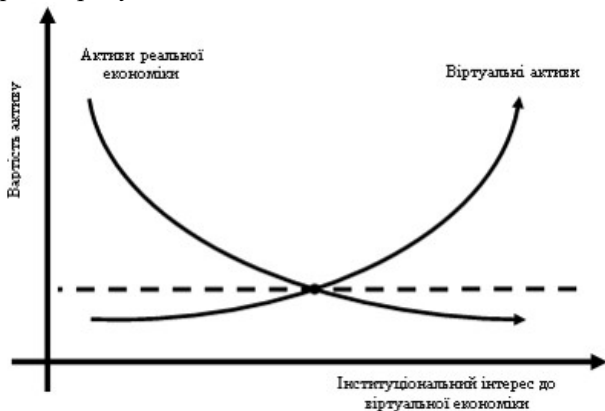


Рис. 10. Пріоритетність впливу інтересів інституцій віртуальної економіки (інституту глобалістів) на оцінку активів

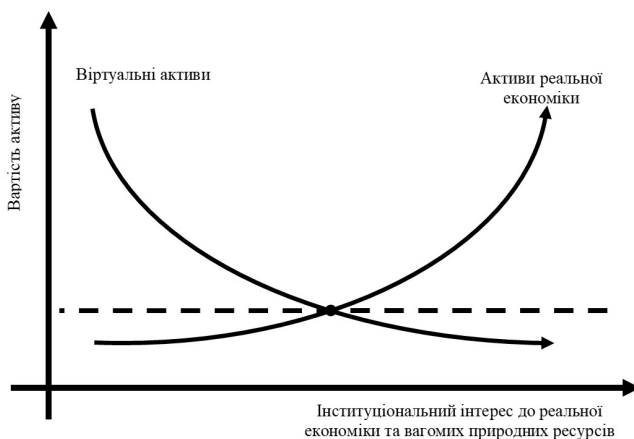
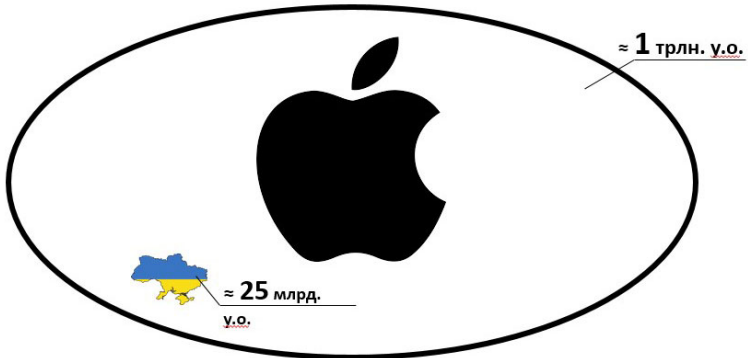


Рис. 11. Пріоритетність впливу інтересів інститутів реальної економіки на оцінку активів



Земельний капітал України \approx **2,5%** капіталізації **APPLE**

Рис. 12. Фундаментальна проблема економічної науки: оцінка реальних і віртуальних активів

Залишимо ці рисунки без коментарів для розумової праці читачів. А на запитання, до чого тут бухгалтерський облік, зазначимо:

- саме бухгалтерський облік є основою наповнення національних рахунків, що обліковують усе національне багатство; саме облікова інформація є основою експертної оцінки різноманітних активів, (саме звідси ринкова оцінка безцінної сільськогосподарської землі України у 25 млрд. дол. США, що є в т. ч. і проблемою прив'язки бухгалтерів до «восьмихвостової» теорії бухгалтерського обліку).

- врешті-решт сталося так, що бухгалтери залишились чи не єдиним працівниками економічного профілю на вітчизняних підприємствах (рис. 13) і проводити будь-яку економічну політику в Україні без них уже неможливо.

Але чи готові до таких викликів наші бухгалтери? Чи готові вони не тільки розуміти, але і забезпечити свою місію у розбудові України, у досягненні цілей сталого розвитку?

Очевидно, що перші зміни мають відбутися у науково-освітній складовій бухгалтерського обліку і починати потрібно з вирішення проблеми обмеженості традиційної бухгалтерської науки (рис. 14).

Вплив держави

• Економічні
служби
Міністерств та
Відомств

• Наукове
забезпечення

Суб'єкти господарювання України

72/8
тис.
економістів

4/0,5
тис.
фінан-
систів

500/82
тис.
бухгалтерів

**КІЛЬКІСТЬ НЕ ЗАБЕЗПЕЧУЄ ЯКІСТЬ, НЕОБХІДНІСТЬ
ПЕРЕХОДУ ДО ІНСТИТУТУ ПРОФЕСІЙНИХ БУХГАЛТЕРІВ**

Рис. 13. Проблема залучення бухгалтерів до здійснення економічної політики (Україна/Аграрний сектор)

Наукова школа бухгалтерського обліку Національного наукового центру «Інститут аграрної економіки» піднімає і вирішує вищезазначені проблеми саме з інституціональних аспектів. Протягом 2014-2021рр., у розвиток основ інституціональної теорії бухгалтерського обліку, основ облікового забезпечення сталого розвитку захищено 9 дисертацій на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук за спеціальністю «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» такими вченими: Р. Ф. Бруханський, О. О. Канцуров, В. М. Метелиця, І. Б. Садовська, О. Г. Сокіл, Д. М. Трачова, С. І. Васишин, Д. В. Людвенко, К. П. Мельник. Значний внесок у цю справу зробили і вчені, що здобули в нашій науковій школі ступінь кандидата економічних наук. Подібна тематика досліджень є і в інших наукових школах України.

Таким чином вченими виявлено нову сутність сучасного бухгалтерського обліку в основі якої є зростання його функціональності з рамок «системи» до можливостей соціально-економічного «інституту».

□ **Визначити предмет науки можна лише після того, як вона досягла відомої стадії розвитку (Л.Роббінс)**

Спеціалізації	Бухгалтерський облік (консервативні теорії)	Економіка
1. Предмет науки	відображення фактів та явищ господарювання через подвійний запис (Л. Пачолі, XV ст.)	вивчення природи багатства (Ж. Б. Сей, XIX ст.)
2. Межі предмета (об'єкт)	СУБ'ЄКТ ГОСПОДАРЮВАННЯ ↔	ЕКОНОМІЧНИЙ ПРОСТІР ↔

Рис. 14. Проблема обмеженості традиційної бухгалтерської науки

Обґрунтовано, що бухгалтерський облік як Інститут здатний і покликаний впливати на соціально-економічний простір та є його невід'ємною складовою.

У новому статусі інститут бухгалтерського обліку розширює свій предмет за рамки відображення операцій суб'єкта господарювання на вивчення природи обліково-інформаційного забезпечення керованості в соціально-економічному просторі, що першочергово спрямовано на зменшення невизначеності в економічному просторі та забезпеченні сталого розвитку.

Список використаних джерел

1. Жук В. М. Розвиток теорії бухгалтерського обліку: інституціональний аспект: монографія. К.: ННЦ «ІАЕ», 2018. – 406 с.
2. Жук В. Н. Основы институциональной теории бухгалтерского учёта. К.: Аграрна наука, 2013. 408 с.
3. Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: монографія. К.: ННЦ ІАЕ, 2009. 648 с.
4. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учеб. пособие для студ. экон. спец. вузов. М.: Аудит, 1996. 638 с.
5. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2003. 496 с.
6. Счетные теории А. М. Галагана в комментариях проф. Я. В. Соколова. Житомирский гос. технолог. ун-тет. Житомир: ЖГТУ, 2007. 84 с.

5.4. Федерація бухгалтерів і аудиторів як засіб фахового зростання професіоналів облікової справи

З плином часу кваліфікація професіоналів потребує підтвердження та розвитку. Це стосується всіх професій, особливо – високотехнологічних. Облікову професію з огляду на стрімкий розвиток технологій та економік світу теж можна віднести до цієї категорії. На якість праці бухгалтерів-професіоналів впливає не лише національне законодавство та існуюча практика бухгалтерського обліку, а й національна школа обліку, яка має історичні корені, набутий професійний досвід, значну кількість осіб, що професійно займається бухгалтерським обліком. В умовах глобалізаційних процесів розвитку світової економіки прагнення України до вступу у європейську економічну і політичну спільноту для забезпечення сталого розвитку економіки, створює підстави для розширення можливостей підвищення професійної кваліфікації працівників обліку. Саме об'єднання професійних спілок дає такі перспективи.

Міжнародна федерація бухгалтерів (International Federation of Accountants, IFAC) – об'єднання представників професійних бухгалтерських організацій усіх розвинених країн світу. Федерація була створена в 1977 р. і в даний час об'єднує 156 національних бухгалтерських організацій з 114 країн світу, що представляють в цілому більше 2,4 млн бухгалтерів. Це єдина міжнародна організація, що об'єднує представників бухгалтерської професії з приватного та державного секторів економіки, сфери аудиторсько-консультаційних послуг, освіти. Мета IFAC - вдосконалення та гармонізація обліку в міжнародному контексті як одного з ключових чинників розвитку економіки [1].

Становлення міжнародної федерації бухгалтерів як організації, що об'єднує професіоналів всього світу, відбувалося протягом значного періоду часу. Н. Мельник виділяє декілька етапів формування міжнародної системи обліку та утворення міжнародної організації професійних бухгалтерів. Наприкінці XIX – на початку XX сторіччя у Великобританії та Шотландії виникли професійні об'єднання бухгалтерів. Крім того, подібні організації було створено в Канаді та Сполучених Штатах Америки.

Саме у США в м. Сент-Луїс у 1904 році відбувся перший Міжнародний конгрес бухгалтерів, в якому взяли участь представники

бухгалтерської професії різних країн Європи та Америки. На цьому заході представники бухгалтерської спільноти обговорювали можливості надання послуг бізнесу. Наступний Конгрес відбувся у 1926 році в Амстердамі [2, с. 509].

Після другої світової війни виникла необхідність узгодження бухгалтерських та аудиторських стандартів. Саме в цей період відбувалось створення міждержавних об'єднань і саме цей період вважають другим етапом створення міжнародної системи обліку. 8-й міжнародний конгрес бухгалтерів відбувся у Нью-Йорку в 1962 р. Його організатором виступив Американський інститут дипломованих громадських бухгалтерів (AICPA). AICPA започаткував Комітет з міжнародних відносин, який пізніше випустив огляд бухгалтерських стандартів 25 країн світу. Це вважається першим науковим дослідженням бухгалтерського обліку на міжнародному рівні [2, с. 511].

У 1966-1967 рр. представниками бухгалтерської спільноти США, Канади та Великобританії була створена Міжнародна дослідницька група бухгалтерів, якою за 10 років існування було проведено більше 20 наукових досліджень з бухгалтерського обліку [2, с. 511].

Третім етапом становлення МФБ можна вважати заснування у 1972 році на 10-му Всесвітньому конгресі бухгалтерів, що проходив у Сідней, Комітету з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Перший стандарт КМСБО було затверджено у 1975 році, а через два роки, у 1977 році було створено міжнародну федерацію бухгалтерів [2, с. 512].

Міжнародна федерація бухгалтерів (МФБ) вирішення своїх завдань здійснює шляхом забезпечення дотримання організаціями - членами федерації вимог членства, у тому числі й заохочення бухгалтерів до дотримання стандартів високої якості роботи. МФБ визнає необхідність глобально гармонізованої концептуальної основи для задоволення дедалі зростаючих міжнародних вимог, що висувуються до бухгалтерської професії чи то з боку бізнесу або освіти, чи то з боку організацій державного сектору. Основними складовими цієї концептуальної основи є Міжнародні стандарти аудиту (МСА), Кодекс етики професійних бухгалтерів МФБ, Міжнародні стандарти освіти та Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору (МСБОДС) [3].

Кодекс етики професійних бухгалтерів МФБ, розроблений Комітетом з питань етики МФБ, є основою для всіх кодексів етики, що їх розробили і запровадили організації-члени. У ньому стверджується, що

поняття об'єктивності, доброчесності та професійної компетентності мають бути неодмінними рисами всіх професійних бухгалтерів.

З метою поширення в усьому світі програм підготовки бухгалтерів Комітет з освіти МФБ розробляє Міжнародні стандарти освіти, визначаючи критерії щодо підготовки бухгалтерів. Всі організації - члени МФБ мають дотримуватися цих стандартів, у яких розглядається процес фахової підготовки кваліфікованих професійних бухгалтерів, а також актуальні проблеми їхнього постійного професійного розвитку. Комітет також розробляє інші рекомендації, покликані сприяти організаціям-членам та освітнім установам у сфері бухгалтерського обліку запроваджувати найкращі зразки підготовки бухгалтерів і досягати високого рівня.

Гарантією якості облікової інформації є професійна кваліфікація бухгалтерів, яка забезпечується через систему сертифікації та постійного підвищення кваліфікації фахівців. Сертифікація бухгалтерів і аудиторів в Україні - це невід'ємна складова реформування бухгалтерського обліку, яка сприяє підвищенню кваліфікації і зростанню престижу професії; зниженню рівня ризику для учасників фондового ринку і фінансових інститутів; гармонізації національної системи професійної підготовки бухгалтерів і аудиторів з міжнародними принципами; підвищенню ефективності системи корпоративного управління; посиленню контролю за дотриманням норм професійної етики бухгалтерів і аудиторів.

Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України (ФПБАУ) з метою об'єднання зусиль бухгалтерів та аудиторів для сприяння реформуванню і розвитку бухгалтерського обліку та аудиту в Україні на основі Міжнародних стандартів, удосконалення податкового законодавства та захисту спільних інтересів членів Федерації постійно працює над підвищенням кваліфікації та сертифікації професіоналів – бухгалтерів та аудиторів в Україні [4].

Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України була створена 4 вересня 1996 року на першому з'їзді бухгалтерів і аудиторів України. В цей же період було схвалено Статут Федерації і з цього моменту ФБАУ розпочала свою діяльність як професійна організація. При створенні ФБАУ багато зусиль було вкладено відомими українськими науковцями – С. Головим, В. Сопком, І. Нестеренком, Г. Сочинською та плеядою бухгалтерів-практиків. Раду Федерації на той час очолила

А. Савченко. Саме у 1996 році при Федерації було затверджено виконавчу дирекцію та створено профільні комітети.

З самого початку своєї діяльності Федерація проводила значну роботу щодо розробки нормативно-законодавчого забезпечення методики бухгалтерського обліку та аудиту, перекладу Міжнародних стандартів фінансової звітності, розробки основних напрямків організації процесу навчання фахівців та побудови сертифікаційного процесу, напрацювання і налагодження тісних міжнародних зв'язків.

На базі Федерації були створені робочі групи з розробки Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та проекту Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». З 1997 року Федерація розпочала діяльність із підвищення кваліфікації бухгалтерів в усіх областях України і саме тоді була запроваджена трірівнева сертифікація бухгалтерів.

З 2001 року Федерація стала асоційованим членом IFAC, а з 2008 року – є її дійсним членом. Федерація є засновником та членом Євразійської ради сертифікованих бухгалтерів та аудиторів, повним членом Единбурзької групи та повним членом Європейської Південно-Східної асоціації з професійного розвитку бухгалтерів, є засновником міжнародної сертифікації за програмою СІРА в Україні. Крім того, саме за ініціативи ФБАУ було започатковано святкування Дня бухгалтера на державному рівні [5].

Члени ФБАУ приймають активну участь в розробці нормативних документів, що регламентують ведення бухгалтерського обліку та складання бухгалтерської звітності в Україні, здійснюють переклад міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і звітності та публікують їх, приймають участь в розробці і запровадженні Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, активно займаються впровадженням міжнародних стандартів фінансової звітності в практичну діяльність бізнесу, проводять дослідницьку роботу та видають спеціалізовану літературу, надають послуги з підвищення кваліфікації та сертифікації [6].

Підвищення кваліфікації та сертифікація здійснюється за сприяння Навчально-методичного центру ФПБАУ. НМЦ ФПБАУ є центром професійного навчання та підвищення кваліфікації. НМЦ пропонує широкий діапазон можливостей подальшої освіти бухгалтерів. З 1997 р. ФПБАУ запровадила систему сертифікації бухгалтерів. Розробила програми з підвищення кваліфікації на основі національних П(С)БО та

МСФЗ. Запровадила з 2002 р. Міжнародну програму сертифікації CPA. З 2005 р. ФПБАУ у співпраці з професійною організацією Великобританії (ACCA) розпочала тренінги з підготовки слухачів до іспитів на отримання Диплома ACCA за Міжнародними стандартами фінансової звітності.

Федерація аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України (ФАБФ) - всеукраїнська професійна громадська організація. Створена 11 липня 2003 року на базі науково-методичної Ради з питань обліку, звітності та аудиту в АПВ, що діяла при Міністерстві сільського господарства і продовольства України з 1992 року [7].

Історія ФАБФ сягає 50-х років минулого сторіччя і фактично розпочалася з формування Школи бухгалтерського обліку у сільському господарстві на базі Навчально-наукового центру «Інститут аграрної економіки», який на той час носив назву «Український науково-дослідний інститут економіки і організації сільського господарства (УНДІЕОСГ)». Протягом тривалого часу сектор бухгалтерського обліку і аналізу діяльності сільськогосподарських підприємств здійснював науково-практичний супровід галузі сільського господарства і завдяки цьому в 1986 р. Школа бухгалтерського обліку у сільському господарстві була визнана головним всесоюзним центром по координації виконання наукових досліджень з проблем бухгалтерського обліку, звітності, контролю та аналізу в агропромисловому секторі.

З набуттям Україною незалежності діяльність Школи була спрямована на розвиток методології та забезпечення методичного супроводу діяльності аграрних підприємств і у 1992 р. за ініціативи представників Школи при міністерстві сільського господарства України була створена науково-методична Рада з питань обліку, звітності та аудиту в АПВ. У 1997 р. представники Школи прийняли активну участь у розробці основних положень Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» і увійшли до складу Методологічної ради з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України. Саме на базі науково-методичної ради з питань обліку, звітності та аудиту в АПВ і була створена Федерація аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України.

На сьогодні Федерація є дійсним членом Євразійської ради сертифікованих бухгалтерів і аудиторів (ЄРСБА) та членом Громадської ради при Державній фіскальній службі України [8].

Федерацією здійснюється професійна сертифікація та підвищення кваліфікації бухгалтерів та аудиторів за програмами:

- CAP – «Сертифікований бухгалтер-практик»;
- CPA – «Сертифікований міжнародний професійний бухгалтер»;
- CAPA – «Сертифікований професійний бухгалтер агробізнесу»;
- CAPS – «Сертифікований бухгалтер в бюджетній сфері».

Програма CPA - це російськомовна програма навчання, іспитів і сертифікації, яка базується на Міжнародних стандартах фінансової звітності, відповідає Міжнародним стандартам освіти (МСО) МФБ і адаптована до національного ділового середовища. Після успішної здачі екзаменів по кожному з напрямів слухач отримує Сертифікат рівня:

- CAP - Certified Accounting Practitioner (Сертифікований бухгалтер-практик);
- CPA - Certified International Professional Accountant (Сертифікований міжнародний професійний бухгалтер).

Загальнонаціональна програма CAPA – це програма професійної сертифікації, яка орієнтована на бухгалтерів аграрного сектору економіки України і базується на загальноприйнятій практиці обліку сільськогосподарської діяльності за міжнародними стандартами. Програма передбачає проходження чотирьох обов'язкових семінарів-навчань на напрямки:

- Нормативно-правове регулювання земельно-майнових відносин в аграрному секторі;
- Облікова політика: капіталізація і підвищення інвестиційної привабливості та безпеки підприємства й аграрної галузі;
- Звітність підприємств агробізнесу в забезпечені прозорості інтеграційних процесів;
- Система податкових платежів та спеціальні режими оподаткування агробізнесу.

А також одного спеціалізованого семінару-навчання на вибір із запропонованих напрямів:

- Облік майна та сільськогосподарської діяльності за МСБО 41 «Сільське господарство», і П(С)БО 30 «Біологічні активи»;
- Облік на промислових підприємствах аграрного сектору за напрямками спеціалізації;
- Інноваційні аспекти обліку майна в державних підприємствах аграрного сектору;

- Забезпечення конкурентної системи обліку і аналізу господарської діяльності сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів.

За результатами успішного незалежного тестування слухачам видається сертифікат CAPA - Certified Agribusiness Professional Accountant - Сертифікований професійний бухгалтер агробізнесу.

За програмою CAPS здійснюється підвищення кваліфікації і сертифікації бухгалтерів бюджетної сфери. Програма складається з семінарів-навчань за п'ятьма напрямками:

- Модернізація бухгалтерського обліку в державному секторі: застосування національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку;
- Кошториси бюджетних установ. Облік доходів і видатків;
- Фінансова та бюджетна звітність в державному секторі;
- Бухгалтерський облік використання державного майна та об'єктів інтелектуальної власності в бюджетних установах;
- Закупівля товарів, робіт, послуг за державні кошти.

Після успішного незалежного тестування учасники отримують сертифікат CAPS - Certified Accountant of public sector - Сертифікований бухгалтер в бюджетній сфері.

23 травня 2018 року Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України (ФПБАУ) підписала угоду про співпрацю з Асоціацією сертифікованих міжнародних професійних бухгалтерів (American Institute of Certified Public Accountants, AICPA) та отримала змогу розширити доступ своїх членів до навчальних програм у он-лайн форматі [7].

З вересня 2018 року, члени ФПБАУ мають можливість підвищити кваліфікацію, отримати нові професійні знання, освоївши он-лайн курси за темами:

- Основи персоналу аудиту - Новий персонал: Основні поняття.
- Основи аудиторського персоналу – Новий персонал: практичне застосування.
- Основи аудиторського персоналу - Досвідчений персонал / Нові відповідальні особи.
- Основи аудиторського персоналу - Досвідчений персонал / Старші відповідальні особи.
- Щорічне оновлення інформації для бухгалтерів та аудиторів.
- Внутрішній контроль: як він впливає на аудит?
- Застосування стандартів оцінки ризиків для покращення якості аудиту.

- Оцінка готовності до кібербезпеки.
- Консультаційні послуги з кібербезпеки: Поглиблена оцінка готовності.
- III СААР: Огляд для бізнесу та промисловості.
- Внутрішній контроль та оцінка ризиків: Основні чинники успішного аудиту.
- Нова інформація щодо бухгалтерського обліку та аудиту для малих підприємств.
- Фінансова звітність неприбуткових організацій: Опанування унікальних вимог.
- Досвідчений контролер та навички фінансового директора.
- Налаштувати організацію на досягнення успіху: Стратегії сьогоdnішнього конкурентного середовища.
- Аналіз витрат, продуктивності та ефективності: три способи підвищити підсумковий результат.
- Оновлення інформації для контролера: найостанніші тенденції.
- Аналітика та масиви даних «big data» для бухгалтерів.
- Щорічне оновлення інформації для контролерів.
- Щорічний семінар з бухгалтерського обліку та аудиту.

Учебно-методичний центр Федерації професійних бухгалтерів і аудиторів України (УМЦ ФПБАУ) в січні 2009 року отримав статус офіційного тренінгового центру ACCA за програмою DipIFR (rus). DipIFR (rus.) - міжнародний диплом по МСФЗ (Diploma in the International Financial Reporting), розроблений Асоціацією Присяжних Сертифікованих Бухгалтерів Великобританії (ACCA). Екзамен ACCA DipIFR (rus.) як і підготовча програма проводиться російською мовою [9].

Програма призначена для спеціалістів, що працюють в сфері бухгалтерського обліку, аудиту та фінансів, бажаючих отримати практичні навички застосування МСФЗ та здати екзамен для отримання Диплома ACCA, Великобританія, що підтверджує знання по МСФЗ. DipIFR, на сьогодні, сучасний та престижний кваліфікаційний курс, який дає широкі теоретичні знання та практичні навички роботи в галузі застосування МСФЗ.

Диплом DipIFR дає своїм власникам:

- розуміння структури міжнародного регулювання в галузі фінансової звітності;

- застосування міжнародних стандартів звітності в контексті конкретних практичних ситуацій;
- підготовка фінансової звітності у відповідності з міжнародними стандартами фінансової звітності та рішеннями «Комітету по інтерпретації міжнародної фінансової звітності»;
- підготовка фінансової звітності груп, що включають дочірні та асоційовані компанії та спільні підприємства.

Диплом видає Асоціація Присяжних Сертифікованих Бухгалтерів, Великобританія.

Для підтримання професійних знань та навичок ФАБФ зобов'язує своїх дійсних членів постійно підвищувати власну кваліфікацію. Це потрібно для того, щоб забезпечити надання клієнтові чи роботодавцеві високоякісних професійних послуг на основі сучасних тенденцій у практиці, законодавстві та методах роботи [10].

Для підтвердження високого рівня компетентності ФАБФ зобов'язує дійсних членів:

- кожні три роки відвідувати щонайменше 120 годин заходів з постійного підвищення кваліфікації у відповідній галузі, з яких не менше 30 годин мають бути короткостроковими освітніми заходами;
- 60 годин заходів з постійного підвищення кваліфікації підтверджених документально;
- кожного року відвідувати щонайменше 20 годин навчання;
- з метою виконання вищезазначених вимог, відстежуються та оцінюються заходи з постійного підвищення кваліфікації;
- подавати звіт про постійне підвищення кваліфікації встановленої форми до виконавчої дирекції.

Професійні об'єднання сприяють не лише захисту інтересів та прав їх учасників, а й працюють над постійним підвищенням кваліфікації своїх членів. Просвітницька робота федерацій професійних бухгалтерів та аудиторів на різних рівнях забезпечує постійне фахове зростання професіоналів облікової справи для організації бухгалтерського обліку вітчизняних та міжнародних компаній на теренах України.

Список використаних джерел

1. Ковальов В.В., Ковальов Віт. В. Облік, аналіз і фінансовий менеджмент: Навчальний метод. посібник. - М.: Фінанси і статистика, 2006, - 688 с. - URL:<http://elbib.in.ua/mejdunarodnaya-federatsiya-buhgalterov29236.html>

2. Мельник Н. Історія виникнення і розвитку міжнародної системи обліку. *Журнал європейської економіки*. Тернопіль, 2013. Т.2 (№4). С. 507-518. URL: <file:///C:/Users/%D0%90%D0%B4%D0%BC%D0%B8%D0%BD%D0%B8%D1%81%D1%82%D1%80%D0%B0%D1%82%D0%BE%D1%80/Downloads/691-1302-1-SM.pdf>

3. Міжнародна федерація бухгалтерів (МФБ).- URL:<https://sites.google.com/site/economorganizations/galuzevi-ekonomichni-organizacii/mfb-miznarodna-federacia-buhgalteriv>

4. Федерація аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України (ФАБФ). Програми сертифікації. URL: <http://federation.faaf.org.ua/profesijna-sertifikatsiya/programi-sertifikatsiji.html>

5.5. Етика професійного бухгалтера та її регулювання

Лідери бухгалтерської професії – посадові особи міжнародних професійних організацій – погоджуються з обмеженою роллю уряду, професійних організацій, корпорацій, аудиторських фірм і університетів в ефективності вирішення проблем етики. Причинами, які зумовлюють необхідність регламентації професійної етики, є: наявність конфлікту інтересів; високий ступінь індивідуалізації праці; креативний характер облікової роботи; спрямованість сфери професійної діяльності бухгалтера на рівень життя членів суспільства. Зіткнення інтересів груп може відбуватися як на політичному, соціальному, так і на професійному рівнях. У цьому випадку зміст норм поведінки відображається у кодексі професійної етики. У результаті існування вказаних інтересів та їх полярності, природним явищем є поява конфліктів між:законом (інтересами суспільства) та інтересами власника; інтересами управлінця та інтересами бухгалтера; інтересами власника та інтересами управлінця; інтересами суспільства та інтересами управлінця; інтересами власника та інтересами бухгалтера; інтересами суспільства та інтересами бухгалтера. Спонукати професіоналів до більш етичної поведінки можуть такі чинники: державне регулювання, вимоги професійних організацій, корпоративна культура, норми етичного кодексу чи особисті переконання.

Рациональний, перевірений часом і відкоригований дійсністю набір етичних норм набуває статус кодексу (від латинського *codex* – книга), який є зведенням етичних норм, прийнятих професійною спільнотою. Будь-який етичний кодекс ґрунтується на двох взаємозв'язаних аспектах поведінки: загальній і професійній. Звідси формуються загальнолюдська

етика (зведення загальнолюдських морально-етичних принципів поведінки) і професійна етика (перелік правил і норм поведінки індивідуума як представника певної професії).

Призначення етичного кодексу – сприяти захисту інтересів суспільства в професійній діяльності, а основне завдання – слугувати еталоном професійної поведінки та діяльності бухгалтера. Розробка кодексу професійної етики передбачає: формування основних принципів професійної моралі; створення єдиної морально-етичної основи професійної діяльності; висвітлення соціальних функцій, які покладені на професію суспільством; забезпечення адекватної етичної регламентації професійної діяльності: етичність поведінки і дій бухгалтерів шляхом заборони неетичної поведінки та запровадження санкцій проти такої поведінки; визначення специфічних рис особи, які роблять її професійно придатною; уніфікацію поведінки фахівців на основі поставлених до них єдиних етичних вимог; забезпечення односпрямованості дій на основі відповідної загальної системи цінностей; забезпечення узгодженості етичних норм, покладених в основу діяльності; сприяння підвищенню рівня моральності представників професії; обґрунтування необхідності постійного вдосконалення професійного рівня фахівців; підвищення морального авторитету професії в суспільстві.

Таким чином, Кодекс етики повинен гарантувати чесну поведінку професіоналів і формувати позитивний імідж представників окремих професій в суспільстві. Джерелами етичних нормативів слугують: загальнолюдські цінності; специфічні цінності професійної діяльності; особисті цінності та ідеали фахівців, сформовані під впливом національних та світових традицій. Використання цих джерел при формуванні кодексу дозволить: врахувати досвід практичної і наукової діяльності; розвивати і доповнювати систему загальнолюдських цінностей.

Основними складовими етичного кодексу є: моральна норма – загальна змістовна вимога до поведінки та діяльності професіонала. Норми професійної моралі – це не тільки інструмент досягнення мети, але й засіб регуляції поведінки фахівця. Проблема створення систем моральних норм є однією з найцікавіших і складних проблем етики; моральні правила – конкретні вимоги до поведінки й діяльності фахівця в процесі його праці; принципи, якими повинен керуватися

професіонал у повсякденній діяльності; можливі типові конфліктні ситуації; санкції у випадку неетичної поведінки.

Як правило, кодекс етики визначає поведінку членів організації й регулює відносини “клієнт – професіонал”, “суспільство – професіонал”, “професіонал – професіонал”. При всій структурованості та цілісності кодексу етики він не є замкнутою системою. Етичні норми і правила, відображені в кодексі, не можуть і не повинні бути незмінними, відсталими.

Міжнародна рада з питань бухгалтерів з етичних норм (IESBA) розробляє стандарти етики для професійних бухгалтерів у всьому світі. Метою IESBA є служіння суспільним інтересам шляхом встановлення високоякісних стандартів етики професійних бухгалтерів та сприяючи зближенню міжнародних та національних стандартів етики, включаючи вимоги незалежності аудитора, шляхом розробки надійних міжнародних стандартів.

Новий Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів у редакції 2019 року містить перелік незмінних основоположних принципів доброчесності, об’єктивності, професійної компетентності та належної ретельності, конфіденційності та професійної поведінки. Також незмінною залишається загальна вимога застосовувати концептуальну основу для дотримання фундаментальних принципів, що включає виявлення, оцінку та зменшення загроз до прийнятного рівня (Частина 1. «Дотримання вимог Кодексу, основоположні принципи та концептуальна основа»). Кодекс містить окремі розділи, де роз’яснюється як професійні бухгалтери повинні боротися із загрозами основним принципам та незалежності. Останній варіант документу досить структурований, що покращує пошук та використання орених положень кодексу. Більш деталізованими є приклади зменшення загроз до прийнятного рівня (R120.10) та поняття професійного судження (R120.5). У Кодексі підкреслюється важливість професійного судження у виявленні, оцінці та вирішенні загроз для прийняття обґрунтованих рішень та отримання розуміння конкретних фактів та обставин, включаючи характер та обсяг професійної діяльності. Зокрема, розяснюється, що при винесенні професійного судження необхідно передбачити розгляд того, чи є підстави для занепокоєння недостатністю відповідної інформації, чи існує невідповідність між

відомими фактами та обставинами і очікуваннями; чи має професійний бухгалтер достатньо досвіду; чи необхідні додаткові консультації тощо.

Базовою залишається категорія «професійний скептицизм» при дотриманні основоположних принципів (R120.13 A1—A2). Застосування концептуальної основи передбачає застосування «тесту третьої сторони» для виявлення, оцінки та усунення загроз дотриманню основоположних принципів. Кінцевим рішенням професійного бухгалтера у випадку неможливості зменшити загрози до прийняттого рівня є відмова або припинення надання послуг. Концептуальна основа включає положення, які пояснюють, що фірми та їх мережі повинні застосовувати концептуальну основу для виявлення, оцінки та вирішення загроз незалежності.

Частина 2 «Професійні бухгалтери у бізнесі» (Розділи 200 – 299) (застосовується до індивідуальних професійних бухгалтерів у публічній практиці при здійсненні ними професійної діяльності відповідно до їх відносин із фірмою), яка присвячена професійній етиці бухгалтерів у бізнесі, містить заборону на підготовку або подання інформації з наміром ввести в оману або неналежним чином вплинути на рішення користувача такою інформацією. Існує вимога про те, що професійний бухгалтер не повинен пропонувати або приймати стимулювання, заборонене законами та нормативними актами, наприклад, таке, що стосується хабарництва та корупції. Суттєвим нововведенням цієї редакції є введення норми про реагування на невідповідність законам та нормам (Розділ 290). Цей розділ спрямовує професійних бухгалтерів діяти в інтересах суспільства, коли їм стає відомо про потенційний протиправний вчинок, відомий як невідповідність законодавству та нормативним актам, вчинений клієнтом або роботодавцем.

Частина 3. «Професійні бухгалтери у публічній практиці» (Розділи 300 – 399) містить деталізований опис можливих ситуацій з виникнення конфлікту інтересів, призначення професіоналів, висловлення думки третіх сторін, гонорарів та інших винагород, відповідального зберігання активів клієнта, та дій у відповідь на недотримання вимог законодавчих та нормативних актів.

Міжнародні стандарти незалежності представляють собою об'єднання частини 4А «Незалежність для завдань із аудиту та огляду» (Розділи 400 – 899) та частини 4Б «Незалежність для завдань із надання

впевненості, що не є завданнями з аудиту та огляду»(Розділи 900–999). Незалежність тісно пов'язана з принципом чесності та об'єктивності та є важливим елементом обслуговування суспільних інтересів. Незалежність не ідентифікується у Кодексі як окремий основоположний принцип, проте у ньому визначаються загрози незалежності. Незалежність вимагає, щоб аудитор залишався вільним від впливу на професійне судження. Кожна загроза незалежності повинна бути оцінена.

У зв'язку з прийняттям нової редакції Кодексу Міністерством фінансів України та опублікуванням його перекладу українською мовою здійснено оцінку відповідності норм Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» та Міжнародного кодексу етики професійних бухгалтерів (табл. 1).

Таблиця 1

Порівняльна характеристика окремих положень Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» та Міжнародного кодексу етики професійних бухгалтерів.

Зміст Закону	Зміст Кодексу
1	2
<p>Стаття 9. Професійний скептицизм</p> <p>п. 1. Аудитори та суб'єкти аудиторської діяльності при наданні аудиторських послуг зобов'язані дотримуватися принципу професійного скептицизму, що передбачає допущення можливості суттєвого викривлення інформації, яка розкрита у фінансовій звітності, внаслідок виявлених при проведенні аудиту фактів чи поведінки, що вказують на порушення, у тому числі шахрайство або помилку, незважаючи на попередній досвід аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності</p>	<p>120.13 A1 Відповідно до стандартів аудиту, огляду та інших завдань із надання впевненості, у тому числі тих, що їх видає IAASB (PMСАНВ), професійні бухгалтери в публічній практиці при плануванні та проведенні аудитів, оглядів та інших завдань із надання впевненості зобов'язані виявляти професійний скептицизм. Професійний скептицизм та основоположні принципи, описані в розділі 110 (чесність, об'єктивність, професійна компетентність та належна ретельність, конфіденційність, професійна поведінка), є взаємопов'язаними</p>

Зміст Закону	Зміст Кодексу
1	2
<p>щодо чесності та порядності посадових осіб юридичної особи, фінансова звітність якої перевіряється.</p>	<p>поняттями</p>
<p>п. 2. Аудитор та суб'єкт аудиторської діяльності повинні критично та із сумнівом підходити до застосованих юридичною особою оцінок справедливої вартості, зменшення (відновлення) корисності активів, забезпечень (резервів) та майбутнього руху грошових коштів, що впливають на оцінку здатності юридичної особи продовжувати свою діяльність на безперервній основі</p>	
<p>Стаття 10. Незалежність і об'єктивність аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності</p> <p>п. 3. Аудитор та суб'єкт аудиторської діяльності зобов'язані утриматися від надання аудиторських послуг у разі загрози моральним принципам, майновим інтересам, захисту особистості та сімейних відносин, примушення до вчинення певних дій внаслідок фінансових, особистих, договірних, трудових та інших відносин між аудитором, суб'єктом аудиторської діяльності, його аудиторською мережею та іншою особою, здатною вплинути на результат аудиторських послуг, та юридичними особами, фінансова</p>	<p>R112.1 Професійний бухгалтер повинен дотримуватися принципу об'єктивності, який вимагає від бухгалтера не ставити під загрозу професійне чи ділове судження через упередженість, конфлікт інтересів або неналежний вплив інших осіб.</p> <p>R112.2 Професійний бухгалтер не повинен займатися професійною діяльністю, якщо певні обставини чи відносини неналежно впливають на професійне судження бухгалтера щодо такої діяльності.</p>

Зміст Закону	Зміст Кодексу
1	2
<p>звітність яких підлягає перевірці, внаслідок чого об'єктивна, раціональна та обізнана третя сторона, беручи до уваги застосовані запобіжні заходи, може дійти висновку, що незалежність аудитора або суб'єкта аудиторської діяльності не дотримана.</p>	
<p>Стаття 10. Незалежність і об'єктивність аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності.</p> <p>п. 6. Аудитор та суб'єкт аудиторської діяльності не мають права вимагати або приймати гроші або негрошові подарунки від юридичної особи, фінансова звітність якої підлягає перевірці, або пов'язаної особи, крім випадків та в розмірі, дозволених законодавством.</p>	<p>R420.3 Фірма, мережева фірма або член команди з аудиту не повинні приймати дарунки та знаки гостинності від клієнта з аудиту крім випадків, коли вартість є дріб'язковою та незначною.</p>
<p>Стаття 11. Конфіденційність та професійна таємниця</p> <p>п. 1. Згідно з принципом конфіденційності та професійної таємниці аудитор та суб'єкти аудиторської діяльності зобов'язані зберігати конфіденційність інформації, отриманої під час надання аудиторських послуг, не розголошувати відомостей, до яких вони мають доступ під час надання аудиторських послуг, і не використовувати їх у власних</p>	<p>R310.11 Професійний бухгалтер повинен бути уважним до принципу конфіденційності, у тому числі під час розкриття інформації або при обміні інформацією всередині фірми або мережі чи намаганні отримати рекомендації від третіх сторін.</p>

Зміст Закону	Зміст Кодексу
1	2
<p>інтересах або в інтересах третіх осіб. Принцип конфіденційності та професійної таємниці не повинен перешкоджати реалізації положень цього Закону. Строк зобов'язань щодо збереження конфіденційності інформації може бути визначений договором</p>	
<p>Стаття 12. Незалежність та об'єктивність аудитора під час проведення аудиту</p> <p>1. Членам адміністративних, керівних та контролюючих органів, власникам (засновникам, учасникам) суб'єкта аудиторської діяльності, а також його пов'язаним особам забороняється втручатися в аудиторську діяльність аудитора у спосіб, що порушує його незалежність та загрожує об'єктивності його думки.</p>	<p>Період, протягом якого вимагається незалежність R400.30 Незалежність, якої вимагає ця Частина, повинна зберігатися протягом як: а) періоду завдання, так і б) періоду, який охоплює фінансова звітність. 400.30 A1 Період завдання починається, коли команда з аудиту починає виконувати аудит. Період завдання закінчується, коли надається аудиторський звіт. Якщо завдання має повторюваний характер, воно завершується на пізнішу з двох дат: повідомлення, надісланого будь-якою стороною, про те, що професійні відносини завершені, або надання остаточного аудиторського звіту.</p> <p>400.31 A1 Загрози незалежності створюються, якщо послуга, яка не є послугою з надання впевненості, була надана клієнту з аудиту протягом періоду, охопленого фінансовою звітністю, або після нього, але до початку виконання аудиту командою</p>

Зміст Закону	Зміст Кодексу
1	2
	з аудиту, і ця послуга не була б дозволена протягом періоду завдання.
<p>Стаття 23. Вимоги до внутрішньої організації суб'єктів аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності</p> <p>п. 1. Суб'єкт аудиторської діяльності для надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності має забезпечити:</p> <p>1) незалежність та об'єктивність аудиторів та ключового партнера при наданні аудиторських послуг, зокрема шляхом впровадження відповідних політики та процедур, а також наявність системи контролю за їх виконанням;</p>	<p>R310.5 До затвердження відносин з новим клієнтом, завдання або ділових відносин, професійний бухгалтер повинен вжити обґрунтованих заходів для ідентифікації обставин, які могли б створити конфлікт інтересів і, отже, загрозу дотриманню одного чи кількох основоположних принципів. Такі заходи повинні включати ідентифікацію: а) характеру відповідних інтересів та відносин між сторонами-учасницями та б) послуг та їх наслідків для відповідних сторін.</p>
<p>Стаття 26. Винагорода за послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності</p> <p>п. 1. Винагорода суб'єкта аудиторської діяльності за надання послуг з аудиту фінансової звітності юридичній особі не повинна залежати від надання цій самій юридичній особі неаудиторських послуг, а також договірних відносин або домовленостей, не пов'язаних з наданням послуг з аудиту фінансової звітності</p>	<p>410.1 Фірми зобов'язані дотримуватися основоположних принципів, бути незалежними та застосовувати концептуальну основу, наведену в розділі 120, для ідентифікації, оцінювання та реагування на загрози незалежності.</p> <p>410.2 Характер та рівень гонорарів або інших типів винагороди можуть створювати загрозу власного інтересу або тиску. В цьому розділі наведені конкретні вимоги та матеріали для застосування, доречні до застосування концептуальної основи</p>

Зміст Закону	Зміст Кодексу
1	2
<p>Стаття 26. Винагорода за послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності</p> <p>п. 2. Забороняється встановлення суми винагороди за надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності на підставі наперед визначених умов до результатів надання аудиторських послуг або результатів їх використання, зокрема залежно від висловленої думки в аудиторському звіті.</p> <p>Стаття 26. Винагорода за послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності</p> <p>п. 3. Якщо суб'єкт аудиторської діяльності протягом трьох і більше років поспіль надає підприємству, що становить суспільний інтерес, його материнській компанії та/або дочірнім підприємствам послуги, не пов'язані з обов'язковим аудитом фінансової</p>	<p>за таких обставин.</p> <p>410.3 А1 Коли загальна сума гонорарів, отримана від клієнта з аудиту фірмою, яка висловлює аудиторську думку, становить значну частку загальної суми гонорарів цієї фірми, залежність від цього клієнта і побоювання втратити його створюють загрозу</p> <p>R410.4 Якщо клієнт з аудиту є суб'єктом господарювання, що становить суспільний інтерес, і протягом двох років поспіль загальна сума гонорарів, отриманих від цього клієнта та його пов'язаних суб'єктів господарювання, становить більше 15% від загальної суми гонорарів, отриманих власного інтересу або тиску.</p>
<p>звітності, крім тих, що зазначені у частині четвертій статті 6 цього Закону, сума винагороди за такі послуги не може перевищувати 70 відсотків середньої суми винагороди, що була отримана суб'єктом аудиторської діяльності протягом останніх трьох років поспіль за</p>	<p>фірмою, яка висловлює думку про фінансову звітність цього клієнта, фірма повинна:</p> <p>а) розкривати інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями у клієнта з аудиту, про той факт, що загальна сума таких гонорарів становить більше 15% від</p>

Зміст Закону	Зміст Кодексу
1	2
<p>послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності (консолідованої фінансової звітності) від такого підприємства, що становить суспільний інтерес, його материнської компанії та/або дочірніх підприємств.</p> <p>п. 4. Якщо загальна сума винагороди, отримана від підприємства, що становить суспільний інтерес, за кожен з останніх трьох років поспіль перевищує 15 відсотків загальної суми чистого доходу від надання послуг таким суб'єктом аудиторської діяльності з обов'язкового аудиту фінансової звітності, суб'єкт аудиторської діяльності зобов'язаний поінформувати про це аудиторський комітет підприємства і вжити заходів для забезпечення незалежності, узгоджених з аудиторським комітетом. При цьому аудиторський комітет може прийняти рішення про проведення контрольного огляду завдання іншим суб'єктом аудиторської діяльності, який відповідно до цього Закону має право проводити аудит фінансової звітності підприємства, що становить суспільний інтерес, до затвердження аудиторського звіту.</p> <p>п. 5. Забороняється надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової</p>	<p>загальної суми гонорарів, отримуваних фірмою, та</p> <p>б) обговорити, чи може будь-яка з наведених далі дій бути застережним заходом для реагування на загрозу, створену загальною сумою гонорарів, отримуваних фірмою від клієнта, і якщо так, застосувати</p> <p>і) до надання аудиторської думки про фінансову звітність за другий рік, професійний бухгалтер, який не є членом фірми, що висловлює думку про цю фінансову звітність, виконує огляд контролю якості цього завдання; або професійна організація проводить огляд цього завдання, що є еквівалентом огляду контролю якості завдання ("огляд до надання аудиторської думки"), або</p> <p>ii) після надання аудиторської думки про фінансову звітність за другий рік, і до надання аудиторської думки про фінансову звітність за третій рік, професійний бухгалтер, який не є членом фірми, що висловлює думку про цю фінансову звітність, або професійна організація виконує огляд аудиту за другий рік, що є еквівалентом огляду контролю якості завдання ("огляд після надання аудиторської думки").</p> <p>R410.5 Якщо загальна сума гонорарів,</p>

Зміст Закону	Зміст Кодексу
1	2
<p>звітності підприємству, що становить суспільний інтерес, якщо загальна сума винагороди, отримана від цього підприємства, щорічно перевищує 15 відсотків загальної суми чистого доходу від надання послуг таким суб'єктом аудиторської діяльності впродовж п'яти років поспіль</p>	<p>описана в параграфі R410.4, значно перевищує 15%, фірма повинна визначити, чи не є рівень загрози таким, що огляд після надання аудиторської думки не зменшить загрозу до прийнятного рівня. Якщо так, фірма повинна виконати огляд до надання аудиторської думки. R410.6 Якщо гонорари, описані в параграфі R410.4, продовжують перевищувати 15%, фірма повинна щорічно:</p> <p>а) розкривати інформацію та обговорювати з тими, кого наділено найвищими повноваженнями, питання, наведені в параграфі R410.4, та</p>
<p>Стаття 28. Оцінка загроз незалежності</p> <p>п. 1. До початку виконання завдань з обов'язкового аудиту фінансової звітності суб'єкт аудиторської діяльності, ключовий партнер з аудиту та аудитори, які безпосередньо або опосередковано будуть виконувати завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності юридичної особи, повинні провести оцінку загроз незалежності, а саме оцінити та задокументувати:</p> <p>1) відповідність вимогам незалежності, визначеним цим Законом;</p>	<p>R400.31 Якщо суб'єкт господарювання стає клієнтом з аудиту протягом періоду, охопленого фінансовою звітністю, або після нього, про яку фірма висловить свою думку, фірма повинна визначити, чи створюються будь-які загрози незалежності внаслідок: а) фінансових або ділових відносин із клієнтом з аудиту протягом періоду, охопленого фінансовою звітністю, або після нього, але до прийняття завдання з аудиту, або б) попередніх послуг, наданих клієнту з аудиту фірмою або мережевою фірмою.</p> <p>400.31 A1 Загрози незалежності створюються, якщо послуга, яка не є</p>

Зміст Закону	Зміст Кодексу
1	2
<p>2) загрози незалежності та вжиті застережні заходи для зменшення ризиків щодо їх настання;</p> <p>3) достатність кількості аудиторів та іншого персоналу, часу та ресурсів, необхідних для здійснення повного комплексу процедур для виконання завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності;</p> <p>4) відповідність ключового партнера з аудиту та аудиторів, які будуть залучені до виконання завдання з обов'язкового аудиту, вимогам цього Закону</p>	<p>послугою з надання впевненості, була надана клієнту з аудиту протягом періоду, охопленого фінансовою звітністю, або після нього, але до початку виконання аудиту командою з аудиту, і ця послуга не була б дозволена протягом періоду завдання.</p> <p>R540.5 Згідно з параграфами R540.7 – R540.9 щодо аудиту суб'єкта господарювання, що становить суспільний інтерес, особа не повинна виконувати будь-яку з наведених далі або комбінацію таких ролей протягом періоду залучення більше семи років у сукупності ("період залучення"):</p> <p>а) партнера із завдання;</p> <p>б) особи, яка призначена відповідальною за огляд контролю якості завдання, або</p> <p>в) будь-яку іншу роль ключового партнера з аудиту.</p> <p>Після закінчення періоду залучення особа повинна працювати протягом "періоду незалучення" відповідно до положень параграфів R540.11 – R540.19. R540.6</p> <p>Під час обчислення періоду залучення, підрахунок років не слід починати спочатку за винятком випадків, коли особа припинила на мінімальний період свою діяльність у будь-якій з ролей, зазначених у</p>

Зміст Закону	Зміст Кодексу
<i>1</i>	<i>2</i>
	параграфі R540.5 а) – в). Цей мінімальний період – послідовний період, що дорівнює
<p>Стаття 34. Аудиторський комітет</p> <p>п. 1. Великі підприємства зобов'язані створити аудиторський комітет або покласти відповідні функції на ревізійну комісію або наглядову раду, що створюється відповідно до законодавства.</p> <p>п. 2. Інші підприємства, які належать до підприємств, що становлять суспільний інтерес, можуть покласти функції аудиторського комітету на окремий підрозділ органу управління або на наглядовий орган.</p>	<p>300.9 A2 Приклади підгрупи тих, кого наділено найвищими повноваженнями охоплюють аудиторський комітет або окрему особу з числа тих, кого наділено найвищими повноваженнями.</p>
<p>Стаття 40. Контроль якості аудиторських послуг</p> <p>п. 1. Контроль якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності здійснюється шляхом проведення перевірки якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності щодо дотримання ними міжнародних стандартів аудиту, принципу незалежності, ефективності внутрішньої системи контролю якості аудиторських послуг, дотримання вимог цього Закону.</p>	<p>400.53 A4 Спільні політики та процедури контролю якості – це політики та процедури, що розробляються, впроваджуються та моніторинг яких здійснюється в більшій за розміром структурі.</p>

Проведений порівняльний аналіз показує, що в цілому основні положення Закону узгоджуються з нормами Міжнародного кодексу етики, що позитивно впливає на його застосування у практичній діяльності аудиторів України. Потребують розробки методичні рекомендації щодо визначення періоду ротацій складу керівних органів та граничної суми подарунків та заохочень.

Список використаних джерел

1. Закон України Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність від 21.12.2017 № 2258-VIII
2. Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів (включаючи міжнародні стандарти незалежності). – Режим доступу: https://mof.gov.ua/storage/files/kodex_et.pdf

НАУКОВЕ ВИДАННЯ

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ЯК НАУКА: ВІД ОСНОВ ДО НАУКОВОЇ КАРТИНИ СВІТУ

КОЛЕКТИВНА МОНОГРАФІЯ

*За науковою редакцією доктора економічних наук
професора В. Я. Плаксієнка*

Друкується в авторській редакції

Підписано до друку 25.05.2021 р. Формат 60х84 1/16.
Друк лазерний. Папір офсетний. Гарнітура Times New Roman.
Ум. друк. арк. 21,25. Тираж 300 прим.

ТОВ «Центр учбової літератури»
вул. Лаврська, 20, м. Київ

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи до державного реєстру
видавців, виготівників і розповсюджувачів видавничої продукції
ДК № 2458 від 30.03.2006 р.